

## Дело C-137/23

**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от  
Процедурния правилник на Съда****Дата на получаване:**

7 март 2023 г.

**Запитваща юрисдикция:**

Hoge Raad der Nederlanden (Нидерландия)

**Дата на акта за преюдициално запитване:**

10 февруари 2023 г.

**Касатор:**

X

**Ответник по касационната жалба:**

Staatssecretaris van Financiën

**Предмет на главното производство**

Главното производство е относно правен спор между X, капитан на кораб с местоживеене в Германия, и Staatssecretaris van Financiën (държавен секретар по финансите, Нидерландия) в контекста на последващо събиране от X на акциз върху газьола, с който са заредени танковете за гориво на неговия моторен танкер.

**Предмет и правни основания на преюдициалното запитване**

Преюдициалното запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС, се отнася най-напред до въпроса дали освобождаването от данъци на облагаеми с акциз минерални горива, използвани за задвижването на кораб, плаващ във водите на Общността, може да бъде дерогирано само поради обстоятелството, че е недостатъчно съдържанието на маркиращия знак в разглеждания газьол. При утвърдителен отговор на следващо място се поставя въпросът дали акцизът трябва да се плати от доставчика на горивото, или от капитана, който превозва разглеждания газьол.

## Преюдициални въпроси

- 1) Трябва ли член 14, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96 да се тълкува в смисъл, че предвиденото в тази разпоредба освобождаване от облагане с данъци се прилага по отношение на енергийните продукти, за които е установено, че се използват за задвижването на кораби, плаващи във вътрешните води на Съюза, дори ако по време на това използване съдържанието на маркиращия знак Solvent Yellow 124<sup>1</sup> в тези енергийни продукти (в случая — газьол) е под минималното изисквано количество, при положение че данъчните органи не разполагат с никакви данни, че собственикът или операторът на кораба или неговият представител на борда на кораба (капитанът) е участвал в избягване на плащането на акцизи, в злоупотреба с акцизи или в измама с акцизи по отношение на държания от него газьол?
- 2) При отрицателен отговор на първия въпрос: трябва ли член 7, параграф 2 от Директива 2008/118 да се тълкува в смисъл, че когато е установено, че танкът за гориво на плаващ във вътрешни води кораб съдържа само газьол с произход от доставчик на гориво, който с разрешение на данъчните органи може да освобождава за потребление този освободен от акцизи газьол, самият факт, че съдържанието на маркиращия знак Solvent Yellow 124 в газьола е под минималното изисквано количество, означава, че задължението за акциза е възникнало изцяло към този по-ранен момент — когато е извършено освобождаването за потребление съгласно член 7, параграф 2, буква а) от посочената директива?
- 3) При отрицателен отговор на втория въпрос и ако следователно при това положение се прилага и член 7, параграф 2, буква б) от Директива 2008/118: допуска ли установеният в правото на Съюза принцип на пропорционалност задължението за акциз, което е възникнало в съответствие с член 7, параграф 2, буква б) от Директива 2008/118, да бъде събрано в съответствие с член 8, параграф 1, буква б) от посочената директива от капитана, който държи акцизните стоки, дори когато той не е имал основания да се съмнява, че доставеният газьол е освободен от акциз в съответствие с разпоредбите от правото на Съюза и националното право?
- 4) От значение ли е за отговора на третия въпрос обстоятелството, че капитанът не изпълнява функцията си в рамките на трудово правоотношение, но същевременно е собственик на кораба?

<sup>1</sup> Съгласно член 1 във връзка с член 3 от Директива 95/60 и член 1 от Решение за изпълнение 2011/544.

