



## Сборник съдебна практика

### ОПРЕДЕЛЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

7 февруари 2022 година \*

„Преюдициално запитване — Член 99 от Процедурния правилник на Съда — Акцизи — Директива 2008/118/ЕО — Член 1, параграф 2 — Налогане на косвени данъци със специално предназначение — „Специално предназначение“ — Понятие — Финансиране на публично предприятие — концесионер на националната пътна мрежа — Цели за намаляване на пътнотранспортните произшествия и за екологична устойчивост — Цел с изцяло бюджетен характер — Отказ за възстановяване на таксата поради неоснователно обогатяване — Условия“

По дело C-460/21

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Данъчен арбитражен съд — Център за административен арбитраж — CAAD, Португалия) с акт от 12 юли 2021 г., постъпил в Съда на 26 юли 2021 г., в рамките на производство по дело

**Vapo Atlantic SA**

срещу

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: N. Jääskinen, председател на състава, N. Piçarra и M. Gavalec (докладчик),  
съдии,

генерален адвокат: J. Richard de la Tour,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, да се произнесе с мотивирано определение в съответствие с член 99 от Процедурния правилник на Съда,

постанови настоящото

\* Език на производството: португалски.

## Определение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 1, параграф 2 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), както и на принципите на законност и на правна сигурност, които са общи принципи на правото на Съюза.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Varo Atlantic SA и Autoridade Tributária e Aduaneira (Данъчна и митническа администрация, Португалия) (наричана по-нататък „данъчната администрация“) по повод на възстановяването на таксата за ползване на пътната мрежа (наричана по-нататък „ТПМ“), която това дружество е платило за 2016 г.

### Правна уредба

#### *Правото на Съюза*

- 3 Член 1 от Директива 2008/118 гласи:

„1. 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“):

- а) енергийни продукти и електрическата енергия, обхванати от Директива 2003/96/ЕО [от 27 октомври 2003 година относно реструктурирането на правната рамката на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията (ОВ L 283, 2003 г., стр. 51; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 98)];

[...]

2. Държавите членки могат да налагат по отношение на акцизните стоки допълнителни косвени данъци със специално предназначение, при условие че тези данъци са в съответствие с данъчните правила на Общността, приложими по отношение на акцизите или данъка върху добавената стойност при определянето на данъчната основа, изчисляването на данъчното задължение, облагането и контрола на данъка, като тези правила не включват разпоредбите, свързани с освобождаването от данъци.

[...]“.

#### *Португалско право*

*Закон № 55/2007*

- 4 Lei nº. 55/2007, que regula o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP — Estradas de Portugal, E.P.E. (Закон № 55/2007 за финансирането на националната пътна мрежа, за която отговаря EP — Estradas de Portugal, E.P.E.) от 31 август 2007 г. (*Diário da República* № 168/2007, серия I от 31 август 2007 г.) предвижда правния режим на ТПМ.

- 5 Член 3 от този закон, озаглавен „Такса за пътна услуга“, предвижда в параграф 1, че ТПМ представлява насрещната престация за използването на националната пътна мрежа, установена в зависимост от потреблението на гориво. Параграф 2 от този член уточнява, че ТПМ е източник на финансиране на националната пътна мрежа, за която отговаря ЕР — Estradas de Portugal, ЕРЕ (наричано по-нататък „ЕР“).
- 6 Съгласно член 4, параграф 1 от посочения закон с ТПМ се облагат бензинът и дизеловото гориво, за които е дължим акциз върху петролните и енергийните продукти и които не са освободени от него.
- 7 Член 6 от същия закон предвижда, че ТПМ представлява собствен приход на ЕР.

#### *Законодателен декрет № 380/2007*

- 8 Правният режим относно предоставената на ЕР концесия на националната пътна мрежа се урежда от Decreto-Lei n.º. 380/2007, que atribui à ЕР — Estradas de Portugal, SA, a concessão do financiamento, concepção, projecto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional e aprova as bases da concessão (Законодателен декрет № 380/2007 за възлагане на ЕР на концесията относно финансирането, проектирането, планирането, изграждането, опазването, експлоатацията, модернизирането и разширяването на националната пътна мрежа и за одобряването на условията на тази концесия от 13 ноември 2007 г. (*Diário da República* № 218/2007, серия I от 13 ноември 2007 г.)).
- 9 В условията на концесията, одобрени с този законодателен декрет, по-специално се предвижда, че ТПМ представлява собствен приход на ЕР и че в рамките на своята дейност концесионерът трябва да преследва цели за намаляване на броя на пътнотранспортните произшествия и екологична устойчивост.

