РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

10 юли 2008 година*

По дело C-25/07

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Полша) с акт от 11 декември 2006 г., постъпил в Съда на 25 януари 2007 г., в рамките на производство по дело

Alicja Sosnowska

срещу

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu,

СЪДЪТ (първи състав),

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

* Език на производството: полски.

генерален адвокат: г-н J. Mazák,
секретар: г-н B. Fülöp, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 22 ноември 2007 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за г-жа Sosnowska, от г-н M. Sworobowicz, doradca podatkowy,

— за полското правителство, от г-жа E. Ośniecka-Tamecka и г-жа H. Majszczyk, както и от г-н M. Jarosz, в качеството на представители,

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

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 26 февруари 2008 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася, от една страна, до тълкуването на член 5, трета алинея ЕО във връзка с член 2 от Първа директива 67/227/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година за хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъка върху оборота (ОВ 71, 1967 г., стр. 1301), изменена с 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, наричана по-нататък „Първа директива ДДС“), и член 18, параграф 4 от Шеста директива 77/388, изменена с Директива 2005/92/ЕО на Съвета от 12 декември 2005 година (ОВ L 345, стр. 19, наричана по-нататък „Шеста директива ДДС“). От друга страна, запитването се отнася до тълкуването на член 27, параграф 1 от Шеста директива ДДС.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между г-жа Sosnowska (наричана по-нататък „жалбоподателка“) и Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (директор на данъчния състав на Wrocław, наричан по-нататък „директора“) с предмет искане за възстановяване на надвнесен от жалбоподателката данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).

Правна уредба

Общностна правна уредба

3 Член 2 от Първа директива ДДС гласи:

„Принципът на общата система на данъка върху добавената стойност включва прилагането му за стоки и услуги, обект на общ данък върху потреблението, точно пропорционално на цената на стоките и услугите, независимо от броя на транзакциите, които са извършени при производството и дистрибуцията преди етапа, на който се начислява данъкът.

При всяка транзакция данъкът върху добавената стойност, начислен върху цената на стоките или услугите по ставката, приложима за такива стоки или услуги, се начислява след приспадане на сумата на данъка върху добавената стойност, който е начислен директно за различните компоненти на разходите.

Общата система на данъка върху добавената стойност се прилага до и на етапа на търговията на дребно.“ [неофициален превод]

4 Член 18, параграф 2, първа алинея от Шеста директива ДДС гласи:

„Данъчнозадълженото лице извършва приспадането чрез изваждане от общата сума на дължимия данък върху добавената стойност за даден данъчен период на общата сума на данъка, по отношение на който по време на същия данъчен

период е възникнало и може да бъде упражнено съгласно разпоредбите на параграф 1 правото на приспадане.

[…]“. [неофициален превод]

5 Член 18, параграф 4, първа алинея от Шеста директива ДДС предвижда:

„Когато за даден данъчен период сумата на разрешеното приспадане превишава сумата на дължимия данък, държавите-членки могат или да възстановят надвзетия данък, или да прехвърлят разликата към следващия период при условия, които те определят.“ [неофициален превод]

6 Съгласно член 27, параграф 1 от Шеста директива ДДС:

„Съветът може с единодушно решение по предложение на Комисията да разреши на държавите-членки да въведат специални мерки за дерогация от разпоредбите на настоящата директива, така че да бъде опростен редът за начисляване на данъка или да бъдат предотвратени някои форми на данъчни измами или избягване на данъка. Мерките, предназначени за опростяване на реда за начисляване на данъка, не могат освен в пренебрежима степен да засягат сумата на дължимия данък на етапа на крайно потребление.“ [неофициален превод]

Национално право

7 Член 87, параграфи 1 и 2 от Закона за данъка върху стоките и услугите (ustawa o podatku od towarów i usług) от 11 март 2004 г. (Dz. U от 2004 г., № 54, позиция 535, наричан по-нататък „Закон за ДДС“) предвижда:

„1. В случай, при който заплатеният по получени доставки ДДС […] е повече от събрания по извършени доставки, данъчнозадълженото лице има правото да приспадне тази разлика от размера на дължимия за следващия период ДДС или да му бъде възстановена разликата по негова банкова сметка.

