

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

25 февруари 1988 година*

По дело 299/86

с предмет преюдициално запитване, отправено до Съда, съгласно член 177 от Договора за ЕИО от Corte d'Appello di Genova (Италия) в производството, висящо пред този съд между

Rainer Drexl

относно тълкуването на член 95 от Договора за ЕИО,

СЪДЪТ (шести състав)

в състав: г-н О. Due, председател на състав, г-н Т. Коорmans, г-н К. Bahlmann, г-н С. Kakouris и г-н Т. F. O' Higgins, съдии,

генерален адвокат: г-н М. Darmon,

секретар: г-н J. A. Pompe, заместник-секретар,

като взе предвид становищата, представени:

- за г-н Drexl, ищец по главното производство, от г-н Giuseppe Conte и г-н Giuseppe Michele Giacomini, от адвокатската колегия на Генуа,

- за италианското правителство от г-н Luigi Ferrari Bravo, ръководител на отдела по дипломатически спорове, в качеството на представител, подпомаган от г-н M. Marcello Conti, Avvocato dello Stato,

- за Комисията на Европейските общности, от г-н Giuliano Marengo и г-н Johannes Føns Buhl, в качеството на представители,

като взе предвид доклада от съдебното заседание и след заседанието от 27 октомври 1987 г.,

след като изслуша становището на генералния адвокат, представено по време на заседанието от 8 декември 1987 г.,

постанови настоящото

Решение

1. С Определение от 12 ноември 1986 г., постъпило в секретариата на Съда на 1 декември 1986 г. Corte d'Appello di Genova (Апелативен съд, Генуа) е отправил на основание член 177 от Договора за ЕИО, три преюдициални въпроса относно тълкуването на член 95 от Договора, за да определи съвместимостта с тази разпоредба на италианското законодателство по

* Език на производството то: италиански.

въпросите на прилагането на данъка върху добавената стойност по отношение на продукти, внесени от друга държава-членка от частно лице.

2. Тези въпроси са повдигнати в рамките на наказателно производство срещу г-н Rainer Drexl, немски гражданин, който живее постоянно в Loano, Италия, обвинен в контрабанда за това, че е внесъл по незаконен начин автомобил от Федерална република Германия, като използвал този автомобил на италианска територия без да изпълни разпоредбите във връзка с временния внос.

3. От определението за препращане се установява, че обвиняемият е купил във Федерална република Германия автомобил на старо модел Volkswagen Golf, регистрирана в тази страна, докато постоянното му местопребиваване е в Италия, където той упражнява професията на зъботехник.

4. Pretore d'Albenga (Мирови съд, Albenga), Първоинстанционният съд е изчислил нарушението във връзка с данъка върху добавената стойност в размер на 1 134 000 ITL, т. е. 18 % от неоспорената стойност на автомобила втора употреба. Той е осъдил обвиняемия, като му е признал смекчаващи вината обстоятелства на глоба от 1 600 000 ITL условно и конфискуване на превозното средство.

5. По време на обжалването ответникът е изтъкнал, че въпросното превозно средство е законно купено и регистрирано във Федерална република Германия, където данък добавена стойност в размер на 13 %, т. е. сума от 2 148,57 DM, е платена.

6. При тези условия Corte d'Appello, Генуа е отложил произнасянето на решението, за да зададе на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Разпоредбите на Общността във връзка с хармонизирането на законодателствата на държавите-членки относно данъка върху оборота (член 95 от Договора за ЕИО) забраняват ли на държавите-членки да облагат с данък добавената стойност вноса, който идва от друга държава-членка, автомобили, които са закупени там срещу заплащане на данък добавена стойност и регистрация в тази държава, без да се държи сметка за остатъчния размер на данъка върху добавената стойност, платен в държавата-членка на износа, който е включен и в стойността на стоката в момента на вноса?

2) Данък добавената стойност, събран от държава-членка при вноса, без да се държи сметка за остатъчната стойност на данъка, включен и в стойността на стоката, представлява ли, когато връщането на този размер не се осъществява в рамките на продажби на същите стоки, осъществени между частни лица във рамките на държавата, вътрешно облагане по-високо от това, с което се облагат същите местни продукти, което само по себе си е забранено въз основа на член 95 от Договора?

