

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

21 май 1985 година*

По дело 47/84

преюдициално запитване от Hoge Raad der Nederlanden, (Нидерландия), отправено на основание член 177 от Договора за ЕИО, постъпило в Съда по делото, висящо пред този съд между

Staatssecretaris van Financial (държавен секретар по финансовите въпроси), Hague

и

Gascon Schul Douane-Expeditie BV, Wernhout, Нидерландия,

преюдициално решение относно тълкуването на член 95 от Договора,

СЪДЪТ (четвърти състав),

в състав: г-н G. Bosco, председател на състав, г-н P. Pescatore, г-н T. Koopmans,
г-н K. Bahlmann и г-н T. F. O'Higgins, съдии,

генерален адвокат: г-н M. Darmon,

секретар: г-н H. A. Rühl, главен администратор,

постанови настоящото

Решение

1. С Решение от 15 февруари 1984 г., получено в Съда на 28 февруари същата година, Hoge Raad (Върховен съд, Нидерландия) е отнесъл до Съда, на основание на член 177 от Договора за ЕИО, два преюдициални въпроса във връзка с тълкуването на член 95 от Договора, както и на разпоредбите на Шестата директива № 77/388 на Съвета, от 17 май 1977 г., за хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъка върху оборота – обща система за данък върху добавената стойност: уеднаквена база за оценка (ОВ L 145, стр. 1).

2. Hoge Raad е сезиран по жалба на Staatssecretaris van Financien (държавния секретар по финансовите въпроси) срещу решението, постановено на 18 февруари 1983 г. от Gerechtshof (регионалният Апелативен съд) в 's-Hertogenbosch, предвид Решението на Съда от 5 май 1982 г. (Schul, дело 15/81, Recueil стр. 1409).

3. Следва да се припомни, че спорът, който лежи в основата на това решение, е засягал данъка върху добавената стойност (наричан по-долу за краткост „ДДС“), който е трябвало да бъде начислен при вноса в Нидерландия на спортно-туристическа лодка втора употреба, по указание и за сметка на частно лице пребиваващо в Нидерландия, което я е закупило от друго частно лице във Франция. В съответствие с

* Език на производството: нидерландски

неговото национално законодателство, нидерландската данъчна администрация е начислила върху този внос ДДС в размер на 18% върху продажната цена, който е бил обичайната данъчна ставка, прилагана в пределите на страната при доставката на стоки на значителна стойност.

4. След като е припомнил характерните особености на общата система за ДДС, в Решението си от 5 май 1982 г. Съдът е анализирал обхвата на член 95 от Договора по отношение на облагането с ДДС на вноса на стоки с произход от друга държава-членка, доставяни от едно на друго частно лице, предвид обстоятелството, че стоките, внасяни от частни лица, вече са обложени с ДДС, начислен в държавата-членка износител, тъй като не са данъчно освободени при износа. В резултат на този анализ, Съдът е стигнал до заключението, че член 2, параграф 2 от Шестата директива, който предвижда, че „вносът на стоки” подлежи на облагане с ДДС, трябва да се тълкува по начин, съответстващ на изискванията на Договора, а именно – на произтичащите от член 95 от него.

5. В цитираното по-горе решение Съдът обявява, че ДДС, който една държава-членка събира върху вноса на продукти с произход от друга държава-членка, доставени от частно лице, когато не се събира такъв данък при доставката на сходни продукти от частно лице в пределите на държавата-членка вносител, представлява вътрешно облагане, превишаващо онова, с което се облагат подобни национални продукти, по смисъла на член 95 от Договора, доколкото не е взета под внимание остатъчната част от ДДС, платена в държавата-членка на износ, която продължава да се съдържа в стойността на продукта към момента на неговия внос.

6. Съдът е разяснил в тази връзка, че доколкото един внесен продукт, който е доставен от частно лице и не може законно да бъде освободен от облагане с данък при износа, остава действително обложен към момента на неговия внос с част от платения в държавата-членка износител ДДС, размерът на платимия при вноса ДДС трябва да бъде намален с остатъчната част от ДДС на държавата-членка износител, която все още се съдържа в стойността на продукта към момента на неговия внос. Той добавя, че това намаление обаче не може да превиши размера на ДДС, действително платен в държавата-членка износител.

