

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

11 октомври 2007 година \*

По съединени дела C-283/06 и C-312/06

с предмет преюдициални запитвания, отправени на основание член 234 ЕО от Zala Megyei Bíróság (Унгария) (C-283/06) и от Legfelsőbb Bíróság (Унгария) (C-312/06), с актове от 16 януари 2006 г. и 10 юли 2006 г., постъпили в Съда на 29 юни 2006 г. и 18 юли 2006 г. в рамките на производства по дела

**KÖGÁZ rt,**

**E-ON IS Hungary kft,**

**E-ON DÉDÁSZ rt,**

**Schneider Electric Hungária rt,**

**TESCO Áruházak rt,**

**OTP Garancia Biztosító rt,**

**OTP Bank rt,**

**ERSTE Bank Hungary rt,**

**Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt (C-283/06)**

\* Език на производството: унгарски.

срещу

**Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője,**

и

**OTP Garancia Biztosító rt (C-312/06)**

срещу

**Vas Megyei Közigazgatási Hivatal,**

състоящ се от: г-н К. Lenaerts (докладчик), председател на състав, г-н G. Arestis, г-жа R. Silva de Lapuerta, г-н J. Malenovský и г-н T. von Danwitz, съдии,

генерален адвокат: г-н J. Mazák,  
секретар: г-н B. Fülöp, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 28 юни 2007 г.,

I - 8468

като има предвид становищата, представени:

- за KÖGÁZ rt, E-ON IS Hungary kft, E-ON DÉDÁSZ rt, Schneider Electric Hungária rt, TESCO Áruházak rt, OTP Garancia Biztosító rt, OTP Bank rt и ERSTE Bank Hungary rt — от P. Oszkó, ügyvéd,
- за Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt — от D. Deák, ügyvéd,
- за унгарското правителство — от г-жа J. Fazekas и г-жа R. Somssich, в качеството на представители,
- за Комисията на Европейските общности — от г-н D. Triantafyllou и г-н V. Bottka, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

## Решение

- 1 По дело C-283/06 преюдициалното запитване се отнася до тълкуването, от една страна, на приложение X, глава 4, точка 3, буква а) от Акта относно условията на присъединяването към Европейския съюз на Чешката република, Република Естония, Република Кипър, Република Латвия, Република Литва, Република Унгария, Република Малта, Република Полша, Република Словения и Словашката република и промените в Учредителните договори на Европейския съюз

(ОВ L 236, 2003 г., стр. 33, наричан по-нататък „Акта за присъединяване“), и от друга страна, на член 33 от Шеста директива 77/388 ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година за 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), изменена с Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 година относно допълнение на общата система на данъка върху добавената стойност и за изменение на Директива 77/388/ЕИО с оглед на премахването на фискалните граници (ОВ L 376, стр. 1, Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 110, наричана по-нататък „Шеста директива“).

- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между девет дружества, учредени по унгарското право — KÖGÁZ rt, E-ON IS Hungary kft, E-ON DÉDÁSZ rt, Schneider Electric Hungária rt, TESCO Áruházak rt, OTP Garancia Biztosító rt, OTP Bank rt, ERSTE Bank Hungary rt и Vodafon Magyarország Mobil Távközlési rt (наричани по-нататък общо „жалбоподателите в главното производство по дело C-283/06“), и Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője (ръководител на административните органи в област Zala, наричан по-нататък „ответник в главното производство по дело C-283/06“) във връзка с авансовото плащане на местен данък върху предприятията, което посочените дружества са поканени да извършат за данъчната 2005 г.
- 3 По дело C-312/06 преюдициалното запитване се отнася до тълкуването, от една страна, на приложение X, глава 4, точка 3, буква а) от Акта за присъединяване, и от друга страна — на член 33, параграф 1 от Шеста директива.
- 4 Запитването е отправено в рамките на спор между OTP Garancia Biztosító rt — дружество, учредено по унгарското право (наричано по-нататък „жалбоподател в главното производство по дело C-312/06“), и Vas Megyei Közigazgatási Hivatal (административен орган на област Vas, наричан по-нататък „ответник в главното производство по дело C-312/06“) във връзка с авансовото плащане на местен данък върху предприятията, което посоченото дружество е поканено да извърши за данъчните години, приключващи съответно на 15 септември 2005 г. и 15 март 2006 г.

