

Дело C-711/20**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

31 декември 2020 г.

Запитваща юрисдикция:

Nejvyšší správní soud (Чешка република)

Дата на акта за преюдициално запитване:

16 декември 2020 г.

Жалбоподател:

TanQuid Polska Sp. z o. o.

Ответник:

Generální ředitelství cel

Предмет на спора по главното производство

Главното производство се води по касационна жалба, подадена от Generální ředitelství cel (Генерална дирекция на митниците, Чешка република, наричана по-нататък „ответникът“) срещу решението на Krajský soud v Českých Budějovicích (Окръжен съд Ческе Будейовице, Чешка република, наричан по-нататък „окръжният съд“) от 12 септември 2018 г. (наричано по-нататък „решението на окръжния съд“) за отмяна на решенията на ответника (наричани по-нататък „обжалваните решения“), с които ответникът констатира, че в качеството си на оператор на данъчен склад дружеството TanQuid Polska, Sp. z o. o. (наричано по-нататък „жалбоподателят“) е нарушило режим на отложено плащане на акциз (наричан по-нататък „разглежданият режим“) и го облага с акциз.

Преюдициални въпроси

1. Движат ли се продукти, подлежащи на облагане с акциз, под режим на отложено плащане на акциз по смисъла на член 4, буква в) от Директива

92/12/ЕИО на Съвета, когато митническата служба на една от държавите членки е одобрила движението на продуктите под режим на отложено плащане на акциз от данъчен склад до регистриран търговец със седалище в друга държава членка, въпреки че условията за движение на продуктите под режим на отложено плащане на акциз не са били обективно изпълнени, тъй като впоследствие в хода на процедурата се установява, че регистрираният търговец не е знаел за движението на продуктите поради извършена измама от трети лица?

2. Възпрепятства ли предоставянето на гаранция за акциза по смисъла на член 15, параграф 3 от Директива 92/12/ЕИО на Съвета, която е учредена с цел, различна от движението на продукти под режим на отложено плащане на акциз между данъчен склад и регистриран търговец със седалище в друга държава членка, надлежното започване на движението под режим на отложено плащане на акциз, ако предоставянето на гаранцията е посочено в документите, придружаващи движението на продуктите под режим на отложено плащане на акциз за регистрирания търговец, и е потвърдено от митническия орган на държавата членка?

Посочени разпоредби от правото на Съюза

Член 4, буква в), член 6, параграф 1, буква а), член 13, буква а), член 15, параграфи 3 и 4, член 20, параграф 1 от 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 (наричана по-нататък „Директивата“).

Релевантни разпоредби от националното право

Съгласно членове 25, 26 и 28 от Zákon č. 353/2003 Sb., о spotřebních daních (Закон № 353/2003 за акцизите, наричан по-нататък „Законът“) регулирани продукти под разглеждания режим могат да се движат между държавите членки само с придружаващ документ, а ако — *inter alia* — не бъдат доставени в определения срок на оправомощения получател, режимът се счита за нарушен.

Кратко представяне на фактите и производството

- 1 Жалбоподателят е полско търговско дружество, опериращо данъчен склад в Полша, от който през декември 2009 г. и януари 2010 г. са изпратени облагаеми с акциз минерални масла (регулирани продукти) до оправомощен получател — чешкото дружество EKOL GAS PV, s.r.o. (наричано по-нататък „EKOL GAS“).

- 2 От представените доказателства обаче е видно, че EKOL GAS никога не е търгувало с жалбоподателя и то отрича да е имало с него какъвто и да било контакт. В качеството на регистриран търговец EKOL GAS съответно не е знаело, че трябва да му се доставят продукти под разглеждания режим.
- 3 Компетентната чешка митническа служба установява, че информацията, съдържаща се в придружаващите документи от 5 януари 2010 г., не отговаря на истината и че 38-те придружаващи документа, въз основа на които минералните масла са изпратени от данъчния склад на жалбоподателя и които са предоставени от полската митническата служба, в противоречие със закона не са били представени на чешката митническа служба. Отпечатъците от печатите на чешката митническа служба, с които са потвърдени 35 придружаващи документа, са подправени. Отпечатъците от печатите, използвани при превоза, не съответстват на печатите на дружеството EKOL GAS.
- 4 Минералните масла, изпратени от данъчния склад на жалбоподателя, не са приети в определения срок и на посоченото място от дружеството EKOL GAS в качеството на оправомощен получател, а са превозени до неизвестно лице на територията на Чешката република след извършена измама от трети лица, представили се за представители на EKOL GAS без негово знание.
- 5 Според компетентната чешка митническа служба жалбоподателят е нарушил разглеждания режим, тъй като регулираните продукти са доставени в Чешката република, без да бъдат получени надлежно от оправомощен получател, който впоследствие да декларира и заплати съответния акциз, поради което с актове от 3 март 2016 г. за установяване на данъчни задължения определя на жалбоподателя данъчно задължение в общ размер на 10 207 850 CZK.
- 6 Жалбоподателят обжалва по административен ред актовете за установяване на данъчни задължения, но ответникът отхвърля жалбата с обжалваните решения. С решението на окръжния съд тези решения обаче са отменени, а случаят е върнат за ново разглеждане. Ответникът подава касационна жалба срещу това съдебно решение да запитващата юрисдикция[— Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд, Чешка република)].