### **Цитирани разпоредби на правото на Съюза**

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 (наричана по-нататък „Директива 2003/96“): член 14, параграф 1

Директива 95/60/ЕО на Съвета от 27 ноември 1995 година относно фискалното маркиране на газьол и керосин (наричана по-нататък „Директива 95/60“): членове 1 и 3

Решение за изпълнение 2011/544/ЕС на Комисията от 16 септември 2011 година за определянето на общ фискален маркер за газьол и керосин (наричано по-нататък „Решение за изпълнение 2011/544“): член 1

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 (наричана по-нататък „Директива 2008/118“): член 7, параграф 2 и член 8, параграф 1

### **Цитирани разпоредби на националното право**

Wet op de accijns (Закон за акцизите, наричан по-нататък „Wet“): член 1a, параграф 3, член 2, параграф 1, член 51, параграф 1, буква b) и член 66, параграф 1, буква a)

Uitvoeringsregeling accijns (Министерско постановление за прилагане на акцизите): член 13, параграф 2

Uitvoeringsbesluit accijns (Декрет за прилагане на акцизите): член 20, параграф 2

### **Кратко представяне на фактите и на главното производство**

- 1 На 7 юни 2016 г. танкерът на X е в Нидерландия, в канала Амстердам—Рейн, когато на борда му се качват инспектори на Belastingdienst/Douane (данъчната администрация /митниците) в рамките на извършвана проверка на законосъобразността при събирането на акцизи. Инспекторите установяват, че в танковете за гориво на танкера, и по-специално в цистерните за гориво, използвано за задвижването на кораба, има 10 900 l оцветен в червено газьол.
- 2 Лабораторните резултати показват по-специално че съдържанието на Solvent Yellow 124 (наричан по-нататък „Solvent Yellow“) в разглеждания газьол е съответно 5 g на 1000 l и 4,4 g на 1000 l. Това е по-малко от минималното изисквано съдържание от 6 g Solvent Yellow на 1000 l, колкото съгласно

националното законодателство<sup>2</sup> трябва да се добавят като маркиращ знак към среднотежките дестилати и газьола, за да може, след освобождаването им от облагане, тези горива да бъдат освобождавани за потребление с цел използването им като гориво за задвижването на кораби. Поради това данъчният инспектор разпорежда последващо събиране на акциза от X, въпреки че X представя разписки за зареждане с гориво, от които е видно, че газьолът му е доставен неотдавна в две т.нар. „станции за корабно гориво“ (станции за зареждане на кораби) от доставчици на гориво. Данъчният инспектор счита, че в съответствие с член 2, параграф 1, буква b) от Wet X държи с газьола в качеството си на собственик и капитан на танкера и че за този продукт не е събран никакъв акциз в съответствие с приложимите разпоредби от правото на Съюза и от националното право.

### Основни доводи на страните в главното производство

- 3 Във въззивното производство *Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden* (Апелативен съд Арнем-Леуварден, Нидерландия, наричан по-нататък „*Gerechtshof*“) потвърждава законосъобразността на ревизионния акт, с който е разпоредено последващото събиране на акциз от X.
- 4 *Gerechtshof* приема, че съгласно член 51, параграф 1, буква b) от *Wet voor het naheffen van accijns* (Закон за последващото събиране на акцизи) за възникване данъчното събитие по смисъла на член 2, параграф 1, буква b) от този закон, не се изисква съответното лице да е знаело или да е трябвало да знае, че върху държаната от него акцизна стока не е бил начислен акциз. На следващо място той установява, че намереният в горивните резервоари газьол е акцизна стока, че към момента на проверката същият не е бил поставен под режим отложено плащане и че X действително е имал правомощия да се разпорежда с този газьол. Според *Gerechtshof* X не е доказал по правдоподобен начин, че газьолът вече е бил обложен с акциз.
- 5 Пред *Gerechtshof* X поддържа, че не трябва да се извършва последващо събиране на акциз, тъй като намереният в горивните резервоари газьол е бил използван за целта, за която съгласно член 66, параграф 1, буква a) от *Wet* е било предвиденото освобождаване от облагане, а именно задвижването на кораб, и че следователно не са налице неблагоприятни последици за държавата.
- 6 *Gerechtshof* не приема тези доводи. Според него газьолът не отговаря на условието за прилагане на това освобождаване от облагане, а именно да е добавено предвиденото в закона съдържание *Solvent Yellow* като маркиращ знак. Държавите членки имали правомощието да определят условия за противодействие срещу избягването на плащането на данъци, злоупотребата

<sup>2</sup> Член 1а, параграф 3 и член 66, параграф 1, буква а) от *Wet* във връзка с член 13, параграф 2 от *Uitvoeringsregeling accijns* и член 20, параграф 2 от *Uitvoeringsbesluit accijns*.

