



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

13 януари 2022 година*

„Преюдициално запитване — Акцизи — Директива 2008/118/ЕО — Освобождаване от хармонизиран акциз — Стоки, предназначени за ползване в рамките на дипломатически или консулски отношения — Определяни от приемащата държава членка условия за освобождаване от акциз — Плащане с непарични платежни средства“

По дело C-326/20

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Administratīvā argabaltiesa (Окръжен административен съд, Латвия) с акт от 10 юли 2020 г., постъпил в Съда на 22 юли 2020 г., в рамките на производство по дело

„MONO“ SIA

срещу

Valsts ieņēmumu dienests,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: А. Prechal, председател на втори състав, изпълняващ функцията на председател на трети състав, J. Passer (докладчик), F. Biltgen, L. S. Rossi и N. Wahl, съдии,

генерален адвокат: А. Rantos,

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за „MONO“ SIA, от М. Uļmans,
- за латвийското правителство, първоначално от К. Pommere, V. Soņesa и Е. Bārdiņš, а впоследствие от К. Pommere и Е. Bārdiņš, в качеството на представители,
- за испанското правителство, от М. J. Ruiz Sánchez, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от С. Perrin и А. Sauka, в качеството на представители,

* Език на производството: латвийски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 2 септември 2021 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Настоящото преюдициално запитване се отнася до тълкуването на член 12 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 във връзка със спор между „MONO“ SIA и Valsts ieņēmumu dienests (Държавна данъчна администрация, наричана по-нататък „ДДА“) по повод освобождаването от акциз на стоки, доставяни на посолства и консулски служби на различни държави, както и на представителството на Организацията на Северноатлантическия договор (НАТО) в Латвия.

Правна уредба

Международното право

Виенска конвенция за дипломатическите отношения

- 3 Член 34 от Виенската конвенция за дипломатическите отношения от 18 април 1961 г. (Recueil des traités des Nations unies, том 500, стр. 95, наричана по-нататък „ВКДО“), гласи:

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

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

[...]“.

- 4 Член 36, параграф 1 от ВКДО 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:

- а) предмети, предназначени за официално ползуване от представителството;
- б) предмети, предназначени за лично ползуване от дипломатическия агент или членовете на неговото семейство, живеещи заедно с него, включително предметите, предназначени за неговото обзавеждане“.

Виенска конвенция за консулските отношения

- 5 Член 49 от Виенската конвенция за консулските отношения от 24 април 1963 г. (Recueil des traités des Nations unies, том 596, стр. 261, наричана по-нататък „ВККО“) е озаглавен „Освобождаване от данъци и такси“ и предвижда в параграф 1 следното:

„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:

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

[...]“.

- 6 Член 50 от ВККО е озаглавен „Освобождаване от митнически сборове и митнически преглед“ и предвижда в параграф 1 следното:

„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:

- а) предметите, предназначени за официално ползуване от консулството;

- б) предметите, предназначени за лично ползуване 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“.

Правото на Съюза

Директива 2008/118

- 7 Съображения 2, 8, 10 и 13 от Директива 2008/118 гласят следното:

„(2) За да се гарантира правилното функциониране на вътрешния пазар, условията за облагане с акциз [на] стоките, включени в обхвата на 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)], наричани по-долу „акцизни стоки“, трябва да останат хармонизирани.

[...]

- (8) Тъй като за правилното функциониране на вътрешния пазар продължава да е нужно понятието и условията за [изискуемостта] на акциза да са едни и същи във всички държави членки, е необходимо да се изясни на [...] равнище [на Съюза] кога акцизните стоки се освобождават за потребление и кои са данъчнозадължените лица по отношение на акциза.

[...]

- (10) Тъй като разпоредбите за събиране и възстановяване на акцизите имат отражение върху правилното функциониране на вътрешния пазар, те следва да са подчинени на критерии за недискриминация.

[...]

- (13) 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“.

8 Член 1, параграф 1 от Директива 2008/118 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“):

[...]

- б) алкохолът и алкохолни напитки, обхванати от директиви 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 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)];
- в) тютюневи изделия, попадащи в обхвата на директиви 95/59/ЕО [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)], 92/79/ЕИО [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)] и 92/80/ЕИО [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)]“.

