

РЕШЕНИЕ НА СЪДА

10 юли 1984 година*

По дело 42-83

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

Dansk Denkavit APS

и

Ministeriet for Skatter og Afgifter

относно тълкуването на разпоредбите на Шеста директива на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизирането на законодателствата на държавите-членки във връзка с данъците върху оборота (77/388/ЕИО) и на член 95 от Договора за ЕИО,

СЪДЪТ,

в състав: г-н Mackenzie Stuart, председател, г-н Т. Koopmans, г-н К. Bahlmann и г-н Y. Galmot, председатели на състав, г-н Р. Pescatore, г-н А. O'Keefe, г-н G. Bosco, г-н О. Due и г-н С. Kakouris, съдии,

генерален адвокат: г-н G. F. Mancini,

секретар: г-н Н. А. Rühl, главен администратор,

постанови настоящото

Решение

1. С Определение от 02 март 1983 г., постъпило в Съда на 17 март 1983 г., Østre Landsret (Източно отделение на Върховния съд на Дания) е отправил съгласно член 177 от Договора за ЕИО няколко преюдициални въпроса по тълкуването на член 95 от Договора за ЕИО и Шеста директива 77/388 на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизирането на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота (ОВ L 145, стр. 1, по-нататък наричана „Шестата директива“), с цел да се реши дали датското законодателство относно данък добавена стойност е съвместимо с тези разпоредби.

2. Въпроси са повдигнати в рамките на иска, заведен срещу Министерството на данъците и акцизите на Дания и от дружеството Dansk Denkavit APS, регистрирано като вносител и което по тази причина заплаща данък добавена стойност при внос в съответствие с националните разпоредби, прилагани спрямо лица, които извършват внос с търговска дейност.

3. От определението за препращане става ясно, че съгласно член 29 от датския закон за данък добавена стойност, чийто кодифициран текст е бил публикуван на 01 юли

* Език на производството: датски.

1982 г. под номер 369, ДДС при внос се заплаща за стоките, които се внасят в страната; той се изчислява съгласно правилата, които се съдържат в глава 8 на Митническия закон на Дания (членове 69 - 95). Този митнически закон, чиито кодифициран текст е бил публикуван на 15 декември 1982 г. под номер 659, предвижда в своя член 85 период от един месец за приспадане на данъците върху потреблението, налагани върху стоките, внесени с цел реализиране на печалби от получатели, които са регистрирани в съответствие с член 82 от Закона. Данъкът върху потреблението, налаган върху обезмитените стоки по време на периода на приспадане, трябва да бъде платен на митническата администрация преди края на месеца, който следва периода на приспадане.

4. Относно налагането на ДДС върху доставките на стоки и услуги в страната, на основание член 20, параграф 1 от същия закон относно данък добавена стойност предприятията заплащащи ДДС, трябва да посочат на властите размера на данъците, които трябва да внесат и които им се възстановяват по време на всеки данъчен период, който на основание член 20, параграф 2 е обикновено три месеца. Член 22 от Закона посочва, че данъчното задължение, представляващо разликата между данъците, които предприятието трябва да внесе и които му се възстановяват по време на данъчния период, (нето данъчно задължение) започва да се събира един месец след изтичането на данъчния период и трябва да бъде платено най-късно в срок до 20 дни след това.

5. Според определението за препращане от упоменатите по-горе разпоредби става ясно, че когато става въпрос за ДДС, налагано по доставки на стоки и услуги в страната, предприятията ползват средно срок от два месеца и половина данъчен кредит, плюс 20 дни, считано от доставката или фактурирането на продадената в страната стока; що се отнася до ДДС при внос, средният срок на данъчния кредит е месец и половина, считано от датата на обезмитяването на внесената стока.

6. След като е констатирало тази разлика, дружеството Dansk Denkavit е отправило до министерството, ответник по главното дело искане, което има за цел да му разреши да заплаща ДДС при внос въз основа на същия период на приспадане и да ползва същия период на данъчен кредит, с който разполагат лицата, които плащат ДДС по доставки на стоки и услуги в страната. Именно отхвърлянето на това искане с решение от 27 юли 1981 г., на основание, че датското национално законодателство не позволява то да бъде уважено, е в основата на спора по главното дело.

