РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

17 юли 2008 година *

По дело C-426/07

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (Полша) с акт от 27 юни 2007 г., постъпил в Съда на 14 септември 2007 г., в рамките на производство по дело

Dariusz Krawczyński

срещу

Dyrektor Izby Celnej w Białymstoku,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н P. Jann, председател на състав, г-н A. Tizzano, г-н M. Ilešič (докладчик), г-н E. Levits и г-н J.-J. Kasel, съдии,

* Език на производството: полски.

генерален адвокат: г-жа E. Sharpston,
секретар: г-н R. Grass,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за г-н Krawczyński, от г-н W. Kłoskowski, radca prawny,

— за Dyrektor Izby Celnej w Białymstoku, от г-н W. Dziemiach, radca prawny,

— за полското правителство, от г-н M. Dowgielewicz, в качеството на представител,

— за Комисията на Европейските общности, от г-н D. Triantafyllou и г-жа K. Herrmann, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването, от една страна, на член 33, параграф 1 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1), изменена с Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 година (ОВ L 376, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 110, наричана по-нататък „Шеста директива“), и от друга страна, на член 90, първа алинея ЕО.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между г-н Krawczyński и Dyrektor Izby Celnej w Białymstoku (директор на митническа дирекция в Białystok) относно акциза, с който е обложен първият при продажбата на употребявани автомобили преди първата им регистрация в Полша.

Правна уредба

Общностна правна уредба

3 Член 33, параграф 1 от Шеста директива предвижда:

„При спазване на останалите общностни разпоредби и в частност действащите общностни разпоредби относно общите условия и ред на притежаване, движение, наблюдение и контрол на продукти, върху които се начислява акциз, директивата не възпрепятства държавите-членки да запазват или въвеждат данъци върху застрахователните договори, данъци върху залаганията и хазарта, акцизи, гербови такси и — по-общо — всякакви данъци, налози или такси, които не могат да бъдат охарактеризирани като данъци върху оборота, при условие обаче, че тези данъци, налози или такси не пораждат в търговията между държави-членки формалности при преминаването на границите.“

Национална правна уредба

4 Член 2 от Закона за акцизите (ustawa o podatku akcyzowym) от 23 януари 2004 г. (Dz. U., бр. 29, позиция 257) в редакцията му, приложима към спора по главното производство (наричан по-нататък „Законът от 2004 г.“), гласи:

„За целите на настоящия закон:

[…]

11) „вътреобщностно придобиване“ е пренасянето на стоки, подлежащи на облагане с акциз, от територията на една държава-членка към националната територия.

[…]“

5 Член 10, параграф 1 от посочения закон гласи следното:

„При данъчна ставка, изразена като процент от данъчната основа, данъчната основа е:

1) сумата, дължима при продажба на национална територия на подлежащите на облагане с акциз стоки сума, намалена със сумата на данъка върху имуществените блага и услугите или със сумата на дължимия за стоките акциз;

2) сумата, която приобретателят е длъжен да заплати за подлежащите на облагане с акциз стоки, в случай на вътреобщностно придобиване;

3) дължимата сума при доставка на стоки, подлежащи на облагане с акциз на територията на държава-членка, в случай на доставка в Общността;

4) митническата стойност на подлежащите на облагане с акциз стоки, увеличена с дължимите мита в случай на внос, като се държи сметка за параграфи 6—9.“

6 Член 75, параграфи 1 и 3 от Закона от 2004 г. предвижда:

„1. Данъчната ставка за стоките, подлежащи на облагане с акциз, който не е хармонизиран, е 65 % от предвидената в член 10 основа, с изключение на ставката, приложима за електрическата енергия.

