

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

6 юли 1995 година*

„Тълкуване на членове 11, 17 и 27 от Шеста директива за ДДС – Гръцка система за данъчно облагане на нефтопродукти – Облагаема стойност – Право на приспадане – освобождаване”

По дело С-62/93

с предмет преюдициално запитване, отправено до Съда на основание член 177 от Договора за ЕИО от страна на Dioikitiko Protodikeio Athinas, по висящото пред този съд дело между

BP Supergas Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion

и

Гръцката държава

относно тълкуване на членове 11, 17 и 27 от Шеста директива (77/388/ЕИО) на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки, отнасящи се до данъците върху оборота – обща система за данък върху добавената стойност: единна данъчна основа,

СЪДЪТ (шести състав),

в състав: г-н F.A. Schockweiler, председател на състав, г-н G.F. Mancini (докладчик), г-н C.N. Kakouris, г-н J.L. Murray и г-н G. Hirsch, съдии,

генерален адвокат: г-н F.G. Jacobs,

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

като взе предвид становищата, представени:

- за BP Supergas Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion, от г-н Nikolaos Skandamis и Athanassios Bakas, от адвокатура Атина,

- за Гръцката република, от г-н Vassileios Kontolaimos, заместник-правен съветник в Държавната правна служба, и г-н Vassileia Pelekou, правен съветник в същата правна служба, в качеството на представители,

- за Комисията на Европейските общности, от г-н Enrico Traversa, от нейната правна служба, и г-н Théophile M. Margellos, национален държавен служител, командирован към Комисията, в качеството на представители,

* Език на производството: гръцки.

предвид доклада от съдебното заседание,

след като изслуша устните становища на BP Supergas Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion, за което се явява г-н Nikolaos Skandamis и Athanassios Bakas; гръцкото правителство, представлявано от г-н Vassileios Kontolaimos и Vassiliki Tatsi, и Комисията на Европейските общности, за която се явява г-н Dimitrios Gouloussis, правен съветник, на заседанието на 19 януари 1995 г.,

след като взе предвид заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 9 март 1995 г.,

постанови настоящото

Решение

1. С Решение от 7 април 1992 г, постъпило в Съда на 11 март 1993 г., Dioikitiko Protodikeio Athinas (Първоинстанционният административен съд, Атина) е отнесъл до Съда за преюдициално решение по член 177 от Договора за ЕИО редица въпроси относно тълкуването на членове 11, 17 и 27 от Шеста директива (77/388/ЕИО) на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизирането на законодателствата на държавите-членки, отнасящи се до данъците върху оборота - обща система на данък върху добавената стойност: единна основа на оценка (ОВ 1977 г., L 145, стр. 1, по-нататък „Шестата директива“).

2. Тези въпроси са били повдигнати в хода на производството между BP Supergas Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion (по-нататък „Supergas“) и гръцката държава относно иск за отмяна на Решение № 46645 на началника на Държавната финансова служба, данъчно облагане на търговските дружества с ограничена отговорност, Атина, от 28 януари 1991 г. (по-нататък „въпросното решение“), с което искането на дружеството за частично оттегляне на данъчната декларация за дължимия ДДС за облагаемия период от 1 януари до 31 декември 1987 г. е било отхвърлено, както и за възстановяване на 12 472 889 GRD, за които то твърди, че не са дължими като ДДС.

3. Supergas търгува с нефтопродукти и с други свързани продукти в Гърция. То е подало данъчни декларации за дължимия ДДС за периода от 1 януари до 31 декември 1987 г., установяващи общ оборот от 2 012 096 255 GRD, от който 1 760 906 349 GRD, или 87 %, е състоял от продажби на нефтопродукти, които по силата на член 37, параграф 4 от гръцкия Закон № 1642/1986 за прилагането на ДДС и други разпоредби (гръцкия Официален вестник, част 1, № 125) не поражда право на приспадане на начислено ДДС. Сумата от 251 139 876 GRD, т.е. 13 % от общия оборот, свързан с другите сделки съгласно Закон № 1642/86 е давал право на приспадане.

