



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

29 март 2012 година *

„ДДС — Шеста директива — Член 17, параграф 2, буква б) — Данъчно облагане на стока, внесена от трета страна — Национална правна уредба — Право на приспадане на ДДС при внос — Условие — Ефективно плащане на ДДС от страна на лицето, платец на данъка“

По дело C-414/10

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Conseil d'État (Франция) с акт от 30 юли 2010 г., постъпил в Съда на 19 август 2010 г., в рамките на производство по дело

Véleclair SA

срещу

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н А. Tizzano, председател на състав, г-н М. Safjan, г-н М. Pešič, г-н Е. Levits и г-н J.-J. Kasel (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,

секретар: г-жа R. Şereş, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 12 октомври 2011 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Véleclair SA, от É. Arcil, avocat,
- за френското правителство, от г-жа N. Rouam и г-н G. de Bergues, в качеството на представители,
- за германското правителство, от г-н С. Blaschke и г-н Т. Henze, в качеството на представители,
- за нидерландското правителство, от г-жа С. Wissels, в качеството на представител,

* Език на производството: френски.

- за португалското правителство, от г-жа S. Jaulino, както и от г-н L. Ines Fernandes и г-н R. Campos Laíres, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от г-жа D. Recchia, г-жа C. Soulay и г-н F. Dintilhac, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 17 ноември 2011 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 17, параграф 2, буква б) 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, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на правен спор между Véclair SA и ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État [министър на бюджета, публичните финанси и държавната реформа] във връзка с национална правна уредба, която обуславя упражняването на правото на приспадане на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) при внос от ефективното му плащане от страна на лицето — платец на данъка.

Правна уредба

Шеста директива

- 3 Член 10, параграф 1 от Шеста директива постановява:

„1. За целите на настоящата директива:

- а) „данъчно събитие“ означава обстоятелството, с чието настъпване са изпълнени законовите условия за изискуемост на данъка;
- б) данъкът става „изискуем“, когато данъчният орган придобива законното основание в даден момент да изисква дължимия данък от лицето — платец на данъка, независимо от това, че плащането може да бъде отложено“ [неофициален превод].

- 4 Член 10, параграфи 2 и 3 от Шеста директива уточнява:

„2. Данъчното събитие настъпва и данъкът става изискуем, когато стоките са доставени или услугите са извършени.

[...]

Чрез дерогация от предходните разпоредби държавите членки могат да предвидят изискуемост на данъка при някои сделки или за някои категории данъчнозадължени лица:

- не по-късно от датата на издаване на фактурата или на заместващ я документ, или

- не по-късно от получаването на цената, или
- когато не се издава фактура или заместващ я документ, или се издава със закъснение, в рамките на определен срок от датата на данъчното събитие.

3. Данъчното събитие настъпва и данъкът става изискуем, когато се осъществи вносът на стоките. Когато при влизане в Общността стоките попаднат под един от режимите по член 7, параграф 3, данъчното събитие възниква и данъкът става изискуем само когато стоките излязат от обхвата на този режим.

Когато обаче внесените стоки подлежат на обмитяване, на земеделски налози или на такси с еквивалентен ефект, въведени в рамките на обща политика, данъчното събитие възниква и данъкът става изискуем, когато възникне данъчното събитие за тези общностни митни сборове и те станат изискуеми.

Когато вносните стоки не са облагаеми с някои от тези общностни митни сборове, държавите членки прилагат действащите разпоредби за митата, що се отнася до възникването на данъчното събитие и момента, в който данъкът става изискуем“ [неофициален превод].

5 Член 17, параграфи 1 и 2 от Шеста директива предвижда:

- „1. Правото на приспадане възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.
- 2. Доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговите облагаеми сделки, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък:
 - а) дължимия или платен на територията на страната данък върху добавената стойност за стоки, които са му доставени или предстои да му бъдат доставени, и за услугите, които са му доставени или предстои да му бъдат доставени от друго данъчнозадължено лице,
 - б) дължимия или платен данък върху добавената стойност за вносните стоки на територията на страната;

[...]“ [неофициален превод].

