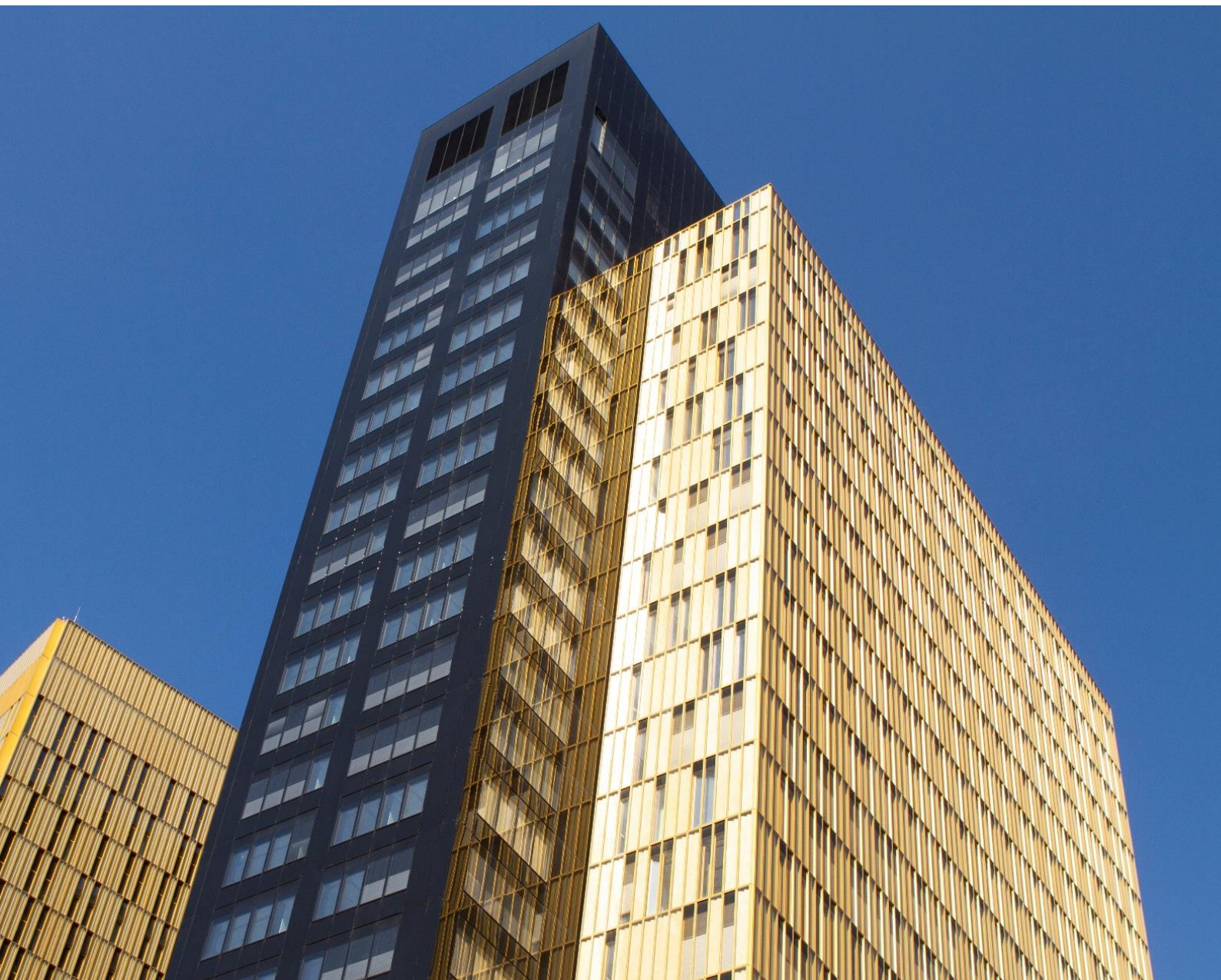




Тематичен фиш

Акцизите

Предговор

Акцизите са косвен данък върху потреблението или използването на определени стоки. За разлика от данъка върху добавената стойност (ДДС), който е общ адвалорен данък, акцизите са двойно специфичен данък, в смисъл че с тях се облагат само определени стоки, а именно алкохолните напитки, обработения тютюн и енергийните продукти, и размерът им се определя не според стойността на стоките, а според количеството потреблявани стоки (литри алкохол или гориво, брой цигари и т.н.).

За да се осигури правилното функциониране на вътрешния пазар и да се избегнат нарушения на конкуренцията в Съюза, акцизите са хармонизирани на европейско равнище в съответствие с член 113 от Договора за функционирането на Европейския съюз.

За целта в средата на 90-те години на XX век са приети актове на вторичното законодателство, които след това са преработени в края на първото десетилетие на новия век. Така със специални директиви са хармонизирани данъчните основи (определяне на категориите стоки, начина на изчисляване на акциза — например на хектолитър, на алкохолен градус, на брой артикули и т.н., евентуалните случаи на освобождаване) и минималните ставки за различните акцизни стоки. С обща директива пък са уредени общите правила за производството, притежаването и движението на тези стоки.

Съдът многократно се произнася по отделни аспекти на функционирането на акцизната система, както що се отнася до специалните правила за облагането на съответните стоки, така и що се отнася до общия режим на държането и движението им.

Така по някои, често технически, дела Съдът изяснява докъде се простира приложното поле на акцизите, за да определи за конкретния случай дали дадена стока подлежи на облагане с акциз, или не. Неведнъж той се произнася и по структурата на акцизите, по-специално що се отнася до прилагането на различните предвидени в нормативната уредба ставки и освобождавания.

Съдът има изобилна практика и относно правилата за възникването и плащането на акцизното задължение.

Освен това, извън същинските акцизни въпроси, Съдът разяснява при какви условия държавите членки могат да облагат акцизните стоки с други косвени данъци.

Списък на разглежданите актове

Общ режим на акцизните стоки

Директива 92/12/ЕИО на Съвета от 25 февруари 1992 година относно общия режим за продукти, подлежащи на облагане с акциз, и държането, движението и мониторинга на такива продукти (ОВ L 76, 1992 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129)

Директива 92/108/ЕИО на Съвета от 14 декември 1992 година за изменение на Директива 92/12/ЕИО за общите правила относно стоките, подлежащи на облагане с акциз, и за държането, движението и наблюдаването на тези стоки, и за изменение на Директива 92/81/ЕИО (ОВ L 390, 1992 г., стр. 124; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 170)

Директива 96/99/ЕО на Съвета от 30 декември 1996 година за изменение на Директива 92/12/ЕИО относно общия режим за продукти, подлежащи на облагане с акциз, и държането, движението и мониторинга на такива продукти (ОВ L 8, 1997 г., стр. 12; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 28)

Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО (ОВ L 9, 2009 г., стр. 12)

Регламент (ЕИО) № 3649/92 на Комисията от 17 декември 1992 година относно опростения придружаващ документ за вътреобщностно движение на стоки, подлежащи на облагане с акциз, които са освободени за потребление в държавата членка на изпращане (ОВ L 369, 1992 г., стр. 17; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 162)

Специални разпоредби за отделните акцизни стоки

Директива 95/59/ЕО на Съвета от 27 ноември 1995 година относно данъците, различни от данъка върху оборота, които оказват влияние върху потреблението на тютюневи изделия (ОВ L 291, 1995 г., стр. 40; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 5)

Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн (ОВ L 176, 2011 г., стр. 24)

Директива 92/83/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година за хармонизиране на структурата на акцизите върху алкохола и алкохолните напитки (ОВ L 316,

1992 г., стр. 21; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 152 и поправка в ОВ L 60, 2015 г., стр. 70)

Директива 92/84/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година относно сближаването на акцизните ставки на алкохола и алкохолните напитки (ОВ L 316, 1992 г., стр. 29; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 159)

Директива 2003/96/ЕО на Съвета от 27 октомври 2003 година относно преструктурирането на правната рамката на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията (ОВ L 283, 2003 г., стр. 51; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 98)

Директива 92/81/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година за хармонизиране структурата на акциза върху минералните масла (ОВ L 316, 1992 г., стр. 12)

Директива 92/82/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година относно сближаването на акцизните ставки на минералните масла (ОВ L 316, 1992 г., стр. 19)

Митническа уредба

Регламент (ЕИО) № 2913/92 на Съвета от 12 октомври 1992 година относно създаване на Митнически кодекс на Общността (ОВ L 302, 1992 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 5, стр. 58)

Регламент (ЕО) № 2454/93 на Комисията от 2 юли 1993 година за определяне на разпоредби за прилагане на Регламент (ЕИО) № 2913/92 на Съвета за създаване на Митнически кодекс на Общността (ОВ L 253, 1993 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 7, стр. 3)

Регламент (ЕО) № 955/1999 на Европейския парламент и на Съвета от 13 април 1999 година за изменение на Регламент (ЕИО) № 2913/92 на Съвета относно режима външен транзит (ОВ L 119, 1999 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 11, стр. 200)

Регламент (ЕО) № 1662/1999 на Комисията от 28 юли 1999 година за изменение на Регламент (ЕИО) № 2454/93 за установяване на разпоредби за прилагане на Регламент (ЕИО) № 2913/92 на Съвета за създаване на Митнически кодекс на Общността (ОВ L 197, 1999 г., стр. 25; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 11, стр. 247)

Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета от 23 юли 1987 година относно тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа (ОВ L 256, 1987 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 4, стр. 3)

Регламент (ЕИО) № 2587/91 на Комисията от 26 юли 1991 година за изменение на приложение I към Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета относно тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа (ОВ L 259, 1991 г., стр. 1)

Обща система на данъка върху добавената стойност

Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година за хармонизиране на законодателството на държавите членки относно данъка върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1)

Взаимна помощ при събиране на определени публични вземания

Директива 76/308/ЕИО на Съвета от 15 март 1976 г. относно взаимната помощ при събиране на вземания, свързани с някои видове налози, мита, такси и други мерки (ОВ L 73, 1976 г., стр. 18)

Съдържание

ПРЕДГОВОР	3
СПИСЪК НА РАЗГЛЕЖДАНИТЕ АКТОВЕ	4
I. ХАРМОНИЗИРАНЕ НА ДАНЪЧНИТЕ ОСНОВИ И СТАВКИТЕ ЗА АКЦИЗНИТЕ СТОКИ	8
1. Хармонизиране на акциза върху обработения тютюн	8
1.1. Приложно поле на акциза върху обработения тютюн	8
1.2. Структура на акциза върху обработения тютюн	10
2. Хармонизиране на акциза върху алкохолните напитки	12
2.1. Приложно поле на акциза върху алкохолните напитки	12
2.2. Структура на акциза върху алкохолните напитки	19
3. Хармонизиране на акциза върху енергийните продукти	26
3.1. Приложно поле на акциза върху енергийните продукти	26
3.2. Структура на акциза върху енергийните продукти	31
II. ХАРМОНИЗИРАНЕ НА ПРАВИЛАТА ЗА ВЪЗНИКВАНЕТО НА ЗАДЪЛЖЕНИЕ ЗА ПЛАЩАНЕ НА АКЦИЗ И НА ПРАВИЛАТА ЗА ПЛАЩАНЕТО НА АКЦИЗА	35
1. Възникване на задължение за плащане на акциз	35
1.1. Възникване на задължение за плащане на акциз в случай на извеждане на акцизни стоки от режим на отложено плащане на акциз	36
1.2. Възникване на задължение за плащане на акциз в случай на придобиване на акцизни стоки от частно лице	46
2. Плащане на акциза	52
III. ОБЛАГАНЕ НА АКЦИЗНИТЕ СТОКИ С РАЗЛИЧНИ ОТ АКЦИЗА КОСВЕНИ ДАНЪЦИ	58

I. Хармонизиране на данъчните основи и ставките за акцизните стоки

1. Хармонизиране на акциза върху обработения тютюн

1.1. Приложно поле на акциза върху обработения тютюн

Решение от 6 април 2017 г., Eko-Tabak (C-638/15, [EU:C:2017:277](#))

„Преюдициално запитване — Директива 2011/64/ЕС — Член 2, параграф 1, буква в) — Член 5, параграф 1, буква а) — Понятия за „тютюн за пушене“, „тютюн, който е нарязан или раздробен по друг начин“ и „индустриална обработка“

Митническата служба в област Южна Бохемия (Чехия) разпорежда конфискация на редица продукти, държани от дружеството Eko-Tabak, като се мотивира с това, че те представляват тютюн за пушене по смисъла на националния закон за акцизите и следователно подлежат на облагане с акциз.

Eko-Tabak подава жалба срещу това решение пред Krajský soud v Českých Budějovicích (Окръжен съд Ческе Будейовице, Чехия), като изтъква, че установеното в националния закон определение за тютюн за пушене прекомерно разширява списъка на видовете обработен тютюн съгласно Директива 2011/64. Всъщност Eko-Tabak смята, че неговият продукт — изсушени, плоски, с неправилна форма, частично обезжилени тютюневи листа, преминали процес на изсушаване и контролирано овлажняване, които съдържат глицерин — става годен за пушене едва след допълнителна манипулация (проста манипулация като смачкване или ръчно нарязване). Следователно този продукт не бил тютюн за пушене.

Жалбата на Eko-Tabak е отхвърлена и то подава касационна жалба до Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд, Чехия). Посоченият съд си задава въпроса дали продукти като разглеждания в главното производство представляват обработен тютюн, за който се прилага Директива 2011/64. При отрицателен отговор на този въпрос той иска да установи дали членове 2 и 5 от Директивата допускат държава членка да облага с акциз подобни продукти.

В отговор Съдът приема, че член 2, параграф 1, буква в) и член 5, параграф 1 от Директива 2011/64 трябва да се тълкуват в смисъл, че изсушени, плоски, с неправилна форма, частично обезжилени тютюневи листа, преминали процес на изсушаване и контролирано овлажняване, които съдържат глицерин и са годни за пушене след проста манипулация, състояща се от смачкване или ръчно нарязване, спадат към понятието „тютюн за пушене“ по смисъла на тези разпоредби.

Всъщност от текста на член 5, параграф 1, буква а) от тази директива следва, че той изисква да са изпълнени две кумулативни условия, а именно, от една страна, тютюнът да е нарязан или раздробен по друг начин, усукан или пресован на

плочки, а от друга страна, да може да се пуши, без да е необходима допълнителна индустриална обработка.

Във връзка с това, след като термините „нарязан“ и „раздробен“ нямат дефиниции в тази директива, следва да се вземе предвид техният обичаен и общоприет смисъл, за да се определи обхватът им. Тези термини обаче — чийто обичаен смисъл е особено широк — обозначават по-конкретно, що се отнася до първия от тях, резултата от действия, представляващи откъсване на част или на парче от даден предмет с режещ инструмент, а вторият — резултата от действия, представляващи раздробяване или разделяне на даден предмет.

Вследствие на това, доколкото според предоставените от запитващата юрисдикция данни разглежданите в главното производство продукти се състоят от частично обезжилени тютюневи листа, тези продукти трябва да се считат за нарязан или раздробен по друг начин тютюн по смисъла на член 5, параграф 1, буква а) от Директива 2011/64.

Що се отнася до използваното в посочения член 5, параграф 1, буква а) понятие за „индустриална обработка“, според общите разбирания то обхваща преработката — която обичайно се извършва в голям мащаб и посредством стандартизиран процес — на суровини в материални блага.

От практиката на Съда следва по същество, че не представляват „индустриални обработки“ лесните манипулации, целящи да направят незавършено тютюнево изделие годно за пушене, като манипулацията на просто вмъкване на цилиндрично тяло от тютюн в цигарено руло.

При тези условия трябва да се счита за годен за пушене, без да е необходима допълнителна „индустриална обработка“ по смисъла на член 5, параграф 1, буква а) от Директива 2011/64, обработеният тютюн, който е приготвен или може лесно, с неиндустриални средства, да се подготви за пушене.

В конкретния случай, както става ясно от акта за преюдициално запитване, разглежданите в делото по главното производство продукти са преминали процес на изсушаване и контролирано овлажняване, съдържат глицерин и са годни за пушене след проста манипулация, състояща се от смачкване или ръчно нарязване. С уговорката, че запитващата юрисдикция следва да провери дали това е така, тези продукти видимо отговарят и на условието да могат да се пушат без допълнителна индустриална обработка, и следователно спадат към понятието „тютюн за пушене“, както то е определено в член 5, параграф 1, буква а) от Директива 2011/64.

При тези условия, тъй като не представляват фино нарязан тютюн за свиване на цигари по смисъла на член 2, параграф 1, буква в), подточка i) от тази директива, подобни продукти трябва в такъв случай да се считат за спадащи към понятието

„друг тютюн за пушене“ по смисъла на член 2, параграф 1, буква в), подточка ii) от посочената директива.

1.2. Структура на акциза върху обработения тютюн

Решение от 4 март 2010 г., Комисия/Франция (C-197/08, [EU:C:2010:111](#))

Решение от 4 март 2010 г., Комисия/Австрия (C-198/08, [EU:C:2010:112](#))

Решение от 4 март 2010 г., Комисия/Ирландия (C-221/08, [EU:C:2010:113](#))

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Директива 95/59/ЕО — Данъци, различни от данъците върху оборота, които засягат потреблението на промишлено обработен тютюн — Член 9, параграф 1 — Свободно определяне от производителите и вносителите на максималните цени за продажба на дребно на техните продукти — Национална правна уредба, налагаща минимална цена за продажба на дребно на цигари — Национална правна уредба, която забранява продажбата на тютюневи изделия на „промоционална цена, противоречаща на целите за закрила на общественото здраве“ — Понятие „национални правни системи относно контрола върху нивата на цените или съблюдаването на задължителните цени“ — Обосноваване — Закрила на общественото здраве — Рамкова конвенция на Световната здравна организация за контрол на тютюна“

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Директива 95/59/ЕО — Данъци, различни от данъците върху оборота, които засягат потреблението на промишлено обработен тютюн — Член 9, параграф 1 — Свободно определяне от производителите и вносителите на максималните цени за продажба на дребно на техните продукти — Национална правна уредба, налагаща минимална цена за продажба на дребно на цигари, както и минимална цена за продажба на дребно на фино нарязан тютюн — Обосноваване — Закрила на общественото здраве — Рамкова конвенция на Световната здравна организация за контрол на тютюна“

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Директива 95/59/ЕО — Данъци, различни от данъците върху оборота, които засягат потреблението на промишлено обработен тютюн — Член 9, параграф 1 — Свободно определяне от производителите и вносителите на максималните цени за продажба на дребно на техните продукти — Национална правна уредба, налагаща минимална цена за продажба на дребно на цигари — Обосноваване — Закрила на общественото здраве — Рамкова конвенция на Световната здравна организация за контрол на тютюна“

Директива 95/59 е предвиждала, че производителите и вносителите на тютюневи изделия са свободни да определят максималните продажни цени на дребно за всяко от своите изделия. Според Комисията правните уредби на трите държави членки, които налагат минимални цени, съответстващи на определен процент от средните цени на съответните тютюневи изделия (95 % за Франция, 92,75 % за цигари и 90 % за фино нарязан тютюн за Австрия и 97 % за Ирландия), накърняват свободата на производителите и вносителите да определят максималните цени за

продажба на дребно на техните продукти, а следователно и свободната конкуренция.

