

Дело C-743/22**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

1 декември 2022 г.

Запитваща юрисдикция:

Tribunal Supremo (Испания)

Дата на акта за преюдициално запитване:

15 ноември 2022 г.

Жалбоподател:

DISA SUMINISTROS Y TRADING, S. L. U.

Ответник:

Agencia Estatal de la Administración Tributaria

Предмет на главното производство

Акциз върху минералните масла — Регионална акцизна ставка — Искане за коригиране на акцизни декларации и за възстановяване на недължимо платени суми поради неспазване на правото на Съюза — Искане, подадено от данъчнозадълженото лице, на което акцизът е начислен по закон — Процесуален способ — Доказване на неоснователното обогатяване

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Преюдициално запитване с цел тълкуване — Член 267 ДФЕС — Съвместимост на национална разпоредба с Директива 2003/96/ЕО — Ставка, прилагана единствено на територията на автономна област

Преюдициален въпрос

Трябва ли Директива 2003/96/ЕО от 27 октомври 2003 година относно реструктурирането на правната рамка на Общността за данъчно облагане

на енергийните продукти и електроенергията, и по-специално член 5 от нея, да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна норма като член 50 ter от Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (Закон 38/1992 за акцизите) от 28 декември 1992 г., която оправомощава автономните области да установяват диференцирани по територия ставки на акциза върху минералните масла по отношение на един и същ продукт?

Съдебна практика и разпоредби от правото на Съюза, на които се прави позоваване

Директива 2003/96/ЕО на Съвета от 27 октомври 2003 година относно реструктурирането на правната рамка на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията: Членове 4, 5 и 6.

Решение от 2 октомври 2003 г., Weber's Wine World и др., C-147/01, EU:C:2003:533, т. 115 и 116.

Решение от 14 юни 2017 г., Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, т. 29 и 30.

Решение от 6 октомври 2005 г., MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, т. 17.

Решение от 20 октомври 2011 г., Danfoss и Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674.

Решение от 6 септември 2011 г., Lady & Kid и др., C-398/09, EU:C:2011:540, т. 20.

Решение от 14 януари 1997 г., Comateb и др., C-192/95—C-218/95, EU:C:1997:12, т. 22.

Определение от 7 февруари 2022 г., Varo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, т. 40.

Решение от 25 октомври 2012 г., Комисия/Франция, C-164/11, непубликувано, EU:C:2012:665.

Решение от 14 януари 2021 г., Комисия/ Италия (Помощ при закупуване на моторни горива), C-63/19, EU:C:2021:18.

Решение от 25 юли 2018 г., Messer France, C-103/17, EU:C:2018:587.

Разпоредби от националното право, на които се прави позоваване

Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (Закон 38/1992 за акцизите) от 28 декември 1992 г. в редакцията му, изменена с Ley de Presupuestos

Generales del Estado para el año 2012 (Закон за общия държавен бюджет за 2012 г.)

Член 50 ter:

„1. Автономните области могат да установят ставка на автономната област на акциза върху минералните масла за допълнително облагане на продуктите [...], консумирани на съответните им територии. Ставката на автономната област се прилага в съответствие с този закон и при ограниченията и условията, предвидени в правната уредба относно финансирането на автономните области.

2. Прилага се ставката на автономната област, на чиято територия се извършва крайното потребление на облагаемите продукти. [...]

3. Данъчнозадължените лица [собственици на обекти, от които продуктите са препратени на територията на автономна област, различна от автономната област, в която се намират] имат право на приспадане от дължимия акциз [...] на платения акциз, произтичащ от прилагането на ставката на съответната автономна област, който е бил начислен или включен в цената. Когато стойността на подлежащия на приспадане акциз надвишава дължимия акциз за даден данъчен период, данъчнозадълженото лице има право на възстановяване или прихващане на разликата при условията, определени с подзаконов акт. [...]“.

Този член е отменен, считано от 1 януари 2019 г., с Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2018 (Закон за общия държавен бюджет за 2018 г.), така че акцизната ставка на автономната област се включва в акцизната ставка на държавата „с цел да се гарантира единството на пазара на горивата за отопление и на моторните горива, без тази мярка да води до намаляване на приходите на автономните области, в рамките на общностната правна уредба“.