## Правна уредба

### *Общностна правна уредба*

#### Акт за присъединяване

- 5 Приложение X към Акта за присъединяване, озаглавено „Списък по член 24 от Акта за присъединяване: Унгария“, съдържа глава 4, озаглавена „Политика в областта на конкуренцията“, която засяга глава 1 от дял VI от Договора за ЕО, отнасяща се до правилата относно конкуренцията.
  
- 6 Глава 4 включва точка 3, озаглавена „Фискална помощ, предоставена от местни власти“, буква а) от която предвижда:

„Без да се засяга действието на членове 87 и 88 от Договора за ЕО, Унгария може да прилага до 31 декември 2007 г. включително данъчни намаления за местни предприятия до 2 % от нетните приходи на предприятията, предоставени от местните власти за ограничен срок от време въз основа на членове 6 и 7 на Закон С от 1990 г. за местните данъци, изменен с член 79, параграфи 1 и 2 на Закон L от 2001 г. за изменение на финансовите закони, изменен с член 158 на Закон XLII от 2002 г. за изменение на законите за данъци, вноски и други бюджетни плащания“.

## Шеста директива

### 7 Член 33, параграф 1 от Шеста директива гласи:

„При спазване на останалите общностни разпоредби, и в частност на действащите общностни разпоредби относно общите условия и ред на притежаване, движение, наблюдение и контрол на продукти, върху които се начислява акциз, директивата не възпрепятства държавите-членки да запазват или въвеждат данъци върху застрахователните договори, данъци върху залаганията и хазарта, акцизи, гербови такси и — по-общо — всякакви данъци, налози [другаде в текста: „мита“] или такси, които не могат да бъдат охарактеризирани като данъци върху оборота, при условие обаче, че тези данъци, налози или такси не пораждаат в търговията между държави-членки формалности при преминаването на границите.“

### *Национална правна уредба*

8 От данните, съдържащи се в актовете за препращане, е видно, че Закон С от 1990 г. за местните данъци (a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvényt, наричан по-нататък „Закон от 1990 г.“) дава право на общините в Унгария да въведат на своя територия местен данък върху предприятията (helyi iparűzési adó, наричан по-нататък „НІРА“).

9 Освен това съгласно тези данни:

— НІРА не е общ данък, събиран на цялата национална територия, а местен данък, чието въвеждане, отмяна и изменение са предмет на оперативната самостоятелност на общинските органи,

- в общините, в които е въведен, той обхваща всяка стопанска дейност, упражнявана постоянно или временно на територията на съответната община, като данъчнозадължени лица са стопанските субекти,
  
- за постоянно осъществяваните стопански дейности данъчната основа на този данък се образува от нетния оборот, който съответства на продадените стоки или предоставените услуги през определен период от време, намален със себестойността на посочените стоки, със стойността на посредническите услуги и с разходите за материалите,
  
- за едноличните търговци и малките земеделски производители данъчната основа на посочения данък съответства на единната облагаема данъчна основа, определена в съответствие със Закона за данъка върху доходите на лицата, увеличена с 20 %,
  
- за предприятията, подлежащи на облагане с опростен данък върху предприятията (*egyszerűsített vállalkozói adó*), данъчната основа на НІРА може да съответства на 50 % от опростения данък върху предприятията,
  
- общинският орган, който е въвел НІРА, може да предоставя намаления или други данъчни предимства, които обаче могат да бъдат ползвани само от предприятията, за които данъчната основа на този данък не превишава 2,5 милиона HUF [унгарски форинта], или по-нисък размер, евентуално определен от посочения орган,
  
- специално данъчно предимство е предвидено в случай на увеличаване на броя на заетите лица през данъчната година (намаление на облагаемата данъчна основа с 1 милион HUF за всяко наето на работа лице),

- за постоянно осъществяваните стопански дейности максималната годишна ставка на НІРА е определена на 2 %,
  
- данъчнозадължените лица не са длъжни изрично да отбелязват размера на НІРА върху фактурите и счетоводните документи; Законът от 1990 г. не съдържа разпоредба, която да предвижда възможност за приспадане на НІРА, който евентуално е включен в цената на стоките или услугите, предоставени на данъчнозадълженото лице,
  
- Законът от 1990 г. не предвижда изрично, че НІРА може да се прехвърли в тежест на потребителя, но този данък може да бъде включен в потребителските цени,
  
- едновременно с НІРА в Унгария съществува данък върху добавената стойност (*általános forgalmi adó*), уреден със Закон LXXIV от 1992 г.