3) Разпоредбите на правото на Общността, които облагат с една и съща данъчна ставка вноса и прехвърлянията на една и съща стока в рамките на държавата-членка, пречка ли са за национални правила, които в случай на не плащане на данъка при вноса, предвижда режим на санкции, различни от гледна точка на тяхното естество и тяхната строгост, от предвидените в случай на не плащане на данъка, присъщ на обмена в рамките на страната? По-специално, разпоредбите на Общността относно еднаквостта на данъчната система и премахването на митата в рамките на Общността, заедно с принципите на пропорционалност и не

дискриминация, формулирани от Съда, пречка ли са за национален закон (член 70 от Президентски указ № 633 от 26 октомври 1972 г.), която разглежда нарушенията по данък добавена стойност при внос на стоки с произход от държавите-членки като преследвано по наказателен ред нарушение - контрабанда, им налага санкции, дори наказателни, предвидени от съответното митническо законодателство относно митата, за разлика от аналогични нарушения, свързани с прехвърлянията на същите имущества в рамките на държавата (член 50 от президентския указ)?”

7. За по-широко изложение на правната рамка и на фактите по главното производство, както и за бележките, представени на Съда, се прави препратка към доклада от заседанието. Тези факти са упоменати по-долу само доколкото е необходимо за изводите на Съда.

8. Първите два въпроса, които следва да бъдат разгледани заедно, се отнасят до размера на данък добавена стойност при внос, който държава-членка може да прилага по отношение на частно лице внесло използвана вещь от друга държава-членка. Третият въпрос се отнася до друг проблем, а именно този за санкциите, налагани за нарушенията свързани с данък добавена стойност, по-строги в случай на внос отколкото в случай на сделки в рамките на страната.

По първия и втория въпрос

9. Трябва да се припомни първо, че въз основа на членове 99 и 100 от Договора, с директивите на Общността е въведена обща система на данък добавена стойност. Шестата директива на Съвета от 17 март 1977 г. по въпросите на хармонизирането на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота - обща система за данък върху добавената стойност: еднаква облагаема основа (ОВ L 145, стр. 1), предвижда в своя член 2, че с данък добавена стойност се облагат не само с доставките на стоки и предоставянето на услуги, извършени на възмездно основание в рамките на страната от данъчнозадължено лице, но също и вноса на стоки, независимо дали това става от данъчнозадължено лице или от частно лице. Данък добавена стойност при вноса цели, с оглед гарантирането на неутралитета на общата система, що се отнася до произхода на имуществата, да бъдат поставени вносните продукти в същото положение като националните сходни продукти, от гледна точка на данъчната тежест, носена от тези две категории стоки.

10. Според трайната практика на Съда, прилагането на данък добавена стойност при внос не може да има за последица внесен продукт да бъде обложен двойно, тъй като такъв резултат би противоречал на член 95 от Договора. Този проблем се поставя, по-специално, когато частно лице внася стока от друга държава-членка без да се ползва от данъчно облекчение, като се има предвид, че такава стока вече е обложена с данък добавена стойност в тази държава-членка, освен ако е освободена по повод на износа, така както това се практикува, ако износителят е данъчнозадължено лице.

11. От това Съдът е заключил, че вносът на стоки от друга държава-членка от частно лице, доколкото тази стока не е освободена при износа, може да бъде основание за събиране на данък добавена стойност при внос, само доколкото е взета предвид остатъчната част от данък добавена стойност, изплатена в държавата-членка по износа, която е все още включена в стойността на изделието в момента на неговия внос.

12. В Решението си от 21 март 1985 г. (Gaston Schul, 47/84, Recueil, стр. 1501), Съдът е уточнил, че в такъв случай размерът на данък добавена стойност при вноса трябва да се изчислява като се държи сметка за размера на данък добавена стойност, заплатен в държавата-членка по износа и все още включен в стойността на продукта, така че тази сума да не бъде част от облагаемата основа и освен това да бъде приспадната от данък добавена стойност, дължим при внос.

