



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

A. RANTOS

представено на 2 септември 2021 година¹

Дело C-326/20

SIA „MONO“

срещу

Valsts ieņēmumu dienests

(Преюдициално запитване, отправено от Administratīvā argabaltiesa (Окръжен административен съд, Латвия)

„Преюдициално запитване — Директива 2008/118/ЕО — Член 12 — Акцизи — Освобождаване от плащане на хармонизиран акциз — Акцизни стоки, предназначени за ползване в рамките на дипломатически или консулски отношения — Условия — Фактическо плащане за акцизните стоки от действителните им получатели — Плащане с непарични платежни средства“

I. Въведение

1. С преюдициалното си запитване Administratīvā argabaltiesa (Окръжен административен съд, Латвия) отправя до Съда два въпроса във връзка с тълкуването на член 12 от Директива 2008/118/ЕО² относно общия режим на облагане с акциз в рамките на спор между дружеството MONO SIA (наричано по-нататък „жалбоподателят“) и Valsts ieņēmumu dienests (държавна данъчна администрация, Латвия, наричана по-нататък „ДДА“) по повод освобождаването от акциз на стоки, купувани от членове на дипломатически и консулски служби и от членове на персонала на международни организации, установени в Латвия.

2. По същество целта на тези въпроси е да се установи дали съгласно член 12 от Директива 2008/118 е недопустима национална правна уредба, съгласно която предназначени за ползване в рамките на дипломатически или консулски отношения акцизни стоки се освобождават от акциз само ако е изпълнено непредвиденото от правото на Съюза условие тези стоки да са придобити чрез използване на непарични платежни средства и плащането в полза на доставчика да е извършено от действителните получатели на посочените стоки.

¹ Език на оригиналния текст: френски.

² Директива на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акцизи и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО (ОВ L 9, 2009 г., стр. 12).

3. Въпреки безпрецедентния си характер, настоящото дело повдига проблематика, която Съдът трябваше да разгледа неотдавна, а именно ограниченията при използването на пари в брой като платежно средство. Така от Съда се иска да се произнесе относно съответствието на установения в латвийското законодателство режим на освобождаване от акциз, и по-точно относно свободата на преценка, с която разполагат държавите членки при прилагането на този режим, по-специално с оглед на принципа на пропорционалност.

II. Правна уредба

A. Международното право

1. Виенска конвенция за дипломатическите отношения

4. Член 34 от Виенската конвенция за дипломатическите отношения, подписана във Виена на 18 април 1961 г.³ (наричана по-нататък „ВКДО“), гласи:

„Дипломатическият агент се освобождава от всички данъци и такси, лични и имуществени, държавни, областни и общински, с изключение на:

a) косвените данъци, които обикновено се включват в цената на стоките или на услугите;

[...]“.

5. В член 36, параграф 1 от ВКДО се предвижда:

„Приемащата държава, в съответствие с приетите от нея закони и правилници, разрешава да се внасят и освобождават от всички мита, данъци и свързаните с това такси, с изключение на таксите за склад, превоз и за други подобни услуги върху:

a) предмети, предназначени за официално ползуване от представителството;

b) предмети, предназначени за лично ползуване от дипломатическия агент или членовете на неговото семейство, живеещи заедно с него, включително предметите, предназначени за неговото обзавеждане“.

³ Recueil des Traités des Nations unies, том 500, стр. 95.

2. Виенска конвенция за консулските отношения

6. Член 49 от Виенската конвенция за консулските отношения, подписана във Виена на 24 април 1963 г.⁴ (наричана по-нататък „ВККО“), е озаглавен „Освобождаване от данъци и такси“ и предвижда в параграф 1:

„Консулските длъжностни лица и консулските служители, а също така и членовете на техните семейства, живеещи заедно с тях, се освобождават от всички данъци и такси, лични или имуществвени, държавни, районни и общински с изключение на:

a) косвени данъци, които обикновено са включени в цената на стоките или на услугите;

[...]“.

7. Член 50 от ВККО е озаглавен „Освобождаване от митнически сборове и митнически преглед“ и предвижда в параграф 1:

„Приемащата държава в съответствие с приетите от нея закони и правилници разрешава да се внасят и освобождават от всякакви митнически сборове, такси и други подобни облагания, с изключение на разноски за склад, превоз и други подобни услуги:

a) предметите, предназначени за официално ползване от консулството;

b) предметите, предназначени за лично ползване от консулското длъжностно лице или от членовете на семейството му, живеещи заедно с него, включително и предметите, предназначени за неговото обзавеждане. Количеството на потребителните стоки не трябва да превишава количеството, необходимо за непосредствена употреба от съответните лица“.

Б. Правото на Съюза

1. Директива 2008/118

8. Съображение 13 от Директива 2008/118 гласи следното:

„Правилата и условията за доставки, освободени от плащане на акциз, следва да останат хармонизирани. За освободените доставки, предназначени за организации, разположени в други държави членки, следва да се използва удостоверение за освобождаване“.

9. Член 1, параграф 1 от тази директива гласи:

„Настоящата директива определя общ режим по отношение на акциза, с който се облага пряко или косвено потреблението на следните стоки (наричани по-долу „акцизни стоки“):

[...]

⁴ Recueil des Traités des Nations unies, том 596, стр. 261.

- б) алкохол и алкохолни напитки, обхванати от директиви 92/83/ЕИО^[5] и 92/84/ЕИО^[6];
- в) тютюневи изделия, обхванати от директиви 95/59/ЕО^[7], 92/79/ЕИО^[8] и 92/80/ЕИО^[9]“.

10. Член 12 от Директива 2008/118 предвижда:

„1. Акцизни стоки се освобождават от плащане на акциз, когато са предназначени за ползване:

- а) в рамките на дипломатически или консулски отношения;
- б) от международни организации, признати като такива от публичните власти на приемащата държава членка[,] и от членовете на такива организации, в рамките и при условията, установени с международните конвенции за учредяване на тези организации или със споразумения относно тяхното седалище;
- в) от въоръжените сили на всяка държава, която е страна по Северноатлантическия договор, различна от държавата членка, в която се дължи акцизът, за ползване от тези въоръжени сили, за нуждите на цивилния персонал, който ги придружава, или за снабдяване на техните офицерски трапезарии или столови;

[...]

2. Посочените по-горе освобождавания се обвързват с условия и ограничения, определени от приемащата държава членка. Държавите членки могат да предоставят освобождаване посредством възстановяване на акциза“.

11. Член 13 от тази директива гласи:

„1. Без да се засягат разпоредбите на член 21, параграф 1, акцизните стоки, които се движат под режим отложено плащане на акциз към получател съгласно член 12, параграф 1, се придружават от удостоверение за освобождаване.

2. В съответствие с процедурата, посочена в член 43, параграф 2, Комисията определя формата и съдържанието на удостоверението за освобождаване.

[...]“.

⁵ Директива 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).

⁶ Директива 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).

⁷ Директива 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).

⁸ Директива на Съвета от 19 октомври 1992 година за сближаване на данъците върху цигарите (ОВ L 316, 1992 г., стр. 8; Специално издание на български език, 2007 г., глава 3, том 11, стр. 180).

⁹ Директива на Съвета от 19 октомври 1992 година за сближаване на данъците върху обработения тютюн, непредназначен за цигари (ОВ L 316, 1992 г., стр. 10; Специално издание на български език, 2007 г., глава 3, том 11, стр. 182).

12. Член 14, параграф 3 от посочената директива гласи:

„Държавите членки предприемат необходимите мерки, за да гарантират, че освобождаването, предвидено в параграфи 1 и 2, се прилага по такъв начин, че да се предотврати всяка възможна данъчна измама, укриване на данъци или злоупотреба“.

2. Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011

13. В член 51 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011¹⁰ се предвижда:

„1. [...] удостоверението за освобождаване от [данък върху добавената стойност (ДДС)] и/или от акциз, предвидено в приложение II към настоящия регламент, служи, в съответствие с обяснителните бележки от приложението към посоченото удостоверение, за потвърждение, че сделката попада в обхвата на освобождаването по силата на член 151 от Директива 2006/112/ЕС¹¹.“

[...]