Ley 22/2009 por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas (Закон за системата на финансиране на автономните области) от 18 декември 2009 г. (в редакцията му, която е в сила от 2013 г.).

Член 44: „На автономните области се предоставят получените на тяхна територия постъпления от ставката на автономната област на акциза върху минералните масла“.

Съгласно седма преходна разпоредба от този закон частта на автономната област от акциза върху минералните масла замества частта на автономната област от предишния акциз върху продажбата на дребно на определени минерални масла, отменен на 31 декември 2012 г.

Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003 General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa (Общ правилник за прилагане на Общия

данъчен закон 58/2003 от 17 декември 2003 г.) във връзка с обжалването на административни актове (приет с Real Decreto 520/2005 (Кралски декрет 520/2005) от 13 май 2005 г.)

Член 14: „1. Право да искат възстановяване на недължимо платени суми имат следните лица или образувания:

[...]

с) когато недължимо платената сума се отнася до данъци, за които е налице законово задължение за начисляване, [...] лицата или образуванията, на които данъкът е бил начислен.

2. Право да получат възстановяване на недължимо платени суми имат следните лица или образувания:

с) лицата или образуванията, на които данъкът е бил начислен, когато недължимо платената сума се отнася до данъци, които по закон трябва да бъдат начислени на други лица или образувания. [...]“.

Кратко представяне на фактите и на главното производство

- 1 Дружеството DISA, SUMINISTROS Y TRADING, S. L. (наричано по-нататък „DISA“) подава искане до испанската данъчна администрация (наричана по-нататък „данъчната администрация“) за коригиране на акцизните декларации, подадени от няколко лица, задължени за акциза върху минералните масла (наричан по-нататък „АММ“) за 2013—2015 г., в качеството му на данъчнозадължено лице, на което е начислен декларираният акциз, по отношение на частта на автономната област от акциза, както и искане за възстановяване на платените суми за този акциз, тъй като посочената част на автономната област противоречала на правото на Европейския съюз.
- 2 Тези искания са отхвърлени от данъчната администрация с решения, които DISA обжалва пред Tribunal Económico Administrativo Central (Централен административно-икономически съд, Испания), който отхвърля жалбата му с мълчалив отказ. DISA подава жалба до Audiencia Nacional (Национален съд, Испания) срещу посочения мълчалив отказ, която е отхвърлена със съдебно решение от 25 ноември 2020 г. DISA подава касационна жалба срещу последното съдебно решение до Tribunal Supremo (Върховен съд, Испания), който е запитващата юрисдикция.
- 3 Що се отнася до контекста на главното производство, то е едно от няколко производства по обжалване, висящи пред Tribunal Supremo (Върховен съд), които се отнасят до частта на автономната област от АММ, т.е. частта от акцизната ставка, приложима на територията на съответната автономна област, поради противоречието ѝ с правото на Европейския съюз. Що се

отнася до въпроса *кой може да претендира от данъчната администрация възстановяване на недължимо платени суми за данък поради противоречието му с правото на ЕС и по какъв ред*, по някои от тези касационни производства искането за възстановяване на недължимо платени суми е отправено до данъчната администрация от трети лица, без да са страни по данъчното правоотношение, които като купувачи на моторните горива посочват, че са понесли данъчната тежест чрез увеличаване на цената. В производство по обжалване № 1908/20 първоинстанционният съд е приел, че искането е допустимо, докато в замяна на това в производство по обжалване № 1902/21 първоинстанционният съд се е произнесъл по различен начин, като е приел, че третото лице, което не е страна по данъчното правоотношение, не може да започне данъчна процедура по възстановяване на недължимо платени суми, а трябва да предяви граждански иск срещу продавача или евентуално да ангажира отговорността на държавата за нарушение на правото на Съюза, ако може да докаже наличието на причинно-следствена връзка между данъчната разпоредба и претърпените имуществени вреди.