2. […] възстановяването на ДДС кредита на данъчнозадълженото лице се извършва […] в 60-дневен срок, считано от датата на подаване на декларацията по ДДС от данъчнозадълженото лице. Ако счете за необходимо да провери по-обстойно законосъобразността на възстановяването, началникът на данъчната администрация може да удължи този срок, с цел да получи необходимите разяснения. […]“

8 Член 97 от Закона за ДДС предвижда:

„1. Посочените в член 15 данъчнозадължени лица, които са задължени да се регистрират като данъчнозадължени лица по ДДС, са длъжни, преди да извършат своята първа вътреобщностна доставка или придобиване, в посоченото в член 96 заявление за регистрация да уведомят началника на данъчната администрация за своето намерение да започнат да извършват този вид дейност.

[…]

5. Когато става въпрос за данъчнозадължени лица, започващи осъществяването на посочените в член 5 дейности, или за данъчнозадължени лица, които са започнали да осъществяват тези дейности от по-малко от 12 месеца преди предвиденото в параграф 1 уведомление и които са били регистрирани като данъчнозадължени лица по ДДС — ЕС [наричани по-нататък „новите данъчнозадължени лица“], срокът за възстановяване на разликата в данъка, посочена в член 87, параграфи 2 […], се удължава до 180 дни. […]

6. Когато става въпрос за посочените в параграф 5 данъчнозадължени лица, принципите и сроковете за възстановяване, определени в член 87, параграфи 2—6, се прилагат, считано от съответната декларация, за периода, следващ период от 12-месеца или от четири тримесечия, период, за който данъчнозадълженото лице е подало данъчна декларация и е заплатило в срок данъците, представляващи държавни приходи, включително като лице — платец на данъка върху дохода на физическите лица.

7. Разпоредбата на параграф 5 не се прилага в случая, при който данъчнозадълженото лице предостави на данъчната администрация гаранция, представляваща i) обезпечение или ii) имуществена гаранция, или още iii) банкова гаранция в размер до 250 000 PLN, наричана по-нататък „обезпечението“.“

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

9 В декларацията си по ДДС за януари 2006 г. жалбоподателката посочва надвнесен данък в размер на 44 782 PLN. Позовавайки се на член 18, параграф 4 от Шеста директива, тя подава молба до данъчната администрация на Świdnica да и възстанови този надвнесен данък в 60-дневен срок, считано от датата на подаване на декларацията и по ДДС.

10 На основание член 87, параграфи 1 и 2 и член 97, параграфи 5 и 7 от Закона за ДДС данъчната администрация на Świdnica отхвърля молбата ѝ. Всъщност според посочената администрация жалбоподателката не може да получи

възстановяване на надвнесения ДДС в 60-дневния срок, защото като е започнала своята дейност от по-малко от 12 месеца и като не е предоставила на данъчната администрация „обезпечение“ по смисъла на посочения член 97, параграф 7, тя не отговаря на условията, определени в посочения закон, за да получи възстановяването.

11 Жалбоподателката подава възражение срещу това решение пред Dyrektor, който потвърждава решението за отказ.

12 Недоволна от така заетата позиция, жалбоподателката след това сезира с жалба Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, който като се усъмнява в съвместимостта на въпросните национални разпоредби с общностното право, решава да спре производството и да постави на Съда следните два преюдициални въпроса:

„1) Член 5, параграф 3 ЕО във връзка с член 2 от [Първа директива ДДС] и с член 18, параграф 4 от [Шеста директива ДДС] предоставя ли на дадена държава-членка правото да въведе в националната си правна уредба относно данъка върху стоките и услугите разпоредби като посочените в член 97, параграфи 5 и 7 от [Закона за ДДС]?

2) Или трябва ли да се приеме, че разпоредбите, съдържащи се в член 97, параграфи 5 и 7 от [Закона за ДДС], могат да бъдат класирани сред специалните мерки, посочени в член 27, параграф 1 от [Шеста директива ДДС], чиято цел е да се предотвратят определени данъчни измами или избягване на данъци?“

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

13 С първия си въпрос препращащата юрисдикция иска да се установи по същество дали член 18, параграф 4 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба като разглежданата по главното производство, която с цел да позволи необходимите проверки за предотвратяване на данъчните измами и избягване на данъци, удължава от 60 на 180 дни, считано от датата на подаване на декларацията по ДДС от данъчнозадълженото лице, срока, с който националната данъчна администрация разполага, за да възстанови на дадена категория данъчнозадължени лица надвнесения ДДС, освен ако същите предоставят обезпечение в размер на 250 000 PLN.

