

Дело C-105/22

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

15 февруари 2022 г.

Запитваща юрисдикция:

Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд,
Полша)

Дата на акта за преюдициално запитване:

27 април 2021 г.

Жалбоподател:

P.M.

Отвeтник:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie [Директор
на Камарата на приходната администрация, Варшава]

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

27 април 2021 г.

Naczelny Sąd Administracyjny [Върховен административен съд] [...]

[...] [съдебен състав]

след като на 27 април 2021 г.

в закрито заседание на **Финансовата колегия**

разглежда касационната жалба на **P. M.**

против решението на **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie**
[Областен административния съд, Варшава]

от 9 септември 2020 г.,

№ [...]

по жалба на **Р. М.**

против решение на **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie**
[Директора на Камарата на приходната администрация, Варшава]

от **13 август 2019 г. № [...]**,

с което се отказва възстановяване на акциз,

определи:

1) На основание член 267 [ДФЕС] отправя до Съда на Европейския съюз следния преюдициален въпрос:

Трябва ли член 56 от Договора за функционирането на Европейския съюз (консолидиран текст от 2012 г., ОВ С 326, 26 октомври 2012 г., стр. 1), както и принципите на еднократност на акциза като данък върху действителното потребление и на пропорционалност да се тълкуват в смисъл, че не допускат прилагането на национална разпоредба като член 107, параграф 1 от *ustawa z dnia 6 grudnia 2008 roku o podatku akcyzowym* [Закона за акцизите от 6 декември 2008 г.] (Dz.U., 2020 г., позиция 722, изм.), доколкото при износ на регистриран в страната лек автомобил тази разпоредба не допуска възстановяване на данъчнозадължено лице на пропорционално изчислен акциз спрямо периода на използването на този лек автомобил?

2) [...] [спиране на производството]

Мотиви

I. Правна уредба

Уредба на Съюза

1. Договор за функционирането на Европейския съюз [...]

Член 56

В следващите разпоредби се забраняват ограничения на свободното предоставяне на услуги в рамките на Съюза по отношение на гражданите на държавите членки, които са се установили в държава членка, различна от тази, в която се намира лицето, за което са предназначени услугите.

Европейският парламент и Съветът, като действат в съответствие с обикновената законодателна процедура, могат да разширят обхвата на прилагането на разпоредбите на тази глава по отношение на граждани от трети държави, които предоставят услуги и които са се установили на територията на Съюза.

2. Споразумение за Европейското икономическо пространство [...]

Член 36

1. В рамките на настоящото споразумение се забраняват ограниченията на свободното предоставяне на услуги на територията на договарящите се страни по отношение на гражданите на държавите членки на ЕО или на държавите от ЕАСТ, установили се на територията на държава членка на ЕО или на държава от ЕАСТ, различна от тази, в която се намира лицето, за което са предназначени услугите.

2. Специалните разпоредби, прилагани към свободното предоставяне на услуги, се съдържат в приложения IX - XI.

Национална правна уредба.

Закон за акцизите от 6 декември 2008 г. (Dz.U., 2019 г., позиция 864, изм.).

Член 107, параграф 1

Лице, което е придобило правото да се разпорежда като собственик с лек автомобил, който не е бил регистриран по-рано на територията на страната в съответствие с разпоредбите за движението по пътищата и за който е бил платен акциз на територията на страната, извършващо или от чието име се извършва вътреобщностна доставка или износ на такъв лек автомобил, има право на възстановяване на акциза по заявление, подадено до компетентния ръководител на данъчна служба в срок една година от датата на извършване на вътреобщностната доставка или износа на такъв лек автомобил.

II. Фактическа обстановка

Производството пред данъчните органи

- 1 С молба от 5 март 2019 г. Р.М., осъществяващ икономическа дейност като едноличен търговец с фирма N. (наричан по-нататък „страната“), иска от Naczelnik Urzędu Skarbowego [началника на данъчна служба] [...] възстановяване на акциз поради извършен износ на личен автомобил с марка BMW [...] VIN [...] в размер на 5 983,00 PLN. По делото е установено, че страната е подала декларация АКС-U, регистрирана във финансово-счетоводната система на Z. под № [...], и е заплатила акциз за вътреобщностно придобиване на лек автомобил, подлежащо на облагане с процесния данък.
- 2 С решение № [...] от 29 април 2019 г. началникът на данъчната служба [...] отказва да възстанови на страната акциза в посочения по-горе размер поради

износа на лекия автомобил в Норвегия. Органът е установил, че страната не е изпълнила предпоставката за липса на предходна регистрация на територията на страната в съответствие с разпоредбите за движението по пътищата по отношение на спорното превозно средство, тъй като то е било регистрирано на територията на страната на 9 август 2017 г., т.е. преди износа на 7 март 2018 г.