### **Споровете по главното производство и преюдициалните въпроси**

*Дело C-283/06*

- <sup>10</sup> С поредица от решения, приети през 2005 г., ответникът в главното производство по дело C-283/06 потвърждава решенията, съдържащи покана за авансово плащане на НІРА за 2005 г., приети от различни общински органи по отношение на жалбоподателите в главното производство по посоченото дело.



- 11 Ответникът в главното производство основава решенията си на член 41, параграфи 1 и 2 от Закона от 1990 г., както и на различни местни наредби относно въвеждането на НІРА. Той счита, че жалбоподателите в главното производство по дело С-283/06 са признали данъчните си задължения във връзка с този данък, като са подали декларация за него, и следователно са длъжни да платят авансовия данък. В някои от тези решения посоченият ответник отхвърля възражението, че съгласно член 33 от Шеста директива НІРА е лишен от правно основание, тъй като ставало въпрос за данък, който можел да бъде характеризиран като данък върху оборота.
- 12 Жалбоподателите в главното производство по дело С-283/06 подават жалба срещу посочените решения пред Zala Megyei Bíróság (Окръжен съд, Zala) По същество те изтъкват, че тези решения са незаконосъобразни, тъй като от май 2004 г. те вече не подлежат на облагане с НІРА поради прякото прилагане на член 33 от Шеста директива.
- 13 Препращащата юрисдикция счита, че глава 4, точка 3, буква а) от приложение X към Акта за присъединяване може да бъде тълкувана в смисъл, че установява временна дерогация, която позволява да се запази НІРА, или поне че като разрешават намаляването на този данък до 31 декември 2007 г. договарящите страни временно приемат посочения данък за съвместим с общностното право.
- 14 В случай че Съдът споделя това становище, препращащата юрисдикция счита, че всеки друг въпрос би бил излишен. В обратния случай препращащата юрисдикция счита за необходимо да получи тълкуване на понятието за данък, който не може да се характеризира като данък върху оборота по смисъла на член 33 от Шеста директива.

15 При тези условия Zala Megyei Bíróság решава да спре производството и да постави на Съда следните два преюдициални въпроса:

„1) Следва ли глава 4, точка 3, буква а) от приложение X към [Акта за присъединяване] [...] да се тълкува в смисъл, че:

— Република Унгария е получила временна дерогация, която ѝ позволява да запази [НПРА], или че

— с възможността за запазване на предимствата, свързани с [НПРА], Актът за присъединяване признава и (временното) право на Република Унгария да продължи да облага стопанските сделки?

2) При отрицателен отговор на Съда на първия въпрос, [...] съгласно правилното тълкуване на Шеста директива [...] какви са критериите, които позволяват да се счита, че определен данък не може да се характеризира като данък върху оборота по смисъла на член 33 от [тази] директива?“

### *Дело C-312/06*

16 С решение, прието през 2005 г., ответникът в главното производство по дело C-312/06 потвърждава решението на общински орган по отношение на жалбоподателя в главното производство по посоченото дело, което съдържа покана за авансово плащане на НПРА за данъчните години, които приключват съответно на 15 септември 2005 г. и 15 март 2006 г.

- 17 Това решение, основано на член 39, параграф 1 и член 41, параграф 2 от Закона от 1990 г., както и на член 8, параграф 1 от местната Наредба № 13/2003 (III.27), е обосновано с факта, че след оценка на НІРА в хода на преговорите за присъединяване на Република Унгария е предоставена дерогация в Акта за присъединяване относно намаленията на този данък до 31 декември 2007 г. Според ответника в главното производство по дело С-312/06 от съдържанието се в Акта за присъединяване данни за структурата на посочения данък може да се направи изводът, че същият е одобрен от Европейския съюз.
- 18 Жалбоподателят в главното производство по дело С-312/06 подава жалба срещу посоченото решение пред Vas Megyei Bíróság (Окръжен съд, Vas). Той изтъква, че това решение е незаконосъобразно, тъй като НІРА е данък върху оборота, чието запазване от Република Унгария след присъединяването ѝ към Съюза противоречи на член 33, параграф 1 от Шеста директива и който освен това не може да бъде разглеждан като временно разрешен от Акта за присъединяване.
- 19 Тази жалба е отхвърлена от Vas Megyei Bíróság най-вече по съображението, че предоставянето с Акта за присъединяване на временна дерогация на Република Унгария относно намаляването на НІРА по необходимост означава, че Съюзът допуска временното запазване на този данък.
- 20 Жалбоподателят в главното производство по дело С-312/06 подава жалба пред Legfelsőbb Bíróság (Върховен съд) срещу решението на Vas Megyei Bíróság.
- 21 Препращащата юрисдикция счита, че ако глава 4, точка 3, буква а) от приложение X към Акта за присъединяване може да бъде тълкувана в смисъл, че като са приели временна дерогация относно намаленията на НІРА, договарящите

