



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

24 февруари 2021 година *

„Преюдициално запитване — Директива 76/308/ЕИО — Членове 6 и 8, както и член 12, параграфи 1—3 — Взаимопомощ в областта на събирането на някои вземания — Акциз, дължим в две държави членки за едни и същи сделки — Директива 92/12/ЕО — Членове 6 и 20 — Освобождаване за потребление на стоки — Подправяне на придружителния административен документ — Нарушение или нередовност, извършено/извършена при движение на акцизни стоки под режим на отложено плащане на акциз — Неправомерно извеждане на стоки от режим на отложено плащане — „Дублиране на данъчната претенция“ по отношение на акциза — Контрол, извършван от съдилищата на държавата членка по местонахождение на запитвания орган — Отхвърляне на молбата за помощ, подадена от компетентните органи на друга държава членка — Условия“

По дело C-95/19

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Corte suprema di cassazione (Върховен касационен съд, Италия) с акт от 23 май 2018 г., постъпил в Съда на 6 февруари 2019 г., в рамките на производство по дело

Agenzia delle Dogane

срещу

Silcompa SpA,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: Е. Regan, председател на състава, М. Ilešič (докладчик), Е. Juhász, С. Lycourgos и I. Jarukaitis, съдии,

генерален адвокат: Р. Pikamäe,

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за италианското правителство, от G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от А. Grumetto, avvocato dello Stato,
- за испанското правителство, от S. Jiménez García, в качеството на представител,

* Език на производството: италиански.

- за шведското правителство, от Н. Shev, Н. Eklinder, С. Meyer-Seitz, J. Lundberg и А. Falk, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от С. Perrin и F. Tomat, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 8 октомври 2020 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 12, параграф 3 от Директива 76/308/ЕИО на Съвета от 15 март 1976 година относно взаимопомощта при събиране на вземания, свързани с някои видове налози, мита, данъци и други мерки (ОВ L 73, 1976 г., стр. 18), изменена с Директива 2001/44/ЕО на Съвета от 15 юни 2001 г. (ОВ L 175, 2001 г., стр. 17; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 14, стр. 148) (наричана по-нататък „Директива 76/308“), във връзка с член 20 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), изменена с Директива 92/108/ЕИО на Съвета от 14 декември 1992 г. (ОВ L 390, 1992 г., стр. 124; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 170) (наричана по-нататък „Директива 92/12“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Agenzia delle Dogane (Агенция „Митници“, Италия) (наричана по-нататък „Агенцията“) и Silcompa SpA, установено в Италия дружество, произвеждащо етилов алкохол, по повод на два акта за установяване на задължения, приети за събирането на акцизи въз основа на молба за помощ, отправена до Агенцията от гръцката данъчна администрация по силата на член 6, параграф 1 от Директива 76/308, относно продажбите на етилов алкохол, извършени от Silcompa между 1995 г. и 1996 г. при режим на отложено плащане на акциз в Гърция.

Правна уредба

Правото на Съюза

Директива 76/308

- 3 Съгласно седмо съображение от Директива 76/308 целта ѝ по-специално е да определи изчерпателно конкретните обстоятелства, при които запитваният орган може да откаже съдействие по молбите за взаимопомощ от страна на запитващия орган.
- 4 Съгласно десето съображение от Директива 76/308, когато по време на процедурата по събиране на вземането в държавата членка по местонахождение на запитвания орган вземането или документът, позволяващ изпълнението му, издаден в държавата членка по местонахождение на запитващия орган, се оспорва, заинтересованото лице следва да предприеме действия за оспорване на вземането пред компетентния орган на последната държава членка, а запитваният орган трябва да спре започнатата процедура по изпълнение, докато този компетентен орган вземе решение.

5 По силата на член 2, буква е) от посочената директива тя се прилага спрямо всички вземания, свързани с акцизите по-специално върху алкохола и алкохолните напитки.

6 Съгласно член 6 от същата директива:

„1. По молба на [запитващия орган] и в съответствие със законовите, подзаконовите или административните разпоредби, приложими [при събирането] на подобни вземания, възникнали в държавата членка по местонахождение на [запитвания орган], последният [събира] вземанията, които са предмет на [документа], позволяващ тяхното изпълнение.