Органът счита, че „датата на регистрация на превозното средство е датата на временната служебна регистрация след подаване на заявление за регистрация на превозното средство. Временната регистрация е част от процеса на регистрация, чиято цел е да позволи на автомобила да се движи постоянно на територията на страната.

- 3 С решение от 13 август 2019 г. директорът на Камарата на приходната администрация, Варшава, потвърждава решението на първоинстанционния административен орган, като добавя, че според него страната не е изпълнила и условието за износ на лекия автомобил лично или от друго лице, но от нейно име (този въпрос обаче остава извън предмета на запитването до Съда).

Решението на първоинстанционния съд

- 4 С решение от 9 септември 2020 г. по дело [...] Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie [Областен административен съд, Варшава] отхвърля жалбата на страната срещу решението на директора на Камарата на приходната администрация, Варшава, от 13 август 2019 г., с което последният отказва възстановяване на акциз.

Първоинстанционният съд констатира, че по делото разгледалият жалбата административен орган правилно е приел, че не са налице основания за възстановяване на акциза на страната поради износ на лек автомобил, тъй като не са изпълнени всички предпоставки по член 107, параграф 1 от Закона за акцизите от 6 декември 2008 г. (Dz.U., 2019 г., позиция 864, изм.), наричан по-нататък „и.р.а.“. От материалите по делото следва, че преди износа автомобилът е бил регистриран на територията на страната в съответствие с разпоредбите за движението по пътищата, което е причината за отказа за възстановяване на акциза в настоящия случай.

Производство пред Naczelny Sąd Administracyjny [Върховния административен съд] (NSA)

- 5 Страната обжалва решението в неговата цялост, като упреква първоинстанционния съд по-специално в нарушение на член 8, член 10, член 13, член 14, член 15, член 25, член 36 и член 37 от Споразумението за Европейското икономическо пространство (ОВ L 1, 1994 г., стр. 3; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 53, стр. 4). (по-нататък „Споразумението за ЕИО“) във връзка с член 1 от ustawa z dnia 16

kwietnia 2004 r. o ratyfikacji Porozumienia w sprawie udziału Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej w Europejskim Obszarze Gospodarczym, podpisanego w Brukseli 14 października 2003 r. [Закона от 16 април 2004 г. за ратифициране на Споразумението за участие на Чешката република, Република Естония, Република Кипър, Република Латвия, Република Литва, Република Унгария, Република Малта, Република Полша, Република Словения и Словашката република в Европейското икономическо пространство, подписано в Брюксел на 14 октомври 2003 г.] (Dz. U., 2004 г., бр. 130, позиция 1375), във връзка с член 9, и член 87, параграф 1 от Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej [Конституцията на Република Полша], поради неправилното им прилагане, тоест поради неприлагането им в случая вместо на член 107, параграф 1 от и.р.а., в резултат от което е налице нарушение на основните принципи на свободно движение на стоки и услуги, на принципите на еднократност и облагане на потреблението с акциз, както и на принципите на пропорционалност и недопускане на дискриминация поради недопустимото стесняване на кръга от субекти, които имат право да искат възстановяване на акциз в случай на вътреобщностна доставка или износ на личен автомобил.

В подкрепа на това правно основание страната изтъква по-специално, че отказът за изнесено превозно средство да се възстанови дори пропорционално изчислен акциз спрямо периода на използването му в страната (период на „потребление“) нарушава договорния принцип на свободно движение на стоки и услуги (включително търговията) и противоречи на принципите на еднократност на акциза и на пропорционалност. Ако този акциз не бъде възстановен на продавача на територията на страната, той трябва да бъде начислен на чуждестранния купувач, който освен него ще трябва на свой ред да заплати акциз и на територията на своята страна. Това очевидно води до неоправдано повишаване на цената на превозното средство и драстично намаляване на конкурентноспособността на полския продавач при продажбата на такова превозно средство на чуждестранен пазар, като по този начин се нарушава принципът на равнопоставеност в търговията.

