РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

30 септември 2010 година *

По дело C-395/09

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Naczelny Sąd Administracyjny (Полша) с акт от 6 август 2009 г., постъпил в Съда на 13 октомври 2009 г., в рамките на производство по дело

Oasis East sp. z o.o.

срещу

Minister Finansów,

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: г-жа R. Silva de Lapuerta (докладчик), председател на състав, г-н J. Malenovský и г-н T. von Danwitz, съдии,

* Език на производството: полски.

генерален адвокат: г-н P. Mengozzi,
секретар: г-жа C. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 7 юли 2010 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Oasis East sp. z o.o., от г-н M. Wojda и г-н J. Martini,

— за полското правителство, от г-н M. Szpunar и г-н M. Jarosz, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от г-жа M. Owsiany-Hornung и г-жа K. Herrmann, както и от г-н D. Triantafyllou, 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 на член 17, параграфи 2 и 6 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 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 година, ОВ L 102, стр. 18, наричана по-нататък „Шеста директива"), чиито разпоредби по същество се възпроизвеждат в член 176 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Oasis East sp. z o.o. (наричано по-нататък „Oasis East") и Minister Finansów (полското министерство на финансите).

Правна уредба

Правна уредба на Съюза

3 Съгласно член 17, параграфи 2 и 6 от Шеста директива в редакцията му вследствие на член 28е от нея:

„2. Доколкото стоките и услугите се използват за неговите облагаеми доставки, данъчнозадълженото лице има право да приспада от размера на данъчното си задължение:

а) дължимия или платен данък върху добавената стойност [(наричан по-нататък „ДДС“)] за стоките и услугите, които са му доставени или предстои да му бъдат доставени от друго данъчнозадължено лице на територията на страната;

[…]

6. В срок, не по-дълъг от 4 години от датата на влизане в сила на настоящата директива, Съветът се задължава да вземе единодушно решение по предложение на Комисията относно разходите, за които не се допуска приспадане на [ДДС]. Не се допуска в никакъв случай приспадане на данъка върху добавената стойност за разходи, които не са строго стопански, като например — за луксозни стоки и услуги, развлечения или представителни цели.

До влизане в сила на горните правила държавите членки могат да запазят всички изключения, предвидени в тяхното национално законодателство към датата на влизане в сила на настоящата директива“. [неофициален превод]

4 Шеста директива е отменена и заменена с Директива 2006/112.

5 Съгласно член 176 от последната директива:

„Съветът единодушно, по предложение на Комисията определя разхода, по отношение на който ДДС не подлежи на приспадане. В никакъв случай данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане по отношение на разход, който не представлява стриктно разход за стопанската дейност, като луксозни стоки, забавления или развлечения.

До влизането в сила на разпоредбите, посочени в първа[…] алинея[,] държавите членки могат да запазят в сила всичките изключения, предвидени по националното им законодателство към 1 януари 1979 г., или в случаите на държавите членки, които са се присъединили след тази дата — към датата на тяхното присъединяване“.

Национална правна уредба

6 Член 25, параграф 1 bis, буква a) от Закона за данъка върху добавената стойност (ustawa o podatku VAT z roku 1993) от 8 януари 1993 г. (наричан по-нататък „Законът за ДДС от 1993 г.“) гласи:

„Намаляване на размера или възстановяване на разликата от дължимия данък не се предоставят за внесени услуги, които са получени от данъчнозадълженото лице и чиято цена е пряко или непряко платена на лице, чиито местожителство, седалище или управление се намират в една от териториите или в една от страните, указани в приложение 9 към закона“.

7 В приложение 9 към Закона за ДДС от 1993 г., озаглавено „Списък на страните (териториите), по отношение на които за внос на услуги не се предоставя нито намаляване на размера, нито възстановяване на разликата от дължимия ДДС“, е изброено следното:

„1) Княжество Андора,

2) Ангила, автономна отвъдморска територия на Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия;

3) Антигуа и Барбуда;

4) Аруба, автономна отвъдморска територия на Кралство Нидерландия;

5) Бахамска общност;

6) Бахрейн;

7) Барбадос;

8) Белиз;

9) Бермуда, отвъдморска територия на Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия;

10) Вирджински острови, отвъдморска територия на Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия;

11) Острови Кук, автономна територия, асоциирана към Нова Зеландия;

12) Доминика;

13) Гибралтар, подчинена на Британската корона територия;

14) Гренада;

15) Гърнси/Сарк/Олдърни, подчинени на Британската корона територии;

16) Хонконг, специален административен район на Китайската народна република;

17) Джърси, подчинена на Британската корона територия;

18) Кайманови острови, отвъдморска територия на Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия;