с данъци или данъчните измами. *Gerechtshof* счита, че изискването за наличие на достатъчно съдържание на маркиращ знак е пропорционално, тъй като добавянето му позволява да се контролира използването на минералните горива, и е подходящо средство с възпиращ ефект по отношение на избягването на плащането на данъци, злоупотребата с данъци или данъчните измами. Според *Gerechtshof* от решението на Съда на ЕС от 13 юли 2017 г., *Vakarų Baltijos laivų statykla*, C-151/16, EU:C:2017:537 (наричано по-нататък „решението *Vakarų*“), не може да се изведе друго заключение. Това решение е относно освобождаването от облагане с данъци в съответствие с член 14, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96, транспонирана в нидерландското право с член 66, параграф 1, буква а) от *Wet*. За разлика от това решение, случаят на X не се отнася до неспазването на чисто формални условия за прилагане на освобождаването от данъци, а до неспазването на изисквания (за фискално маркиране), отнасящи се до самата акцизна стока. Според *Gerechtshof* тези изисквания са от съществено значение, за да се осигури точното и непосредствено прилагане на освобождаването от данъчно облагане, предвидено в член 66, параграф 1, буква а) от *Wet*, както и за да се предотвратява избягването на плащането на данъци, злоупотребата с данъци или данъчните измами.

- 7 В касационното производство X най-напред изтъква, че фактът, че газьолът, с който са заредени танковете за гориво на плаващ във вътрешни води кораб, не съдържа предвиденото количество *Solvent Yellow*, при обстоятелствата в конкретния случай не обосновава събирането на акциз от капитана на кораба. По-нататък X поддържа, че ако се приеме, че разглежданият газьол подлежи на облагане с акциз, най-напред трябва да се провери дали доставчиците на горивото са изпълнили всички условия, за да е налице освободена от акциз доставката този газьол. Ако случаят не бил такъв, дължимият акциз не подлежал на последващо събиране от капитана на кораба, а от доставчиците на горивото.

#### **Кратко изложение на мотивите за преюдициалното запитване**

- 8 Според *Hoge Raad* (Върховен съд, Нидерландия) е установено, че X е използвал разглеждания газьол за задвижването на своя кораб и че няма доказателства за участие в избягване на плащането на акциз или в злоупотреба или измама с акциз.
- 9 С определянето на изискването, че *Solvent Yellow* трябва да се добавя към разглеждания газьол преди неговото освобождаване за потребление Нидерландия изпълнява задължението си, произтичащо от Директива 95/60. Съгласно член 1, параграф 1, първо тире от посочената директива държавите членки прилагат фискален маркиращ знак по-специално по отношение на газьола, който е освободен за потребление, освободен е от облагане с акциз или е обект на облагане с акциз по намалена ставка. Член 1 от Решение за изпълнение 2011/544 предвижда, че *Solvent Yellow* е общ фискален маркер,

и освен това предвижда, че държавите членки определят равнище на маркиране в размер на не по-малко от 6 mg и не повече от 9 mg маркер на литър минерално гориво.