страни са приели дерогация и относно самия данък, то следователно същият е съвместим с общностното право до 31 декември 2007 г. При тълкуване в обратния смисъл обаче би следвало с оглед на член 33, параграф 1 от Шеста директива да се определи дали въз основа на съществените материалноправни критерии, съдържащи се в тази разпоредба, данък като НІРА представлява данък, който може да се характеризира като данък върху оборота.

22 При тези условия *Legfelsőbb Bíróság* решава да спре производството и да постави на Съда следните два преюдициални въпроса:

„1) Следва ли глава 4, точка 3, буква а) от приложение X към [Акта за присъединяване] [...] да се тълкува в смисъл, че Република Унгария е получила временна дерогация, която ѝ позволява да запази [НІРА], т.е. в смисъл че Актът за присъединяване, доколкото позволява запазването на намаленията на [НІРА], признава временното право на Република Унгария да запази този вид данък?

2) Следва ли член 33, параграф 1 от Шеста директива [...] да се тълкува в смисъл, че забранява запазването на данък ([НІРА]), който се прилага за упражняваната от предприятията дейност с цел печалба и една от основните характеристики на който е начисляването му върху нетния оборот на предприятията, намален със себестойността на продадените стоки, с цената на допълнителните услуги и с разходите за суровините; с други думи, следва ли такъв данък да бъде разглеждан като данък, който може да се характеризира като забранен от тази разпоредба данък върху оборота?“

## По преюдициалните въпроси

- 23 Както предлагат KÖGÁZ rt, E-ON IS Hungary kft, E-ON DÉDÁSZ rt, Schneider Electric Hungária rt, TESCO Áruházak rt, OTP Garancia Biztosító rt, OTP Bank rt и ERSTE Bank Hungary rt (наричани по-нататък общо „KÖGÁZ и др.“), унгарското правителство, както и Комисията на Европейските общности, първо следва да се разгледа вторият въпрос, поставен от всяка от преpraщащите юрисдикции, относно тълкуването на член 33 от Шеста директива.
- 24 По дело C-283/06 този въпрос се отнася за критериите, които позволяват да се установи кога даден данък не може да се характеризира като данък върху оборота по смисъла на член 33 от Шеста директива.
- 25 Разгледан в своя контекст, посоченият въпрос, подобно на втория поставен по дело C-312/06 въпрос, се отнася до това дали въпросният член 33 следва да бъде тълкуван в смисъл, че изключва възможността за запазването на данък, който има характеристики като тези на НРА.
- 26 За тълкуването на член 33 от Шеста директива е необходимо тази разпоредба да се постави в нейния законодателен контекст. За тази цел следва като начало да се напомнят целите, които преследва установяването на обща система на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) (Решение от 3 октомври 2006 г. по дело Vanca Popolare di Cremona, C-475/03, Recueil, стр. I-9373, точка 18).
- 27 От съображенията на Първа директива 67/227/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година за хармонизиране на законодателството на държавите-членки

относно данъка върху оборота (ОВ 71, 1967 г., стр. 1301) е видно, че хармонизацията на законодателството относно данъка върху оборота трябва да позволи да се установи общ пазар с ненарушена конкуренция, който има характеристики, подобни на тези на вътрешен пазар, като се премахнат различията в данъчното облагане, които могат да нарушат конкуренцията и да възпрепятстват търговията (Решение от 8 юни 1999 г. по дело *Pelzl* и др., C-338/97, C-344/97 и C-390/97, *Recueil*, стр. I-3319, точка 14, както и Решение по дело *Banca Popolare di Cremona*, посочено по-горе, точка 19).

