

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (голям състав)

6 септември 2011 година*

По дело C-398/09

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Østre Landsret (Дания) с акт от 12 октомври 2009 г., постъпил в Съда на 14 октомври 2009 г., в рамките на производство по дело

Lady & Kid A/S,

Direct Nyt ApS,

A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning,

KID-Holding A/S

срещу

Skatteministeriet,

* Език на производството: датски.

СЪДЪТ (голям състав),

състоящ се от: г-н V. Skouris, председател, г-н A. Tizzano, г-н J. N. Cunha Rodrigues, г-н K. Lenaerts, г-н J.-C. Bonichot, г-н K. Schiemanн и г-н D. Šváby, председатели на състав, г-н A. Rosas, г-жа R. Silva de Lapuerta, г-н E. Juhász, г-н M. Safjan (докладчик), г-жа M. Berger и г-жа A. Prechal, съдии,

генерален адвокат: г-н P. Cruz Villalón,
секретар: г-жа R. Şereş, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 28 септември 2010 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Lady & Kid A/S и др., от адв. H. Peytz, advokat,
- за датското правителство, от г-н T. Winkler, в качеството на представител, подпомаган от адв. S. Fugleholm, advokat,
- за Европейската комисия, от г-н R. Lyal и г-н M. N. Fenger, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 7 декември 2010 г.,

ПОСТАНОВИ НАСТОЯЩОТО

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на общностното право в областта на възстановяване на недължимо платеното.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS (наричано по-нататък „Direct Nyt“), A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning (наричано по-нататък „Harald Nyborg“) и KID-Holding A/S, от една страна, и Skatteministeriet (Министерство на финансите), от друга страна, по повод на отказа на последното да възстанови данък, събран в нарушение на общностното право (наричан по-нататък „незаконният данък“).

Правна уредба

- 3 Със Закон № 840 от 18 декември 1987 г. Кралство Дания въвежда с действие от 1 януари 1988 г. работодателски данък с наименование „вноска в подкрепа на пазара на труда“ (arbejdsmarkedsbidrag, наричана по-нататък „АМВІ“). Тази вноска със ставка от 2,5 % по принцип има същата данъчна основа като данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“). АМВІ обаче не се плаща при вноса на стоки на датска територия, а се удържа от пълния размер на цената при първата им продажба на тази територия.

- 4 В замяна на въвеждането на AMBI се отменят известен брой социалноосигурителни вноски на работодателите, които датските предприятия трябвало да плащат в размер от около 10 300 DKK [датски крони] на работник при пълно работно време.
- 5 Целта на тази данъчна реформа е да се премахне връзката между дължимите тежести и броя на работниците, за да се засили икономическият растеж и заетостта, без да се прибегва до използването на публични средства.
- 6 AMBI е събирана от датските предприятия в периода между 1 януари 1988 г. и 31 декември 1991 г., тъй като Закон № 840 от 18 декември 1987 г. е отменен със Закон от 21 декември 1991 г., действащ от 1 януари 1992 г.
- 7 През 1989 г. законосъобразността на AMBI е оспорвана от предприятия вносителите пред Østre Landsret, който решава да сезира Съда с въпроса за съвместимостта на AMBI с общностното право. В отговор с Решение по дело Dansk Denkavit и Poulsen Trading от 31 март 1992 г. (C-200/90, Recueil, стр. I-2217) Съдът постановява, че член 33 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година 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) не допуска данък като AMBI, когато подобен данък:
 - се дължи както за дейности, които се облагат с ДДС, така и за други дейности с промишлен или търговски характер, представляващи възмездна доставка на услуги,
 - се удържа, що се отнася до предприятията, дължащи ДДС, върху същата данъчна основа като тази на ДДС, тоест под формата на процент от цената, получена при продажбите, след приспадане на цената, платена при покупките,

- не се плаща, за разлика от ДДС, при внос, а се събира върху пълната продажна цена на внесените стоки при първата им продажба, извършена в съответната държава членка,
- не трябва да се отбелязва отделно върху фактурата, за разлика от ДДС, и
- се удържа паралелно с ДДС.