7. *Gerechtshof* в 's-Hertogenbosch, повторно сезиран по случая, е установил, че въпросната лодка, построена на територията на Монако, е била внесена във Франция и към онзи момент френските данъчни власти са начислили дължимия ДДС във връзка с вноса Ж. Лодката е била декларирана пред френските власти на стойност 269 571 FRF, като френският ДДС, при ставка от 17,6%, е възлизал на 47 444,49 FRF. Една година по-късно, лодката е била продадена на нидерландски гражданин, живущ в Нидерландия, за сумата от 365 000 FRF – сума, надвишаваща брутната цена на лодката към момента на нейния внос във Франция. Приложимата в Нидерландия ставка на ДДС е била 18% към момента на внасяне на лодката в тази държава.

8. При тези обстоятелства, *Gerechtshof* е счел, че платеният във Франция ДДС все още изцяло се е съдържал в стойността на лодката към момента на вноса Ж в Нидерландия, тъй като тя е била продадена на купувач в Нидерландия на цена, по-висока от декларираната пред френските данъчни власти стойност. *Gerechtshof* е застъпил становището, че, в съответствие с Решението на Съда от 5 май 1982 г., сумата от размера на френския ДДС и платимия при вноса ДДС не трябва да надвишава размера

на нидерландския ДДС, начислен в Нидерландия за подобна лодка на същата стойност, без данъците, доставена на частно лице на нидерландска територия. За тази цел, стойността при вноса следва да се изчисли, като от цената при вноса в Нидерландия се приспадне реално платения френски ДДС; на тази основа трябва да се изчисли нидерландският ДДС при ставка от 18 %, чийто размер трябва да се намали с реално платения френски ДДС.

9. Пред Hoge Raad, Staatssecretaris van Financiën е изтъкнал, че член 95 от Договора, съгласно неговото тълкувание, направено с Решението на Съда от 5 май 1982 г., изисква от данъчните власти да приспадат от платимия при вноса ДДС остатъчният ДДС, който е бил начислен в страната-износител, с който продуктът все още е обременен. Независимо от това, тази разпоредба не визира облагаемата основа, която, както става ясно от нидерландското законодателство и от Шестата директива (член 11, буква б), параграф 1, буква а)), може само да се равнява на цената, плащана при вноса. Поради тази причина приложеният от *Gerechtshof* метод на изчисление е неправилен.

10. Hoge Raad е констатирал, че решението на повдигнатия проблем зависи от тълкуването на правото на Общността и че е необходимо да бъдат отнесени преюдициални въпроси пред Съда. Тези въпроси са формулирани, както следва:

„1. Когато държава-членка начислява ДДС при вноса на продукт с произход от друга държава-членка, който е доставен от частно лице, неподлежащо на облагане, докато такъв данък не се начислява при доставка от частно лице на сходни продукти в пределите на държавата-членка вносител, държавата-членка износител трябва ли, с цел да не позволи този данък да се превърне във вътрешен данък, превишаващ налагания върху сходните национални продукти, по смисъла на член 95 от Договора за ЕО, да вземе предвид размера на ДДС, платен в държавата-членка износител, който все още се съдържа в стойността на продукта към момента на неговия внос:

а) така че този размер да не фигурира в облагаемата основа за целите на платимия при вноса ДДС и, освен това, да бъде приспадат от дължимия при вноса ДДС, или

б) така че въпросният размер да бъде приспадат само от платимия при вноса ДДС?

2. По какъв начин трябва да се изчисли размерът, за който се упоменава в случая, описан в първия въпрос?

11. В своя първи въпрос Hoge Raad пита дали остатъчната част от данъка, с който продължава да е обложен внесеният продукт в случай на продажба от едно на друго частно лице, трябва да бъде взета под внимание единствено при изчисляване на размера на ДДС при вноса или също за да се определи облагаемата основа (първи въпрос). Националната юрисдикция пита освен това по какъв начин тази обременяваща продукта остатъчна част трябва да бъде изчислена (втори въпрос).

Общи съображения

12. Комисията отбелязва, че възприетият от Съда подход в Решението му от 5 май 1982 г. е възможно да породи определени затруднения в хода на практическото прилагане на нормите, уреждащи платимия ДДС при вноса на стоки, доставяни от едно частно лице на друго. Комисията, в тясно сътрудничество с данъчните администрации на

държавите-членки, се е постарала да намери законодателни решения на определени практически проблеми. Въз основа на проведената работа, тя е изготвила предложение за нова директива, представено в Съвета на 23 юли 1984 г. (предложение за Шестнадесета директива на Съвета за хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъка върху оборота – обща система за данък върху добавената стойност: обща схема, приложима към определени стоки, окончателно обложени с данък върху добавената стойност, внесени от краен потребител в една държава-членка от друга държава-членка (ОВ С 226, стр. 2)).