#### **Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси**

- 10 Varo Atlantic е дружество, чийто предмет на дейност включва по-специално експлоатацията на бензиностанции и търговията на едро с петролни продукти. Въз основа на декларациите на това дружество за освобождаване за потребление данъчната администрация издава съвместно актовете за събиране на данъка върху петролните и енергийните продукти, на ТПМ и на други налози за 2016 г. в общ размер на 21 016 425,44 EUR, от които 4 873 427,68 EUR съответстват на размера на ТПМ.
- 11 На 10 февруари 2020 г. Varo Atlantic подава административна жалба срещу тези актове за установяване на данъчни задължения, която е отхвърлена с решение на директора на Митническо бюро Брага (Португалия) от 23 юли 2020 г. В това решение се приема, че ТПМ е съвместима с Директива 2008/118 и че тъй като тази такса реално се понася от данъчнозадължените лица при закупуването на гориво, Varo Atlantic би се обогатило неоснователно, в случай че искането му за възстановяване бъде уважено.
- 12 Varo Atlantic обжалва този отказ пред запитващата юрисдикция Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — СААД) (Данъчен арбитражен съд — (Център за административен арбитраж — СААД), Португалия).

- 13 В подкрепа на жалбата си Vapo Atlantic твърди, че ТПМ е създадена по чисто бюджетни съображения, за да финансира публичното предприятие — концесионер на националната пътна мрежа, което нарушавало член 1, параграф 2 от Директива 2008/118.
- 14 В отговор на това твърдение данъчната администрация посочва, първо, че Законодателен декрет № 380/2007, с който концесията върху националната пътна мрежа се предоставя на ЕР, преобразувано от този момент нататък в *Infraestruturas de Portugal SA* (наричано по-нататък „IP“), възлага на посоченото предприятие целите за подобряване на пътната безопасност и за устойчивост на околната среда, които били израз на специалното предназначение на ТПМ по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118. Освен това ТПМ представлявала собствен приход на IP. Така това предприятие било финансирано от ползвателите на националната пътна мрежа и само при условията на евентуалност, от държавата. Второ, макар наистина да не съществува формален механизъм за прехвърляне на тежестта на ТПМ, специфичната структура на тази такса сочела, че таксата е отразена в цената на дребно, така че възстановяването на сумите, платени от данъчнозадълженото лице под формата на ТПМ, било равностойно на неоснователно обогатяване.
- 15 Запитващата юрисдикция иска да установи дали ТПМ има специално предназначение по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118 и отбелязва, че Съдът не се е произнесъл изрично по този въпрос. В това отношение посочената юрисдикция уточнява, че съгласно Закон № 55/2007 ТПМ има за цел, чрез ползвателите на националната пътна мрежа, а при условията на евентуалност, чрез португалската държава, да осигури финансирането на дейността по проектиране, планиране, изграждане, поддръжка, експлоатация, модернизация и разширяване на тази мрежа, която дейност е възложена на IP. Така тази такса представлявала собствен приход на концесионера, който трябвало да преследва „целите за намаляване на пътнотранспортните произшествия и екологична устойчивост“.
- 16 Именно в този контекст *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD)* (Данъчен арбитражен съд — (Център за административен арбитраж) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Трябва ли член 1, параграф 2 от Директива [2008/118], в частност изискването за наличие на „специално предназначение“, да се тълкува в смисъл, че целта на даден данък е изключително бюджетна, когато, от една страна, въвеждането му има за цел да се финансира публичноправният субект, концесионер на националната пътна мрежа, при подновяването на концесията, с която се свързва общо събирането на данъка, и от друга страна, неговата структура не отразява намерение да се попречи на потреблението?
- 2) Позволяват ли правото на Съюза и принципите на законност и правна сигурност националните органи да отказват поради неоснователно обогатяване на данъчнозадълженото лице възстановяване на косвени данъци, които са в противоречие с Директива [2008/118], когато в националното право не съществуват специални правни разпоредби, които да предвиждат това?

- 3) Позволява ли правото на Съюза при обосноваване на отказа за възстановяване на косвени данъци, които са в противоречие с Директива [2008/118/ЕО], националните органи да презумират прехвърляне на данъчната тежест и неоснователно обогатяване на данъчнозадълженото лице, като изискват от него да докаже, че те не са настъпили?“.