- 4 Запитващата юрисдикция посочва, че макар според Съда на Европейския съюз държавата членка да е длъжна да възстанови събраните в нарушение на правото на Съюза данъци (решение от 14 юни 2017 г., *Compass Contract Services*, C-38/1[6], т. 29), вярно е също така, че правото на Съюза не урежда процесуалните способности за осъществяване на това възстановяване и че всяка държава членка следва да предвиди условията за отправяне на тези искания при спазване на принципите на равностойност и ефективност (решение от 6 октомври 2005 г., *Muttravel*, C-291/03, т. 17), по които параметри не се спори в настоящото производство по обжалване. Като израз на тази процесуална автономия в Испания член 14 от Общия правилник за прилагане на Общия данъчен закон 58/2003 във връзка с обжалването на административни актове предоставя на лицето, на което е начислен по закон недължим данък, като страна по данъчното правоотношение *правото да поиска и да получи* възстановяване на тези платени суми. DISA е субект, на когото АММ е начислен по закон от други данъчнозадължени лица, поради което от гледна точка на испанското право е легитимиран *да поиска* от данъчната администрация както коригиране на акцизната декларация, така и възстановяване на такива начислени суми и евентуално *да получи* възстановяването им, ако са изпълнени условията, установени в правната уредба и съдебната практика, посредством данъчната процедура за възстановяване на недължимо платени суми.
- 5 Този извод не се опровергава от посоченото от *Abogado del Estado* преюдициално запитване, отправено от италиански съд, по което е образувано дело C-316/22, *Gabel Industria Tessile SpA, Canavesi SpA/A2A Energía SpA* и др., което според него следва да доведе до спиране на настоящото производство до произнасянето на Съда относно изразените от италианския съд съмнения, без да е необходимо да се отправя преюдициално запитване. Всъщност по посоченото дело на краен потребител се отказва

правото да иска възстановяване на недължимо платения данък пряко от държавата, като му се дава само възможност да предяви граждански иск срещу данъчнозадълженото лице. Съгласно практиката на Съда обаче при доказано начисляване на крайния потребител (купувач) държавата членка по принцип може да откаже да уважи искане за възстановяване на недължимо платен данък по съображение, че не купувачът е платил данъка на данъчните органи, стига той — ако действително е понесъл тежестта на данъка — да може съгласно националното право да предяви граждански иск срещу данъчнозадълженото лице (или срещу лицето, удържало данъка) и поправянето от последното лице на претърпяната от купувача вреда да не е практически невъзможно или прекомерно трудно — по-специално при неплатежоспособност на данъчнозадълженото лице — в който случай купувачът може да насочи искането си за възстановяване пряко срещу данъчните органи (решение от 20 октомври 2011 г., *Danfoss A/S*, C-94/10). Преценката дали такъв граждански иск и съответно националният граждански процес прави невъзможно или прекомерно трудно упражняването на това право се извършва единствено от националния съд.

6. Що се отнася до съмненията относно принципа на недопускане на неоснователно обогатяване като изключение от задължението за възстановяване на събраните в нарушение на правото на Съюза данъци, макар *DISA* да твърди, че испанската правна уредба, а именно член 14 от Общия правилник за прилагане на Общия данъчен закон 58/2003 във връзка с обжалването на административни актове, не изисква доказателство, че възстановяването на незаконосъобразния данък няма да доведе до неоснователно обогатяване, запитващата юрисдикция припомня практиката на Съда в това отношение, съгласно която прякото прехвърляне на недължимия данък върху купувача представлява единственото изключение от правото на възстановяване на данъците, противоречащи на правото на Съюза (решение от 6 септември 2011 г., *Lady & Kid* и др., C-398/09, EU:C:2011:540, т. 20). Всъщност връщането на оператора на размера на платената такса, който размер той вече е получил от купувача, би било равносилно на двойно плащане, което би могло да се квалифицира като „неоснователно обогатяване“, без по този начин да се поправят последиците от незаконосъобразността на таксата за купувача (решение от 14 януари 1997 г., *Comateb* и др., C-192/95—C-218/95, EU:C:1997:12, т. 22). От друга страна, предотвратяването на възникването на това неоснователно обогатяване е въпрос от компетентността на националните административни и съдебни органи, включително при липсата на уредба в националното право (определение от 7 февруари 2022 г., *Vapo Atlantic*, C-460/21, ECLI:EU:C:2022:83, т. 40).
7. Така, при положение че действителното прехвърляне, частично или изцяло, зависи от множество фактори, свързани с всяка търговска сделка, и в крайна сметка представлява фактически въпрос, който е от компетентността на националния съд, не е необходимо да се отправя преюдициално запитване относно принципа на забрана за неоснователно обогатяване като пречка за

задължението за възстановяване, който ще бъде надлежно преценен в решението по настоящото производство с оглед на конкретните обстоятелства в случая и изобилната практика на Съда по този въпрос.