8. Вследствие на това решение е приет Закон № 389 от 20 май 1992 г., влязъл в сила на 22 май 1992 г., който има за цел да уточни реда за възстановяване на незаконно удържаната АМВІ. Този закон съдържа по-конкретно следните разпоредби:

„Член 1

Общите норми на датското право уреждат въпроса дали и евентуално в каква степен съществува право на възстановяване или на обезщетение за сумите, внесени в държавната хазна в съответствие с изменения Закон № 840 от 18 декември 1987 г. относно вноската в подкрепа на пазара на труда.

Член 2

[...]

Размерът на сумата, чието възстановяване се иска, трябва да бъде уточнен и обоснован, а искането трябва да бъде придружено с документи, от които да може да се прецени дали данъкоплатецът е понесъл вреди.

[...]“

- 9 Закон № 389 от 20 май 1992 г. е допълнен с циркулярно писмо № 122 от 10 юли 1996 г., в което за целите на административното разглеждане на заявленията за възстановяване се уточняват условията, на които трябва да отговаря предприятието вносител, тоест:

- предприятието трябва да е било в положение на действителна конкуренция с датските производители на подобни стоки,
- икономии, направени от предприятието от социалноосигурителни вноски и от други удържки, трябва да са по-малки от сумите, които то е платило като вноски в подкрепа на пазара на труда,
- конкурентното положение на предприятието трябва да се е влошило в резултат от реформата, тоест трябва да става въпрос за датски стоки, чието производство е свързано с високи разходи за труд, така че за конкурентни стоки датското предприятие е направило повече икономии от социалноосигурителни вноски в сравнение с предприятието вносител,
- датските конкуренти трябва да се направили икономии от социалноосигурителни вноски, които са значително по-големи от сумите, платени като вноски в подкрепа на пазара на труда,
- загубата на конкурентноспособност трябва да е била значителна, и
- вноската в подкрепа на пазара на труда не трябва да е била прехвърлена чрез увеличаване на цените.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- ¹⁰ В периода между 1997 г. и 1998 г. жалбоподателите по главното производство, всички занимаващи се с търговия на дребно, подават до Københavns Byret жалби срещу Skatteministeriet за отмяна на решенията за отхвърляне на техните искания за възстановяване на незаконно удържаната АМВІ. Отказът за възстановяване е обоснован с обстоятелството, че икономиите, направени от тези предприятия поради премахването на социалноосигурителните вноски през периода, в който те дължали АМВІ, били по-големи от платените от тях суми за АМВІ и че платената от тези предприятия АМВІ била напълно компенсирана.
- ¹¹ С Решение на Københavns Byret от 16 декември 2002 г. жалбите по четирите дела са отхвърлени. Жалбоподателите по главното производство подават апелативна жалба до Østre Landsret на 13 януари 2003 г.
- ¹² От преюдициалното запитване следва, че:
- KID-Holding A/S управлява под наименованието Daells Varehus големи магазини, предлагащи голям брой различни стоки, сред които внесени текстилни стоки. Това дружество е внесло сумата от 20 053 556 DKK като АМВІ и е спестило сумата от 23 151 291 DKK за социалноосигурителни вноски.
 - Lady & Kid A/S управлява под наименованията Daells Discount A/S и Madeleine магазини за намалени стоки, предлагащи ограничен набор от стоките на Daells Varehus, най-вече текстил. Това дружество е внесло сумата от 779 986 DKK като АМВІ и е спестило в рамките на същия период сумата от 1 872 901 DKK за социалноосигурителни вноски.

— Harald Nyborg управлява известен брой големи магазини, предлагащи по-конкретно железарски артикули, спортни съоръжения, акцесоари за автомобили и земеделски материали. Това дружество е внесло сумата от 5 333 609 DKK като AMBI и е спестило 3 322 105 DKK за социалноосигурителни вноски.

— Direct Nyt действа единствено в сектора на каталожната продажба на внесени стоки. Това дружество е внесло сума от 709 933 DKK като AMBI и тъй като не наема работници, не е направило никаква икономия на социалноосигурителни вноски в замяна на това плащане.