2. Удостоверението по параграф 1 се подпечатва от компетентните органи в държавата членка домакин. Ако обаче доставените стоки или услуги са предназначени за служебно ползване, държавите членки при определени от тях условия могат да освободят получателя от задължението да подпечатва удостоверението. Това освобождаване може да бъде отменено в случай на злоупотреба.

Държавите членки уведомяват Комисията за звеното за контакт, определено да посочи службите, които отговарят за подпечатването на удостоверението, и за това при кои случаи освобождават получателя от задължението да подпечатва удостоверението. Комисията информира останалите държави членки за информацията, получена от държавите членки.

3. Когато в държавата членка, в която се извършва доставката, се прилага пряко освобождаване, доставчикът получава удостоверението по параграф 1 от настоящия член от получателя на стоките или услугите и го съхранява в документацията си. Ако, по силата на член 151, параграф 2 от Директива [2006/112], освобождаването е предоставено чрез възстановяване на ДДС, удостоверението се прикачва към искането за възстановяване, отправено към съответната държава членка“.

14. В приложение II към Регламент за изпълнение № 282/2011 се указва формата и съдържанието на удостоверението за освобождаване от ДДС и/или акциз, посочено в член 51 от този регламент за изпълнение.

¹⁰ Регламент за изпълнение на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 77, 2011 г., стр. 1).

¹¹ Директива на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

В. Латвийското право

15. Likums „Par akcīzes nodokli“ (Закон за акцизите) от 30 октомври 2003 г.¹² предвижда в член 7:

„Акцизът се дължи от:

1. вносителя [...]“.

16. В член 20, параграф 1 от този закон се предвижда:

„Без да се засягат разпоредбите на параграфи 2, [...] 5, [...] от този член, от облагане с акциз се освобождават акцизните стоки, които са доставени на:

- 1) дипломатически и консулски представителства;
- 2) дипломатическите агенти и консулските длъжностни лица в дипломатическите и консулските представителства, членовете на административно-техническия персонал и членовете на семействата на посочените в настоящата точка лица, ако не са латвийски граждани или постоянно пребиваващи в Латвия. [...]
- 3) международни организации или техни представителства, признати като такива от Република Латвия, в рамките и при условията, установени с международните конвенции за учредяване на тези организации или със споразуменията относно тяхното седалище;
- 4) членове на персонала на международни организации или на техни представителства, които имат дипломатически статут на територията на Република Латвия, ако не са латвийски граждани или постоянно пребиваващи в Латвия;

[...]

- 6) въоръжените сили на държава, която е страна по Северноатлантическия договор (различна от държавата членка, в която се дължи акцизът), за ползване от тези въоръжени сили, за нуждите на цивилния персонал, който ги придружава, или за снабдяване на техните офицерски трапезарии или столови;

[...]

9) [...]

- a) междусъюзническите генерални щабове, признати в Република Латвия [...]
- b) членовете на междусъюзнически генерален щаб или лица на тяхна издръжка, ако не са латвийски граждани или постоянно пребиваващи в Латвия“.

¹² Latvijas Vēstnesis, 2003, n° 161.

17. Член 20, параграф 2, точка 2 от посочения закон гласи:

„Субектите, посочени в параграф 1 от този член, могат да получават в Република Латвия акцизни стоки, произхождащи от:

[...]

2) данъчни складове в Република Латвия, при следните условия:

- a) изпращачът на акцизните стоки да използва документа, който е предвиден в приложение II към Регламент [за изпълнение] № 282/2011 и който удостоверява, че въпросните стоки са освободени от облагане с акциз,
- b) изпращачът на акцизните стоки да изготви удостоверителен документ в съответствие с правната уредба относно движението на посочените стоки,
- c) цената за придобиването на акцизните стоки да се заплати с непарични платежни средства“.

18. Член 20, параграф 5 от същия закон гласи:

„От облагане с акциз се освобождават акцизните стоки, които са предназначени за покриване на нуждите на субектите по параграф 1 от този член и са внесени на територията на Република Латвия — с оглед на допускането им за свободно обращение — [...] от страни, които не са държави членки, или от територията, посочена в член 2, параграф 3¹ от този закон, при следните условия:

- 1) изпращачът на акцизните стоки да използва документа, който е предвиден в приложение II към Регламент [за изпълнение] № 282/2011 и който удостоверява, че въпросните стоки са освободени от облагане с акциз;
- 2) цената за придобиването на акцизните стоки да се заплати с непарични платежни средства“.

III. Спорът в главното производство, преюдициалните въпроси и производството пред Съда

19. Жалбоподателят декларира пред латвийските митнически органи акцизни стоки (алкохол и цигари), които е закупил от британско дружество и от неговия латвийски клон (наричани по-нататък „разглежданите стоки“), под режим отложено плащане на акциз и с оглед допускането им за свободно обращение за посолства и консулски служби на различни държави, както и за представителството на НАТО в Латвия.

20. След като придобива разглежданите стоки от британското дружество и от латвийския му клон, без да заплаща пряко цената за тях, жалбоподателят ги продава на установени в Латвия дипломатически и консулски представителства¹³, без обаче да получава плащане.

¹³ Използваният в настоящото заключение израз „дипломатически и консулски представителства“ обхваща както дипломатическите и консулските представителства в тесен смисъл, така и международните организации и военните мисии, намиращи се в държава членка.

Всъщност след получаването на тези стоки представителствата плащат за тях направо на посоченото британско дружество, на което жалбоподателят е прехвърлил вземането си. В договора за цесия е предвидено също и възнаграждението, което посоченото дружество трябва да заплати на жалбоподателя за ролята му на посредник при продажбата на разглежданите стоки.

21. След извършена данъчна проверка ДДА приема решение, с което жалбоподателят се задължава да плати акциз за допускане за свободно обращение на разглежданите стоки, заедно с глоба и лихви за забава. В решението се посочва, че тъй като съответните дипломатически представителства не са заплатили тези стоки с непарични платежни средства, не е изпълнено условието за прилагане на освобождаването, предвидено в член 20, параграф 5, точка 2 от Закона за акцизите.

22. Жалбоподателят сезира *Administratīvā rajona tiesa* (Районен административен съд Латвия) с жалба за отмяна на решението на ДДА. Той изтъква по-специално, че условието за прилагане на освобождаването по член 20, параграф 5, точка 2 от Закона за акцизите не е решаващо и освен това не е предвидено като условие за освобождаване в обвързващите Република Латвия международни актове.

23. С решение от 10 юни 2019 г. *Administratīvā rajona tiesa* (Районен административен съд) отхвърля жалбата в частта относно задължението за внасяне на акциз.

24. Жалбоподателят подава въззивна жалба срещу посоченото решение пред запитващата юрисдикция, *Administratīvā apgabaltiesa* (Окръжен административен съд). Тази юрисдикция посочва, че не се спори, че жалбоподателят е декларирал разглежданите стоки под режим митническо складиране при отложено плащане на акциз и с оглед пускането им в свободно обращение за дипломатически служители, че той е използвал удостоверението, установено съгласно приложение II към Регламент за изпълнение № 282/2011, че е издал удостоверителни документи за доставката на стоките на дипломати от различни държави и на представителството на НАТО в Латвия и че дължимата му цена за разглежданите стоки е заплатена от британското дружество по силата на договор за цесия.

25. *Administratīvā apgabaltiesa* (Окръжен административен съд) обаче отбелязва, че според ДДА освобождаването от облагане с акциз не може да се приложи, при положение че в член 20, параграф 5, точка 2 от Закона за акцизите се поставя изискването заплащането на разглежданите стоки да е извършено с непарични платежни средства.

26. Освен това, видно от становището на ДДА, необходимо е да се докаже не само че между страните по разглежданата сделка е предвидено плащане с непарични платежни средства, но и че посоченото плащане е извършено конкретно от лицата, на които са доставени стоките. ДДА счита, че тъй като по силата на договора за цесия дължимото на жалбоподателя за разглежданите стоки, доставени на посолствата и на консулските служби, му е било заплатено от британското дружество, а не от посолствата и консулските служби, на които тези стоки са били доставени, не е възможно да се провери дали при получаването на посочените стоки въпросните посолства и консулски служби фактически са извършили плащане с непарични платежни средства.

