



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (голям състав)

19 юли 2012 година*

„Втора и Шеста директива ДДС — Данък, платен по получени доставки — Възстановяване на надвзетия данък — Изплащане на лихва — Способи“

По дело C-591/10

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Обединено кралство) с акт от 25 ноември 2010 г., постъпил в Съда на 14 декември 2010 г., в рамките на производство по дело

Littlewoods Retail Ltd и др.

срещу

Her Majesty's Commissioners for Revenue and Customs,

СЪДЪТ (голям състав),

състоящ се от: г-н V. Skouris, председател, г-н A. Tizzano, г-н J.N. Cunha Rodrigues, г-н K. Lenaerts, г-н J.-C. Bonichot и г-жа A. Prechal, председатели на състави, г-жа R. Silva de Lapuerta, г-н K. Schiemann, г-н E. Juhász, г-н G. Arestis, г-н A. Borg Barthet (докладчик), г-н D. Šváby и г-жа M. Berger, съдии,

генерален адвокат: г-жа V. Trstenjak,

секретар: г-жа A. Impellizzeri, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 22 ноември 2011 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Littlewoods Retail Ltd и др., от г-н D. Anderson и г-жа L. Rabinowitz, QC, както и от г-н S. Elliott, barrister,
- за правителството на Обединеното кралство, от г-жа C. Murrell, в качеството на представител, подпомагана от г-н D. Wyatt, QC,
- за германското правителство, от г-н T. Henze, г-жа K. Petersen и г-н J. Möller, в качеството на представители,

* Език на производството: английски.

- за френското правителство, от г-н G. de Bergues и г-жа N. Rouam, в качеството на представители,
- за кипърското правителство, от г-н K. Lykourgos и г-жа E. Symeonidou, в качеството на представители,
- за нидерландското правителство, от г-жа C. Wissels, в качеството на представител,
- за финландското правителство, от г-жа H. Leppo, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от г-н R. Lyal и г-жа C. Soulay, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 12 януари 2012 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на правото на Съюза относно поправянето на финансовите вреди, претърпени от данъчнозадължено лице поради надвнасяне на данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между дружествата от групата Littlewoods (наричани по-нататък „Littlewoods“) и Her Majesty’s Commissioners for Revenue and Customs (наричани по-нататък „Commissioners“) във връзка с начина на обезщетяване за понесените от Littlewoods финансови щети поради надвнасяне на ДДС.

Правна уредба

Национално право

- 3 Член 8 от Втора директива 67/228/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — структура и процедури за прилагане на общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ 71, 1967 г., стр. 1303), както и точка 13 от приложение А към нея, определят облагаемата основа за ДДС по-конкретно във връзка с доставките и предоставянето на услуги.
- 4 Член 11, дял В, 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, наричана по-нататък „Шеста директива“), гласи:

„При анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката, основата се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите членки.

При пълно или частично неплащане обаче държавите членки могат да дерогират тази разпоредба“ [неофициален превод].

Правото на Обединеното кралство

5 Законът за данъка върху добавената стойност от 1994 г. (Value Added Tax Act 1994, наричан по-нататък „VATA 1994“) съдържа разпоредбите относно управлението, събирането и принудителното изпълнение за събиране на ДДС и относно способите за обжалване пред специализирана юрисдикция. Този закон дава възможност на Commissioners да събират дължимия ДДС, който не е внесен от данъчнозадължените лица, а на тях — да си възстановят сумите, недължимо платени като ДДС. В него има и разпоредби относно лихвите, плащани върху дължимите суми от данъчнозадължените лица на Commissioners, както и върху сумите, които Commissioners дължат на данъчнозадължените лица.