## По преюдициалните въпроси

### По първия въпрос

- 17 Съгласно член 99 от Процедурния правилник на Съда, когато отговорът на преюдициален въпрос се налага недвусмислено от съдебната практика или отговорът на такъв въпрос не оставя място за разумно съмнение, Съдът може във всеки един момент да се произнесе с мотивирано определение по предложение на съдията докладчик и след изслушване на генералния адвокат.
- 18 Посочената разпоредба следва да намери приложение в рамките на настоящото преюдициално запитване.
- 19 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 1, параграф 2 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че такса, постъпленията от която са предназначени като цяло за публично предприятие — концесионер на националната пътна мрежа, има „специално предназначение“ по смисъла на тази разпоредба, при положение че структурата на тази такса не указва никакво намерение за възпиране на потреблението на основните пътни горива.
- 20 Като начало следва да се отбележи, че тази разпоредба, която има за цел да отчете многообразието на данъчните традиции на държавите членки в тази област и честото прибегване до непреки данъци за осъществяването на небюджетни политики, позволява на държавите членки да въведат, освен минималния акциз, и други косвени данъци със специално предназначение (решения от 4 юни 2015 г., Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, т. 58 и от 3 март 2021 г., Promociones Oliva Park, C-220/19, EU:C:2021:163, т. 48).
- 21 Съгласно посочената разпоредба държавите членки могат да налагат допълнителни косвени данъци върху акцизните стоки при две условия. От една страна, подобни данъци трябва да имат специално предназначение и от друга страна, тези данъци трябва да са в съответствие с правилата на Съюза, приложими по отношение на акцизите или данъка върху добавената стойност при определянето на данъчната основа, както и изчисляването на данъчното задължение, облагането и контрола на данъка, като тези правила не включват разпоредбите, свързани с освобождаването от данъци.
- 22 Както следва от самия текст на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, тези две условия, които целят да се избегне неоснователното препятстване на търговията чрез налагане на допълнителни косвени данъци, имат кумулативен характер (вж. решение от 5 март 2015 г., Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, т. 36 и по аналогия решение от 25 юли 2018 г., Messer France, C-103/17, EU:C:2018:587, т. 36).

- 23 Що се отнася до първото от посочените условия, което е посочено само в първия преюдициален въпрос, от практиката на Съда следва, че специалното предназначение по смисъла на тази разпоредба е цел, която не е с изцяло бюджетен характер (решение от 5 март 2015 г., *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, т. 37).
- 24 Въпреки това, тъй като всеки данък непременно има бюджетна цел, само по себе си обстоятелството, че данъкът има бюджетна цел, не е достатъчно, за да се изключи възможността този данък да бъде приет за такъв, който има и специално предназначение по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, като в противен случай тази разпоредба би била лишена от смисъл (решение от 5 март 2015 г., *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, т. 38 и цитираната съдебна практика).
- 25 Така, за да се приеме, че даден данък има специално предназначение по смисъла на посочената разпоредба, той трябва сам по себе си да има за цел да осигури посоченото специално предназначение, така че е налице пряка връзка между използването на приходите и целта на въпросното данъчно облагане (вж. в този смисъл решения от 5 март 2015 г., *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, т. 41 и от 25 юли 2018 г., *Messer France*, C-103/17, EU:C:2018:587, т. 38).
- 26 Освен това, ако предварително определеното предназначение на постъпленията от данък за финансирането от страна на органите на държава членка на предоставени им правомощия може да съставлява елемент, който следва да се вземе предвид за установяване на наличието на специално предназначение, подобно предназначение, което е изцяло предмет на вътрешната организация на бюджета на държава членка, не може само по себе си да бъде достатъчно условие, тъй като всяка държава членка, независимо от преследваната цел, може да реши да предначини приходите от подобен данък за финансиране на определени разходи. В противен случай всяко едно предназначение може да бъде прието за специфично по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, което напълно би лишило установения с тази директива хармонизиран акциз от полезно действие и би било в противоречие с принципа, че разпоредба, съставляваща дерогация, каквато е посоченият член 1, параграф 2, трябва да се тълкува стеснително (решение от 5 март 2015 г., *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, т. 39 и цитираната съдебна практика).
- 27 Накрая, при липсата на такъв механизъм за предварително определяне на предназначението на постъпленията може да се приеме, че данъкът, който се налага върху акцизни стоки, има специално предназначение по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118 само ако е бил създаден — що се отнася до неговата структура, и по-специално до обекта на облагане или ставката — така, че да въздейства върху поведението на данъчнозадължените лица по начин, който да позволи изпълнението на посоченото специално предназначение, например като се налагат високи данъци върху разглежданите стоки, за да се възпре тяхното потребление (решение от 5 март 2015 г., *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, т. 42 и цитираната съдебна практика).
- 28 Когато Съдът е сезиран с преюдициално запитване, целящо да се определи дали въведеният от държава членка данък има специално предназначение по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, неговата задача е по-скоро да изясни на националната юрисдикция критериите, чието прилагане ще ѝ позволи да определи дали разглежданият данък действително има такава цел, отколкото самият Съд да извърши тази преценка, още