13. Като се вземат предвид изложените по-горе съображения, трябва да се отговори на първия и втория въпрос, че член 95 от Договора трябва да се тълкува в смисъл, че при внос на стока от друга държава-членка от частно лице, който не е дало основание нито за намаляване при износа, нито за данъчно облекчение в държавата-членка по вноса, прилагането на данък добавена стойност по отношение на вноса трябва да взема предвид остатъка от данък добавена стойност, изплатен в държавата-членка по износа и все още включен в стойността на изделието в момента на вноса, така че размерът на този остатък да не бъде част от облагаемата основа и да бъде приспаднат от данък добавена стойност, дължим при вноса.

По третия въпрос

14. С този въпрос национална юрисдикция иска да разбере дали система от санкции, която предвижда по-строги санкции за нарушенията във връзка с данък добавена стойност при вноса отколкото за свързаните с данък добавена стойност, свързано със сделките в рамките на страната, не противоречи на член 95 от Договора, на равноправното отношение и принципа на пропорционалността.

15. От преписката се установява, че италианското законодателство прави разграничение между тези две категории нарушения. В действителност за нарушенията, свързани с данък добавена стойност при вноса, се прилагат разпоредбите на митническото законодателство, докато по отношение на нарушенията, свързани със задълженията за плащане на данък добавена стойност върху прехвърлянията на имоти и върху предоставянето на услуги в рамките на страната се прилага друг режим. Установено е, че санкциите, предвидени в рамките на последния режим са по правило по-малко строги от тези, които са резултат от прилагането на митническото законодателство.

16. В това отношение италианското правителство е отбелязало на първо място, че държавите-членки остават изключително компетентни по въпросите на санкциите за нарушенията на тяхното данъчно законодателство и тази компетентност не би могла да бъде нито ограничена от член 95 от Договора и от принципа на не дискриминация и пропорционалност, нито засегната от хармонизирането по въпросите на данък добавена стойност, тъй като то се отнася само до материалните разпоредби на националните законодателства, с изключение на въпросите от наказателно естество.

17. Този довод не би могъл да се приет общо. Ако е вярно, че наказателното законодателство и системата от санкции, дори в данъчната област спадат към компетентността на държавите-членки, правото на Общността поставя граници в случаите, когато националното законодателство може да има въздействие върху неутралитета на вътрешното облагане с данък от гледна точка на обмена в рамките на Общността, такъв какъвто той трябва да бъде съгласно член 95 от Договора, както и върху доброто функциониране на общата система на данък добавена стойност, така както е установена в директивите на Общността.

18. Както Съдът вече е заявил в друг контекст относно свободното движение на лица, една система от санкции не следва да има за последица да застраши свободите, предвидени от Договора. Такъв би бил случаят, ако една санкция е толкова несъразмерна на сериозността на нарушението, че тя би се превърнала в пречка за свободата, гарантирана от правото на Общността (виж решение от 3 юли 1980 г., *Stanislaus/Pieck*, 157/79, *Recueil*, стр. 2171).

19. Необходимо е да се разгледа от тази гледна точка съвместимостта с Договора на двойна система от санкции за нарушения във връзка с данък добавена стойност от вида на предвидената от италианското законодателство.

20. Ищецът по главното производство изтъква, че не плащането на данък добавена стойност трябва да се разглежда като едно и също нарушение, независимо дали става при внос или при вътрешен обмен и следователно едно разграничаване на ниво санкции би противоречало на правото на Общността. Комисията застъпва подобна гледна точка като поддържа, че национално законодателство, което води до системно наказване на не плащането на данък добавена стойност при внос с по-строги санкции от прилаганите в случай на не плащане на данък добавена стойност върху доставките, извършвани в рамките на страната, е несъвместимо с член 95 от Договора.

