

РЕШЕНИЕ НА СЪДА

27 февруари 1980 година*

„Данъчен режим върху спиртните напитки”

По дело 68/79

с предмет преюдициално запитване, отправено до Съда съгласно член 177 от Договора за ЕИО от страна на Øestre Landsret, (Дания) в производството, висящо пред този съд между

Hans Just I/S, предприятие, което произвежда и внася спиртни напитки, със седалище København

и

Датското Министерство на данъците и акцизите

относно тълкуването на член 95 от Договора за ЕИО по отношение на датския закон от 4 април 1978 г. относно облагането на спиртни напитки,

СЪДЪТ,

в състав: г-н Н. Kutscher председател, г-н А. O'Keefe и г-н А. Touffait (председатели на състав), г-н J. Mertens de Wilmars, г-н P. Pescatore, г-н Mackenzie Stuart, г-н G. Bosco, г-н T. Koopmans и г-н O. Due, съдии,

генерален адвокат: г-н G. Reischl,

секретар: г-н A. Van Houtte,

постанови настоящото

Решение

1. С Определение от 26 март 1979 г., постъпило в съда на 26 април 1979 г. Øestre Landsret (Източно отделение на Върховния съд, København), е поставил по силата на член 177 от Договора за ЕИО преюдициални въпроси относно тълкуването на член 95 от Договора за ЕИО, с оглед, първо, да се установи съвместимостта с тази разпоредба на разликата в данъчното облагане, създадена с датския консолидиран закон № 151 от 4 април 1978 г. относно акцизите на спиртни напитки, и, второ, с оглед да бъде решено до каква степен данъкоплатец, задължен да плаща такси, събрани в нарушение на правото на Общността може да претендира за право на възстановяване на събраните такси.

* Език на производството: датски.

2. Съгласно член 2 от консолидирания закон № 151, на който сезиращият съд се позовава, акцизът се определя, както следва:

1) по отношение на аквавит и шнапс (продукти, оттук нататък наричани „аквавит“ поради сходството на двете думи) – на 167,50 DKR на литър чист етилов алкохол, и

2) по отношение на „останалите продукти“ - на 257,15 DKR на литър чист етилов алкохол.

3. Съгласно член 3 от същия закон продуктите, към които се прилага ставката по член 2, алинея 1 са определени като такива, „произведени от неутрален алкохол с добавка на растителен ароматизиращ материал” и, в допълнение като ”не наподобява джин, водка, холандски джин, wacholder или други подобни продукти, които нямат същите характеристики, като ликьори, пуншове, битери, или анасонови алкохолни напитки, ром, и алкохолни напитки, дестилирани от плодове, и други спиртни напитки, чийто типичен вкус се получава чрез дестилация или отлежаване”.

4. Според определението, с което се сезира Съдът, Hans Just I/S, ищецът по главното дело, внася вина и спиртни напитки и също така произвежда алкохолни напитки. Той продава само незначителни количества продукти, облагани като аквавит, но от друга страна продава големи количества други спиртни напитки . В своя месечен отчет за юни 1978 г., изпратен на митническите органи, ищецът е декларирал пратка от вносни алкохолни напитки с оглед облагане с акциз. Малка част от това количество представлява аквавит, който се облага при ставка 167,50 DKR на литър чист етилов алкохол, а по-голямата част представляват спиртни напитки , различни от аквавит, които се облагат при ставка 257,15 DKR на литър чист етилов алкохол.

5. Когато Hans Just I/S е подал своя данъчен отчет на органите, той е заявил, че акцизът, с който се облагат спиртните напитки е различен от аквавит, може да бъде събран само със ставката, която се прилага към него. Митническите органи са уведомили ищеца, че ако акцизът не бъде платен изцяло в съответствие със закона, дължимият акциз ще бъде събран принудително и отговорното предприятие ще бъде изключено от митническия регистър. Поради това ищецът е платил акциза изцяло, но с протест, като си е запазил правото да претендира за възстановяване на разликата между двете данъчни ставки. Впоследствие той е завел иск, който в момента е висящ пред Øestre Landsret, който твърди, че данък върху вносните спиртни напитки , различни от аквавит, със ставка, по-висока от тази на аквавит противоречи на разпоредбите на член 95 от Договора. Поради това той претендира за възстановяване на сумите, които той счита, че е бил задължен да плати в противоречие с разпоредбите на правото на Общността.