Тогава Комисията сезира Съда, тъй като счита, че разглежданите национални правни уредби са в противоречие с Директива 95/59.

Държавите членки се опитват да обосноват своите правни уредби, като се позовават на Рамковата конвенция на Световната здравна организация (СЗО), а също и на разпоредбите на член 30 ЕО, за да обосноват евентуалното нарушение на член 9, параграф 1 от Директива 95/59 с целта за закрила на живота и здравето на хората.

Аналогично във всяко от трите решения, Съдът постановява, че държавата членка, която приема и оставя в сила законодателство, по силата на което публичните власти определят минимални цени за продажба на дребно на цигари и на обработен тютюн, не изпълнява задълженията си по член 9, параграф 1 от Директива 95/59, изменена с Директива 2002/10, когато такъв режим не позволява да се изключи при всички положения възможността наложената минимална цена да засяга конкурентното предимство, което някои производители или вносители на тютюневи изделия биха могли да извлекат от по-ниската себестойност на продукцията. Възможно е такъв режим, който освен това определя минималната цена спрямо прилаганата на пазара средна цена, може да доведе до премахване на разликата в цените на конкурентните продукти и до доближаване на тези цени към цената на най-скъпия продукт. Следователно посоченият режим засяга гарантираното от член 9, параграф 1, втора алинея от Директива 95/59 право на производителите и вносителите свободно да определят максималната цена за продажба на дребно.

Наред с това Рамковата конвенция на СЗО за контрол на тютюна не може да се отрази на съвместимостта или несъвместимостта на такъв режим с член 9, параграф 1 от Директива 95/59, доколкото тази конвенция не налага на договарящите страни никакво конкретно задължение от гледна точка на ценовата политика в областта на тютюневите изделия, а само описва възможните решения, за да бъдат взети предвид свързаните със здравето национални цели относно контрола на тютюна. Възможно е член 6, параграф 2 от тази конвенция се ограничава да предвиди, че договарящите страни приемат или оставят в сила мерки, които „могат да включват“ прилагането на данъчни политики и „където това е приложимо“, на ценови политики спрямо тютюневите изделия.

На последно място, държавите членки не могат да се позовават на член 30 ЕО, за да обосноват евентуалното нарушение на член 9, параграф 1 от Директива 95/59 с целта за закрила на живота и здравето на хората. Възможно е член 30 ЕО не би могъл да се тълкува в смисъл, че разрешава мерки, различни по естество от посочените в членове 28 ЕО и 29 ЕО количествени ограничения при вноса и износа, както и мерки с равностоен ефект.

Въпреки това Директива 95/59 не е пречка държавите членки да продължат да водят борба с тютюнопушенето, която се вписва в целта за закрила на общественото здраве.

В това отношение данъчното законодателство представлява важен и ефикасен инструмент за борба с употребата на тютюневите изделия и следователно за закрила на общественото здраве, като се има предвид, че целта да се гарантира определянето на високи цени за тези изделия може да бъде преследвана по подходящ начин чрез облагането им с по-високи данъци, тъй като увеличението на акцизите рано или късно трябва да се прояви в увеличение на цените на дребно, без това да засегне свободното определяне на цените.

2. Хармонизиране на акциза върху алкохолните напитки

2.1. Приложно поле на акциза върху алкохолните напитки

Решение от 13 март 2019 г., В. S. (Малц в състава на бирата) (C-195/18, [EU:C:2019:197](#))

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Акцизи върху алкохола и алкохолните напитки — Директива 92/83/ЕИО — Член 2 — Понятие „бира“ — Напитка, произведена от пивна мъст, получена от смес, съдържаща повече глюкоза отколкото малц — Комбинирана номенклатура — Позиция 2203 (малцови бири) или 2206 (други ферментирани напитки)“

Заинтересованият произвежда алкохолна напитка, която според него е смес от бира и безалкохолна напитка. Основната съставка на пивната мъст в основата на междинния продукт, използван за производството на тази напитка, е глюкозният сироп, а не малцът (100 хектолитра пивна мъст се получават от 134,9 литра екстракт от малц, 1708,2 литра глюкозен сироп, 9 литра лимонена киселина, 2,4 литра амониев фосфат, хранителни съставки и вода).

За продукцията си заинтересованият подава всеки месец в компетентното митническо бюро акцизна декларация, в която определя произвежданата напитка като „смес от бира“ от позиция 2203 от Комбинираната номенклатура (наричана по-нататък „КН“) и от безалкохолни напитки и прилага акцизната ставка за бирата.

Началникът на митническото бюро оспорва тези декларации, като приема, че произвежданата напитка е трябвало да се класира в позиция 2206 от КН като напитка на базата на различна от бирата ферментирала напитка и безалкохолна напитка и съответно е трябвало да се обложи с по-висока акцизна ставка.

Началникът на митническото бюро мотивира позицията си с това, че главната съставка, използвана за производството на междинния продукт, е глюкозният сироп, а не малцът, поради което не можело този продукт да се класира в позиция 2203 от КН, която се отнася до „бирата от малц“.

В резултат на образуваното наказателно дело заинтересованият е осъден за това, че е заблудил полските данъчни власти относно естеството на произвежданата от него напитка, което е довело до намаляване на дължимия от него акциз. Той обжалва присъдата си пред запитващата юрисдикция.

Според тази юрисдикция, за да се прецени дали заинтересованият е извършил престъпление, трябва най-вече да се установи дали правилно е квалифицирал произвежданата от него напитка като „смес от бира“, спадаща към позиция 2203 от КН, и безалкохолни напитки, или става въпрос за напитка на основата на различна от бирата ферментирала напитка и безалкохолни напитки.

При тези условия запитващата юрисдикция решава да спре производството и да постави на Съда по същество въпроса дали член 2 от Директива 92/83 трябва да се тълкува в смисъл, че междинен продукт, предназначен за смесване с безалкохолни напитки, получен от пивна мъст, съдържаща по-малко малцови съставки от немалцовите съставки и в която глюкозният сироп е добавен преди процеса на ферментация, може да се квалифицира като „малцова бира“, спадаща към позиция 2203 от КН.

Съдът отбелязва, че член 2 от Директива 92/83 включва в определението за „бира“ не само всеки продукт, спадащ към позиция 2203 от КН („Бири от малц“), но също и всеки продукт, представляващ смес от бира и безалкохолни напитки, спадащ към позиция 2206 от КН („Други ферментирани напитки: (например ябълково вино (cider), крушово вино (perry), медовина); смеси от ферментирани напитки и смеси от ферментирани и безалкохолни напитки, неупоменати, нито включени другаде“), и в двата случая при условие че алкохолното съдържание на продукта е над 0,5 обемни процента. Няма съмнение, че спорният продукт — смес от получен чрез ферментация междинен продукт и безалкохолни напитки — не може да се класира в позиция 2203 от КН. Квалификацията „бира“ би била възможна само ако и междинният алкохолен продукт може да се квалифицира като „бира от малц“ по смисъла на позиция 2203 от КН, доколкото видимо е безспорно, че крайният продукт има алкохолно съдържание над 0,5 обемни процента.

В това отношение Съдът прилага постоянната си практика, че решаващият критерий за тарифното класиране на стоките трябва да се търси в техните обективни характеристики и свойства, определени от текста на позицията по КН и обяснителните бележки, изготвени по отношение на КН от Комисията, а по отношение на Хармонизираната система (ХС) — от Световната митническа организация. В случая Съдът констатира, че за да може въпросният междинен продукт да се класифицира като „бира от малц“, трябва, разбира се, да има малц в състава на продукта, но нито в КН, нито в обяснителната бележка към ХС е посочен изискваният процент. Нещо повече, в обяснителната бележка изрично се посочва, че известни количества немалцови житни растения могат да се използват за приготвянето на пивната мъст, без да има изискване относителното съдържание на тези немалцови съставки да бъде по-ниско от това на малцовите съставки, а

добавянето на глюкозен сироп не е забранено. Освен това в обяснителната бележка, чиито текстове на различните езици се разминават, изрично се признава възможността в хода на ферментацията към пивната мъст да се добавят ароматни субстанции, а това не изключва ipso facto квалифицирането на спорния продукт като „бира от малц“. Освен това трябва обективните характеристики и свойства на продукта, особено органолептичните му свойства, да съответстват на тези на бирата. Този въпрос е фактически и затова е от компетентността на националния съд да установи дали междинният алкохолен продукт, смесван с безалкохолни напитки за получаване на крайния продукт, съответства на бира, или не (по-специално поради визуалната прилика или специфичния вкус). Само ако тези условия са изпълнени, продуктът ще попада в позиция 2203 от КН и ще се облага с акциза за бирата.

Решение от 9 декември 2010 г., *Répertoire Culinaire* (C-163/09, [EU:C:2010:752](#))

„Директива 92/83/ЕИО — Хармонизиране на структурата на акцизите върху алкохола и алкохолните напитки — Член 20, първо тире и член 27, параграф 1, букви д) и е) — Вино, порто и коняк за готвене“

Répertoire Culinaire, лондонска фирма за търговия на едро с хранителни стоки, внася от Франция вино, порто и коняк за готвене — алкохолни напитки, към които производителят е добавил сол и пипер, така че те могат да се използват само за приготвяне на ястия и не могат да се консумират като напитки.

Въпреки това британските данъчни власти приемат, че тези продукти следва да бъдат обложени с акциза върху алкохола, и съответно изземат стоките при вноса им.

Répertoire Culinaire и британските власти започват спор за връщането на стоките.

В решение от 12 юни 2008 г., *Gourmet Classic* (C-458/06, EU:C:2008:338), Съдът вече е постановил, че виното за готвене подлежи на облагане с акциз, но с първия си въпрос запитващата юрисдикция все пак приканва Съда да изясни дали член 20, първо тире от Директива 92/83 трябва да се тълкува в смисъл, че определението за етилов алкохол, съдържащо се в тази разпоредба, се прилага за виното за готвене и портото за готвене, и да преразгледа правното си становище от онова дело.

Третият въпрос цели да се определи подходящото правно основание за освобождаването на алкохолните напитки за готвене.

С четвъртия въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи какви задължения възникват за държавата членка на вноса от обстоятелството, че алкохолните напитки за готвене са били освободени от акциз в държавата на производството, преди да бъдат пуснати в свободно обращение в Съюза.

Последно, вторият въпрос се отнася до правилата за прилагане на освобождаването, когато държавата членка е избрала система на възстановяване на акциза. Всъщност Обединеното кралство разрешава възстановяване само при крайно ограничителни условия.

На първо място, Съдът постановява, че член 20, първо тире от Директива 92/83 трябва да се тълкува в смисъл, че определението за етилов алкохол, съдържащо се в тази разпоредба, се прилага за виното за готвене и за портото за готвене.

Обстоятелството, че виното за готвене и портото за готвене като такива се считат за хранителни продукти, за които се прилага глава 21 от Комбинираната номенклатура, приложена към Регламент № 2658/87, изменен с Регламент № 2587/91, и че са неподходящи за консумация като напитки, не влияе върху приложимостта на тази разпоредба по отношение на съдържащия се в тях етилов алкохол.

На второ място, Съдът пояснява, че освобождаването от хармонизирания акциз на виното за готвене, портото за готвене и коняка за готвене, използвани за производството на хранителни продукти, може да бъде извършено съгласно член 27, параграф 1, буква е) от Директива 92/83.

Такива продукти биха могли да попаднат в приложното поле на член 27, параграф 1, буква д) от Директивата само ако са използвани за производството на ароматизатори, предназначени за приготвяне на хранителни продукти и на безалкохолни напитки.

На трето място, еднаквото прилагане на разпоредбите на Директива 92/83 предполага, че облагането или не на даден продукт с акциз или освобождаването на продукт в държава членка трябва по принцип да бъде признато от другите държави членки. Тълкуване в противоположния смисъл би попречило на постигането на целта, преследвана от посочената директива, и би могло да затрудни свободното движение на стоки.

В този смисъл, когато продукти като вино за готвене, порто за готвене и коняк за готвене, които са счетени за неподлежащи на облагане с акциз или за освободени от акциз по силата на Директива 92/83 и са пуснати в консумация в държавата членка, в която са произведени, са предназначени за търговия в друга държава членка, последната следва да третира тези продукти по същия начин на своята територия, освен ако не съществуват конкретни, обективни и подлежащи на проверка доказателства за това, че първата държава членка не е приложила правилно разпоредбите на тази директива или че съгласно член 27, параграф 1 от нея е обосновано приемането на мерки, насочени към предотвратяване на всяка данъчна измама, избягване на акцизи или злоупотреба в областта на освобождаванията, както и към гарантиране на точното и опростено прилагане на последните.

На четвърто и последно място, Съдът постановява, че член 27, параграф 1, буква е) от Директива 92/83 трябва да се тълкува в смисъл, че предоставянето на предвиденото в тази разпоредба освобождаване може да бъде поставяно в зависимост от съблюдаването на условия, установени в национална правна уредба, а именно ограничаване на броя на лицата, които могат да подадат искане за възстановяване, четиримесечен срок за подаване на такова искане и определяне на минимален размер на възстановяването, единствено ако от конкретни, обективни и подлежащи на проверка доказателства следва, че тези условия са необходими както за гарантиране на точното и опростено прилагане на посоченото освобождаване, така и за предотвратяване на всяка данъчна измама, избягване на акцизи или злоупотреба. Запитващата юрисдикция следва да провери дали е такъв случаят по отношение на предвидените в тази правна уредба условия.

Всъщност, от една страна, освобождаването на продуктите, посочени в член 27, параграф 1 от тази директива, е правило, а отказът те да бъдат освободени е изключение, и от друга страна, възможността, която се признава на държавите членки с тази разпоредба, да определят условия, целящи да се осигури точното и опростено прилагане на такова освобождаване от акциз и да се предотврати всяка данъчна измама, избягване на акцизи или злоупотреба, не може да постави под въпрос безусловния характер на задължението за освобождаване, предвидено от посочената разпоредба.

Решение от 19 април 2007 г., Profisa (C-63/06, [EU:C:2007:233](#))

„Директива 92/83/ЕИО — Хармонизиране на структурата на акцизите върху алкохола и алкохолните напитки — Член 27, параграф 1, буква е) — Алкохол, който се съдържа в шоколадови продукти — Освобождаване от облагане с хармонизирания акциз“

UAB Profisa внася в Литва шоколадови продукти, които съдържат етилов алкохол, и подава заявление за освобождаване от акциз съгласно Директива 92/83.

Литовската митническа администрация отказва да признае на Profisa такова освобождаване, по съображение че литовският закон за акцизите наистина освобождава от облагане с акциз етиловия алкохол, предназначен за производството на шоколадови продукти, но не предвижда това освобождаване да се прилага за внасяните готови шоколадови продукти.

Profisa оспорва това решение пред първоинстанционния административен съд, който отхвърля жалбата му. След това Profisa подава жалба до Vyriausiasis administracinis teismas (Върховен административен съд, Литва), който, обезпокоен от несъответствието между литовския текст на член 27, параграф 1, буква е) от Директива 92/83, по който е изготвен литовският закон, и текстовете на тази разпоредба на останалите езици, отправя преюдициално запитване до Съда.

Съдът припомня постоянната си практика в смисъл, че необходимостта от единно прилагане и следователно от единно тълкуване на разпоредбите на общностното право изключва възможността в случай на съмнение текстът на дадена разпоредба да се разглежда отделно в една от неговите редакции, а напротив, изисква да се тълкува и прилага в светлината на текстовете на тази разпоредба на останалите официални езици.

Член 27, параграф 1, буква е) от Директива 92/83 задължава държавите членки да освобождават от облагане с хармонизирания акциз алкохола и алкохолните напитки, които се използват пряко или непряко за производството на хранителни продукти, при условие че алкохолното съдържание не надхвърля 8,5 литра чист алкохол на 100 килограма от стоката за шоколадови продукти и 5 литра чист алкохол на 100 килограма от стоката за всички други продукти. Освен в текста си на литовски език, тази разпоредба изобщо не споменава мястото на използване на алкохола за производството на съответния продукт.

В случай на несъответствия между текстовете на различните езици на дадена общностна разпоредба същата трябва да се тълкува в зависимост от общата логика и целите на правната уредба, от която е част.

В случая член 27, параграф 1, буква е) от Директива 92/83 трябва да се тълкува в смисъл, че задължава държавите членки да освобождават от облагане с хармонизирания акциз вноса на митническата територия на Съюза етилов алкохол, който се съдържа в шоколадови продукти, предназначени за пряка консумация, при условие че алкохолното съдържание в тези продукти не надхвърля 8,5 литра за 100 килограма от продукта.

В това отношение няма значение мястото, на което етиловият алкохол е използван за това производство.

Решение от 29 юни 2000 г., *Salumets и др.* (C-455/98, [EU:C:2000:352](#))

„Данъчни разпоредби — Хармонизиране на законодателствата — Данък върху оборота — Обща система на данъка върху добавената стойност — Шеста директива — Данък при внос — Приложно поле — Контрабанден внос на етилов алкохол“

Страни по делото в главното производство са били финландските митнически власти и група физически лица, обвинени в контрабанда на етилов алкохол.

Подсъдимите твърдят, че директивите за акцизите не се прилагат за тях, и във връзка с това се позовават на съдебната практика относно вноса на наркотични вещества, съгласно която не може да възникне задължение за заплащане на мита или данъци върху оборота при незаконен внос или незаконна доставка на наркотични вещества, освен при продуктите, които попадат в приложното поле на

общностното право, доколкото са част от законен и контролиран икономически оборот с оглед на използването им за медицински или научни цели¹.

Финландското правителство и останалите представили становища правителства на държавите членки пък се позовават на решенията, в които Съдът е постановил, че по принцип се дължи ДДС, когато неправомерно разпространявани на пазара стоки влизат в конкуренция с продукти от законния оборот, както е при фалшивите парфюми², незаконното организиране на хазартни игри³ или незаконния износ на компютърни системи⁴.

Финландският съд, който разглежда това дело, отправя до Съда в частност въпроса дали разпоредбите на Директиви 92/12 и 92/83 се прилагат по отношение на контрабандата на етилов алкохол от трети държави. По-конкретно, той пита дали неправомерният внос на етилов алкохол не би трябвало да се третира по същия начин, както незаконното доставяне на наркотични вещества и вноса на подправени парични знаци.

Съдът най-напред уточнява, че наистина незаконният внос и незаконните доставки на стоки, които поради самото си естество или особените си характеристики не могат да бъдат законно разпространявани на пазара, нито включени в икономическия оборот, като например наркотични вещества или подправени парични знаци, не подлежат на облагане с данъците и митата, които обикновено се дължат съгласно общностната правна уредба, но все пак извън тези хипотези, в които е изключена каквато и да била конкуренция между законен и незаконен икономически сектор, принципът на данъчна неутралност не допуска да се прокарга генерализирано разграничение според това дали сделките са законни, или незаконни.

Що се отнася до етиловия алкохол, внесен контрабандно от трета държава, забраната за разпространяването му на пазара не произтича от самото естество или особените характеристики на тази стока. Освен това етиловият алкохол не може да се смята за изключен от икономическия оборот, а е възможно да се установи конкуренция между контрабандния продукт и този, който се търгува в законния оборот, доколкото съществува законен пазар на алкохола, на който именно навлизат контрабандните продукти.

