# РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

15 януари 2009 година*

По дело C-502/07

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Naczelny Sąd Administracyjny (Полша) с акт от 31 октомври 2007 г., постъпил в Съда на 16 ноември 2007 г., в рамките на производство по дело

**K-1 sp. z o.o.**

срещу

**Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy,**

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: г-н C. W. A. Timmermans, председател на състав, г-н J.-C. Bonichot (докладчик), г-н K. Schiemann, г-н J. Makarczyk и г-жа C. Toader, съдии,

* Език на производството: полски.

генерален адвокат: г-н J. Mazák,
секретар: г-жа K. Sztranc-Sławiczek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 20 ноември 2008 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за K-1 sp. z o.o., от г-н M. Łukasik и г-жа M. Złotopolska-Nowak, radcy prawni,

— за полското правителство, от г-н M. Dowgielewicz, г-н M. Jarosz и г-жа A. Rutkowska, в качеството на представители,

— за гръцкото правителство, от г-н S. Spyropoulos и г-н I. Bakopoulos, както и г-жа M. Tassopoulou, в качеството на представители,

— за кипърското правителство, от г-жа I. Neofytou и г-жа E. Symeonidou, в качеството на представители,

— за правителството на Обединеното кралство, от г-н L. Seeboruth и г-жа C. Gibbs, в качеството на представители, подпомагани от г-н R. Hill, barrister,

— 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 на член 2, първа и втора алинея от Първа директива 67/227/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година за хармонизиране на законодателството на държавите-членки относно данъка върху оборота (ОВ 71, 1967 г., стр. 1301, наричана по-нататък „Първа директива ДДС“) и на различни членове 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 2004/66/ЕО на Съвета от 26 април 2004 година (ОВ L 168, стр. 35; Специално издание на български език, 2007 г., глава 1, том 5, стр. 87; наричана по-нататък „Шеста директива ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между K-1 sp. z o.o. (наричано по-нататък „K-1“) и Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy (директор на данъчната служба в Bydgoszcz) относно „допълнителната данъчна такса“, наложена на данъчнозадълженото лице, когато в декларацията си същото посочва възстановяване на данъчен кредит във връзка с данък добавена стойност (наричан по-нататък „ДДС“) или данък, заплатен по получени доставки, чийто размер превишава размера на дължимия данък.

**Правна уредба**

*Общностна правна уредба*

3 Съгласно член 2, първа и втора алинея от Първа директива ДДС:

„Принципът на общата система на [ДДС] 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 [ДДС], начислен върху цената на стоките или услугите по ставката, приложима за такива стоки или услуги, се начислява след приспадане на сумата на [ДДС], който е начислен директно за различните компоненти на разходите.“ [неофициален превод]

4 Член 2 от Шеста директива ДДС от своя страна предвижда:

„С [ДДС] се облагат:

1. доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

2. вносът на стоки.“ [неофициален превод]

5 Член 10, параграф 1, буква а) от същата директива определя „данъчното събитие“ като „обстоятелството, с чието настъпване са изпълнени законовите условия за изискуемост на данъка“ [неофициален превод]. Член 10, параграф 2 по-конкретно гласи:

„Данъчното събитие настъпва и данъкът става изискуем, когато стоките са доставени или услугите са извършени. Доставките на стоки, освен посочените в член 5, параграф 4, буква б), както и доставките на услуги, които водят до последователни отчитания или плащания, се считат за извършени към края на всеки период, за който се отнасят отчитанията или плащанията. […]“ [неофициален превод]

6 Член 22, параграф 8 от Шеста директива ДДС предвижда:

„Без това да засяга разпоредбите, които следва да бъдат приети в изпълнение на член 17, параграф 4, държавите-членки могат да налагат други задължения, които считат за необходими за правилното налагане и събиране на данъка, както и за предотвратяването на измами.“ [неофициален превод]

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

„1. 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 измами или избягване на данъци. 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]

8 Член 33, параграф 1 от Шеста директива ДДС гласи:

„Без да се засягат други общностни разпоредби, и в частност действащите общностни разпоредби относно общите условия, притежаването, движението и контрола на продукти, върху които се начислява акциз, разпоредбите на настоящата директива не представляват пречка държава-членка да запази или въведе данъци върху застрахователните договори, данъци върху залаганията и хазарта, акцизи, гербови такси и, най-общо, всякакви данъци, налози и такси, които не могат да бъдат охарактеризирани като данъци върху оборота, при условие обаче, че тези данъци, налози и такси не пораждат в търговията между държави-членки формалности при преминаването на границите.“ [неофициален превод]

*Национална правна уредба*

9 Съгласно член 109, параграфи 5 и 6 от Закона за данъка върху стоките и услугите (ustawa o podatku od towarów i usług) от 11 март 2004 г. (наричан по-нататък „Закона за ДДС“):

„5. Когато е установено, че в подадената декларация данъчнозадълженото лице посочва възстановяване на ДДС кредит или на платен по получена доставка

данък, чийто размер превишава размера на дължимия данък, директорът на данъчната служба или органът за данъчен контрол определя точната сума за възстановяване и определя допълнителна данъчна такса, която съответства на 30 % от превишението.

6. Параграф 5 се прилага mutatis mutandis за данъчния кредит, посочен в член 87, параграф 1.“

10 Член 87, параграф 1 от същия закон гласи:

„Ако размерът на платения по получени доставки данък, посочен в член 86, параграф 2, превишава през данъчния период дължимия данък, данъчнозадълженото лице има право да прехвърли тази разлика към дължимия данък за следващия данъчен период или да получи възстановяването ѝ чрез превод по банкова сметка.“

**Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси**

11 С решение от 17 август 2005 г. директорът на Pierwszy Urząd Skarbowy w Toruniu (Първа данъчна служба Toruń) установява по отношение на K-1 размер на декларирания като платен по получени доставки ДДС, който превишава размера на събрания за извършени доставки данък за май 2005 г., и определя допълнителна данъчна такса за същия месец. Всъщност данъчната администрация поставя под въпрос приспадането на ДДС, съдържащо се във фактура от 29 април 2005 г., която се отнася до придобиването на построена в Toruń сграда. Тъй като това е стара сграда, придобиването ѝ е освободено от ДДС и при това положение съответната фактура не може да служи за основание за намаляване на дължимия данък, нито пък за възстановяване на ДДС кредит или на сума на

платения по получени доставки данък. Поради превишаването на заплатения по получени доставки данък на дружеството се налага допълнителна данъчна такса на основание член 109, параграфи 5 и 6 от Закона за ДДС.

12 K-1 подава жалба срещу решението на Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy. В жалбата си то твърди, че наложената с посоченото решение допълнителна данъчна такса не е съвместима с член 27 от Шеста директива ДДС. С решение от 9 ноември 2005 г. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy отхвърля довода на дружеството и потвърждава спорното решение.

13 Тогава K-1 сезира Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Административен съд на воеводство Bydgoszcz) с жалба срещу това решение. С решение от 31 май 2006 г. тази юрисдикция постановява, че член 33, параграф 1 от Шеста директива ДДС не изключва прилагането на допълнителна данъчна такса по силата на съдържащите се в Закона за ДДС принципи и отхвърля жалбата на K-1. Юрисдикцията счита, че тази такса не показва основните характеристики на ДДС и не води до формалности, свързани с преминаване на границите при търговията между държавите-членки. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy не възприема също тезата, според която допълнителната данъчна такса представлява особена мярка по смисъла на Шеста директива ДДС. Той приема също, че не е трябвало да се прилага предвидената в член 27 от тази директива процедура.

14 K-1 подава касационна жалба срещу това съдебно решение. В подкрепа на жалбата си то поддържа, че задължителното прилагане на допълнителната

данъчна такса, предвидена в член 109, параграф 5 от Закона за ДДС, е несъвместимо с разпоредбите на общностното право, и по-точно с правните норми, съдържащи се в Шеста директива ДДС.