2. За тази цел всяко вземане, във връзка с което се подава молба за [събиране], се счита за вземане на държавата членка по местонахождение на [запитвания орган], освен в случаите когато се прилагат разпоредбите, предвидени в член 12“.

7 Член 7, параграфи 1 и 2 от Директива 76/308 гласи:

„1. Молбата за събиране на вземане, адресирана от запитващия орган до запитвания орган, трябва да бъде придружена от официално или легализирано копие на документа, позволяващ [изпълнението], издаден в държавата членка по местонахождение на запитващия орган и, ако е приложимо, от оригинал или легализирано копие на други документи, необходими за събирането.

2. Запитващият орган няма право да подава молба за събиране, освен ако:

- а) вземането и/или документът, позволяващ неговото изпълнение, не се оспорва в държава[та] членка по местонахождение[то му], освен в случаите на прилагане на член 12, параграф 2, втора алинея;
- б) е приложил в държавата членка по местонахождение[то му] съответните възможни процедури за събиране, въз основа на документа, посочен в параграф 1, и предприетите мерки няма да доведат до пълно събиране на вземането“.

8 Член 8 от тази директива гласи:

„1. Документът, позволяващ [изпълнението] на вземането, се признава директно и автоматично се счита за документ, позволяващ [изпълнението] на вземане [в] държавата членка по местонахождение на запитвания орган.

2. Независимо от параграф 1, документът, позволяващ [изпълнение] на вземането, може, ако е целесъобразно и в съответствие с действащите разпоредби в държавата членка по местонахождение на запитвания орган, да бъде приет, признат, допълнен или заменен с документ, който дава право за изпълнение на територията на тази държава членка.

В срок от три месеца от датата на получаване на молбата за събиране, държавите членки полагат усилия да извършат формалностите по приемането, признаването, допълването или замяната на документа с изпълнителното основание, освен в случаите, когато се прилага трета алинея. Те не могат да издадат отказ, ако документът, позволяващ изпълнението, е надлежно съставен. Запитваният орган уведомява запитващия орган относно основанията за неспазването на срока от три месеца.

Ако някоя от тези формалности бъде подложена на оспорване във връзка с вземане и/или с документа, позволяващ изпълнението, който е издаден от запитващия орган, се прилага член 12“.

9 Член 12, параграфи 1—3 от посочената директива предвижда:

„1. Ако в хода на процедурата по [събиране] вземането и/или [документът], позволяващ неговото изпълнение, издаден в държавата членка по местонахождение на [запитващия орган], бъдат оспорени от заинтересованата страна, [оспорването трябва да се извърши пред] компетентния орган на държавата членка по местонахождение на [запитващия орган] в съответствие със съществуващите там разпоредби. [Запитващият орган] трябва да [уведоми запитвания орган] относно тези действия. Заинтересованата страна има право също да уведоми [запитвания орган] относно предприетите действия.

2. Веднага след получаване на уведомяването, посочено в параграф 1, изпратено от [запитващия орган] или от заинтересованата страна, [запитваният орган] спира процедурата по изпълнение в очакване на решение от страна на органа, който е компетентен по въпроса, освен ако запитващият орган не пожелае друго в съответствие с втора алинея. В случай че [запитваният орган] сметне за необходимо и без да се засягат разпоредбите на член 13, той може да предприеме предпазни мерки, с които да гарантира [събирането], дотолкова доколкото законите и подзаконовите разпоредби, действащи в държавата членка по неговото местонахождение, позволяват подобни действия по отношение на такива вземания.

Независимо от разпоредбите на параграф 2, първа алинея, запитващият орган има право в съответствие със законите, подзаконовите актове или административните практики, действащи в държавата членка по местонахождението му, да поиска от запитвания орган събирането на съответното оспорено вземане дотолкова, доколкото законите, подзаконовите актове или административните практики, действащи в държавата членка по местонахождение на запитвания орган, позволяват подобни действия. Ако резултатът от оспорването се окаже благоприятен за длъжника, запитващият орган носи отговорност за възстановяването на всички събрани суми, както и на дължимата компенсация в съответствие с действащото законодателство в държавата членка по местонахождение на запитвания орган.

3. В случая когато мерките по изпълнение, предприети в държавата членка по местонахождение на [запитвания орган], са предмет на оспорване, [оспорването се извършва пред] компетентния орган на тази държава членка, съгласно действащите там закони и подзаконови разпоредби“.