Решението на окръжния съд

- 7 Окръжният съд счита, че не е изпълнено основното условие за движение на минералните масла под разглеждания режим, а именно, движението да бъде осъществено между определени в закона субекти. От името на дружеството EKOL GAS без негово знание са действали трети лица, като те самите не са били оправомощен получател, което е аналогично на липсата на надлежно издаден лиценз у получателя на регулираните продукти, деклариран в придружаващите документи. Разглежданото в настоящия случай положение се различава от хипотезата на нарушаване на условията по време на

движението на минерални масла под разглеждания режим, което движение формалното и фактическо е започнало правилно (например чрез неспазване на определения срок за придвижване на регулираните продукти). Ето защо в настоящия случай трябва да се приеме, че е налице допускане за свободно обращение по смисъла на закона.

- 8 Окръжният съд се позовава на подобните изводи на полската митническа служба, която във връзка с доставката на минералното масло с решение от 26 октомври 2015 г. определя дължим за заплащане акциз, вместо от жалбоподателя, от дружеството BM Reflex, Sp. z o. o. (наричано по-нататък „BM Reflex“) в качеството му на собственик на придвижваните продукти. Според полската митническа служба условията за движение под разглеждания режим не са изпълнени, тъй като i) в придружаващите документи не е отразено реалното протичане на сделката, а ii) гаранцията, предоставена от дружеството J&S ENERGY S.A (наричано по-нататък „J&S ENERGY“) за обезпечаване на акциза, се отнася само за движението между данъчни складове, поради което не обхваща извършените доставки. Според същата служба задължен за заплащането на данъка съответно не е жалбоподателят, а дружеството BM Reflex.

Основни доводи на страните в спора

- 9 Жалбоподателят твърди, че не са изпълнени формалните предпоставки за започване на движение под разглеждания режим, тъй като не може да се приеме, че регулираните продукти са били предназначени за декларирания в документите получател, които трябва не само да се формално редовни, но и да съответстват на фактическото положение. В разглеждания случай това не е така, тъй като обективно не съществува друга страна, тоест оправомощен получател. В качеството на получатели с измама са действали физически лица, които не разполагат с лиценз за получаване на регулираните продукти и които от самото начало на движението действат с намерение да заверят посочените документи с подправени печати. Освен това не е предоставена гаранцията за обезпечаване на акциза, която е формално условие за започване на движение под разглеждания режим. Поради това посоченото положение трябва да се разглежда като движение на регулирани продукти, допуснати за свободно обращение в друга държава членки.
- 10 Ответникът не е съгласен с извода, че регулираните продукти са изпратени към Чешката република и получени там в рамките на свободно обращение. За да започне движението на регулираните продукти под разглеждания режим, не е нужно нито съгласие, нито потвърждение от страна на оправомощения получател. Съгласие под формата на печат и подпис на компетентно лице се изисква само с цел надлежното приключване на движението под разглеждания режим, което е и основание за понасяне на обективна отговорност от изпращача на регулираните продукти за нарушаването на този режим.

