

РЕШЕНИЕ НА СЪДА

31 март 1992 година*

„Член 33 от Шеста директива за ДДС –Пряко действие – Данък върху оборота – Закон за налога за поддържане на пазара на труда”

По дело C-200/90

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

Dansk Denkavit ApS и P. Poulsen Trading ApS,

подпомагано от

Monsanto-Searle A/S

и

Skatteministeriet

относно тълкуването на член 9 и последващи и член 95 от Договора за ЕИО и член 33 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота – обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа,

СЪДЪТ,

в състав: г-н О. Due, председател, г-н R. Joliet, г-н F. A. Schockweiler, г-н F. Grévisse (председатели на състав), г-н G. F. Mancini, г-н С. N. Kakouris, г-н J. C. Moitinho de Almeida, г-н G. C. Rodríguez Iglesias, г-н M. Díez de Velasco, г-н M. Zuleeg и г-н J. L. Murray, съдии,

генерален адвокат: г-н G. Tesaurο,

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

като взе предвид писмените становища, представени:

– за Dansk Denkavit ApS, P. Poulsen Trading ApS и Monsanto-Searle A/S, от адв. К. Dyekjaer-Hansen, от адвокатската колегия на Копенхаген;

– за Skatteministeriet, от адв. M. Gregers Larsen, адвокатската колегия на Копенхаген, и г-н J. Molde, правен съветник, в качеството на представител;

* Език на производството: датски.

– за португалското правителство, от г-н L. Fernandes, директор по правните въпроси в Генералната дирекция на Европейските общности, г-н A. Correia, заместник-генерален директор по ДДС, и г-жа T. Lemos, правен служител в административната служба по ДДС, в качеството на представители;

– за Комисията на Европейските общности, от г-н J. F. Buhl, правен съветник, в качеството на представител,

предвид доклада от съдебното заседание,

след като изслуша устните становища на Dansk Denkavit ApS, P. Poulsen Trading ApS и Monsanto-Searle A/S, the Skatteministeriet и на Комисията на Европейските общности в съдебното заседание на 28 ноември 1991 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 30 януари 1992 г.,

постанови настоящото

Решение

1. С Определение от 20 юни 1990 г., получено в Съда на 2 юли 1990 г., OEstre Landsret (Източен регионален съд) поставя по силата на член 177 на Договора за ЕИО четири преюдициални въпроса относно тълкуването на член 9 и последващи от Договора за ЕИО, член 95 от този договор и член 33 от Шеста Директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота – обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива на Съвета”).

2. Тези въпроси възникват в рамките на спор между две датски дружества – Dansk Denkavit ApS (наричано по-нататък „Dansk Denkavit”) и P. Poulsen Trading ApS (наричано по-нататък „Poulsen Trading”), – и Skatteministeriet (датското министерство по данъчните въпроси) относно искане на тези дружества на възстановяване на платени от тях суми през 1988 г. и 1989 г. като налог за пазара на труда (наричан по-нататък „налогът”).

3. Преписката по делото показва, че налогът е въведен със Закон № 840 от 18 декември 1987 г. за налога за пазара на труда („Lov om arbejdsmarkedsbidrag”) и започва да се прилага от 1 януари 1988 г. Той е част от икономическа политика на датското правителство по това време, насочена към поощряване на растежа и разширяване на трудовата заетост. За да намали разходите на предприятията, датското правителство намира за необходимо да уреди някои социални разходи, които дотогава се понасят от работодателите, и които се финансират от държавата. За да придобие необходимите публични фондове, то планира въвеждане на налог, който ще се заплаща от датските потребители.

4. Налогът, който е заменен от 1 януари 1992 г. от равностойно нарастване на размера на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС”), е наложен на предприятия, които подлежат на облагане с ДДС, и спрямо други

предприятия, които също са се възползвали от държавно финансиране на упоменатите по-горе разходи. Ставката на налога е равна на 2,5 % от общата сума от продажби и предоставени услуги от всяко предприятие за определен период, като се извадят закупените от това предприятие стоки и услуги през същия период. Когато използването на този метод е невъзможно, както в случая с някои предприятия, които не подлежат на облагане с ДДС, основата за оценка на налога се изразява в общата платена от въпросното предприятие сума за заплати, повишена с 90 %. Нещо повече, налогът не се налага върху износ или внос на стоки или услуги; в последния случай внасящите предприятия нямат право да приспадат стойността на внесените стоки или услуги при първата сделка в Дания.