6 Член 80 от VATA 1994 гласи:

„Кредит за изчислен в повече или надвнесен ДДС или възстановяване на изчислен в повече или надвнесен ДДС

1. Когато данъчнозадължено лице

- a) декларира пред Commissioners ДДС за даден счетоводен период (независимо от датата на приключването му) и
- b) във връзка с това декларира като данък по извършени доставки сума, която не е дължимият по извършени доставки данък,

Commissioners са длъжни да кредитират сметката на лицето с тази сума.

[...]

1B) Когато за даден счетоводен период (независимо от датата на приключването му) лицето е платило на Commissioners недължима на този орган сума като ДДС, различна от

- a) сумата, която не представлява дължим данък по извършени доставки, но е декларирана като такъв данък [...]

[...]

Commissioners са длъжни да възстановят на това лице така платената сума.

- 2) Commissioners кредитират или възстановяват суми по този член само ако е направено искане в този смисъл.

2A) Когато:

- a) вследствие на искане, отправено на основание на параграф 1 или 1A по-горе, съответната сума трябва да бъде кредитирана в полза на лицето и
- b) след прихващането на всички суми по силата на този закон една част или цялата сума се явява кредитно салдо в полза на лицето,

Commissioners са длъжни да заплатят (или възстановят) на това лице размера на кредитното салдо.

[...]

7. Извън предвидените в този член случаи Commissioners не са длъжни да кредитират или възстановяват суми, които са им били декларирани или платени като ДДС, без да представляват дължим ДДС“.
- 7 Ако направено въз основа на член 80 от VATA 1994 искане бъде уважено, данъчнозадълженото лице може да претендира и лихва върху надвнесената сума, която се изчислява по реда на член 78 от VATA 1994. Тази разпоредба предвижда следното:

„Лихва в някои случаи на служебна грешка

1. Когато поради допуснатата от Commissioners грешка лицето
 - a) е платило на данъчната администрация данък по извършени доставки, без да дължи такъв данък, и съгласно член 80, параграф 2А) Commissioners са длъжни да му платят (или възстановят) тази сума, или
 - b) не е поискало данъчен кредит по член 25 в размер, който е имало право да поиска и който вследствие на това Commissioners са длъжни да му платят, или
 - c) (извън случаите, предвидени в буква а) или b) е платило на Commissioners ДДС, без да дължи такъв данък, която сума вследствие на това Commissioners са длъжни да му възстановят, или
 - d) е претърпяло забава при получаването на сума, която Commissioners му дължат във връзка с ДДС,

Commissioners са длъжни, освен ако не е предвидено друго, да заплатят на това лице лихва върху тази сума за съответния период, при спазване на следните разпоредби.

[...]

3. Дължимата по този член лихва се изплаща при лихвен процент, приложим съгласно член 197 от Закона за финансите от 1996 г. [Finance Act 1996[“ [...].
- 8 Дължимата по член 78 от VATA 1994 лихва се изчислява в съответствие с член 197 от Закона за финансите от 1996 г. и регламента от 1998 г. относно таксите и другите косвени данъци за пътниците във въздушния транспорт (Air Passenger Duty and Other Indirect Taxes (Interest Rate) Regulations 1998). Въз основа на тези разпоредби от 1998 г. за целите на споменатия член 78 процентите се определят по формула, основана на средния основен лихвен процент по кредитите, отпуснати от шест клирингови банки, които се нарича „референтен лихвен процент“. За периодите между 1973 г. и 1998 г. процентите са посочени в таблица 7 от споменатия регламент. Приложимият на основание член 78 от VATA 1994 лихвен процент е референтният процент, намален с 1 %. В член 78 е дадено определение на „съответния период“, за който се дължи лихва. За спора в главното производство този период започва от датата, на която Commissioners получават надвнесенния ДДС, а за край — датата, на която Commissioners разрешават връщането на сумата, върху която се дължи лихва.