- 11 Митническите органи не проверяват верността, а само контролират дали са попълнени всички рубрики в придружаващите документи и дали данъчният склад на изпращача и оправомощеният получател притежават всички необходими валидни разрешителни. Ако това е така и същевременно е предоставено обезпечение за акциза в съответствие със закона, митническите органи дават съгласие за започване на такова движение. Когато като получател е посочен субект, притежаващ валидни разрешения, движението започва без значение дали изпращачът е посочил този субект погрешно или съзнателно, нито дали получателят знае за движението.
- 12 Ако стоките са изведени от разглеждания режим в съответствие с член 15, параграф 4 от Директивата, дори ако последващото потвърждение на документа се окаже измама, последиците от извеждането от разглеждания режим се понасят от изпращачия данъчен склад, който е длъжен преди започването на движението да предостави обезпечение за такава хипотеза, тъй като през цялата продължителност на движението носи отговорност за доставянето на регулираните продукти докато бъдат надлежно получени от оправомощения получател, посочен в придружаващите документи.

Анализ на отправените преюдициални въпроси

- 13 Запитващата юрисдикция припомня най-общо целта на Директивата, а именно недопускане на двойно облагане и на възпрепятстване на свободното движение вътре в Съюза, и препраща към съдебната практика на Съюза, съгласно която стоката трябва да се обложи в мястото, където е крайното ѝ потребление, а облагането с акциз трябва да бъде еднакво във всички държави членки, за да се гарантира създаването и функционирането на вътрешния пазар¹.
- 14 Ако в разглеждания случай условията за започване на движение под разглеждания режим не са изпълнени, от момента на действителното извеждане от склада продуктите биха се оказали пуснати за вътрешно потребление² и съответно трябва да се обложат в Полша. Ако тези условия [...] са изпълнени, то започва да действа режимът по движение между държавите членки, а лицензираният складодържател би подлежал на облагане в Чешката република, ако впоследствие се установи нарушение на този режим.
- 15 Тъй като в процеса на движение на регулираните продукти под разглеждания режим съществува повишен риск от отклоняване от надзора на данъчните власти, посоченият режим изисква да бъдат изпълнени три

¹ Решения на Съда на ЕС от 30 май 2013 г., Scandic Distilleries, C-663/11, EU:C:2013:347, т. 22 и 23 и от 18 декември 2007 г., Pipeline Méditerranée and Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, т. 22.

² Вж. член 6, параграф 1, буква а) във връзка с член 4, буква в) от Директивата.

условия: i) движението трябва да бъде осъществено между оправомощени субекти (лицензиран складодържател и регистриран търговец), ii) продуктите трябва да се придвижат с придружаващи документи (вж. изложението на мотивите към Директивата) и iii) трябва да се предостави гаранция в съответствие с член 13, буква а) от Директивата.

- 16 В разглеждания случай лицензираният складодържател притежава разрешение за данъчен склад и сам определя условията за движението, посочвайки като получател дружеството EKOL GAS, тоест регистриран търговец. Според запитващата юрисдикция движението е започнато от лицензиран складодържател, тъй като именно той попълва част А от придружаващия документ.
- 17 Съгласно решение на Съда на ЕС от 2 юли 2016 г., *Kapnoviomichania Karelia*, C-81/15, EU:C:2016:398, лицензираният складодържател носи обективна отговорност за всички нарушения по време на движението под разглеждания режим на мястото, където е извършено нарушението или нередовността. Тази отговорност отпада чак в момента на документиране на приемането на стоките от регистрирания търговец (член 15, параграф 4 от Директивата). Последният съответно попълва част С от придружаващия документ, където се изисква полагане на подпис и печат. Получателят взема участие в сделката едва в заключителната част, което се потвърждава и от член 19, параграф 2 от Директивата. Следователно, за започване на движението неговото участие не е нужно.
- 18 Митническите органи проверяват дали движението се осъществява между оправомощени субекти и дали е предоставена гаранция за обезпечаване на акциза, тоест поверяват само изпълнението на формалните реквизити, прехвърляйки на лицензирания складодържател отговорността да докаже дали регистрираният търговец (получателят) действително е получил стоката³. След това те дават съгласие за започване на движението. Следователно разглежданият режим позволява осъществяване на надзор върху вноса на облагаеми продукти, без обаче да въвежда препятствия под формата на фактическа проверка на документите от митническите органи, което съответства на целта на Директивата.
- 19 Проверката от митническите органи на верността на данните само от формална гледна точка произтича и от най-новото законодателство на Съюза⁴ и от разпоредбите на полското право⁵. За започването на движение

³ Съдът посочва, че по принцип от данъчнозадълженото лице може да се иска да гарантира, че осъществяваната от него сделка не води до участие в данъчна измама (решение от 21 февруари 2008 г., Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, т. 24), и прилага този извод в контекста на акциза и Директивата в посоченото по-горе решение по дело C-81/15.