6 Член 18, параграф 1, буква б) и параграф 2 от Шеста директива предвижда:

- „1. За да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва:

[...]

- б) в случаите на приспадане съгласно член 17, параграф 2, буква б) да притежава документ за внос, в който данъчнозадълженото лице е посочено като получател или вносител и който посочва или дава възможност за изчисляване сумата на дължимия данък;

[...]

2. 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].

7 Член 21, параграф 2 от Шеста директива предвижда:

„Данък върху добавената стойност се дължи:

[...]

2. При внос: [от] лицето или лицата, посочени или приети за платци от държавите членки, в които се внасят стоките“ [неофициален превод].

Национална правна уредба

8 Член 271, II, параграф 1 от code général des impôts [общ данъчен кодекс] (наричан по-нататък „CGI“) предвижда:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на техните облагаеми сделки и при условие че за тези сделки те имат право на приспадане, лицата — платци на данъка, могат да приспадат следния данък:

[...]

b) събрания при вноса.

[...]“.

9 Член 291, I, параграф 2, буква а) от CGI уточнява:

„Внос на стоки“ означава:

a) въвеждането на територията на Франция на стока с произход или идваща от държава или територия, която не е част от Европейската общност, и която не е пусната в свободно обращение [...]“.

10 Член 293 А, параграф 1 от CGI гласи:

„При вноса данъчното събитие настъпва и данъкът става изискуем към момента, в който стоката се счита за внесена по смисъла на член 291, I, параграф 2.

[...]

Данъкът трябва да бъде платен от лицето, посочено в декларацията за внос като действителен получател на стоките.

[...]“.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

11 В периода 1992—1995 г. Véleclair внася велосипеди, като декларира, че те идват от Виетнам. Френската митническа администрация счита от своя страна, че тези велосипеди са всъщност с произход от Китай и поради това съставя акт за невярна декларация за произход. В резултат на това Véleclair е задължено да плати мита и антидъмпингови мита в размер на почти 4 милиона евро, като върху тях се дължи ДДС в размер на 735 437 EUR.

- 12 Véleclair не плаща посочения ДДС и митническата администрация информира за това данъчната администрация, която по този начин има вземане срещу дружеството. С определение от 12 февруари 1999 г. съдията по несъстоятелността установява, че данъчното вземане е преклудирано, тъй като не е окончателно предявено в рамките на 12 месеца след публикуването на съобщението за откриването на производството по несъстоятелност на Véleclair. Това решение е потвърдено на 8 юли 2003 г. от Cour de cassation [касационен съд] като последна инстанция.
- 13 Véleclair подава молба за възстановяване на сумата от 723 503,37 EUR, съответстваща на ДДС кредита, който може да се приспадне и на който то счита, че има право към 31 декември 1997 г. поради начисляването на ДДС при внос върху неплатените мита.
- 14 Това искане е отхвърлено от данъчната администрация с мотива, че съгласно разпоредбите на CGI възможността за приспадане на ДДС при внос е обусловена от неговото ефективно предварително плащане. Позицията на данъчната администрация е потвърдена в първоинстанционното производство от Tribunal administratif d'Orléans [Административен съд Орлеан]. След като и жалбата срещу това решение пред Cour d'appel de Nantes [Апелативен съд Нант] е отхвърлена, Véleclair подава касационна жалба до Conseil d'État [Държавен съвет].
- 15 Пред тази юрисдикция Véleclair посочва, че упражняването на неговото право на приспадане не може да бъде обусловено от ефективното предварително плащане на данъка с мотива, че разпоредбите на член 271, II, параграф 1, буква б) от CGI, които предвиждат, че правото на приспадане на ДДС зависи от ефективното му събиране от данъчната администрация, а не само от изискуемостта му, са несъвместими с разпоредбите на член 17, параграф 2, буква б) от Шеста директива.
- 16 При тези условия Conseil d'État решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Като се има предвид по-специално опасността от измами, допуска ли член 17, параграф 2, буква б) от Шеста директива държава членка да обуслови правото на приспадане на [ДДС] при внос от ефективното плащане на този данък от страна на лицето — платец на данъка, в случай че лицето — платец на [ДДС] при внос, и имащият право на съответното приспадане са, както във Франция, едно и също лице?“.