19) Република Либерия;

20) Княжество Лихтенщайн;

21) Макао, специален административен район на Китайската народна република;

22) Република Малдиви;

23) Остров Ман, подчинена на Британската корона територия;

24) Република Маршалови острови;

25) Република Мавриций;

26) Княжество Монако;

27) Монтсерат, отвъдморска територия на Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия;

28) Република Науру;

29) Нидерландски Антили, отвъдморска територия на Кралство Нидерландия;

30) Ниуе, автономна територия, асоциирана към Нова Зеландия;

31) Република Панама;

32) Независима държава Самоа;

33) Република Сейшели;

34) Сейнт Китс и Невис;

35) Сейнт Лусия;

36) Сейнт Винсънт и Гренадини;

37) Кралство Тонга;

38) Острови Търкс и Кайкос, отвъдморска територия на Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия;

39) Американски Вирджински острови — подчинени на Съединените американски щати острови, които не са част от територията им;

40) Република Вануату;

41) Обединени арабски емирства“.

8 По същество този данъчен режим е запазен в сила с разпоредбите на Закона за данъка върху добавената стойност (ustawa o podatku VAT z roku 2004) от 11 март 2004 г. (наричан по-нататък „Законът за ДДС от 2004 г.“), а именно с член 88, параграф 1, точка 1 от този закон във връзка с приложение 5 към него, като се има предвид, че списъкът в това приложение включва 39 държави и територии вместо 41. Тези разпоредби влизат в сила на 1 май 2004 г.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

9 Oasis East произвежда и продава апарати за студена вода. В рамките на дейността си, която включва и следпродажбено обслужване, то се ползва от доставки на услуги, предлагани от предприятие, установено в една от териториите, изброени в приложение 9 към Закона за ДДС от 1993 г., което е заместено с

приложение 5 към Закона за ДДС от 2004 г. Това предприятие доставя на Oasis East услуги по управление и техническо подпомагане. Посочените услуги се отнасят по-специално до следните дейности: маркетинг, организация и участие в международни изложения, операции по планиране на производството, инженерни услуги, финансови и счетоводни съвети, организация на транспорта, услуги, свързани с експлоатацията на информационни системи, координиране на покупко-продажбите.

10 На 28 декември 2007 г. Oasis East поставя на директора на данъчната дирекция в Катовице въпроса дали, считано от 1 май 2004 г., има право да приспада размера на данъка, платен по получени доставки във връзка с внос на административни услуги, цената за които е платена на дружество, чието седалище се намира в една от териториите, включени в приложение 5 към Закона за ДДС от 2004 г.

11 С решение от 4 април 2008 г. директорът на данъчната дирекция в Катовице дава отрицателен отговор на поставения от Oasis East въпрос. Той счита, че последното няма право да приспада платения по получени доставки данък, като се има предвид, че цената за съответните услуги е платена на предприятие, чието местожителство, седалище или управление се намира в една от държавите или територите, посочени в приложение 5 към Закона за ДДС от 2004 г.

12 Директорът на данъчната дирекция в Катовице отбелязва, че националното законодателство не е несъвместимо с правото на Съюза, като се има предвид, че член 17, параграф 6 от Шеста директива позволява на държавите членки да запазят в сила всички изключения, предвидени в националното законодателство към датата на влизане в сила на тази директива. От това той прави извода, че Република Полша продължава да разполага с възможност да запази в сила съществуващите към датата на присъединяването ѝ към Европейския съюз ограничения в областта на приспадането на ДДС.

13 На 18 юни 2008 г. Oasis East сезира Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (административен съд на воеводство Gliwice) с жалба срещу посоченото решение от 4 април 2008 г.

14 С решение от 22 декември 2008 г. тази юрисдикция отхвърля жалбата на Oasis East. Тя приема, че запазването в националния правов ред на изключението, посочено в член 88, параграф 1, точка 1 от Закона за ДДС от 2004 г., не представлява нарушение на член 17, параграф 6 от Шеста директива.

15 В касационната си жалба, подадена на 9 март 2009 г., Oasis East възпроизвежда доводите, които е изтъкнало по-рано. При тези обстоятелства Naczelny Sad Administracyjny решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Общностното право, и по-специално член 17, параграф 6 от Шеста директива […] (понастоящем член 176 от Директива 2006/112/ЕО […]) позволява ли на държава членка да приложи национални разпоредби, които изключват правото на данъчнозадълженото лице да намали размера на дължимия данък или да си възстанови разликата от него в случай на внесени услуги, цената за които е пряко или непряко платена на лице, чието местожителство, седалище или управление се намира в една от териториите или в една от страните, квалифицирани от националното законодателство като „данъчен рай“, при положение че това изключение е прието преди присъединяването на държавата членка към Общността?“.