6. Като се има предвид, че Комисията е завела иск срещу Кралство Дания, дело 171/78, за неизпълнение на задълженията си по Договора за ЕИО, с който поставя под въпрос съвместимостта на въпросното законодателство с Договора, националният съд е решил да спре производството и да отнесе до Съда на ЕО няколко преюдициални въпроса, първите три от които се отнасят до съвместимостта на данъчната система, която съставлява предмета на спора, с

член 95, докато четвъртият въпрос се отнася до възможността за възстановяване на събраните такси.

Съвместимост с член 95 от оспорваната данъчна система (въпроси 1, 2 и 3)

7. Първите три въпроса са формулирани, както следва:

Въпрос 1А

Противоречи ли на правото на Общността, когато национална данъчна система прилага различни ставки към „аквавит и шнапс”, от една страна, и към „други спиртни напитки ”, от друга страна, като се има предвид, че:

а) според националното законодателство двете категории се разграничават чрез определение, основано на съдържанието на суровини и екстракти, и на силата и вкусовите характеристики;

б) разграничението не се основава на това, дали съответните стоки представляват вносни или местни продукти и в рамките на двете категории данък, не се прави разграничение на основата на произхода на стоките?

Въпрос 1Б

Необходимо ли за да се отговори на въпрос 1А да се установи, че съразмерно с цената, данъчната тежест на по-ниско облагания клас спиртни напитки („аквавит и шнапс”) е същия градус като по-високо облагания клас спиртни напитки („други спиртни напитки ”)?

Въпрос 2

Законно ли е да има различни данъчни ставки, като упоменатите във въпрос 1, установява ли правото на Общността изисквания към прилагането на такива ставки към вносните стоки?

а) Трябва ли спиртните напитки да се облагат със същата данъчна ставка като идентичните местни стоки или тези, които имат най-голямо подобие на такива вносни стоки?

б) Трябва ли всички вносни спиртни напитки да бъдат облагани с по-ниската данъчна ставка, въпреки че „другите спиртни напитки ” от местно производство се облагат с по-високата данъчна ставка?

Въпрос 3

А. Незаконно ли е да има различни данъчни ставки, кои са критериите, на основата на които се установява коя ставка следва да се приложи?

Б. Може ли член 95 да се прилага от датските производители или само спрямо вносителите?

8. Разпоредбите, които се съдържат в закона, чието прилагане съставлява основата на иска, заведен пред Øestre Landsret, е довел до иск за неизпълнение на задълженията по Договора за ЕИО от страна на държава-членка, заведен от Комисията по член 169 от Договора за ЕИО, и съставлява предмета на дело 171/78. Точките от закона, разгледани в контекста на този иск, по същество са идентични с тези, повдигнати с първите три въпроса на Øestre Landsret.

9. В решението, постановено днес, Съдът е установил, че като е приложило дискриминационно данъчно облагане на спиртните напитки като това, регламентирано с въпросния закон, Кралство Дания не е изпълнило задълженията си по член 95 от Договора за ЕИО по отношение на стоките, внесени от други държави-членки. Поради това е достатъчно да се препрати по този въпрос към решението по дело 171/78, чийто текст е приложен към настоящото решение. С оглед на основанията, посочени в решението отговорите на въпросите, които бяха отнесени до този Съд от националния съд, следва да бъдат следните:

10. С първия въпрос, като се позовава на различни характеристики на датското данъчно законодателство, се иска отговор от Съда на въпроса, дали такава данъчна система е съвместима с правото на Общността. В решението си по дело 171/78 Съдът е проучил характеристиките на тази система и е стигнал до извода, че тя дискриминира срещу неопределен брой продукти, които са били внесени или могат да бъдат внесени в Дания, и че освен това тя има защитен характер по отношение на местното производство на аквавит.

11. Независимо от това, Съдът не е изключил принципно възможността националното данъчно законодателство да прави разграничение между различните алкохолни напитки при положение обаче, че подобно разграничение не може да бъде използвано за целите на данъчна дискриминация или по начин, който да предоставя защита на местните продукти. Съдът е установил, че разграничението между аквавит и останалите спиртни напитки, направено с датското данъчно законодателство, е дискриминационно и със защитен характер.

12. Следователно, отговорът на първия въпрос следва да бъде, че макар и Договорът по принцип да не изключва различие в данъчното облагане на различните алкохолни продукти, такова разграничение не може да бъде използвано за целите на данъчна дискриминация или по начин, който да предоставя защита, дори и непряка, на местното производство. Данъчна система, която съдържа данъчна привилегия на една стока, която представлява основната част от местното производство, като тази данъчна привилегия не се прилага към другите подобни или конкурентни вносни стоки, е несъвместима с правото на Общността.