По преюдициалния въпрос

- 17 С въпроса си запитващата юрисдикция иска да разбере по същество дали член 17, параграф 2, буква б) от Шеста директива следва да се тълкува в смисъл, че той позволява на държава членка да обуслови правото на приспадане на ДДС при внос от ефективното предварително плащане на този данък от лицето — платец на данъка, когато същото лице има и право на приспадане.
- 18 За да се отговори на този въпрос, на първо място следва да се припомни, че съгласно самата формулировка на член 17, параграф 2, буква б) от Шеста директива данъчнозадълженото лице има право да приспадне ДДС, който е „дължим или платен“ за стоките, внесени на територията на страната.
- 19 Ето защо в самия текст на тази разпоредба, която повтаря израза, използван в член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива, според който данъчнозадължените лица имат право да приспадат ДДС, „дължим или платен“ за стоки, които са им доставени или предстои да им

бъдат доставени, ясно се предвижда, че правото на приспадане на данъка в полза на данъчнозадълженото лице се отнася не само до платения от него ДДС, но и до дължимия ДДС, т.е. този, който все още трябва да се плати.

- 20 Както посочва генералният адвокат в точки 56—58 от заключението си, терминът „дължим“ се отнася всъщност до изискуемо данъчно задължение и следователно предполага, че данъчнозадълженото лице има задължение да плати сумата на ДДС, която иска да приспадне като данък за получени доставки.
- 21 Следва да се добави, от една страна, че ако законодателят на Съюза е искал да обуслови правото на приспадане на ДДС при внос от ефективното предварително плащане на този ДДС, той е можел да го направи изрично, като например премахне понятието „дължим“ в член 17.
- 22 От друга страна, от съвместния прочит на член 17, параграф 1 от Шеста директива и на член 10, параграф 3 от същата директива следва, че правото на приспадане на ДДС възниква независимо от това дали е платена насрещната престация, дължима за внесената/внесените стока/стоки.
- 23 Оттук следва, че съгласно член 17, параграф 2, буква б) от Шеста директива правото на приспадане на ДДС при внос по принцип не може да бъде обусловено от ефективното предварително плащане на този ДДС.
- 24 На второ място, следва да се посочи, че това тълкуване на член 17, параграф 2, буква б) от Шеста директива се потвърждава и от други разпоредби на Шеста директива.
- 25 Всъщност, от една страна, член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива, който — както следва от точка 19 от настоящото решение — също използва термините „дължим или платен“, трябва да се разбира в смисъл, че въпросът дали ДДС върху предшестващи или последващи продажби на съответните стоки е бил внесен в държавния бюджет не оказва влияние върху правото на приспадане на данъчнозадълженото лице (вж. в този смисъл Решение от 12 януари 2006 г. по дело Optigen и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, Recueil, стр. I-483, точка 54).
- 26 От друга страна, както генералният адвокат посочва в точка 37 от заключението си, член 18 от Шеста директива, озаглавен „Правила, регулиращи правото на приспадане“, се ограничава до това да предвиди в параграф 1, буква б), че за да упражни своето право на приспадане на ДДС при внос, данъчнозадълженото лице трябва да притежава единствено документ за внос, в който то е посочено като получател или вносител и „в който се съдържа или въз основа на който може да се изчисли“ сумата на дължимия данък. Оттук следва, че дори упражняването на посоченото право не е обусловено от ефективното предварително плащане на ДДС при внос.
- 27 На трето място, следва да се направи уточнението, че горепосоченото тълкуване съответства на целите на Шеста директива, тъй като позволява да се гарантира, че правото на приспадане — което по принцип не може да се ограничава — остава неразделна част от механизма на ДДС и може да продължи да се упражнява незабавно по отношение на целия данък, с който са обложени получените доставки (вж. в този смисъл Решение от 6 юли 2006 г. по дело Kittel и Recolta Recycling, C-439/04 и C-440/04, Recueil, стр. I-6161, точка 47).
- 28 Освен това посоченото тълкуване е в състояние в най-голяма степен да гарантира спазването на принципа на данъчен неутралитет.
- 29 В това отношение следва да се напомни, че режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Общата система на ДДС следователно гарантира пълната неутралност при данъчното облагане на всички икономически дейности, независимо от техните цели или