5. Ищците по главното производство – Dansk Denkavit и Poulsen Trading, – купуват стоки от Нидерландия и продават същите в Дания; първото от двете дружества търгува с фураж, а второто – с високоговорители. Dansk Denkavit е платило на Skatteministeriet сумата от 811 470 DKR с налога през 1988 г. и 1989 г., а Poulsen Trading е платило на същото министерство сумата от 745 756 DKR с налога за тези години. Двете дружества предявяват иск пред националните съдилища за анулиране на налога и осъждане на датската държава да възстанови сумите, които по техните твърдения са неправилно платени. В подкрепа на своите искания те твърдят, че преди всичко налогът е данък върху оборота, забранен от член 33 на Шеста директива 77/388 на Съвета, и че освен това, е данък, който има равностойно действие, което е забранено от член 9 и последващи от Договора за ЕИО, или, ако последните разпоредби не са приложими в настоящия случай, че представлява дискриминационно вътрешно облагане по смисъла на член 95 от този договор.

6. OЕstre Landsret смята, че разрешението на спора зависи от тълкуването на упоменатите по-горе разпоредби и с Определение от 20 юни 1990 г. решава да спре производството и да постави на Съда следните въпроси:

„1) Трябва ли член 33 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота – обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа да се тълкува в смисъл, че не допуска налагането от държава-членка на налог със следните характеристики:

- Налогът се налага както върху дейности, които подлежат на облагане с ДДС, така и върху всякакви други промишлени и търговски дейности, които представляват предоставяне на стоки и услуги срещу заплащане; същият се изчислява съобразно установени от закон критерии, които не предоставят право на преценка на данъчните органи и не правят разлика между произхода на стоките – национален или от внос.

- За предприятия, които подлежат на облагане с ДДС, налогът има същата основа за оценка както използваната за ДДС, тъй като подобно на ДДС той се налага на всеки етап като процентен дял от продажбите на предприятието (с изключение на износа), като се приспадат покупките, спрямо които налогът е заплатен на по-ранен етап.

- За разлика от системата на ДДС, той не се налага върху внос, а върху цялата цена на продажба на внесени стоки при първата продажба от предприятие в Дания.

- За разлика от ДДС, не е необходимо налогът да се посочва във фактурите.

- Налогът се събира от митническите власти съобразно същите принципи като ДДС и така митническите органи осъществяват възстановяване в случай на отрицателна основа.

- Налогът се налага наред с действащата ДДС система, тъй като не заменя изцяло, нито отчасти дължимата за плащане сума по ДДС съгласно действащото законодателство за ДДС, и налогът сам по себе си влиза в цената, която служи за база за изчисление на ДДС.

2) С оглед на националния налог, който има описаните в първия въпрос характеристики, поражда ли член 33 от упоменатата директива права в полза на частноправните субекти, които националните съдилища са длъжни да съблюдают?

3) При отрицателен отговор на първия или на втория въпрос, или и на двата въпроса, трябва ли забраната на такси, които имат равностойно на митнически данъци действие в член 9 и последващи от Договора за ЕИО да се тълкуват в смисъл, че схема на облагане, подобна на описаната в първия въпрос, доколкото се засягат внесените стоки, противоречи на тази забрана, тъй като налога за предприятия, които подлежат на облагане с ДДС, се изчислява върху основата на ДДС, без да се приспада стойността на внесените стоки?

4) При отрицателен отговор на трети въпрос, трябва ли член 95 от Договора за ЕИО да се тълкува в смисъл, че упоменатата схема на облагане, по-специално въз основа на посоченото в трети въпрос, противоречи на забраната за дискриминационно вътрешно облагане, установено в упоменатата разпоредба?”

7. За по-широко изложение на фактите по спора, за пълно описание на датския налог, както и за представените пред Съда писмени съображения на страните се прави препратка към доклада от съдебното заседание. Тези елементи от преписката се упоменават единствено в необходимата степен по преценка на Съда.

По първия въпрос

8. С първи въпрос на Oestre Landsret по същество иска да установи дали член 33 на Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета възпрепятства въвеждането или поддържането на данъчен налог, който:

- се налага както върху дейности, които подлежат на ДДС, така и върху други промишлени или търговски дейности, които представляват предоставяне на стоки и услуги срещу заплащане;

- се изчислява, в случая на предприятия, които подлежат на облагане с ДДС, на същата основа като използваната за изчисление на ДДС, т.е. като процент от обема на продажбите след приспадане на осъществените покупки;
- за разлика от ДДС, не се налага върху вноса, а върху цялата цена на продажба на внесени стоки при първата продажба, осъществена във въпросната държава-членка;
- за разлика от ДДС, не е необходимо да се посочва отделно във фактурите; и
- се облага паралелно с ДДС.

9. В отговор на този въпрос, трябва преди всичко да се отбележи, че член 33 от Шеста директива 77/388 на Съвета предвижда следното:

„Без да се засягат други общностни разпоредби, разпоредбите на настоящата директива не представляват пречка държава-членка да запази или въведе данъци върху застрахователните договори, данъци върху залаганията и хазарта, акцизи, гербови такси, и, най-общо, всякакви данъци и такси, които не могат да бъдат охарактеризирани като данъци върху оборота.”