13. Комисията изтъква, че практическите проблеми, подлежащи на решаване, по-специално са следните: по какъв начин трябва да се вземе под внимание платеният в друга държава-членка ДДС, без държавата-членка вносител да бъде лишена от данъчни постъпления; по какъв начин следва да се изчисли остатъчният облагаем размер, съдържащ се в покупната цена; по какъв начин властите на една държава-членка вносител могат да се убедят в приложимите ставки по ДДС към момента на първоначалната покупка в страната-износител; по какъв начин трябва да се изчисли размерът на остатъчното данъчно облагане, съдържащо се в продажната цена, когато има извършени различни сделки в три или четири различни държави-членки; по какъв начин трябва да се разреши проблемът с доказването; каква норма следва да се приложи, когато цената на стоки втора ръка е по-висока от това на същите стоки, когато са нови; и, накрая, трябва ли да се предвиди освобождаване?

14. Въз основа на предприетите от нея действия и консултации, Комисията е стигнала до заключението, че единственото разрешение, което съответства на духа на решението от 5 май 1982 г., е да се създаде в конкретния случай задължение за държавата-членка износител да възстанови на износителя остатъчната част от данъка, с който стоката все още е била обложена, така че да позволи начисляването на ДДС при вноса на основата на размера, взет под внимание при възстановяването. От друга страна, следва да се предвиди различно решение, в случай че стойността на въпросната стока е нараснала: Комисията счита, че в този случай ДДС не трябва да бъде възстановен при износа и че при вноса ДДС трябва да бъде начислен единствено върху разликата в стойността между цената на стоката втора ръка и тази на стоката, когато е нова. Всички тези решения обаче могат да бъдат постигнати само по законодателен път, а именно чрез изменения в националните закони, отнасящи се до платимия ДДС при вноса, на основата на нова директива на Съвета.

15. В тази връзка следва да се отбележи, че практическото прилагане на общата система за ДДС, така както е въведена с Шестата директива, е породило определени прояви на двойно облагане на търговията в Общността, което се илюстрира от настоящия казус. Действително, в случай на доставка на стоки от едно данъчно освободено частно лице на друго частно лице, живущо в друга държава-членка, ако член 2 и член 11 от Шестата директива са приложени без да се вземе под внимание въздействието на принципите, изложени в член 95 от Договора, върху начисляването на ДДС, данъкът ще бъде начисляван при пълна ставка при вноса на такива стоки, докато те ще останат обложени с платения ДДС в държавата-членка износител.

16. В Решението си от 5 май 1982 г. Съдът изтъква, че, въпреки че въвеждането на система за напълно конкурентоспособен неутралитет, евентуално предполагаща пълно данъчно освобождаване при износа, е въпрос на законодателството на Общността, до въвеждането на такава система член 95 от Договора не дава възможност на една

държава-членка вносител да прилага своя режим по ДДС спрямо продукти от внос по начин, противоречащ на принципите, въплътени в тази разпоредба.

17. От това следва, че, в очакване на законодателно решение, при начисляването на ДДС при вноса следва да се вземе под внимание въздействието на член 95 от Договора. При тези обстоятелства, именно Съдът трябва да установи ръководни принципи, съвместими с член 95 от Договора, в съгласие с общата схема на Шестата директива и достатъчно прости, за да могат да бъдат еднообразно прилагани във всички държави-членки.

Облагаема основа (първи въпрос)

18. В своето писмено становище нидерландското правителство поддържа тезата, че ДДС при вноса е платим върху стойността на стоката, към момента на нейния внос, и че тази стойност включва предварително заплатени такси, в т.ч. и ДДС. То добавя, че същите правила се прилагат спрямо местните сделки, тъй като сделките между частни лица и данъчно задължени лица, отнасящи се до стоки втора употреба, подлежат на облагане с ДДС, изчислен на основата на покупната цена, с включени всички такси.

19. Според френското правителство, от общите правила за прилагането на ДДС следва, че облагаемата основа може да бъде само стойност, без включени в нея такси. Следователно единственият въпрос, на който остава да се отговори, е дали предварително заплатеният ДДС в друга държава-членка може да се разглежда от данъчните власти като данък, с който стоките продължават да бъдат обложени. Този въпрос обаче е получил утвърдителен отговор в Решението от 5 май 1982 г.