[…]

3. Компетентният в областта на публичните финанси министър може да намали определените в параграфи 1 и 2 акцизни ставки с постановление и да ги диференцира в зависимост от вида на стоката, както и да определи условията за тяхното прилагане.“

7 Член 79 от същия закон гласи:

„Данъкоплатецът има право да приспадне от размера на акциза акцизът, който вече е платил, за продажба или облагаем внос, към момента на придобиването на стоки, подлежащи на облагане с нехармонизиран акциз.“

8 Съгласно член 80, параграфи 1—4 от Закона от 2004 г.:

„1. На облагане с акциз подлежат частните леки автомобили, които не са регистрирани на територията на страната в съответствие с Кодекса за движение по пътищата.

2. Данъчнозадължени при облагане с акциз са:

1) лицата, които извършват каквато и да е продажба на частни леки автомобили, преди първата им регистрация на територията на страната;

2) вносителите и лицата приобретатели в Общността.

3. Задължението за заплащане на акциз върху лек автомобил възниква:

1) при продажба — от издаването на фактурата, най-късно в срок от седем дни, считано от деня на доставката на стоката;

2) при внос — считано от деня, когато възниква митническото задължение по смисъла на митническите разпоредби;

3) при придобиване в Общността — считано от придобиването на правото на разпореждане с частния лек автомобил в качеството на собственик, и най-късно, считано от регистрацията му на територията на страната в съответствие с Кодекса за движение по пътищата.

4. Компетентният в областта на публичните финанси министър може за целите на събирането на акциза да установи с постановление по-подробни правила за характеристиките на частните леки автомобили, сред които допустимият полезен товар, като държи сметка за решенията, възприети в специалните данъчни разпоредби, и за необходимостта от осигуряване на редовното събиране на акцизи.“

9 Член 81, параграф 1 от Закона от 2004 г. гласи, както следва:

„Лицата, които извършват в рамките на Общността вътреобщностни придобивания на частни леки автомобили, които не са регистрирани на територията на страната в съответствие с Кодекса за движение по пътищата, са длъжни:

1) да подадат при вноса на територията на страната опростена декларация пред компетентното митническо бюро в срок от пет дни, считано от деня на придобиването в Общността,

2) да изплатят акциза най-късно на датата на регистрация на превозното средство в страната.“

10 По силата на член 82, параграф 3 от Закона от 2004 г. в случай на вътреобщностно придобиване на частен лек автомобил данъчната основа е сумата, която купувачът трябва да заплати на продавача.

11 Член 7 от Постановлението на министъра на финансите за намаляване на акцизните ставки (ozporządzenie Ministra Finansów w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego) от 22 април 2004 г. (Dz. U., бр. 87, позиция 825) в редакцията му, приложима към спора по главното производство (наричано по-нататък „Постановление от 2004 г. “), както и приложения 1 и 2 към него, показват, че за новите леки автомобили или за тези на възраст по-малко от две години акцизната ставка е 3,1 % или 13,6 % според работния обем на цилиндъра на последните и че за разлика от това, за превозните средства на повече от две години тази ставка, определена в съответствие с формулата за изчисление в член 7, параграф 2 от Постановлението от 2004 г., се различава в зависимост от възрастта на превозното средство и може да достигне 65 % от данъчната основа.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

12 С решение от 7 ноември 2005 г. Naczelnik Urzędu Celnego w Białymstoku (началникът на митническото бюро в Białystok) определя, че за продажбата в Полша на пет автомобила преди първата им регистрация на полска територия г-н Krawczyński дължи сума в размер на 11 066 PLN като акциз, който този данъкоплатец е бил длъжен да декларира и да заплати, което той не е направил.

13 Г-н Krawczyński обжалва посоченото решение с цел дължимият акциз да се определи в общ размер на 4 599 PLN, тъй като той смята по същество, че съгласно член 79 от Закона от 2004 г. има право да приспадне от дължимия размер платения от него акциз, за продажба или облагаем внос, към момента на придобиването на стоки, подлежащи на облагане с нехармонизиран акциз, макар да не е подал предвидената за това декларация.