9 Член 12 от Директива 2008/118 гласи:

„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 [подписан във Вашингтон (Съединени американски щати) на 4 април 1949 г.], 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“.

10 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, [Европейската комисия] определя формата и съдържанието на удостоверението за освобождаване.

[...]“.

Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011

11 Член 51 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 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) 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/ЕО [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)]

[...]

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 удостоверение 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“.

Латвийското право

- 12 Член 7 от Likums „Par akcīzes nodokli“ (Закон за акцизите) от 30 октомври 2003 г. (Latvijas Vēstnesis, 2003 г., бр. 161, наричан по-нататък „Законът за акцизите“) гласи:

„Акцизът се дължи от:

1) вносителя;

[...]“.

- 13 Член 20, параграф 1 от Закона за акцизите гласи:

„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 лицата на тяхна издръжка, ако не са латвийски граждани или постоянно пребиваващи в Латвия“.

14 Член 20, параграф 2 от Закона за акцизите 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,

[...]“.

15 Член 20, параграф 5 от Закона за акцизите предвижда:

„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 1 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;

[...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

16 MONO, жалбоподател в главното производство, декларира пред латвийските митнически органи акцизни стоки (алкохол и цигари), които е закупил от британско дружество и от неговия латвийски клон (наричани по-нататък „британското дружество“), 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.

- 17 По силата на сключения между MONO и британското дружество договор за цесия, с който вземанията на MONO към клиентите му са прехвърлени на британското дружество, последното получава плащанията от тези клиенти и превежда съответната сума на MONO, след като приспада собствената си продажна цена за стоките.
- 18 След извършена данъчна проверка ДДА приема на 2 ноември 2018 г. решение, с което задължава MONO да плати акциз за допускането за свободно обращение на стоките, заедно с глоба и лихви за забава. В решението се посочва, че тъй като за акцизните стоки дипломатическите представителства не са платили на MONO с непарични платежни средства, не е изпълнено предвиденото в член 20, параграф 5, точка 2 от Закона за акцизите условие за освобождаване от акциз.
- 19 MONO сезира Administratīvā rajona tiesa (Районен административен съд, Латвия) с жалба за отмяна на посоченото решение. То изтъква по-специално, че предвиденото в член 20, параграф 5, точка 2 от Закона за акцизите условие за освобождаване от акциз не е решаващо и освен това не е включено като такова в обвързващите Република Латвия международни актове.
- 20 С решение от 10 юни 2019 г. този съд отхвърля жалбата в частта относно задължението за плащане на акциза.
- 21 MONO обжалва това решение пред запитващата юрисдикция. Тази юрисдикция приема за безспорно, че MONO е декларирало в митнически склад — под режим отложено плащане на акциз и с оглед на допускането им за свободно обращение за дипломатически агенти — акцизни стоки, че е използвало удостоверение, предвидено в приложение II към Регламент за изпълнение № 282/2011 (наричано по-нататък „удостоверението за освобождаване“), че е издало удостоверителни документи за тези стоки, доставени на дипломатически агенти от различни държави и на представителството на НАТО в Латвия, както и че дължимата му цена за стоките е заплатена от британското дружество по силата на договор за цесия.
- 22 Според ДДА обаче не може да се допусне освобождаване от акциз, тъй като член 20, параграф 5, точка 2 от Закона за акцизите изисква получателите на акцизни стоки да ги заплащат с непарични платежни средства.
- 23 Освен това според запитващата юрисдикция от становището на ДДА следва, че е необходимо да се докаже не само, че между страните по сделката е предвидено плащане с непарични платежни средства, но и че за акцизните стоки фактически е извършено плащане с непарични платежни средства и че посоченото плащане е извършено конкретно от лицата, на които са доставени стоките. При положение че по силата на договор за цесия акцизните стоки, доставени на посолствата и на консулските служби, са били заплатени на MONO от британското дружество, а не от посолствата и консулските служби, на които тези стоки са били доставени, според ДДА не било възможно да се провери дали при получаването на стоките въпросните посолства и консулски служби фактически са извършили плащане с непарични платежни средства.
- 24 Запитващата юрисдикция отбелязва обаче, че в Директива 2008/118 не е предвидено условието плащането да се извърши с непарични платежни средства, за да могат да се освободят от облагане с акциз стоките, доставени на дипломатически и консулски служби. Това условие е предвидено единствено в латвийското право.