Директива 92/12

10 В четвърто съображение от Директива 92/12 се посочва, че с цел да се осигури изграждането и функционирането на вътрешния пазар, акцизите следва да стават изискуеми по еднакъв начин във всички държави членки.

11 Съгласно член 3, параграф 1 от тази директива тя се прилага на равнище Европейски съюз по-специално за алкохола и алкохолните напитки.

12 Член 4 от посочената директива предвижда:

„За целите на настоящата директива се прилагат следните определения:

а) *лицензиран складодържател*: физическо или юридическо лице, имащо разрешение от компетентните власти на държава членка в хода на своята дейност да произвежда, преработва, държи, получава и изпраща стоки, подлежащи на облагане с акциз, при условията на режим на отложено плащане на акциз съгласно правила за данъчни складове;

б) *данъчен склад*: място, където от лицензиран складодържател в хода на неговата дейност се произвеждат, преработват, държат, получават или изпращат, под режим на отложено плащане на акциз, подлежащи на облагане с акциз стоки, като се имат предвид някои условия, установени от компетентните власти на държавата членка, в която се намира данъчният склад;

в) *режим на отложено плащане*: данъчни правила, отнасящи се до производството, преработката, държането и движението на стоки при отложено плащане на акциза;

[...]“.

13 Член 5, параграф 1 от същата директива предвижда:

„Продуктите, посочени в член 3, параграф 1, подлежат на облагане с акциз в момента на тяхното производство на територията на [Съюза], така както е определено в член 2, или при внасянето им на тази територия“.

14 Съгласно член 6, параграфи 1 и 2 от Директива 92/12:

„1. Акцизът се дължи от момента на освобождаване за потребление или при установяване на липси, при което в съответствие с член 14, параграф 3 се дължи акциз.

Освобождаване за потребление на стоки, подлежащи на облагане с акциз, означава:

- а) всяко извеждане, включително неправомерно, от режим на отложено плащане;
- б) всяко производство, включително неправомерно, на такива стоки, осъществено извън рамките на режим на отложено плащане;
- в) всяко внасяне, включително неправомерно, на такива стоки, ако тези стоки не са поставени под режим на отложено плащане.

2. Условията, при които акцизът става изискуем[,] и акцизната ставка, която следва да се приложи, са тези, действащи на датата, на която акцизът става изискуем, в държавата членка, в която се осъществява освобождаването за потребление или е установена липсата. [...]“.

15 Член 15, параграф 1, първа алинея от тази директива гласи, че по принцип „движението на подлежащи на облагане с акциз продукти, по отношение на които се прилага режим на отложено плащане, трябва да се извършва между данъчни складове“.

16 Съгласно член 15, параграфи 3 и 4 от посочената директива:

„3. Рисковете, присъщи на движението между държави членки, се покриват от обезпечение, дадено от изпращащия лицензиран складодържател, съгласно член 13, или при необходимост от обезпечение, по което са задължени солидарно изпращачът и превозвачът. [...]“

4. Без да се засяга разпоредбата на член 20, изпращащият лицензиран складодържател и, когато е налице такъв случай, превозвачът, се освобождават от отговорност, само ако докажат, че получателят е приел доставката на стоките, по-специално с помощта на придружаващия документ, указан в член 18, при условията, определени в член 19“.

17 Съгласно член 18, параграф 1 от същата директива:

„[...] всички подлежащи на облагане с акциз стоки, придвижвани при отложено плащане на данък между държави членки, включително придвижваните по море или въздух директно от едно пристанище или летище на [Съюза] до друго, се придружават от документ, съставен от отправителя. Този документ може да бъде както административен документ, така и търговски документ. [...]“.

18 Член 19, параграф 1, първа и трета алинея от Директива 92/12 гласи:

„Търговците уведомяват данъчните власти на държавите членки за изпратени и получени доставки посредством документа, указан в член 18, или чрез позоваване на него. Този документ се съставя в четири екземпляра:

- един екземпляр се запазва от изпращача,
- един екземпляр за получателя,
- един екземпляр се връща на изпращача за освобождаване,
- един екземпляр за компетентните власти на държавата членка по местоназначение.

[...]

Държавите членки по местоназначение могат да поставят условие екземплярът, който се връща на изпращача за приключване на процедурата, да бъде удостоверен или заверен от техните национални власти. [...]“.