С оглед на изложеното страната иска обжалваното решение да бъде отменено изцяло и жалбата ѝ да бъде уважена или при условията на евентуалност решението да бъде отменено изцяло и делото да бъде върнато на първоинстанционния съд за ново разглеждане.

III. Основания за отправяне на преюдициално запитване от националния съд (NSA)

- 6 Според NSA произнасянето по касационната жалба по-горе изисква отговор от страна на Съда на Европейския съюз (по-нататък „Съдът“) на въпрос

относно тълкуването и принципите на прилагане на член 56 от Договора за функционирането на Европейския съюз [...] (по-нататък „ДФЕС“), еднократния характер на акциза като данък върху действителното потребление, както и принципа на пропорционалност. Правното основание на касационната жалба е изведено от нарушение на членове 8, 10, 13, 14, 15, 25, 36 и 37 от Споразумението за ЕИП, чиито норми, по-специално членове 36 и 37, се съдържат и в членове 56 и 57 ДФЕС.

Споразумението за ЕИП е одобрено от страна на тогавашните Европейски общности на 13 декември 1993 г. от Съвета и Комисията, като материалноправното основание за това е член 238 от Договора ЕИО (понастоящем член 217 от ДФЕС).

- 7 Съгласно член 267 ДФЕС, когато въпросът се отнася до тълкуването на Договорите и на актовете на институциите, органите, службите или агенциите на Съюза по висящо дело пред национална юрисдикция на дадена държава, чиито решения не подлежат на обжалване съгласно националното право, тази юрисдикция е длъжна да сезира Съда.

По преюдициалното запитване

- 8 При разглеждането на касационната жалба по настоящото дело Naczelny Sąd Administracyjny [Върховният административен съд] изпитва съмнения относно твърдението, че член 107, параграф 1 от и.р.а. нарушава принципа на свободно движение на стоки и услуги (в рамките на търговски отношения), установен в член 56 от ДФЕС (член 36 от Споразумението за ЕИП), който забранява дискриминацията спрямо субекти от други държави членки и всяко друго ограничение, което възпрепятства, затруднява или прави по-малко привлекателно упражняването на свободното предоставяне на услуги.

По-конкретно, той изпитва съмнение дали този вид уредба (член 107, параграф 1 от и.р.а.) не води до това, че местните предприятия, които изнасят леки автомобили за трети държави (както и тези, които извършват вътреобщностни доставки на такива), стават по-малко конкурентоспособни спрямо предприятия от други държави на ЕС, които изнасят такива автомобили (или извършват вътреобщностни доставки), поради факта че самата регистрация на територията на страната на изнасяния лек автомобил не им позволява да получат възстановяване на платения акциз, дори в размер, изчислен пропорционално на периода на използването му на територията на страната.

Също така е съмнително дали разпоредба като член 107, параграф 1 от и.р.а., като прави невъзможно възстановяването на данъчнозадълженото лице дори на пропорционално изчислен акциз при износ на вече регистриран лек автомобил по отношение на периода на използването му на територията на страната, не противоречи на принципите на еднократност на акциза, на

облагане с този данък на действителното потребление, както и на пропорционалност.

- 9 Леките автомобили не са акцизна стока, но въпреки това подлежат на облагане с акциз в Полша. Правното основание за това е по-специално член 1, параграф 3, буква а) 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 (ОВ L 9, 2009 г., стр. 12), който изрично предвижда, че държавите членки могат да налагат данъци върху продукти, които не са акцизни стоки, при условие че това не води до формалности при преминаване на граници.

Този вид данък не е хармонизиран акциз, но въвеждането му и правилата за събирането му следва да бъдат в съответствие с данъчните правила, приложими за акциза, що се отнася до определянето на данъчната основа, начисляването на данъка, събирането му и данъчния контрол, както и до неговото възстановяване.

Както посочва Съдът в определение от 27 юни 2006 г. по дело C-242/05 [...] ECLI:EU:C:2006:430, т. 23, данъчното облагане на леки автомобили не е хармонизирано, поради което в това отношение държавите членки могат свободно да упражняват правомощията си в областта на данъчното облагане, стига да не нарушават общностното право (решение от 21 март 2002 г., C-451/99 [...], Рес, стр. I-3193, т. 40).