13. Вторият и третият въпроси са алтернативни. Като се вземе предвид отговора, даден на първия въпрос, единствено третият изисква становище. Въпросът се състои от две части.

14. С първата част се пита каква ставка следва да се прилага към вносните стоки, когато е било установено, че данъчната система с диференцирани вноски

е несъвместима с правото на Общността. Тъй като правото на Общността, на настоящия етап на развитие, не ограничава свободата на държавите-членки относно определянето на ставките в това отношение, от член 95 следва, че ставката, която ще се прилага към вносните стоки, следва да бъде определена по такъв начин, че да премахне дискриминацията или защитата, която е забранена от Договора.

15. С втората част на третия въпрос се пита дали само вносителите могат да се ползват от член 95 или и датските производители могат да се възползват от тази разпоредба. Основанието за този въпрос е това, че част от местното производство на концентрирани алкохолни напитки подлежи на облагане с най-голямата данъчна ставка, както е било посочено в решението по дело 171/78. Както член 95 изрично се отнася до „продукти от други държави-членки“, местните производители от въпросната държава-членка не могат да се осланят на тази разпоредба.

16. Следователно, отговорът на третия въпрос е, че когато е установено, че национална система за данъчно облагане при различни ставки е несъвместима с правото на Общността, въпросната държава-членка трябва да приложи към вносните продукти ставка, която премахва дискриминацията или защитата, забранена от Договора. Това третиране, е осигурено с член 95, който се отнася до продукти, които се внасят от другите държави-членки.

Възстановяване на данъци, събрани в нарушение на правото на Общността (Въпрос 4)

17. Четвъртият въпрос, поставен до Съда от страна на Øestre Landsret е формулиран по следния начин:

Съдържа ли правото на Общността някакви правила, приложими при решаване на въпроса за възстановяването на данъци, чието събиране е било в нарушение на член 95? В тази връзка има ли някакво значение, че търговецът може да установи, че той е претърпял вреди?

18. Ищецът по главното дело твърди, че в това отношение, през един продължителен период от време, като е предполагал, че датското законодателство е било в съответствие с правото на Общността, е плащал акциза върху вносните спиртни напитки добросъвестно и отговорно. От 1978 г., когато е станало ясно, че датското законодателство може да е в нарушение на правото на Общността, той е направил възражения. Въпреки това, в резултат на заплахите от изземване и от заличаването на името му от регистъра на Генералната дирекция „Митници“, той е бил задължен да плаща исканите данъци за да може впоследствие да поиска възстановяването им по съдебен ред. Предприятието признава, че искът за възстановяване на недължимо платените суми трябва да бъде решен в съответствие с националното законодателство, но напомня, че съгласно практиката на Съда (решенията по делата *Rewe* и *Comet* от 16 декември 1976 г.), такива разпоредби не могат да се прилагат по начин, който на практика да доведат до невъзможност на упражняването на правата, които националните съдилища са задължени да защитават.

19. Ищецът твърди, че държавите-членки имат задължение да предоставят правна защита на подсъдимите, която произтича от прекия ефект на разпоредбите на правото на Общността. Най-подходящо решение в случаи като настоящия би било просто предоставяне на право на възстановяване на недължимо платените суми. Независимо от това правилата относно възстановяването на незаконно събрани такси по датското законодателство са в известен смисъл неясни. По силата на действащото законодателство, може да се очаква, че датски съд няма да допусне иск за възстановяване на такива суми, когато той установи, че може да се направи предположение, че неоснователно събраният данък или такса е бил прехвърлен на купувача. Що се отнася до въпроса дали от лице, което неоснователно е било задължено да плати данък, може да бъде поискано да установи понесените вреди, ищецът посочва, че колкото е по-голяма разликата в цените между двете категории продукти, толкова по-трудно е да се продаде по-скъпата стока. Във всеки случай, увеличението на ставките на акциза върху спиртните напитки на 7 септември 1977 г. със Закон № 437 от 6 септември 1977 г. е довело до спад на продажбите на спиртни напитки, различни от аквавит: този спад на продажбите е довело не само до сериозно намаляване на печалбата на предприятието, но освен това то е било принудено да съкрати персонала си. Подобен спад на продажбите на спиртни напитки, различни от аквавит, е засегнал цялата промишленост в Дания.