Споровете в главното производство и преюдициалните въпроси

- 9 Според запитващата юрисдикция след въвеждането на ДДС в Обединеното кралство през 1973 г. ищците в главното производство, с изключение на холдинга Littlewoods Limited, извършват каталожна търговия по домовете. При осъществяването на тази дейност дружествата разпространяват каталози и продават посочените в каталога стоки чрез мрежа от

„представители“. Представителите получават комисиона за реализираните от тях или с тяхното посредничество продажби (наричани по-нататък „покупки от трети лица“). Тази комисиона, която може да се получи в брой, се начислява върху извършените от самите представители продажби или върху бъдещите покупки, за които процентът ѝ е по-висок.

- 10 От 1973 г. до октомври 2004 г. комисионата за покупки от трети лица неправилно се разглежда като насрещна престация за услугите, предоставени от представителя на Littlewoods. Тя би трябвало да се разглежда (в контекста както на правото на Съюза, така и на националната правна уредба) като отстъпка върху реализираните продажби (ако е получена в брой или ако се прилага по отношение на такива покупки) или за бъдещи покупки (ако се прилага с по-висока ставка спрямо бъдещите покупки). Следователно Littlewoods надвнесят ДДС за някои доставки или предоставени услуги, защото размерът на облагаемата стойност на доставените от тях стоки неправилно е определен с по-висока от действителната му стойност.
- 11 Затова запитващата юрисдикция смята, че платените в повече суми не са дължими на законно основание — за финансовите години, предхождащи 1978 г., по силата на Директива 67/228, а за тези от 1978 година нататък — по силата на Директива 77/378.
- 12 Littlewoods подава до Commissioners жалби по административен ред, с които искат възстановяване на надвнесеня ДДС. От октомври 2004 г. Commissioners възстановяват на Littlewoods надвнесен ДДС в размер на 204 774 763 GBP. Това възстановяване е осъществено на основание член 80 от VATA 1994.
- 13 По силата на член 78 от VATA 1994 наред с това възстановяване е изплатена проста лихва в размер на 268 159 135 GBP.
- 14 В жалбите, предмет на висящите пред запитващата юрисдикция производства, Littlewoods претендира други суми, чийто общ размер възлиза на около 1 милиард британски лири. Тя твърди, че тази сума представлява ползата, извлечена от Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия поради използването на главницата на надвнесеня данък. Littlewoods изтъква, че тази сума е изчислена въз основа на ставката на сложната лихва, приложима за държавните заеми, сключени през разглеждания период от правителството на Обединеното кралство. В размера на исканата сума е отчетена вече изплатената проста лихва.
- 15 По разглежданите в главното производство дела Littlewoods се позовава на два способа за правна защита, изведени от националното право, а именно иск за възстановяване на незаконосъобразно събрания данък, обикновено наричан „иск „Woolwich“ („Woolwich claim“) и иск за възстановяване на суми, платени поради грешка при прилагане на правото („mistake-based claim“).
- 16 Във връзка с това запитващата юрисдикция подчертава, че приложимият по отношение на иска „Woolwich“ давностен срок е шест години, считано от плащането на надвнесеня данък, докато давностният срок за иск за възстановяване на суми, основан на грешка при прилагане на правото, е шест години, считано от датата, на която заинтересованото лице е открило грешката или е могло да я открие, ако прояви разумна грижа.
- 17 Посочената юрисдикция смята, че тези предвидени в националното право давностни срокове отговарят на изискванията по правото на Съюза.
- 18 По делата в главното производство е безспорно, че:
 - от 1973 г. до октомври 2004 г. Commissioners са събрали ДДС в спорния размер в нарушение на правото на Съюза и на националното право,