10. Както Съдът вече е уточнявал в редица случаи, включително в Решение от 3 март 1988 г. по дело Bergandi, точки 10 и 11 (252/86, Recueil, стр. 1343) и Решение от 13 юли 1989 г. по съединени дела Wisselink, 93/88 и 94/88, Recueil, стр. 2671, точки 13 и 14, че така съставената разпоредба забранява държавите-членки да въвеждат или поддържат данъци, налози или такси, които имат характеристики на данъци върху оборота. Следователно, за да се отговори на първия въпрос, е необходимо да се определи, първо, какви са характеристиките на данък върху оборота и след това - дали трябва налог като датската налог да се приема за подобен данък.

11. По отношение преди всичко на понятието за „данъци върху оборота”, трябва да се отбележи, както Съдът заявява в упоменатите по-горе Решения и в Решение от 27 ноември 1985 г. по дело Rousseau Wilmot, 295/84, Recueil, стр. 3759, точка 16, че целта на член 33 е да предотврати заплахата пред функционирането на общата система на ДДС от въвеждане на данъци, налози или такси върху движението на стоки и услуги по съпоставим с ДДС начин. Данъци, налози и такси трябва във всеки случай да се разглеждат като наложени върху движението на стоки и услуги по съпоставим с ДДС начин, ако те имат същностните характеристики на ДДС. Както Съдът уточнява в упоменатите по-горе решения, тези характеристики са следните. ДДС се облага общо върху сделките със стоки или услуги; пропорционален е на цената на тези стоки или услуги; облага се на всеки етап от процеса на производство и разпространение; и накрая той се облага върху добавената стойност на стоки и услуги, тъй като дължимият данък върху сделката се изчислява, след като се приспадне платената налог върху предходната сделка.

12. Второ, необходимо е да се проучи дали налог, подобен на датския налог, има същностните характеристики на ДДС и следователно, дали трябва да се разглежда като данък върху оборота. В това отношение трябва да се отбележи,

че налогът, подобно на ДДС, се налага върху търговски или промишлени дейности, независимо дали те подлежат на облагане с ДДС, които представляват предоставяне на стоки или на услуги срещу заплащане; той се налага на всеки етап от производството и разпространението; и се изчислява, в случая на предприятия, които подлежат на облагане с ДДС, като процентен дял от стойността на продадените стоки или предоставените услуги за определен период, след приспадане на закупените стоки и услуги през този период.

13. Несъмнено, както изтъква датското правителство, налогът се отличава от ДДС в някои отношения. Първо, той се налага на предприятия, които не подлежат на облагане с ДДС, в който случай основата за оценка, когато не е възможно прилагането на използвания метод за предприятия, които подлежат на облагане с ДДС, е общата платена от предприятието сума за заплати, повишена с 90 %. Второ, налогът не се събира върху вноса, а предприятията вносителите не се позволява да приспаднат от основата за оценка на налога стойността на внесените стоки или услуги. Накрая, той се приема за част от цената на стоките или услугите и поради това не се посочва отделно на фактурите.

14. Обаче, за да се характеризира даден налог като данък върху оборота, не е необходимо да наподобява ДДС във всяко отношение; достатъчно е да разкрива същностните характеристики на ДДС. В настоящия случай, упоменатите разлики не засягат естеството на налог, подобен на датския налог, който наподобява ДДС във всички съществени отношения. Следователно, въпреки тези различия, налогът запазва своя характер на данък върху оборота.

15. Съответно, отговорът на първия въпрос трябва да бъде, че член 33 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота – обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа изключва въвеждането или поддържането на данъчен налог, който:

- се налага както върху дейности, които подлежат на ДДС, така и върху други промишлени или търговски дейности, които представляват предоставяне на стоки и услуги срещу заплащане;

- се изчислява, в случая на предприятия, които подлежат на облагане с ДДС, на същата основа като използваната за изчисление на ДДС, т.е. като процент от обема на продажбите след приспадане на осъществените покупки;

- за разлика от ДДС, не се налага върху вноса, а върху цялата цена на продажба на внесени стоки при първата продажба, осъществена във въпросната държава-членка;

- за разлика от ДДС, не е необходимо да се посочва отделно във фактурите; и

- се облага паралелно с ДДС.

По втория въпрос

16. По отношение на втория въпрос, свързан с възможността за позоваване на член 33 пред националните съдилища, датското правителство твърди, че тази разпоредба е чисто формална и е включена в Шеста директива 77/388 на Съвета единствено в интерес на Общността. То заявява по време на съдебното заседание, че само материалните разпоредби, които са насочени към защита на интересите на частноправните субекти могат да имат пряко действие, и че тези условия не са спазени в настоящия случай.

