



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

18 април 2024 година *

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Акцизи — Директива 2008/118/ЕС — Член 7, параграф 4 — Възникване на задължение за плащане на акциз — Освобождаване за потребление — Пълно унищожаване или безвъзвратна загуба на стока, поставена под режим на отложено плащане — Понятие за непредвидими обстоятелства — Разрешение на компетентните органи на държавата членка — Безвъзвратна загуба, причинена поради лека небрежност на служител на лицензирания складодържател“

По дело C-509/22

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Corte suprema di cassazione (Върховен касационен съд, Италия) с акт от 20 юли 2022 г., постъпил в Съда на 27 юли 2022 г., в рамките на производство по дело

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

срещу

Girelli Alcool Srl,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: Е. Regan, председател на състава, К. Lenaerts, председател на Съда, изпълняващ функцията на съдия от пети състав, Z. Csehi, М. Ilešič (докладчик) и D. Gratsias, съдии,

генерален адвокат: А. М. Collins,

секретар: С. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 7 юни 2023 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Girelli Alcool Srl, от P. Castellano, avvocata,
- за италианското правителство, от G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от F. Meloncelli, avvocato dello Stato,

* Език на производството: италиански.

- за Европейския парламент, от E. Paladini и A. Tamás, в качеството на представители,
- за Съвета на Европейския съюз, от E. d’Ursel и G. Ruge, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от M. Björkland и F. Moro, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 28 септември 2023 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 7, параграф 4 от Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО (ОВ L 9, 2009 г., стр. 12).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (Агенция „Митници и монополи“, Италия) (наричана по-нататък „Агенция „Митници“) и Girelli Alcool Srl (наричано по-нататък „Girelli“) по повод възникване на задължение за плащане на акциз за количество чист етилов алкохол, който е безвъзвратно загубен в хода на операция по денатуриране.

Правна уредба

Правото на Съюза

Директива 2008/118

- 3 Съображения 8 и 9 от Директива 2008/118 гласят:
 - „(8) Тъй като за правилното функциониране на вътрешния пазар продължава да е нужно понятието и условията за облагане [с] акциза да са едни и същи във всички държави членки, е необходимо да се изясни на общностно равнище кога акцизните стоки се освобождават за потребление и кои са данъчно задължените лица по отношение на акциза.
 - (9) Тъй като акцизът е данък върху потреблението, не може да се събира акциз за акцизни стоки, които при определени обстоятелства са били унищожени или безвъзвратно загубени“.
- 4 Член 1, параграф 1 от тази директива има следното съдържание:

„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“):

[...]

б) алкохол и алкохолни напитки, обхванати от [Директива 92/83/ЕИО 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)] и [Директива 92/84/ЕИО 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)];

[...]“.

5 Съгласно член 2 от Директива 2008/118:

„Акцизните стоки подлежат на облагане с акциз в момента на:

а) тяхното производство, включително — когато е приложимо — техния добив, на територията на [Европейската общност];

б) тяхното внасяне на територията на Общността“.

6 Член 7 от тази директива гласи:

„(1) Задължението за акциз възниква от момента на освобождаването за потребление в съответната държава членка.

2. За целите на настоящата директива „освобождаване за потребление“ представлява всяко:

а) извеждане на акцизни стоки, включително нередовно извеждане, от режим отложено плащане на акциз;

б) държане на акцизни стоки извън режим отложено плащане на акциз, когато не е начислен акциз съгласно приложимите разпоредби на правото на Общността и националното законодателство;

в) производство на акцизни стоки, включително нередовно производство, извън режим отложено плащане на акциз;

г) внасяне на акцизни стоки, включително нередовно внасяне, освен ако веднага след внасянето акцизните стоки не са поставени под режим отложено плащане на акциз.

[...]

4. Пълното унищожаване или безвъзвратна загуба на акцизни стоки под режим отложено плащане на акциз по причина, свързана с естеството на стоките, непредвидими обстоятелства, непреодолима сила или вследствие на разрешение на компетентните органи на държавата членка, не се считат за освобождаване за потребление.

За целта на настоящата директива стоките се считат за напълно унищожени или безвъзвратно загубени, когато са неизползваеми като акцизни стоки.

Въпросното пълно унищожаване или безвъзвратна загуба на акцизни стоки се доказва по начин, удовлетворяващ компетентните органи на държавата членка, където е настъпило пълно унищожаване или безвъзвратна загуба, а при невъзможност да се определи къде са настъпили — пред компетентните органи на държавата членка, в която е направена констатацията.

5. Всяка държава членка установява свои собствени правила и условия, при които се определят загубите, посочени в параграф 4“.

Директива 92/12

- 7 Член 14, параграф 1, първо изречение 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 (ОВ L 76, 1992 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129) предвижда:

„Лицензираните складодържатели се освобождават от данък по отношение на загуби, които са възникнали при прилагане на режим на отложено плащане, дължат се на случайни събития или на непреодолима сила и са установени от компетентните власти на съответната държава членка [...]“.

Директива 92/83

- 8 Член 27, параграф 1 от Директива 92/83 има следното съдържание:

„При условия, определени от тях и целящи да се осигури точното и опростено прилагане на такова освобождаване от акциз и да се предотврати всяко отклонение от акцизно облагане, избягване на акцизи или злоупотреба, държавите членки освобождават продуктите, обхванати от настоящата директива, от облагане с хармонизирания акциз:

- а) когато са разпространявани под формата на алкохол, който е бил напълно денатуриран в съответствие с изискванията на всяка от държавите членки, при което тези изисквания са надлежно нотифицирани и приети в съответствие с параграфи 3 и 4 от настоящия член. Това освобождаване се обуславя от прилагането на разпоредбите на Директива [92/12] относно придвижването с търговска цел на напълно денатуриран алкохол.