- Littlewoods има право да ѝ бъде възстановен надвнесенят ДДС в съответствие с правото на Съюза и с националното право, след като съответните суми са изплатени на Commissioners,
 - проста лихва, изчислена в съответствие с разпоредбите на националното право, също е изплатена на Littlewoods по силата на тези разпоредби и
 - условията за иск за гражданска отговорност на държавата за нарушаване на правото на Съюза не са налице.
- 19 Според запитващата юрисдикция в настоящия случай не може да се приложи нито един от способите на защита, на които се позовава Littlewoods. Посочената юрисдикция смята, че надвнесенят ДДС може да бъде възстановен само по пътя на административно обжалване на основание член 80 от VATA 1994 и че Littlewoods може да претендира лихви само на основание член 78 от този закон. Поради това направените от него искания, ако се приложи само националното право, би трябвало да се отхвърлят въз основа на посочените членове 78 и 80.
- 20 Тази юрисдикция обаче не е сигурна, че това разрешение е съвместимо с правото на Съюза.
- 21 При тези обстоятелства High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) При надвнесяне от данъчнозадълженото лице на ДДС, събран от държавата членка в противоречие с изискванията на правото на Съюза [...] относно ДДС, съобразено ли е с правото на Съюза [...] осигуреното от тази държава членка правно средство за защита, ако това средство позволява на посоченото лице да бъдат възстановени единствено а) надвнесената главница и б) простата лихва върху тази главница съгласно национално законодателство като член 78 от [VATA] 1994?
 - 2) При отрицателен отговор: съществува ли изискване в правото на Съюза въведеното от държавата членка правно средство за защита да предвижда възстановяване на надвнесената главница и изплащане на сложна лихва, равняващи се на цената за използването от държавата членка на надвнесените суми и/или загубата от данъчнозадълженото лице на цената за използването на паричните средства?
 - 3) При отрицателен отговор на първия и на втория въпрос, освен възстановяване на надвнесената главница, какво трябва да включва правното средство за защита, което в съответствие с правото на Съюза държавата членка трябва да осигури, във връзка с цената за използването на надвнесената сума и/или лихвата?
 - 4) При отрицателен отговор на първия въпрос, изисква ли установеният в правото на Съюза принцип на ефективност държавата членка да не прилага предвидени в националната правна уредба ограничения (като тези в членове 78 и 80 от VATA 1994) спрямо всички искове или средства за защита по вътрешното право, от които без тези ограничения данъчнозадълженото лице би могло да се ползва, за да защити правото, изведено правото от на Съюза [...] и установено в отговора на Съда на първите три преюдициални въпроса, или е достатъчно националната юрисдикция да не прилага тези ограничения само по отношение на един от тези искове или средства за защита по вътрешното право?
- От какви други принципи трябва да се ръководи националната юрисдикция, за да бъде упражнено това право, изведено от правото на Съюза, така че да се съобрази с принципа на ефективност?“.