14 В това отношение следва незабавно да се припомни, че гарантираното от член 17 от Шеста директива ДДС право на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, на който са лица-платци, заплатения вече ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява съгласно постоянната съдебна практика основен принцип на въведената от общностното законодателство обща система на ДДС (вж. по-конкретно в този смисъл Решение от 18 декември 1997 г. по дело Molenheide и др., C-286/94, C-340/95, C-401/95 и C-47/96, Recueil, стр. I-7281, точка 47, както и Решение от 25 октомври 2001 г. по дело Комисия/Италия, C-78/00, Recueil, стр. I-8195, точка 28).

15 Както Съдът многократно подчертава, от това следва, че правото на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и не може по принцип да бъде ограничено. По-специално това право се упражнява незабавно по отношение на всички начислени върху получените сделки данъци (вж. по-конкретно Решение от 6 юли 1995 г. по дело BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, стр. I-1883, точка 18, Решение от 21 март 2000 г. по дело Gabalfrisa и др., C-110/98—C-147/98, Recueil, стр. I-1577, точка 43, както и Решение от 18 декември 2007 г. по дело Cedilac, C-368/06, Сборник 2007 г., стр. I-12327, точка 31).

16 Освен това е важно да се отбележи, че когато за даден период на деклариране размерът на подлежащия на приспадане данък надвишава размера на дължимия данък и данъчнозадълженото лице следователно не може да извърши приспадането чрез изваждане съгласно член 18, параграф 2 от Шеста директива ДДС, параграф 4 от същата разпоредба предвижда, че държавите-членки могат или да прехвърлят разликата към следващия период, или да възстановят надвнесения данък съгласно предвидените от тях ред и условия.

17 Колкото до последната възможност, до която се отнася разглежданото дело по главното производство, Съдът уточнява, че макар държавите-членки със сигурност да разполагат със свобода на действие при установяването на реда и условията за възстановяване на надвнесения ДДС, този ред и условия не могат да накърняват принципа на неутралност на данъчната система на ДДС, като възлагат на данъчнозадълженото лице да понесе изцяло или отчасти тежестта на този данък. По-специално такива ред и условия трябва да позволяват на данъчнозадълженото лице при съответните условия изцяло да възстанови вземането, което произтича от надвнесения ДДС. Това означава, че възстановяването трябва да е направено в разумен срок чрез плащане в брой или по равностоен начин и че при всички случаи приетият метод на възстановяване не трябва да създава никакъв финансов риск за данъчнозадълженото лице (вж. Решение по дело Комисия/Италия, посочено по-горе, точки 32—34).

18 При това положение поставеният от препращащата юрисдикция въпрос следва да се разгледа в светлината на припомнените в посочените по-горе точки основни принципи на общата система на ДДС.

19 От акта за препращане обаче е видно, че разпоредбите на Закона за ДДС, с които се определят редът и условията за възстановяване на данъчнозадълженото лице на надвнесения ДДС, предвиждат, че данъчната администрация разполага с 60-дневен срок, който тече от датата на подаване на декларацията по ДДС от данъчнозадълженото лице, за извършване на такова възстановяване, но че този срок се удължава на 180 дни, когато както в случая на жалбоподателката по главното производство, става въпрос за нови данъчнозадължени лица, които не са предоставили „обезпечение“ по смисъла на член 97, параграф 7 от същия закон.

20 Следователно трябва да се констатира, че новите данъчнозадължени лица се подчиняват на ред и условия за възстановяване на надвнесен ДДС, които са

по-тежки от тези, на които са подчинени останалите данъчнозадължени лица. Така те трябва да понесат, поне до размера на надвнесения ДДС за възстановяване, финансовата тежест на ДДС през един особено дълъг период.