- повече че не разполага непременно с цялата необходима за това информация (вж. по аналогия решения от 7 ноември 2002 г., *Lohmann и Medi Bayreuth*, C-260/00—C-263/00, EU:C:2002:637, т. 26 и от 16 февруари 2006 г., *Proxxon*, C-500/04, EU:C:2006:111, т. 23).
- 29 В случая е важно да се отбележи, първо, както следва от посочената в точка 26 от настоящото определение съдебна практика, че дори предварително определеното предназначение на постъпленията от ТПМ за финансиране от страна на концесионера на националната пътна мрежа на предоставените му общи компетенции да може да представлява фактор, който трябва да се вземе предвид, за да се установи наличието на специално предназначение по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, такова предназначение само по себе си не може да представлява достатъчно условие.
- 30 Второ, за да се приеме, че ТПМ има специално предназначение по смисъла на тази разпоредба, самата такса трябва да има за цел да гарантира постигането на целите за намаляване на пътнотранспортните произшествия и екологична устойчивост, възложени на концесионера на националната пътна мрежа. Такъв би бил по-специално случаят, ако постъпленията от тази такса следваше задължително да се използват за намаляване на разходите от социално и екологично естество, свързани конкретно с използването на тази мрежа, във връзка с което се заплаща посочената такса. В такъв случай би била установена пряка връзка между използването на постъпленията и целта на въпросното данъчно облагане (вж. в този смисъл решения от 27 февруари 2014 г., *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, т. 30 и от 25 юли 2018 г., *Messer France*, C-103/17, EU:C:2018:587, т. 38).
- 31 Трето, наистина, както следва от точка 14 от настоящото определение, данъчната администрация поддържа, че съществува връзка между предназначението на постъпленията, генерирани от ТПМ, и конкретната цел, довела до въвеждането на тази такса, тъй като законодателният декрет, предоставящ на IP концесията на националната пътна мрежа, го задължава да осъществява дейности, от една страна, в полза на намаляването на пътнотранспортните произшествия в рамките на тази мрежа и от друга страна, в полза на устойчивостта на околната среда.
- 32 Както обаче бе посочено в точка 15 от настоящото определение, от акта за преюдициално запитване е видно, че постъпленията от разглежданата в главното производство такса не са предназначени изключително за финансирането на проекти, за които се счита, че допринасят за осъществяването на двете посочени в предходната точка от настоящото определение цели. Всъщност постъпленията от ТПМ целят по-общо да осигурят финансирането на дейности по проектиране, планиране, изграждане, поддръжка, експлоатация, модернизация и разширяване на тази мрежа.
- 33 Четвърто, двете цели, възложени на концесионера на португалската национална пътна мрежа, са формулирани много общо и на пръв поглед не разкриват реална воля да се възпрепятства използването на тази мрежа или на основните пътни горива като бензина, дизела или втечнения нефтен газ (ВНГ). В това отношение е от значение обстоятелството, че в текста на първия си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция изтъква, че генерираните от таксата постъпления са предназначени общо за концесионера на националната пътна мрежа и че структурата на тази такса не указва никакво намерение да се попречи на каквото и да било потребление на посочените горива.