Затова Директиви 92/12 и 92/83 трябва да се тълкуват в смисъл, че техните разпоредби относно подлежащите на облагане стоки и данъчното задължение се

¹ Подсъдимите в главното производство се позовават на решения от 5 февруари 1981 г., Horvath (50/80, [EU:C:1981:34](#)), 26 октомври 1982 г., Wolf (221/81, [EU:C:1982:363](#)), 28 февруари 1984 г., Einberger (294/82, [EU:C:1984:81](#)), 5 юли 1988 г., Mol (269/86, [EU:C:1988:359](#)), и 5 юли 1988 г., Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, [EU:C:1988:360](#)). Тази съдебна практика е потвърдена и разширена по делата относно вноса на подправени парични знаци (решение от 6 декември 1990 г., Witzemann (C-343/89, [EU:C:1990:445](#)).

² Решение от 28 май 1998 г., Goodwin и Unstead (C-3/97, [EU:C:1998:263](#)).

³ Решение от 11 юни 1998 г., Fischer (C-283/95, [EU:C:1998:276](#)).

⁴ Решение от 2 август 1993 г., Lange (C-111/92, [EU:C:1993:345](#)).

прилагат и за контрабандния внос на етилов алкохол от трети държави на митническата територия на Общността.

2.2. Структура на акциза върху алкохолните напитки

Решение от 17 юни 1999 г., Socridis (C-166/98, [EU:C:1999:316](#))

„Вътрешно данъчно облагане — Член 95 от Договора за ЕО (понастоящем, след изменението, член 90 ЕО) — Директиви 92/83/ЕИО и 92/84/ЕИО — Различно облагане на виното и бирата“

Société critouridienne de distribution (Socridis) подава заявление да му се възстанови акцизът, който е трябвало да плати между май и декември 1993 г. за определени количества бира. То се мотивира с твърдението, че Директиви 92/83 и 92/84 са в противоречие с член 95, втора алинея от Договора за ЕО (понастоящем, след изменението, член 90 ЕО), тъй като установявали система на облагане, която допуска дискриминационни и антиконкурентни практики, като косвено облагодетелства производството на вино в ущърб на производството на бира.

По този въпрос то изтъква, че преди хармонизирането на акцизите с Директиви 92/83 и 92/84 виното и бирата са се облагали във Франция върху еднаква основа (обема) и по сходни ставки (19,50 френски франка (около три евро) на хектолитър за бирата и 22 френски франка (около 3,35 евро) на хектолитър за виното). Според дружеството обаче с посочените директиви била определена минимална ставка на акциза от 1,87 евро на градус и хектолитър за бирата, докато за виното акцизът зависел само от обема и минималната ставка била нулева.

Така тези директиви установяват различна структура и ставки на акциза за виното и за бирата, а това води до различно данъчно облагане на национално равнище, тоест до дискриминация. Всъщност последицата в обсъжданата държава членка от търсената с тези директиви хармонизация е, че е наложена промяна в метода на облагане на бирата чрез въвеждане на критерия на алкохолния градус и е установено значително по-високо равнище на облагане на бирата в сравнение с виното.

Това поставя въпроса дали подобна, разрешена съгласно Директивите дискриминация не противоречи на член 95 от Договора за ЕО (понастоящем, след изменението, член 90 ЕО), а ако е така, дали тази констатация би могла да се отразява на валидността на тези директиви. Поради това запитващата юрисдикция отправя до Съда запитване за валидността на тези две директиви от гледна точка на член 95 от Договора за ЕО (понастоящем, след изменението, член 90 ЕО).

Съдът постановява, че Директиви 92/83 и 92/84 просто задължават държавите членки да прилагат минимален акциз по отношение на бирата. Следователно

държавите членки запазват достатъчна свобода на преценка, за да облагат виното и бирата в съотношение, което да изключва всякаква защита на националното производство по смисъла на член 95 от Договора за ЕО (понастоящем, след изменението, член 90 ЕО).

Целта на общностния законодател с приемането на Директиви 92/83 и 92/84 не е да сближи облагането на виното и на бирата. По силата на правомощията, които изрично са му предоставени с член 99 от Договора за ЕО (понастоящем член 93 ЕО), и с цел да гарантира установяването и функционирането на вътрешния пазар, Съветът е искал да сближи националните законодателства относно акциза върху виното, от една страна, и националните законодателства относно акциза върху бирата, от друга. Освен това общностните институции разполагат с възможността по свой избор да пристъпят само към постепенна хармонизация в дадена област или поетапно сближаване на националните законодателства. Ето защо не е несъвместимо с член 99 от Договора за ЕО (понастоящем член 93 ЕО) Съветът да приеме такива директиви, с които просто да задължи държавите членки да прилагат минимален акциз върху бирата.

Решение от 2 април 2009 г., *Glückauf Brauerei* (C-83/08, [EU:C:2009:228](#))

„Хармонизиране на структурата на акцизите — Директива 92/83/ЕИО — Член 4, параграф 2 — Малка пивоварна, правно и икономически независима от която и да е друга пивоварна — Критерии за правна и икономическа независимост — Възможност да се търпи непряко въздействие“

Glückauf е дружество, което управлява пивоварна. Дружествените дялове в Glückauf са собственост на Menz Gmbh (3 %) и на Innstadt (48 %). Дяловете в последното дружество пък принадлежат на Menz Gmbh (30,7 %) и на Ottakringer (49 %). Ottakringer е дъщерно дружество на Getränke Holding AG, чиито дялове са собственост на семейство Wenckheim (65 %) и на семейство Menz (16 %).

Първоначално Hauptzollamt (Главна митническа служба, Германия) приема Glückauf за пивоварна, която е независима от дружествата Innstadt и Ottakringer, и в съответствие с националните разпоредби прилага за нея намалена ставка на акциза върху бирата. Впоследствие обаче главната митническа служба преценява, че Glückauf се намира в икономическа зависимост от дружеството Ottakringer, и издава акт за определяне на допълнително данъчно задължение за разликата между размера на дължимия акциз по намалената ставка и размера, определен по стандартната ставка.

След като подадената му по административен ред жалба е отхвърлена, Glückauf обжалва акта пред Thüringer Finanzgericht (Финансов съд на Тюрингия, Германия), който е запитващата юрисдикция. То твърди, че критерият икономическа независимост, който позволява да бъде смятано за „малка пивоварна“ по смисъла

на член 4, параграф 2 от Директива 92/83, трябва да се тълкува с оглед на целите на тази директива и поведението на съответните дружества на пазара. Всъщност в конкретния случай констатацията за наличие на икономическа зависимост била възможна само ако предприятията, свързани помежду си посредством общо дялово или акционерно участие на трето лице, се явяват и действат на пазара като единно предприятие.

Запитващата юрисдикция решава да спре производството, за да постави на Съда по същество въпроса дали за целите на прилагането на намалената акцизна ставка за бирата предвиденото в член 4, параграф 2 от Директива 92/83 условие, съгласно което дадена пивоварна трябва да е правно и икономически независима от която и да е друга пивоварна, трябва да се тълкува в смисъл, че критерият за икономическа независимост между правно независими пивоварни се отнася единствено до поведението на тези пивоварни на пазара, или че такъв критерий вече не е изпълнен, когато дадено лице има фактическата възможност за въздействие върху търговската дейност на посочените пивоварни.

Съдът отговаря, че член 4, параграф 2 от Директива 92/83 трябва да се тълкува в смисъл, че положение, за което е характерно наличието на структурни връзки по отношение на дяловите или акционерните участия и правата на глас и в резултат от което едно и също лице, упражняващо управленски функции в няколко от съответните пивоварни, е в състояние — независимо какво е действителното му поведение — да въздейства върху вземаните от тези пивоварни решения във връзка с търговската им дейност, изключва възможността тези пивоварни да бъдат разглеждани като икономически независими една от друга.

Всъщност с Директива 92/83 се цели да се избегне с намаление на акциза върху бирата да се ползват пивоварни, чийто размер и производствен капацитет биха могли да доведат до нарушения на вътрешния пазар. При тези условия с критериите за правна и икономическа независимост, предвидени в член 4, параграф 2 от тази директива, се цели да се гарантира, че всяка форма на икономическа или правна зависимост между пивоварни изключва прилагането на данъчното предимство, каквото е прилагането на намалена акцизна ставка за бирата.

В този контекст понятието „пивоварна, която е правно и икономически независима от която и да е друга пивоварна“ по смисъла на член 4, параграф 2 от тази директива предполага, че трябва да се провери дали между съответните пивоварни е налице отношение на правна зависимост по-конкретно на равнището на управителните им органи или на дяловото или акционерното участие, или притежаваните права на глас, или още дали е налице отношение на икономическа зависимост, което може да засегне способността на посочените пивоварни да вземат самостоятелно решения във връзка с търговската си дейност.

Освен това с критерия за независимост се цели да се гарантира, че с намалената акцизна ставка се ползват действително пивоварните, които срещат затруднения поради размера си, а не принадлежащите към определена група пивоварни. При тези условия, за да може за целите на прилагането на член 4, параграф 2 от Директива 92/83 да се обособят само пивоварните, които действително са правно и икономически независими, трябва да се следи условието за независимост да не се заобикаля поради чисто формални съображения и по-конкретно чрез правни формирания между различни малки пивоварни, за които се твърди, че са независими и които всъщност образуват икономическа група, чието производство надхвърля определените в член 4 от Директива 92/83 граници.

Що се отнася до евентуалното значение на поведението на съответните пивоварни на пазара при определянето на икономическата им независимост, член 4, параграф 2 от Директива 92/83 се отнася до правната и икономическата структура на пивоварните, без изрично да споменава поведението на последните на пазара. От друга страна, обстоятелството, че пивоварните осъществяват дейност на отделни пазари и предлагат различен асортимент от стоки не позволява да се заключи, че е налице икономическа независимост между посочените пивоварни, тъй като, напротив, това обстоятелство може в действителност да свидетелства за наличието на съзнателна и приета на равнището на определена група стратегия с оглед на избягване или намаляване на вътрешната конкуренция в рамките на групата.

Решение от 4 юни 2015 г., Brasserie Bouquet (C-285/14, [EU:C:2015:353](#))

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Директива 92/83/ЕИО — Акцизи — Бира — Член 4 — Независими малки пивоварни — Намалени акцизни ставки — Условия — Липса на производство по предоставен лиценз — Производство въз основа на принадлежаща на трето лице технология, разрешено от него — Разрешено използване на марките на това трето лице“

Френското предприятие Brasserie Bouquet продава бира, която самото то произвежда. То упражнява пивоварната си дейност въз основа на „договор за присъединяване към „Cercle des 3 brasseurs“, сключен с ICO 3B SARL; по силата на този договор то има право да използва марките и търговското наименование „Les 3 brasseurs“, а също и ноу-хаута на последно посоченото дружество.

Сезиран с преюдициално запитване във връзка със спор относно отказа на митническите органи да приложат предвидената в националното законодателство намалена акцизна ставка за малките независими пивоварни, Съдът е трябвало по същество да определи дали за целите на прилагането на намалената акцизна ставка върху бирата предвиденото в член 4, параграф 2 от Директива 92/83 условие пивоварната да не произвежда по предоставен лиценз, не е изпълнено,

когато съответната пивоварна произвежда бирата си в съответствие с такъв договор за съвместна дейност.

Отговаряйки на този въпрос, Съдът отбелязва, че с оглед на приложението на намалената акцизна ставка за бирата предвиденото в член 4, параграф 2 от Директива 92/83 условие дадена пивоварна да не произвежда по предоставен лиценз, не е изпълнено, ако въпросната пивоварна произвежда бирата си в съответствие с договор, по силата на който тя се ползва с разрешение да използва марките и технологията на производство на трето лице.

Всъщност с Директива 92/83 се цели да не се допусне с намаление на акциза върху бирата да се ползват пивоварни, чийто размер и производствен капацитет биха могли да доведат до нарушения на вътрешния пазар.

Следователно член 4, параграф 2 от Директива 92/83 изисква малките пивоварни, чието годишно производство на бира не надхвърля 200 000 хектолитра, да бъдат действително независими от която и да е друга пивоварна, както по отношение на правната и икономическата си структура, така и по отношение на производствената си структура, доколкото използват помещения, физически намиращи се отделно от помещенията на която и да е друга пивоварна, и не осъществяват дейността си по предоставен лиценз.

Липсата на производство по предоставен лиценз представлява също така едно от условията, целящи да гарантират, че съответната малка пивоварна е действително самостоятелна по отношение на всяка друга пивоварна. От това следва, че понятието за производство „по предоставен лиценз“ трябва да се тълкува така, че да включва производството на бира въз основа на всякакъв вид разрешение, от което следва, че посочената малка пивоварна не е напълно независима от третото лице, което ѝ е дало това разрешение. Това е така по отношение на разрешението за използване на патент, марка или производствена технология на това трето лице.

Решение от 10 април 2014 г., Комисия/Унгария (C-115/13, [EU:C:2014:253](#))

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Акцизи върху алкохола и алкохолните напитки — Директива 92/83/ЕИО — Определяне на акцизните ставки — Производство на етилов алкохол в обекти за дестилация при нулева ставка на акциза — Освобождаване от акциз на производството на етилов алкохол от частни лица“

Правото на Съюза, а именно Директива 92/83, изменена с Акта относно условията за присъединяване на Република България и Румъния (ОВ L 157, 2005 г., стр. 203), и Директива 92/84, задължава държавите членки да облагат етиловия алкохол с акциз, който за различните от вино и бира алкохолни напитки възлиза на не по-малко от 550 евро на хектолитър чист алкохол. Унгария обаче получава

разрешение да прилага намалена акцизна ставка за алкохола, който е произведен в обекти за дестилация на плодове на самите лозаро-овощарски стопани и е предназначен за тяхно лично потребление. Преференциалната акцизна ставка обаче не може да е по-малка от 50 % от стандартната национална акцизна ставка за алкохола. Освен това прилагането ѝ е ограничено до 50 литра алкохол на година и на лозаро-овощарско стопанство.

Унгарското законодателство е предвиждало, че акцизът за спиртните напитки, произведени в обект за дестилация за сметка на лозаро-овощарските стопани (дестилиране за клиенти с техен материал), е 0 унгарски форинта (HUF) за обеми до 50 литра годишно, което е равносилно на пълно освобождаване. Освен това спиртните напитки, произведени от частно лице в собствената му дестилерия, са освободени от акциз за обеми до 50 литра годишно, когато напитките са предназначени за лично потребление на домакинството.

Този благоприятен режим е обоснован главно с това, че производството на „палинка“ (pálinka, вид ракия) е въпрос на традиция.

Тъй като приема, че Унгария не спазва правилата на Съюза за акцизите върху алкохолните напитки, Комисията предявява пред Съда иск за установяване на неизпълнение на задължения. Според Комисията разпоредбите на правото на Съюза не оставят място за никакви схеми за освобождаване на домашната дестилация и не допускат определянето на нулева ставка при дестилиране с материал на клиента.

Съдът отбелязва, че Директива 92/83 относно акцизите върху алкохолните напитки определя случаите, в които тези напитки могат да бъдат освободени от акциз или да бъдат облагани при намалени акцизни ставки. Следователно Директивата не разрешава на държавите членки да въвеждат преференциални правила, чийто обхват би надхвърлял позволеното от европейския законодател. По-нататък Съдът констатира, че унгарското законодателство, което предвижда пълно освобождаване на спиртните напитки, произведени от плодове на лозаро-овощарските стопани, излиза извън границите на максималното намаление от 50 %, което е разрешено на Унгария с Директивата. Също така, националните правила, които освобождават от акциза домашно произведените спиртни напитки, са в противоречие с Директивата, тъй като тя не предвижда подобно изключение от стандартната ставка.

В допълнение Съдът отговаря на двойния аргумент на правителството ответник, че производството на спиртни напитки представлява вековна традиция и запазването ѝ е разглеждано като основната цел на унгарското правителство, както и на довода му, че същата практика за освобождаване на малки количества спиртни напитки от акциз съществува и в други държави членки. По този въпрос той посочва, че не може националната традиция да се приеме за общо основание за дискреционно отклоняване от задължителното действие на директивите.

Затова Съдът постановява, че Унгария не е изпълнила задълженията, които произтичат за нея от законодателството на Съюза относно акциза върху алкохолните напитки.

Решение от 5 октомври 2004 г. (пленум), Комисия/Гърция (C-475/01, [EU:C:2004:585](#))

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Нарушение на член 90, първа алинея ЕО — Акцизи върху алкохола и алкохолните напитки — Облагане на узото с по-ниска ставка от прилаганата за останалите алкохолни напитки — Съответствие на тази ставка с директива, която не е била оспорена в срока по член 230 ЕО“

В Директива 92/83 е предвидена намалена акцизна ставка за някои видове продукти, включително узо (член 23, точка 2). Законът, който транспонира Директивата в гръцкото законодателство, определя основната акцизна ставка на около 294 000 гръцки драхми (GRD) (около 860 евро) на сто литра чист алкохол. За узото е приложено 50 % намаление на основната ставка — около 147 000 GRD (около 430 евро) на сто литра чист алкохол.

Комисията приема, че тази разлика е несъвместима със забраната по член 90 от Договора за ЕО за прилагане на по-високи данъци към продуктите от други държави членки в сравнение с прилаганите към сходните местни продукти, и предявява иск за установяване на неизпълнение на задължения.

С решението си Съдът отхвърля иска на Комисията. Най-напред той припомня, че когато е определила по-ниска ставка за узото, Гърция е действала на основание на член 23, точка 2 от Директива 92/83 и при съобразяване с този член. В този смисъл с иска си Комисията пряко оспорва акцизната ставка, която Гърция може да прилага за узото на това основание, но всъщност непряко оспорва валидността на посочената разпоредба. В това отношение Съдът припомня, че актовете на общностните институции по правило се ползват с презумпция за законосъобразност и съответно произвеждат правно действие, докато не бъдат оттеглени, отменени в производство по жалба за отмяна или обявени за невалидни в резултат на преюдициално запитване или на възражение за незаконосъобразност.

Като изключение от този принцип актовете, страдащи от порок, който е толкова очевидно тежък, че е нетърпим в общностния правен ред, трябва да се считат за непроизвеждащи правно действие, дори временно, т.е. да се разглеждат като правно несъществуващи. Това изключение има за цел да запази равновесието между две основни, но понякога противоположни изисквания, които трябва да бъдат изпълнени във всеки правен ред, а именно стабилността на правоотношенията и спазването на законността.

Тежестта на последиците, които се свързват с констатацията за несъществуване на даден акт на общностните институции, изисква по съображения за правна сигурност тази констатация да е възможна само в най-крайни хипотези.

Директива 92/83 обаче не може да се смята за несъществуващ акт нито в своята цялост, нито по отношение на член 23, точка 2. Тази директива не е била и оттеглена от Съвета, нито пък член 23, точка 2 е бил отменен или обявен за невалиден от Съда. При тези обстоятелства член 23, точка 2 от Директива 92/83 поражда правни последици, които се ползват с презумпция за законосъобразност.

Оттук Съдът стига до извода, че държавата членка не е допуснала неизпълнение на задълженията си по общностното право, когато се е ограничила с това да запази в сила национална правна уредба, която е приета на основание на член 23 от Директива 92/83, който позволява да се прилагат намалени акцизни ставки за определени видове продукти, и е съобразена с този член.