19 Член 19, параграфи 2 и 3 от тази директива гласи:

„2. Когато подлежащи на облагане с акциз стоки са придвижвани в режим на отложено плащане на данък, до лицензиран складодържател или до регистриран или нерегистриран търговец, екземпляр от придружаващия административен документ или екземпляр от търговския документ, надлежно оформени, се връщат от получателя на изпращача за приключване на процедурата не по-късно от 15 дни след изтичане на месеца на получаването от получателя.

[...]

3. Режимът на отложено плащане на данък по член 4, буква в) се прекратява при поставяне на подлежащите на облагане с акциз стоки под един от режимите, посочени в член 5, параграф 2 и при определените там условия, след като изпращачът получи, надлежно оформени, екземпляра от придружаващия административен документ или екземпляра от търговския документ, които следва да бъдат върнати, като в тях трябва да е отбелязано, че стоките са били поставени под един от тези режими“.

20 Член 20 от посочената директива предвижда:

„1. В случай, че в хода на придвижването[о] е бил[а/било] извършена/[извършено] нередовност или нарушение[, водеща или водещо до] облагането с акциз, акцизът се дължи в държавата членка, в която е извършена/[извършено] нередовността или нарушението, от физическото или юридическото лице, дало обезпечение за плащането на акциз[а] в съответствие с член 15, параграф 3, без да се засяга образуването на наказателно производство.

Когато акцизът се събира в държава членка, различна от тази на изпращането, държавата членка, събираща данъка, уведомява компетентните органи на страната по изпращане.

2. Когато в хода на придвижването е разкрита/о нередност или нарушение, без да е възможно да се определи мястото на извършването, счита се, че то е било извършено в държавата членка, където е разкрито.

3. Без да се засяга член 6, параграф 2, когато подлежащите на облагане с акциз стоки не пристигнат в тяхното местоназначение и не е възможно да се определи къде е било извършен[о/извършена] нарушението или нередовността, нарушението или нередовността се счита за извършено/[извършена] в държавата членка по изпращане, която събира акцизите по ставката, която е в сила на датата, на която са били изпратени стоките, ако в четиримесечен срок на компетентните власти не е предоставено доказателство относно правилността на сделката или мястото, където нарушението или нередовността е било/[била] извършено/[извършена] в действителност. Държавите членки вземат всички необходими мерки за санкциониране на всяко престъпление или административно нарушение и за налагане на ефективни наказания.

4. Ако преди изтичането на три години от датата на съставяне на придружаващия документ [се установи] държавата членка, в която в действителност е бил[а/било] извършен[а/извършено] нередовността или нарушението [...], тази държава членка събира акцизите по ставката, която е в сила на датата, на която са били изпратени стоките. В този случай[...] първоначално наложеният акциз се възстановява незабавно след представяне на доказателства за събирането“.

Италианското право

21 В италианското право взаимопомощта при събирането на акцизи се урежда по-специално с Decreto legislativo n. 69 — Attuazione della direttiva 2001/44/CE relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero di crediti connessi al sistema di finanziamento del FEOPA, nonché ai prelievi agricoli, ai dazi doganali, all'IVA ed a talune accise (Законодателен декрет № 69 за транспониране на Директива 2001/44/ЕО относно взаимопомощта при събиране на вземания, свързани със сделки, представляващи част от системата за финансиране на ЕФОГЗ, както и от селскостопански такси и мита, и на ДДС и на някои видове акциз) от 9 април 2003 г. (редовна притурка на GURI бр.°87 от 14 април 2003 г., наричан по-нататък „Законодателен декрет № 69/2003“).

22 Член 5 от Законодателен декрет № 69/2003 е озаглавен „Помощ при събирането на вземания“ и предвижда:

„1. По искане на запитващия орган и въз основа на получените изпълнителни основания Ministero dell'economia e delle finanze (Министерство на икономиката и финансите, Италия) пристъпва към събиране на вземанията по член 1, възникнали в държавата членка по местонахождение на органа, в съответствие с действащото законодателство за събирането на подобни вземания, възникнали на националната територия; посочените основания, които имат пряка и незабавна изпълнителна сила, се считат за равностойни на регистрите, посочени в Decreto del Presidente della Repubblica [n. 602 — Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito (Декрет № 602 на президента на Републиката, съдържащ разпоредби за събирането на данъците върху дохода), от 29 септември 1973 г. (редовна притурка на GURI бр.°268 от 16 октомври 1976 г.)].