13 В хода на производството пред Østre Landsret Skatteministeriet се съгласява, че Harald Nyborg и Direct Nyt са продавали внесени стоки, които в известна степен са конкурентни на датските стоки, произведени при значителни разходи за заплати, че премахването на социалноосигурителните вноски не се е отразило на цените на въпросните датски стоки и че следователно тези две предприятия не са могли поради причини, свързани с конкуренцията, да увеличат техните цени с допълнителния разход, свързан с AMBI. Освен това, като приема, че AMBI не е била прехвърлена върху други лица, Skatteministeriet решава да възстанови AMBI на тези предприятия в размер съответно от 760 349 DKK, заедно със съответните лихви, и от 319 469 DKK, също увеличен със съответните лихви.

14 В хода на същото това производство страните по главното производство се споразумяват, че 35 % от покупките на Harald Nyborg представляват внесени стоки и че 84 % от платената от това предприятие AMBI е свързана с тези стоки, както и че 40 % от покупките на Daells Varehus представляват внесени стоки и че 94 % от платената от това предприятие AMBI е свързана с тези стоки. Тези страни се съгласяват също, че платените преди това социалноосигурителни вноски са били дължими в еднаква степен и пропорционално както върху търговията с внесени стоки, така и върху търговията с датски стоки.

- 15 Тъй като жалбоподателите по главното производство изразяват съмнения относно съвместимостта с общностното право на националното право и на решенията за отказ на Skatteministeriet, Østre Landsret счита за необходимо да поиска от Съда тълкуване на общностното право в областта на възстановяването на недължимо платеното. Така този съд решава да спре производството и да отправи следните преюдициални въпроси:

- „1) Следва ли Решение на Съда от 14 януари 1997 г. по дело Comateb и др. (C-192/95-C-218/95, [Recueil, стр. I-165]) да се тълкува в смисъл, че прехвърлянето на незаконен данък върху стока означава, че данъкът се прехвърля върху купувача на стоката в рамките на въпросната търговска сделка, или е възможно прехвърлянето чрез включване в цените да се осъществи и по отношение на цените на други стоки по напълно различни сделки, извършени преди или след разглежданата продажба на стоки, например в рамките на цялостна оценка на прехвърлянето, обхващаща период от четири години и голям брой групи стоки, в които са включени както внесени, така и местни такива?
- 2) Следва ли понятието за „прехвърляне“ в общностното право да се разбира в смисъл, че незаконният данък, удържан при продажбата на стоки, може да се счита за прехвърлен само ако цената на стоката е увеличена спрямо цената, прилагана непосредствено преди въвеждането на данъка, или е възможно данъкът да се счита за прехвърлен и когато към момента на въвеждане на незаконния данък предприятието, което го дължи, е направило икономии от други удържки, които се начисляват върху различна данъчна основа, поради което това предприятие е запазило непроменени своите цени?
- 3) Следва ли понятието „неоснователно обогатяване“ в общностното право да се тълкува в смисъл, че възстановяването на незаконния данък, удържан при продажбата на стоки, може да се разглежда като водещо до неоснователно обогатяване, когато преди или след продажбата на обложената стока предприятието фактически е направило икономии в резултат на отмяната на други налози, начислявани върху различна данъчна основа, в случай че

тази отмяна на други налози е била в полза и на други предприятия, включително такива, които не дължат незаконния данък или го дължат в по-малък размер?

- 4) В случай че поради своята вътрешна структура незаконният данък е довел до пропорционално по-висока данъчна тежест за предприятията — вносители на стоките, в сравнение с предприятията, които купуват по-скоро местни стоки, и че с въвеждането на незаконния данък е премахнат друг законен налог, начисляван върху различна данъчна основа, който и двата вида предприятия са дължали пропорционално и в еднаква степен, независимо от вида на закупуваните от тях стоки, е необходимо да се установи:
 - а) дали общностното право допуска да се откаже напълно или отчасти възстановяване на незаконния данък на предприятие — вносител на стоки, като се изтъкне прехвърлянето на данъка и неоснователното обогатяване, доколкото вследствие на този отказ предприятието, платило относително по-голям незаконен данък от сходно предприятие, което е закупило подобни местни стоки, при равни други условия ще се окаже в резултат на данъчната реформа и отказа за възстановяване в по-неблагоприятно положение спрямо сходни предприятия, които в по-голяма степен са купували местни стоки;
 - б) дали в разглежданата ситуация възстановяването на незаконния данък може, от концептуална гледна точка, да доведе до „неоснователно обогатяване“ и поради това да бъде отказано, ако възстановяването — дори ако се приеме, че данъкът е прехвърлен — е необходимо, за да се постигне положение, при което последиците от данъчната реформа са едни и същи, при равни други условия и след евентуално възстановяване, за предприятията, които са внасяли стоки, и за предприятията, които са закупували местни стоки;