- 10 Следователно за разлика от литовската правна уредба, разглеждана в решение *Vakarų*, релевантните в случая национални разпоредби са свързани с правна уредба на Съюза, целяща да предотврати нередовното използване на горива, които не се облагат със стандартната акцизна ставка за горивата, прилагана от държавите членки. Според *Hoge Raad* се поставя въпросът дали произтичащото от Директива 95/60 задължение за добавяне на достатъчно количество Solvent Yellow трябва да се счита за формално изискване по смисъла на решение *Vakarų*, без връзка с действителното му използване по смисъла на член 14, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96. В този случай това задължение не трябва да се взема предвид при преценката на предвиденото в тази разпоредба право на освобождаване от акциз.
- 11 От една страна, може да се твърди, че минималното съдържание на Solvent Yellow, за целите на прилагането на освобождаването от облагане по член 14, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96, представлява съществено условие, което в никакъв случай не може да бъде пренебрегнато, тъй като в резултат на това съответните горива получават неотделима характеристика, свързана единствено с използването, за което е въведено освобождаването от акциз. Добавянето на маркиращи знаци и цветове позволява на данъчните органи да контролират по опростен и ефикасен начин дали минералните горива се използват редовно, т.е. в съответствие с целта на определено освобождаване от облагане или на определена намалена акцизна ставка. Контролът върху редовното използване не може да бъде ограничен до момента, в който доставчикът освобождава за потребление, с разрешение на данъчните органи, акцизни стоки при прилагане на освобождаване от акциз или на намалена акцизна ставка. За да се осигури ефективното правоприлагане на разпоредбата за освобождаване от облагане като разглежданото в случая, контролът трябва да може да обхване следващия етап, който се отнася до ползвателите на тези стоки. По този начин добавянето на маркиращи знаци трябва да допринася за предотвратяване на нередовното използване на маркирани минерални горива. Според това разбиране самият факт, че газьолът в танковете за гориво на плаващ във вътрешни води кораб не съдържа минималното количество Solvent Yellow, би означавал, че не може да се претендира успешно правото на освобождаване от облагане съгласно член 14, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96 в нито едно хипотетично положение дори ако е установено, че този газьол се използва за целите, за които е предоставено освобождаването от облагане.
- 12 От друга страна, може да се твърди, че действителното използване на газьола е от определящо значение във всички случаи, в които данъчните органи не са установили, че капитанът на кораба е участвал в избягване на плащането на акцизи или в злоупотреба или данъчна измама с акцизи във

връзка с държания от него газьол<sup>3</sup>. В това отношение е важно да се отбележи, че не може *a priori* да се изключат например грешки, допуснати при добавянето на Solvent Yellow към минералните горива, като причина за по-ниското от предвиденото в закона съдържание на това маркиращо вещество. От тази гледна точка обстоятелството, че не е изпълнено изискването за минимално съдържание на Solvent Yellow в газьола е без значение за правото на освобождаване от акциз дори ако това изискване се основава на разпоредби от правото на Съюза. Според Hoge Raad това разбиране се подкрепя от принципа на пропорционалност като общ принцип на правото на Съюза. След като е установено, че минералните горива се използват за целта, за която се прилага освобождаването от облагане, и освен това не е установена данъчна загуба, отказът да се предостави освобождаване от акциз надхвърля необходимото за противодействие на недопустимото използване на освободени за потребление като освободени от облагане минерални горива.

- 13 Предвид съмненията в това отношение Hoge Raad поставя на Съда първия формулиран по-горе преюдициален въпрос.
- 14 В случай че от отговора на първия въпрос следва, че в случая не намира приложение освобождаването от акциз, на следващо място се поставя въпросът дали член 7, параграф 2 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че в случай, в който газьол, намерен в танк за гориво на плаващ във вътрешни води кораб, съдържа само газьол от доставчик на гориво, който с разрешение от данъчните органи може да освобождава за потребление този газьол, след като той бъде освободен от облагане, трябва да се плати акциз на основание член 7, параграф 2, буква б) от посочената директива единствено поради това, че газьолът не съдържа предвиденото в закона минимално количество Solvent Yellow.
- 15 Според Hoge Raad нито решението от 5 април 2001 г., Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201), нито последващата практика на Съда дават достатъчно отправни точки, въз основа на които да се отговори на този въпрос. По тази причина Hoge Raad отправя до Съда формулирания по-горе втори преюдициален въпрос.
- 16 Накрая, ако от отговора на втория въпрос следва, че в този случай трябва да се плати акциз, счита ли се съгласно член 8, параграф 1, буква а), подточка i) от Директива 2008/118, че лице, отговорно за плащането на акциза с оглед на възникналото задължение за акциз е лицензираният складодържател, регистрираният получател или всяко друго лице, което извежда или от чието име се извеждат акцизните стоки под режим отложено плащане на акциз, или, в случай на нередовно извеждане от данъчния склад, всяко друго лице, което е участвало в това извеждане. Не може да се приравни на нередовно

<sup>3</sup> Вж. напр. решения от 22 декември 2022 г., Quadrant Amroq Beverages, C-332/21, EU:C:2022:1031, и от 9 декември 2010 г., Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752.