3. Хармонизиране на акциза върху енергийните продукти

3.1. Приложно поле на акциза върху енергийните продукти

Решение от 4 юни 2015 г., Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, [EU:C:2015:354](#))

„Преюдициално запитване — Член 267 ДФЕС — Производство за инцидентен контрол за конституционност — Проверка за съответствието на национален закон както с правото на Съюза, така и с конституцията на съответната държава членка — Право на национална юрисдикция да сезира Съда с преюдициално запитване — Национална правна уредба, която предвижда данък за използването на ядрено гориво — Директиви 2003/96/ЕО и 2008/118/ЕО — Член 107 ДФЕС — Членове 93 АЕ, 191 АЕ и 192 АЕ“

През 2010 г. Германия приема Закон за данъчно облагане на ядрените горива (Kernbrennstoffsteuergesetz). За периода от 1 януари 2011 г. до 31 декември 2016 г. този закон въвежда данък за използването на ядрено гориво за производство на електроенергия с търговска цел, който се заплаща от операторите на атомни електроцентрали.

Дружеството Kernkraftwerke Lippe-Ems, което е оператор на атомната електроцентрала Емсланд в Линген (Германия) и което през юни 2011 г. е използвало горивни касети в ядрения реактор на своята електроцентрала, има данъчно задължение в размер на повече от 154 милиона евро.

Kernkraftwerke Lippe-Ems оспорва този данък пред Finanzgericht Hamburg (Финансов съд Хамбург, Германия). Според него германският данък върху ядреното гориво не е съвместим с правото на Съюза.

Finanzgericht Hamburg (Финансов съд Хамбург) решава да отправи запитване до Съда дали трябва да се приеме, че Директива 2003/96 за данъчното облагане на енергийните продукти и електроенергията и Директива 2008/118, както и член 107 ДФЕС или разпоредбите на Договора за Евратом не допускат държава членка да въведе данък за използването на ядрено гориво за производството на електроенергия с търговска цел.

Съдът отговаря, че този данък не е в противоречие с правото на Съюза. Що се отнася по-конкретно до съвместимостта на този данък с европейския режим на акцизите, Съдът посочва, че член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 и член 1, параграфи 1 и 2 от Директива 2008/118 трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба, която предвижда събирането на данък за използването на ядрено гориво за производството на електроенергия с търговска цел. Всъщност член 14 от посочената директива изброява изчерпателно задължителните освобождавания, които държавите членки трябва да предвидят при облагането на енергийните продукти и електроенергията, и определя ясно продуктите, които подлежат на освобождаване.

Що се отнася до първата от тези разпоредби, член 2, параграф 1 от Директива 2003/96 определя понятието „енергийни продукти“, използвано за целите на посочената директива, като чрез позоваване на кодовете по комбинираната номенклатура изброява изчерпателно продуктите, които попадат в определението на това понятие. При това положение ядреното гориво, доколкото не е включено в този списък, не представлява енергиен продукт по смисъла на Директива 2003/96 и поради това не попада под действието на освобождаването по член 14, параграф 1, буква а) от тази директива (освобождаване на енергийните продукти, които подлежат на облагане с хармонизирания акциз и се използват за производството на електроенергия). Разглежданото освобождаване не може да се приложи и по аналогия. Освен това евентуалното несъответствие на националното законодателство с политиката на Съюза за намаляване на емисиите на CO₂ не би могло да обоснове — освен ако не се измени радикално обхватът на член 2, параграф 1 и на член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96, противно на ясното намерение на законодателя на Съюза — тълкуване на тези разпоредби в смисъл, че се прилагат за продукти, различни от енергийните и от електроенергията по смисъла на тази директива.

Така Съдът по същество приема, че може да има едновременно събиране на данък върху потреблението на електроенергия и върху източниците за нейното производство, които не са енергийни продукти по смисъла на Директива 2003/96.

Що се отнася до член 1, параграфи 1 и 2 от Директива 2008/118, въведеният с национален закон данък, с който не се облага пряко или косвено потреблението на електрическата енергия, обхваната от Директива 2003/96, нито пък на друг акцизен продукт, не би могъл да попадне под действието на член 1, параграф 1 или 2 от Директива 2008/118, и съответно не би могъл да представлява нито акциз

върху електрическата енергия, нито допълнителен косвен данък върху този продукт по смисъла на Директивата.

Това е така при данък, който, от една страна, се дължи при първоначалното използване на горивна касета или на горивни пръти в ядрен реактор и стартирането на самоподдържаща се верижна реакция за производството на електроенергия с търговска цел, а от друга страна, се изчислява въз основа на количеството използвано ядрено гориво, като за всички видове такова гориво е предвидена обща ставка, а количеството електроенергия, произведена в реактора на ядрена централа, не се обуславя пряко от използваното количество ядрено гориво, и може да варира в зависимост от вида и свойствата на използваното гориво, както и от производителността на съответния реактор и който данък би могъл да се събира поради задействането на самоподдържаща се верижна реакция, без непременно да е налице произведено, а следователно и потребено количество електроенергия.

Съответно Съдът отбелязва, че не се установява да има пряка и неделима връзка между използването на ядрено гориво и потреблението на електроенергията, произведена в реактора на ядрена централа.

Решение от 20 септември 2017 г., *Elecdedy Carcelen* и др. (C-215/16, C-216/16, C-220/16 и C-221/16, [EU:C:2017:705](#))

„Преюдициално запитване — Околна среда — Вятърна енергия — Директива 2009/28/ЕО — Насърчаване на използването на енергия от възобновяеми източници — Член 2, втора алинея, буква к) — Схема за помощ — Член 13, параграф 1, втора алинея, буква д) — Административни такси — Директива 2008/118/ЕО — Общ режим на облагане с акциз — Член 1, параграф 2 — Допълнителни косвени данъци със специално предназначение — Директива 2003/96/ЕО — Данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията — Член 4 — Минимални нива на облагане на енергията — Такса върху вятърните генератори, предназначени за производството на електроенергия“

Дружествата жалбоподатели експлоатират вятърни генератори за производство на вятърна електроенергия на територията на автономна област Кастилия-Ла Манча (Испания). През данъчните 2011 г. и 2012 г. те заплащат установена от националния закон такса, която съставлява платима на тримесечие фиксирана сума, която се изменя според големината на вятърния парк и според мощността на вятърния генератор и не зависи от количеството произведена от него електроенергия.

Тъй като смятат, че таксата е противоконституционна и несъвместима с правото на Съюза, жалбоподателите подават заявления до компетентните национални органи за коригиране на тази такса в данъчните им декларации и възстановяване на платените суми.

В този контекст Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (Върховен съд на Кастилия-Ла Манча, Испания) отправя запитване до Съда за правния режим на въпросната такса.

Доколкото става дума за прилагането на режима на акцизите, в решението си Съдът постановява, че член 4 от Директива 2003/96 трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба като разглежданата в главните производства, която предвижда събирането на такса, с която се облагат вятърните генератори, предназначени за производството на електроенергия, тъй като с тази такса не се облагат енергийните продукти или електроенергията по смисъла на член 1 и на член 2, параграфи 1 и 2 от тази директива и следователно тази такса не попада в приложното поле на посочената директива.

Всъщност не е налице каквато и да е връзка между факта, пораждащ задължението за плащане на разглежданата в главните производства такса, от една страна, и от друга, действително произведената от вятърните генератори електроенергия.

Поради възприетата квалификация член 1, параграф 2 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба като разглежданата в главните производства, която предвижда събирането на такса върху вятърните генератори, предназначени за производството на електроенергия, тъй като тя не съставлява такса, с която се облага потреблението на енергийни продукти или на електроенергия, и следователно не попада в приложното поле на тази директива.

Решение от 10 юни 1999 г., Braathens (C-346/97, [EU:C:1999:291](#))

„Директива 92/81/ЕИО — Хармонизиране на структурата на акциза върху минералните масла — Минерални масла, доставяни за гориво за целите на въздухоплаването, с изключение на частните развлекателни полети — Освобождаване от хармонизирания акциз“

Шведската данъчна администрация изисква от авиокомпанията Braathens Airlines да заплати предвидената в националното право екологична такса за търговското въздухоплаване по вътрешни линии, която се изчислява според разхода на гориво и емисиите на въглеродороди и азотен моноксид.

След като подадената му по административен ред жалба е отхвърлена, Braathens подава жалба до запитващата юрисдикция. Последната се обръща към Съда, за да установи, първо, дали спорната такса противоречи на член 8, параграф 1, буква б) от Директива 92/81, второ, дали тази разпоредба може да се смята за разпоредба с директен ефект и трето, дали е възможно тази такса да се раздели на части, едната съвместима с общностното право, а другата — не.

На първо място, Съдът постановява, че член 8, параграф 1 от Директива 92/81 не допуска да се събира екологична такса върху вътрешните търговски полети, която се изчислява в зависимост от данните за разхода на гориво и емисиите на въглеродороди и азотен монооксид при курс със средна продължителност за вида използван самолет.

Подобна национална такса — която облага потреблението на самото гориво, понеже съществува пряка и неделима връзка между потреблението на моторното гориво и отделяните при потреблението му замърсяващи вещества — е несъвместима с режима на хармонизирания акциз, установен с Директиви 92/12 и 92/81. Всъщност, ако се позволи на държавите членки да облагат с друг косвен данък продуктите, които трябва да бъдат освободени от хармонизирания акциз съгласно член 8, параграф 1, буква б) от Директива 92/81, както е в случая, това би лишило тази разпоредба от всякакво полезно действие.

На второ място, Съдът приема, че предвиденото в член 8, параграф 1, буква б) от Директива 92/81 задължение за освобождаване от хармонизиран акциз на минералните масла, доставяни за гориво за целите на въздухоплаването, с изключение на частните полети за развлечение, е достатъчно ясно, точно и безусловно, за да могат частноправните субекти да се позоват на него пред националния съд, за да оспорят несъвместима с това задължение национална правна уредба.

Решение от 13 юли 2017 г., *Vakarų Baltijos laivų statykla* (C-151/16, [EU:C:2017:537](#))

„Преюдициално запитване — Директива 2003/96/ЕО — Данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията — Член 14, параграф 1, буква в) — Освобождаване на енергийните продукти, използвани като гориво за целите на корабоплаването във водите на Европейския съюз и за произвеждане на електроенергия на борда на плавателни съдове — Гориво, използвано от кораб, за да се придвижи на собствен ход от мястото, където е построен, до пристанище в друга държава членка за качване на първия му търговски товар там“

Vakarų Baltijos laivų statykla, литовско дружество за строителство на кораби за плаване в открито море (наричано по-нататък „литовското дружество“), сключва договор за построяване на товарен кораб за естонско дружество. Съгласно договора то закупува гориво, което е налято направо в резервоарите на кораба, и заплаща акциза за това гориво. След като приема кораба, клиентът го изпраща на плаване без товар от пристанище Клайпеда (Литва) до пристанище Щралзунд (Германия), където е качен първият му търговски товар, превозен след това срещу заплащане до Сантандер (Испания).

Литовското дружество поисква от Националната данъчна инспекция да му възстанови акциза, който е платило за доставката на гориво за кораба на естонския си клиент. Националната данъчна инспекция отхвърля това искане на

основанието, че към момента на доставката на въпросното гориво за клиента литовското дружество не е отговаряло на предвидените в националното право формални и материалноправни изисквания и не е притежавало издаден по съответния ред лиценз, който да му дава право да доставя корабно гориво.

Този отказ за възстановяване е отменен от Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Комисия по данъчни спорове към правителството на Република Литва). Националната данъчна инспекция подава жалба против това решение, която е уважена от Vilniaus apygardos administracinis teismas (Окръжен административен съд Вилнюс, Литва). Тогава литовското дружество подава касационна жалба до Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (Върховен административен съд, Литва), запитващата юрисдикция, която се изправя пред въпроса как следва да се тълкува член 14, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96 и възможно ли е предвиденото в тази разпоредба освобождаване да бъде отказано по чисто формални съображения.

Най-напред Съдът приема, че член 14, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96 трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в тази разпоредба освобождаване е приложимо спрямо горивото, използвано за плаването на кораб без товар от пристанище в една държава членка, в конкретния случай пристанището, където е построен корабът, до пристанище в друга държава членка, за да се натоварят там стоки, които след това трябва да се превозят до пристанище в трета държава членка.

След това той дава тълкуване на член 14, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96 в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка като разглежданата в главното производство, която изключва прилагането на предвиденото в тази разпоредба освобождаване, на основание че снабдяването на кораб с енергийни продукти е било извършено, без да са спазени предвидените в посочената правна уредба формални изисквания, независимо че снабдяването е в съответствие с всички условия за прилагане, предвидени в посочената разпоредба.

3.2. Структура на акциза върху енергийните продукти

Решение от 2 юни 2016 г., ROZ-ŚWIT (C-418/14, [EU:C:2016:400](#))

„Преюдициално запитване — Акцизи — Директива 2003/96/ЕО — Диференцирани акцизни ставки за моторните горива и горивата за отопление — Условие за прилагане на ставката за горивата за отопление — Подаване на месечна справка за декларациите, че закупваните продукти са предназначени за отоплителни цели — Прилагане на акцизната ставка за моторните горива в случай на неподаване на такава справка — Принцип на пропорционалност“

През периода от 1 март до 31 декември 2009 г. полското дружество ROZ-ŚWIT извършва редица сделки за продажба на гориво, и по-точно мазут. Констатирано е, че тези продажби са проверени и няма съмнение, че купувачите са потвърдили закупуването и използването на това гориво за отоплителни цели. ROZ-ŚWIT обаче не е подавало в срок справка за декларациите на купувачите, както е предвидено в полското акцизно законодателство.

Съгласно това законодателство, ако не е спазено задължението за подаване в срок на справка за декларациите на купувачите, към използвания за отоплителни цели продукт се прилага акцизната ставка за моторните горива; затова с акт за определяне на акцизно задължение Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu (началник на митническо бюро Вроцлав, Полша) облага именно по тази ставка продажбите на ROZ-ŚWIT.

ROZ-ŚWIT обжалва акта по административен ред пред директора на митница Вроцлав, като поддържа, че неподдаването на справките за декларациите на купувачите представлява само формално нарушение, а реалното предназначение на съответното гориво за отоплителни цели е извън съмнение.

Тъй като административната му жалба е отхвърлена, ROZ-ŚWIT подава жалба пред Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Вроцлавски областен административен съд, Полша).

Тази юрисдикция иска по същество да установи дали Директива 2003/96 и принципът на пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която, от една страна, продавачите на горива за отопление са длъжни да подават в определен срок месечна справка за декларациите на купувачите, че закупуваните продукти са предназначени за отоплителни цели, и от друга страна, при неподдаване на такава справка в определения срок към продаденото гориво за отопление се прилага акцизната ставка за моторните горива, включително когато е констатирано, че без съмнение този продукт е предназначен за отоплителни цели.

Съдът постановява, че Директива 2003/96 и принципът на пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба, съгласно която продавачите на горива за отопление са длъжни да подават в определен срок месечна справка за декларациите, че закупуваните продукти са предназначени за отоплителни цели. Те не допускат национална правна уредба, съгласно която при неподдаване на такава справка в определения срок към продаденото гориво за отопление се прилага акцизната ставка за моторните горива, включително когато е констатирано, че без съмнение този продукт е предназначен за отоплителни цели.

Всъщност, от една страна, като се има предвид, че държавите членки разполагат със свобода на преценка по отношение на приеманите мерки и механизми за предотвратяване на избягването на данъци и данъчните измами във връзка с

продажбата на горива за отопление, и при положение че задължението за подаване пред компетентните органи на справка за декларациите на купувачите не е явно непропорционално, следва да се приеме, че това задължение е подходяща мярка за осъществяването на подобна цел и не надхвърля необходимото за постигането ѝ.

От друга страна обаче, разпоредба на националното право, съгласно която при неподаване в срок на справка за декларациите на купувачите към горивата за отопление автоматично се прилага акцизната ставка за моторните горива дори ако съответното гориво се използва именно като гориво за отопление, е в противоречие с общия разум и целта на Директива 2003/96, които почиват на принципа, че енергийните продукти се облагат според действителното им използване. Освен това подобно автоматично прилагане на акцизната ставка за моторните горива в случай на неспазване на задължението за подаване на справка е в разрез с принципа на пропорционалност. Всъщност прилагането на акцизната ставка за моторните горива към гориво за отопление поради неизпълнение на посоченото задължение, когато е констатирано, че без съмнение тези продукти са предназначени за отоплителни цели, надхвърля необходимото за предотвратяването на избягването на данъци и данъчните измами.

Решение от 27 ноември 2003 г., Комисия/Финландия (C-185/00, [EU:C:2003:639](#))

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Директиви 92/81/ЕИО и 92/82/ЕИО — Ставка на акциза върху минералните масла — Данъчна ревизия — Използване на газьола като моторно гориво“

Това дело се води по иск за установяване на неизпълнение на задължения срещу Република Финландия, с който Комисията иска от Съда да установи, че като е оставила в сила националното законодателство, което предвижда възможност за използване на по-ниско облагания газьол (нафта) като гориво за моторни превозни средства, Република Финландия не е изпълнила задълженията си по член 8, параграфи 2 и 3 от Директива 92/81 и член 5, параграф 1 от Директива 92/82.

От една страна, Комисията поддържа, че макар за използвания като моторно гориво газьол да предвижда по-висока акцизна ставка от минималната по член 5, параграф 1 от Директива 92/82, финландската правна уредба все пак не може да се смята за съобразена с тази разпоредба, тъй като не гарантира при всички обстоятелства, че този газьол действително ще се облага по предвидената там ставка.

Всъщност финландската система позволява по-ниско облагания газьол да се използва като моторно гориво, като задължава собствениците и държателите на

моторни превозни средства преди това да декларират пред данъчните органи намерението си да започнат да използват газьола като моторно гориво, и освен това изисква те да заплатят свръхтакса и/или такса гориво, които обаче не зависят от количеството използван газьол и съответно не представляват акцизи.

От друга страна, Комисията твърди, че що се отнася до разпространението и използването на газьола за целите по член 8, параграфи 2 и 3 от Директива 92/81, като например употреба в секторите на селското и горското стопанство и за обществено строителство, Република Финландия не е осигурила подходящ и ефективен контрол, както изискват тези разпоредби, за да се гарантира, че газьолът ще служи строго за употребата, за която е обложен.

В решението си Съдът постановява, че национална правна уредба, която предвижда възможност за използване на по-ниско облагания газьол като моторно гориво и за тази цел въвежда свръхтакса и/или такса гориво, които следва да се събират въз основа на предварителна декларация и не представляват акцизи, не може да се смята за съобразена с член 5, параграф 1 от Директива 92/82, който изисква използваният като моторно гориво газьол да се облага по предвидената там минимална акцизна ставка.

Наистина член 5, параграф 1 от Директива 92/82 налага на държавите членки задължението да гарантират, че минералните масла, използвани като моторно гориво, ще се облагат с акциз най-малко по акцизната ставка, предвидена в тази разпоредба, но член 8, параграфи 2 и 3 от Директива 92/81 изброява някои сектори, в които използването на минерални масла като моторно гориво може да се освободи от акциз или да се облага по намалена акцизна ставка, при условие че за това се упражнява данъчен контрол.