2. Запитващият орган може да подаде молба за събиране само ако:

- a) вземането и/или документът, позволяващ неговото изпълнение, не се оспорват в държавата членка по местонахождение на запитващия орган, освен при изрично желание все пак да се пристъпи към събиране в случай на оспорване;
- b) е започнал в държавата членка по местонахождението си процедурите за събиране и в случай че предприетите мерки няма да доведат до пълно събиране на вземането.

[...]“.

23 Член 6 от този законодателен декрет е озаглавен „Оспорване на вземането“ и гласи:

„1. Заинтересованата страна, която желае да оспори вземането или изпълнителното основание, издадено в запитващата държава членка, трябва да сезира компетентния орган в тази държава, в съответствие с нейното действащо законодателство; в този случай Министерството на икономиката и финансите, след получаване на уведомление за обжалването от запитващия орган или от заинтересованата страна, спира процедурата по изпълнение до постановяване на решението на посочения орган, освен ако самият запитващ орган поиска друго. Ако процедурата по събиране на оспореното вземане вече е била предприета по искане на запитващия орган и резултатът от оспорването е благоприятен за длъжника, запитващият орган носи отговорност за възстановяването на събраната сума, както и на всички други дължими суми съгласно италианското законодателство. Ако по оспорването се произнесе правораздавателен орган, чието решение е благоприятно за запитващия орган и позволява събиране на вземането в същата държава, процедурата по изпълнение се възобновява въз основа на това решение.

2. Заинтересованата страна, която желае да оспори действията в процедурата по изпълнение, трябва да сезира компетентния орган в съответствие с разпоредбите на националната правна уредба.

3. Държавата членка по местонахождение на запитващия орган продължава да носи отговорност към държавата членка по местонахождение на запитвания орган относно всякакви разходи или загуби вследствие на действия, признати за неоснователни по отношение на съществуването на вземането или на валидността на документа, издаден от запитващия орган“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

- 24 Между 1995 г. и 1996 г. Silcompa продава в Гърция етилов алкохол в режим на отложено плащане на акциз.
- 25 През януари 2000 г. след проверка, извършена от Ufficio Tecnico di Finanza di Reggio Emilia (Техническа финансова служба Реджо Емилия, Италия) в рамките на предвидената в член 19 от Директива 92/12 процедура за административно сътрудничество, се установява, че придружителните административни документи (наричани по-нататък „ПАД“) на партидите с алкохол, изпратени от Silcompa, изобщо не са получени от гръцките митнически органи за изготвянето на официалните документи и че печатите, поставени от митническата служба в Коринт (Гърция) върху ПАД, открити в помещенията на Silcompa, са неистински. Поради това Агенцията издава три акта за установяване на задължения с оглед на събирането на неплатените акцизи в размер на общо 6 296 495,47 EUR.