- 34 Пето, преюдициалното запитване не съдържа данни, позволяващи да се приеме, че ТПМ, доколкото се понася от ползвателите на националната пътна мрежа, е замислена от структурна гледна точка по такъв начин, че да възпира данъчнозадължените лица да използват тази мрежа или да ги насърчава да възприемат поведение, чиито последици биха били по-малко вредни за околната среда и би способствало за намаляване на произшествията.
- 35 Ето защо двете специфични цели, изтъкнати от данъчната администрация, с цел тя да докаже, че ТПМ има специално предназначение по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, не могат да бъдат разграничени от една чисто бюджетна цел, като горепосоченото подлежи на проверка от страна на запитващата юрисдикция в съответствие със съдържащите се в точки 29—34 от настоящото определение указания (вж. по аналогия решение от 27 февруари 2014 г., *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, т. 31—35).
- 36 С оглед на гореизложените съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 1, параграф 2 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че няма „специално предназначение“ по смисъла на тази разпоредба такса, постъпленията от която като цяло са предоставени на публично предприятие — концесионер на националната пътна мрежа, и чиято структура не сочи никакво намерение за възпиране на потреблението на основните горива.

### ***По втория и третия въпрос***

- 37 С втория и третия си въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска възможността националните органи да мотивират отказа си да възстановят косвен данък, който е в противоречие с Директива 2008/118, като презумират прехвърлянето на този данък върху трети лица и съответно неоснователното обогатяване на данъчнозадълженото лице.
- 38 От постоянната съдебна практика е видно, че правото на възстановяване на данъци, събрани в държава членка в нарушение на разпоредбите на Съюза, е последица и допълнение към правата, които правните субекти черпят от тези разпоредби, както те са тълкувани от Съда. Държавата членка по принцип е длъжна да върне събраните в нарушение на правото на Съюза данъци съгласно приложимите национални процесуални норми и при спазване на принципите на равностойност и ефективност (вж. по-специално в този смисъл решения от 9 ноември 1983 г., *San Giorgio*, 199/82, EU:C:1983:318, т. 12 и от 1 март 2018 г., *Petrotel-Lukoil и Georgescu*, C-76/17, EU:C:2018:139, т. 32).
- 39 Задължението за възстановяване на данъците, събрани в държава членка в нарушение на разпоредбите на Съюза, има само едно изключение. Всъщност, за да не доведе до неоснователно обогатяване на правоимащите, защитата на правата, гарантирани в тази област от правния ред на Съюза, по принцип изключва възстановяването на данъци, мита и такси, събрани в нарушение на правото на Съюза, след като се установи, че задълженото за плащането им лице действително ги е прехвърлило върху други лица (вж. в този смисъл решения от 14 януари 1997 г., *Comateb и др.*, C-192/95—C-218/95, EU:C:1997:12, т. 21 и от 1 март 2018 г., *Petrotel-Lukoil и Georgescu*, C-76/17, EU:C:2018:139, т. 33).