Основни твърдения на страните в главното производство

- 8 Като основание за исканията си DISA посочва, че ставката на автономната област на АММ, установена в член 50 тер от Закон 38/1992 за акцизите, в сила от 01.01.2013 г., противоречи на правото на Съюза, тъй като нарушава определени разпоредби от Директива 2003/96. По-конкретно според DISA облагането с акциз трябва да е еднакво за даден продукт и приложение на цялата национална територия, без да се допуска възможност за регионални различия. Според него от член 5 от Директива 2003/96 следва, че държавите членки могат да прилагат диференцирани ставки само в изрично изброените, а не и в други случаи. Според DISA включването на тази ставка на автономната област на АММ в акцизната ставка на държавата след отмяната на член 50 тер от Закона за акцизите, считано от 1 януари 2019 г., вследствие на подадена до Комисията жалба, представлява мълчаливо признаване от законодателя, че диференцираните ставки на автономните области на АММ противоречат на правото на Съюза. DISA посочва също, че според бившия генерален директор на генерална дирекция „Данъчно облагане и митнически Съюз“ г-н Michel Aujean „при това положение от наличната информация изглежда, че основният принцип на единство на хармонизираните акцизи не би бил спазен в случай на диференциране на тези акцизи сред автономните области“ (цитиран в Доклада за реформата на системата за финансиране на автономните области. Комисия за проучване и предложение на нова система за финансиране на автономните области, приложими след 2002 г.). DISA посочва още, че към настоящото дело е приложим изводът, направен от Съда в решение от 25 октомври 2012 г., Комисия/Франция, C-164/11, че като е запазила регионализирането на данъчното облагане, което може да доведе до различия в цените на електричеството, Франция не е изпълнила задълженията си по Директива 2003/96. Накрая, DISA посочва, че *принципът на еднакво данъчно облагане на цялата национална територия* е приложим по отношение на хармонизираното облагане с акциз и изисква данъчната тежест да е една и съща за всеки продукт и за всяка негова употреба на цялата национална територия без регионални различия, като цитира заключението на генералния адвокат Jean Richard de la Tour по дело C-63/19.
- 9 Предвид значението на правото на Съюза за настоящия спор запитващата юрисдикция приканва страните да представят становищата си по същество относно съвместимостта на ставката на автономните области на АММ с правото на Съюза с оглед на Директива 2003/96 от различни гледни точки.
- 10 В своя отговор DISA посочва накратко, че не е необходимо да се отправя преюдициално запитване, доколкото съгласно практиката на Съда ставката

на автономната област на АММ противоречи на член 5 от Директива 2003/96 във връзка с членове 4, 14, 15, 17 и 19 от нея, тъй като диференцирана ставка (по автономни области) противоречи на *принципа на еднакво данъчно облагане на цялата национална територия*, съгласно който нивото на облагане с акциз трябва да е еднакво за всеки продукт и за всяка негова употреба на цялата национална територия без регионални различия.

- 11 От своя страна държавната администрация посочва, че не е необходимо да се отправя преюдициално запитване, доколкото, първо, въпросът относно съвместимостта на ставката на автономната област на АММ с правото на Съюза не е обсъждан в производството по обжалване, нито в първоинстанционното производство, и представлява хипотетичен въпрос; второ, нито от член 5 от Директива 2003/96, нито от която и да е друга разпоредба от нея, нито от 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 следва, че е необходимо да се установят единни данъчни ставки в рамките на всяка държава, а само минимални данъчни ставки; трето, въвеждането на ставка на автономната област е израз на политическата автономия във финансовия ѝ аспект, гарантирана на автономните области от испанската конституция и предвидена в член 4, параграф 2ДФЕС, и четвърто, доброто функциониране на вътрешния пазар не е нарушено вследствие на установяването от автономните области на ставка на съответната автономна област за допълнително облагане на някои от продуктите, посочени в член 50 ter от Закона за акцизите.