извеждане случаят, в който лицензият складодържател е освободил за потребление акцизни стоки и в подадената до данъчните органи декларация е поискал освобождаване от облагане, за което впоследствие се оказва, че към датата на освобождаването за потребление не са били изпълнени всички условия. Следователно в този случай X не може да се квалифицира като лице, което е участвало в извеждането по смисъла на член 8, параграф 1, буква а), подточка i) от Директива 2008/118. В такъв случай X не е лице, отговорно за плащането на акциза съгласно посочената директива. Той трябва да се счита за лице, на което е прехвърлено държането на разглеждания газьол и което към този момент не е знаело и логично не е следвало да знае, че газьолът съдържа недостатъчно количество Solvent Yellow.

- 17 Ако от отговора на втория въпрос следва, че във всички случаи акцизът се дължи на основание държането по смисъла на член 7, параграф 2, буква б) от Директива 2008/118, от член 8, параграф 1, буква б) от същата директива следва, че лицето, което държи акцизните стоки, може да бъде посочено като отговорно за плащането на задължението за акциз. От практиката на Съда на ЕС следва, че с оглед на текста на член 8, параграф 1, буква б) от Директива 2008/118 правото на Съюза не изисква лицето, отговорно за плащането на акциза, да е знаело или логично да е следвало да знае, че за тези акцизни стоки се дължи акциз съгласно член 7, параграф 2, буква б) от Директива 2008/118<sup>4</sup>.
- 18 Възниква обаче въпросът дали установеният в правото на Съюза принцип на пропорционалност допуска данъчният инспектор да постановява събирането на дължимия акциз за газьола от X съгласно член 8, параграф 1, буква б) от Директива 2008/118, вместо от доставчика на гориво на основание член 8, параграф 1, буква а), подточка i) от посочената директива. Когато капитанът на плаващ във вътрешни води кораб е закупил газьол от доставчик на гориво, който с разрешение на данъчните органи продава и доставя освободен от облагане газьол, и този капитан не е имал никакви основания да се съмнява, че газьолът е бил доставен като освободен от облагане в съответствие с разпоредбите от правото на Съюза и националното право, може да се приеме, че събирането на дължимия акциз от него е непропорционално. В това отношение следва да се вземе предвид фактът, че при доставката на газьол не е възможно с невъоръжено око да се види дали е добавен Solvent Yellow, или не. При тези обстоятелства е съвсем логично да се изиска от доставчика да плати акциза съгласно член 8, параграф 1, буква а), подточка i) във връзка с член 7, параграф 2, буква а) от Директива 2008/118. Рискът, свързан с плащането на акциза, трябва да се понесе от него именно защото, като лицензиран складодържател, той има водеща роля в процедурата по движение на акцизни стоки. На практика за органите на

<sup>4</sup> Вж. решение от 10 юни 2021 г., Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (невинно лице), C-279/19, EU:C:2021:473, т. 28—30.



данъчната администрация/митниците обикновено не е трудно да съберат впоследствие от доставчика на гориво установеното задължение за акциз. Макар да е вярно, че лицето, платило акциз съгласно Директива 2008/118, има възможност да предяви регресен иск срещу друго лице, отговорно за плащането на този акциз<sup>5</sup>, това не променя факта, че успешното предявяване на такъв регресен иск може да е свързано с водене на процес, което би било непропорционално времеемко и скъпо за капитана.

- 19 С оглед на изложените съображения не е сигурно дали на въпроса по точка 18 следва да се отговори утвърдително. Ето защо Hoge Raad поставя на Съда формулираните по-горе трети и четвърти преюдициални въпроси.

<sup>5</sup> Вж. решение от 10 юни 2021 г., Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (невинно лице), C-279/19, EU:C:2021:473, т. [35] и цитираната съдебна практика.