По преюдициалния въпрос

16 С въпроса си запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 17, параграф 6 от Шеста директива, чиито разпоредби по същество са възпроизведени в член 176 от Директива 2006/112, разрешава запазването в сила на национално законодателство, приложимо в съответната държава членка към момента на влизане в сила на Шеста директива, което изключва по общ начин правото на приспадане на ДДС, платен по получени доставки на внесени услуги, цената за които е пряко или непряко платена на лице, установено в държава или територия, квалифицирани от това законодателство като „данъчен рай".

17 Като се има предвид, че в текста на поставения въпрос се споменават едновременно член 17, параграф 6 от Шеста директива и член 176 от Директива 2006/112, в самото начало следва да се отбележи, че двете разпоредби по същество са еднакви.

18 За да се отговори на посочения въпрос, следва най-напред да се напомни, че като неразделна част от механизма на облагане с ДДС правото на приспадане на ДДС по член 17, параграф 2 от Шеста директива представлява основен принцип, присъщ на общата система на ДДС, и по правило не може да бъде ограничавано (вж. Решение от 8 януари 2002 г. по дело Metropol и Stadler, C-409/99, Recueil стр. I-81, точка 42, Решение от 26 май 2005 г. по дело Kretztechnik, C-465/03, Recueil стр. I-4357, точка 33, както и Решение от 15 април 2010 г. по дело X Holding и Oracle Nederland, C-538/08 и C-33/09, Сборник, стр. I-3129, точка 37).

19 При все това прилагането на принципа за приспадане на ДДС е ограничено от разпоредбата за дерогация, съдържаща се в член 17, параграф 6 от Шеста директива. Държавите членки всъщност са оправомощени да запазят в сила своето законодателство във връзка с изключенията от правото на приспадане, действащо към датата на влизане в сила на Шеста директива, докато Съветът приеме предвидените в този член разпоредби (вж. Решение от 11 декември 2008 г. по

дело Danfoss и AstraZeneca, C-371/07, Сборник стр. I-9549, точка 28, както и Решение по дело X Holding и Oracle Nederland, посочено по-горе, точка 38).

20 Тъй като Съветът не е приел подобни разпоредби, държавите членки могат да запазят в сила своето действащо законодателство в областта на изключенията от правото на приспадане на ДДС. Следователно към този момент правото на Съюза не съдържа разпоредба, която да изброява разходите, изключени от правото на приспадане (вж. Решение от 8 декември 2005 г. по дело Jyske Finans, C-280/04, Recueil, стр. I-10683, точка 23, както и Решение по дело Danfoss и AstraZeneca, посочено по-горе, точка 29).

21 Що се отнася до обхвата на дерогационния режим, предвиден в член 17, параграф 6 от Шеста директива, Съдът все пак приема, че тази разпоредба изисква изключенията, които държавите членки могат да запазят в сила, да са законосъобразни от гледна точка на Втора директива 67/228/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година относно хармонизацията на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — Структура и процедури за приложение на общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ 71, 1967 г., стр. 1303, наричана по-нататък „Втора директива“), която предхожда Шеста директива (вж. Решение от 5 октомври 1999 г. по дело Royscot и др., C-305/97, Recueil, стр. I-6671, точка 21, както и Решение по дело X Holding и Oracle Nederland, посочено по-горе, точка 40).

22 В това отношение в член 11, параграф 1 от Втора директива се установява правото на приспадане, като същевременно в член 11, параграф 4 се предвижда, че държавите членки могат да изключат от режима на приспадане някои стоки и услуги, и по-конкретно тези, които могат изцяло или отчасти да бъдат използвани за лични нужди на данъчнозадълженото лице или на неговия персонал.

23 Следователно възможността, предвидена за държавите членки в член 17, параграф 6 от Шеста директива, не им предоставя неограничена дискреционна власт да изключат всички или почти всички стоки и услуги от правото на приспадане

и по този начин да обезсмислят режима, въведен с член 11, параграф 1 от Втора директива. Ето защо посочената възможност не се отнася до общите изключения и не освобождава държавите членки от задължението надлежно да пояснят за кои стоки и услуги се изключва правото на приспадане (вж. в този смисъл Решение по дело Royscot и др., посочено по-горе, точки 22 и 24, както и Решение от 14 юли 2005 г. по дело Charles и Charles-Tijmens, C-434/03, Recueil, стр. I-7037, точки 33 и 35).