14 С решение от 19 януари 2006 г. Dyrektor Izby Celnej w Białymstoku отхвърля тази жалба. В решението от една страна той подчертава по същество, че лицата, които продават автомобили в Полша преди първата им регистрация на полска територия са длъжни да заплатят акциз и, от друга страна, че за да може да се ползва от посоченото право на приспадане данъкоплатецът следва да подаде декларация за тези акцизи пред компетентното митническо бюро, да изчисли дължимия акциз и да го заплати в предвидения в правната уредба срок.

15 Г-н Krawczyński обжалва това решение за отказ пред Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (Окръжен административен съд, Białystok). Той твърди по-конкретно, че продажбите на употребявани автомобили, които вече са регистрирани в Полша и независимо от възрастта им, са освободени от акциз, докато същото освобождаване не се прилага за продажбите на употребявани автомобили, внесени от други държави-членки. Продажбите на последните превозни средства преди регистрацията им в Полша се облагат с акциз, чийто размер зависи от възрастта на превозното средство. Г-н Krawczyński заключава от посоченото, че Република Полша облага употребяваните автомобили,

внесени от други държави-членки, с акциз, който надвишава приложимия за подобните местни стоки.

16 За сметка на това Dyrektor Izby Celnej w Białymstoku смята, че Република Полша не прави никакво дискриминационно разграничение между автомобилите според произхода им, тъй като решаващият критерий за облагане на последните с акциз е липсата на регистрация на полска територия, а не обстоятелството, че тези превозни средства са от държава-членка, различна от Република Полша.

17 При тези условия Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Може ли въведен от държава-членка акциз като предвидения в [Закона от 2004 г.], с който се облага продажбата на частни леки автомобили преди първата им регистрация на територията на страната, да се квалифицира като неправомерен данък, който може да бъде характеризиран като данък върху оборота по смисъла на член 33, параграф 1 от Шеста директива […]?

При отрицателен отговор на първия въпрос:

2) Акциз като разглеждания в настоящото дело, висящо пред Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku, с който се облага продажбата на частни леки автомобили преди първата им регистрация на територията на страната, противоречи ли на член 90 ЕО, който забранява изрично всяка дискриминация или прилагане с протекционистичен характер на националната данъчна система в полза на подобни местни стоки, като се има предвид, че придобиването на вече регистрирани на полска територия употребявани автомобили е освободено от този акциз?“

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

18 На първо място следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика, за да се прецени дали данък, налог или такса могат да бъдат характеризирани като данък върху оборота по смисъла на член 33, параграф 1 от Шеста директива, следва по-специално да се разгледа дали като облага движението на стоките и услугите, както и търговските сделки по начин, подобен на данъка върху добавената стойност, той има за последица застрашаване на функционирането на общата система на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) (Решение от 11 октомври 2007 г. по дело KÖGÁZ и др., C-283/06 и C-312/06, Сборник, стр. I-8463, точка 34 и цитираната съдебна практика).

19 Съдът е уточнил в това отношение, че във всеки случай данъците, налозите и таксите, които имат основните характеристики на ДДС, трябва да се разглеждат като облагащи движението на стоките и услугите по начин, подобен на ДДС, дори ако не са изцяло идентични с този данък (Решение по дело KÖGÁZ и др., посочено по-горе, точка 35 и цитираната съдебна практика).

20 От друга страна, член 33, параграф 1 от Шеста директива допуска запазването или въвеждането на данък, който не притежава някоя от основните характеристики на ДДС (Решение по дело KÖGÁZ и др., посочено по-горе, точка 36 и цитираната съдебна практика).