25. Ето защо посочената юрисдикция се пита как следва да се тълкува член 12, параграфи 1 и 2 от Директива 2008/118. В това отношение тя подчертава, от една страна, че член 12, параграф 2 от тази директива наистина предвижда, че освобождаванията от акциз се обвързват с условия и ограничения, определени от приемащата държава членка. От друга страна обаче, това, че член 20, параграф 5, точка 2 от Закона за акцизите изисква плащане с непарични платежни средства за стоките, доставяни на посолства и консулски служби, и че по силата на тази разпоредба не се допуска освобождаването на тези стоки от акциз било в разрез с член 12, параграф 1 от посочената директива, тъй като тази разпоредба освобождава от акциз съответните стоки, когато те се доставят на посолства и консулски служби. Според запитващата юрисдикция в това отношение трябва да се има предвид, че ДДА не поставя под въпрос нито изпълнението на останалите условия, предвидени в Директива 2008/118 и в Закона за акцизите, нито фактическото доставяне на акцизните стоки до посолствата и консулските служби.
26. При тези обстоятелства *Administratīvā apgabaltiesa* (Окръжен административен съд, Латвия) 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?“.

По преюдициалните въпроси

27. С въпросите си, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 12 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че допуска приемащата държава членка, когато определя условията и ограниченията, при които ползваните в рамките на дипломатическите и консулските отношения стоки се освобождават от акциз, да обвързва това освобождаване с условието действителният получател на тези стоки да ги е заплатил с непарични платежни средства пряко на доставчиците.
28. Видно от съображения 2, 8 и 10 от Директива 2008/118, тя има за цел да установи хармонизиран общ режим по отношение на акциза, за да гарантира свободното движение на съответните стоки, а оттам и правилното функциониране на вътрешния пазар. Макар всички посочени в тази директива стоки поначало да подлежат на облагане с акциз, в нея, и по-специално в член 12, са предвидени някои хипотези на освобождаване от акциз, например в полза на дипломатическите и консулските представителства.

- 29 Що се отнася до така предвидения в член 12 от Директива 2008/118 режим на освобождаване от акциз, следва първо да се подчертае, че основната му цел е да гарантира, че получателите на съответната стока, спадащи към някоя от категориите по параграф 1 от този член, могат действително да се ползват от такова освобождаване. Така акцизните стоки се освобождават от плащане на съответните данъци, когато са предназначени за ползване в рамките на дипломатически или консулски отношения, както следва от член 12, параграф 1, буква а) от тази директива.
- 30 При тази обстановка следва да се уточни, че макар последната разпоредба да не предвижда изрично освобождаването от акциз на стоките, предназначени за лично ползване от дипломатическите или консулските агенти, приложимостта ѝ по отношение на стоките, предназначени за такова ползване от тези лица, не подлежи на никакво съмнение. Всъщност това тълкуване е в съответствие с член 36, параграф 1, буква в) от ВКДО и с член 50, параграф 1, буква в) от ВККО. Освен това то се потвърждава както от член 12, параграф 1, буква б) от Директива 2008/118, който във връзка с международните организации посочва „членовете“ им, така и от приложение II към Регламент за изпълнение № 282/2011, което съдържа образец на удостоверение за освобождаване, чийто текст изрично упоменава като хипотеза стоките за лично ползване от членовете на дипломатическите и консулските представителства и от членовете на персонала на международните организации.
- 31 Второ, държавите членки действително разполагат със свобода на преценка, когато прилагат режима на освобождаване от акциз, видно от член 12, параграф 2 от Директива 2008/118, който им позволява да обвързват освобождаването от акциз с условия и ограничения, но следва да се отбележи, че тази свобода на преценка е ограничена по-специално поради въвеждането в член 13 от тази директива на удостоверение за освобождаване, което да рамкира освобождаването от акциз и да гарантира постигането на целта, преследвана с член 12 от посочената директива, като същевременно обезпечи действителното ползване на въпросните стоки от техните получатели.
- 32 Трето, важно е да се припомни, че като цяло предотвратяването на измамите и злоупотребите е обща цел както на правото на Съюза, така и на правото на държавите членки. Що се отнася по-специално до Директива 2008/118, вече е постановено, че държавите членки имат законен интерес да вземат подходящите мерки, за да защитят своите финансови интереси и че борбата с евентуалните данъчни измами, избягване на данъци и данъчни злоупотреби е цел на тази директива (решение от 29 юни 2017 г., Комисия/Португалия, C-126/15, EU:C:2017:504, т. 59 и цитираната съдебна практика).
- 33 В случая от акта за преюдициално запитване и от становището на латвийското правителство е видно, че причина за предвиденото в член 20, параграф 5, точка 2 от Закона за акцизите изискване плащането да се извършва с непарични платежни средства, тоест чрез банков превод, е желанието да се гарантира, че освобождаването от акциз действително се предоставя само на имащите право на това лица, и съответно да се противодейства на измамите и злоупотребите.
- 34 Тази цел, както бе припомнено в точка 32 от настоящото решение, наистина е законосъобразна; същевременно при упражняване на правомощията, предоставени им от правото на Съюза, държавите членки трябва да спазват общите принципи на правото, сред които е и по-специално принципът на пропорционалност (решение от 29 юни 2017 г., Комисия/Португалия, C-126/15, EU:C:2017:504, т. 62).