20. Schul и Комисията смятат, че цитираното по-горе решение се основава на съпоставката на положението на продукти, внесени от частно лице, с това на продукти, произведени и търгувани в държавата-членка вносител, впоследствие закупени от частно лице. Тази съпоставка налага извода, че облагаемата основа е една и съща и в двата случая, т.е. касае се за стойност, чиста откъм такси.

21. В цитираното по-горе решение Съдът изтъква, че забраната, съдържаща се в член 95, не би била спазена, ако внасяните продукти са подлежали на облагане с ДДС, който е приложим спрямо сходни продукти местно производство, без да се държи сметка за частта от ДДС, с която тези продукти продължават да бъдат облагани към момента на техния внос. Следователно, този остатъчен ДДС не е част от облагаемата основа, върху която се начислява ДДС при вноса, тъй като облагаемата основа за сходните продукти местно производство също е стойност, чиста от такси.

22. Както националната юрисдикция отбеляза това в буква а) на първия въпрос, този извод означава, че размерът на остатъчната такса, с която е обложен този продукт не съставлява част от облагаемия размер на платимия при вноса ДДС и, освен това, се приспада от размера на платимия при вноса ДДС.

23. На първия въпрос следва да се отговори, че когато държава-членка начислява ДДС при внос, с произход от друга държава-членка, на стоки, доставяни от лице, което не е данъчно задължено, но не начислява ДДС при доставката от частно лице на сходни стоки на своята собствена територия, платимият при вноса ДДС трябва да бъде

изчислен, като се вземе предвид размерът на платения в държавата-членка износител ДДС, който продължава да е включен в стойността на продукта към момента на вноса, така че този размер да не е включен в облагаемия размер и, освен това, да се приспадне от платимия при вноса ДДС.

Остатъчна част от ДДС, с която е обложен продуктът (втори въпрос)

24. Вторият въпрос се отнася до изчисляването на остатъчната част от ДДС, платена в държавата-членка износител, която продължава да е включена в стойността на стоките към момента на техния внос.

25. В Решението си от 5 май 1982 г. Съдът уточнява, че размерът на тази остатъчна част не може да превишава размера на фактически платения ДДС в държавата-членка износител. Въз основа на горното уточнение, *Gerechtshof* заключава, че в случай на нарастване на стойността на продуктите в интервала между момента, в който те за последен път са били обложени с ДДС в страната-износител, и този на вноса, остатъчната част от ДДС, която продължава да бъде включена в стойността на стоките, е равна на размера на фактически платения в страната-износител ДДС.

26. Нидерландското и френското правителство считат, че не е възможно размерът на ДДС, начислен в държавата-износител, да бъде разглеждан като изцяло включен в стойността на продуктите, тъй като те междуременно вече са били използвани. Според тях, остатъчната част, на която се позовава Решението от 5 май 1982 г., следователно е само онази част от ДДС, начислена в държавата-износител, която не съответства на употребата на продукта в тази държава.

27. Поради тази причина двете правителства предлагат да се приложи правило за амортизационно отчисляване на таксата, начислявана в държавата-износител. Тъй като амортизационното отчисляване на таксата в зависимост от срока на годност на внасяните стоки е твърде несигурно, за да бъде възприето, от гледна точка на различната практика в различните държави-членки и различните сектори на дейност, уместно е да се възприеме системата, предвидена в член 20, параграф 2 от Шестата директива, регламентираща приспадането при капиталови стоки, които са продадени след като са били използвани. Една подобна система ще включва амортизационни отчисления за период от пет години, което следователно ще означава, че остатъчната част от ДДС, включена в стойността на внесените стоки съответства на фактически заплатения в държавата-членка износител ДДС, намален с една-пета за всяка календарна година или отрязък от календарна година, изтекла от датата, на която е бил начислен ДДС.

28. Комисията застъпва противоположна на това становище позиция. Тя изтъква, че предложеният метод спада към една стандартна процедура за изчисляване на остатъчната част от таксата, докато Шестата директива почива върху принципа, че платимият при вноса ДДС се основава на фактическата цена при вноса. Освен това, капиталовите стоки по член 20 от Шестата директива представляват специален случай, който не може да бъде приравнен към стоките втора употреба, внесени от частно лице.