4. През същия период Supergas е платило 14 336 654 GRD като ДДС върху доставките на стоки и услуги, извършени от него. Първоначално то е заявило приспадане само на 1 863 765 GRD, т.е. на 13 % от тази сума, което се равнява на дела на сделките, даващи право на приспадане на данъчния кредит по Закона за ДДС. След това на 31 декември 1990 г. то частично е оттеглило първоначалната си декларация на основание на

уважителна грешка и е поискало приспадане на данъчен кредит от 14 336 654 GRD, което отговаря на целия размер на начисленото ДДС, платен от него. То също така е поискало възстановяване на 12 472 899 GRD, което се равнява на 87 % начислено ДДС, които според него са били неправилно събрани.

5. С въпросното решение началникът на Държавната финансова служба е отхвърлил това искане. След което Supergas е завело дело пред Dioikitiko Protodikeio Athinas с искане за отмяна на това решение и възстановяване на упоменатата по-горе сума от 12 472 889 GRD.

6. Supergas е заявило, че член 23, параграф 1, член 24, параграф 1 и член 37 от гръцкия Закон № 1642/1986 и член 11 от гръцкия Закон № 1571/1985 (Гръцки официален вестник, № 192), и Указ на президента № 619/1985 (Гръцки официален вестник, № 227), в сила за данъчната 1987 година, нарушават няколко разпоредби на шестата директива.

7. След като е констатирал, че член 37 от Закон № 1641/1986 съдържа норми, които по принцип не спазват разпоредбите на шестата директива, националният съд е спрял производството и е отнесъл до Съда следните въпроси за преюдициално решение:

„1. Дали гръцкото правителство е имало право от каквито и да е съображения,

а) с правилата, съдържащи се в член 37, параграфи 1 и 4 от Закон № 1642/1986, от една страна, да облага вноса на крайни нефтопродукти с данък добавена стойност, който се изчислява на посочената по-горе данъчна основа, която се различава от предвиденото в член 11, (буква А, параграф 1 и буква Б, параграфи 1 и 2 от Шеста директива на Съвета, и, от друга страна, да освобождава дружества, търгуващи с нефтопродукт, бензиностанции и други продавачи на дребно от задължението да подават съответните данъчни декларации, като по такъв начин ги лишава от правото да приспаднат данъка;

б) да освобождават от данък по силата на член 37, параграф 6 от Закон № 1642/1986, услуги по отношение на транспортирането и съхраняването на нефтопродукти, несвързани с транспортирането и т.н. на тези продукти от първото до друго обявено местоназначение?

2. Ако отговорът е отрицателен, т.е. ако гръцкото правителство не е имало право на това, дали член 11, (буква А, параграф 1 и буква Б, параграфи 1 и 2, и член 17, (параграфи 1 и 2) от шестата директива са безусловни и достатъчно ясни, което да позволи на дружество ищец да се позовава на тях като на закон от по-горен ранг пред Dioikitiko Protodikeio, пред който делото е висящо? Освен това, ако последното е вярно, при прилагането на тези разпоредби от директивата, може ли данъчно задължено лице да иска обратна сила от 1 януари 1987 г., датата на влизане в сила на Закон № 1642/86, приспадане от данъка на посочения начислен ДДС, който не е бил приспадат и възстановяване на недължимо платен данък на тази основа за 1987 г.?”

Допустимост

8. В своето становище гръцкото правителство твърди, че въпросите, отнесени от националния съд са недопустими.

9. То твърди първо, че въпрос 1, буква а) няма връзка с предмета на спора.

10. В това отношение Съдът трайно е постановявал, че единствено националните съдилища, пред които делото е висящо и които трябва да поемат отговорността за постановяване на решението, да определят, като вземат предвид конкретните особености на всеки отделен случай, както необходимостта от преюдициално решение, което да им позволи да постановят решение, така и връзката на въпросите, които те отнасят до Съда. Искане за преюдициално решение от национален съд може да бъде отхвърлено, само ако е напълно очевидно, че тълкуването на правото на Общността или проверката на действителността на норма от правото на Общността, поискани от този съд, нямат връзка с действителната същност на случая или с предмета на основното дело (вж., по-специално, Решение от 16 юли 1992 г., *Asociación Española de Banca Privada* и други, по дело C-67/91, *Recueil*, стр. I-4785, точки 25 и 26, и от 3 март 1994 г., *Eurico Italia* и други, по съединени дела C-332/92 г., C-333/92 г. и C-335/92 г., *Recueil*, стр. I-1711, точка 17). Независимо от това не е такъв настоящия случай.