Не изпълнява задълженията си по тези разпоредби обаче онази държава членка, която оставя в сила правна уредба за използването на газьола, установяваща механизъм за данъчен контрол, който не позволява да се постигне целта на тези разпоредби, тъй като не е годен ефективно да предотвратява използването като моторно гориво на предназначени за други цели и съответно по-ниско облагани минерални масла и по този начин да гарантира, че използваният като моторно гориво газьол действително ще се облага по минималната акцизна ставка, предвидена в тези разпоредби.

II. Хармонизиране на правилата за възникването на задължение за плащане на акциз и на правилата за плащането на акциза

1. Възникване на задължение за плащане на акциз

Решение от 29 юни 2017 г., Комисия/Португалия (C-126/15, [EU:C:2017:504](#))

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Акциз върху цигарите — Директива 2008/118/ЕО — Възникване на задължението — Място и време на възникване — Данъчни обозначения — Свободно движение на акцизни стоки — Ограничаване във времето на разпространението и продажбата на цигари — Принцип на пропорционалност“

По това дело Съдът е сезиран с иск за установяване на неизпълнение на задължения, като от него е поискано да констатира, че като е забранила да се предлагат на пазара и продават на потребителите пакети цигари след края на третия месец на първата година след посочената върху бандерола, Португалската република не е изпълнила задълженията си по член 9, първа алинея от Директива 2008/118 и принципа на пропорционалност.

Съдът приема, че държавата членка не изпълнява задълженията си по член 9, първа алинея от Директива 2008/118 и принципа на пропорционалност, ако предвиди, че цигари, освободени за потребление през определена година, повече не могат да се предлагат на пазара и продават на потребителите след изтичане на третия месец на следващата година, когато през последно посочената година няма увеличаване на акциза.

Всъщност борбата с евентуалните данъчни измами, избягване на данъци и данъчни злоупотреби е цел на Директива 2008/118, както следва от съображение 31, член 11 и член 39, параграф 3, първа алинея от нея. Освобождаването за потребление на прекомерно големи количества пакети цигари в края на годината с оглед на бъдещо увеличаване на ставката на акциза представлява форма на злоупотреба, която държавите членки имат право да предотвратяват чрез подходящи мерки. Доколкото член 9, първа алинея от Директива 2008/118 препраща към националното законодателство, в сила към датата на възникване на задължението за плащане на акциз за определянето на условията за облагане и на ставката на акциза, това признато на държавите членки право задължително предполага, че те имат възможност да приемат такива мерки.

Въпреки това, при упражняване на правомощията, предоставени им от правото на Съюза, държавите членки трябва да спазват общите принципи на правото, сред които е и по-специално принципът на пропорционалност. Този принцип задължава държавите членки да използват средства, които позволяват ефективното постигане на преследваните от вътрешното право цели, но

същевременно в най-малка степен засягат целите и принципите, установени от съответната правна уредба на Съюза. Мярка, която има за цел да предотврати освобождаването за потребление на прекомерно големи количества пакети цигари в края на годината с оглед на бъдещо увеличаване на акциза, е подходяща за постигането на законни цели като борбата с данъчните измами и с избягването на данъци, както и защитата на общественото здраве. Тя също така допринася за здравословна конкуренция. Доколкото обаче се прилага във всички случаи, включително когато ставката на акциза намалява или остава непроменена, такава мярка не е необходима за постигане на набеязаните цели. Всъщност тези цели биха могли да бъдат постигнати с налагане на по-малко ограничения и по също толкова подходящ начин, ако спорната мярка се прилагаше само в случай на увеличаване на акциза върху цигарите.

1.1. Възникване на задължение за плащане на акциз в случай на извеждане на акцизни стоки от режим на отложено плащане на акциз

Решение от 2 юни 2016 г., Полихим-СС (C-355/14, [EU:C:2016:403](#))

„Преюдициално запитване — Косвени данъци — Акцизи — Директива 2008/118/ЕО — Изискуемост на акцизите — Член 7, параграф 2 — Понятие за извеждане на акцизни стоки от режим отложено плащане на акциз — Данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията — Директива 2003/96/ЕО — Член 14, параграф 1, буква а) — Използване на енергийни продукти за производството на електроенергия — Покупка и препродажба от междинен купувач на намиращи се в данъчен склад енергийни продукти — Пряка доставка на енергийни продукти на оператор с цел производството на електроенергия — Посочване в данъчните документи на междинния купувач като „получател“ на продуктите — Нарушаване на изискванията по националното право относно освобождаването от акциз — Отказ на освобождаването — Доказателство за използването на продуктите при условия, които позволяват освобождаването от акциз — Пропорционалност“

„Полихим“ е лицензиран складодържател, който управлява данъчен склад, находящ се в гр. Луковит (България), в който има право да произвежда и складира енергийни продукти под режим отложено плащане на акциз.

По силата на тристранен договор, сключен между „Полихим“, „Петрос Ойл“ ООД и „ТЕЦ Бобов дол“ ЕАД, „Полихим“ продава тежки горива на „Петрос Ойл“, като то ги препродава на „ТЕЦ Бобов дол“, което е освободен от акциз краен потребител по смисъла на българското законодателство. „Полихим“ доставя директно тежките горива на „ТЕЦ Бобов дол“ от данъчния си склад. „ТЕЦ Бобов дол“ е използвало тежките горива за производството на електроенергия по смисъла на член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96.

При направена на „Полихим“ данъчна проверка българските митнически органи установяват, че дружеството декларираше, че в полза на „Петрос Ойл“ осем пъти освободило за потребление тежки горива с код по КН 2710 19 64, но указало, че не дължало акцизи за тях, тъй като стоките били предназначени да бъдат използвани за производството на електрическа енергия по смисъла на българския закон за акцизите.

Тъй като считат, че „Петрос Ойл“, което „Полихим“ е декларираше като получател на разглежданите стоки в главното производство, не притежава статут на освободен от акциз краен потребител по смисъла на националното законодателство и че поради това с извеждането на стоките от данъчния склад на „Полихим“ за последното възниква задължение за плащане на акциз, българските митнически органи съставят акт за установяване на административно нарушение.

„Полихим“ прави писмени възражения по акта, като изтъква, че след извеждането на стоките от митническия си склад ги е доставило директно на „ТЕЦ Бобов дол“ ЕАД, което е дружество, произвеждащо електрическа енергия, и се ползва със статут на освободен от акциз краен потребител.

С акт от 27 май 2013 г. началникът на Митница Свищов (България) оставя без уважение тези възражения и налага на „Полихим“ имуществени санкции, съответстващи на двойния размер на неначисления акциз за всяко освобождаване за потребление съгласно националния закон за акцизите. За изчисляването на тези имуществени санкции е взета предвид ставката, приложима за енергийните продукти, използвани за цели, различни от моторни горива или горива за отопление.

„Полихим“ обжалва акта пред Районен съд Луковит (България), който изменя акта от 27 май 2013 г., като изменя размера на наложените имуществени санкции.

„Полихим“ подава касационна жалба против съдебното решение пред Административен съд Плевен (България), който е запитващата юрисдикция. Тази юрисдикция иска да установи, от една страна, дали член 7, параграф 2 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че продажбата на акцизна стока в данъчен склад, без тя физически да е напуснала данъчния склад, представлява освобождаване за потребление на тази стока. От друга страна, запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96, разглеждан във връзка с член 7 от Директива 2008/118, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска националните органи да откажат да освободят от акциз енергийни продукти, които, след като са продадени от лицензиран складодържател на междинен купувач, са препродадени от последния на краен потребител, който отговаря на всички предвидени в националното право изисквания за освобождаване от акциз на тези продукти и на когото тези продукти се доставят директно от лицензирания складодържател от неговия данъчен склад,

само на основание че междинният купувач, деклариран от складодържателя като получател на продуктите, не отговаря на тези изисквания.

Съдът отговаря, на първо място, че член 7, параграф 2 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че продажбата на акцизна стока, държана от лицензиран складодържател в данъчен склад, води до нейното освобождаване за потребление едва в момента, в който тази стока напусне физически данъчния склад. Тъй като, както се напомня в съображение 9 от Директива 2008/118, с акциз се облага потреблението, а не продажбата, моментът на възникване на задължението трябва да е възможно най-близо до потребителя.

В това отношение в параграф 1 от посочената разпоредба моментът на възникване на задължението е определен като момента на освобождаване за потребление на акцизната стока. Освен това от член 7, параграф 2, буква а) от посочената директива следва, че за „освобождаване за потребление“ следва да се счита по-конкретно извеждане на акцизни стоки, включително нередовно извеждане, от режим отложено плащане на акциз. Следователно извеждането на акцизни стоки от режим отложено плащане на акциз обозначава физическото извеждане на стоките от данъчния склад, а не тяхната продажба.

Това тълкуване е в съответствие с преследваните от тази директива цели. Тъй като с акциз се облага потреблението, а не продажбата, моментът на възникване на задължението трябва да е възможно най-близо до потребителя. Ето защо, докато съответните стоки се намират в данъчния склад на лицензиран складодържател, не би могло да е налице потребление, макар стоките да са били продадени от този лицензиран складодържател.

Освен това посочването именно на хипотезата на нередовното извеждане на акцизна стока от режим отложено плащане на акциз не може да се схваща по друг начин освен като обозначаващо физическото извеждане на стоката от този режим.

Накрая, доколкото акцизните стоки в режим на отложено плащане на акциза се държат от лицензиран складодържател в данъчен склад, акцизите не са изискуеми, докато съответните стоки се държат от този лицензиран складодържател в такъв данъчен склад.

На второ място, Съдът уточнява, че член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96, разглеждан във връзка с член 7 от Директива 2008/118, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска националните органи да откажат да освободят от акциз енергийни продукти, които, след като са продадени от лицензиран складодържател на междинен купувач, са препродадени от последния на краен потребител, който отговаря на всички предвидени в националното право изисквания за освобождаване от акциз и на когото тези продукти се доставят директно от лицензиращия складодържател от неговия данъчен склад, само на основание че междинният купувач, деклариран от лицензиращия складодържател като получател на продуктите, няма качеството краен потребител, който по

националното право има право да получава освободени от акциз енергийни продукти.

Всъщност, макар да трябва да се счита, че поставянето на освобождаването от акциз в зависимост от посочването в данъчните документи на получател, който отговаря на предвидените в националното право условия за получаването на освободени от акциз енергийни продукти, дава възможност да се постигне целта за улесняване на контрола върху прилагането на освобождаванията от акциза, като ограничава риска от използване на продуктите, което не дава право на освобождаване, такъв отказ, извършен, без да е проверено дали в момента на извеждането на тежките горива от данъчния склад са изпълнени необходимите изисквания по същество тези стоки да се използват за цели, които предоставят право на освобождаване от акциз, надхвърля необходимото за осигуряване на точното и ясно прилагане на освобождаването от заплащане на данъци и предотвратяване на опитите за избягване, заобикаляне или злоупотреби по отношение на плащането на данъци.

Решение от 24 февруари 2021 г., Silcompra (C-95/19, [EU:C:2021:128](#))

„Преюдициално запитване — Директива 76/308/ЕИО — Членове 6 и 8, както и член 12, параграфи 1—3 — Взаимопомощ в областта на събирането на някои вземания — Акциз, дължим в две държави членки за едни и същи сделки — Директива 92/12/ЕО — Членове 6 и 20 — Освобождаване за потребление на стоки — Подправяне на придружителния административен документ — Нарушение или нередовност, извършено/извършена при движение на акцизни стоки под режим на отложено плащане на акциз — Неправомерно извеждане на стоки от режим на отложено плащане — „Дублиране на данъчната претенция“ по отношение на акциза — Контрол, извършван от съдилищата на държавата членка по местонахождение на запитвания орган — Отхвърляне на молбата за помощ, подадена от компетентните органи на друга държава членка — Условия“

Между 1995 г. и 1996 г. установеното в Италия дружество Silcompra SpA, което произвежда етилов алкохол, продава в Гърция етилов алкохол под режим на отложено плащане на акциз⁵.

През 2000 г. след проверка се установява, че придружителните административни документи (наричани по-нататък „ПАД“) на партидите с алкохол, изпратени от Silcompra, изобщо не са получени от гръцките митнически органи за изготвянето на официалните документи и че печатите, поставени от митническата служба върху ПАД, са неистински. Поради това италианският митнически орган (наричан

⁵ По силата на този данъчен режим акцизът за акцизните стоки не е изискуем, въпреки че е настъпило данъчното събитие за облагане с акциз. Въсъщност този режим отлага изискуемостта на акциза до изпълнението на някое от условията за изискуемост.

по-нататък „Агенцията“) издава три акта за установяване на задължения с оглед на събирането на неплатените акцизи.

През 2004 г. Агенцията е уведомена от гръцките митнически органи, че доставките на стоки, изпратени от Silcompra на гръцко предприятие, трябва да се приемат за незаконосъобразни. Поради това е издаден акт за изменение на акцизно задължение, който включва както италианските данъчни претенции, така и допълнително задължение. Започнатото срещу този акт производство приключва през 2017 г. със сключването на спогодба между Агенцията и Silcompra.

През 2005 г. за същите сделки за износ в Съюза гръцките митнически органи издават два акта за определяне на дължимия акциз поради незаконното освобождаване за потребление на гръцка територия на изпратения от Silcompra алкохол. Освен това гръцката данъчна администрация изпраща до Агенцията молба за помощ за събирането на вземанията във връзка със съответните акцизи. Съответно Агенцията, в качеството си на компетентен запитван орган, изпраща на Silcompra два акта за установяване на задължения и доброволно изпълнение.

Въззивната жалба, която Silcompra подава след отхвърлянето на жалбата му срещу тези актове за установяване на задължения, е уважена от Commissione tributaria regionale del Lazio (Областна данъчна комисия Лацио, Италия). Сезиран с подадена от Агенцията касационна жалба, Corte suprema di cassazione (Върховен касационен съд, Италия) решава да отправи преюдициално запитване до Съда.

Съответно Съдът постановява, че в рамките на действие за оспорване на мерките по изпълнение, предприети в държавата членка по местонахождение на запитвания орган, компетентният орган на тази държава членка може да откаже да уважи молбата за събиране на акцизи, подадена от компетентните органи на друга държава членка, по отношение на стоки, изведени неправомерно от режим на отложено плащане, щом като тази молба се основава на факти, свързани със същите сделки като тези, за които вече се събира акциз в държавата членка по местонахождение на запитвания орган⁶.

Съдът отбелязва, че незаконната търговия на гръцка територия с изпратения от Silcompra алкохол може да съставлява, от една страна, нарушение или нередовност във връзка с разглежданите стоки, и от друга страна, последица от нарушение или нередовност, извършено/извършена по-рано в Италия. В зависимост от това установяване, което трябва да направи запитващата юрисдикция, са възможни две хипотези.

В първата хипотеза, която се отнася до случая на множество нарушения или нередовности, извършени на територията на няколко държави членки, две или дори повече държави членки считат, че са компетентни да събират акцизите. Така

⁶ Член 6, параграф 2 и член 20 от Директива 92/12.

при неправомерно извеждане от режим отложено плащане, настъпило в една държава членка, последвано от действително освобождаване за потребление на акцизните стоки в друга държава членка, последната не може също да събира акциз по отношение на едни и същи сделки за износ. Всъщност това освобождаване за потребление може да се извърши само веднъж. Следователно, макар да е възможно да се извършат няколко нарушения или нередовности последователно в различни държави членки, само нарушението или нередовността, което/която е довело/довела до извеждането от режим на отложено плащане на акциз на движещите се под този режим стоки, трябва да се вземе предвид за целите на събирането на този акциз, доколкото това нарушение или тази нередовност е довело/довела до освобождаването за потребление на стоките⁷.

Втората хипотеза се отнася до случая, в който органите на дадена държава членка са се основали на една от презумпциите за установяване на мястото на извършване на нарушението или нередовността⁸ и в който органите на друга държава членка установяват, че нарушението или нередовността в действителност е било/била извършено/извършена в тази държава членка⁹. В посочената хипотеза тези органи прилагат коригиращия механизъм, който позволява на последната държава членка да събере акциза в срок от три години от датата на съставяне на ПАД¹⁰. След изтичането на този срок единствено държавата членка, която се е основала на една от тези презумпции, може валидно да пристъпи към събиране на акциза.

Що се отнася до правилата за взаимопомощта при събиране на вземания, свързани с акцизите, Съдът подчертава, най-напред, съществуването на разпределяне на компетентността между органите на държавата членка по местонахождение на запитващия орган, които прилагат националното си право по отношение на вземането и на документа, позволяващ неговото изпълнение, и органите на държавата членка по местонахождение на запитвания орган, които прилагат националното си право по отношение на мерките по изпълнение¹¹. В приложение на този принцип на взаимно доверие документът, позволяващ изпълнението, се признава директно и автоматично се счита за документ, позволяващ изпълнението на вземане в държавата членка по местонахождение на запитвания орган. Следователно органите на последната държава членка не могат да поставят под въпрос преценката на органите на запитващата държава членка относно мястото, в което е била/била извършена/извършено

⁷ Членове 6 и 20 от Директива 92/12.

⁸ Член 20, параграфи 2 и 3 от Директива 92/12.

⁹ Съгласно член 20, параграфи 2 и 3 от Директива 92/12 тези презумпции са предвидени в два случая: първият се отнася до положение, при което не е възможно да се определи мястото на извършване на нарушението или нередовността, а вторият — до положение, при което подлежащите на облагане с акциз стоки не пристигат в тяхното местоназначение и не е възможно да се определи къде е било/била извършено/извършена нарушението или нередовността.

¹⁰ Член 18, параграф 1 и член 19, параграф 1 от Директива 92/12.

¹¹ Член 12, параграфи 1 и 3 от Директива 76/308.

нередовността или нарушението, тъй като тази преценка е изцяло в нейната компетентност. По-нататък Съдът отбелязва, че документът, позволяващ изпълнението, не може да бъде приведен в изпълнение в държавата членка по местонахождение на запитвания орган, ако това изпълнение води до двойно събиране на акциз, с който се облагат едни и същи сделки във връзка с едни и същи стоки. Следователно е необходимо да се позволи на компетентния орган на същата държава членка да откаже изпълнението на този титул, за да се избегне едновременно съществуване на две окончателни решения за облагането на едни и същи стоки, едното от които се основава на тяхното неправомерно извеждане от режим на отложено плащане, а другото — на тяхното последващо освобождаване за потребление. Накрая Съдът прави извода, че това тълкуване не се поставя под въпрос от практиката му, съгласно която законодателят на Съюза не издига избягването на двойното данъчно облагане в абсолютен принцип¹², тъй като тя се вписва в особената фактическа обстановка, която се отнася до хипотеза на незаконно извеждане от режим на отложено плащане поради кражба на продуктите, на които в „държавата членка по изпращане“ са поставени данъчни бандероли с присъща стойност, която ги отличава от обикновената квитанция за установяване плащането на дадена парична сума на данъчните органи на издалата тези бандероли държава членка.