[...]“.

Митническият кодекс

- 9 Съгласно член 204, параграф 1 от Регламент (ЕИО) № 2913/92 на Съвета от 12 октомври 1992 година относно създаване на Митнически кодекс на Общността (ОВ L 302, 1992 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 5, стр. 58, наричан по-нататък „Митническият кодекс“):

„Вносно митническо задължение възниква в случаи, различни от посочените в член 203, при:

- а) неизпълнение на някое от задълженията, произтичащи по отношение на стоки, подлежащи на облагане с вносни сборове при временното складиране или ползването на митническия режим, под който те са поставени

[...]

освен когато се установи, че нередностите нямат реално въздействие върху правилното функциониране на временното складиране или съответния митнически режим“.

- 10 Член 206 параграф 1 от Митническият кодекс гласи:

„Чрез дерогация от членове 202 и 204, параграф 1, буква а), вносно митническо задължение не възниква за определена стока, когато заинтересуваното лице докаже, че неизпълнението на задълженията му, които произтичат от:

- разпоредбите на членове 38—41 и член 177, второ тире, или
- престоя на стоката при временно складиране, или
- приложението на митническия режим, под който е поставена стоката,

[се дължи на] пълното ѝ унищожение или безвъзвратна загуба, в резултат на самото естество на стоката, на непредвидими обстоятелства или непреодолима сила, или на разрешение на митническите органи.

По смисъла на този параграф безвъзвратно изгубена стока е всяка стока, чиято употреба е станала невъзможна за когото и да е“.

Италианското право

- 11 Decreto legislativo n. 504 — Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (Законодателен декрет № 504, Консолидиран текст на законодателните разпоредби за данъците върху производството и потреблението и за съответните наказателни и административни санкции) от 26 октомври 1995 г. (GURI, бр. 279 от 29 ноември 1995 г., редовна притурка, бр. 143), изменен с Decreto legislativo n. 48 — Decreto legislativo n. 48 — Attuazione della direttiva 2008/118/CE relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE

(Законодателен декрет № 48 за прилагане на Директива 2008/118/ЕО относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО) от 29 март 2010 г. (GURI, бр. 75 от 31 март 2010 г.), предвижда в член 2, параграф 2:

„Задължението за акциз възниква от момента на освобождаването на стоката за потребление на територията на държавата [...]“.

12 Член 4, параграфи 1 и 5 от Законодателен декрет № 504 има следното съдържание:

„(1) В случай на безвъзвратна загуба или пълно унищожаване на стоки, които се намират под режим на отложено плащане, се предоставя освобождаване от данък, ако данъчнозадълженото лице докаже по начин, удовлетворяващ данъчната администрация, че загубата или унищожаването на стоките са настъпили поради непредвидими обстоятелства или непреодолима сила. С изключение на обработените тютюневи изделия, извършените при условията на лека небрежност деяния, за които се носи отговорност от трети лица или от самото данъчнозадължено лице, се приравняват на случаите на непредвидими обстоятелства или на непреодолима сила.

[...]

5. За целите на настоящия консолидиран акт стоките се считат за напълно унищожени или безвъзвратно загубени, когато са неизползваеми като акцизни стоки“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 13 Girelli е установено в Италия предприятие с предмет на дейност денатуриране на етилов алкохол. Става въпрос за процес, чрез който алкохолът става негоден за консумация от човека. За тази цел то разполага с лицензиран склад на етилов алкохол и с производствено предприятие за денатуриране и опаковане.
- 14 На 26 март 2014 г., докато Girelli зарежда резервоар на инсталацията за денатуриране на етилов алкохол в присъствието на служител на Агенция „Митници“, на пода се разлива чист етилов алкохол, който изтича, тъй като служител на Girelli оставя отворен клапана на резервоара. Част от стоката е събрана и възстановена, но остатъкът е безвъзвратно загубен.
- 15 На 31 март 2014 г. на основание член 4, параграф 1 от Законодателен декрет № 504 Girelli иска освобождаване от акциза за случайно загубеното количество алкохол.
- 16 На 5 юни 2014 г. Агенция „Митници“ отхвърля това искане с мотива, че въпросната загуба се дължи не на непредвидими обстоятелства или непреодолима сила, а на непредпазливостта и небрежността на служител на Girelli, който по невнимание е оставил отворен клапана на резервоара.
- 17 На 25 юли 2014 г. Girelli излага становището си пред Агенция „Митници“, в което оспорва възникването на задължението за плащане на акциз за загубеното количество чист етилов алкохол, като изтъква, че е било невъзможно то да бъде освободено за потребление.
- 18 На 3 октомври 2014 г. Агенция „Митници“ отхвърля това становище и издава акт за плащане на акциз в общ размер на 17 476,24 евро.