По преюдициалните въпроси

- 22 С въпросите си, които е уместно да бъдат разгледани едновременно, запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали от гледна точка на правото на Съюза е допустимо в положение като разглежданото по делата в главното производство, при което ДДС, събран в повече поради неспазване на правото на Съюза, е възстановен на съответното данъчнозадължено лице, националното право да предвижда изплащането върху тази сума на „проста“ лихва, или правото на Съюза изисква в националното право да се предвиди изплащането на „сложна лихва“ като равностойност на цената за използването на събраните в повече суми и/или загубата на цената за използването им, или друг начин за поправяне на щетите, който, ако има такъв, се иска Съдът да уточни. При несъвместимост на приложимата национална норма с правото на Съюза запитващата юрисдикция иска да установи какви са изводите, които би трябвало да направи въз основа на тази несъвместимост.
- 23 Във връзка с това в самото начало трябва да се отбележи, че както се установява от акта за запитване, предмет на спора в главното производство не е заведен от Littlewoods иск за обезщетение, основан на нарушение на правото на Съюза от Обединеното кралство, а иск за възстановяване на ДДС, събран в нарушение на това право.
- 24 От постоянната съдебна практика следва, че правото на възстановяване на данъци, платени в държава членка в нарушение на правилата на правото на Съюза, е последица и допълнение към правата, които правните субекти черпят от разпоредбите на правото на Съюза, както са тълкувани от Съда (вж. по-специално Решение от 9 ноември 1983 г. по дело *San Giorgio*, 199/82, Recueil, стр. 3595, точка 12 и Решение от 8 март 2001 г. по дело *Metallgesellschaft* и др., C-397/98 и C-410/98, Recueil, стр. I-1727, точка 84). Следователно държавите членки по принцип са задължени да върнат събраните в нарушение на правото на Съюза данъци (Решение от 14 януари 1997 г. по дело *Comateb* и др., C-192/95-C-218/95, Recueil, стр. I-165, точка 20, Решение по дело *Metallgesellschaft* и др., посочено по-горе, точка 84, Решение от 2 октомври 2003 г. по дело *Weber's Wine World* и др., C-147/01, Recueil, стр. I-11365, точка 93 и Решение от 12 декември 2006 г. по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Recueil, стр. I-11753, точка 202).
- 25 Следва да се припомни освен това, че Съдът приема, че когато държава членка събира данъци в нарушение на нормите на правото на Съюза, правните субекти имат право да им бъде върнат не само недължимо събраният данък, но и сумите, изплатени на тази държава или удържани от нея в пряка връзка с този данък. В това се включват и загубите, причинени от невъзможността да бъдат използвани парични суми поради преждевременната изискуемост на данъка (вж. Решение по дело *Metallgesellschaft* и др., посочено по-горе, точки 87—89, както и Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, точка 205).
- 26 От тази съдебна практика следва, че принципът, въз основа на който на държавите членки е наложено задължението да върнат с лихвите сумите, събрани като данъци в нарушение на правото на Съюза, произтича от това право.
- 27 При липсата на правна уредба на Съюза условията, при които тези лихви трябва да бъдат изплатени, по-конкретно ставката и начинът на изчисляване на тези лихви (проста лихва или сложна лихва), следва да се предвидят във вътрешния правов ред на всяка държава членка. Тези условия трябва да зачитат принципите на равностойност и на ефективност, т.е. да не бъдат по-неблагоприятни от условията във връзка с подобни претенции, основани на разпоредби на вътрешното право, нито организирани по начин, който прави практически невъзможно упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза (вж. в този смисъл Решение по дело *San Giorgio*, посочено по-горе, точка 12, Решение от 2 октомври 2003 г., по дело *Weber's Wine World* и др., посочено по-горе, точка 103 и Решение от 6 октомври 2005 г. по дело *MyTravel*, C-291/03, Recueil, стр. I-8477, точка 17).