27. При тези условия *Administratīvā apgabaltiesa* (Окръжен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Трябва ли член 12, параграф 1 от [Директива 2008/118] да се тълкува в смисъл, че акцизните стоки, предназначени за ползване в рамките на дипломатически и консулски отношения, се освобождават от облагане с акциз, при условие че е предвидено плащането за тези стоки да се извършва с непарични платежни средства, че плащането в полза на доставчика е извършено фактически и че са му платили действителните получатели на посочените стоки?
- 2) Трябва ли член 12, параграф 2 от [Директива 2008/118] да се тълкува в смисъл, че държавите членки могат да определят условия и ограничения, които в рамките на дипломатическите и консулските отношения да поставят освобождаването на акцизните стоки от облагане с акциз в зависимост от изискването купувачът на тези стоки фактически да е платил за тях с непарични платежни средства?“.

28. Писмени становища представят жалбоподателят, латвийското и испанското правителство, както и Европейската комисия.

29. Страните в главното производство и встъпилите страни предлагат на преюдициалните въпроси да се отговори по следния начин:

- Жалбоподателят счита, че член 12, параграф 1 от Директива 2008/118 не може да се тълкува в смисъл, че акцизните стоки, предназначени за ползване в рамките на дипломатически или консулски отношения, се освобождават от облагане с акциз, при условие че е предвидено плащането за тези стоки да се извършва с непарични платежни средства, че на доставчика фактически е платено и плащането е извършено от действителните получатели на посочените стоки. Член 12, параграф 2 от тази директива не може да се тълкува в смисъл, че допуска държава членка да налага допълнителни ненужни и бюрократични ограничения относно освободените от акциз стоки, които се изразяват в ограничаване на платежните средства за тези стоки.
- От своя страна латвийското правителство предлага на Съда да отговори, че член 12, параграф 1 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че акцизните стоки, предназначени за ползване в рамките на дипломатически или консулски отношения, се освобождават от облагане с акциз, при условие че е предвидено тези стоки да се заплащат чрез непарични платежни средства, че плащането в полза на доставчика е извършено фактически и че са му платили действителните получатели на посочените стоки, и че член 12, параграф 2 от тази директива трябва да се тълкува в смисъл, че държавите членки могат да определят условия и ограничения, които в рамките на дипломатически или консулски отношения поставят освобождаването от облагане с акциз на акцизни стоки под условието купувачът на тези стоки фактически да ги е заплатил чрез непарични платежни средства.
- Испанското правителство счита, че държавите членки могат в голяма степен да определят условия и ограничения за прилагането на освобождаванията от облагане с акциз, предвидени в член 12, параграф 1 от Директива 2008/118, при спазване по-специално на принципите на правна сигурност и на пропорционалност. Задължението за данъчнозадълженото лице да докаже, че стоките или услугите фактически са заплатени, и то с непарични платежни средства, за да може да се позове на

освобождаването, изглеждало разумно с цел да се гарантира прилагане на освобождаването без злоупотреба, доколкото то позволява да се потвърди действителното доставяне на стоките на получателя — лице с дипломатически или консулски статут. Посоченото изискване можело да попречи на всяка форма на злоупотреба или измама. Ето защо испанското правителство предлага на преюдициалните въпроси да се отговори в смисъл, че член 12 от посочената директива допуска при определяне на условията и ограниченията за прилагането на освобождаване от акциз на стоки, ползвани в рамките на дипломатическите и консулските отношения, държавите членки да поставят прилагането на това освобождаване под условието купувачът на тези стоки да ги е платил фактически с непарични платежни средства.

- Комисията счита, че отговорът на първия преюдициален въпрос произтича от самия текст на член 12, параграф 1, буква а) от Директива 2008/118, в който изобщо не се посочват изтъкнатите в този въпрос условия. Така единственото предвидено в тази разпоредба условие било стоките действително да са предназначени за указаното ползване, тоест за ползване в рамките на дипломатическите или консулските отношения. Тъй като според Комисията това предназначение може да се докаже с други средства освен с доказателство, че приобретателите са платили на прекия им доставчик с непарични платежни средства, тя предлага на първия преюдициален въпрос да се отговори, че член 12, параграф 1, буква а) от посочената директива трябва да се тълкува в смисъл, че за да може да се предостави предвиденото в него освобождаване, той не изисква да е предвидено плащането за тези стоки да се извърши с непарични платежни средства, плащането в полза на доставчика да е извършено фактически и то да е извършено от действителните получатели на посочените стоки.
- Според Комисията на втория преюдициален въпрос следва да се отговори, че член 12, параграф 2 от Директива 2008/118 не допуска национална правна уредба, съгласно която при обстоятелства като разглежданите в случая освобождаването от акциз трябва да бъде отказано, на основание че приобретателят не е заплатил фактически цената на акцизните стоки с непарични платежни средства, без да е възможно въз основата на други доказателства да се докаже, че предвидените в член 12, параграф 1 от посочената директива условия за освобождаване са изпълнени.

30. Същите страни са отговорили и писмено в указания срок на въпрос, отправен от Съда съгласно член 61, параграф 1 от Процедурния правилник на Съда¹⁴.

IV. Анализ

A. Предварителни бележки

31. С въпросите си, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 12 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че допуска при определяне на условията и ограниченията за прилагането на освобождаването от акциз върху стоките, ползвани в рамките на дипломатическите и консулските отношения, държавите членки да поставят прилагането на това

¹⁴ Вж. в този смисъл точка 83 от настоящото заключение.

освобождаване в зависимост от допълнителни условия, които не са предвидени от правото на Съюза, като условията, изискващи действителният получател на тези стоки да е заплатил за тях пряко на доставчиците с непарични платежни средства.

32. В това отношение най-напред искам да отбележа, че Съдът все още не е имал повод да се произнесе относно тълкуването на член 12 от Директива 2008/118.

33. Следва също да се уточни, че съгласно предоставената от запитващата юрисдикция информация няма никакво съмнение, че по делото в главното производство разглежданите стоки са доставени на дипломатически и консулски представителства и че освен нарушението на разглежданата разпоредба от латвийското право ДДА не е установила никаква нередност. Всъщност от акта за преюдициално запитване е видно, че жалбоподателят е спазил изцяло предвидените в правото на Съюза изисквания както относно формата, така и по същество. Поради това запитващата юрисдикция иска да установи дали е възможно при такава хипотеза националното право да налага допълнителни спрямо правото на Съюза условия и ограничения, чието нарушение би довело до невъзможност за прилагане на освобождаването от акциз.

34. Преди да пристъпя към задълбочен анализ на въпросите, които се поставят по настоящото дело, считам, че е важно да се разгледа приложното поле на Директива 2008/118, и по-специално разпоредбите относно освобождаването от акциз в полза на дипломатическите и консулските представителства.

35. Предлагам на следващо място да се анализира режимът на освобождаване от акциз, предвиден в латвийското право, с оглед на принципа на пропорционалност и на последно място неговото съответствие с оглед на практиката на Съда в областта на освобождаването от ДДС, област, за която законодателят на Съюза е предвидил режим на освобождаване, идентичен на приложимия за акциза.

Б. Приложно поле на режима на освобождаването от акциз

1. Приложно поле на Директива 2008/118

36. За тълкуването на разпоредба на правото на Съюза следва да се вземе предвид не само нейният текст, но и контекстът ѝ и целите на правната уредба, от която тя е част¹⁵.

37. Следва да се припомни, че Директива 2008/118 има за цел да се установи общ режим по отношение на акциза върху акцизни стоки в Съюза, за да се гарантира свободното им движение и по този начин и правилното функциониране на единния пазар на Съюза¹⁶. Сред изключенията от този принцип е предвиденото в член 12 от посочената директива освобождаване в полза на дипломатическите и консулските представителства.

38. От ключовите разпоредби от Директива 2008/118 относно режима на освобождаване, изложени в точки 10—12 от настоящото заключение, може да се направят следните предварителни изводи.

¹⁵ Вж. решение от 26 март 2015 г., Litaksa (C-556/13, EU:C:2015:202, т. 23 и цитираната съдебна практика).