7. В рамките на съдебното производство по главното дело дружеството Dansk Denkavit поставя под въпрос съвместимостта на датското законодателство с правото на Общността като изтъква, че определянето на периоди на приспадане и на срокове за внасяне, които са различни за ДДС при доставки на стоки и услуги в страната и за ДДС при внос, са в противоречие с упоменатата по-горе Шеста директива, защото нейните разпоредби не могат да бъдат тълкувани в смисъл, че налагат или позволяват прилагането на различни срокове.

8. Освен това дружеството Dansk Denkavit изтъква, че ако такова разграничаване е разрешено от разпоредбите на директивата, тези разпоредби би следвало да бъдат считани като недействителни поради тяхната несъвместимост с член 95 от Договора за ЕИО, защото разликата във въпросните срокове би предизвикала разлика в действителната тежест, с която тези данъци облагат въпросните стоки, поради икономическия ефект, свързан с плащането на лихви.

9. Датската администрация изтъква пред националния съд, че действащото национално законодателство е съвместимо с директивата и с разпоредбите на член 95 от Договора. Тя поддържа становището, че директивата въвежда облагания, които са различни според вида им и според етапа на пускане на пазара на стоките, които те облагат и по тази причина разрешава прилагането на различни срокове за внасянето на ДДС при доставки на стоки и услуги в страната и на ДДС при внос.

10. С цел да реши окончателно конфликта между такива противоречиви тълкувания на разпоредбите на въпросното право на Общността, Østre Landsret отправя до Съда следните въпроси:

„1. Шеста директива на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизирането на законодателствата на държавите-членки по въпроса за данъците върху оборота (77/388/ЕИО), и по-специално, нейните членове 10, 22 и 23 трябва ли да бъдат тълкувани в смисъл, че забраняват на една държава-членка да определя периоди на приспадане и срокове на внасяне на данък добавена стойност, с който се облага вносът на стоки с произход от друга държава-членка (ДДС при внос) при спазване на периодите, определени в член 22, параграф 4 от Директивата, които обаче налагат средни срокове на данъчен кредит за внасяне на този данък на хазната от страна на регистрираните предприятия вносителите, които са по-кратки отколкото средния срок на данъчния кредит, предоставян обикновено на регистрираните предприятия от същата държава-членка, част от които са и предприятията вносителите, за плащане на държавната хазна на нетния размер на данък добавена стойност върху общия оборот (нето данъчно задължение)?

2. При отговаряне на въпрос 1 какво значение е необходимо да се отдаде на факта, че може да се приеме, че въпросните национални разпоредби относно приспадането и внасянето на ДДС при внос предвиждат среден срок на данъчен кредит на вносителите, който справедливо съответства на срока за плащане на покупната цена с включен ДДС, който купувачите могат да получат средно в същия търговски бранш от страна на своите доставчици, когато купуват стоки, произведени във въпросната държава-членка?

3. Необходимо ли е член 95 от Договора за ЕИО да бъде тълкуван в смисъл, че създава пречки пред една държава-членка да определя периоди на приспадане и срокове на внасяне на ДДС при внос при условията, описани във въпроси 1 и 2?

4. Ако отговорът на въпрос 3 е положителен, означава ли това и до каква степен, че разпоредбите на Шеста директива на Съвета от 17 май 1977 г. (77/388/ЕИО) трябва да бъдат считани за недействителни при вземане на решение от страна на датския съд по висящото дело?”

Относно общата система на ДДС

11. С цел да се отговори на поставените въпроси, е необходимо да се припомнят накратко характеристиките, които имат значение в настоящия случай, за системата на данък оборот под формата на обща система на ДДС.

12. Тази обща система е била създадена на основание членове 99 и 100 от Договора от Първата директива на Съвета 67/227 от 11 април 1967 г. относно хармонизирането на законодателствата на държавите-членки по въпроса за данъците

върху оборота (ОВ стр. 1301). Тя е била допълнена от Втора директива на Съвета 67/228 от същата дата, която по-късно е заменена от Шестата директива.