⁴ Вж. член 20 от Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 [декември] 2008 г.

⁵ Членове 41 и 41а от Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 г. o podatku akcyzowym (Закон от 6 декември 2008 г. за акцизите, Dz.U. 2009, № 3, позиция 11).

под режим на отложено плащане на акциз не може да има значение установяването впоследствие, че трети лица са се представили с измама за лица, представляващи регистриран търговец. Поради това допускането за вътрешно потребление може да се извърши само, ако не са изпълнени условията за започване на движението, към които обаче не може да се отнесе даването на съгласие от регистрирания търговец.

- 20 В практиката на Съда на ЕС до момента не са обсъждани случаи на измама, засягащи разглеждания режим. Известно сходство се открива в делото, по което е постановено решение от 12 декември 2002 г., *Cipriani*, C-395/00, EU:C:2002:751. В посоченото дело се разглежда случай на подправяне на печати на митнически органи, използвани за удостоверяване на напускането на стоката на територията на ЕС още при започването на движението. В случая на жалбоподателя обаче са подправени само печатите на регистрирания търговец и то чак в момента, в който движението на стоката е трябвало да приключи. Освен това в посочения по-горе случай не е съществувал нито конкретен регистриран търговец, нито лицензиран складодържател в друга държава членка, до която стоката е трябвало да бъде доставена. Ставало е въпрос само за превоз на стоки, предназначени за износ до държави извън ЕС през една или няколко държави членки. Освен това същността на спора, а именно правото на защита, е била различна.
- 21 Следващият въпрос, разглеждан от запитващата юрисдикция, се отнася за характера и целта на гаранцията⁶, давана за обезпечаване на акциза. Гаранцията е предоставена от полското дружество J&S ENERGY. От акта за преюдициално запитване следва, че тя е предоставена за обезпечаване на движението на регулираните продукти под разглеждания режим от данъчния склад, стопанисван от жалбоподателя, до дружеството EKOL GAS. Жалбоподателят обаче оспорва предоставянето на гаранцията да има такава цел, твърдейки че обезпечение за движението на регулираните продукти под разглеждания режим по член 15, параграф 3 от Директивата не е предоставено, тъй като предоставената гаранция се отнася само за превоз между данъчни складове, а не и за движение до регистриран търговец.
- 22 Гаранцията за плащането на акциза е валидна във всички държави членки на Съюза, през които се движи стоката (вж. член 15, параграф 3 от Директивата). Поради това според запитващата юрисдикция митническите органи на друга държава членка не могат да поверяват нито причините за обезпечението, нито верността на данните, съдържащи се в придружаващите документи.
- 23 Въз основа на данните, съдържащи се в придружаващите документи, и на получената гаранция в разглеждания случай полските митнически органи са позволили движението на продуктите под разглеждания режим до регистрирания търговец, декларирайки по този начин, че всички посочени

⁶ Вж. точка 19 от изложението на мотивите към посочената по-горе Директива 2008/118.

по-горе условия по разглеждания режим са изпълнени. На това се основава увереността на жалбоподателя и чешките митнически органи, че гаранцията е платена и че са изпълнени условията по разглеждания режим. На по-късен етап от процедурата (след извършването на съдебен контрол от полски административни съдилища), полските митнически органи обаче спират данъчното производство за определяне на акциза, тъй като според тях условията по разглеждания режим не са били изпълнени, по-специално поради непредоставянето на гаранция, обезпечаваша превоза на продуктите до регистрирания търговец.

- 24 Същевременно към момента, в който стоката се оказва на територията на Чешката република, гаранция вече е била внесена, а националните митнически органи — в съответствие с принципа на правна сигурност и принципа на доверие в надлежното провеждане на производството от полските митнически органи — приемат, че тя е редовна. Полските митнически органи създават положение, което не е предвидено нито в Директивата, нито в закона. Според запитващата юрисдикция допускането на такова поведение на полските митнически органи и отнасянето на неговите последици към страните в главното производство би довело до нарушение на принципа на правовата държава. Непризнаването от чешките митнически органи, че движението под разглеждания режим е започнало правилно, тъй като гаранцията не е внесена редовно, би противоречало на целите на Директивата и би нарушило принципите на Съюза на лоялно сътрудничество и на правна сигурност.
- 25 Ето защо и при двата отправени въпроса не са изпълнени предвидени в съдебната практика на Съюза предпоставки за неотправяне на преюдициално запитване до Съда на ЕС.