¹⁶ Вж. съображения 2, 8 и 10 от Директива 2008/118.

39. На първо място, основната цел на предвидения в член 12 от Директива 2008/118 режим на освобождаване е да се гарантира, че получателите, спадащи към една от категориите, определени в тази разпоредба, могат да се ползват от него. Така акцизните стоки са освободени от плащане на съответните акцизи, когато са предназначени за ползване в рамките на дипломатически или консулски отношения. Такова тълкуване е в съответствие също и с член 36 от ВКДО и с член 50 от ВККО.

40. На второ място, макар да се признава, че държавите членки разполагат със свобода на преценка при прилагането на режима на освобождаване, тя е ограничена от използването на удостоверение за освобождаване, чиято цел е да уреди режима на прилагане на освобождаването и именно да гарантира постигането на целта, посочена в член 12 от тази Директива 2008/118, като същевременно гарантира действителното ползване на разглежданите стоки от техните получатели.

41. На трето място, в рамките на предоставените на държавите членки правомощия те могат да предприемат необходимите мерки, за да гарантират, че освобождаването, предвидено в полза на дипломатическите и консулските представителства, се прилага по такъв начин, че да се предотврати всяка възможна данъчна измама, укриване на данъци или злоупотреба¹⁷. В това отношение следва да се припомни, че предотвратяването на такива явления е обща цел както на правото на Съюза, така и на латвийското право.

42. На четвърто място, що се отнася до прилагането на режима на освобождаване от акциз, Директива 2008/118 дава на държавите членки възможността за избор да предоставят освобождаването по реда на две различни процедури, а именно, от една страна, тази на възстановяване *ex post* на акциза и от друга страна, тази на освобождаване *ex ante* под формата на отложено плащане на акциз за доставката на стоките на дипломатическите и консулските представителства¹⁸, като Латвия е избрала този модел.

43. На последно място, освен изрично посочените в Директива 2008/118 и в Регламент за изпълнение № 282/2011 условия, в правото на Съюза не са предвидени други хармонизирани условия за освобождаването на акцизни стоки, предназначени за използване в рамките на дипломатическите и консулските отношения. По-специално освобождаването не зависи от способите за плащане на стоките, нито от прякото плащане от приобретателя на доставчика.

2. Прилагането на режима за освобождаване от акциз

44. За да се разбере функционирането на режима на освобождаване от акциз и параметрите за неговото прилагане, първо следва да се разгледа съдържанието на удостоверението за освобождаване. На следващо място ще анализирам ролята на националното право и взаимодействието му с правото на Съюза при прилагането на режима за освобождаване от акциз.

¹⁷ Вж. в този смисъл член 14, параграф 3 от Директива 2008/118.

¹⁸ Вж. в този смисъл член 12, параграф 2 от Директива 2008/118.

а) Удостоверението за освобождаване

45. В самото начало бих искал да припомня, че удостоверението за освобождаване е документ, чиято форма и съдържание се определят от Комисията и държавите членки са длъжни да ги спазват, за да гарантират правилното функциониране на режима за освобождаване от акциз¹⁹. Ето защо се налага изводът, че чрез използването на посоченото удостоверение законодателят на Съюза е искал да хармонизира този режим.

46. Що се отнася до неговото съдържание, то може да се обобщи по следния начин: удостоверението за освобождаване съдържа информация за самоличността и данни за местонахождението на ползващия се от освобождаването — организация (дипломатическо или консулско представителство) или негов представител²⁰ — подробно описание на съответните стоки или услуги, тяхното количество или брой, стойност за единица и обща стойност и използваните валутни единици²¹, изричната декларация от ползващия се от освобождаването, че тези стоки или услуги са предназначени за един от видовете служебно ползване, предвидени в член 12 от Директива 2008/118, или за лично ползване от член на дипломатическо или консулско представителство²², печат с дата и подпис на тази организация при искане за освобождаване за лично ползване²³ и печат с дата и подпис на компетентните органи на държавата членка домакин, удостоверяващ, че сделката съответства изцяло или само в рамките на точно определено количество на условията за освобождаване от акциз²⁴.

47. Най-напред отбелязвам, че в удостоверението за освобождаване точно са описани различните етапи, които трябва да следват всички участници в процеса на освобождаване, а именно задълженото лице, органите на държавата членка домакин и организацията, ползваща се от освобождаването от съответната държава членка.

48. Ето защо следва да се подчертае, че по принцип съдържанието на удостоверението за освобождаване се заверява както от организацията или физическото лице, ползваща/о се от освобождаването, а именно дипломатическите и консулските представителства на съответната държава членка (или техните длъжностни лица), така и от органите на държавата членка домакин.

49. Така, що се отнася до дипломатическите или консулските представителства, ползващи се от освобождаването, в посоченото удостоверение за освобождаване те декларират по-специално: а) че стоките са предназначени за един от предвидените видове служебно ползване или за лично ползване; б) че стоките и/или услугите съответстват на условията и ограниченията в областта на освобождаването в държавата членка домакин; и в) че информацията е предоставена добросъвестно. За да удостовери точността на посочената по-горе информация, представител на съответната организация го подписва и подпечатва

¹⁹ Вж. в този смисъл член 13, параграф 2 от Директива 2008/118 и член 51 от Регламент за изпълнение № 282/2011.

²⁰ Вж. в този смисъл приложение II към Регламент за изпълнение № 282/2011, клетка 1 от удостоверението за освобождаване от акциз и обяснителни бележки.

²¹ Вж. в този смисъл приложение II към Регламент за изпълнение № 282/2011, клетка 5 от удостоверението за освобождаване от акциз и обяснителни бележки.

²² Вж. в този смисъл приложение II към Регламент за изпълнение № 282/2011, клетка 3 от удостоверението за освобождаване от акциз и обяснителни бележки.

²³ Вж. в този смисъл приложение II към Регламент за изпълнение № 282/2011, клетка 4 от удостоверението за освобождаване от акциз и обяснителни бележки.

²⁴ Вж. в този смисъл приложение II към Регламент за изпълнение № 282/2011, клетка б от удостоверението за освобождаване от акциз и обяснителни бележки.

с печата или щемпела на дипломатическото или консулското представителство, когато освобождаването е предоставено с цел лично ползване от член на организацията, ползваща се с право на освобождаване.

50. Що се отнася до държавата членка домакин, следва да се отбележи, че по принцип съдържанието на удостоверение за освобождаване също се заверява от компетентните органи на тази държава. Тази заверка може да се извърши от един или повече органи в зависимост от съответната държава членка. В това отношение отбелязвам, че в известен брой държави членки в този процес участват два органа²⁵. Така, първо, Министерството на външните работи²⁶ или Министерството на отбраната²⁷ удостоверява, че въпросната организация има право на освобождаване поради статута си. След като получи това удостоверение, организацията с право на освобождаване представя удостоверението за освобождаване на доставчика и закупува освободените стоки, като му предоставя копие от това удостоверение. След това, втори орган на държавата членка домакин, в повечето случаи данъчните или митническите органи, може евентуално да провери съответствието на сделката с правилата, приложими в областта на освобождаването от акциз или от ДДС.

51. Ако обаче стоките или услугите са предназначени за служебно ползване, при определени от нея условия държавата членка домакин може да освободи дипломатическите или консулските представителства от задължението да получат предварително разрешение от страна на компетентните органи на тази държава членка за използването на удостоверението за освобождаване²⁸. В такъв случай удостоверението ще може да се използва без удостоверяване от държавата членка домакин и без то да е подпечатано от нейните компетентни органи. Ето защо може да се предвиди по съображения за взаимност в рамките на дипломатическите отношения на една държава членка с друга да се вземе решение за улесняване на закупуването на акцизни стоки от дипломатическите и консулските представителства, като им се предостави това освобождаване, което обаче може да бъде отменено в случай на злоупотреба.

52. Дори в случаите обаче, в които компетентният орган на държавата членка домакин реши да не подпечатва удостоверението при освобождаване от акциз за служебно ползване, това все пак по принцип не освобождава дипломатическото или консулското представителство, ползващо се от това освобождаване, от задължението му да потвърди точността на вписаните данни и да завери съдържанието на удостоверението за освобождаване с подпис или официален печат.