Решение от 29 април 2010 г., Dansk Transport og Logistik (C-230/08, [EU:C:2010:231](#))

„Митнически кодекс на Общността — Член 202, член 215, параграфи 1 и 3, член 217, параграф 1 и член 233, първа алинея, буква г) — Понятие за стоки, които са „задържани и веднага или впоследствие са отнети“ — Регламент за прилагане на Митническия кодекс — Член 867а — Директива 92/12/ЕИО — Член 5, параграфи 1 и 2, член 6, член 7, параграф 1 и членове 8 и 9 — Шеста директива ДДС — Член 7, член 10, параграф 3, член 16, параграф 1 — Неправомерно въвеждане на стоки — Превоз на стоки под покритието на карнети ТИР — Задържане и унищожаване — Определяне на държавата членка, в която възникват митническото задължение и задълженията за заплащане на акциз и ДДС — Погасяване на митническото и данъчните задължения“

В Съда постъпва преюдициален въпрос от датска юрисдикция във връзка със спор относно събирането на мита, акциз и ДДС върху цигари, контрабандно въведени в страната с превози под покритието на карнети ТИР. Цигарите са незабавно иззети и унищожени. Съответно поставеният въпрос е по същество дали митническите и данъчните задължения във връзка със стоките, внесени при митническа контрабанда, се запазват и могат да бъдат събрани, въпреки че стоките са иззети, задържани или унищожени.

¹² Решение на Съда от 13 декември 2007 г., BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#), т. 55).

Съдът приема, че член 5, параграф 1, трета алинея и член 6, параграф 1 от Директива 92/12, изменена с Директива 96/99, трябва да се тълкуват в смисъл, че по отношение на стоките, задържани от местните митнически и данъчни органи при въвеждането им на територията на Съюза и веднага или впоследствие унищожени от посочените органи, като междувременно непрекъснато са били във владение на тези органи, трябва да се приеме, че не са внесени в Съюза, поради което във връзка с тях не настъпва данъчното събитие за облагане с акциз. По отношение на стоките, които са задържани след неправомерното им въвеждане на тази територия, т.е. след момента, в който са напуснали зоната, в която се намира първото митническо бюро, разположено във вътрешността на тази територия, и които веднага или впоследствие са унищожени от посочените органи, като междувременно непрекъснато са били във владение на тези органи, плащането на акциз не „се счита за отложено“ по смисъла на член 5, параграф 2, първа алинея и член 6, параграф 1, буква в) от посочената директива във връзка с член 84, параграф 1, буква а) и член 98 от Регламент № 2913/92, изменен с Регламент № 955/1999, както и във връзка с член 867а от Регламент № 2454/93, изменен с Регламент № 1662/1999, поради което във връзка с тези стоки настъпва данъчното събитие за облагане с акциз и следователно акцизът върху тях става изискуем.

Освен това Съдът уточнява, че член 6, параграф 1 и член 7, параграф 1 от Директива 92/12, изменена с Директива 96/99, трябва да се тълкуват в смисъл, че органите на държавата членка, в която са били открити и след това иззети неправомерно въведените в Съюза стоки, са компетентни да съберат акциза, при условие че стоките се държат с търговска цел. Националният съд е компетентен да определи дали това условие е налице в разглеждания от него спор.

Решение от 28 януари 2016 г., BP Europa (C-64/15, [EU:C:2016:62](#))

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Общ режим на облагането с акциз — Директива 2008/118/ЕО — Нередовност, допусната по време на движението на акцизни стоки — Движение на стоки под режим отложено плащане на акциз — Липсващи стоки в момента на доставката — Събиране на акциза при липса на доказателства за унищожаване или загуба на стоките“

През януари 2011 г. BP Europa изпраща с плавателен съд 2,4 милиона литра газьол от данъчен склад в Нидерландия за данъчен склад в Германия. Превозът е извършен при движение на акцизните стоки под режим отложено плащане на акциз. След доставката собственикът на данъчния склад в Германия забелязва, че от първоначалното количество липсват 4 854 литра газьол, и информира митническите органи. Германската данъчна администрация определя задължение за заплащане на данъка върху енергийните продукти във връзка с липсващото количество газьол. BP Europa оспорва това решение.

Сезираният със спора Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) по същество запитва Съда какви са правилата, които съгласно Директива 2008/118 следва да бъдат приложени по отношение на стоките, движещи се в режим отложено плащане на акциз, когато при доставката се установят липси спрямо количеството на стоките в мястото на изпращане. По-конкретно той пита дали съгласно член 20, параграф 2 от Директива 2008/118 откриването на липси при доставката на продукта в случай като разглеждания в главното производство слага край на режима отложено плащане на акциз, предвиден за акцизните стоки. Освен това германската юрисдикция пита Съда дали разпоредбите на Директива 2008/118 допускат национална разпоредба за транспониране, в която не се посочва изрично, че нередовността, уреждана от член 10, параграф 2 от Директива 2008/118, трябва да е довела до освобождаването за потребление на съответните стоки.

Съдът постановява, че член 20, параграф 2 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че движението на стоки под режим отложено плащане на акциз приключва по смисъла на тази разпоредба, когато след пълното разтоварване на транспортното средство, в което били натоварени разглежданите стоки, техният получател установи липси спрямо количеството, което е следвало да му бъде доставено.

В действителност текстът на член 20, параграф 2 от Директива 2008/118 разглежда стоките сами по себе си и по никакъв начин не се отнася до средствата, с които те се превозват. Следователно, за да се определи моментът на доставката, трябва да се вземе предвид действителното получаване от страна на получателя на самите стоки, а не единствено транспортирането до получателя на съда, в който те се съдържат, независимо какъв е той.

Член 20 от тази директива е част от глава IV от същата, озаглавена „Движение на акцизни стоки под режим отложено плащане на акциз“. Сред съдържащите се в тази глава разпоредби е и тази на член 19, параграф 2, буква в) от посочената директива, съгласно която получателят трябва да допуска всяка проверка, даваща възможност на компетентните органи на държавата членка на получаване да се уверят, че съответните стоки са действително получени. По този начин законодателят на Съюза възнамерява да направи това действително получаване на стоките определящ елемент от условията, с оглед на които следва да се преценява движението на тези стоки, движещи се под режим отложено плащане на акциз, при тяхната доставка. Различно тълкуване не се изисква от никаква друга разпоредба от посочената глава.

Освен това, като уточнява кога приключва движението на акцизни стоки под режим отложено плащане на акциз, разпоредбата на член 20, параграф 2 от Директива 2008/118 има за цел да определи момента, в който тези стоки се считат за освободени за потребление, и вследствие на това да определи и момента, в който става изискуем данъкът върху тези стоки.

Освен това, тъй като, както е посочено в съображение 9 от Директива 2008/118, акцизът представлява данък върху потреблението, основан на количеството на стоките, предлагани за потребление, моментът, от който този данък става изискуем, трябва да бъде определен по такъв начин, който да позволява да бъде измерено точно количеството на съответните стоки.

Съдът добавя, че разпоредбата на член 7, параграф 2, буква а) във връзка с член 10, параграф 2 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че хипотезите, които те уреждат, не включват ситуацията по член 7, параграф 4 от тази директива, а обстоятелството, че дадена разпоредба от националното право, с която се транспонира член 10, параграф 2 от Директива 2008/118, не посочва изрично, че нередовността, уреждана от тази разпоредба на директивата, трябва да е довела до освобождаването за потребление на съответните стоки, не може да бъде пречка за прилагането на тази национална разпоредба при установяване на липси, които предполагат по необходимост такова освобождаване за потребление.

В действителност член 10, параграф 2 и член 7, параграф 2, буква а) от Директива 2008/118 се отнасят до случаи, при които нередовността, установена по време на движение на акцизни стоки под режим отложено плащане на акциз, е довела до освобождаването им за потребление след извеждането им от режима. Поради това национална разпоредба, която транспонира член 10, параграф 2 от Директива 2008/118 по принцип не следва да предвижда, че такава нередовност е била допусната в държавата членка и в момента, в който тя е установена, без да обуславя тази презумпция с изискването тази нередовност да е причината съответните стоки да бъдат освободени за потребление.

Установяването на липси при доставката на акцизни стоки в режим на отложено плащане на акциза разкрива ситуация, която по необходимост се е случила в миналото, при която липсващите стоки не са били обект на тази продажба и следователно тяхното придвижване не е приключило съгласно член 20, параграф 2 от Директива 2008/118. Следователно тази ситуация съставлява нередовност по смисъла на член 10, параграф 6 от тази директива. Нередовност от такова естество по необходимост налага извеждане на стоките от режима отложено плащане на акциз, а вследствие на това и освобождаване за потребление като предвиденото в член 7, параграф 2, буква а) от посочената директива.

Освен това нередовността, регламентирана от член 10, параграф 2 от Директива 2008/118, се отнася до ситуация, различна от посочената в член 7, параграф 4 от тази директива, тоест различна от тази на „пълно унищожаване или безвъзвратна загуба на акцизни стоки“. Следователно, ако се представи доказателство за такова пълно унищожаване или безвъзвратна загуба на акцизни стоки под режим отложено плащане на акциз, в този случай не може да съществува нито освобождаване за потребление по смисъла на член 7, параграф 2, буква а) от Директива 2008/118, нито вследствие на това да се прилага член 10, параграф 2 от

тази директива. Следователно ситуацията, които се уреждат от тези разпоредби, действително изключват хипотезата, посочена в член 7, параграф 4 от посочената директива.

Накрая Съдът уточнява, че член 10, параграф 4 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че се прилага не само когато цялото количество стоки, движещи се под режим отложено плащане на акциз, не е пристигнало в местоназначението си, но и в случаите, когато само част от тези стоки не е пристигнала по местоназначение.

В действителност самият текст на член 10, параграф 4 от Директива 2008/118 по никакъв начин не запазва прилагането на тази разпоредба единствено за хипотезата, в която цялото количество стоки, които се движат под режим отложено плащане на акциз, не е пристигнало в местоназначението си. Член 10, параграф 4 от Директива 2008/118 се вписва в контекст, в който законодателят на Съюза е възнамерявал да разгледа всички случаи на нередовности, в това число следователно и хипотезите, отнасящи се само за част от движението.

1.2. Възникване на задължение за плащане на акциз в случай на придобиване на акцизни стоки от частно лице

Решение от 2 април 1998 г. (пленум), EMU Tabac и др. (C-296/95, [EU:C:1998:152](#))

„Директива 92/12/ЕИО на Съвета относно общия режим за продукти, подлежащи на облагане с акциз, и държането, движението и мониторинга на такива продукти — Държава членка, в която се дължи акцизът — Покупка чрез представител“

EMU Tabac, което е търговец на дребно на тютюневи изделия в Люксембург, и The Man in Black Ltd са дъщерни дружества на Enlightened Tobacco Company. Тези дружества създават и използват система, която дава възможност на живеещите в Обединеното кралство да си набавят там тютюневи изделия, които са закупили от ЕМУ в Люксембург, „без дори да стават от удобното си кресло“.

Купувачите ползват системата в стремежа си да избегнат плащането на акциз в Обединеното кралство, където акцизите са значително по-високи от дължимите в Люксембург. Клиентите, които действат с посредничеството на предприятието The Man in Black, поръчват цигари в количества до 800 къса на поръчка.

Предприятието представител организира превоза на стоките от Люксембург до Обединеното кралство и се грижи за заплащането на дължимите суми на търговеца на дребно — ЕМУ Tabac, а също и на превозвача, като си удържа от тях комисиона.

През 1995 г. Commissioners of Customs and Excise (британските митнически органи) изземат в Дувър определени количества тютюневи изделия в процес на внос,

каквото правомощие имат съгласно британското законодателството, когато там се дължи акциз.

Двете дружества обжалват по съдебен ред решението на британските митници, като твърдят, че тъй като става дума за внос за нуждите на частни лица, заплатили акциза в Люксембург, съответните стоки са освободени от акциз в Обединеното кралство и затова изземането им е незаконосъобразно.

Court of Appeal (Апелативен съд, Обединеното кралство) отправя запитване до Съда за тълкуването на общностната директива за режима на акцизните стоки.

Съдът отговаря, че Директива 92/12 трябва да се тълкува в смисъл, че допуска в държавата членка А да се събере акциз върху стоки, които са освободени за потребление в държавата членка Б, където те са продадени от дружеството X, за да бъдат придобити за нуждите на установени в държавата членка А частни лица с посредничеството на дружеството Y, което действа срещу заплащане като представител на тези частни лица, като се има предвид, че превозът на стоките от държавата членка Б до държавата членка А също е организиран от дружеството Y за сметка на частните лица и е извършен от превозвач, действащ срещу заплащане.

За да стигне до този извод, Съдът най-напред подчертава установеното в Директивата разграничение между стоките, които се държат за търговски цели, и стоките, които се държат за лични нужди. Съгласно Директивата, за да се установи, че акцизните стоки са държани за строго лични нужди по смисъла на член 8, трябва тези стоки да са придобити от частно лице, то да ги е придобило за собствено ползване и пак то да ги е транспортирало. Освен това Съдът констатира, че когато е искал даден текст от директивата да се отнася до участието на представител, общностният законодател е посочвал това изрично. Тук обаче участието на представител не е споменато изрично на нито един език.

В това отношение Съдът уточнява, че необходимостта от еднакво тълкуване на актовете на общностните институции изключва възможността в случай на съмнение текстът на дадена разпоредба да се разглежда отделно, а напротив, изисква той да се тълкува и прилага в светлината на текстовете на разпоредбата на останалите официални езици. По принцип текстовете на всички езици трябва да се разглеждат като равностойни, а не може стойността им да е различна в зависимост от големината на населението на държавите членки, в които се говори съответният език.

Съдът стига до извода, че член 8 от Директива 92/12 — който предвижда, че когато стоките са придобити от частни лица за собствено ползване и са транспортирани от тези частни лица, акцизът се събира в държавата членка, в която са придобити стоките — не следва да се прилага, когато покупката и/или транспортирането на акцизните стоки са извършени посредством представител. В този смисъл, когато стоки от една държава членка се изпращат в друга държава членка с участието на

оператор, който действа срещу заплащане и който предварително се е договорил с клиентите във втората държава и е организиран вноса на стоките, то стоките се облагат с акциз в последно посочената държава членка.

Накрая Съдът отбелязва, че Директивата изрично предвижда, че в такива случаи акцизът, който е платен в държавата членка на придобиването на стоките, подлежи на възстановяване, за да се избегне двойното данъчно облагане.

Решение от 23 ноември 2006 г., Joustra (C-5/05, [EU:C:2006:733](#))

„Данъчни разпоредби — Хармонизиране на законодателствата — Директива 92/12/ЕИО — Акцизи — Вино — Членове 7—10 — Определяне на държавата членка, в която е изискуем акцизът — Придобиване от частно лице за собствено ползване и за ползване от други частни лица — Изпращане в друга държава членка от транспортно предприятие — Режим, приложим в държавата членка на получаване“

Г-н Joustra поръчва всяка година вино от Франция за себе си и за останалите членове на групата, към която принадлежи. Поръчаното от г-н Joustra вино е освободено за потребление във Франция и акцизът е платен в тази държава членка. По негова поръчка нидерландско транспортно дружество взема виното от Франция, превозва го до Нидерландия и го доставя в дома на г-н Joustra, където то остава няколко дни, преди да бъде доставено и на останалите членове на групата. Г-н Joustra заплаща цената на виното и транспорта, а след това всеки от членовете на групата му възстановява цената на своето количество от доставеното вино и пропорционална на това количество част от транспортните разходи.

Количествата, доставяни на всеки от членовете на групата, не надхвърлят максималните примерни количества по Директива 92/12, изменена с Директива 92/108, по които се определя дали стоките са предназначени за търговски цели, а именно 90 литра вино, включително не повече от 60 литра пенливи вина.

Г-н Joustra не извършва тази дейност по занятие, нито със стопанска цел.

Нидерландските данъчни власти облагат това вино с акциз от 906,20 евро.

Г-н Joustra оспорва определеното си задължение за плащане на акциз. Съгласно Директива 92/12 стоките, придобити от частни лица за собствено ползване и транспортирани от самите тях, са освободени от акциз в държавата членка на вноса. Според г-н Joustra обаче използваните в Директивата думи „транспортирани от самите тях“ не били пречка тя да се тълкува в смисъл, че събирането на акциз в държавата членка на получаване на стоките е изключено, когато частно лице е закупило лично акцизните стоки в друга държава членка и е възложило на трето лице да ги транспортира по негова поръчка и за негова сметка в държавата членка на получаване.

Сезираният със спора Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд на Нидерландия) отправя запитване до Съда за тълкуването на това понятие.

Съдът приема, че Директива 92/12 трябва да се тълкува в смисъл, че когато частно лице, което не действа по занятие и няма стопанска цел, придобие в една държава членка освободени за потребление в нея акцизни стоки за собствено ползване и за ползване от други частни лица и възложи за своя сметка на установено във втора държава членка транспортно предприятие да изпрати стоките във втората държава, приложим е член 7, а не член 8 от тази директива, поради което акцизът също се събира във втората държава.

Всъщност за целите на прилагането на Директива 92/12 стоките, които не се държат за лични нужди и съответно не попадат под действието на член 8 от Директивата, трябва задължително да се смятат за държани за търговски цели и поради това да попадат под действието на член 7. За да е приложим член 8 обаче, трябва съответните стоки да са транспортирани лично от частното лице, което ги е придобило. Съгласно член 7, параграф 6 от тази директива в такъв случай платеният в първата държава акциз се възстановява в съответствие с член 22, параграф 3 от Директивата.

Решение от 14 март 2013 г., Комисия/Франция (C-216/11, [EU:C:2013:162](#))

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Директива 92/12/ЕИО — Акцизи — Тютюневи изделия, придобити в една държава членка и превозени в друга държава членка — Изключително количествени критерии за преценка — Член 34 ДФЕС — Количествени ограничения върху вноса“

Делото пред Съда е образувано по иск срещу Франция за установяване на неизпълнение на задълженията ѝ, тъй като в противоречие с Директива 92/12 и член 34 ДФЕС тя използва чисто количествен критерий за преценката дали физическите лица държат с търговска цел тютюневи изделия с произход от друга държава членка, и прилага този критерий за всяко отделно моторно превозно средство, а не за всяко лице, и общо за всички тютюневи изделия (два килограма на отделно превозно средство).

Съдът най-напред постановява, че държава членка, която използва такъв критерий общо за всички тютюневи изделия, не изпълнява задълженията си по Директива 92/12, и по-специално по членове 8 и 9 от нея.

Всъщност член 9, параграф 2 от Директивата установява няколко критерия за целите на доказването, че продуктите се държат с търговска цел. По-конкретно, както личи от самия текст на член 9, параграф 2, първа алинея от Директивата, за да установят, че дадени продукти се държат с търговско предназначение, държавите членки следва да вземат предвид, *inter alia*, няколко обстоятелства, като количеството на държаните продукти е само едно от тези обстоятелства. Освен това, що се отнася до това обстоятелство, член 9, параграф 2, втора алинея предвижда, че държавите членки могат да въведат примерни равнища, но само за

целите на доказването. От това следва, че член 9, параграф 2 не позволява на държавите членки да установят търговските цели на държането на определени продукти само въз основа на чисто количествен праг на държаните продукти.

Освен това Съдът посочва, че като установява изрично минимални прагове за няколко отделни категории тютюневи изделия, Директива 92/12 допуска държавите членки да установяват прагове с оглед на теглото и общо за всички продукти само при условие че са спазили всички тези отделни минимални прагове.