17. Достатъчно е в това отношение да се изтъкне, че съгласно установената практика на Съда, частноправните субекти могат да се позовават на разпоредба на дадена директива пред националните съдилища, ако тя е ясна, точна и безусловна, и че забраната в член 33 за въвеждане в държавите-членки на данъци, налози или такси, които имат характер на данъци върху оборота, отговаря на тези условия.

18. Следва, че отговорът на втория въпрос трябва да бъде, че член 33 от Шеста директива 77/388 на Съвета поражда права за частноправните субекти, които националните съдилища са длъжни да съблюдават.

По третия и четвъртия въпрос

19. С оглед на отговорите на първи и втори въпрос, не е необходимо да се разглеждат трети и четвърти въпрос.

По действието във времето на настоящото решение

20. Като препраща към Решение от 8 април 1976 г. по дело Defrenne, (43/75, Recueil, стр. 455), и Решение от 2 февруари 1988 г. по дело Blaizot, (24/86, Recueil, стр. 379), и Решение от 17 май 1990 г. по дело Barber, (C-262/88, Recueil, стр. I-1889), датското правителство иска от Съда да ограничи във времето действието на своето решение в случай на решение, че налогът е несъвместим с правото на Общността. В подкрепа на своето искане то описва изключително сериозните последици, които подобно решение има за публичните финанси и съдебната система на Дания. То обяснява по време на съдебното заседание, че придобитата сума от оспорения налог е приблизително 7 милиарда ECU, или 4 % от приходите на Дания по време на въпросния период. Простото задължение за разглеждане на искове за възстановяване на налог, който освен това е в тежест на потребителите, които представляват около 150 000 до 200 000 данъчно задължени лица, може да доведе до разпадане на датската съдебна система. Освен това, представителят на датското правителство твърди, че в светлината на практиката на Съда през този период, правителството е оправомощено да приеме, че оспореният в главното производство налог не застрашава функционирането на общата система на ДДС и по този начин не е забранен от член 33.

21. В тази връзка трябва да се отбележи, че датското правителство не е показало, че по времето на въвеждане на оспорения налог, правото на Общността е можело основателно да се тълкува в смисъл, че позволява подобен данък. Формулировката на разпоредбите на член 33 ясно разкрива забраната на данъците върху оборота. Обхватът на тази забрана вече е определян от Съда в

упоменатото по-горе Решение от 27 ноември 1985 г. по дело *Rousseau Wilmot*, в което Съдът заявява, че член 33 „има за цел да предотврати функционирането на общата система на ДДС да бъде изложено на риск от данъчни мерки от държава-членка, наложени върху движението на стоки и услуги и върху търговските сделки по съпоставим с ДДС начин” (точка 16). Следва, че налог, който се налага заедно с ДДС и който притежава същностните характеристики на ДДС, посочени в точка 15 от упоменатото по-горе Решение по дело *Rousseau Wilmot*, се налага върху търговските сделки по съпоставим с ДДС начин и така застрашава функционирането на общата система.

22. Освен това Комисията, която през м. ноември 1987 г. е нотифицирана от датското правителство за неговия проект, през 29 януари 1988 г., едва няколко седмици след въвеждането на налога, обръща внимание на правителството към проблемите, които този налог може да породи от гледна точка на член 33.

23. Следователно, при тези обстоятелства не е уместно да се ограничи във времето действието на това решение.

По съдебните разноски

24. Разходите, направени от португалското правителство и от Комисията на Европейските общности разноски, които са представили 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, висящо пред националния съд, последният следва да се произнесе по съдебните разноски.

По изложените съображения,

Съдът,

като се произнася по въпроса, поставен пред него от *Oestre Landsret* с Определение от 20 юни 1990 г., реши:

1. Член 33 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота – обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа изключва въвеждането или поддържането на данъчен налог, който:

- се налага както върху дейности, които подлежат на ДДС, така и върху други промишлени или търговски дейности, които представляват предоставяне на стоки и услуги срещу заплащане;

- се изчислява, в случая на предприятия, които подлежат на облагане с ДДС, на същата основа като използваната за изчисление на ДДС, т.е. като процент от обема на продажбите след приспадане на осъществените покупки;

- за разлика от ДДС, не се налага върху вноса, а върху цялата цена на продажба на внесени стоки при първата продажба, осъществена във въпросната държава-членка;

- за разлика от ДДС, не е необходимо да се посочва отделно във фактурите;
и

- се облага паралелно с ДДС.

2. Член 33 от Шеста директива 77/388 на Съвета поражда права за частноправните субекти, които националните съдилища са длъжни да съблюдават.

Подписи

Произнесено в открито съдебно заседание в Люксембург на 31 март 1992 година.

Подписи