53. На последно място, що се отнася до данъчнозадълженото лице (или доставчик на стоките, подлежащи на освобождаване от акциз), в обяснителните бележки в приложение II към Регламент за изпълнение № 282/2011 относно удостоверението за освобождаване се уточнява, че то служи като документ, удостоверяващ правото на освобождаване от облагане на доставките на стоки за дипломатическите и консулските

²⁵ Вж. например удостоверение за освобождаване от акциз, използвано във Франция, достъпно на следния адрес: https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/Certificat_d_exoneration_de_la_TVA_et_des_droits_d_accises_f1_cle41f1f4.pdf.

²⁶ В повечето държави членки тази задача е възложена на служба протокол на Министерство на външните работи.

²⁷ В случаите, при които освобождаването се отнася за военна мисия, която е разположена в приемащата държава членка.

²⁸ Вж. в този смисъл член 51, параграф 2 от Регламент за изпълнение № 282/2011 и точка 7 от обяснителните бележки в приложение II към посочения регламент за изпълнение.

представителства. Освен това доставчикът/складодържателят е задължен да съхранява посоченото удостоверение в документацията си²⁹ в съответствие с правните разпоредби, приложими в неговата държава членка³⁰.

б) Ролята на националното право при прилагане на режима на освобождаване от акциз

54. Най-напред следва да се припомни, че съгласно член 12, параграф 2 от Директива 2008/118 посочените в параграф 1 от тази разпоредба освобождавания „се обвързват с условия и ограничения, определени от приемащата държава членка“.

55. Ето защо латвийското правителство счита, че освен с формалното изискване за удостоверението за освобождаване, изискването за плащане с непарични платежни средства се обосновава именно с оглед на свободата на преценка, предоставена на държавите членки с текста на посочената по-горе разпоредба, и с възможността, която тази разпоредба разкрива пред тях, да определят условията и ограниченията за освобождаването от акциз.

56. Това становище се споделя също и от испанското правителство, което счита, че ако се приеме тълкуването в смисъл, че освобождаването се прилага автоматично в рамките на доставката на стоки или услуги на дипломатическо или консулско представителство, член 12, параграф 2 от Директива 2008/118, в който се предвижда, че държавите членки могат да определят условията и ограниченията за такова освобождаване, напълно би загубил смисъл.

57. Бих искал да отбележа в самото начало, че не споделям становището на латвийското и испанското правителство.

58. Всъщност, на първо място, изглежда очевидно, че в област, хармонизирана от правото на Съюза, като общия режим на облагане с акциз, свободата на преценка, с която разполагат държавите членки, е ограничена и трябва да се упражнява в съответствие с правото на Съюза.

59. На второ място, дори ако се ограничим със стриктно тълкуване на член 12, параграф 2 от Директива 2008/118, тази разпоредба не може да лиши държавите членки от възможността да определят известен брой параметри относно прилагането на освобождаването от акциз.

60. Следва да се припомни, главно, че националният законодател следва да избере способа за освобождаване, който желае да прилага, а именно дали този, при който то се осъществява *ex ante* и пряко чрез отложено плащане на акциз, или *ex post* чрез възстановяване на платения акциз.

61. Освен това свободата на преценка, с която разполагат държавите членки при прилагането на режима на освобождаване от акциз, е ясно онагледена чрез възприетите от тях различни подходи при определянето на неговите параметри. Така например се наблюдават разлики при определянето на компетентните органи на държавите членки

²⁹ Вж. в този смисъл член 51, параграф 3 от Регламент за изпълнение № 282/2011.

³⁰ В обяснителните бележки в приложение II към Регламент за изпълнение № 282/2011 се посочва също, че удостоверението за освобождаване от акциз трябва да се изготви в два екземпляра, единият екземпляр остава при изпращача, докато вторият екземпляр съпътства движението на стоките, подлежащи на облагане с акциз.

домакини за удостоверяването както на обстоятелството, че титулярите отговарят на условията за ползване от правото на освобождаване, така и на валидността на извършените сделки³¹, изискванията относно удостоверяването на съдържанието от съответното дипломатическо представителство³², сумата, над която е допустимо освобождаването³³, периода, през който е валидно освобождаването или срока за възстановяване на платения акциз³⁴, определянето на условията на ползване на съответните стоки³⁵ или също броя екземпляри, в които да се издаде удостоверението за освобождаване³⁶.

62. С оглед на изложеното по-горе считам, че тълкуване, съсредоточаващо се върху главната цел на режима на освобождаване от акциз — която се състои в гарантирането, че посочените в член 12 от Директива 2008/118 получатели се освобождават от акциз, не лишава държавите членки от възможността да определят някои значими параметри относно прилагането на този режим.

В. Проверка на пропорционалността на режима за освобождаване от акциз

63. Принципът на пропорционалност задължава държавите членки да използват средства, които позволяват ефективното постигане на преследваните от вътрешното право цели и същевременно не надхвърлят необходимото и в най-малка степен засягат целите и принципите, установени от съответната правна уредба на Съюза³⁷.

³¹ Вж. в този смисъл точка 50 от настоящото заключение.

³² Някои държави членки изискват в удостоверението за освобождаване да има както подпис на ръководителя на представителство (или на лице, на което ръководителят на представителство е делегирал такова правомощие), така и да е подпечатано с печата на дипломатическото представителство. Вж. например латвийски режим на освобождаване от акциз (<https://urm.lt/default/en/value-added-tax-and-excise-duty-exemptions>).

³³ Минималната стойност на покупка, за да е налице право на освобождаване от акциз или от ДДС, може да се различава в различните държави членки в зависимост от съответните стоки. Например стойността е определена на 80 EUR на сделка за Република Финландия (<https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/guidance/48591/exemptions-from-excise-duties-diplomatic-missions-diplomats-consuls-international-organisations-and-institutions-of-the-european-union/>), между 120 EUR и 240 EUR на сделка за Великото херцогство Люксембург (вж. в този смисъл член 2 и член 4, параграф 1 от Règlement grand-ducal du 7 février 2013 concernant les franchises et exonérations de la taxe sur la valeur ajoutée accordées aux missions diplomatiques et aux postes consulaires, ainsi qu'aux agents diplomatiques, aux fonctionnaires consulaires et aux agents de chancellerie (Наредба на Великия херцог от 7 февруари 2013 г. относно освобождаванията от данък върху добавената стойност, предоставяни на дипломатическите представителства и консулските постове, както и на дипломатическите служители, консулските служители и на служителите в канцелария) (Mémorial A 2013, № 24, наричана по-нататък „Наредбата на Великия херцог“) и на 250 EUR на сделка за Република Гърция (вж. в този смисъл член 3(h) от министерско решение POL.1268/30.12.2011, изменено с министерско решение A 1144/25.06.2021 (FEK B' 2821/30-06-2021).

³⁴ Вж. например в унгарското право член 7, параграф 1 от Egyes, az általános forgalmi adót és a jövedéki adót érintő kiváltságok, kedvezmények és mentességek érvényesítésének végrehajtásáról szóló 11/2010. (III. 31.) PM rendelet (Постановление на министъра на финансите № 11/2010 (III. 31) относно прилагането на някои привилегии, облекчения и имунитети във връзка с данъка върху добавената стойност и акцизите), в което се уточнява, че искането за възстановяване на внесен акциз трябва да се подаде между 1 януари и 30 септември на годината, следваща придобиването на имуществата, за които се иска да бъдат освободени от ДДС или от акциз.

³⁵ Така например финландският режим предвижда специфични правила за използването на алкохола, закупен със служебна цел от дипломатическите и консулските представителства. Така консумацията на алкохол е допустима в помещенията на тези организации и той може единствено да се поставя безплатно на разположение на конкретна група гости на посланика или на член на дипломатическата или консулската мисия (вж. в този смисъл <https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/guidance/48591/exemptions-from-excise-duties-diplomatic-missions-diplomats-consuls-international-organisations-and-institutions-of-the-european-union/>).