Накрая, той отбелязва, че тъй като член 9, параграф 2 от Директива 92/12 има за цел да уточни условията, при които акцизът става изискуем от държателя на продуктите по смисъла на член 9, параграф 1, втора алинея, трябва да се приеме, че предвидените в член 9, параграф 2, втора алинея минимални прагове се отнасят до посочения държател и следователно се прилагат за всяко лице.

Решение от 18 юли 2013 г., Metro Cash & Carry Danmark (C-315/12, [EU:C:2013:503](#))

„Акциз — Директива 92/12/ЕИО — Членове 7—9 — Директива 2008/118/ЕО — Членове 32—34 — Вътреобщностно движение на стоки, подлежащи на облагане с акциз — Регламент (ЕИО) № 3649/92 — Членове 1—4 — Опростен придружаващ документ — Екземпляр № 1 — Дейност „cash & carry“ — Стоки, освободени за потребление в една държава членка и държани в друга държава членка с търговска цел, или стоки, придобити от частни лица за собствено ползване и транспортирани от самите тези лица — Спиртни напитки — Липса на задължение за проверка от доставчика“

Датското дружество Metro разполага с магазини за търговия на едро, отворени само за клиенти търговци и работещи по така наречената система „кеш & кери“. При тази техника на разпространение клиентите, които имат карта, се снабдяват със стоки от търговски обект, в който заплащат стоките в брой и сами организират пренасянето им.

Спорът в главното производство се отнася до акциза върху спиртните напитки, който е много по-висок в Швеция, отколкото в Дания. Това означава, че е налице определен финансов стимул да се закупуват спиртни напитки, върху които е заплатен дължимият акциз в Дания, и да се внасят в Швеция. Спиртните напитки не се облагат с акциз в Швеция, ако са закупени от физически лица в Дания за собствено ползване и са транспортирани от тях самите. За разлика от това, ако напитките са закупени с търговска цел, следва да бъде заплатен дължимият в Швеция акциз.

След като начислява допълнителен акциз на шведските търговци, които се снабдяват с напитки в Дания, шведската данъчна администрация задължава Metro да направи необходимото, за да получава от шведските си клиенти опростения

придружаващ документ, предвиден за акцизните стоки при движението им между държави.

Østre Landsret (Източен областен съд, Дания) отхвърля жалбата на Metro срещу това решение. Тогава Metro обжалва това съдебно решение пред Højesteret (Върховен съд, Дания), запитващата юрисдикция, който задава на Съда в частност въпроса дали членове 7—9 от Директива 92/12, както и членове 1 и 4 от Регламент № 3649/92 трябва да се тълкуват в смисъл, че задължават търговеца да проверява дали купувачите от други държави членки имат намерение да внесат подлежащите на облагане с акциз стоки в друга държава членка и евентуално дали стоките се внасят за собствено ползване или с търговска цел.

Съдът отговаря, че членове 7—9 от Директива 92/12, изменена с Директива 92/108, както и членове 1 и 4 от Регламент № 3649/92 трябва да се тълкуват в смисъл, че не задължават търговеца да проверява дали купувачите от други държави членки имат намерение да внесат подлежащите на облагане с акциз стоки в друга държава членка и евентуално дали стоките се внасят за собствено ползване или с търговска цел.

В действителност съгласно член 1 от Регламент № 3649/92, ако продуктите, подлежащи на облагане с акциз и вече освободени за потребление в една държава членка, са предназначени да бъдат използвани в друга държава членка за целите, посочени в член 7 от Директива 92/12, лицето, което е отговорно за вътреобщностното движение, трябва да издаде опростен придружаващ документ. Нищо в тези разпоредби обаче не позволява да се заключи, че даден доставчик, доколкото той самият не е „лицето, което е отговорно за вътреобщностното движение“ съгласно член 1 от Регламент № 3649/92, трябва да проверява дали са налице условията за това отговорното лице да издаде и да му предаде посочения опростен придружаващ документ, за да може той да го съхрани.

Освен това съгласно член 7, параграф 3 от Директива 92/12 акцизът се дължи, в зависимост от конкретния случай, от лицето, извършващо доставката или държащо стоките, предназначени за доставка, от лицето, получаващо стоките за използване в друга държава членка, различна от тази, в която стоките вече са били освободени за потребление, или от съответния търговец или публичноправен субект. От това следва най-напред, че съответният търговец, в качеството си на доставчик, който не се занимава с доставката на продадените продукти, не може да се счита за „лицето, извършващо доставката“ по смисъла на член 7, параграф 3 от Директива 92/12. Този търговец не може да се счита за лицето, „държащо стоките, предназначени за доставка“ по смисъла на член 7, параграф 3, тъй като дейността му по търговия на едро на самообслужване не му позволява да гарантира нито че продадените на клиенти от друга държава членка продукти ще се използват с търговска цел, нито че тези продукти в действителност ще бъдат доставени в тази друга държава членка.

Освен това Съдът уточнява, че членове 32—34 от Директива 2008/118 трябва да се тълкуват в смисъл, че не внасят съществени изменения в членове 7—9 от Директива 92/12, изменена с Директива 92/108, а възпроизвеждат съдържанието на тези членове, като ги доизясняват.

Накрая Съдът постановява, че член 8 от Директива 92/12, изменена с Директива 92/108, трябва да се тълкува в смисъл, че обхваща покупката на подлежащи на облагане с акциз стоки, когато тези стоки са закупени от частни лица за собствено ползване и когато са транспортирани от самите тези лица, което следва да бъде установено от компетентните национални органи във всеки отделен случай.

2. Плащане на акциза

Решение от 15 юни 2006 г., Heintz van Landewijck (C-494/04, [EU:C:2006:407](#))

„Данъчни разпоредби — Хармонизиране на законодателствата — Директива 92/12/ЕИО — Акциз — Данъчни обозначения — Шеста директива ДДС — Членове 2 и 27 — Изчезване на акцизните бандероли“

Landewijck е търговец на едро на тютюневи изделия в Люксембург, във връзка с което е лицензиран складодържател. Въз основа на нидерландското акцизно законодателство предприятието подава до Belastingdienst/Douane te Amsterdam (Данъчна служба и митница Амстердам, Нидерландия) две заявления за акцизни бандероли за тютюневи изделия и възлага на дружеството Securicor Omega да му ги достави. По време на доставката бандеролите изчезват.

Landewijck информира данъчния инспектор (наричан по-нататък „инспекторът“), че не е получило бандеролите и затова не може да ги използва и че Securicor Omega отрича да е отговорно за изчезването им. Инспекторът отхвърля всички искания за обезщетение или за възстановяване на дължимата или платена сума за изчезналите бандероли. Подадената по административен ред жалба също е отхвърлена от инспектора. Подадената по съдебен ред жалба до Gerechtshof te Amsterdam (Апелативен съд Амстердам, Нидерландия) е отхвърлена като неоснователна. Дружеството подава касационна жалба до Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд на Нидерландия), който е запитващата юрисдикция.

Тази юрисдикция се обръща към Съда с няколко преюдициални въпроса, като иска по-специално да установи дали държавата членка може, без да се стигне до нарушение на Директива 92/12, да изключи възстановяването на акциза, платен от дружеството жалбоподател чрез закупуване на бандероли, когато въпросните данъчни бандероли са изчезнали, преди да могат да бъдат поставени върху тютюневите изделия, предназначени за потребление на територията на страната,

въпреки че не е изключено да са ги използвали или да може да ги използват трети лица, като ги поставят върху незаконно продавани тютюневи изделия.

Съдът обяснява, че когато съответните държави членки са използвали възможността да предвидят, че продуктите, предназначени за потребление на тяхна територия, трябва да носят данъчни обозначения, нито Директива 92/12, нито принципът на пропорционалност са пречка тези държави членки да приемат правна уредба, в която да не е предвидено възстановяване на платения акциз, когато акцизните бандероли са изчезнали, преди да бъдат поставени върху тютюневите изделия, ако изчезването им не се дължи на непреодолима сила или случайно събитие и не е установено, че бандеролите са унищожени или са станали окончателно неизползваеми, и по този начин да прехвърлят финансовата отговорност за загубата на тези бандероли върху техния купувач.

Всъщност ако с националната правна уредба се даде право на купувача на акцизни бандероли да получи възстановяване на платената за тях сума просто защото твърди, че те са били изгубени, това може да благоприятства злоупотребите и измамите. Същевременно предотвратяването на подобни злоупотреби и измами е именно една от целите на общностното законодателство. Следователно национални правила, които в случай на изчезване на данъчните бандероли прехвърлят финансовата отговорност за загубата им върху техния купувач, способстват за осъществяването на целта за предотвратяване на измамите при използването на тези бандероли.

Решение от 13 декември 2007 г., BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#))

„Преюдициално запитване — Данъчни разпоредби — Хармонизиране на законодателствата — Директива 92/12/ЕИО — Облагани с акциз продукти — Данъчни бандероли — Неправомерно извеждане от режим отложено плащане — Кражба — Освобождаване за потребление в държавата членка, в която е извършена кражбата — Невъзстановяване на данъчни бандероли на друга държава членка, които вече са поставени върху откраднатите продукти“

Предприятието Tuxedo GmbH купува данъчни бандероли от Hauptzollamt (Главна митническа служба, Германия) (наричана по-нататък „Hauptzollamt“) за цигари, които са произведени в Ирландия от P. J. Carroll & Co (наричано по-нататък „Carroll“) и са предназначени за германския пазар. Tuxedo изпраща тези бандероли на Carroll, което ги поставя върху отделните пакети с цигари. След това цигарите са изпратени към установен в Нидерландия търговски партньор под вътреобщностен режим на отложено плащане. Всички цигари са откраднати на пристанище Дъблин (Ирландия).

Тъй като цигарите са изведени от режима на отложено плащане в Ирландия, Carroll заплаща акциза на ирландските митнически власти в съответствие с европейското законодателство.

Съответно Tuxedo подава заявление до Hauptzollamt за възстановяване на цената на закупените данъчни бандероли. Заявлението му е отхвърлено и отказът е потвърден от Hauptzollamt. Тогава то подава жалба до Finanzgericht Düsseldorf (Финансов съд Дюселдорф, Германия), който е запитващата юрисдикция.

Поставя се въпросът дали Директива 92/12 допуска правна уредба на държава членка, която изключва възстановяването на сумата, заплатена за получаването на издадени от тази държава членка данъчни бандероли, когато тези бандероли са поставени върху подлежащи на облагане с акциз продукти преди освобождаването им за потребление в посочената държава членка и когато тези продукти са били откраднати в друга държава членка, което води до заплащането на акцизите в тази друга държава членка, и когато не е представено доказателство, че откраднатите продукти няма да бъдат продавани в държавата членка, издала посочените бандероли.

В самото начало Съдът подчертава, че кражбата на тютюневи изделия, които се движат под режим на отложено плащане на акциза, представлява неправомерно извеждане от режима на отложено плащане по смисъла на член 6, параграф 1, буква а) от Директива 92/12, така че акцизът е дължим в държавата членка, в която е осъществена кражбата съгласно член 20, параграф 1 от тази директива.

По-нататък той приема, че Директива 92/12, изменена с Регламент № 807/2003¹³, допуска правна уредба на държава членка, която изключва възстановяването на сумата, заплатена за получаването на издадени от тази държава членка данъчни бандероли, когато тези бандероли са поставени върху подлежащи на облагане с акциз продукти преди освобождаването им за потребление в посочената държава членка и когато тези продукти са били откраднати в друга държава членка, което води до заплащането на акцизите в тази друга държава членка, и когато не е представено доказателство, че откраднатите продукти няма да бъдат продавани в държавата членка, издала посочените бандероли.

Според Съда възможността да се получи възстановяване на данъчните бандероли само въз основа на твърдението за изчезването на продуктите, върху които те са поставени, би създала риск от насърчаване на злоупотребите и измамите. Всъщност при разглежданата в посочената правна уредба ситуация съществува риск, който не е незначителен, откраднатите продукти да бъдат продавани в държавата членка, издала данъчните бандероли. Тъй като са снабдени с данъчните бандероли на тази държава, тези продукти могат да бъдат пуснати без затруднение на официалния пазар на тютюневи изделия на посочената държава, което я лишава от данъчни приходи, на които тя има право. Дори и да не е налице никаква измама от страна на икономическия оператор, който държи стоките,

¹³ Регламент (ЕО) № 807/2003 на Съвета от 14 април 2003 година относно адаптирането към Решение 1999/468/ЕО на разпоредбите за комитетите, които подпомагат Комисията при упражняване на изпълнителните й правомощия, установени в инструментите на Съвета, приети съгласно консултативната процедура (единодушие) (ОВ L 122, 2003 г., стр. 36; Специално издание на български език, 2007 г., глава 1, том 4, стр. 160).

обстоятелството, че акцизът е платен в друга държава членка, не влияе върху този риск.

Съгласно член 22, параграфи 1 и 2 от Директива 92/12, когато продукти, които са освободени за потребление в една държава членка и за тази цел носят данъчен бандерол на тази държава членка, са предназначени за потребление в друга държава членка, за която са изпратени, е необходимо унищожаването на данъчните бандероли на първата държава членка да бъде установено от данъчните органи на тази държава. С посочената разпоредба общностният законодател е дал предимство на предотвратяването на злоупотребите и измамите в ущърб на принципа на облагане в една държава членка. Би било парадоксално възстановяването на данъчни бандероли, поставени върху подлежащите на облагане с акциз продукти, да бъде разрешено в ситуация като разглежданата във въпросната правна уредба, при която не е възможен никакъв контрол по отношение на местоназначението на откраднатите продукти, докато член 22, параграф 2, буква г) от Директива 92/12 поставя възстановяването на акциза в зависимост от установяването, че удостоверяващите плащането му бандероли са унищожени, при обстоятелства, при които рискът от злоупотреба и измама е по-малък.

Решение от 2 юни 2016 г., Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, [EU:C:2016:398](#))

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Общ режим на облагане с акциз — Директива 92/12/ЕИО — Обработен тютюн, движещ се под режим отложено плащане на акциз — Отговорност на лицензиращия складодържател — Възможност за държавите членки да предвидят солидарна отговорност на лицензиращия складодържател за имуществените санкции, наложени на извършителите на контрабанда — Принципи на пропорционалност и на правна сигурност“

Гръцкото дружество Karelia, което се занимава с производство на тютюневи изделия, е трябвало да изнесе цигари, поставени под режим на отложено плащане, за България (преди присъединяването ѝ към Съюза). Цигарите обаче така и не стигат до местоназначението си, а и възниква съмнение дали дружеството купувач изобщо съществува. Тъй като изнасянето на товара не е могло да бъде доказано, дадената от Karelia банкова гаранция за плащането на акциза е задържана. Освен това митническите власти издават наказателно постановление за контрабанда и определят допълнително задължение за акциз, като изискват заплащането му в увеличен размер.

Прието е, че Karelia носи солидарна гражданска отговорност за заплащане на тези суми. Дружеството пък твърди, че няма никаква правна връзка между него и извършителя на контрабандата. Съгласно гръцкото законодателство обаче отговорност носят всички лица, за които е установено, че са участвали в митническото нарушение, като солидарно отговарящите лица не се освобождават

от отговорност поради незнанието си за намерението на същинските извършители да извършат нарушението.

Въпросът на запитващата юрисдикция се отнася до това какъв е обемът на отговорността на лицензиращия складодържател съгласно Директива 92/12, изменена с Директива 92/108, а именно дали този оператор — от когото може да се изисква да плати акциза — може да е длъжен да понесе и останалите финансови последици, и по-точно имуществените санкции, налагани на извършителите на контрабандни деяния, въпреки че не е собственик на спорните стоки и няма с извършителите на нарушението никакво договорно отношение от типа на упълномощаването.

Съдът най-напред постановява, че от общия разум на Директива 92/12, изменена с Директива 92/108, и по-специално член 13, член 15, параграфи 3 и 4 и член 20, параграф 1, следва, че законодателят е предоставил на лицензиращия складодържател централна роля в процеса на движение на акцизните стоки, поставени под режим на отложено плащане.

Директива 92/12 възлага в тежест на лицензиращия складодържател отговорността за всички рискове, свързани с движението на акцизните стоки, поставени под такъв режим, и следователно този складодържател е определен като задълженото за плащането на акциза лице, когато той стане изискуем поради административно нарушение или престъпление, извършени при движението на тези стоки. Следователно тази отговорност е обективна и се основава не на доказана или презумирана вина на складодържателя, а на участието му в икономическа дейност.

Все пак от член 20, параграф 3 от Директива 92/12, съгласно който държавите членки са длъжни да вземат всички необходими мерки за санкциониране на всяко престъпление или административно нарушение и за налагане на ефективни наказания, не следва, че държавите членки са длъжни по силата на тази разпоредба да предвидят допълнителна наказателна отговорност за лицензиращия складодържател за всяко административно нарушение, извършено при пускането в движение на акцизни стоки.

Всъщност, на първо място, тази разпоредба не уточнява нито подходящите наказания, нито категориите лица, които трябва да носят свързаната с тези наказания отговорност.

На второ място, режимът на отговорност, предвиден в Директива 92/12, е ограничен до плащането на акциза. Следователно тази директива не установява режим на солидарност, при който лицензиращият складодържател би бил отговорен за плащането на имуществените санкции, наложени на извършителите на контрабандата.

По-нататък Съдът пояснява, че Директива 92/12, изменена с Директива 92/108, разгледана в светлината на общите принципи на правото на Европейския съюз, по-специално принципите на правна сигурност и на пропорционалност, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба — която дава възможност собствениците на стоки под режим на отложено плащане на акциз да бъдат обявени за солидарно отговорни за плащането на имуществените санкции, наложени заради нарушение, извършено при движението на тези стоки, когато тези собственици са обвързани с договор с извършителите на нарушението, по силата на който тези лица са техни пълномощници — въз основа на която лицензираният складодържател се приема за солидарно отговорен за плащането на тези санкции, без да може да се освободи от тази отговорност, като докаже, че не е имал никаква връзка с действията на извършителите на нарушението, дори когато от гледна точка на националното право той не е нито собственик на тези стоки към момента на извършването на нарушението, нито е обвързан с договор с извършителите на нарушението, по силата на който те са негови пълномощници.

Всъщност, когато по-строгата отговорност на лицензирания складодържател, който не е запазил собствеността на контрабандните стоки и не е обвързан с договор с извършителите на контрабандата, по силата на който те са негови пълномощници, не е изрично предвидена нито в Директива 92/12, нито в разпоредбите на националното право, наказанията, които могат да бъдат наложени на такъв лицензиран складодържател по силата на подобна правна уредба, не се явяват достатъчно сигурни и предвидими за заинтересованите лица, за да може да се приеме, че отговарят на изискванията за правна сигурност, което все пак запитващата юрисдикция следва да провери.

Освен това, що се отнася до мерките за предотвратяване на данъчните измами, вече е постановено, че в областта на ДДС разпределението на риска вследствие на извършена от трето лице измама не е съвместимо с принципа на пропорционалност, когато данъчният режим възлага цялата отговорност за заплащането върху доставчика, независимо дали той е участвал или не в извършената от купувача измама.