28 Установяването на обща система на ДДС е осъществено с Втора директива 67/228/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година относно хармонизацията на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — Структура и процедури за приложение на общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ 71, 1967 г., стр. 1303), и с Шеста директива (Решение по дело *Pelzl* и др., посочено по-горе, точка 15, както и Решение по дело *Banca Popolare di Cremona*, посочено по-горе, точка 20).

29 Съгласно член 2 от Първа директива 67/227 принципът на общата система на ДДС изисква до етапа на търговията на дребно към стоките и услугите да се прилага общ данък върху потреблението, точно пропорционален на цената на стоките и услугите, колкото и сделки да се изпълняват в процеса на производството и разпространението преди етапа, на който се начислява данъкът (вж. по-специално Решение от 27 ноември 1985 г. по дело *Rousseau Wilmot*, 295/84, *Recueil*, стр. 3759, точка 15; Решение от 3 март 1988 г. по дело *Bergandi*, 252/86, *Recueil*, стр. 1343, точка 15; Решение от 13 юли 1989 г. по дело *Wisselink* и др., 93/88 и 94/88, *Recueil*, стр. 2671, точка 18; Решение по дело *Pelzl* и др., посочено по-горе, точка 16, както и Решение по дело *Banca Popolare di Cremona*, посочено по-горе, точка 21).

30 При всяка сделка обаче ДДС е изискуем само след приспадане на размера на ДДС, начислен пряко върху себестойността на различните съставни елементи на цената на стоките и услугите. Механизмът на приспадане е уреден в член 17,

параграф 2 от Шеста директива по такъв начин, че данъчнозадължените лица имат право да приспадат от ДДС, на който са лица платци, размера на начисления вече ДДС върху получени стоки или услуги и че на всеки етап с този данък се облага само добавената стойност и накрая същият се понася от крайния потребител (Решение по дело *Pelzl* и др., посочено по-горе, точка 17, както и Решение по дело *Banca Popolare di Cremona*, посочено по-горе, точка 22).

31 Съгласно съображенията на Втора директива 67/228 общата система на ДДС трябва да замести данъците върху оборота, които се начисляват в различните държави-членки, за да се постигне целта за осигуряване на равни условия при облагането на една и съща сделка, независимо от държавата-членка, в която тя се извършва (вж. по-специално Решение по дело *Pelzl* и др., посочено по-горе, точка 18, както и Решение по дело *Banca Popolare di Cremona*, посочено по-горе, точка 23).

32 В тази връзка с член 33 от Шеста директива се дава възможност на държавите-членки да запазват или въвеждат данъци, мита или такси върху доставките на стоки, предоставянето на услуги и вноса само ако те не могат да се характеризират като данъци върху оборота (вж. по-специално Решение по дело *Pelzl* и др., посочено по-горе, точка 19, както и Решение по дело *Banca Popolare di Cremona*, посочено по-горе, точка 24).

33 Действащото общностно право обаче не съдържа каквато и да е специална разпоредба, която има за цел да изключи или ограничи възможността на държавите-членки да въвеждат данъци, мита или такси, различни от данъците върху

оборота (Решение по дело *Wisselink* и др., посочено по-горе, точка 13, както и Решение от 19 февруари 1998 г. по дело *SPAR*, C-318/96, *Recueil*, стр. I-785, точка 21). От член 33 от Шеста директива следва дори че общностното право допуска съществуващите едновременно с ДДС системи на облагане (Решение по дело *Wisselink* и др., посочено по-горе, точка 14, Решение от 19 март 1991 г. по дело *Giant*, C-109/90, *Recueil*, стр. I-1385, точка 9, както и Решение по дело *SPAR*, посочено по-горе, точка 21; вж. в този смисъл и Решение от 8 юли 1986 г. по дело *Kerrutt*, 73/85, *Recueil*, стр. 2219, точка 22).

34 За да се прецени дали данък, мито или такса може да се характеризира като данък върху оборота по смисъла на член 33, параграф 1 от Шеста директива, следва по-специално да се разгледа дали като облага движението на стоките и услугите, както и търговските сделки по начин, подобен на данъка върху добавената стойност, той има за последица застрашаване на функционирането на общата система на данъка върху добавената стойност (Решение по дело *Pelzl* и др., посочено по-горе, точка 20, както и Решение по дело *Banca Popolare di Cremona*, посочено по-горе, точка 25; вж. в този смисъл и Решение от 9 март 2000 г. по дело *EKW* и *Wein & Co*, C-437/97, *Recueil*, стр. I-1157, точка 20, както и цитираната съдебна практика).