³⁶ Така броят екземпляри може да варира между три във Великото херцогство Люксембург (вж. в този смисъл член 7(1) от Наредбата на Великия херцог) и четири във Френската република (вж. в този смисъл формуляр за освобождаване, утвърден от френското правителство: https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/Certificat_d_exoneration_de_la_TVA_et_des_droits_d_accises_f1_cle41f1f4.pdf).

³⁷ Вж. решения от 18 декември 1997 г., Molenheide и др. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 и C-47/96, EU:C:1997:623, т. 46) и от 22 октомври 2015 г., Impresa Edilux и SICEF, C-425/14, EU:C:2015:721, т. 29 и цитираната съдебна практика).

64. В това отношение в практиката на Съда се уточнява, че когато съществува избор между няколко подходящи мерки, трябва да се прибегне до мярката, която създава най-малко ограничения, като причинените неудобства не трябва да са несъразмерни спрямо преследваните цели³⁸.

65. Ето защо е уместно, на първо място, да се разгледа законосъобразната цел, преследвана от латвийския законодател при приемането на член 20, параграф 5, точка 2 от Закона за акцизите, за да се провери дали тя е обоснована и пропорционална.

66. На следващо място, трябва да се провери дали това законодателство е годно да гарантира постигането на преследваната цел и дали не надхвърля необходимото за постигането ѝ.

67. Струва ми се, че е важно да припомня, че режимът на освобождаването от акциз е хармонизиран на равнището на Съюза чрез Директива 2008/118. По отношение на неговото прилагане това хармонизиране се проявява чрез уреждането на режима на освобождаване чрез удостоверението за освобождаване. Така, за да се отговори на поставените преюдициални въпроси, пропорционалността на член 20, параграф 5, точка 2 от Закона за акцизите следва да се разгледа в този точно определен контекст.

68. С оглед на изложеното по-горе считам, че при липсата на такова хармонизиране и на произтичащото от него изискване за единна система на освобождаване мерки като предвидените в латвийското право може да са обосновани и пропорционални както с оглед на целите, преследвани от националното право, така и на по-голямата свобода на преценка, с която би разполагала държава членка.

1. Обоснованост на ограничението, наложено от латвийското право

69. От акта за преюдициално запитване и от писменото становище на латвийското правителство се установява, че условието за плащане с непарични платежни средства произтича от волята да се гарантира, че освобождаването е основателно предоставено на титулярите на правото на освобождаване от акциз, както и за по-ефективната борба срещу избягването на данъци и данъчните измами.

70. Важно е да се посочи, че държавите членки имат легитимен интерес да вземат подходящите мерки, за да защитят своите финансови интереси³⁹, и че борбата срещу избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел на Директива 2008/118, както следва от член 11 и член 39, параграф 3, първа алинея от нея⁴⁰.

71. Ето защо считам, че на пръв поглед преследваната от латвийския законодател цел би могла да се яви обоснована в конкретния случай на определени акцизни стоки като цигарите и алкохола, които, внесени незаконно, представляват значителна част от търговията с акцизни стоки.

³⁸ Вж. решение от 29 юни 2017 г., Комисия/Португалия (C-126/15, EU:C:2017:504, т. 64 и цитираната съдебна практика).

³⁹ Вж. решение от 10 юли 2008 г., Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, т. 22 и цитираната съдебна практика).

⁴⁰ Вж. решение от 29 юни 2017 г., Комисия/Португалия (C-126/15, EU:C:2017:504, т. 59).

72. Въпреки това припомням, че при упражняване на правомощията, предоставени им от правото на Съюза, държавите членки трябва да спазват общите принципи на правото, сред които по-специално е и принципът на пропорционалност⁴¹.

73. Затова понастоящем следва да се разгледат доводите, изложени от тези две правителства, за да обосноват наложеното в латвийското право ограничение.

74. Латвийското и испанското правителство считат, че използването на парични платежни средства при търговски сделки улеснява значително злоупотребите и измамите и поради това наложените в латвийското право ограничения са законосъобразни и пропорционални.

75. Според испанското правителство в самото право на Съюза също има такъв вид ограничения, които били установени със законосъобразна цел като предотвратяването на данъчните измами. Във връзка с това посоченото правителство се позовава на решение по дело *Hessischer Rundfunk*⁴², както и на заключението на генералния адвокат *Richard de la Tour* по дело *ЕКОТЕКС БЪЛГАРИЯ*⁴³.

76. Макар да се признава, че в някои особени случаи ограничения относно плащанията в брой като платежно средство биха могли да са законосъобразни, считам, че цитираната от испанското правителство съдебна практика не може да се приложи към настоящото дело, по което както обстоятелствата, така и приложимата правна уредба се различават значително от тези по делото, по което е постановено решение от 26 януари 2021 г., *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 и C-423/19, EU:C:2021:63).

77. Припомням, че по съединени дела *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 и C-423/19) голям състав на Съда постановява, че по принцип държава — членка на Евроната, може да наложи задължение на своята администрация да приема плащания в брой, но по съображения от обществен интерес тази възможност може и да бъде ограничена, при условие че тези ограничения са пропорционални на преследваната цел от обществен интерес. Така Съдът посочва, че такова ограничение може по-специално да бъде обосновано, когато плащането в брой може да доведе до неразумно високи разходи за администрацията поради много големия брой длъжници. Поради това Съдът прави извод, че запитващата юрисдикция следва да провери дали такова ограничение е пропорционално за постигане на целта за ефективно събиране на таксата за радио- и телевизионно разпространение⁴⁴, по-специално с оглед на обстоятелството, че алтернативните законоустановени способности за плащане могат да не бъдат лесно достъпни за всички длъжници и лица⁴⁵.

78. В самото начало искам да отбележа, че посочената в решение от 26 януари 2021 г., *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 и C-423/19, EU:C:2021:63) проверка за пропорционалност е поставена в контекст, различен от този, пред който сме изправени по настоящото дело. Преследваната цел от обществен интерес по посоченото по-горе дело е да се гарантира, че плащанията в брой няма да доведат до неразумно високи разходи за администрацията.

⁴¹ Вж. решение от 29 юни 2017 г., Комисия/Португалия (C-126/15, EU:C:2017:504, т. 62).

⁴² Вж. решение от 26 януари 2021 г., *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 и C-423/19, EU:C:2021:63).

⁴³ Заключение на генералния адвокат *Richard de la Tour* по дело *ЕКОТЕКС БЪЛГАРИЯ* (C-544/19, EU:C:2020:931).

⁴⁴ Вж. решение от 26 януари 2021 г., *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 и C-423/19, EU:C:2021:63, т. 72—76).

⁴⁵ Вж. решение от 26 януари 2021 г., *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 и C-423/19, EU:C:2021:63, т. 77).

Такава опасност обаче не е налице по делото в главното производство, по което преследваната от латвийското законодателство цел е да се избегнат злоупотребите и измамите, свързани с плащането на акциз и освобождаването от него.

79. По висящото пред Съда дело ЕКОТЕКС БЪЛГАРИЯ (C-544/19) той следва да се произнесе по въпроса доколко съответства на правото на Съюза национално данъчно законодателство, с което на физическите и юридическите лица се забранява да извършват плащания в брой на територията на страната, когато са на стойност, равна на или надвишаваща определения праг, и от данъчнозадължените лица се изисква за тази цел да използват други начини на плащане, като в противен случай подлежат на санкциониране.

80. Независимо че споделям анализа на генералния адвокат Richard de la Tour по дело ЕКОТЕКС БЪЛГАРИЯ⁴⁶, считам, че направените въз основа на посочения анализ изводи не могат да се приложат по делото в главното производство. От една страна, обратно на латвийското законодателство, разглежданото по посоченото дело българско законодателство не спада към област, хармонизирана от правото на Съюза. От друга страна, правният контекст и преследваните от българското законодателство целите се различават значително от латвийското законодателство. Всъщност замисълът на българското законодателство е да се води борба с практики на избягване на данъци, произтичащи от случаи на неотразяване на значителни парични наличности в счетоводни документи, което води до избягване на облагането с данък и до невнасяне на осигурителните вноски⁴⁷. Затова българският законодател изисква да се използват начини на плащане, осигуряващи възможност за проследяване на финансовите операции, за които не биха съществували други доказателствени средства или средства за контрол. По делото в главното производство обаче правото на Съюза предвижда специфичен механизъм за прилагане на режима на освобождаване от акциз чрез удостоверението за освобождаване, което може да бъде доказателствено средство, чрез което по принцип се удостоверява не само извършването на търговска сделка, но също и възможността за проследяването ѝ, за да се избегне всякаква форма на злоупотреба и на измама.