- 26 Silcompa обжалва тези актове пред Tribunale di Bologna (Районен съд Болоня, Италия), чието решение в полза на Silcompa на свой ред е обжалвано от Агенцията пред Corte d'Appello di Bologna (Апелативен съд Болоня, Италия). Според запитващата юрисдикция към датата на преюдициалното запитване производството по тази жалба все още е било висящо.
- 27 Освен това, след като през април 2001 г. гръцките митнически органи отправят до Silcompa искане за предоставяне на информация, за да получат разяснения относно сделките във връзка със съответните партии алкохол, и след отговора на Silcompa на това искане, през февруари 2004 г. тези органи уведомяват Агенцията, че доставките на стоки, изпратени от Silcompa на гръцко предприятие, трябва да се приемат за незаконосъобразни.
- 28 Така на 27 март 2004 г. Ufficio delle Dogane di Reggio Emilia (Митническа служба Реджо Емилия, Италия) издава акт за изменение на акцизно задължение № 6/2004, който включва както италианските данъчни претенции в основата на издадените през януари 2000 г. актове за установяване на задължения, посочени в точка 25 от настоящото съдебно решение, така и допълнителното задължение от 473 410,66 EUR, дължимо вследствие на уведомлението на гръцките митнически органи от февруари 2004 г. Silcompa оспорва акта за изменение на акцизно задължение № 6/2004 пред Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia (Данъчна комисия на провинция Реджо Емилия, Италия). В това производство през септември 2017 г. Агенцията и Silcompa сключват спогодба, с която в тежест на последното е възложена общата сума от 1 554 181,23 EUR за претенцията на италианската данъчна администрация.
- 29 Освен това през януари 2005 г. за същите сделки за износ в Съюза митническата служба в Атина (Гърция) издава два „акта за определяне на дължимия акциз“, като приема, че е било установено незаконното освобождаване за потребление на етилов алкохол на гръцка територия, изпратен от Silcompa на дружества „пощенски кутии“. Според твърденията на страните в главното производство тази служба се основава на наказателни разследвания, довели до решението, с което в първоинстанционно производство се потвърждава пристигането на стоката на Silcompa при гръцките оператори и измамливото ѝ освобождаване за потребление.
- 30 На 31 януари 2005 г. гръцката данъчна администрация изпраща на основание член 6, параграф 1 от Директива 76/308 молба за помощ до Агенцията за събирането на вземанията във връзка със съответните акцизи.
- 31 На 13 септември 2005 г. Агенцията, в качеството си на компетентен запитван орган, изпраща на Silcompa на основание член 5 от Законодателен декрет № 69/2003 два акта за установяване на задължения и доброволно изпълнение за сумите от 10 280 291,66 EUR (акт RP 05/14) и 64 218,25 EUR (акт RP 05/12), които са предмет на спора в главното производство.
- 32 Жалбата на Silcompa срещу тези актове за установяване на задължения е отхвърлена в първоинстанционното производство като недопустима от Commissione tributaria Provinciale di Roma (Данъчна комисия на провинция Рим, Италия), преди да бъде уважена от Commissione tributaria regionale del Lazio (Областна данъчна комисия Лацио, Италия), сезирана с жалба от Silcompa, което се позовава на липсата на уведомяване от страна на гръцките органи за „подготвителните документи“ и на непълнотата на мотивите на посочените актове за установяване на задължения, тъй като в тях не са посочени паралелно образуваните в Италия производства във връзка със събирането на акцизите за същите сделки за износ.
- 33 Поради това Агенцията подава касационна жалба пред Corte suprema di cassazione (Върховен касационен съд, Италия).
- 34 Запитващата юрисдикция иска по-специално да се установи дали в рамките на жалба относно процедурата по изпълнение, започната в рамките на взаимопомощта при събиране на вземания, свързани с акцизи, може да се предвиди „евентуално дублиране на данъчното вземане“, при

положение че претенции, основани на едни и същи данъчни събития, са били предявени паралелно в държавата членка по местонахождение на запитващия орган и в държавата членка по местонахождение на запитвания орган.

35 Макар да признава, че съгласно член 12 от Директива 76/308, когато предмет на оспорване са мерките по изпълнение в държавата членка по местонахождение на запитвания орган, оспорването се извършва пред компетентния орган на тази държава членка, докато когато предмет на оспорване са вземането или документът, позволяващ неговото изпълнение, оспорването трябва да се извърши пред компетентния орган на държавата членка по местонахождение на запитващия орган, запитващата юрисдикция припомня, че съгласно член 20, параграф 4 от Директива 92/12 първоначално наложеният в дадена държава членка акциз се възстановява, ако се установи държавата членка, в която в действителност е било/била извършено/извършена нарушението или нередовността. Съгласно посочената разпоредба обаче установяването на държавата членка, в която в действителност е било/била извършено/извършена нарушението или нередовността, трябва да се извърши преди изтичането на три години от датата на съставяне на ПАД — срок, който в случая отдавна е изтекъл.

36 В това отношение запитващата юрисдикция иска по-специално да се установи дали в рамките на предвидената в член 12, параграф 3 от Директива 76/308 процедура по събиране, с която се цели изпълнение на молба за помощ, подадена на основание член 6, параграф 1 от същата директива, условията, посочени в член 20 от Директива 92/12 — като мястото на извършването на нарушението или нередовността — също трябва да бъдат разгледани, поне при конкретните обстоятелства, характерни за главното производство. Всъщност според тази юрисдикция става въпрос за проверка, която, изглежда, не се отнася до вземането или чуждестранния документ, както предвижда член 12, параграф 1 от Директива 76/308, а до законосъобразността на молбата за помощ и следователно на всички мерки по изпълнение на това вземане.