- 28 Така съгласно постоянната съдебна практика принципът на ефективност забранява на държавите членки да правят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза (вж. Решение от 7 януари 2004 г. по дело Wells, C-201/02, Recueil, стр. I-723, точка 67 и Решение от 19 септември 2006 г., по дело i-21 Germany и Arcor, C-392/04 и C-422/04, Recueil, стр. I-8559, точка 57).
- 29 В настоящия случай следва да се отбележи, че този принцип налага националните норми, свързани именно с изчисляването на евентуално дължимите лихви, да не водят до лишаване на данъчнозадълженото лице от подходящо обезщетение за причинената от недължимото плащане на ДДС загуба.
- 30 Запитващата юрисдикция трябва да реши дали в разглеждания в главното производство случай това е така, като вземе предвид всички обстоятелства по делото в главното производство. В това отношение следва да се отбележи, че от акта за запитване се установява, че по силата на разпоредбите на член 78 от VATA 1994 Commissioners са изплатили на Littlewoods лихва върху събрания в нарушение на правото на Съюза ДДС. Въз основа на тези разпоредби на Littlewoods е изплатена проста лихва в размер на 268 159 135 GBP, която отговаря на дължимата за около 30 години лихва, а този размер превишава с повече от 23 % размера на главницата, която възлиза на 204 774 763 GBP.
- 31 Колкото до проверката дали по делото в главното производство е спазен принципът на равностойност, следва да се припомни, че спазването на този принцип предполага разглежданата национална норма да се прилага еднакво и за исковете, основани на нарушение на правото на Съюза, и за исковете, основани на нарушение на вътрешното право, които имат сходни предмет и основание. Принципът на равностойност обаче не може да се тълкува в смисъл, че задължава държава членка да разшири прилагането на най-благоприятния си вътрешноправен режим по отношение на всички предявени в дадена област на правото искове. За да се увери, че този принцип се спазва, запитващата юрисдикция, която единствена познава непосредствено правилата за исковете за възстановяване на суми, предявени срещу държавата, следва да провери дали съответстват на посочения принцип правилата, чието предназначение е да гарантират във вътрешното право защитата на правата, които субектите на правото черпят от правото на Съюза, и да провери както предмета, така и основните характеристики на исковете по вътрешното право, за които се твърди, че са сходни. За тази цел националната юрисдикция трябва да провери дали съответните искове са сходни от гледна точка на предмета, основанието и основните им характеристики (вж. в този смисъл Решение от 29 октомври 2009 г. по дело Pontin, C-63/08, Сборник, стр. I-10467, точка 45 и цитираната съдебна практика).
- 32 Според запитващата юрисдикция прилагането на член 78 от VATA 1994 води до отхвърляне на исковете, предвидени в „common law“, а именно на иска „Woolwich“ и на иска за възстановяване на суми на основание на грешка при прилагане на правото. Запитващата юрисдикция по същество иска да се изясни дали, ако се установи, че членове 78 и 80 от VATA 1994 противоречат на правото на Съюза, неприлагането на съдържащото се в тях ограничение по отношение на иска „Woolwich“ в случая в главното производство може да доведе до съобразено с правото на Съюза изплащане на лихви или за тази цел посоченото ограничение не следва да се прилага по отношение на никой от уредените в „common law“ искове или средства за защита.
- 33 От постоянната съдебна практика следва, че при наличие на правна норма, несъвместима с правото на Съюза, което има непосредствено приложение, националният съд е длъжен да не прилага тази национална норма, като се има предвид, че това задължение не ограничава правото на компетентните национални юрисдикции да прилагат онези от различните способности във вътрешния правен ред, които са подходящи с оглед на защитата на предоставените с правото на Съюза индивидуални права (в този смисъл вж. по-специално Решение от 27 октомври 1993 г. по дело Van Gemert-Derks, C-337/91, Recueil, стр. I-5435, точка 33, Решение

от 22 октомври 1998 г., по дело IN. CO. GE. 90 и др., C-10/97-C-22/97, Recueil, стр. I-6307, точка 21 и Решение от 19 ноември 2009 г. по дело Filipiak, C-314/08, Сборник, стр. I-11049, точка 83).

- 34 С оглед на всички изложени по-горе съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че изисква данъчнозадълженото лице, което е надвнесло ДДС, събран от съответната държава членка в нарушение на законодателството на Съюза относно ДДС, да има право на възстановяване на събрания в нарушение на правото на Съюза данък, както и право да му бъде изплатена лихва върху размера на този данък. Въпросът дали върху главницата трябва да се начисли проста, сложна или друг вид лихва, трябва да бъде разрешен въз основа на националното право при спазване принципите на ефективност и на равностойност.

По съдебните разноски

- 35 С оглед на обстоятелството, че за страните в 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 (голям състав) реши:

Правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че изисква данъчнозадълженото лице, което е надвнесло данък върху добавената стойност, събран от съответната държава членка в нарушение на законодателството на Съюза относно данъка върху добавената стойност, да има право на възстановяване на събрания в нарушение на правото на Съюза данък, както и право да му бъде изплатена лихва върху размера на този данък. Въпросът дали върху главницата трябва да се начисли проста, сложна или друг вид лихва, трябва да бъде разрешен въз основа на националното право при спазване принципите на ефективност и на равностойност.

Подписи