11. Отказът на право да се приспадне данък, който се разглежда по основното дело, е тясно свързан със специалната уредба на ДДС за нефтопродуктите. Следователно националният съд е можел да прецени, че му е необходимо да получи тълкуване на шестата директива от Съда на ЕО, което да му позволи да отсъди по съпоставимостта на тези разпоредби като цяло с правото на Общността.

12. Второ, гръцкото правителство твърди, че Съдът не следва да отговаря на втория въпрос на основание на това, че общите разпоредби на Закон № 1642/1986, които биха се прилагали, ако отговорът на първия въпрос е отрицателен, биха били напълно съвместими с шестата директива.

13. Тъй като Съдът на ЕО не е компетентен в производство за преюдициално решение по член 177 да отсъжда по съвместимостта на национална мярка с правото на Общността (вж., по-специално Решение от 21 януари 1993 г., *Deutsche Shell/Hauptzollamt Hamburg-Harburg*, по дело C-188/91, *Recueil*, стр. I-363, точка 27), той не е в състояние да се произнесе по действителността на този аргумент.

14. Следователно Съдът следва да разгледа въпросите, отнесени от националния съд.

По първия въпрос, буква а)

15. Националният съд пита по същество, дали членове 2, 11 и 17 от Шеста директива следва да се тълкуват като забраняващи национални норми, които подлагат вноса на крайни нефтопродукти на облагане с ДДС на базата на данъчна основа, различна от тази, предвидена в член 11 от тази Директива, и които, като изключват търговците в нефтения сектор от задължението да подават данъчни декларации, ги лишават от правото да приспаднат ДДС, събран пряко върху въвеждането на сделки .

16. Основният принцип, който е залегнал в основата на системата на ДДС и който следва от член 2 от Първата и Шестата директиви, е това, че ДДС се прилага към всяка сделка при производство или разпространение след приспадане на ДДС, който е бил събран пряко върху въвеждането на сделки.

17. Член 11 от Шестата директива определя облагаемата стойност за целите на ДДС. Тази разпоредба има за цел да осигури прилагането на ДДС на всеки етап на търговията

към цената или стойността на стоката на този етап. Следователно той забранява прилагането на данъчна уредба като тази, разглеждана по основното дело, при която ДДС се определя само веднъж, върху цената на първия етап на търговията.

18. Правото на приспадане, предвидено в членове 17 и следващи от Шеста директива, представлява неразделна част от схемата на ДДС и по принцип не може да бъде ограничено. Съдът трайно е постановявал (вж., по-специално Решение от 21 септември 1988 г., Комисията/Франция, по дело 50/87, *Recueil*, стр. 4797, точки 15 - 17, и от 11 юли 1991 г., *Lennartz/Finanzamt Muenchen III*, по дело C-97/90, *Recueil*, стр. I-3795, точка 27), че правото на приспадане трябва да бъде осъществено незабавно по отношение на всички данъци, събирани върху въвеждането на сделки. Всяко ограничение на правото на приспадане засяга нивото на данъчната тежест и следва да бъде прилагано по подобен начин във всички държави-членки. Следователно изключения са разрешени само изрично предвидените в директивата случаи.

19. В частност по отношение на разпоредбите за дерогация в член 37 от Закон № 1642/1986, гръцкото правителство счита, че те са разрешени от Съвета съгласно процедурата, предвидена в член 27 от Шеста директива. То твърди, че тъй като гръцките власти са представили целия текст на проекта на Закон № 1642/1986 на вниманието на Комисията, те са получили одобрението на Съвета за въпросното изключение, тъй като то не е било оспорено от Съвета в предвидения срок.

20. Този аргумент не може да бъде приет.