21 Република Полша обяснява, че удължаването на срока е оправдано от обстоятелството, че става въпрос за нови данъчнозадължени лица по ДДС, които не са познати на данъчната администрация и спрямо които е необходимо да се извършат по-обстойни проверки, за да се предотврати всякакво избягване на данъци и данъчни измами.

22 Следва да се припомни в това отношение, както Съдът вече е имал повод да уточни, че държавите-членки имат легитимен интерес да вземат подходящите мерки, за да защитят своите финансови интереси, и че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Шеста директива ДДС (вж. в този смисъл Решение по дело Molenheide и др., посочено по-горе, точка 47, Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и др., C-255/02, Recueil, стр. I-1609, точка 71, както и Решение от 6 юли 2006 г. по дело Kittel и Recolta Recycling, C-439/04 и C-440/04, Recueil, стр. I-6161, точка 54).

23 Въпреки това, както припомня генералният адвокат в точка 20 от своето заключение, държавите-членки трябва в съответствие с принципа на пропорционалност да използват средства, които като позволяват ефективно да се постигне такава цел, същевременно накърняват в най-малка степен целите и принципите, установени от общностното право, като основния принцип на правото на приспадане на ДДС (вж. Решение по дело Molenheide и др., посочено по-горе, точки 46 и 47, Решение от 27 септември 2007 г. по дело Teleos и др., C-409/04, Сборник 2007 г., стр. I-7797, точки 52 и 53, както и Решение от 21 февруари 2008 г. по дело Netto Supermarkt, C-271/06, Сборник 2008 г., стр. I-771, точки 19 и 20).

24 По този въпрос обаче от съдебната практика е видно, че национално законодателство, което определя по-тежки ред и условия за възстановяване на надвнесен ДДС за дадена категория данъчнозадължени лица поради риск от презюмирана измама, без да е възможно за данъчнозадълженото лице да докаже липсата на измама или избягване на данъци, с цел да се ползва от по-малко ограничителни условия, не представлява средство, пропорционално на целта за борба с данъчните измами и избягването на данъци и засяга прекалено целите и принципите на

Шеста директива ДДС (вж. по аналогия в областта на изключването на правото на приспадане Решение от 19 септември 2000 г. по дело Ampafrance и Sanofi, C-177/99 и C-181/99, Recueil, стр. I-7013, точка 62; в областта на обезпечителните мерки вж. Решение по дело Molenheide и др., посочено по-горе, точка 51).

25 Точно такъв е случаят на разглежданото по главното производство национално законодателство, както бе констатирано в точка 20 от настоящото решение.

26 Всъщност от акта за препращане е видно, че член 97, параграфи 5 и 7 от Закона за ДДС се прилагат по общ и превантивен начин спрямо новите данъчнозадължени лица, без същите да имат възможността да докажат липсата на риск от данъчна измама или от избягване на данъци.

27 По същия начин разглежданите национални разпоредби не изглеждат съобразени с поставеното от съдебната практика условие, припомнено в точка 17 от настоящото решение, според което възстановяването на надвнесен ДДС трябва да се осъществява в разумен срок. Действително, както се уточнява в акта за препращане, срокът за възстановяване от 180 дни, предвиден за новите данъчнозадължени лица, е, от една страна, шест пъти по-дълъг от едномесечния период за деклариране на ДДС, а от друга — три пъти по-дълъг от прилагания за останалите данъчнозадължени лица срок, и това без полските власти да представят доказателства, позволяващи да се обясни необходимостта от въвеждане на различно третиране от такъв мащаб с цел борба с данъчните измами и избягването на данъци.

28 Освен това толкова дълъг срок не е необходим именно защото при всички случаи данъчната администрация може по силата на член 87, параграф 2 от Закона за ДДС, ако намери за полезно, да провери по-обстойно законосъобразността на възстановяването и с цел да получи необходимите разяснения, да удължи срока от 60 дни, в който възстановяването трябва да се извърши.

29 Накрая, що се отнася до предоставената от член 97, параграф 7 от Закона за ДДС възможност на новите данъчнозадължени лица да заплатят обезпечение, с цел да се ползват от нормалния 60-дневен срок, за да получат възстановяване

на надвнесения ДДС, същата не би могла да постави под въпрос развитите в предходните точки съображения.