29. *Schul* счита, че амортизационните отчисления на таксата, начислявана в страната-износител, ще се изразяват в повечето случаи в намаление на стойността на стоките. Поради тази причина, изчислението на остатъчната част трябва да се направи въз

основа на прилаганата в държавата-членка износите ставка на ДДС, при условие че тази сума не надвишава фактически заплатения в тази държава размер. В случай на нарастване на стойността на стоките, остатъчната част следователно ще съответства на действително заплатения размер, както това бе констатирано от *Gerechtshof* в Решението му от 18 февруари 1983 г.

30. Комисията в крайна сметка възприема същото становище при изслушването на страните.

31. След като е обсъдил различните аргументи, Съдът възприема същата гледна точка. Всеки стандартен метод, като предложеният от нидерландското и френското правителство, има недостатъкът, че твърде много се разминава с правилата в Шестата директива, за да може да бъде развит чрез съдебно тълкуване. Независимо от присъщите му достойнства, възприетият от *Gerechtshof* метод си остава близък до тези правила, като едновременно с това се прилага на практика и зачита разпоредбите на член 95 от Договора.

32. Този метод е съвместим с тълкуването, което Решението от 5 май 1982 г. дава на член 95 от Договора и с разпоредбите на Шестата директива. Той може да бъде прилаган от данъчната администрация без големи практически трудности, тъй като в случай на обезценяване на стойността на стоките остатъчната част от таксата, която все още е включена в тази стойност, към момента на вноса се изчислява, като размерът на платения ДДС в държавата-членка износител се намалява с процент, представляващ съотношението, с което стоките са обезценени, докато в случаите, когато стойността на стоките е нараснала, тази остатъчна част просто съответства на размера на реално начислената такса.

33. В тази връзка следва да се припомни, че, както Съдът вече констатира това в Решението си от 5 май 1982 г., тежестта на доказване на фактите, обуславящи вземането под внимание на таксата, заплатена в държавата-членка износител, която все още е включена в стойността на стоките, в момента на вноса лежи върху вносителя.

34. От изложеното по-горе следва, че размерът на платения в държавата-членка износител ДДС, който все още е включен в стойността на стоките към момента на техния внос, е равен:

- в случай на обезценяване на стойността на стоките в интервала между датата, на която ДДС е бил начислен за последен път в държавата-членка износител, и датата на вноса: на размера на фактически платения ДДС в държавата-членка износител, намален с процент, представляващ съотношението, в което стоките са били обезценени;
- в случай на нарастване на стойността на стоките в течение на същия период: на пълния размер на фактически платения ДДС в държавата-членка износител.

По съдебните разноски

35. Разходите, направени от правителството на Кралство Нидерландия, правителството на Френската република и Комисията на Европейските общности, които са представиха становища пред Съда, не подлежат на възстановяване. С оглед на обстоятелството, че

за страните по главното производство настоящото дело има характер на инцидентен установителен иск в процеса, висящ пред националния съд, решението относно съдебните разноски е въпрос, който следва да бъде решен от този съд.

По изложените съображения,

Съдът (четвърти състав),

като се произнася по въпросите, поставени пред него от Hoge Raad на Нидерландия, с Решение от 15 февруари 1984 г., реши:

1. Когато държава-членка начислява ДДС при внос, с произход от друга държава-членка, на стоки, доставени от частно лице, но не начислява ДДС при доставката от частно лице на сходни стоки в пределите на държавата-членка вносител, платимият при вноса ДДС трябва да бъде изчислен, като се вземе под внимание размерът на платения в държавата-членка износител ДДС, който продължава да е включен в стойността на стоките към момента на техния внос, така че този размер да не бъде включен в облагаемата основа и освен това да бъде приспаднал от дължимия при вноса ДДС.

2. Размерът на платения в държавата-членка износител ДДС, който все още е включен в стойността на стоките към момента на техния внос, е равен:

- **в случай на обезценяване на стойността на стоките в интервала между датата, на която ДДС е бил начислен за последен път в държавата-членка износител, и датата на вноса: на размера на фактически платения ДДС в държавата-членка износител, намален с процент, представляващ съотношението, в което стоките са били обезценени;**
- **в случай на нарастване на стойността на стоките в течение на същия период: на пълния размер на фактически платения ДДС в държавата-членка износител.**

Подписи

Произнесено в открито съдебно заседание в Люксембург на 21 май 1985 година.

Подписи