2. Годност на разглежданото национално законодателство да постигне преследваните от него цели и необходимост от него

81. Бих искал да припомня, че съгласно постоянната практика на Съда национално законодателство е в състояние да гарантира осъществяването на изтъкнатата цел единствено ако действително отговаря на изискването тя да бъде постигната по съгласуван и систематичен начин⁴⁸.

82. Така въпросът, който се поставя, е дали и доколко самò по себе си удостоверението за освобождаване позволява да се постигнат както целите на латвийското право, така и целта, посочена в член 12 от Директива 2008/118, а именно освобождаването на съответните получатели, като същевременно се гарантира липсата на измама и злоупотреба. В самото начало отбелязвам, че ако отговорът на този въпрос е утвърдителен, считам, че има опасност всяка национална правна уредба, която налага допълнителни условия и формалности, за да се гарантира получаването на акцизните стоки от съответните

⁴⁶ Заключение на генералния адвокат Richard de la Tour по дело ЕКОТЕКС БЪЛГАРИЯ (C-544/19, EU:C:2020:931).

⁴⁷ Вж. точка 83 от заключението на генералния адвокат Richard de la Tour по дело ЕКОТЕКС БЪЛГАРИЯ (C-544/19, EU:C:2020:931).

⁴⁸ Вж. решения от 25 април 2013 г., Jyske Bank Gibraltar (C-212/11, EU:C:2013:270, т. 66 и цитираната съдебна практика) и от 19 декември 2018 г., Stanley International Betting и Stanleybet Malta (C-375/17, EU:C:2018:1026, т. 52 и цитираната съдебна практика).

получатели, да бъде необоснована и непропорционална. Все пак, ако посоченото удостоверение не позволява да се гарантира законосъобразно и добросъвестно прилагане на режима за освобождаване от акциз — по-специално да се гарантира получаването на разглежданите стоки от действителните получатели, допълнителни мерки, като предвидените в латвийското право, биха могли да са обосновани и пропорционални.

83. Бих искал да отбележа, че конкретен въпрос, свързан именно с тази проблематика, е отправен до всички страни⁴⁹.

84. В отговорите си на поставения въпрос жалбоподателят и Комисията твърдят, че в удостоверението за освобождаване се съдържат всички реквизити, необходими, за да се гарантира, че купувачите на съответните стоки действително са посочените в член 12 от Директива 2008/118 лица.

85. Следва да се отбележи обаче, че в съответните си отговори латвийското или испанското правителство не обяснява как изискването за плащане с непарични платежни средства ще осигури допълнителни данни, с които данъчните органи не разполагат въз основа на удостоверението за освобождаване. Тези правителства считат, че плащане, извършено с непарични платежни средства, би позволило на данъчната администрация да докаже по друг начин, че доставчикът е извършил сделката в полза на конкретен получател, който обикновено е платецът. Така лицето, извършващо плащането, щяло да бъде ясно идентифицирано (чрез името му, номера на сметката му или номера на банковата му карта) и щяло да се потвърди, че това лице е получателят на стоките и че то ги е заплатило направо на този доставчик.

86. Следва да се отбележи обаче, че тази информация вече се съдържа в удостоверението за освобождаване и може да се установи ясно и недвусмислено⁵⁰. Така в това удостоверение вече се съдържат данните относно самоличността на купувача и общата цена на стоките, както и количеството на закупените стоки, видът и единичната цена на всяка стока, които не могат да се определят чрез обикновен документ за плащане. Ето защо, подобно на Комисията, считам, че информацията, доказваща плащането, в случая би могла евентуално да послужи за проверка на достоверността на съдържащите се в посоченото удостоверение данни, като се сравнят двата източника на информация, но в нея не се съдържат никакви нови данни.

87. Ето защо считам, че чрез самото си съдържание удостоверението за освобождаване на пръв поглед може да позволи осъществяването на контрол за спазването на условията за освобождаване, определени в член 12 от Директива 2008/118, и на преследваните от посочената директива цели.

88. Така, на следващо място трябва да се провери дали евентуално при прилагането на режима на освобождаване от акциз и като се вземе предвид признатата на държавите членки свобода на преценка, приетите от латвийския законодател допълнителни мерки биха могли да са обосновани.

⁴⁹ Съдът е приканил страните да отговорят на въпрос дали и в каква степен изискването за плащане с непарични платежни средства може да предостави на администрацията допълнителни данни освен съдържащите се в удостоверението, определено в приложение II към Регламент за изпълнение № 282/2011, които са необходими за проверката дали са спазени условията за освобождаване от акциз.

⁵⁰ Вж. в този смисъл описание на удостоверението за освобождаване от акциз в точка 46 от настоящото заключение.

89. Според латвийското правителство тези допълнителни мерки са обосновани по-специално поради избора от латвийския законодател начин на освобождаване. В този смисъл посоченото правителство отбелязва, че противно на възстановяването на платения акциз, което давало възможност на данъчната администрация да се увери, че акцизът е възстановен на дипломатическите и консулските представителства, при прилагане на освобождаване от посочения акциз, данъчните органи евентуално нямали същата възможност за контрол.

90. Считаю, че във връзка с дадения от латвийското правителство отговор следва да се отбележи следното.

91. На първо място, изглежда, че латвийското правителство признава не само възможността на държавите членки да избират между различни системи на освобождаване, но и факта, че ако Латвия беше избрала модела на възстановяване на акциза, той би й дал възможност по принцип да гарантира правилното функциониране на режима на освобождаване, без да е необходимо да предприема допълнителни мерки. Считаю, че това признание на пръв поглед е важно указание за обстоятелството, че латвийското законодателство би могло да е необосновано.

92. От друга страна, бих искал да отбележа, че съгласно член 51, параграф 3 от Регламент за изпълнение № 282/2011, дори когато освобождаването е предоставено чрез възстановяване, то се извършва въз основа на същото удостоверение, като то се прилага към искането за възстановяване, отправено към съответната държава членка, без никаква друга допълнителна формалност⁵¹. Оказва се следователно, че от гледна точка на освобождаването, независимо дали то се извършва под режима отложено плащане на акциз, или на възстановяване, формата и съдържанието на удостоверението за освобождаване остават непроменени, като същевременно продължават да имат същата доказателствена стойност.

93. Макар да изглежда очевидно, че при възстановяване на акциза държавата членка домакин разполага с по-голяма свобода да осъществява контрол, като се има предвид, че преди да бъде осъществено, възстановяването по принцип предполага извършването на проверка на самоличността на получателя на средствата, в отговора си на писмените въпроси латвийското правителство не представя доказателства, че при отложено плащане на акциз удостоверението за освобождаване не позволява да се упражни необходимият контрол, за да се осигури правилното функциониране на режима на освобождаване и да се гарантира липсата на измами и злоупотреби, което обосновава допълнителни мерки като въведените от латвийския законодател.

94. На второ място, доводите, изложени от латвийското правителство, за да обоснове допълнителните мерки, се основават на член 72 от *Ministru kabineta noteikumi Nr 908 „Kārtība, kādā piemēro pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi preču piegādēm un pakalpojumiem, kas sniegti diplomātiskajām un konsulārajām pārstāvniecībām, starptautiskajām organizācijām, Eiropas Savienības institūcijām un Ziemeļatlantijas līguma organizācijai (NATO), un kārtība, kādā atmaksā akcīzes nodokli par Latvijas Republikā iegādātajām akcīzes precēm un piemēro akcīzes nodokļa atbrīvojumu“* (Постановление № 908 на Министерския съвет за определяне на реда и условията за прилагане на нулева ставка на данъка върху добавената

⁵¹ С оглед свободата на преценка, с която разполагат държавите членки при прилагането на режима на освобождаване, някои от тях могат да изискват при подаване на искането за възстановяване заедно с удостоверението за освобождаване да се представят фактури или други документи, удостоверяващи закупуването на съответните стоки.