13. Принципът на общата система се състои, съгласно член 2 от Първата директива, в прилагането спрямо стоките и услугите, включително до нивото на търговията на дребно, на общ данък върху потреблението, който е строго пропорционален на цената на стоките и услугите, независимо от броя на сделките, извършени в процеса на производство и дистрибуция преди периода на облагане. Въпреки това при всяка сделка ДДС се изисква само след приспадане на размера на ДДС, които е включен пряко в стойността на различните ценообразуващи елементи. Механизмът на приспадане се определя от член 17, параграф 2 от Шестата директива, така че подлежащите на облагане лица имат право да приспаднат от дължимия от тях ДДС, които вече е включен в стойността на стоките преди това.

14. Именно в тези общи рамки се вписва член 2 от Шестата директива, по силата на който се облагат с ДДС от една страна „доставките на стоки и услуги, извършени срещу заплащане в страната от данъчнозадължено лице, което действа като такова” (параграф 1) и от друга страна „вносът на стоки” (параграф 2). „Доставката на стоки” се определя в член 5, като „прехвърляне на правомощието за разполагане с вещь като собственик”, докато вносът на стока се определя в член 7 като „влизането на тази стока в страната”.

15. Шестата директива хармонизира също така определенията за „данъчно събитие” и „изискуемост” на данъка, който съгласно нейния член 10, параграф 2 относно ДДС при доставки на стоки и услуги в страната възниква „от момента на извършване на доставката на стоката или предоставянето на услугата”, докато съгласно параграф 3 от същия член, когато се отнася за внос, те възникват „от момента на внасяне на дадена стока в страната”.

16. Що се отнася до задълженията на данъчнозадължените лица по отношение на данъчните периоди и периодите на приспадане и внасяне на ДДС при доставки на стоки и услуги в страната, от член 22 параграфи 4 и 5, от Шестата директива предвиждат:

„всяко данъчнозадължено лице трябва да подаде декларация в срок, който ще бъде определен от държавите-членки. Този срок не може да надвишава повече от два месеца срока на всеки данъчен период. Този период се определя от държавите-членки на един, два или три месеца. Въпреки това държавите-членки могат да определят различни по продължителност периоди, които обаче не могат да надвишават една година.

...

„Всяко данъчнозадължено лице трябва да заплати нетния размер на данък добавена стойност при представянето на данъчната декларация. Въпреки това държавите-членки могат да определят друг срок за заплащането на тази сума или да я събират на вноски чрез разсрочено плащане”.

17. Относно ДДС при внос, член 23 от Шестата директива посочва:

„по отношение на вноса на стоки държавите-членки определят начините на декларирането и плащането, което следва да се извърши.

По-специално, държавите-членки могат да предвидят по отношение на вноса на стоки, извършван от данъчнозадължени лица или от лицата, които подлежат на облагане, или от някои от лицата от тези категории, дължимият данък добавена стойност при извършен внос да не се заплаща в момента на вноса, при условие че данъкът е отбелязан като такъв в декларация, изготвена в съответствие с член 22, параграф 4.”

По първия въпрос

18. С първия въпрос Østre Landsret по същество прави запитване дали Шестата директива, в обхвата на нейните разпоредби, позволява на националното законодателство да определя различни срокове относно периодите на приспадане на данъчните задължения и на внасяне по отношение на ДДС при доставки на стоки и услуги в страната и на ДДС при внос.

19. Както става ясно от упоменатите по-горе разпоредби, които съдържат в член 22 параграфи 4 и 5 от тази директива, както и в член 23 от нея, рамките в които държавите-членки могат да упражняват своите законодателните правомощия при определянето на сроковете от момента на възникването на данъчното събитие до внасянето на данъка, се определя по различен начин за ДДС при внос и за ДДС при доставки на стоки и услуги в страната. По този начин не може да се направи заключение нито от тези разпоредби, нито от останалите разпоредби, че Шестата директива изисква от националното законодателство уеднаквят или разграничат въпросните срокове; напротив, тя оставя на държавите-членки в така установените от нея рамки свободата да определят условията относно въпросните срокове.