- 35 Принципът на пропорционалност задължава държавите членки да използват средства, които позволяват ефективното постигане на преследваната от вътрешното право цел и които същевременно не надхвърлят необходимото и в най-малка степен засягат другите цели и принципи, установени от съответната правна уредба на Съюза. В това отношение практиката на Съда 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 цели (решение от 29 юни 2017 г., Комисия/Португалия, C-126/15, EU:C:2017:504, т. 64 и цитираната съдебна практика).
- 36 Що се отнася до припомненото в точка 33 от настоящото решение изискване, действително се оказва, че подобно изискване, чието спазване позволява да се набавят данни за платеща и да се докаже действителното извършване на плащането, поначало дава възможност да се провери изпълнено ли е поставеното във връзка с освобождаването от акциз условие купувачът да принадлежи към определения в член 12 от Директива 2008/118 кръг от лица, имащи право на такова освобождаване.
- 37 Що се отнася до проверката дали са спазени условията за посоченото освобождаване, следва да се отбележи обаче, че член 13 от Директива 2008/118 вече предвижда, че акцизните стоки, движещи се под режим отложено плащане на акциз, за да бъдат доставени на получател по член 12, параграф 1 от тази директива, се придружават от удостоверение за освобождаване от акциз.
- 38 Това удостоверение, фигуриращо в приложение II към Регламент за изпълнение № 282/2011, съдържа данни за самоличността и местонахождението на правоимащия (организация или физическо лице), подробно описание на съответните стоки или услуги (тяхното естество, количество или брой), единичната и общата им стойност и използваната валута, изрична декларация от правоимащия, 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 представителство или от член на персонала на международна организация, печат с дата и подпис на организацията при искане за освобождаване за лично ползване и печат с дата и подпис на компетентните органи на приемащата държава членка, удостоверяващ, че сделката отговаря напълно —или до точно определено количество — на условията за освобождаване от акциз.
- 39 В обяснителните бележки към удостоверението за освобождаване, които също се съдържат в приложение II към Регламент за изпълнение № 282/2011, се уточнява, че това удостоверение — съставено в два екземпляра, единият от които като доказателство за освобождаването от акциз се съхранява от данъчнозадълженото лице или складодържателя, в съответствие с приложимите в неговата държава членка национални разпоредби — трябва да бъде попълнено четливо, по незаличим начин, без възможност за дописване и без изтривания или зачерквания. При нужда информацията за съответните стоки или услуги и евентуално формулярът за поръчката им се превеждат на език, признат в държавата членка на данъчнозадълженото лице или на складодържателя. От точка 4 от тези бележки следва и че с поставянето на посочения в предходната точка печат върху удостоверението дипломатическото или консулското представителство или съответната международна организация удостоверява, че правоимащото физическо лице е член на неговия/нейния персонал и че съответните стоки или услуги са предназначени за негово лично ползване.