20. Датското правителство потвърждава, че защитата, предоставена по силата на прекия ефект на правото на Общността, по принцип предполага, че данъкоплатците имат право да искат възстановяване на таксите, които са били събрани в нарушение на правото на Общността. Според него, сумите следва да бъдат възстановени в съответствие с правилата, предвидени в националното законодателство при условие, че последните не могат да противоречат на прекия ефект на правото на Общността и че процедурата, установена с тези правила, не може да бъде по-неблагоприятна от процедурите, които регламентират местните иски. Според датското законодателство, критерият за неоснователно обогатяване съставлява основа на правилата относно възстановяването на неправилно платени данъци и на недължимо платено. От тази гледна точка, датското правителство констатира, че ищецът по главното дело е продавал своите продукти след плащането на акциза на нормални цени, така че предприятието е включило в крайната цена размера на спорния акциз и е добавило нормална печалба. По такъв начин на практика акцизът е бил платен от купувачите и следователно ищецът не е претърпял вреди. Поради това възстановяването на акциза би довело да неоснователно обогатяване на предприятието. Ако акцизът би бил възстановен на предприятието, което на практика единствено играе ролята на орган за събиране на акциза, държавата-членка би могла впоследствие да се изправи пред иски от страна на тези, които в крайна сметка са поели тежестта на акциза, и по такъв начин да възстановява една и съща сума два пъти.

21. Датското правителство също набляга на финансовите последици за датската държава от задължението просто да възстанови таксите, които са били събрани, доколкото те са били установени за несъответстващи на правото на Общността. Разликата в данъчното облагане на вносните спиртни напитки и на аквавита се равнява на годишен приход от приблизително 200 милиона DKK; тъй като

давностният срок, приложим към искове за възстановяване е пет години, датската държава би могла да се окаже изправена пред искове за възстановяване на приблизително 1 милиард DKK.

22. От сравнението на националните системи е видно, че проблемът за оспорване на таксите, които са били незаконно поискани, или за възстановяване на недължимо платени такси, е уреден в различните държави-членки и дори в рамките на една държава-членка по различен начин по отношение на различните видове такси. В някои случаи възраженията или исковете от този вид подлежат на специфични процедурни условия и срокове, предвидени в законодателството по отношение както на подадените жалби пред данъчните органи, така и на съдебното производство. Именно с оглед на функционирането на такива средства за правна защита, Съдът в своите решения по делата *Rewe* и *Comet* от 16 декември 1976 г. (дело 33 и 45/76, Recueil 1976 г., стр. 1989 и 2043, съответно) е постановил, че е съвместимо с правото на Общността да бъдат предвидени разумни давностни срокове в интерес на правната сигурност, която защитава едновременно и данъкоплатеца и съответната администрация.

23. В другите случаи, исковете за възстановяване на недължимо платени такси трябва да бъдат заведени пред обикновените съдилища, основно във формата на искове за възстановяване на недължимо платени суми. Такива искове могат да бъдат предявявани в различен срок, като в някои случаи се прилага давностният срок по общото законодателство, в резултат на което засегнатите държави-членки могат да бъдат изправени пред значително натрупване на искове, когато се установи несъответствие на някои национални данъчни разпоредби с изискванията на правото на Общността.

24. Системата, която се прилага в тази връзка в Кралство Дания, принадлежи към последната група, тъй като в тази страна възстановяването на недължимо платените такси се предявява пред обикновените съдилища чрез иск за възстановяване на недължимо платени суми в срок, който по принцип е пет години. Според датското законодателство, съдилищата в такива случаи вземат предвид факта, че недължимо платените такси са били включени в цената на стоките и прехвърлени на последващите етапи на икономическата верига; също така е видно, че тези съдилища при решаване на размера на сумите, които подлежат на възстановяване, могат да вземат предвид всяка щета, претърпяна от данъкоплатеца в резултат на незаконното данъчно облагане на неговия оборот.