24 Освен това, тъй като става въпрос за режим, който представлява дерогация от принципа на правото на приспадане на ДДС, той трябва да се тълкува стриктно (вж. Решение по дело Metropol и Stadler, посочено по-горе, точка 59, както и Решение от 22 декември 2008 г. по дело Magoora, C-414/07, Сборник, стр. I-10921, точка 28).

25 Що се отнася до спора в главното производство и евентуалната приложимост на дерогационния режим, предвиден в член 17, параграф 6 от Шеста директива, следва да се отбележи, че посочената директива влиза в сила за Полша на датата на присъединяване на тази държава членка към Съюза, а именно на 1 май 2004 г. Ето защо по отношение на посочената държава членка тази дата е релевантна за целите на прилагането на горепосочената разпоредба (вж. Решение по дело Magoora, посочено по-горе, точка 27).

26 Като се има предвид, че полското правителство е изтъкнало, че текстът на член 176 от Директива 2006/112 въвежда разграничение между държавите членки, присъединили се към Съюза преди 1 януари 1979 г., и държавите членки като Република Полша, които са се присъединили след тази дата, е достатъчно да се отбележи, че с това разграничение се цели единствено да се определи датата, преди която разходите, за които не се допуска право на приспадане на ДДС, трябва да се предвиждат от националното законодателство.

27 Следователно член 176 от Директива 2006/112 не може да доведе до различно тълкуване относно обхвата на разглежданите изключения в зависимост от това дали съответната държава членка се е присъединила към Съюза преди 1 януари 1979 г. или след тази дата. При тези обстоятелства въвеждането на член 176 не е оказало влияние върху съдебната практика относно тълкуването на член 17, параграф 6 от Шеста директива.

28 За да се прецени разглежданото в главното производство национално законодателство с оглед на дерогационнния режим, който то предвижда, следва да се констатира, че — както подчертава и запитващата юрисдикция — това законодателство представлява обща мярка, ограничаваща правото на приспадане на ДДС, платен по всички получени доставки на внесени услуги, цената за които е пряко или непряко платена на лице, установено в държава или територия, квалифицирана от посоченото законодателство като „данъчен рай".

29 Подобно законодателство обаче съдържа ограничение на правото на приспадане на ДДС, което надхвърля разрешеното в член 17, параграф 6 от Шеста директива.

30 Всъщност Съдът уточнява, че държавите членки нямат право да запазят в сила изключения от правото на приспадане на ДДС, които се прилагат по общ начин спрямо всеки разход, свързан с придобиване на стоки или получаване на услуги (вж. в този смисъл Решение от 23 април 2009 г. по дело PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Сборник, стр. I-3459, точки 28 и 29, както и Решение по дело X Holding и Oracle Nederland, посочено по-горе, точка 44).

31 На последно място, що се отнася до съображението на полското правителство, че спорното национално законодателство отговаря на необходимостта от предотвратяване на данъчните измами, следва да се подчертае, че макар в точка 70 от Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и др. (C-255/02, Recueil, стр. I-1609) Съдът действително да признава, че принципът на забрана на злоупотребите се прилага в областта на ДДС, посоченият принцип не може да позволи на държавите членки да разширят приложното поле на разглежданията дерогационен режим. Освен това, както посочва запитващата юрисдикция,

макар предвидените от полското право ограничения да се обосновават с необходимостта да се предотвратят някои данъчни измами или избягване на данъци, член 27 от Шеста директива предвижда за тази цел специална процедура, позволяваща на Съвета да разреши на държавите членки да въведат специални мерки за дерогация.

32 С оглед на изложеното по-горе на поставения въпрос следва да се отговори, че член 17, параграф 6 от Шеста директива, чиито разпоредби по същество се възпроизвеждат в член 176 от Директива 2006/112, трябва да се тълкува в смисъл, че не разрешава запазването в сила на национално законодателство, приложимо в съответната държава членка към момента на влизане в сила на Шеста директива, което изключва по общ начин правото на приспадане на ДДС, платен по получени доставки на внесени услуги, цената за които е пряко или непряко платена на лице, установено в държава или територия, квалифицирани от посоченото законодателство като „данъчен рай“.

По съдебните разноски

33 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата 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 (седми състав) реши:

Член 17, параграф 6 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 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 година, чиито разпоредби по същество се

възпроизвеждат в член 176 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, трябва да се тълкува в смисъл, че не разрешава запазването в сила на национално законодателство, приложимо в съответната държава членка към момента на влизане в сила на Шеста директива 77/388, което изключва по общ начин правото на приспадане на данъка върху добавената стойност, платен по получени доставки на внесени услуги, цената за които е пряко или непряко платена на лице, установено в държава или територия, квалифицирани от посоченото законодателство като „данъчен рай“.

Подписи