35 В това отношение Съдът е уточнил, че във всеки случай данъците, митата и таксите, които имат основните характеристики на ДДС, трябва да се разглеждат като облагащи движението на стоките и услугите по начин, подобен на ДДС, дори ако не са изцяло идентични с този данък (Решение от 31 март 1992 г. по дело *Dansk Denkavit* и *Poulsen Trading*, C-200/90, *Recueil*, стр. I-2217, точки 11 и 14; Решение от 29 април 2004 г. по дело *GIL Insurance* и др., C-308/01, *Recueil*, стр. I-4777, точка 32, както и Решение по дело *Banca Popolare di Cremona*, посочено по-горе, точка 26).

36 От друга страна, член 33 от Шеста директива допуска запазването или въвеждането на данък, който не притежава някоя от основните характеристики на ДДС



(Решение от 17 септември 1997 г. по дело Solisnor-Estaleiros Navais, C-130/96, Recueil, стр. I-5053, точки 19 и 20; Решение по дело GIL Insurance и др., посочено по-горе, точка 34, както и Решение по дело Banca Popolare di Cremona, посочено по-горе, точка 27).

37 Съдът е уточнил кои са основните характеристики на ДДС. Независимо от някои разлики в редакцията, от съдебната му практика е видно, че посочените характеристики са четири на брой: общо прилагане на ДДС за сделките, които имат за предмет стоки или услуги; определяне на неговия размер пропорционално на цената, получена от данъчнозадълженото лице като насрещна престация за стоките и услугите, които то предоставя; събиране на този данък на всеки етап от процеса на производство и разпространение, включително на етапа на продажбата на дребно, колкото и сделки да са изпълнени преди това; сумите, платени на предходни етапи от процеса на производство и разпространение, се приспадат от ДДС, който се дължи от данъчнозадълженото лице, така че този данък се начислява на определен етап само върху добавената стойност в този етап и крайната тежест на посочения данък накрая се поема от потребителя (Решение по дело Banca Popolare di Cremona, посочено по-горе, точка 28).

38 За да се избегнат последици, които не са в съответствие с целта на общата система на ДДС, напомнена в точки 27—34 от настоящото решение, всяко сравнение на характеристиките на данък като НІРА с характеристиките на ДДС следва да се прави с оглед на тази цел. В тази връзка следва да се обърне особено внимание на изискването неутралитетът на общата система на ДДС да бъде гарантирана във всеки момент (Решение по дело Banca Popolare di Cremona, посочено по-горе, точка 29).

39 В случая, що се отнася на първо място до втората основна характеристика на ДДС, следва да се отбележи, че докато ДДС се начислява върху отделните сделки на етапа на предлагането на пазара и неговият размер е пропорционален

на цената на предоставените стоки или услуги (Решение по дело *Banca Popolare di Cremona*, посочено по-горе, точка 30), данък като НІРА, напротив, облага изчислената съгласно счетоводното законодателство разлика между оборота, свързан с продадените стоки или предоставените услуги през данъчната година, от една страна, и себестойността на продадените стоки, стойността на посредническите услуги и разходите за материалите, от друга страна.

40 Тъй като по този начин такъв данък се изчислява на основата на периодичен оборот, не е възможно да се определи с точност размерът на този данък, който евентуално се прехвърля върху клиента при всяка продажба на стоки или всяко предоставяне на услуги, така че условието за пропорционалност на този размер спрямо цената, получена от данъчнозадълженото лице, също не е изпълнено (вж. в този смисъл Решение по дело *Pelzl* и др., посочено по-горе, точка 25).

41 Освен това, както подчертава Комисията, правната уредба на НІРА съдържа за определен брой случаи единни опростени правила за определяне на данъчната основа на данъка чрез преpraщане или към данъчната основа на друг данък, увеличена с фиксиран процент (за едноличните търговци и малките земеделски производители), или към фиксиран процент от друг данък (за предприятията, които подлежат на облагане с опростен данък върху предприятията).

42 В такива случаи данъчната основа на НІРА очевидно се определя от параметри, различни от заплащаната от клиентите цена на стоките или услугите (вж. по аналогия Решение от 7 май 1992 г. по дело *Bozzi*, C-347/90, *Recueil*, стр. I-2947, точка 15).