20. Следователно тези разпоредби на директивата не забраняват на една държава-членка да определя периоди на приспадане и срокове на внасяне на ДДС при внос, които се различават от сроковете за заплащането на нетното данъчно задължение съгласно вътрешната система.

По втория въпрос

21. Предвид дадения отговор на първия въпрос, отпада необходимостта да се отговаря на втория въпрос, отправен от Østre Landsret.

По третия въпрос

22. С този въпрос националният съд пита дали въпреки разпоредбите на Шестата директива, член 95 от Договора за ЕИО не забранява определянето на различни срокове за упоменатите по-горе периоди на приспадане и внасяне на ДДС.

23. Ищецът по главното дело счита, че тази разлика в отношението противоречи на член 95 от Договора, защото разликата във въпросните срокове би облагодетелствала стоките местно производство, най-вече тъй като тези срокове на данъчен кредит са по-дълги за продавачите съгласно вътрешната система, то през този срок те разполагат с възможност да използват средства, които съответстват на размера на данъка, което им дава предимство по отношение на заплащането на лихви, и им позволява да намалят продажната цена на техните продукти.

24. Освен това той поддържа становището, че националните продукти са също така облагодетелствани и от факта, че според самия принцип на ДДС, местният продукт се облага реално едва в крайния етап, когато се предоставя на потребителя, защото до този момент данъкът добавена стойност, който е внесен в данъчната администрация от всеки един от последователните продавачи едновременно с това се компенсира чрез приспадането, извършвано от страна на неговия данъчнозадължен купувач, докато ДДС при внос трябва да бъде внесен в срок средно от 45 дни, а приспадането се осъществява в момента, когато вносителят внася своето нетно данъчно задължение, за което той разполага със срок средно от 95 дни. От това той прави заключение, че по отношение на вноския продукт се начисляват лихви върху сумата на ДДС при внос, които съответстват на период средно от 50 дни, докато местният продукт не се натоварва с подобна тежест.

25. Датското правителство твърди, че решаващият критерий за съвместимостта с член 95 от Договора е свързан с действителните последици от всяко облагане на местните и вносните продукти, при положение че тези две категории продукти са в съпоставимо положение по отношение на въпросните операции. Не е такъв обаче случаят с прилагането на ДДС при доставки на стоки и услуги в страната и на ДДС при внос, защото ДДС при внос, в качеството му на компенсационен налог, необходим на настоящия етап от развитието на правото на Общността, не е равностоен на ДДС с вътрешната система, по-специално, поради самото задължение за внасяне на ДДС в националната хазна от купувача и изчисляването на този данък върху цялата продажна стойност на стоката. Според датското правителство ДДС при внос заема особено положение поради факта, че макар той да е елемент от вътрешната данъчна система на държавата, въпреки това е невъзможно да се открие негов еквивалент в рамките на операция по продажба съгласно вътрешната система, предвид факта че ДДС при внос е свързан с преминаването на границата.

26. Комисията твърди, че член 95 от Договора не може да намери приложение в настоящия случай, защото ДДС при внос и ДДС при доставки на стоки и услуги в страната не се отнасят до един и същ етап на реализиране на пазара, предвид факта, че съответните операции съгласно вътрешната система са свързани с продажби, докато при внос те се състоят в закупуване и освен това по икономически причини двата вида облагане се различават по няколко точки, така че сравняването на двете положения би било произволно, дори и невъзможно за целите на правилното прилагане на член 95.

27. Необходимо е да се отбележи на първо място, че въпреки че Шестата директива извършва частична хармонизация на националните данъчни законодателства, това не изключва прилагането на разпоредбите на член 95 от Договора.

28. След това е необходимо да се отбележи, че в системата на Договора, разпоредбите на член 95 от Договора заедно с тези, които са свързани с премахването на митата и налозите с равностоен ефект, имат да цел да осигурят свободното движение на стоките в рамките на Общността, при нормални условия на конкуренция чрез премахването на всякаква форма на защита, която може да бъде резултат от прилагането на дискриминационно облагане вътре в страната спрямо стоки с произход от други държави-членки.