- 40 При това положение националните административни и съдебни органи са длъжни да гарантират спазването на принципа за забрана на неоснователното обогатяване, включително при липсата на уредба в националното право.
- 41 При условия като посочените в точка 39 от настоящото определение тежестта на недължимо платената такса се понася не от задълженото за плащането й лице, а от купувача, на когото тя е прехвърлена. Ето защо връщането на оператора на размера на платената такса, който размер той вече е получил от купувача, би било равносилно на двойно плащане, което би могло да се квалифицира като „неоснователно обогатяване“, без по този начин да се поправят последиците от незаконосъобразността на таксата за купувача (вж. в този смисъл решения от 14 януари 1997 г., *Comateb* и др., C-192/95—C-218/95, EU:C:1997:12, т. 22 и от 1 март 2018 г., *Petrotel-Lukoil* и *Georgescu*, C-76/17, EU:C:2018:139, т. 34).
- 42 Следователно държава членка може да се противопостави на възстановяването на такса, която е недължимо събрана от гледна точка на правото на Съюза, само когато националните органи установят, че цялата тежест на таксата е понесена от лице, различно от лицето, дължащо нейното плащане, и че възстановяването на таксата би довело до неоснователно обогатяване на последното. От това следва, че ако на трето лице е била прехвърлена само част от таксата, националните органи са длъжни да възстановят единствено размера, съответстващ на непрехвърлената част (вж. по-специално в този смисъл решения от 9 ноември 1983 г., *San Giorgio*, 199/82, EU:C:1983:318, т. 13, от 14 януари 1997 г., *Comateb* и др., C-192/95—C-218/95, EU:C:1997:12, т. 27 и 28 и от 2 октомври 2003 г., *Weber's Wine World* и др., C-147/01, EU:C:2003:533, т. 94).
- 43 Тъй като това изключение от принципа на възстановяване на данъците, несъвместими с правото на Съюза, представлява ограничение на субективно право, изведено от правния ред на Съюза, то следва да се тълкува ограничително, като се има предвид по-специално фактът, че прехвърлянето на даден данък върху потребителя не неутрализира непременно икономическите последици от облагането на данъчнозадълженото лице (вж. в този смисъл решения от 2 октомври 2003 г., *Weber's Wine World* и др., C-147/01, EU:C:2003:533, т. 95 и от 1 март 2018 г., *Petrotel-Lukoil* и *Georgescu*, C-76/17, EU:C:2018:139, т. 35).
- 44 Всъщност дори ако в националното законодателство косвените данъци са били замислени, за да бъдат прехвърлени на крайния потребител, и ако обикновено в търговията тези косвени данъци се прехвърлят частично или изцяло, не може принципно да се твърди, че във всички случаи данъкът действително е прехвърлен. Действителното прехвърляне, частично или изцяло, зависи от множество фактори, свързани с всяка търговска сделка, които я разграничават от други случаи, попадащи в различен контекст. Следователно въпросът за прехвърлянето или за липсата на прехвърляне на един косвен данък във всеки отделен случай представлява фактически въпрос, който е от компетентността на националния съд, като последният преценява свободно представените му доказателства (вж. в този смисъл решения от 25 февруари 1988 г., *Les Fils de Jules Bianco* и *Girard*, 331/85, 376/85 и 378/85, EU:C:1988:97, т. 17 и от 2 октомври 2003 г., *Weber's Wine World* и др., C-147/01, EU:C:2003:533, т. 96).
- 45 Не може обаче да се приеме, че в случай на косвени данъци съществува презумпция, че прехвърлянето е налице и че данъчнозадълженото лице трябва да докаже обратното. Същото важи и когато данъчнозадълженото лице е било задължено по силата на приложимото национално законодателство да включи данъка в себестойността на

съответната стока. Всъщност такова законово задължение не позволява да се презумира, че цялата тежест на данъка е била прехвърлена, дори когато нарушението на такова задължение би довело до налагането на санкция (решение от 14 януари 1997 г., *Comateb* и др., C-192/95—C-218/95, EU:C:1997:12, т. 25 и 26).

- 46 Така правото на Съюза изключва възможността за прилагане на каквато и да е презумпция или правило във връзка с доказването, които имат за цел да възложат на съответния оператор тежестта да докаже, че недължимо платените данъци не са били прехвърлени на други лица, както и да му попречат да представи доказателства, за да оспори твърдяно прехвърляне (решение от 21 септември 2000 г., *Michaïlidis*, C-441/98 и C-442/98, EU:C:2000:479, т. 42).
- 47 Освен това дори в хипотезата, в която е установено, че тежестта на недължимия данък е прехвърлена върху трети лица, възстановяването на същия на оператора не води непременно до неговото неоснователно обогатяване, тъй като включването на посочения данък в прилаганите от него цени може да му причини вреда, свързана с намаляването на обема на неговите продажби (вж. в този смисъл решения от 14 януари 1997 г., *Comateb* и др., C-192/95—C-218/95, EU:C:1997:12, т. 29—32 и от 6 септември 2011 г., *Lady & Kid* и др., C-398/09, EU:C:2011:540, т. 21).
- 48 При тези условия на втория и третия въпрос следва да се отговори, че правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска възможността националните органи да мотивират отказа си да възстановят косвен данък, който е в противоречие с Директива 2008/118, като презумират прехвърляне на този данък върху трети лица и съответно неоснователно обогатяване на данъчнозадълженото лице.

### **По съдебните разноски**

- 49 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 (осми състав) реши:

- 1) Член 1, параграф 2 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 няма „специално предназначение“ по смисъла на тази разпоредба такса, постъпленията от която като цяло са предоставени на публично предприятие — концесионер на националната пътна мрежа, и чиято структура не сочи никакво намерение за възпиране на потреблението на основните горива.
- 2) Правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска възможността националните органи да мотивират отказа си да възстановят косвен данък, който е в противоречие с Директива 2008/118, като презумират прехвърляне на този данък върху трети лица и съответно на неоснователно обогатяване на данъчнозадълженото лице.

Подписи