- 19 Girelli обжалва това решение пред Commissione tributaria provinciale di Milano (Данъчна комисия на провинция, Милано, Италия), като в подкрепа на жалбата си твърди по-специално, че не е настъпило данъчно събитие за облагане със спорния акциз, тъй като загубената част от стоката не е освободена за потребление, както и че вредоносното събитие се дължи на непредвидими обстоятелства или, при условията на евентуалност, на лека небрежност.
- 20 Тази юрисдикция уважава жалбата, като приема в решението си, че загубата на въпросната стока, причинена от неизпълнение на задължението за полагане на дължимата грижа, което обаче не може да се квалифицира като „грубо“ и съставлява допускане на лека небрежност, която съгласно член 4, параграф 1 от Законодателен декрет № 504 се приравнява на непредвидими обстоятелства и непреодолима сила.
- 21 Митническата агенция подава въззивна жалба срещу това решение пред Commissione tributaria regionale della Lombardia (Данъчна комисия на регион Ломбардия, Италия), която приема, че в случая са изпълнени двете условия за предоставяне на исканото освобождаване от акциз, а именно загубата на съответната стока да бъде безвъзвратна и да се дължи на непредвидими обстоятелства или непреодолима сила.
- 22 Митническата агенция подава касационна жалба срещу решението на Commissione tributaria regionale della Lombardia (Данъчна комисия на регион Ломбардия), в подкрепа на която изтъква, че като приема, че небрежното поведение от страна на съответния служител попада в обхвата на понятието „непредвидими обстоятелства“ и че във всички случаи небрежността на служителя трябва да се квалифицира като „лека“, тази юрисдикция е нарушила член 4 от Законодателен декрет № 504.
- 23 Запитващата юрисдикция Corte suprema di cassazione (Върховен касационен съд, Италия) счита, че висиящият пред нея спор повдига въпроса дали понятията „непредвидими обстоятелства“ и „непреодолима сила“ по смисъла на правото на Съюза включват виновните действия и съответно при какви условия. Ако това не е така, тя иска да се установи дали е съвместимо с правото на Съюза обстоятелството, че дадена държава членка счита, че в обхвата на тези понятия попадат действията, представляващи небрежност, която може да се квалифицира като „лека“.
- 24 Посочената юрисдикция отбелязва, че в практиката ѝ могат да се установят два различни подхода към тълкуването на понятието „непредвидими обстоятелства“. В съответствие с първия подход, който е субективен по естеството си, лицето, обвързано със задължението, трябва да докаже, че не е действало виновно и че вредите са настъпили по начин, който не е можел да бъде предвиден или преодолян чрез полагане на дължимата грижа с оглед на конкретните обстоятелства по случая. Съгласно втория подход, който по естеството си е обективен, е ирелевантно обстоятелството дали това лице е положило грижа.
- 25 В това отношение запитващата юрисдикция отбелязва, че в светлината на съдебната практика, установена с решения от 18 декември 2007 г., *Société Pipeline Méditerranée et Rhône* (C-314/06, EU:C:2007:817, т. 24, 25 и 40), и от 18 май 2017 г., *Latvijas Dzēlceļš* (C-154/16, EU:C:2017:392, т. 61), понятията „непредвидими обстоятелства“ и „непреодолима сила“ по смисъла на член 7, параграф 4 от Директива 2008/118, доколкото и двете се характеризират с обективен елемент, свързан с необичайни и непредвидими обстоятелства, както и със субективен елемент, свързан със задължението на заинтересованото лице да предприеме подходящи мерки без прекалени жертви, за да

предотврати последиците от необичайно събитие, изглежда, не се отнасят до виновни действия, и по-специално до действия, характеризиращи се с допуснати по невнимание грешки, които по естеството си са предвидими и лесно предотвратими.

26. Ето защо тази юрисдикция счита, че правна уредба на държава членка, която приравнява леката небрежност на непредвидимите обстоятелства и на непреодолима сила, има за последица предвиждането като отделно основание за освобождаване от акциз на допълнителна хипотеза, която обаче изглежда не произтича от разпоредбите на тази директива.
27. Тя обаче иска да се установи дали член 7, параграф 4, първа алинея от Директива 2008/118, по силата на който не се счита за освобождаване за потребление „пълното унищожаване или безвъзвратна загуба на [...] стоки [...] вследствие на разрешение на компетентните органи на държавата членка“, може да се тълкува в смисъл, че допуска държавите членки да определят други общи категории освен непредвидимите обстоятелства и непреодолима сила, които са основание за освобождаване от данъчно облагане.
28. В това отношение запитващата юрисдикция счита, че структурата на тази разпоредба, в която се посочват последователно „причина, свързана с естеството на стоките“, „непредвидими обстоятелства“ и „непреодолима сила“, дава основание да се заключи, че изразът „вследствие на разрешение на компетентните органи на държавата членка“ има ограничителен и субсидиарен характер, поради което се отнася до други конкретни събития, различни от непредвидимите обстоятелства и непреодолимата сила, които не могат да се установят предварително, но са свързани с конкретни факти, които, когато бъдат подложени на предварителна оценка от компетентните органи, могат да обосноват приемането на решение за унищожаване на продукта.
29. Накрая, запитващата юрисдикция повдига въпроса дали понятието „непредвидими обстоятелства“ може да има обхват, различен от този на понятието „непреодолима сила“, по-специално що се отнася до условието, свързано с характерния субективен елемент на тези две понятия по смисъла на съдебната практика, спомената в точка 25 от настоящото решение.
30. При тези обстоятелства Corte suprema di cassazione (Върховен касационен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) На първо място, следва ли понятието за непредвидими обстоятелства като причина за загуби, възникнали при прилагане на режим на отложено плащане по смисъла на член 7, параграф 4 от Директива [2008/118], да се разбира — също както при непреодолима сила — като необичайни и непредвидими, независещи от лицензирания складодържател обстоятелства, които не могат да бъдат избегнати, въпреки че същият е предприел всички предпазни мерки в случая, като обективно е изключена всякаква възможност за контрол от негова страна?
 - 2) Освен това, за да се изключи отговорността при непредвидими обстоятелства, трябва ли да се вземе предвид и ако да, в каква степен, положената грижа за предприемане на предпазните мерки, необходими за избягване на вредоносното събитие?