- в) дали отказът за възстановяване в подобна ситуация, в която предприятия, които са закупували предимно местни стоки и са се ползвали от предимство в сравнение с предприятия, предимно внасящи стоки, противоречи поради други причини на общностното право, и по-конкретно на принципа на равно третиране; и
- г) дали от отговора на третия въпрос следва, че не може да се откаже възстановяване на незаконно удържан данък, като се изтъкне неоснователно обогатяване, доколкото подобно възстановяване служи единствено за премахване на предимството на предприятия, които са закупували местни стоки, спрямо предприятия, предимно внасящи стоки.“

По преюдициалните въпроси

По втория и третия въпрос

- 16 Вторият и третият въпрос, които следва да бъдат разгледани най-напред и съвместно, трябва да се схващат като отнасящи се до това дали единствено прехвърлянето на незаконен данък, извършено посредством увеличаване на продажната цената на стоките, върху която посоченият данък е удържан, може в хипотезата на възстановяване на недължимо платеното да доведе до неоснователно обогатяване на данъчнозадълженото лице, или неоснователно обогатяване може да произтича също от икономии, направени вследствие на едновременното премахване на други налози, начислявани върху различна данъчна основа, дори когато данъчнозадълженото лице не е променило своите продажни цени.

- 17 В това отношение следва да се напомни, че правото да се получат обратно данъци, събрани в държава членка в нарушение на правото на Съюза, е следствие и допълнение на правата, предоставени на правните субекти от разпоредби на правото на Съюза, забраняващи подобни данъци. Следователно държавата членка по принцип е длъжна да върне данъците, събрани в нарушение на правото на Съюза (вж. Решение от 9 ноември 1983 г. по дело *San Giorgio*, 199/82, *Recueil*, стр. 3595, точка 12, Решение от 21 септември 2000 г. по дело *Michailidis*, C-441/98 и C-442/98, *Recueil*, стр. I-7145, точка 30, Решение от 10 април 2008 г. по дело *Marks & Spencer*, C-309/06, *Сборник*, стр. I-2283, точка 35 и Решение от 28 януари 2010 г. по дело *Direct Parcel Distribution Belgium*, C-264/08, *Сборник*, стр. I-731, точка 45).
- 18 При все това по изключение от принципа на възстановяване на данъците, не-съвместими с правото на Съюза, възстановяването на недължимо платения данък може да бъде отказано, когато то може да доведе до неоснователно обогатяване на правоимащите. Следователно защитата на правата, гарантирани в тази област от правовия ред на Съюза, не налага възстановяването на данъци, сборове и такси, събрани в нарушение на правото на Съюза, когато е доказано, че лицето, задължено да плати тези сборове, действително ги е прехвърлило върху други правни субекти (вж. Решение по дело *Comateb* и др., посочено по-горе, точка 21).
- 19 Всъщност при подобни условия тежестта се понася не от оператора, който е платил неправомерно събрания данък, а от купувача, върху когото тя е прехвърлена. Ето защо да се върне на оператора платената като данък сума, която той вече е получил от купувача, би било равносилно на двойно плащане, което би могло да се квалифицира като „неоснователно обогатяване“, без по този начин да се поправят последиците от незаконосъобразността на данъка за купувача (Решение по дело *Comateb* и др., посочено по-горе, точка 22).
- 20 При все това, тъй като подобен отказ за възстановяване на данъка, с който се облага продажбата на стоки, представлява ограничение на субективно право, изведено от правния ред на Съюза, следва то да се тълкува ограничително. Ето защо прякото прехвърляне на недължимия данък върху купувача представлява единственото изключение от правото на възстановяване на данъците, събрани в нарушение на правото на Съюза.