21. Първо следва са бъдат отбелязани характеристиките на системата, установена с член 27 от Шеста директива. Съгласно член 27, параграф 1, Съветът може да разреши на държава-членка да въведе специални мерки за дерогиране от директивата. Съгласно член 27, параграф 2, държава-членка, която желае да въведе една от мерките, посочени в член 27, параграф 1, е длъжна да уведоми Комисията за това и да предостави на Комисията цялата необходима информация. Комисията е длъжна да уведоми другите държави-членки в едномесечен срок (член 27, параграф 3). Ако нито Комисията, нито държава-членка не поиска въпросът да бъде повдигнат от Съвета, се счита, че разрешението на Съвета е дадено след изтичане на двумесечен срок от датата, на която Комисията е уведомила държавите-членки (член 27, параграф 4). В противен случай Съветът не може да разреши мярка освен с единодушие по предложение на Комисията (член 27, параграф 1, *in fine*).

22. Съдът е постановил (вж. Решение от 13 февруари 1985 г., *Direct Cosmetics/Commissioners of Customs and Excise*, по дело 5/84, *Recueil*, стр. 617, точка 24), че мерки, дерогиране от директивата, не са в съответствие с правото на Общността, освен ако те не са в границите на целите, посочени в член 27, параграф 1 и не са били уведомени на Комисията и мълчаливо или изрично да са били разрешени от Съвета при обстоятелствата, посочени в член 27, параграфи 1 и 4.

23. Като се имат предвид тези съображения, Съдът установява, че гръцкото правителство не е уведомило изрично Комисията за специалните мерки в член 37 от Закон № 1642/1986, които са регламентирали уредба, с дерогиране от шестата директива по отношение на нефтопродуктите. Гръцките власти само са изпратили целия проект на Закон № 1642/1986, без да посочат каквото и да е конкретно уточнение относно специалната уредба, предвидена в член 37. Единствено уведомяване,

позоваващо се изрично на член 27, параграф 2 от Директивата, би позволило на Комисията и, при необходимост, на Съвета да провери, дали дерогиращата уредба по отношение на нефтопродуктите, предвидена в член 37 от Проектозакона, е в обхвата на целите, посочени в член 27, параграф 1.

24. Следователно, в отговор на тази част на въпрос 1 следва да бъде посочено, че членове 2, 11 и 17 от Шеста директива следва да бъдат тълкувани като забраняващи национални норми, които подлагат вноса на крайни нефтопродукти на облагане с ДДС, изчислен на основата на базисна цена, различна от тази, предвидена в член 11 от тази директива, и които, като освобождават търговците в нефтения сектор от задължението да подават декларации, ги лишават от правото да приспаднат ДДС, събрано пряко върху въвеждането на сделки.

По първия въпрос, буква б)

25. Националният съд пита по същество, дали разпоредбите на шестата директива следва да бъдат тълкувани като означаващи, че те забраняват освобождаването от ДДС на услуги по транспортиране и съхранение на нефтопродукти, които не са свързани с транспортирането на тези продукти от тяхното първо местоназначение до друго посочено местоназначение.

26. Членове от 13 до 16 от Шеста директива регламентират общ списък на случаите на освобождаване от ДДС. Съгласно член 14, параграф 1, буква и) от тази Директива, държавите-членки са длъжни да освободят „доставката на услуги във връзка с вноса на стоки, когато стойността на услугите е включена в данъчната основа в съответствие с член 11, буква Б, параграф 3, буква б)“.

27. Съгласно приложението на член 11, буква Б, параграф 3, буква б), първа алинея на транспортните разходи, извършени до „първото местоназначение“ се включват в облагаемата стойност. „Първото местоназначение“ означава мястото, посочено в товарителницата (член 11, буква Б, параграф 3, буква б), втора алинея). Държавите-членки могат също така да включат транспортните разходи в облагаемата стойност, когато те произтичат от транспортиране до друго известно местоназначение (трета алинея).

28. Съдът установява, че общо освобождаване от ДДС на всички „разходи по транспортиране и съхранение“, както това е предвидено в член 37, параграф 6 от Закон № 1642/1986, надхвърля освобождаването предвидено в член 14 от Шестата директива.