- 40 Следователно удостоверението за освобождаване и посочените обяснителни бележки описват точно етапите, които трябва да се следват, и правилата, които трябва да се спазват от различните участници в процедурата по освобождаване от акциз, а именно данъчнозадълженото лице, приемащата държава членка, органите на дипломатическото или консулското представителство или на съответната международна организация, а в случай на покупка с цел лично ползване — членът на представителството или организацията, който е купувач на освободените от акциз стоки.
- 41 От това описание на удостоверението за освобождаване личи, че благодарение на съдържащите се в същото различни отбелязвания, на подробното описание на съответните стоки и услуги, на качеството на подписващите го лица и на заверката от съответното дипломатическо или консулско представителство или съответната международна организация и от компетентните органи на приемащата държава членка, въпросното удостоверение само по себе си дава възможност действително да се провери дали са спазени посочените в член 12 от Директива 2008/118 условия за освобождаване от акциз.
- 42 Що се отнася до възгледа на латвийското и на испанското правителство, че плащането с непарични платежни средства би позволило на данъчните органи, благодарение на банковата информация, която съдържа, да проверят спазени ли са условията за освобождаване от акциз и действително ли е извършена платежната операция, следва да се отбележи, от една страна, що се отнася до условията за освобождаване от акциз, че данните за освободения от акциз купувач, както и подробната информация за стоките и услугите и за цената се съдържат в удостоверението за освобождаване. Следователно непаричното платежно средство, и по-точно банковият превод, не дава повече данни за това дали са спазени условията за освобождаване от акциз, от вече съдържащите се в удостоверението за освобождаване.
- 43 От друга страна, що се отнася до въпроса дали изискването за плащане с непарични платежни средства може да бъде обосновано с това да се провери действително ли е извършена търговската сделка, за която се иска освобождаване от акциз, следва да се отбележи, че по принцип достатъчно доказателство за наличието на продажба е издадената за целта и платена фактура или касова бележка — счетоводни документи, които приемащата държава членка може да изиска заедно с удостоверението за освобождаване.
- 44 С оглед на всичко изложено по-горе и ако констатациите на запитващата юрисдикция не сочат друго, следва да се приеме, че изискването за плащане с непарични платежни средства с цел проверка действително ли е извършена съответната сделка не е — що се отнася до посочените в член 12 от Директива 2008/118 сделки — в съответствие с принципа на пропорционалност.
- 45 Накрая, що се отнася до посочените от запитващата юрисдикция в преюдициалните въпроси условия, а именно плащането в полза на доставчика да е фактически извършено и да е извършено от действителните получатели на освободените от акциз стоки, следва да се отбележи, че макар да няма съмнение, че от акциз могат да бъде освободени само стоките, които действително са продадени на освободени от акциз купувачи (обстоятелство, което се доказва в достатъчна степен с удостоверението за освобождаване и платена фактура или касова бележка), нито от преписката, с която разполага Съдът, нито от член 20, параграф 5 от Закона за акцизите следва, че латвийското законодателство изисква клиентът да плати пряко на доставчика.

- 46 С оглед на всички изложени по-горе съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че член 12 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска приемащата държава членка, когато определя условията и ограниченията, при които ползваните в рамките на дипломатическите и консулските отношения стоки се освобождават от акциз, да обвързва това освобождаване с условието цената за придобиване на тези стоки да се заплаща с непарични платежни средства.

По съдебните разноски

- 47 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 (трети състав) реши:

Член 12 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 не допуска приемащата държава членка, когато определя условията и ограниченията, при които ползваните в рамките на дипломатическите и консулските отношения стоки се освобождават от акциз, да обвързва това освобождаване с условието цената за придобиване на тези стоки да се заплаща с непарични платежни средства.

Подписи