21 Съдът е уточнил кои са основните характеристики на ДДС. От съдебната му практика е видно, че посочените характеристики са четири на брой, а именно: общо прилагане на ДДС за сделките, които имат за предмет стоки или услуги; определяне на неговия размер пропорционално на цената, получена от данъчнозадълженото лице като насрещна престация за стоките и услугите, които то предоставя; начисляване на този данък на всеки етап от процеса на производство и разпространение, включително на етапа на продажбата на дребно, независимо от броя на сделките, които са извършени преди това, а сумите, платени на предходни етапи от процеса на производство и разпространение,

се приспадат от ДДС, който се дължи от данъчнозадълженото лице, така че този данък се начислява на определен етап само върху добавената стойност в този етап и крайната тежест на горепосочения данък се поема в крайна сметка от потребителя (Решение по дело KÖGÁZ и др., посочено по-горе, точка 37 и цитираната съдебна практика).

22 Що се отнася до първата от тези характеристики обаче, а именно общото прилагане на ДДС спрямо сделките, които имат за предмет стоки или услуги, следва да се подчертае — както впрочем отбелязват Dyrektor Izby Celnej w Białymstoku, полското правителство и Комисията на Европейските общности — че съгласно член 80, параграф 2, точка 1 от Закона от 2004 г. с разглеждания в главното производство акциз се облагат само сделките за продажба на автомобили преди първата им регистрация на полска територия.

23 Ето защо с оглед на това обстоятелство не може да се приеме, че с посочения акциз се облагат по общ начин всички сделки с предмет стоки или услуги.

24 Следователно като се има предвид, че разглежданият в главното производство акциз не притежава първата от характеристиките, посочени в точка 21 от настоящото решение, не е необходимо да се проверява дали този акциз притежава останалите три основни характеристики на ДДС.

25 Ето защо се оказва, че данък, който притежава характеристики като тези на разглеждания в главното производство акциз, се отличава от ДДС така, че не може да се квалифицира като данък, който може да бъде характеризиран като данък върху оборота по смисъла на член 33, параграф 1 от Шеста директива.

26 Предвид изложеното по-горе на първия въпрос следва да се отговори, че член 33, параграф 1 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че допуска акциз като предвидения в Полша от Закона от 2004 г., с който се облага

продажбата на автомобили преди първата им регистрация на територията на страната.

По втория въпрос

27 Препращащата юрисдикция иска по същество да се установи дали акциз, с който се облага продажбата на автомобили преди първата им регистрация на територията на страната, противоречи на член 90 ЕО, доколкото продажбата на употребявани автомобили, които вече са регистрирани на полска територия, е освободена от този акциз.

28 Ето защо следва да се провери дали подобен режим не води до по-тежко данъчно облагане на употребяваните превозни средства, внесени от различна от Република Полша държава-членка, и които следователно не са регистрирани на полска територия, отколкото употребяваните автомобили, които вече са на националния пазар и са регистрирани в Полша.

29 На първо място следва да се подчертае, че акциз като въведения с разглежданата в главното производство национална правна уредба се включва в общия режим на вътрешното облагане на стоките и следователно трябва да бъде разглеждан с оглед на член 90 ЕО (вж. в този смисъл Решение от 18 януари 2007 г. по дело Brzeziński, C-313/05, Сборник, стр. I-513, точка 24).

30 Следва да се припомни обаче, че както Съдът е отсъдил, в системата на Договора за ЕО член 90 ЕО допълва разпоредбите за премахване на митата и на таксите с равностоен ефект. Тази разпоредба има за цел да осигури свободното движение на стоките между държавите-членки в нормални условия на конкуренция чрез отстраняването на всякаква форма на закрила, която може да последва от прилагането на дискриминационни вътрешни данъци по отношение на стоки с произход от други държави-членки (Решение по дело Brzeziński, посочено по-горе, точка 27 и цитираната съдебна практика).

31 В областта на облагането на внесените употребявани автомобили член 90 ЕО има за цел да гарантира пълен неутралитет на вътрешните данъци по отношение на конкуренцията между стоки, които вече са на националния пазар, и внесените стоки (вж. Решение от 20 септември 2007 г. по дело Комисия/Гърция, C-74/06, Сборник, стр. I-7585, точка 24 и цитираната съдебна практика).