25. От Решенията от 16 декември 1976 г. по делата *Rewe* и *Comet*, вече упоменати, че като се приложи принципът на сътрудничеството, регламентиран в член 5 от Договора, на съдилищата на държавите-членки е възложено да осигуряват правната защита на субектите, която произтича от преки ефект на разпоредбите на правото на Общността. При липса на разпоредби на Общността относно възстановяването на националните такси, които са били незаконно събрани, вътрешната правна система на всяка държава-членка трябва да определи компетентните съдилища и процедурните условия, които регламентират съдебното производство, което има за цел да осигури защитата на правата, които субектите придобиват в резултат на прекия ефект на правото на Общността, при условие, че такива условия не могат да бъдат по-неблагоприятни от тези, които се отнасят до съдебни производства с вътрешен

характер и че при никакви обстоятелства те не могат да бъдат уредени по начин, който би довел до практическа невъзможност за упражняване на правата, които националните съдилища са задължени да защитават.

26. В тази връзка следва да бъде уточнено, че защитата на правата, гарантирани в тази област от правото на Общността, не налагат постановяване на възстановяването на недължимо платени такси при условия, които биха довели до неоснователно обогатяване на правоимащите. Следователно, от гледна точка на правото на Общността няма ограничения националните съдилища да вземат предвид в съответствие с националното законодателство факта, че е било възможно недължимо събраните такси да бъдат включени в цените на предприятието, задължено да плати таксата, и да бъдат прехвърлени върху купувачите. По същия начин е съвместимо с принципите на правото на Общността съдилищата, пред които са заведени и искове за възстановяване на суми, да вземат предвид в съответствие с националното си законодателство щетите, претърпени от вносител поради това, че дискриминационните или защитните данъчни разпоредби са довели до ограничаване на размера на вноса от други държави-членки.

27. Следователно, отговорът на четвъртия въпрос, следва да бъде, че държавите-членки са длъжни да осигурят възстановяването на таксите, събрани в нарушение на член 95, а в съответствие с разпоредбите на своето вътрешно законодателство при условия, които не могат да бъдат по-неблагоприятни от тези, които се отнасят до сходни искове с вътрешен характер, и във всички случаи не могат да доведат до практическа невъзможност за упражняване на правата, предоставени от правната система на Общността; правото на Общността не забранява да бъде взет предвид фактът, че таксите, които са били събрани незаконно, може да са били прехвърлени на други търговци или на купувачите; на последно място, съвместимо е с принципите на правото на Общността, доколкото това е уместно, да бъдат взети предвид в съответствие с националното законодателство на съответната държава-членка, щетите, претърпени от лицето, задължено да плати таксите, в резултат на ограничителния ефект на таксите върху размера на вноса от другите държави-членки.

По съдебните разноски

Разноските, направени от датското правителство и от Комисията на Европейските общности, които представиха 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 Østre Landsret, последната следва да се произнесе по съдебните разноски.

По изложените съображения,

Съдът,

като се произнася по въпросите, поставени пред него от Øestre Landsret, с Определение от 29 март 1979 г., реши:

1. Ако Договорът по принцип не изключва различие в данъчното облагане на различните алкохолни продукти, такова разграничение не може да бъде използвано за целите на данъчна дискриминация или по начин, който да предоставя защита, дори и непряка, на местното производство. Данъчна система, която съдържа данъчна привилегия на един продукт, който представлява основната част от местното производство, като тази данъчна привилегия не се прилага към другите подобни или конкурентни вносни продукти, е несъвместима с правото на Общността.

2. Когато е установено, че национална система на данъчно облагане при различни ставки е несъвместима с правото на Общността, въпросната държава-членка трябва да приложи към вносните продукти ставка, която премахва дискриминацията или защитата, забранена от Договора. Това третиране, е осигурено с член 95, който се отнася до продукти, които се внасят от другите държави-членки.

3. Държавите-членки са длъжни да осигурят възстановяването на таксите, събрани в нарушение на член 95, а в съответствие с разпоредбите на своето вътрешно законодателство при условия, които не могат да бъдат по-неблагоприятни от тези, които се отнасят до сходни искове с вътрешен характер, и във всички случаи не могат да доведат до практическа невъзможност за упражняване на правата, предоставени от правната система на Общността. Правото на Общността не забранява да бъде взет предвид фактът, че таксите, които са били събрани незаконно, може да са били прехвърлени на други търговци или на купувачите. Съвместимо е с принципите на правото на Общността, доколкото това е уместно, да бъдат взети предвид в съответствие с националното законодателство на съответната държава-членка, щетите, претърпени от лицето, задължено да плати таксите, в резултат на ограничителния ефект на таксите върху размера на вноса от другите държави-членки.

Подписи

Произнесено в открито съдебно заседание в Люксембург на 27 февруари 1980 година.

Подписи