43 Тези особени правила още повече потвърждават цялостната липса на пропорционално съотношение между сумата, платена от лицето на основание на данък като НІРА, и цената на стоките или услугите, предоставяни от това данъчнозадължено лице.

44 При тези условия такъв данък не може да бъде разглеждан като пропорционален на цената на предоставяните стоки или услуги.

45 На следващо място, с оглед на четвъртата основна характеристика на ДДС първо следва да се посочи, че докато по силата на член 17, параграф 2 от Шеста директива данъчнозадълженото лице има право да приспадне от ДДС, на който е лице платец, дължимия или платен ДДС за всяка стока или услуга, използвана за целите на неговите облагаеми сделки, то при общия правен режим на НІРА приспадането, което става на етапа на определянето на данъчната основа на този данък, се извършва до себестойността на продадените стоки, стойността на посредническите услуги и разходите за материалите.

46 От проведените в съдебното заседание устни състезания става ясно, че по отношение на услугите, предоставяни на данъчнозадълженото лице, само разходите, отговарящи на определените от приложимото законодателство критерии, като разходите за услугите, предоставени от подизпълнители или посредници, или за услугите, които данъчнозадълженото лице е използвало и които предоставя на свой ред на своите клиенти в непроменена форма („непроменени“ услуги), могат да бъдат приспаднати от облагаемата данъчна основа на НІРА. От друга страна, посочената данъчна основа не може да бъде намалена с размера на разходите за специализираните услуги или за услуги, които са били предоставени на данъчнозадълженото лице за целите на дейността му и които последното не въвежда отново под същата форма в стопанския оборот („закупени“ услуги).

47 Следователно данъчната основа на НІРА не се свежда до добавената стойност на определен етап от процеса на производство или разпространение, а засяга общия оборот на данъчнозадълженото лице, като се изваждат само елементите, посочени в точка 45 от настоящото решение (вж. по аналогия Решение по дело Pelzl и др., посочено по-горе, точка 23).

- 48 На второ място, безспорно е правилно, че съществуването на различия относно способа, съгласно който се изчислява приспадането на вече платения данък, не може да изключи данък от забраната по член 33 от Шеста директива, ако тези различия са по-скоро от техническо естество и не са пречка данъкът да има по същество същия механизъм като този на ДДС (вж. Решение по дело Banca Popolare di Cremona, посочено по-горе, точка 31).
- 49 Вярно е също, че както отбелязват KÖGÁZ и др. и Vodafone, за да има определен данък характеристиките на данък върху оборота, не е необходимо съответното национално законодателство да предвижда изрично, че този данък може да се прехвърли върху потребителите (Решение от 26 юни 1997 г. по дело Careda и др., C-370/95—C-372/95, Recueil, стр. I-3721, точка 18), нито посоченият данък да бъде отделно посочван на фактурата, издавана на клиента (вж. в този смисъл Решение по дело Dansk Denkavit и Poulsen Trading, посочено по-горе, точки 13 и 14, както и Решение по дело Careda и др., посочено по-горе, точки 23 и 26).
- 50 Напротив, данък, който облага производствените дейности по такъв начин, че не е сигурно, че накрая ще бъде поет от крайния потребител подобно на данък върху потреблението като ДДС, може да излезе извън приложното поле на член 33 от Шеста директива (Решение по дело Banca Popolare di Cremona, посочено по-горе, точка 31).
- 51 В случая, докато чрез предвидения в членове 17—20 от Шеста директива механизъм на приспадане на данъка ДДС е в тежест единствено на крайния потребител и е изцяло неутрален по отношение на данъчнозадължените лица, които се включват в процеса на производството и разпространението, предхождащ етапа на крайното облагане, колкото и сделки да се изпълняват (вж. в този смисъл Решение от 24 октомври 1996 г. по дело Elida Gibbs, C-317/94, Recueil, стр. I-5339, точки 19, 22 и 23; Решение от 15 октомври 2002 г. по дело Комисия/Германия, C-427/98, Recueil, стр. I-8315, точка 29, както и Решение по дело Banca Popolare di Cremona, посочено по-горе, точка 32), същото не се отнася за данък като НРА.

52 В действителност, както отбелязва Комисията, от данните, които се съдържат в актовете за препращане, е видно, че не съществува никаква сигурност, че тежестта на НІРА накрая се прехвърля върху крайния потребител по начин, характерен за данък върху потреблението като ДДС.