- 3) При условията на евентуалност спрямо първия и втория въпрос, съвместима ли е разпоредба като член 4, параграф 1 от Декрет № 504[...], който приравнява на непредвидими обстоятелства и на непреодолима сила леката небрежност (на същото лице или на трети лица), с разпоредбата на член 7, параграф 4 от Директива [2008/118], който не посочва други условия, по-конкретно що се отнася до „вината“ на извършителя на деянието или на активното лице?
- 4) Накрая, може ли изразът, който също се съдържа в член 7, параграф 4 [от Директива 2008/118] „или вследствие на разрешение на компетентните органи на държавата членка“ да се разбира в смисъл, че позволява на държавата членка да въведе друга обща категория (лека вина), която може да повлияе върху определението за освобождаване за потребление в случай на унищожаване или загуба на стоката, или този израз не може да включва подобна клауза, а следва да се разбира като отнасящ се до конкретни случаи, разрешавани всеки поотделно или при всяко положение установени за казуси, определени от обективните им компоненти?“.

По допустимостта на преюдициалното запитване

- 31 Без формално да повдига възражение за недопустимост на преюдициалното запитване, Girelli оспорва релевантността на поставените от запитващата юрисдикция въпроси, като изтъква по-специално, че в случая не е изпълнено условието за освобождаване за потребление, което е предпоставка за възникване на задължението за плащане на акциза по силата на член 7, параграф 1 от Директива 2008/118, тъй като разглежданата в главното производство стока е била безвъзвратно загубена.
- 32 В това отношение следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика в рамките на установеното в член 267 ДФЕС сътрудничество между Съда и националните юрисдикции, само националният съд, който е сезиран със спора и трябва да поеме отговорността за последващото му съдебно решаване, може да прецени — предвид особеностите на делото — както необходимостта от решение по реда на преюдициалното производство, за да може да се произнесе, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда. Следователно, след като поставените въпроси се отнасят до тълкуването или валидността на норма от правото на Съюза, Съдът по принцип е длъжен да се произнесе (решение от 12 октомври 2023 г., KBC Verzekeringen, C-304/22, EU:C:2023:767, т. 21 и цитираната съдебна практика).
- 33 Оттук следва, че въпросите относно правото на Съюза се ползват с презумпция за релевантност. Съдът може да откаже да се произнесе по отправено от национална юрисдикция запитване само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване или исканата преценка на валидността на норма от правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или още когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (решение от 12 октомври 2023 г., KBC Verzekeringen, C-304/22, EU:C:2023:767, т. 22 и цитираната съдебна практика).
- 34 В случая следва да се констатира, че целта на преюдициалното запитване, което се отнася до тълкуването на правото на Съюза, конкретно на член 7, параграф 4 от Директива 2008/118, е именно да се определи дали когато акцизна стока е била безвъзвратно загубена при

обстоятелства като тези по главното производство, съгласно посочената разпоредба трябва да се счита, че тази стока не е била „освободена за потребление“ по смисъла на член 7, параграф 2 от тази директива. От това следва, че изразените от Girelli съмнения се отнасят не до допустимостта на поставените въпроси, а до отговора им по същество.

35 Следователно преюдициалното запитване е допустимо.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 36 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 7, параграф 4 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че понятието „непредвидими обстоятелства“ по смисъла на тази разпоредба трябва, подобно на понятието „непреодолима сила“, да се разбира като отнасящо се до извънредни и непредвидими обстоятелства, които са извън контрола на позоваващото се на тях лице и чиито последици не са могли да бъдат избегнати въпреки цялата положена дължима грижа.
- 37 В самото начало следва да се припомни, че съгласно член 1, параграф 1 от Директива 2008/118 тя има за цел да установи общ режим по отношение на акциза, с който се облага пряко или косвено потреблението на акцизни стоки, сред които са алкохолът и алкохолните напитки.
- 38 Съгласно член 7, параграф 1 от Директива 2008/118/ЕО задължението за акциз възниква от момента на освобождаването за потребление в съответната държава членка. Параграф 2 от този член определя понятието „освобождаване за потребление“. То включва по-специално извеждане на акцизни стоки, включително нередовно извеждане, от режим отложено плащане на акциз.
- 39 В член 7, параграф 4 от Директива 2008/118 обаче се уточнява, че пълното унищожаване или безвъзвратната загуба на акцизни стоки под режим отложено плащане на акциз по причина, свързана с естеството на стоките, непредвидими обстоятелства, непреодолима сила или вследствие на разрешение на компетентните органи на държавата членка, не се считат за освобождаване за потребление. От тази разпоредба, разглеждана във връзка с член 7, параграф 1, следва, че в изброените в тази разпоредба случаи не възниква задължение за плащане на акциз за акцизните стоки.
- 40 Докато обаче член 7, параграф 5 от Директива 2008/118 предвижда, че всяка държава членка установява свои собствени правила и условия, при които се определят загубите, посочени в параграф 4 от този член, нито член 7, параграф 5, нито член 7, параграф 4 от тази директива препращат към правото на държавите членки относно смисъла и обхвата, които следва да се предоставят на понятията „непредвидими обстоятелства“ и „непреодолима сила“.
- 41 Освен това в съображение 8 от Директива 2008/118 се подчертава, че за правилното функциониране на вътрешния пазар е нужно условията за облагане с акциз да са едни и същи във всички държави членки. За тази цел член 7 от посочената директива определя момента, в който акцизните стоки се освобождават за потребление. Доколкото обаче обхватът на понятията „непредвидими обстоятелства“ и „непреодолима сила“ може да има

последници за възникването на задължението за плащане на акциза, тези понятия по необходимост придобиват самостоятелен характер и трябва да се осигури еднаквото им тълкуване във всички държави членки (вж. в този смисъл решение от 18 декември 2007 г., *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, т. 22).