15 В този контекст Naczelny Sąd Administracyjny решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Забранява ли член 2, [първа и втора алинея] от Първа директива [ДДС] във връзка с член 2 и член 10, параграф 1, буква а) и параграф 2 от Шеста Директива [ДДС] на държавите-членки да налагат на данъчнозадължено лице по ДДС да заплаща посочената в член 109, параграфи 5 и 6 от [Закона за ДДС] допълнителна данъчна такса, когато е установено, че данъчнозадълженото лице по ДДС е посочило в подадената от него декларация възстановяване на ДДС кредит или на данък, заплатен по получени доставки, чийто размер превишава размера на дължимия данък?

2) Могат ли „специалните мерки“ по член 27, параграф 1 от Шеста Директива [ДДС] с оглед на своето естество и цел да се изразяват във възможността на данъчнозадължено лице по ДДС да се наложи допълнителна данъчна такса, определена с решение на данъчния орган, когато е установено, че данъчнозадълженото лице е декларирало завишен размер на подлежащ на възстановяване ДДС кредит или на завишен размер на данъка, заплатен по получени доставки?

3) Обхваща ли правомощието, предвидено в член 33 от Шеста Директива [ДДС], правото да се въведе допълнителната данъчна такса, предвидена в член 109, параграфи 5 и 6 от [Закона за ДДС]?“

**По преюдициалните въпроси**

*По първия въпрос*

16 С първия си въпрос препращащата юрисдикция иска по същество да се установи дали общата система на ДДС, както е определена в член 2, първа и втора алинея от Първа директива ДДС и в член 2 и член 10, параграф 1, буква а) и параграф 2 от Шеста директива ДДС, позволява на държава-членка да налага на данъчнозадължените по ДДС лица „допълнителна данъчна такса“ като предвидената в член 109, параграфи 5 и 6 от Закона за ДДС.

17 Съдът напомня кои са основните характеристики на ДДС. Те 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; събиране на този данък на всеки етап от процеса на производство и разпространение, включително на етапа на продажбата на дребно, колкото и сделки да са изпълнени преди това; 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 посочения данък накрая се поема от потребителя (вж. Решение от 3 октомври 2006 г. по дело Banca popolare di Cremona, C-475/03, Recueil, стр. I-9373, точка 28).

18 „Допълнителна данъчна такса“ като предвидената в националното законодателство, разглеждано в спора по главното производство, не отговаря на тези характеристики. В това отношение достатъчно е да се отбележи обстоятелството,

че нейният правопораждащ факт не е каквато и да е транзакция, а грешка при деклариране, и че освен това нейният размер не се определя пропорционално на цената, получена от данъчнозадълженото лице.

19 Става въпрос не за данък, а в действителност за наложена административна санкция, когато е установено, че данъчнозадълженото лице е декларирало възстановяване на ДДС кредит или на платения по получени доставки данък, чийто размер превишава размера, който му се дължи.

20 Принципът на общата система на ДДС не изключва въвеждането от държавите-членки на мерки, които санкционират нередовностите, допуснати при деклариране на размера на дължимия ДДС. Тъкмо обратното, член 22, параграф 8 от Шеста директива ДДС гласи, че държавите-членки могат да налагат други задължения, които считат за необходими за правилното налагане и събиране на данъка.

21 При тези условия на първия въпрос следва да се отговори, че общата система на ДДС, както е определена в член 2, първа и втора алинея от Първа директива, както и в член 2 и член 10, параграф 1, буква а) и параграф 2 от Шеста директива ДДС, допуска държава-членка да предвиди в законодателството си административна санкция като предвидената в член 109, параграфи 5 и 6 от Закона за ДДС „допълнителна данъчна такса“, която може да бъде наложена на данъчнозадължените лица по ДДС.

*По втория въпрос*

22 С втория си въпрос препращащата юрисдикция иска по същество да се установи дали разпоредбите, посочени в член 109, параграфи 5 и 6 от Закона за ДДС, могат да се считат като „специални мерки за дерогация“, с които се цели да се избегнат някои форми на данъчни измами или избягване на данъци по смисъла на член 27, параграф 1 от Шеста директива ДДС.