30 Всъщност, както твърди Комисията, посоченото обезпечение не е пропорционално нито на размера на надвнесения ДДС за възстановяване, нито на размера на данъчнозадълженото лице в икономическо отношение.

31 По-специално, в противоречие с изискването, поставено от посочената в точка 17 от настоящото решение съдебна практика, предоставянето на такова обезпечение може да създаде непренебрежим финансов риск за предприятия, които току-що са започнали своята дейност и поради това обстоятелство е възможно да не разполагат със значителни ресурси.

32 В действителност за да може да се позове на нормално приложимия срок, задължението за предоставяне на посоченото обезпечение има за последица само да замени финансовата тежест, свързана със замразяването в продължение на 180 дни на надвнесената сума на ДДС, с тази, съответстваща на замразяването на сумата на обезпечението. Това обаче е неоправдано именно защото, от една страна, последната сума може, както в делото по главното производство, да бъде по-голяма от сумата на въпросния надвнесен ДДС, а от друга — продължителността на замразяването на обезпечението е по-дълга от предвидения за новите данъчнозадължени лица срок на възстановяване на надвнесения ДДС. Всъщност по силата на член 97, параграф 6 от Закона за ДДС обезпечението може да се вдигне едва след период от дванадесет месеца, при условие че данъчнозадълженото лице е заплатило всички данъци за съответния период, които дължи на държавата.

33 При тези условия на първия въпрос следва да се отговори, че член 18, параграф 4 от Шеста директива ДДС и принципът на пропорционалност не допускат национална правна уредба като разглежданата по главното производство, която с цел да позволи необходимите проверки за предотвратяване на данъчните измами и избягване на данъци, удължава от 60 на 180 дни, считано от датата на подаване на декларацията по ДДС от данъчнозадълженото лице, срока, с който националната данъчна администрация разполага, за да възстанови на дадена категория данъчнозадължени лица надвнесения ДДС, освен ако същите предоставят обезпечение в размер на 250 000 PLN.

По втория въпрос

34 С втория си въпрос препращащата юрисдикция иска да се установи по същество дали разпоредбите, съдържащи се в член 97, параграфи 5 и 7 от Закона за ДДС, могат да се считат като „специални мерки за дерогация“, с които се цели предотвратяване на определени данъчни измами или избягване на данъци по смисъла на член 27, параграф 1 от Шеста директива ДДС.

35 В това отношение е необходимо да се припомни, че член 27, параграф 1 от Шеста директива ДДС поставя възможността за дадена държава-членка да въведе такива мерки за дерогация в зависимост от специфична процедура, която предвижда по-специално съгласие на Съвета, който решава с единодушие.

36 Както обаче подчертава генералният адвокат в точка 39 от заключението си и както правилно твърди Комисията, от преписката не следва, че съгласно посочената разпоредба разглежданите мерки са разрешени от Съвета като специални мерки за дерогация от Шеста директива ДДС.

37 При тези условия разпоредби като съдържащите се в член 97, параграф 5 и 7 от Закона за ДДС не попадат в приложното поле на посочения член 27, параграф 1.

38 Следователно на втория въпрос трябва да се отговори, че разпоредби като разглежданите по главното производство не представляват „специални мерки за дерогация“, с които се цели предотвратяване на определени данъчни измами или избягване от данъци по смисъла на член 27, параграф 1 от Шеста директива ДДС.

По съдебните разноски

39 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 18, параграф 4 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 2005/92/ЕО на Съвета от 12 декември 2005 година, и принципът на пропорционалност не допускат национална правна уредба като разглежданата по главното производство, която с цел да позволи необходимите проверки за предотвратяване на данъчните измами и избягване на данъци, удължава от 60 на 180 дни, считано от датата на подаване на декларацията по данък върху добавената стойност от данъчнозадълженото лице, срока, с който националната данъчна администрация разполага, за да възстанови на дадена категория данъчнозадължени лица надвнесения данък върху добавената стойност, освен ако същите предоставят обезпечение в размер на 250 000 PLN.**

2) **Разпоредби като разглежданите по главното производство не представляват „специални мерки за дерогация“, с които се цели предотвратяване на определени данъчни измами или избягване на данъци по смисъла на член 27, параграф 1 от Шеста директива 77/388, изменена с Директива 2005/92.**

Подписи