- 42 Съгласно постоянната съдебна практика за целите на тълкуването на тези две самостоятелни понятия от правото на Съюза трябва да се вземе предвид не само текстът на разпоредбата, от която те са част, но и контекстът, в който те се вписват, както и преследваните цели от акта, от който те са част (вж. в този смисъл решение от 16 февруари 2023 г., *Lufthansa Technik AERO Alzey*, C-393/21, EU:C:2023:104, т. 33).
- 43 Що се отнася, на първо място, до понятието „непреодолима сила“, в самото начало следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда това понятие трябва по принцип да се разбира в различните области на правото на Съюза, в които то се прилага, в смисъл на извънредни и непредвидими обстоятелства, които са извън контрола на позоваващото се на нея лице и чиито последници не са могли да бъдат избегнати въпреки цялата положена дължима грижа (вж. в този смисъл решение от 18 декември 2007 г., *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, т. 23, и от 25 януари 2017 г., *Vilkas*, C-640/15, EU:C:2017:39, т. 53 и цитираната съдебна практика). Така понятието „непреодолима сила“ по принцип включва обективен елемент, свързан с извънредни и непредвидими обстоятелства, които са извън контрола на заинтересованото лице, и субективен елемент, произтичащ от задължението на последното да се предпази от последиците на разглежданото събитие, като вземе подходящи мерки, без да е необходимо да прави прекалени жертви (вж. в този смисъл решение от 18 декември 2007 г., *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, т. 24).
- 44 При все това съгласно установената съдебната практика, тъй като понятието за непреодолима сила няма непременно еднакво съдържание в различните области на прилагане на правото на Съюза, неговото значение трябва да бъде определено в зависимост от правния контекст, в който следва да породи правни последици (вж. в този смисъл решение от 18 декември 2007 г., *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, т. 25, и от 25 януари 2017 г., *Vilkas*, C-640/15, EU:C:2017:39, т. 54 и цитираната съдебна практика).
- 45 В контекста на уредбата относно акциза Съдът приема по отношение на понятието „непреодолима сила“ по смисъла на член 14, параграф 1, първо изречение от Директива 92/12, че контекстът и крайната цел на тази директива не налагат установените в съдебната практика в другите области на правото на Съюза съставни елементи на непреодолимата сила, да се тълкуват и прилагат по особен начин (вж. в този смисъл решение от 18 декември 2007 г., *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, т. 26—31).
- 46 По-специално Съдът приема по същество, че акцизните стоки подлежат на облагане с акциз единствено поради производството или внасянето им на територията на Общността и че по принцип акциз се дължи също при липси и загуби, за които не е предоставено освобождаване от компетентните органи, както и че освобождаването, предвидено в член 14, параграф 1, първо изречение от Директива 92/12 за загубите, които се дължат на непреодолима сила, представлява отклонение от това общо правило, което следователно трябва да бъде предмет на стриктно тълкуване (решение от 18 декември 2007 г., *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, т. 30).

- 47 Това тълкуване може да се приложи към член 7, параграф 4 от Директива 2008/118. Всъщност от текста на тази разпоредба и от нейната структура, разгледани в точки 38 и 39 от настоящото решение, следва, че член 7, параграф 4 от Директива 2008/118 представлява изключение от общото правило, че акцизът за унищожените или загубени стоки по принцип е изискуем, така че подобно на член 14, параграф 1, първо изречение от Директива 92/12, тази разпоредба трябва да се тълкува стриктно.
- 48 От това следва, че понятието „непреодолима сила“ по смисъла на член 7, параграф 4 от Директива 2008/118 трябва да се разбира в смисъл на извънредни и непредвидими обстоятелства, които са извън контрола на позоваващото се на нея лице и чиито последици не са могли да бъдат избегнати въпреки цялата положена дължима грижа (решение от 18 декември 2007 г., *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, т. 31).
- 49 Що се отнася, на второ място, до понятието „непредвидими обстоятелства“, подобно на понятието „непреодолима сила“, то няма непременно едно и също съдържание в различните области на приложение на правото на Съюза, така че неговото значение също трябва да бъде определено и в зависимост от правния контекст, в който е предназначено да породи своите последици (вж. в този смисъл решение от 18 май 2017 г., *Latvijas Dzēlzceļš*, C-154/16, EU:C:2017:392, т. 60—62 и цитираната практика).
- 50 Като тълкува понятието „непредвидими обстоятелства“ по смисъла на член 206, параграф 1 от Митническият кодекс, Съдът приема, че подобно на „непреодолима сила“, то се характеризира с обективен елемент, свързан с извънредни и непредвидими обстоятелства, които са извън контрола на икономическия оператор, и със субективен елемент, произтичащ от задължението на последния да се предпази от последиците на извънредното събитие, като вземе подходящи мерки, без да прави прекалени жертви (вж. в този смисъл решение от 18 май 2017 г., *Latvijas Dzēlzceļš*, C-154/16, EU:C:2017:392, т. 61 и цитираната съдебна практика).
- 51 Съгласно посочената разпоредба чрез дерогация от член 204, параграф 1, буква а) от този кодекс вносно митническо задължение не възниква за определена стока, когато заинтересуваното лице докаже, че неизпълнението на задълженията му, които произтичат от приложението на митническия режим, под който е поставена стоката, се дължи на пълното унищожаване или безвъзвратната загуба на посочената стока поради причина, свързана със самото естество на стоката, непредвидими обстоятелства или непреодолима сила (вж. в този смисъл решение от 18 май 2017 г., *Latvijas Dzēlzceļš*, C-154/16, EU:C:2017:392, т. 58).
- 52 Като приема, че член 206, параграф 1 от Митническият кодекс установява дерогация от правилото, установено в член 204, параграф 1, буква а) от Кодекса, съгласно което неизпълнението на задължение, произтичащо от прилагането на митническия режим, под който е поставена стоката, води до възникване на митническо задължение, Съдът прави извода, че понятията за непреодолима сила и за непредвидими обстоятелства по смисъла на първата от тези разпоредби трябва да се тълкуват стриктно (вж. в този смисъл решение от 18 май 2017 г., *Latvijas Dzēlzceļš*, C-154/16, EU:C:2017:392, т. 62).