Кратко изложение на мотивите за преюдициалното запитване

- 12 Запитващата юрисдикция изпитва съмнения относно съвместимостта на частта на автономната област от АММ с правото на Съюза.
- 13 По жалбите, подадени във връзка с този въпрос, нито едно от първоинстанционните съдилища не се е произнесло в това отношение, доколкото спорът винаги е бил съсредоточен върху правилността на избрания процесуален способ за осъществяване на възстановяването на недължимо платени суми. В обжалваното решение от 25 ноември 2020 г. Audiencia Nacional (Национален съд) признава, че е уместно да се отправи преюдициално запитване, за да се разсеят съмненията относно тълкуването на Директива 2003/96, но се ограничава до отказ на искането за възстановяване на платените от DISA суми, тъй като жалбоподателят не е доказал, че не ги е начислил на други лица, с което да се предотврати неоснователно обогатяване. Като цитира решение на Съда от 2 октомври 2003 г., *Weber's Wine World* и др., C-147/01, Audiencia Nacional (Национален съд) приема в решението си, че „макар практиката на Съда на Европейския съюз да не допуска специфики в процедурите относно претенции за възстановяване на данъци, които противоречат на правото на Европейския съюз, и установяване на презумпции за начисляване на данъка или на

изисквания за доказване, които правят невъзможно или много трудно доказването му, искането на жалбоподателя не може да се уважи, доколкото той не заема лоялна и прозрачна процесуална позиция, когато иска да му бъдат възстановени данъци в размер на милиони, без дори да направи минимален опит да докаже, че това не води до неоснователното му обогатяване, като представи на съда конкретна информация за извършените операции от влизането в сила на ставката на автономната област, за повишаването на цените на моторните горива по време на действието ѝ или евентуално за намаляването на печалбата вследствие на прехвърлянето на данъчната тежест върху купувача“.

14. Обратно на твърдението на Abogado del Estado, настоящото преюдициално запитване не представлява хипотетичен въпрос. Всъщност DISA е поискало по административен ред възстановяването на платените от него суми за „частта на автономната област“ от АММ поради тяхното противоречие с правото на Съюза, което искане поддържа и предявява пред Audiencia Nacional (Национален съд) и настоящия Tribunal Supremo (Върховен съд). Впрочем данъчната администрация признава, че DISA е легитимирано да иска възстановяване посредством данъчна процедура, тъй като е данъчнозадължено лице, на което е начислен акцизът. Първоинстанционният съд обаче е този, който за първи път е поставил под въпрос легитимацията на DISA да иска това възстановяване, тъй като според него като не е доказало, че не е прехвърлило данъчната тежест на купувачите на моторните горива (чрез цената), може да се обогати неоснователно. От друга страна, Tribunal Supremo (Върховен съд) се нуждае от тълкуване на определени разпоредби от Директива 2003/96, които според лицата, поискали възстановяване на сумите, дават основание да се счита, че „частта на автономната област“ от АММ е недължима. Що се отнася до настоящото производство по обжалване, легитимацията на DISA да иска възстановяване на недължимо платените суми посредством съответната данъчна процедура следва да се прецени в съответствие с националното право въз основа на принципа на процесуална автономия и е както бе посочено по-горе, не може да се отрече, че DISA има такава легитимация. Отделен въпрос са последиците, които могат да произтекат от принципа на забрана за неоснователното обогатяване, разбиран като изключение от принципа на възстановяване, както и въпросите, свързани с тежестта на доказването му, които при всички случаи са достатъчно изяснени от Съда.
15. С оглед на практиката на Съда, на която страните се позовават, за да отредят необходимостта от отправяне на преюдициалното запитване, по-конкретно решения по дела C-164/11 и C-63/19, запитващата юрисдикция счита, че от практиката на Съда не става ясно какво е тълкуването на член 5 от Директива 2003/96 по въпроса дали допуска в рамките на една държава членка и в контекста на данъчното облагане на енергийните продукти и електроенергията да се въвеждат — и при какви условия — диференцирани по територия ставки за един и същ продукт. От това тълкуване обаче зависи изходът на делото.