29. Освен това, такова общо освобождаване лишава търговеца от правото да приспадне ДДС, събрано върху услугите по отношение на транспортирането и съхранението на нефтопродуктите до второто местоназначение.

30. В допълнение към това, както беше посочено в точки 22 и 23 по-горе, мерките за дерогиране от Шеста директива следва да бъдат съобщени на Комисията в съответствие с член 27, параграф 2, което не е направено в контекста на основното дело, по отношение на член 37, параграф 6, от Закон № 1642/1986.

31. Следователно в отговор на втората част на въпрос първи следва да бъде посочено, че разпоредбите на шестата директива, в частност членове 13 - 17 от нея, следва да

бъдат тълкувани като забраняващи освобождаване от ДДС на услуги по транспортирането и съхранението на нефтопродукти, които не са свързани с транспортирането на тези продукти от първото местоназначение до друго посочено местоназначение.

По втория въпрос, първа част

32. Първата част на въпроса на националния съд цели да установи дали член 11, буква А, параграф 1 и буква Б, параграфи 1 и 2, и член 17, параграфи 1 и 2 от Шеста директива предоставят права на гражданите, на които те могат да се позовават пред националните съдилища.

33. За да се отговори на този въпрос, следва да се направи позоваване на установената практика на Съда относно правото на гражданите да се позовават на Шестата директива (вж., по-специално, Решение от 19 януари 1982 г., Becker, по дело 8/81, Recueil, стр. 53 и Решение от 20 октомври 1993 г., Valocchi, по дело C-10/92, Recueil, стр. I-5105).

34. От тази съдебна практика следва, че независимо от широката свобода на действие, с която разполагат държавите-членки при прилагането на някои разпоредби на шестата директива, гражданите могат ефективно да се позовават пред националните съдилища на разпоредбите на директивата, които да достатъчно ясни, точни и безусловни (Valocchi, точка 34).

35. Разпоредбите на член 11, буква А, параграф 1 и буква Б, параграфи 1 и 2 посочват правилата за определяне на облагаемата стойност, докато член 17, параграфи 1 и 2, посочва условията, които пораждат право на приспадане и обхвата на това право. Те не оставят на държавите-членки никаква свобода на действие по отношение на тяхното прилагане. Следователно те отговарят на посочените по-горе критерии и могат да предоставят на гражданите права, на които те могат да се позовават пред национален съд за да оспорят национални правила, които са несъвместими с тези разпоредби.

36. Следователно в отговор на първата част на втория въпрос следва да бъде посочено, че разпоредбите на член 11, буква А, параграф 1 и буква Б, параграфи 1 и 2, и на член 17, параграфи 1 и 2 от Шеста директива предоставят на гражданите права, на които те могат да се позовават пред национален съд.

По втория въпрос, втора част

37. Националният съд цели да установи, дали данъчно задължено лице може да иска, с обратно действие от датата на влизане в сила на национално законодателство, противоречащо на шестата директива, възстановяване на недължимо платено ДДС.

38. Шестата директива не съдържа разпоредби, приложими към искиове за възстановяване на недължимо платен ДДС от данъчно задължени лица.

39. Независимо от това, Съдът е постановил (вж., по-специално, Решение от 2 февруари 1988 г., Вага/Белгия, по дело 309/85 и др., Recueil, стр. 355, точка 11), че тълкуване, което при упражняване на правомощията, възложени му с член 177, Съдът на Европейските общности дава на норма на правото на Общността, изяснява и определя, когато това е необходимо, смисъла и обхвата на тази норма така, както тя е следвало да

бъде разбрана и прилагана от момента на влизането в сила. Следователно разтълкувана по този начин норма може и следва да се прилага от съдилищата дори и по отношение на правоотношения, възникнали и установени преди постановяване на решението, произнасящо се по искането за тълкуване, при условие че в други отношения са изпълнени условията, при които иск, свързан с прилагането на тази норма, може да бъде заведен пред съдилища.