результати, при условие че посочените дейности сами по себе си подлежат по принцип на облагане с ДДС (вж. по-специално Решение по дело Kittel и Recolta Recycling, посочено по-горе, точка 48 и цитираната съдебна практика).

- 30 Поради по-подробно изложените от генералния адвокат в точки 39—42 от неговото заключение мотиви обаче обусловяването на правото на приспадане на ДДС при внос от ефективното предварително плащане на този ДДС би наложило на данъчнозадълженото лице през определен период от време икономическа тежест, която то не следва да носи и която режимът на приспадане именно цели да избегне.
- 31 Това тълкуване не се поставя под въпрос от довода, че при липсата на ефективно предварително плащане на ДДС при внос съществува опасност от измама или злоупотреба с ДДС.
- 32 Всъщност, на първо място, както следва от постоянната съдебна практика, борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана с Шеста директива. Лицето, което иска приспадането на ДДС, трябва да докаже, че са изпълнени условията за това, а данъчната администрация — ако установи, че правото на приспадане е било упражнено с цел измама, има право да поиска с обратно действие плащането на приспадатите суми. Националният съд впрочем следва да откаже прилагане на правото на приспадане, ако въз основа на обективни данни от преписката се установи, че това право е упражнено по измамен начин (вж. по-специално Решение по дело Kittel и Recolta Recycling, посочено по-горе, точки 54 и 55, както и цитираната съдебна практика).
- 33 На следващо място, не може основателно да се твърди, че вносът представлява сделка, при която съществува повишена опасност от измама или злоупотреба. Всъщност вносът на дадена стока представлява физически акт, който се удостоверява и може да се провери от компетентната администрация, поради това че тази стока се намира на митницата.
- 34 На последно място, обстоятелството, че лицето — платец на ДДС при внос, също така има и правото на приспадане на този ДДС, не изглежда от естество да увеличи опасността от измама или злоупотреба с ДДС. Напротив, както посочва Европейската комисия, обстоятелството, че едно и също лице е едновременно платец на ДДС и има правото на приспадане, приближава това положение до свързаното с режима на самоначисляване на ДДС, предвиден в Шеста директива. Както обаче законодателят на Съюза е подчертал в съображение 42 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), този режим дава възможност именно за борба срещу данъчните измами и избягването на данъци, които са установени при някои видове сделки.
- 35 Предвид горепосочените съображения на преюдициалния въпрос следва да се отговори, че член 17, параграф 2, буква б) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че той не дава възможност на държава членка да обуслови правото на приспадане на ДДС при внос от ефективното предварително плащане на този данък от лицето — платец на данъка, когато същото лице има и правото на приспадане.

По съдебните разноски

- 36 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 (първи състав) реши:

Член 17, параграф 2, буква б) 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 трябва да се тълкува в смисъл, че той не дава възможност на държава членка да обуслови правото на приспадане на данъка върху добавената стойност при внос от ефективното предварително плащане на този данък от лицето — платец на данъка, когато същото лице има и правото на приспадане.

Подписи