Освен това националните мерки, които на практика установяват режим на обективна солидарна отговорност, надхвърлят необходимото за защитата на фиска. Възлагането на отговорността за заплащането на ДДС на лице, различно от платеща на този данък, дори когато това лице е лицензиран данъчен складодържател със специфични задължения съгласно Директива 92/12, трябва да се счита за несъвместимо с принципа на пропорционалност, ако то няма право да се освободи от тази отговорност, като докаже, че не е имало никаква връзка с действията на платеща. Би било явно несъразмерно това лице да носи безусловна отговорност за загубата на данъчни приходи, причинена от действията на трето данъчнозадължено лице, върху което то няма никакво влияние.

Същите тези изисквания трябва да се спазват и по отношение на мярка като възлагането на лицензирания складодържател на отговорността за паричните последици, свързани с извършването на контрабанда.

III. Облагане на акцизните стоки с различни от акциза косвени данъци

Решение от 24 февруари 2000 г., Комисия/Франция (C-434/97, [EU:C:2000:98](#))

„Иск за установяване на неизпълнение на задължения — Директива 92/12/ЕИО — Специфично данъчно облагане на продуктите с високо алкохолно съдържание“

Френското законодателство е предвиждало такса върху тютюна и алкохолните напитки, която е въведена поради рисковете за здравето от прекомерната им употреба и е известна като „такса социална сигурност“. Тази такса се е прилагала в частност за напитките с алкохолно съдържание над 25 обемни процента. За алкохолните напитки размерът на специалната такса е определен на 1 френски франк (приблизително 0,15 евро) на децилитър или започнат децилитър. Комисията предявява иск за установяване на неизпълнение на задължения срещу Френската република, тъй като счита, че предвид приложното си поле и използваната данъчна основа „таксата социална сигурност“ е несъвместима с определената в Директива 92/12 структура на акциза върху алкохола и алкохолните напитки.

Според Комисията, от една страна, „таксата социална сигурност“ е насочена към напитките с алкохолно съдържание над 25 обемни процента. Член 20 от Директива 92/83 обаче дава определение на понятието „етилов алкохол“, което включва по-специално всички алкохолни напитки с кодове по КН 2204 (вина), 2205 (вермути) и 2206 (други напитки, получени чрез ферментация) с действително алкохолно съдържание над 22 обемни процента. От друга страна, в член 21 от Директива 92/83 броят хектолитри чист алкохол е посочен за данъчна основа при изчисляването на акциза върху етиловия алкохол, докато „таксата социална сигурност“ се определя в зависимост от обема на напитката.

Съдът постановява, че член 3, параграф 2 от Директива 92/12 — който разрешава на държавите членки в допълнение към минималния акциз по Директива 92/83 да установят други косвени данъци, които да имат специално предназначение, т.е. цел, която не е изцяло бюджетна — не изисква от държавите членки да спазват всички правила за акцизите или ДДС, уреждащи въпросите на определянето на данъчната основа, изчисляването на данъка, изискуемостта и мониторинга на данъка. Достатъчно е облагането с косвените данъци със специално

предназначение да бъде в съответствие — в тези аспекти — с общата логика на едната или другата от тези техники на облагане, така както са уредени в правото на Съюза.

Решение от 9 март 2000 г., EKW и Wein & Co (C-437/97, [EU:C:2000:110](#))

„Косвени данъци — Местен данък върху напитките — Шеста директива ДДС — Директива 92/12/ЕИО“

Evangelischer Krankenhausverein Wien (наричано по-нататък „EKW“) стопанисва кафене в болница. На 6 декември 1996 г. въз основа на виенските данъчни правила Abgabenbehörde Wien (виенската данъчна служба) му издава актове за сумата от 309 995 австрийски шилинга (ATS) (около 22 500 евро), представляваща дължимия данък върху напитките за осъществените продажби между януари 1992 г. и октомври 1996 г. EKW обжалва тези актове пред австрийските съдилища.

Wein & Co. е търговец на вино със седалище в Леондинг, провинция Горна Австрия; въз основа на данъчните правила на провинцията общинските власти му издават актове за сумата от 417 628 ATS (около 30 350 евро), представляваща дължимия данък върху напитките за периода от 1 декември 1994 г. до 31 март 1995 г. Wein & Co. също обжалва пред австрийските съдилища.

Verwaltungsgerichtshof (Върховен административен съд, Австрия) отправя запитване до Съда дали подобни разпоредби на местните власти относно облагането на напитките са съвместими с общностното право, и по-специално с Шеста директива 77/388 и Директива 92/12.

Съдът отговаря, от една страна, че данъкът върху безалкохолните напитки и сладоледа е съвместим с Шеста директива 77/388 и с Директива 92/12, а от друга страна, че Директива 92/12 не допуска запазването на австрийския данък върху алкохолните напитки.

За да стигне до този извод, Съдът на първо място приема, че макар да забранява запазването или въвеждането на гербови налози или други видове данъци и такси, които имат основните характеристики на ДДС, член 33 от Шеста директива 77/388 не е пречка за запазването или въвеждането на данък, който няма тези характеристики. Следователно посочената разпоредба не е пречка за запазването на предвидения в законодателството на държава членка данък върху възмездната доставка на сладоледи, включително съдържащите се в тях преработени плодове и добавяните към тях плодове, и на напитки, и в двата случая — заедно с опаковките и принадлежностите, с които се продават тези стоки. Всъщност този данък се прилага само за ограничена категория стоки и не представлява общ данък, тъй като не е предназначен да обхване всички икономически сделки в съответната държава членка.

На второ място, член 3, параграф 2 от Директива 92/12 — съгласно който стоките по параграф 1 от този член могат да се облагат с различни от акциза косвени данъци, при условие че тези данъци имат едно или повече специални предназначения по смисъла на тази разпоредба и са в съответствие с правилата относно акцизите и ДДС, уреждащи въпросите на определянето на данъчната основа, изчисляването на данъка, изискуемостта и мониторинга на данъка — не допуска запазването на предвиден в законодателството на държава членка данък върху възмездната доставка на алкохолни напитки, който няма друга освен чисто бюджетна цел и освен това не е съобразен с общата логика нито на правилата за акциза върху алкохолните напитки, доколкото размерът му се определя според стойността на продукта, а не въз основа на теглото, количеството или алкохолното му съдържание, нито на правилата относно ДДС, що се отнася до правилата за изчисляването на данъка и изискуемостта.

В конкретния случай Съдът приема, че укрепването на местното самоуправление чрез предоставянето на правомощие за събиране на данъчни приходи представлява изцяло бюджетна цел. Освен това според Съда не е налице връзка с туристическата инфраструктура или с развитието на туризма: този данък облага напитките, независимо от мястото, където се консумират, и се начислява и на нетуристически места. Накрая, пряката продажба на вино е освободена от данъка върху напитките в Австрия: следователно е спорно дали разглежданият данък има за цел да възпира потреблението на алкохолни напитки и дали обслужва целта за опазване на общественото здраве.

Тъй като няма специално предназначение, въпросният данък върху алкохолните напитки — който освен това не е съобразен с общата логика на правилата за акциза върху алкохолните напитки, нито с тези за ДДС — е обявен за несъвместим с правото на Съюза.

Решение от 10 март 2005 г., Hermann (C-491/03, [EU:C:2005:157](#))

„Косвени данъци — Директива 92/12/ЕИО — Общински данък върху доставката на алкохолни напитки за непосредствена консумация на място“

Предприятието Volkswirst Weinschänken GmbH стопанисва ресторант в град Франкфурт на Майн (Германия), в който продава, наред с другото, напитки за непосредствена консумация на място. Със *Satzung über die Erhebung einer Getränkesteuer im Gebiet der Stadt Frankfurt am Main* (Наредба за данъка върху напитките на територията на град Франкфурт на Майн) в града е въведен местен данък върху напитките и във връзка с това на ресторанта е издаден данъчен акт; дружеството оспорва акта пред *Verwaltungsgericht Frankfurt am Main* (Административен съд Франкфурт на Майн) и той го отменя. Това съдебно решение е обжалвано пред *Hessischer Verwaltungsgerichtshof* (Областен административен съд Хесен, Германия), който е запитващата юрисдикция.

Поставя се въпросът как да се квалифицира по смисъла на Директива 92/12 дейността, във връзка с която е издаден данъчният акт, а именно възмездна доставка на алкохолни напитки за непосредствена консумация на място в рамките на ресторантьорска дейност. Преюдициалният въпрос се отнася именно до това дали облагането на тази дейност би било „друг косвен данък върху акцизни продукти“, за какъвто се говори в член 3, параграфи 1 и 2 от Директива 92/12, или пък би било данък върху извършването на услуги, свързани с акцизни стоки по смисъла на член 3, параграф 3, втора алинея от Директивата.

Ако е вярна втората хипотеза, възниква въпросът дали данъкът върху извършването на услуги, свързани с акцизни стоки, трябва да отговаря едновременно на условието да не води до формалности, свързани с преминаване на границите, при търговията между държавите членки (член 3, параграф 3, първа алинея от Директива 92/12), и на условието да има „специално предназначение“ (член 3, параграф 2 от Директивата).

Съдът посочва, че данък, който облага възмездната доставка на алкохолни напитки за непосредствена консумация на място в рамките на ресторантьорска дейност, трябва да се разглежда като данък върху извършването на свързани с акцизни стоки услуги, който не може да се характеризира като данък върху оборота по смисъла на член 3, параграф 3, втора алинея от Директива 92/12.

Всъщност, за да се определи дали съответният данък облага акцизни стоки по смисъла на член 3, параграф 2 от Директива 92/12, или по-скоро услугите, извършвани във връзка с такива стоки по смисъла на член 3, параграф 3, втора алинея, следва да се вземе предвид кой е доминиращият елемент на облаганата с данъка сделка. Характерното за доставката на алкохолни напитки в рамките на ресторантьорска дейност обаче е наличието на съвкупност от елементи и действия, в която доставката на самата стока е само един от компонентите, а доминират услугите.

Освен това Съдът уточнява, че споменатият в член 3, параграф 3, втора алинея от Директивата данък върху извършването на услуги, свързани с акцизни стоки, трябва да отговаря само на условието по първа алинея от този параграф, а именно облагането с данъка да „не води до формалности, свързани с преминаване на границите при търговията между държавите членки“. Съответно Директивата не изисква тези данъци да отговарят на условието по параграф 2 от посочения член, а именно да имат специално предназначение.

Решение от 27 февруари 2014 г., Transportes Jordi Besora (C-82/12, [EU:C:2014:108](#))

„Косвени данъци — Акцизи — Директива 92/12/ЕИО — Член 3, параграф 2 — Минерални масла — Данък върху продажбата на дребно — Понятие за „специално предназначение“ — Прехвърляне на правомощия към автономните области —

Финансиране — Предварително определено предназначение — Разходи за здравни грижи и опазване на околната среда“

Испания въвежда данък върху продажбата на дребно на минерални масла (наричан по-нататък „АПДОВ“). Този данък е предназначен за финансиране на предоставените на испанските автономни области нови правомощия в областта на здравеопазването и евентуално на някои екологични разходи. АПДОВ остава в сила в Испания от 1 януари 2002 г. до 1 януари 2013 г., когато е включен в хармонизирания акциз върху минералните масла. В качеството си на краен потребител Transportes Jordi Besora SL, дружество за товарни превози, установено на територията на автономна област Каталуня, заплаща 45 632,38 евро АПДОВ за данъчните 2005—2008 г. Тъй като смята, че този данък е несъвместим с Директива 92/12, дружеството поисква да му се възстанови платената сума.

В този контекст Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Висш съд на Каталуня, Испания) отправя запитване до Съда дали специалният косвен данък върху продажбите на дребно на някои минерални масла, с който се облага потреблението на тези стоки, е в съответствие с член 3, параграф 2 от Директива 92/12.

Съдът постановява, че член 3, параграф 2 от Директива 92/12 следва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, с която се въвежда данък върху продажбата на дребно на минерални масла, тъй като не може да се счита, че подобен данък има специално предназначение по смисъла на тази разпоредба, защото този данък, предназначен да финансира упражняването от страна на съответните органи на местно самоуправление на техните правомощия в областта на здравето и околната среда, не цели сам по себе си осигуряване на опазването на здравето и околната среда.

Действително специалното предназначение по смисъла на член 3, параграф 2 от Директива 92/12 означава наличието на цел, която не е изцяло бюджетна. Освен това Съдът вече е постановил, че укрепването на местното самоуправление чрез предоставянето на правомощия за събиране на данъчни приходи представлява изцяло бюджетна цел, която сама по себе си не може да съставлява специално предназначение по смисъла на член 3, параграф 2 от Директива 92/12.

Въпреки това, тъй като всеки данък непременно има бюджетна цел, само по себе си обстоятелството, че разглежданият данък има бюджетна цел, не е достатъчно, за да се изключи възможността той да има и специално предназначение по смисъла на посочената разпоредба — в противен случай член 3, параграф 2 от Директива 92/12 би бил лишен от всякакво съдържание. В това отношение предварително установеното разпределение на постъпленията от този данък, съгласно което регионалните органи финансират с тях прехвърлените им от държавата правомощия в областта на опазването на здравето и околната среда, би могло да съставлява елемент, който следва да се вземе предвид, за да се

установи наличието на специално предназначение. Това разпределение на постъпленията обаче е просто вид вътрешна организация на бюджета на държавата членка и затова не може само по себе си да бъде достатъчно условие в това отношение, тъй като всяка държава членка, каквато и цел да преследва, може да реши да разпредели постъпленията от подобен данък за финансиране на конкретно определени разходи.

За да се приеме, че е налице специално предназначение по смисъла на член 3, параграф 2 от Директива 92/12, е важно съответният данък да е насочен сам по себе си към осигуряването на защитата на здравето и околната среда. Така би било, ако постъпленията от този данък трябва непременно да се използват за намаляване на социалните и екологичните разходи, свързани конкретно с потреблението на обложените с този данък минерални масла, така че да е налице пряка връзка между използването на постъпленията и целта на разглежданото облагане.

Решение от 25 юли 2018 г., Messer France (C-103/17, [EU:C:2018:587](#))

„Преюдициално запитване — Хармонизация на данъчните законодателства — Директива 92/12/ЕИО — Член 3, параграф 2 — Директива 2003/96/ЕО — Членове 3 и 18 — Данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията — Акцизи — Наличие на друг косвен данък — Условия — Национална правна уредба, която предвижда вноска за обществената електроенергийна услуга — Понятие за специално предназначение — Спазване на минимално ниво на данъчно облагане“

Между 2005 г. и 2009 г. дружеството Messer France, по-рано Praxair, заплаща вноската за обществената електроенергийна услуга (наричана по-нататък „CSPE“).

Прилагана във Франция между 2003 г. и 2010 г., тази вноска е налог, който крайните потребители плащат със сметките си за електроенергия и който се събира от доставчиците на електроенергия; постъпленията от налога следва да компенсират свръхразходите, които тези доставчици са длъжни по закон да поемат, а целите му са разнородни: от насърчаването на производството на електроенергия от възобновяеми източници или компенсирането на по-високите разходи за производството на електроенергия в извънградските територии до социални цели като специалното ценообразуване за тази енергия като продукт от първа необходимост и подпомагането на бедните.

Тъй като смята, че подобно облагане е в противоречие с член 3, параграф 2 от Директива 92/12, тъй като няма специално предназначение по смисъла на тази разпоредба, дружеството подава до компетентното министерство заявление за възстановяване на CSPE, което е мълчаливо отхвърлено. Tribunal administratif de Paris (Административен съд Париж, Франция) и Cour administrative de Paris (Апелативен административен съд Париж, Франция) също отхвърлят жалбите му.

Тогава дружеството подава касационна жалба до Conseil d'État (Държавен съвет, Франция), като изтъква няколко основания, свързани със съответствието на CSPE с правото на Съюза, и в частност с Директива 92/12. Conseil d'État (Държавен съвет) отправя няколко въпроса до Съда за тълкуването на член 3, параграф 2 от Директива 92/12 и членове 3 и 18 от Директива 2003/96. По-конкретно, запитващата юрисдикция иска да установи, на първо място, дали член 3, параграф 2 от Директива 92/12 трябва да се тълкува в смисъл, че запазването на друг косвен данък предполага въвеждането на хармонизиран акциз, и на второ място, дали данък като разглеждания в главното производство може да се счита за такъв акциз или неговата съвместимост с Директиви 92/12 и 2003/96 евентуално трябва да се преценява с оглед на критериите по член 3, параграф 2 от Директива 92/12 за наличието на други косвени данъци със специално предназначение. Освен това запитващата юрисдикция иска да установи дали такъв данък може да бъде квалифициран като „друг косвен данък“ по смисъла на член 3, параграф 2 от Директива 92/12 и накрая, какви са правилата за възстановяването на такъв данък, ако само някои от предназначенията на съответния данък могат да бъдат квалифицирани като специални по смисъла на тази разпоредба.

Най-напред Съдът отговаря, че член 3, параграф 2 от Директива 92/12 трябва да се тълкува в смисъл, че въвеждането на друг косвен данък върху електроенергията не зависи от прилагането на хармонизиран акциз и че тъй като данък като разглеждания в главното производство не представлява такъв акциз, неговото съответствие с Директиви 92/12 и 2003/96 трябва да се преценява с оглед на условията по член 3, параграф 2 от Директива 92/12 за наличието на други косвени данъци със специално предназначение.

Освен това член 3, параграф 2 от Директива 92/12 трябва да се тълкува в смисъл, че данък като разглеждания в главното производство може да бъде квалифициран като „друг косвен данък“, като се има предвид екологичната му цел за финансиране на свръхразходите, свързани със задължението за изкупуване на зелената енергия, с изключение на частта относно целите му за териториално и социално сближаване, каквито са географското изравняване на тарифите и намаляването на цената на електроенергията в полза на бедните домакинства, както и относно неговите чисто административни цели, и по-специално финансирането на разходите, свързани с административната дейност на публични органи или институции като националния омбудсман по въпросите на енергетиката и Касата за депозити и консигнации, при условие че запитващата юрисдикция провери дали са спазени правилата относно акцизите.

За да стигне до този извод, Съдът припомня, че член 3, параграф 2 от Директива 92/12 позволява на държавите членки да въвеждат или запазват косвени данъци, различни от установения със същата директива акциз, ако облагането има специално предназначение и е в съответствие с правилата относно акцизите и

ДДС, уреждащи въпросите на определянето на данъчната основа, изчисляването на данъка, изискуемостта и мониторинга на данъка.

Той също така отбелязва, че тази разпоредба не изисква от държавите членки да спазват всички правила относно акцизите и ДДС, уреждащи въпросите на определянето на данъчната основа, изчисляването на данъка, изискуемостта и мониторинга на данъка. Всъщност е достатъчно облагането с косвените данъци със специално предназначение да бъде в съответствие, в тези аспекти, с общата логика на едната или другата от тези техники на облагане, така както са уредени в правото на Съюза.

Що се отнася пък до първото от тези условия, Съдът припомня в светлината на своята съдебна практика, че специално предназначение по смисъла на член 3, параграф 2 от Директива 92/12 означава наличието на цел, която не е изцяло бюджетна.

Накрая, Съдът потвърждава, че правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че съответните данъчнозадължени лица могат да искат частично възстановяване на данък като разглеждания в главното производство съобразно дела в приходите, получени от този данък, който не е със специално предназначение, при условие че данъкът не е бил прехвърлен от данъчнозадължените лица на собствените им клиенти, което запитващата юрисдикция следва да провери.



СЪД
НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ

Дирекция „Изследвания и документация“

май 2024 г.