- 53 В случая следва да се отбележи, че текстът на член 7, параграф 4, първа алинея от Директива 2008/118 е сходен с текста на член 206, параграф 1 от Митническият кодекс и че подобно на тази разпоредба той въвежда дерогация от общото правило, че продължава да се дължи акциз за унищожените или загубените стоки.
- 54 При тези условия, предвид съществуващите сходства между митата и акцизите, за да се осигури съгласувано тълкуване на правото на Съюза, на понятието непредвидими обстоятелства по смисъла на член 7, параграф 4, първа алинея от Директива 2008/118 следва да се придаде същия обхват като възприетия от Съда във връзка с член 206, параграф 1 от Митническият кодекс, припомнен в точка 50 от настоящото решение. (вж. по аналогия решение от 29 април 2010 г., *Dansk Transport og Logistik*, т. 84).
- 55 По изложените съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 7, параграф 4 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че понятието „непредвидими обстоятелства“ по смисъла на тази разпоредба трябва, подобно на понятието „непреодолима сила“, да се разбира като отнасящо се до извънредни и непредвидими обстоятелства, които са извън контрола на позоваващото се тях лице и чиито последици не са могли да бъдат избегнати въпреки цялата положена дължима грижа.

По втория въпрос

- 56 С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 7, параграф 4 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че при обстоятелства, довели до пълното унищожаване или безвъзвратната загуба на акцизни стоки, за да се признае наличието на „непредвидими обстоятелства“ по смисъла на тази разпоредба, е необходимо да се установи, че съответният оператор е положил достатъчна грижа, за да избегне настъпването на вредоносното събитие.
- 57 В това отношение в самото начало следва да се подчертае, че както следва от отговора на първия въпрос, понятието „непредвидими обстоятелства“ по смисъла на член 7, параграф 4 от Директива 2008/118 се характеризира едновременно със субективен елемент, свързан със задължението на заинтересованото лице да се предпази от последиците на разглежданото събитие, като вземе подходящи мерки, без да е необходимо да прави прекалени жертви, и с обективен елемент, свързан с извънредни и непредвидими обстоятелства, които са извън контрола на заинтересованото лице.
- 58 Следователно признаването на наличието на непредвидими обстоятелства по смисъла на тази разпоредба предполага не само съответният оператор да е положил дължимата грижа, обичайно изисквана в рамките на неговата дейност, за да се предпази от такъв риск, което предполага продължителни активни действия, насочени към установяване и оценка на потенциалните рискове, както и възможност за вземане на подходящи и ефикасни мерки, за да се предотврати тяхното настъпване (вж. в този смисъл решение от 18 декември 2007 г., *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, т. 37), но и настъпването на този риск да е последица от извънредни и непредвидими обстоятелства, които са извън контрола на този оператор.
- 59 От това следва, че когато обстоятелствата, довели до пълното унищожаване или безвъзвратната загуба на акцизните стоки, попадат в обхвата на отговорността на лицензиарния складодържател, не е изпълнено условието да са налице обстоятелства,

които са извън контрола на съответния оператор, и следователно липсва обективният елемент от непредвидимите обстоятелства, което е пречка да се установи наличието на такива обстоятелства.

- 60 Безвъзвратната загуба на акцизна стока в течно състояние, причинена поради изтичане, което от своя страна е предизвикано по невнимание от служител, пропуснал да затвори клапана на резервоар след преливането на тази течност, не може да се счита за извънредно обстоятелство извън контрола на оператора, чийто предмет на дейност е денатурирането на етилов алкохол. Напротив, такава загуба трябва да се разглежда като попадаща в обхвата на отговорност на този оператор и като последица от неизпълнение на задължението за полагане на дължимата грижа, която обичайно се изисква в рамките на дейността на последния, така че при такива обстоятелства не са налице нито обективният, нито субективният елемент, характеризиращ понятието „непредвидими обстоятелства“ по смисъла на член 7, параграф 4 от Директива 2008/118 (вж. в този смисъл решение от 18 май 2017 г., *Latvijas Dzēlzceļš*, C-154/16, EU:C:2017:392, т. 63).
- 61 По изложените съображения на втория въпрос следва да се отговори, че член 7, параграф 4 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че за да се признае наличието на „непредвидими обстоятелства“ по смисъла на тази разпоредба, е необходимо, от една страна, пълното унищожаване или безвъзвратната загуба на акцизни стоки да се дължи на извънредни и непредвидими обстоятелства, които са извън контрола на съответния оператор, като това е изключено, когато тези обстоятелства попадат в обхвата на неговата отговорност, и от друга страна, е необходимо последният да е положил дължимата грижа, която обичайно се изисква в рамките на неговата дейност, за да се предпази от последиците от такова събитие.