53 Препращащите юрисдикции също така подчертават, че поради самото си естество НІРА не се прехвърля задължително. Те допълват, че ако той бъде прехвърлен, купувачът може да не си дава сметка за това, при което данъкът, отразен в цената на стоките или услугите, които той е придобил като данъчнозадължено лице, няма да бъде отразен в цената на стоките или услугите, които самият той предоставя на клиентите си.

54 Освен това, както подчертава унгарското правителство, тъй като НІРА се изчислява на основата на периодичен оборот, данъчнозадълженото лице не може да определи с точност нито размера на НІРА, който е включен в цената на придобиване на стоките или услугите (вж. по аналогия Решение по дело Banca Popolare di Cremona, посочено по-горе, точка 33), нито частта от НІРА, която евентуално се прехвърля върху потребителя при всяка продажба на стоки или предоставяне на услуги (вж. в този смисъл Решение по дело Giant, посочено по-горе, точка 14, както и Решение по дело Pelzl и др., посочено по-горе, точка 25).

55 От друга страна, както отбелязва същото правителство, ако за да прехвърли тежестта на данъка, дължим във връзка със собствената му дейност, върху следващия етап от процеса на разпространение или потребление, данъчнозадълженото лице включи тази тежест в своята продажна цена, то данъчната основа на НІРА би включвала самия данък, като по този начин НІРА би се изчислявал върху размер, установен въз основа на продажната цена, предварително включваща дължимия данък (вж. по аналогия Решение по дело Banca Popolare di Cremona, посочено по-горе, точка 33).

- 56 Във всеки случай, дори да се предположи, че данъчнозадължено лице по НІРА, което продава на крайния потребител, при определянето на своите цени взема предвид размера на данъка, включен в общите му разходи, не всички данъчнозадължени лица имат възможността да прехвърлят по този начин или да прехвърлят изцяло данъчната тежест (вж. по аналогия Решение по дело Pelzl и др., посочено по-горе, точка 24, както и Решение по дело Banca Popolare di Cremona, посочено по-горе, точка 34).
- 57 От изложените по-горе съображения следва, че с оглед на характеристиките си данък като НІРА не е предназначен да бъде прехвърлен върху крайния потребител по начин, характерен за ДДС.
- 58 В това отношение такъв данък се различава от налог като този, във връзка с който е постановено Решение по дело Dansk Denkavit и Poulsen Trading, посочено по-горе, и който е обявен за несъвместим с общата система на ДДС в точка 14 от това решение, доколкото този налог е бил предназначен да бъде прехвърлен върху крайния потребител, както е видно от точка 3 от посоченото решение. Освен това въпросният налог е бил начисляван върху данъчна основа, идентична с използваната за ДДС, и е бил налаган едновременно с последния, както е видно от точка 8 от същото решение.
- 59 Следователно дори да се предположи, както поддържат KÖGÁZ и др. и Vodafone, че НІРА е общо приложим в общините, в които е въведен, това обстоятелство не е достатъчно такъв данък да се квалифицира като данък върху оборота по смисъла на член 33 от Шеста директива, след като с него сделките не се облагат по начин, подобен на характерния за ДДС (вж. в този смисъл Решение по дело Pelzl и др., посочено по-горе, точка 27).

- 60 С оглед на всички изложени по-горе съображения следва, че данък, който има характеристики като тези на НІРА, се различава от ДДС по такъв начин, че не може да бъде квалифициран като данък, който може да се характеризира като данък върху оборота по смисъла на член 33, параграф 1 от Шеста директива.
- 61 Следователно на втория въпрос на препращащите юрисдикции трябва да се отговори, че член 33, параграф 1 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че не е пречка за запазването на данъчно облагане с характеристики като тези на данъка, разглеждан в главното производство.
- 62 При тези условия Съдът не следва да се произнася по първия въпрос, поставен от препращащите юрисдикции във връзка с глава 4, точка 3, буква а) от приложение X към Акта за присъединяване.

### **По съдебните разноски**

- 63 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препращащата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

**Член 33, параграф 1 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година за хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, изменена с Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 година относно допълнение на общата система на данъка върху добавената стойност и за изменение на Директива 77/388/ЕИО с оглед на премахването на фискалните граници, следва да бъде тълкуван в смисъл, че не е пречка за запазването на данъчно облагане с характеристики като тези на данъка, разглеждан в главното производство.**

Подписи