32 Освен това дадена система на данъчно облагане може да се смята за съответстваща на член 90 ЕО само ако е установено, че тя действа по начин, който изключва всякаква възможност за по-тежко облагане на внесените стоки в сравнение с местните стоки, и следователно която в никакъв случай няма дискриминиращо действие (Решение по дело Brzeziński, посочено по-горе, точка 40 и цитираната съдебна практика).

33 В този контекст следва да се провери дали с разглеждания в главното производство акциз по един и същи начин се облагат както продажбата на внесен употребяван автомобил, така и продажбата на употребяван автомобил, който вече е регистриран в Полша, като се има предвид, че тези две категории превозни средства представляват подобни стоки по смисъла на член 90, първа алинея ЕО.

34 При това сравнение е важно да се направи разграничение между две категории превозни средства, а именно, от една страна, тези, които се продават като употребявани превозни средства в рамките на две календарни години след датата им на производство, като годината на производство се счита за първа календарна година, а от друга страна, тези, които се продават като употребявани превозни средства след двегодишния период (Решение по дело Brzeziński, посочено по-горе, точка 34).

35 Що се отнася до частните превозни средства, продадени като нови или употребявани в рамките на посочения период от две години, от Постановлението от 2004 г. е видно, че те подлежат на облагане с акциз, изчисляван съгласно една и съща ставка (вж. в този смисъл Решение по дело Brzeziński, посочено по-горе, точка 35).

36 Що се отнася до употребяваните превозни средства на възраст по-малко от две години, националната юрисдикция е длъжна по-специално да провери,

именно в светлината на Постановлението от 2004 г., дали с оглед на акциза те действително понасят идентична тежест поради това, че остатъкът от акциза, включен в пазарната стойност на употребяваните превозни средства, регистрирани в Полша, е равен на размера на същия акциз, с който се облагат подобните употребявани превозни средства, идващи от държава-членка, различна от Република Полша (Решение по дело Brzeziński, посочено по-горе, точка 36).

37 За разлика от това, що се отнася до акциза, с който се облагат употребяваните превозни средства, продадени след повече от две години от датата на производство, акцизната ставка се изчислява според формулата, предвидена в член 7 от Постановлението от 2004 г. Прилагането на тази формула води до увеличаване на ставката в зависимост от възрастта на превозното средство (вж. в този смисъл Решение по дело Brzeziński, посочено по-горе, точка 37).

38 Задължение на препращащата юрисдикция обаче е да разгледа дали подобно увеличаване на посочената ставка засяга само употребяваните превозни средства, идващи от държава-членка, различна от Република Полша, и дали, за разлика от това, за употребяваните превозни средства, регистрирани в Полша по времето, когато са били нови, ставката на остатъчния акциз, включен в стойността на това превозно средство, се запазва постоянна (Решение по дело Brzeziński, посочено по-горе, точка 38).

39 С оглед на горепосочените съображения на втория въпрос следва да се отговори, че член 90, първа алинея ЕО следва да бъде тълкуван в смисъл, че не допуска акциз като разглеждания в главното производство, доколкото размерът на акциза, с който се облага продажбата на внесени от друга държава-членка употребявани превозни средства, преди първата им регистрация, надвишава остатъка от същия акциз, включен в пазарната стойност на подобни превозни средства, регистрирани преди това в държавата-членка, която е наложила въпросния акциз. Задължение на препращащата юрисдикция е да провери дали правната уредба, разглеждана в главното производство, и по-конкретно прилагането на член 7 от Постановлението от 2004 г., има такава последица.

Относно ограничаването на действието на настоящото решение във времето

40 В писменото си становище, представено пред Съда, полското правителство моли последния да ограничи действието във времето на решението, което предстои да постанови, ако установи, че национална правна уредба като разглежданата в главното производство е несъвместима с член 90, първа алинея ЕО.