29. Според установената практика на Съда, прилагането на член 95 от Договора се основава преимуществено на сравнението между данъчното облагане в страната, което засяга вносните продукти, и облагането което засяга пряко или косвено

сходните национални продукти, и за правилното прилагане на тази разпоредба е необходимо да се сравнява данъчната тежест, с която се облагат тези продукти, като на всеки етап от производството или реализирането на пазара се взема предвид, както размерът на данъка, така и неговата данъчна основа и условията и начините на неговото събиране.

30. Предвид това е възможно предвидените от дадено национално законодателство разлики в срока на облагането при внос и при доставки на стоки и услуги в страната при определени условия да представляват нарушение на разпоредбите на член 95 от Договора, както Съдът е потвърдил в своето решение от 27 февруари 1980 г. (Комисията срещу Ирландия, Дело 55/79, Recueil, стр. 481).

31. По отношение на сделките в страната, член 22, параграф 4 от Шестата директива предвижда въвеждането на така наречените „данъчни периоди”, които трябва да се имат предвид при определянето на нетното данъчно задължение на данъчнозадълженото лице, като се вземат предвид честите многобройни операции, които възникват през този период поради характера на системата на облагане с ДДС. В края на всеки данъчен период данъчнозадължените лица разполагат също така със срок за изготвянето на данъчни декларации и със срок за самото внасяне на данъка. Данъчните периоди обаче не могат да бъдат отъждествявани със срокове за събиране или внасяне на данъка, а представляват единствено референтни периоди за изчисляване на нетното данъчно задължение на всяко данъчнозадължено лице.

32. При тези обстоятелства по отношение на тези данъчни периоди вносните продукти се намират в положение, което не може да бъде сравнено с положението на продуктите, предмет на вътрешната система, тъй като тяхното данъчно положение е ясно от момента на вноса.

33. Въз основа на това Съдът счита, че тези данъчни периоди не трябва да бъдат вземани под внимание в настоящия момент на законодателството на Общността, когато става дума за сравняване на сроковете за плащане и за събиране на ДДС, предоставяни при внос и при предоставяне на стоки и услуги в страната.

34. Следователно на поставения въпрос следва да се отговори, че разликите в сроковете, предвидени от национално законодателство относно облагането при внос и съгласно вътрешната система при определени условия, представляват нарушение на разпоредбите на член 95 от Договора. Въпреки това данъчните периоди, които служат като референтни при изчисляването на нетното данъчно задължение на всяко данъчнозадължено лице съгласно вътрешната система при настоящото състояние на законодателството на Общността не трябва да бъдат вземани под внимание, когато става въпрос за сравняване на сроковете за плащане. При тези обстоятелства законодателство като описаното от националния съд не разкриват елементи, които представляват дискриминация по смисъла на член 95 от Договора.

По четвъртия въпрос

35. Предвид отговора на третия въпрос, не е необходимо да се отговаря на четвъртия въпрос, отправен от Østre Landsret.

По съдебните разноски

36. Разноските, направени от Комисията на Европейските общности за представяне на 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 производството пред националната юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски.

По изложените съображения,

Съдът

като се произнася по въпросите, поставени пред него от Østre Landsret с определение от 02 март 1983 г., реши:

1) Разпоредбите на Шестата директива 77/388 на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизирането на законодателствата на държавите-членки във връзка с данъците върху оборота не забраняват на една държава-членка да определя периоди на приспадане и срокове на плащане на ДДС при внос, които са различни от сроковете, които съответстват на плащането на нетното данъчно задължение съгласно вътрешната система.

2) Разликите в сроковете, предвидени от национално законодателство относно облагането при внос и съгласно вътрешната система при определени условия, представляват нарушение на разпоредбите на член 95 от Договора. Въпреки това данъчните периоди, които служат като референтни при изчисляването на нетното данъчно задължение на всяко данъчнозадължено лице съгласно вътрешната система при настоящото състояние на законодателството на Общността не трябва да бъдат вземани под внимание, когато става въпрос за сравняване на сроковете за плащане. При тези обстоятелства законодателство като описаното от националния съд не разкриват елементи, които представляват дискриминация по смисъла на член 95 от Договора.

Подписи

Произнесено в открито съдебно заседание в Люксембург на 10 юли 1984 година.

Подписи