21. Италианското правителство смята, че двете категории нарушения не са сравними нито от гледна точка на съставните елементи на нарушенията, нито от гледна точка на текстовете, прилагани по отношение на тях. По последния въпрос италианското правителство обръща внимание на член 10, параграф 3 от Шестата директива (цитирана по-горе), според който разпоредбите относно митата могат да се прилагат що се отнася до правния факт и изискването на данък добавена стойност при внос; директивата признава по този начин обосноваването на система от данък добавена стойност при вноса, съобразена с митата. Относно съставните елементи на нарушението, правителството изтъква, че нарушенията във връзка с данък добавена стойност при вноса се състоят в това да се внесе имущество в рамките на страната без да бъде платен данъка, докато нарушенията могат да бъдат извършени само от данъчнозадължени лица, които са подчинени на съвкупност от задължения, свързани с воденето на счетоводство, фактуриране, деклариране и т.н.

22. Трябва да се отбележи в тази връзка, че двете разглеждани категории нарушения се различават по различните обстоятелства, свързани както със съставните елементи на нарушението, така и с по-голямата или по-малка лекота, с която то може да бъде разкрито. В действителност, данък добавена стойност при вноса се събира по-скоро по повод обикновеното физическо влизане на имуществото на територията на съответната държава-членка, отколкото по повод на сделка. Тези разлики предполагат именно, че държавите-членки не са длъжни да предвидят сходна система за двете категории нарушения.

23. Посочените разлики не могат да оправдаят едно явно несъразмерно различие в строгостта на санкциите, предвидени за двете категории нарушения. Такава несъразмерност съществува, когато санкцията, предвидена в случай на внос съдържа по правило наказания като лишаване от свобода и конфискуване на стока - предмет на контрабанда, докато подобни санкции не се предвиждат или не се прилагат в случай на нарушения, свързани с данък добавена стойност при вътрешни сделки. Подобно положение може действително да има като последица засягането на свободата да се придвижват стоки в рамките на Общността и е по този начин несъвместимо с член 95 от Договора.

24. В действително, както Съдът е заявил в решението си от 5 май 1982 г. (Gaston Schul, 15/81, Recueil, стр. 1409), тълкуването на член 95 трябва да отчита целите на Договора, така както са установени в членове 2 и 3, между които е на първо място установяването на общ пазар, в който всички пречки за обмена ще бъдат премахнати с оглед сливането на националните пазари в един единствен пазар, който предоставя условия възможно най-близки до тези на един истински вътрешен пазар. Съдът добавя, че е важно преимуществата на този пазар да бъдат също осигурени за частните лица, които извършват стопански операции извън националните граници.

25. Следва да се отговори на третия въпрос, че национално законодателство, което санкционира по-строго нарушенията във връзка с данък добавена стойност при внос в сравнение с тези на данък добавена стойност, свързан с прехвърляне на имущества в рамките на страната, е несъвместимо с член 95 от Договора, доколкото тази разлика е несъразмерна в сравнение с различията между двете категории нарушения.

По съдебните разноски

26. Разходите, направени от италианското правителство и от Комисията на Европейските общности, които са представили становища пред Съда, не подлежат на възстановяване. С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред националната юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски,

По изложените съображения,

Съдът (шести състав),

като се произнеса по въпросите, отправени до него от Corte d'Appello di Genova с Определение от 12 ноември 1986 г., реши:

1. Член 95 от Договора трябва да се тълкува в смисъл, че в случай на внос на стоки от друга държава-членка от частно лице, при който не е имало нито намаляване при износа, нито данъчно облекчение в държавата-членка по вноса, прилагането на данък добавена стойност при вноса трябва да вземе предвид остатъка от данък добавена стойност платена в държавата-членка по износа, която се съдържа в стойността в момента на вноса, така че размерът на този остатък да не бъде част от облагаемата сума и да бъде приспаднат от данък добавена стойност, дължим при вноса.

2. Национално законодателство, което санкционира по-строго нарушенията във връзка с данък добавена стойност при внос, отколкото тези във връзка с данък добавена стойност, свързан с прехвърляния на имущества в рамките на страната, е несъвместимо с член 95 от Договора, доколкото тази разлика е несъразмерна в сравнение с различията между двете категории нарушения.

Подписи

Произнесено в открито съдебно заседание в Люксембург на 25 февруари 1988 година.

Подписи