- 10 Облагането с акциз на леките автомобили в страната е еднократно - на облагане подлежат вътреобщностното придобиване, вносът и първата продажба на нерегистриран в страната лек автомобил. По-нататъшните последващи продажби по принцип не подлежат на облагане с акциз.
- 11 Член 107 от и.р.а. определя основните правила за възстановяване на акциза, платен за леки автомобили, които впоследствие се доставят в друга държава членка или се изнасят.

Съгласно текста на член 107 от и.р.а. право на възстановяване има лицето, придобило право да се разпорежда с лек автомобил като собственик, за автомобил, за който е платен акциз на територията на страната. Следователно възстановяването е дължимо независимо от това дали акцизът е платен при първата продажба в страната, при вътреобщностно придобиване или при внос. Основно условие за възстановяване, освен плащането на акциза, е потвърждаването на доставката на лекия автомобил извън територията на страната.

Право на възстановяване обаче не възниква, ако автомобилът вече е бил регистриран по смисъла на ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. - Prawo o ruchu drogowym [Закона за движението по пътищата от 20 юни 1997 г.] (Dz. U., 2020 г., позиция.110, изм.). На практика това изключва правото на възстановяване на акциз за превозни средства, които са били регистрирани

преди доставката им извън страната, дори ако става въпрос само за временна регистрация съгласно член 74 от Закона за движението по пътищата (например с цел доставка на превозното средство в чужбина).

Следва да се има предвид обаче, че това условие следва да се тълкува в съответствие с принципа на облагане на потреблението с акциз, а не с правилата за регистрация на превозните средства, произтичащи от разпоредбите на Закона за движението по пътищата. Поради това следва да се приеме, че самата регистрация на лек автомобил не следва да представлява пречка за възстановяване на акциза, ако въпросният лек автомобил не е бил и не е предназначен за „потребление“ в Полша.

- 12 Дори обаче да се приеме, че началото на потреблението на превозното средство на територията на страната следва да се отъждестви с регистрацията му, която би била само временна, до момента на доставката на лекия автомобил извън територията на страната, да се лиши данъчнозадължено лице, което е платило акциз, от пълната възможност да го възстанови, тъй като не съществува уредба, която да предвижда частично (пропорционално) възстановяване на акциза при отчитане на продължителността на потреблението (регистрацията) на автомобила на територия на страната, би било в противоречие с разпоредбата на член 56 ДФЕС (член 36 от Споразумението за ЕИП) и с принципите на еднократност на облагането с акциз като данък върху действителното потребление, както и на пропорционалност.

Ако въпреки регистрацията използването (потреблението) на лек автомобил няма да се извършва на територията на страната или ще бъде краткотрайно, начисляването на пълния акциз за това превозно средство в Полша изглежда несъвместимо не само с принципа на облагане на стоките на мястото на потребление, но и с принципа на свободно движение на стоки, в случая леки автомобили, в рамките на ЕС, между отделни държави членки, но и в търговията с трети страни.

- 13 Както посочва Съдът в определението си от 27 юни 2006 г. по дело C-242/05 [...], национална правна уредба, която изисква плащане на данък, който е непропорционален спрямо времето, през което се използва това превозно средство в съответната държава членка, дори ако преследва цел, съвместима с Договора, противоречи на членове 49—55 ЕО, когато се прилага за превозни средства, които са били наети и регистрирани в друга държава членка и които нито са предназначени за трайно използване в първата държава членка, нито се използват реално в нея, освен ако тази цел не може да бъде постигната чрез облагане с данък, пропорционален на продължителността на използване на превозното средство в тази държава (т. 29).

Макар да е вярно, че определението се отнася до наемането на автомобил, това не означава, че принципът, изразен в него, който показва

необходимостта за данък като акциза да се спазва принципът на пропорционалност за периода на използване на превозното средство в съответната държава членка, не може да се приложи за продажбата на автомобил.