стойност за доставки на стоки и услуги на дипломатическите и консулските представителства, на международните организации, на институциите на Европейския съюз и на Организацията на Северноатлантическия договор (НАТО) и реда и условията за възстановяване на акциз върху акцизни стоки, придобити в Република Латвия, и за прилагането на освобождаването от акциз)⁵², с който на дипломатическите и консулските представителства се разрешава да използват удостоверението за освобождаване без предварителното одобрение на латвийските данъчни органи в период, който не надвишава 36 месеца⁵³.

95. Латвийското правителство обаче не обяснява как точно предоставената от латвийското право възможност би могла да застраши прилагането на режима на освобождаването, като повиши например опасността от измами или злоупотреби. Това правителство не успява да обясни също защо в такъв случай само по себе си удостоверението за освобождаване не би било достатъчно, за да се изпълнят предвидените в латвийското право условия. В това отношение бих искал да подчертая, че както беше обяснено в точка 52 от настоящото заключение, обстоятелството, че държава членка освобождава получателя от задължението посоченото удостоверение да бъде подпечатано от нейните компетентни органи, не освобождава ползващото се от освобождаването дипломатическо или консулско представителство от неговото задължение да попълни посоченото удостоверение и да завери съдържанието му.

96. Необходимо е да се отбележи също така, че ако латвийското правителство счита, че такова освобождаване от одобряване би могло да застраши правилното функциониране на режима на освобождаване, това правителство във всеки момент може да реши да отмени тази мярка в съответствие с член 51, параграф 2 от Регламент за изпълнение № 282/2011, в който се предвижда възможността за отмяна на това освобождаване в случай на злоупотреба.

97. На трето и последно място, бих искал да отбележа, че латвийското правителство обосновава взетите мерки с необходимостта да се гарантира по-ефективен контрол от митническите органи. Във връзка с това се посочва, че поради невъзможността да се вземат мерки за контрол спрямо дипломатическите и консулските представителства, този контрол може да се упражнява единствено по отношение на търговците, които дължат акциза или на които е възложено прилагането на освобождаването от посочения акциз, по-специално когато е предоставено посоченото по-горе освобождаване от предварително разрешение.

98. Бих искал да припомня обаче, че както в правото на Съюза, така и в латвийското право се предвижда, че удостоверенията за освобождаване трябва да бъдат изготвени в два екземпляра, един от които се съхранява от изпращача в документацията му. Това формално изискване би позволило на латвийските органи да гарантират ефективен контрол, при положение че въпросното удостоверение за освобождаване съдържа официалното удостоверяване на покупката и действителното ползване от съответните дипломатически и консулски представителства.

⁵² Latvijas Vēstnesis, 2012 г., бр. 203.

⁵³ Запитващата юрисдикция следва да провери релевантността на доводите на латвийското правителство, основани на посоченото постановление.

99. Бих искал да отбележа също, че съгласно правото на Съюза латвийското правителство разполага с множество средства, които му позволяват да приспособи режима си на освобождаване от акциз, включително посоченото в точка 96 от настоящото заключение, състоящо се в отмяната на някои облекчения, предоставени на дипломатическите и консулските представителства, ако това правителство подозира, че е налице каквато и да е опасност от злоупотреби или измами. Във връзка с това бих искал да подчертая обаче, че нито латвийските данъчни органи, нито запитващата юрисдикция твърдят, че съществуват евентуални злоупотреби или измами от страна на жалбоподателя. Така например, както изтъква запитващата юрисдикция, ДДА не поставя под въпрос нито действителната доставка на съответните стоки на посолствата и на консулските служби, нито впрочем спазването на другите условия, предвидени в Директива 2008/118 и в Закона за акцизите.

Г. Прилагане на режима на освобождаване от акциз в съответствие с режима на освобождаване в областта на ДДС

100. На последно място, следва да се подчертае, че същото удостоверение за освобождаване се използва и в рамките на режима на освобождаване от ДДС, предвиден в член 151, параграф 2 от Директива 2006/112.

101. Съгласно установената практика на Съда в областта на ДДС национална мярка, която основно подчинява правото на освобождаване от данък на спазването на формални задължения, без да вземе предвид материалноправните изисквания, и по-специално без да си поставя въпроса дали последните са изпълнени, надхвърля необходимото за осигуряване на правилното събиране на данъка⁵⁴.

102. Подобно на Комисията отбелязвам, че тази практика се прилага от Съда и в областта на акцизите във връзка с освобождаването от акциз на енергийните продукти⁵⁵. Така според Съда формалните изисквания могат да бъдат пречка за предоставянето на освобождаването само ако нарушаването на такива формални изисквания е попречило да се представи сигурно доказателство за спазването на изискванията по същество⁵⁶.

103. Освен това, бих искал да отбележа, че съгласно постоянната практика на Съда в областта на ДДС, за да се установи злоупотреба, следва да са изпълнени две условия, а именно, от една страна, въпреки формалното прилагане на условията, предвидени в релевантните разпоредби на Директива 2006/112 и на транспониращото я национално законодателство, сделките, за които става въпрос, да водят до получаването на данъчно предимство, чието предоставяне би било в противоречие с преследваната с тези разпоредби цел, и от друга страна, от множество обективни обстоятелства да е видно, че основната цел на въпросните сделки се свежда до получаването на това данъчно предимство⁵⁷. Впрочем, ако тези съображения се приложат в областта на акцизите по делото в главното производство, въз основа на изложението на фактите в акта за преюдициално запитване се установява, че действителните получатели на разглежданите стоки наистина са дипломатическите и консулските представителства и поради това обстоятелство не изглежда доставчикът/складодържателят да е извлякъл някакво предимство в резултат на тези сделки.

⁵⁴ Вж. решение от 27 септември 2007 г., Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, т. 29).

⁵⁵ Вж. решение от 2 юни 2016 г., Полихим-СС (C-355/14, EU:C:2016:403, т. 62).

⁵⁶ Вж. решение от 27 септември 2007 г., Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, т. 31).

⁵⁷ Вж. решение от 10 юли 2019 г., Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, т. 35 и цитираната съдебна практика).

104. Предвид изложеното по-горе считам, че посочената постоянна практика на Съда в областта на освобождаване от ДДС трябва да се приложи по аналогия по делото в главното производство, за да се гарантира еднаквото прилагане на правото на Съюза и полезното действие на Директива 2008/118.

105. При тези обстоятелства и ако не се установи друго при проверките, които следва да извърши запитващата юрисдикция, за да се увери, че използваното по делото в главното производство удостоверение за освобождаване съдържа както информацията, необходима, за да се упражни ефективен контрол от страна на латвийските органи, така и заверката на съдържанието на удостоверението за освобождаване от съответните дипломатически или консулски представителства, ми се струва, че национално законодателство като разглежданото в главното производство надхвърля необходимото, за да се гарантира предотвратяването на злоупотреби или измами във връзка с акцизите.

V. Заключение

106. По изложените съображения, предлагам на Съда да отговори на преюдициалните въпроси, поставени от Administratīvā apgabaltiesa (Окръжен административен съд, Латвия), по следния начин:

- „1) Член 12, параграф 1 от Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акцизи и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО трябва да се тълкува в смисъл, че за да се предостави предвиденото в него освобождаване, той не изисква да е предвидено акцизните стоки, предназначени за ползване в рамките на дипломатически или консулски отношения, да бъдат заплащани с непарични платежни средства и плащането в полза на доставчика да е извършено фактически и то от действителните получатели на тези стоки, доколкото предвиденото ползване на посочените стоки в рамките на дипломатическите или консулските отношения може да се докаже по-специално въз основа на удостоверението за освобождаване.
- 2) Член 12, параграф 2 от Директива 2008/118 не допуска национална правна уредба, съгласно която освобождаването от акциз трябва да се откаже на основание, че приобретателят фактически не е платил цената на акцизните стоки с непарични платежни средства, без да е възможно да се докаже по-специално въз основа на удостоверението за освобождаване, че предвидените в член 12, параграф 1 от посочената директива условия за освобождаване са изпълнени“.