41 В подкрепа на молбата си посоченото правителство се позовава, от една страна, на обстоятелството, че при приемането на разглежданата в главното производство национална правна уредба то е взело предвид решенията на Съда, макар да не се отнасят до правни и фактически положения, аналогични на тези в настоящото дело, и, от друга страна, че макар според Комисията и Съда някои разпоредби от Постановлението от 2004 г. да не са в съответствие с член 90, първа линея ЕО, тъй като предвиждат увеличение на акцизната ставка в зависимост от възрастта на превозното средство, подобен извод не важи за останалите разпоредби от посоченото постановление. С оглед на последните разпоредби Съдът можел да ограничи действието на настоящото решение във времето.

42 В това отношение следва да се припомни, че Съдът може да ограничи възможността всяко заинтересовано лице да се позовава на разтълкувана от него разпоредба, за да постави под въпрос добросъвестно установени правоотношения, единствено по изключение, въз основа на общия принцип на правната сигурност, присъщ на общностния правен ред (Решение от 6 март 2007 г. по дело Meilicke и др., C-292/04, Сборник, стр. I-1835, точка 35 и цитираната съдебна практика).

43 Според постоянната практика на Съда такова ограничение може да се допусне единствено в решението по искането тълкуване (Решение по дело Meilicke и др., посочено по-горе, точка 36 и цитираната съдебна практика).

44 Всъщност е необходимо да се определи един-единствен момент, който да установява действието във времето на поисканото тълкуване, което Съдът прави във връзка с разпоредба на общностното право. В това отношение принципът,

според който ограничение се допуска само в решението по искането тълкуване, гарантира равно третиране от страна на това право на държавите-членки и другите страни в производството и по този начин изпълнява и произтичащите от принципа на правната сигурност изисквания (Решение по дело Meilicke и др., посочено по-горе, точка 37).

45 Настоящото производство по постановяване на преюдициално заключение засяга по същество въпроса за съвместимостта с член 90, първа алинея ЕО на акциза, с който се облага продажбата на автомобили преди първата им регистрация на територията на страната. В това отношение от точка 41 от Решение по дело Brzeziński, посочено по-горе, е видно, че член 90, първа алинея ЕО следва да бъде тълкуван в смисъл, че не допуска даден акциз, доколкото размерът на акциза, с който се облагат употребяваните превозни средства на възраст повече от две години, придобити в държава-членка, различна от наложилата такъв акциз, надвишава остатъка от същия акциз, включен в пазарната стойност на подобни превозни средства, регистрирани преди това в държавата-членка, която е наложила въпросния акциз. Задължение на препращащата юрисдикция е да провери дали правната уредба, разглеждана в главното производство, и по-конкретно прилагането на член 7 от Постановлението от 2004 г., има такава последица.

46 При все това от точка 62 от Решение по дело Brzeziński, посочено по-горе, е видно, че Съдът не е ограничил действието на посоченото решение във времето.

47 Следователно няма основание да се ограничава действието на настоящото решение във времето.

По съдебните разноски

48 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препращащата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

1) **Член 33, параграф 1 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, изменена с Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 година, трябва да се тълкува в смисъл, че допуска акциз като предвидения в Полша от Закона за акцизите (ustawa o podatku akcyzowym) от 23 януари 2004 г., с който се облага продажбата на автомобили преди първата им регистрация на територията на страната.**

2) **Член 90, първа алинея ЕО следва да бъде тълкуван в смисъл, че не допуска акциз като разглеждания в главното производство, доколкото размерът на акциза, с който се облага продажбата на внесени от друга държава-членка употребявани превозни средства преди първата им регистрация, надвишава остатъка от същия акциз, включен в пазарната стойност на подобни превозни средства, регистрирани преди това в държавата-членка, която е наложила въпросния акциз. Задължение на препращащата юрисдикция е да провери дали правната уредба, разглеждана в главното производство, и по-конкретно прилагането на член 7 от Постановлението на министъра на финансите за намаляване на акцизните ставки (ozporządzenie Ministra Finansów w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego) от 22 април 2004 г., има такава последица.**

Подписи