23 В това отношение достатъчно е да се изтъкне, че административна санкция, наложена, когато е установено, че данъчнозадълженото лице е декларирало възстановяване на ДДС кредит или на данък, заплатен по получени доставки, чийто размер превишава размера, който му се дължи, така както е предвидено в член 109, параграфи 5 и 6 от Закона за ДДС, не може да представлява специална мярка за дерогация от естеството на тези, предвидени в член 27, параграф 1 от Шеста директива ДДС, а представлява, както бе посочено по-горе, мярка по член 22, параграф 8 от Шеста директива ДДС.

24 Следователно разпоредби като съдържащите се в член 109, параграфи 5 и 6 от Закона за ДДС не могат да попаднат в приложното поле на посочения член 27, параграф 1.

25 Следователно на втория въпрос трябва да се отговори, че разпоредби като съдържащите се в член 109, параграфи 5 и 6 от Закона за ДДС не представляват „специални мерки за дерогация“, с които се цели да се избегнат някои форми на данъчни измами или избягване на данъци по смисъла на член 27, параграф 1 от Шеста директива ДДС.

*По третия въпрос*

26 С въпроса си препращащата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 33 от Шеста директива ДДС представлява пречка за запазването на разпоредби като съдържащите се в член 109, параграфи 5 и 6 от Закона за ДДС.

27 Член 33 от Шеста директива ДДС позволява на държава-членка да запази или въведе данъци и такси върху доставките на стоки и услуги или при внос само когато те не могат да бъдат охарактеризирани като данъци върху оборота (вж. Решение по дело Banca popolare di Cremona, посочено по-горе, точка 24).

28 Не е необходимо да се изследва обаче дали разпоредби като разглежданите в спора по главното производство предвиждат данък, налог или такса, които могат да бъдат охарактеризирани като данък върху оборота по смисъла на член 33 от Шеста директива ДДС. Както е видно от отговора на първия въпрос, тези разпоредби не въвеждат данък, налог или такса, а предвиждат административна санкция, която може да бъде наложена на данъчнозадължените лица по ДДС, когато е установено, че са декларирали възстановяване на ДДС кредит или на данък, заплатен по получени доставки, чийто размер превишава размера, който им се дължи.

29 При тези обстоятелства на третия въпрос следва да се отговори, че член 33 от Шеста директива ДДС не създава пречка за запазването на разпоредби като съдържащите се в член 109, параграфи 5 и 6 от Закона за ДДС.

**По съдебните разноски**

30 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 (втори състав) реши:

1) **Общата система на данъка върху добавената стойност, както е определена в член 2, първа и втора алинея от Първа директива 67/227/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година за хармонизиране на законодателството на държавите-членки относно данъка върху оборота, както и в член 2 и член 10, параграф 1, буква а) и параграф 2 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 2004/66/ЕО на Съвета от 26 април 2004 година, допуска държава-членка да предвиди в законодателството си административна санкция като предвидената в член 109, параграфи 5 и 6 от Закона за данъка върху стоките и услугите (ustawa o podatku od towarów i usług) от 11 март 2004 г.„допълнителна данъчна такса“, която може да бъде наложена на данъчнозадължените лица по данък върху добавената стойност.**

2) **Разпоредби като съдържащите се в член 109, параграфи 5 и 6 от Закона за данъка върху стоките и услугите от 11 март 2004 г. не представляват**

**„специални мерки за дерогация“, с които се цели да се избегнат някои форми на данъчни измами или избягване на данъци по смисъла на член 27, параграф 1 от Шеста директива 77/388, изменена.**

**3) Член 33 от Шеста директива 77/388, изменена, не създава пречка за запазването на разпоредби като съдържащите се в член 109, параграфи 5 и 6 от Закона за данъка върху стоките и услугите от 11 март 2004 г.**

Подписи