- 21 Съдът също така е уточнил, че дори и в хипотезата, в която е доказано, че недължимият данък е бил прехвърлен върху трети лица, възстановяването на същия на оператора не води непременно до неговото неоснователно обогатяване, тъй като включването на посочения данък в прилаганите от него цени би могло да доведе до вреда, свързана с намаляване на обема на неговите продажби (вж. Решение по дело *Comateb* и др., посочено по-горе, точки 29—32, Решение по дело *Michailidis*, посочено по-горе, точки 34 и 35, както и Решение от 2 октомври 2003 г. по дело *Weber's Wine World* и др., C-147/01, *Recueil*, стр. I-11365, точки 98 и 99).
- 22 Така, държавата членка не би могла да се противопостави на искане за възстановяване на незаконен данък с мотив, че от икономическа гледна точка размерът на посочения данък е бил компенсиран с премахването на незаконна удържка в същия размер.
- 23 Всъщност макар и възстановяването на незаконен данък на оператор, който е прехвърлил неговия размер върху своите клиенти, може, при припомнените по-горе условия, да доведе до неоснователно обогатяване на този оператор, това не е така в случай на твърдяно премахване на други данъци във връзка с въвеждането на данък, противоречащ на правото на Съюза.
- 24 Подобно премахване е част от политиката на държавата членка в областта на данъците, която е израз на общата ѝ политика в икономическата и социалната сфера. Подобна политика може наистина да доведе до най-различни последици, които, независимо какви са трудностите, които могат да възникнат при определяне дали и в каква степен на практика с даден данък чисто и просто се заменя друг, не допускат възстановяването на незаконен данък в подобен контекст да се схваща като част от фактическия състав на неоснователно забогатяване.
- 25 Този извод не може да се обезсили с Решение от 26 юни 1979 г. по дело *McCarren* (177/78, *Recueil*, стр. 2161) и Решение от 13 декември 1983 г. по дело *Apple and Pear Development Council* (222/82, *Recueil*, стр. 4083). Всъщност, макар и в

точка 25 от посоченото Решение по дело McCarren и в точка 41 от посоченото Решение по дело Apple and Pear Development Council Съдът да не изключва, че при прилагането на своето вътрешно право националният съд може да се противопостави на възстановяването на незаконен данък с мотив, различен от прехвърлянето на същия, прякото прехвърляне на недължимия данък върху купувача представлява, както става ясно в точка 20 от настоящото решение, единственото изключение от правото на възстановяване на данъците, събрани в нарушение на правото на Съюза.

- 26 Следователно на втория и третия въпрос следва да се отговори, че възстановяването на недължимо платеното може да доведе до неоснователно обогатяване единствено в хипотезата, в която недължимо платените от данъчнозадължено лице суми като данък, събран в държава членка в нарушение на правото на Съюза, са били прехвърлени пряко върху купувача. Вследствие на това правото на Съюза не допуска държава членка да откаже възстановяването на незаконен данък с мотив, че недължимо платените от данъчнозадълженото лице суми са били компенсирани от икономия, произтичаща от едновременното премахване на други налози, доколкото от гледна точка на правото на Съюза подобно компенсиране не може да се разглежда като неоснователно обогатяване спрямо този данък.
- 27 С оглед на отговора, даден на втория и третия въпрос, не е необходимо произнасяне по първия и четвъртия въпрос.

По съдебните разноски

- 28 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата 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 (голям състав) реши:

Нормите на правото на Съюза относно възстановяването на недължимо платеното трябва да се тълкуват в смисъл, че възстановяването на недължимо платеното може да доведе до неоснователно обогатяване единствено в хипотезата, в която недължимо платените от данъчнозадължено лице суми като данък, събран в държава членка в нарушение на правото на Съюза, са били прехвърлени пряко върху купувача. Вследствие на това правото на Съюза не допуска държава членка да откаже възстановяването на незаконен данък с мотив, че недължимо платените от данъчнозадълженото лице суми са били компенсирани от икономия, произтичаща от едновременно премахване на други налози, доколкото от гледна точка на правото на Съюза подобно компенсиране не може да се разглежда като неоснователно обогатяване спрямо този данък.

Подписи