- 14 Следва също така да се има предвид, че след като даден автомобил бъде доставен в друга държава членка или изнесен в трета страна, по правило той се облага с местни данъци върху потреблението или с налози, подобни на полския акциз, което при липса на възстановяване на акциза в Полша може да означава нарушение на принципа на еднократно облагане с акциз. Очевидно е, че това води до повишаване на цената на превозното средство и до сериозно намаляване на конкурентоспособността на полски продавач при неговата продажба на чужд пазар, което може да означава нарушение и на принципа на равнопоставеност в търговията, което е забранено от член 56 ДФЕС (член 36 от Споразумението за ЕИП). По същата причина е съмнително дали уредба като член 107, параграф 1 от и.р.а., която води до това, че при всяка регистрация на територията на страната на доставян извън нея лек автомобил (дори и временна) данъчнозадълженото лице се лишава от възстановяване на платения акциз, било и в размер, пропорционално изчислен спрямо периода на използването му на територията на страната, не води до това, че в противоречие с член 56 ДФЕС (чл. 36 от Споразумението за ЕИП) националните предприятия, които изнасят леки автомобили за трети държави (както и тези, които извършват вътреобщностни доставки на такива автомобили), ще бъдат по-слабо конкурентоспособни от предприятията от други държави - членки на Европейския съюз, които изнасят (или извършват вътреобщностни доставки на) такива автомобили, и следователно дали това не води до ограничаване на свободното предоставяне на услуги по отношение на търговията с леки автомобили.
- 15 В това отношение в настоящия случай страната твърди, че в ситуация като разглежданата, при която периодът на потребление на лек автомобил на територията на страната, в която е платен акцизът, е незначителен в сравнение с целия период на експлоатация и полезност на автомобила, лишаването ѝ поне от частично възстановяване на платения акциз, когато не се оспорва, че автомобилът е бил изнесен извън територията на Европейския съюз, нарушава горепосочените принципи. Всъщност няма никакво основание да се възприеме становището, че лице, което след внос доставя лек автомобил в чужбина (включително при износа му), следва да бъде задължено да заплати целия акциз само поради факта, че автомобилът е бил регистриран, независимо от характера на тази регистрация и периода на използване (потребление) на превозното средство в страната.

В контекста на твърдението за нарушение на членове 36 и 37 от Споразумението за ЕИП страната сочи, че Норвегия, за която е изнесен автомобилът, предмет на настоящото дело, и в която вносът му се облага с данък върху потреблението, подобен на полския акциз, също е страна по това споразумение. Следователно, при липса на възстановяване на акциза на

продавача на територията на страната, този акциз трябва да бъде начислен на чуждестранния купувач, който освен него трябва на свой ред да заплати сходен данък в своята държава, а това е в противоречие с принципа на еднократно облагане с акциз и води до необосновано повишаване на цената на превозното средство и намаляване на конкурентоспособността по отношение на продажбата на такова превозно средство на чуждестранния пазар от страна на полски продавач, с което се нарушава принципът на равнопоставеност в търговията.

- 16 Така в ситуация като разглежданата в настоящия случай начисляването на пълния размер на акциза на данъчнозадълженото лице се оказва в противоречие с принципа на свободно движение на стоки и услуги (член 56 ДФЕС, член 36 от Споразумението за ЕИП), с принципа на облагане на действителното потребление (еднократност) с такъв данък, както и с принципа на пропорционалност, доколкото уредбата по член 107, параграф 1 от и.р.а. не предвижда в случай на внесен, регистриран и впоследствие доставен извън страната (изнесен) автомобил пропорционален данък (и пропорционалното възстановяване) спрямо продължителността на използването на автомобила в Полша.
- 17 Очевидно не е предмет на настоящия въпрос уточняването на правилата, които трябва да се спазват от държавата членка при определяне на такова пропорционално възстановяване, но по принцип изглежда възможно държавата да определи такива критерии, които да гарантират постигането на целта на подобна уредба, а именно да се гарантира пропорционална тежест на облагането с акциз на данъчнозадълженото лице, що се отнася до времето на използване на превозното средство в страната, което едновременно с това би било в съответствие с принципа на свободно движение на стоки и услуги (член 56 ДФЕС, член 36 от Споразумението за ЕИП), с принципа на облагане с този данък на действителното потребление (еднократност) и би гарантирало условия за противодействие и борба с акцизните данъчни измами.
- 18 Изложените съмнения относно тълкуването на член 56 ДФЕС (член 36 от Споразумението за ЕИП) с оглед на принципа на еднократно облагане с акциз и на принципа на пропорционалност обосновават отправянето на преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз по формулирания по-горе въпрос.
- 19 С оглед на това и на основание член 267 ДФЕС националната юрисдикция определи съгласно точка 1 от диспозитива по-горе.

[...] [спиране на производството]