По третия въпрос

- 62 С третия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 7, параграф 4 от Директива 2008/118 следва се тълкува в смисъл, че не допуска разпоредба от правото на държава членка, която приравнява на непредвидими обстоятелства и на непреодолима сила извършените при условията на лека небрежност деяния, за които съответното данъчнозадължено лице носи отговорност.
- 63 В това отношение следва най-напред да се припомни, че както следва от отговорите на първия и втория въпрос, понятието „непредвидими обстоятелства“ по смисъла на тази разпоредба се характеризира с наличието на извънредни и непредвидими обстоятелства, които са извън контрола на съответния оператор и чиито последици е нямало да могат да бъдат избегнати, дори последният да беше положил дължимата грижа, която обичайно се изисква в рамките на неговата дейност.
- 64 Наличието обаче на небрежност, дори лека, допусната от служител на съответния оператор, доколкото попада в обхвата на неговата отговорност и представлява неизпълнение на дължимата грижа, която обичайно се изисква в рамките на неговата дейност, изключва възможността да се признае наличието на непредвидими обстоятелства по смисъла на член 7, параграф 4 от Директива 2008/118.
- 65 На следващо място е важно да се подчертае, че тази разпоредба изброява изчерпателно хипотезите, при които пълното унищожаване или безвъзвратната загуба на акцизни стоки не се счита за освобождаване за потребление и поради това е пречка за възникване на

задължението да плащане на акциза. Такъв е случаят, първо, когато пълното унищожаване или безвъзвратната загуба се дължи на причина, присъща на самото естество на съответните стоки, второ, когато унищожаването или загубата се дължи на непредвидими обстоятелства или непреодолима сила и трето, когато унищожаването или загубата настъпва вследствие на разрешение, издадено от компетентните органи на съответната държава членка.

- 66 Налага се обаче изводът, че леката небрежност, допусната от служител на съответния оператор, очевидно не попада в обхвата нито на първата, нито на втората хипотеза, нито по принцип на третата.
- 67 На последно място, следва да се припомни, че както бе посочено в точка 47 от настоящото решение, член 7, параграф 4 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува стриктно, тъй като представлява изключение от общото правило, че по принцип продължава да се дължи акциз за стоки, които са унищожени или загубени.
- 68 От точки 65—67 от настоящото решение следва, че тази разпоредба не може да се тълкува в смисъл, че държавите членки могат да предвидят, че не се дължи акциз при обстоятелства, различни от изброените в посочената разпоредба, по-специално когато загубата или унищожаването на акцизната стока се дължи на лека небрежност, допусната от служител на съответния оператор.
- 69 Освен това различно тълкуване би могло да накърни целта за уеднаквяване, посочена в съображение 8 от Директива 2008/118, съгласно което условията за облагане с акциз трябва да бъдат еднакви във всички държави членки, за да се гарантира правилното функциониране на вътрешния пазар.
- 70 Когато обаче извършените при условията на лека небрежност деяния, които са довели до пълното унищожаване или безвъзвратната загуба на акцизната стока, са осъществени в рамките на операция по денатуриране на тази стока, която сама по себе си е била предварително разрешена от компетентните национални органи, следва да се приеме, че пълното унищожаване или безвъзвратната загуба е настъпило или настъпила вследствие на разрешение на компетентните органи на съответната държава членка, поради което унищожаването или загубата не трябва да се счита за освобождаване за потребление, при условие по-специално че пълното унищожаване или безвъзвратната загуба на посочената стока е доказано/доказана по удовлетворителен за компетентните национални органи начин в съответствие с член 7, параграф 4, трета алинея от Директива 2008/118.
- 71 В това отношение следва да се отбележи, от една страна, че съгласно член 7, параграф 4, втора алинея от тази директива дадена стока се счита за напълно унищожена или безвъзвратно загубена, когато е станала неизползваема като акцизна стока.
- 72 От друга страна, от член 27, параграф 1, буква а) от Директива 92/83 следва, че денатурираният алкохол по принцип е освободен от акциз.
- 73 Ето защо следва да се приеме, че денатурирането има за последица, че алкохолът става „неизползваем[...] като акцизна стока“ по смисъла на член 7, параграф 4, втора алинея от Директива 2008/118 и следователно тази операция води до пълното унищожаване на стоката.

- 74 От изложените по-горе съображения следва, че когато извършените при условията на лека небрежност деяния, довели до пълното унищожаване или безвъзвратната загуба на акцизната стока, са осъществени в рамките на предварително разрешена от компетентните национални органи операция по денатуриране на алкохол, следва да се приеме, че унищожаването или загубата са извършени вследствие на разрешение на компетентните органи на съответната държава членка, поради което унищожаването или загубата не трябва да се счита за освобождаване за потребление по смисъла на член 7 от Директива 2008/118.
- 75 С оглед на всички изложени по-горе съображения на третия въпрос следва да се отговори, че член 7, параграф 4 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска разпоредба от националното право на държава членка, която във всички случаи приравнява на непредвидими обстоятелства и на непреодолима сила извършените при условията на лека небрежност деяния, за които съответното данъчнозадължено лице носи отговорност. Когато обаче извършените при условията на лека небрежност деяния, които са довели до пълното унищожаване или безвъзвратната загуба на акцизната стока, са осъществени в рамките на предварително разрешена от компетентните национални органи операция по денатуриране, трябва да се приеме, че пълното унищожаване или безвъзвратната загуба е настъпило или настъпила вследствие на разрешение на компетентните органи на съответната държава членка, поради което унищожаването или загубата не трябва да се счита за освобождаване за потребление по смисъла на член 7 от Директива 2008/118.