40. По-специално, от това следва, че правото да се получи възстановяване на суми, събрани от държава-членка в нарушение на норми на правото на Общността, е следствие и допълнение на правата, предоставени на гражданите от разпоредбите на Общността, разтълкувани от Съда (Barra, точка 17).

41. Макар и да е вярно, че такова възстановяване може да бъде търсено само в рамките на материалните и процесуалните условия, предвидени от различните съответни национални законодателства, Съдът трайно е постановявал (вж., по-специално Решение от 9 ноември 1983 г., San Giorgio, по дело 199/82, Recueil, стр. 3595, по дело 309/85, Barra, упоменато по-горе, точка 18, и Решение от 25 юли 1991 г., Emmot/Министър на социалните грижи и главния прокурор, по дело C-208/90, Recueil, стр. I-4269, точка 16, и Решение от 6 декември 1994 г., Johnson/Chief Adjudication Officer, по дело C-410/92, Recueil, стр. I-5483, точка 21), че тези условия и процесуалните разновидности и правила, регулиращи съдебните искове за защита на права, които гражданите получават по силата на прякото действие на правото на Общността не могат да бъдат по-неблагоприятни от тези, свързани с подобни местни искове, нито могат да бъдат регламентирани по начин, който да направи упражняването на правата, предоставени от правото на Общността, практически невъзможно.

42. Следователно в отговор на втората част на втория въпрос следва да бъде посочено, че данъчно задължено лице може да иска, с обратно действие от датата на влизане в сила на национално законодателство, противоречащо на шестата директива, възстановяване на недължимо платен ДДС, при спазване на процесуалните правила, предвидени във вътрешната правна система на въпросната държава-членка, при условие че тези правила не са по-неблагоприятни от тези, свързани с подобни вътрешни искове, нито са регламентирани по начин, който да направи упражняването на правата, предоставени от правото на Общността, практически невъзможно.

По съдебните разноски

43. Разноските, направени от Комисията на Европейските общности и от гръцкото правителство, които представиха становища пред Съда, не подлежат на възстановяване. Доколкото това производство, що се отнася до страните по главното дело, по своята същност е стъпка по висящото пред националния съд дело, решението относно разноските е въпрос, който следва да бъде решен от този съд.

По изложените съображения,

Съдът (шести състав),

като се произнася по въпросите, отправени от страна на Dioikitiko Protodikeio Athinas с Решение от 7 април 1992 г., реши:

1. Членове 2, 11 и 17 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизирането на законодателствата на държавите-членки, отнасящи се до данъците върху оборота – обща система на данък върху добавената стойност: единна основа на оценка, следва да бъдат тълкувани като забраняващи национални норми, които подлагат вноса на крайни нефтопродукти на облагане с ДДС, изчислен на основата на базисна цена, различна от тази, предвидена в член 11 от тази Директива, и които, като освобождават търговците в нефтения сектор от задължението да подават декларации, ги лишават от правото да приспаднат ДДС, събрано пряко върху въвеждането на сделки.

2. Разпоредбите на шестата директива, в частност членове 13 - 17 от нея, следва да бъдат тълкувани като забраняващи освобождаване от ДДС на услуги по транспортирането и съхранението на нефтопродукти, които не са свързани с транспортирането на тези продукти от първото местоназначение до друго посочено местоназначение.

3. Разпоредбите на член 11, буква А, параграф 1 и буква Б, параграфи 1 и 2, и на член 17, параграфи 1 и 2 от Шестата директива предоставят на гражданите права, на които те могат да се позовават пред национален съд.

4. Данъчно задължено лице може да иска, с обратен ефект от датата на влизане в сила на национално законодателство, противоречащо на шестата директива, възстановяване на недължимо платен ДДС, при спазване на процесуалните правила, предвидени във вътрешната правна система на въпросната държава-членка, при условие че тези правила не са по-неблагоприятни от тези, свързани с подобни вътрешни иски, нито са регламентирани по начин, който да направи упражняването на правата, предоставени от правото на Общността, практически невъзможно.

Подписи

Произнесено в открито съдебно заседание в Люксембург на 6 юли 1995 година.

Подписи