По четвъртия въпрос

- 76 С четвъртия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 7, параграф 4 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че изразът „вследствие на разрешение на компетентните органи на държавата членка“, съдържащ се в първа алинея от тази разпоредба, трябва да се разбира в смисъл, че допуска държавите членки общо да предвидят, че пълното унищожаване или безвъзвратната загуба на акцизни стоки под режим отложено плащане на акциз не представлява освобождаване за потребление, когато се дължи на лека небрежност.
- 77 В самото начало следва да се припомни, че при тълкуването на разпоредба от правото на Съюза трябва да се вземат предвид нейният текст, контекстът, в който тя се вписва, и целите на правната уредба, от която тя е част.
- 78 На първо място, що се отнася до текста на член 7, параграф 4, първа алинея от Директива 2008/118, следва да се отбележи, че изразът „вследствие на разрешение на компетентните органи на държавата членка“ препраща към възможността на компетентните национални органи да приемат административни актове за издаване на разрешение в отделни случаи, а не към възможността националният законодател да въведе по нормативен ред общи категории, различни от предвидените в член 7, параграф 4 от Директива 2008/118, за които освобождаването за потребление и съответно възникването на задължението за плащане на акциз са систематично изключени.
- 79 На следващо място, що се отнася до контекста, в който се вписва член 7, параграф 4 от Директива 2008/118, следва да се припомни, че предвид обстоятелството, че тази разпоредба трябва да се тълкува стриктно, както бе посочено в точки 47 и 67 от настоящото решение, тя не може да се тълкува в смисъл, че държавите членки разполагат с

възможността да предвидят хипотези, различни от изчерпателно изброените в член 7, параграф 4 от Директива 2008/118, при които освобождаването за потребление и следователно възникването на задължението за плащане на акциз са систематично изключени.

- 80 На последно място, това тълкуване се потвърждава от целите на Директива 2008/118, която съгласно съображение 8 от нея е насочена по-специално към уеднаквяване на условията за облагане с акциз в държавите членки, за да се осигури правилното функциониране на вътрешния пазар.
- 81 По изложените съображения на четвъртия въпрос следва да се отговори, че член 7, параграф 4 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че изразът „вследствие на разрешение на компетентните органи на държавата членка“, съдържащ се в първа алинея от тази разпоредба, не може да се разбира в смисъл, че допуска държавите членки общо да предвидят, че пълното унищожаване или безвъзвратната загуба на акцизни стоки под режим отложено плащане на акциз не представлява освобождаване за потребление, когато се дължи на лека небрежност.

По съдебните разноски

- 82 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (пети състав) реши:

- 1) Член 7, параграф 4 от Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО**

трябва да се тълкува в смисъл, че

понятието „непредвидими обстоятелства“ по смисъла на тази разпоредба трябва, подобно на понятието „непреодолима сила“, да се разбира като отнасящо се до извънредни и непредвидими обстоятелства, които са извън контрола на позоваващото се на тях лице и чиито последици не са могли да бъдат избегнати въпреки цялата положена дължима грижа.

- 2) Член 7, параграф 4 от Директива 2008/118**

трябва да се тълкува в смисъл, че

за да се признае наличието на „непредвидими обстоятелства“ по смисъла на тази разпоредба, е необходимо, от една страна, пълното унищожаване или безвъзвратната загуба на акцизни стоки да се дължи на извънредни и непредвидими обстоятелства, които са извън контрола на съответния оператор, като това е изключено, когато тези обстоятелства попадат в обхвата на неговата отговорност, и от друга страна, е необходимо последният да е положил дължимата

грижа, която обичайно се изисква в рамките на неговата дейност, за да се предпази от последиците от такова събитие.

3) Член 7, параграф 4 от Директива 2008/118

трябва да се тълкува в смисъл, че

не допуска разпоредба от националното право на държава членка, която във всички случаи приравнява на непредвидими обстоятелства и на непреодолима сила извършените при условията на лека небрежност деяния, за които съответното данъчнозадължено лице носи отговорност. Когато обаче извършените при условията на лека небрежност деяния, които са довели до пълното унищожаване или безвъзвратната загуба на акцизната стока, са осъществени в рамките на предварително разрешена от компетентните национални органи операция по денатуриране, трябва да се приеме, че пълното унищожаване или безвъзвратната загуба е настъпило или настъпила вследствие на разрешение на компетентните органи на съответната държава членка, поради което унищожаването или загубата не трябва да се счита за освобождаване за потребление по смисъла на член 7 от Директива 2008/118.

4) Член 7, параграф 4 от Директива 2008/118

трябва да се тълкува в смисъл, че

изразът „вследствие на разрешение на компетентните органи на държавата членка“, съдържащ се в първа алинея от тази разпоредба, не може да се разбира в смисъл, че допуска държавите членки общо да предвидят, че пълното унищожаване или безвъзвратната загуба на акцизни стоки под режим отложено плащане на акциз не представлява освобождаване за потребление, когато се дължи на лека небрежност.

Подписи