37 При тези обстоятелства Corte suprema di cassazione (Върховен касационен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Може ли разпоредбата на член 12, параграф 3 от Директива [76/308] във връзка с член 20 от Директива [92/12] да се тълкува в смисъл, че в производството срещу действията по изпълнение на събирането може да се разглежда, и евентуално в какви граници, условието за мястото (на действително освобождаване за потребление), в което нередовността или нарушението действително са били извършени, ако, както в разглеждания случай, една и съща претенция, основана на едни и същи сделки за износ, се предявява самостоятелно срещу данъчнозадълженото лице от запитващ[ия] и от запитван[ия орган], и пред последн[ия] са висящи едновременно както производството по вътрешната претенция, така и производството относно действията по събиране в полза на другата държава, като такова разглеждане представлява пречка за молбата за помощ и следователно за всички действия по изпълнение?“.

Производството пред Съда

38 На 22 октомври 2019 г. Съдът изпраща на запитващата юрисдикция искане за информация относно фактическия и правния контекст на спора в главното производство.

39 На 31 декември 2019 г. запитващата юрисдикция отговаря на това искане за информация.

40 Съдебното заседание за изслушване на устните състезания, насрочено за 26 март 2020 г., е отменено поради здравната криза и породената от нея несигурност за датата, на която Съдът би могъл да възобнови правораздавателната си дейност при нормални условия, и поставените

въпроси за устен отговор са преобразувани във въпроси за писмен отговор. Италианското, испанското и шведското правителство и Европейската комисия отговарят на поставените въпроси в определения от Съда срок.

По преюдициалния въпрос

- 41 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 12, параграф 3 от Директива 76/308 във връзка с член 20 от Директива 92/12 трябва да се тълкува в смисъл, че в рамките на действие за оспорване на мерките по изпълнение, предприети в държавата членка по местонахождение на запитвания орган, компетентният орган на тази държава членка може да откаже да уважи молбата за събиране на акцизи, подадена от компетентните органи на друга държава членка, по отношение на стоки, изведени неправомерно от режим на отложено плащане, по смисъла на член 6, параграф 1 от Директива 92/12, и основана на същите сделки за износ, за които вече е събран акциз в държавата членка по местонахождение на запитвания орган.
- 42 В случая, като се основават на нередовностите, допуснати в хода на една и съща поредица от сделки за износ при режим на отложено плащане на акциз, датиращи от 1995 г. и 1996 г., органите на две държави членки, а именно Италианската република и Република Гърция, считат, че са компетентни съгласно член 20 от Директива 92/12 да събират акциз върху тези сделки.
- 43 В този контекст следва да се отбележи най-напред, че Директива 76/308 е отменена и кодифицирана с Директива 2008/55/ЕО на Съвета от 26 май 2008 година относно взаимопомощта при събиране на вземания, свързани с някои видове налози, мита, данъци и други мерки (ОВ L 150, 2008 г., стр. 28), която на свой ред е отменена и заменена с Директива 2010/24/ЕС на Съвета от 16 март 2010 година относно взаимната помощ при събиране на вземания, свързани с данъци, такси и други мерки (ОВ L 84, 2010 г., стр. 1). Освен това Директива 92/12 е отменена и заменена с 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). Предвид обаче момента на настъпване на фактите по спора в главното производство настоящото преюдициално запитване се преценява съобразно Директиви 76/308 и 92/12.
- 44 Що се отнася, на първо място, до Директива 92/12, целта ѝ е да установи известен брой правила относно държането, движението и контрола на подлежащите на облагане с акциз продукти, като алкохола и алкохолните напитки по смисъла на член 3, параграф 1 от Директивата, по-специално, както следва от четвърто съображение от нея, за да се осигури еднаква изискуемост на акциза във всички държави членки. Това хармонизиране позволява по принцип да се избегне двойното данъчно облагане в отношенията между държавите членки (вж. в този смисъл решение от 5 март 2015 г., Prankl, C-175/14, EU:C:2015:142, т. 20 и цитираната съдебна практика).
- 45 В това отношение член 20 от Директива 92/12 цели по-специално да определи държавата членка, която е единствено оправомощена да събира акцизите върху съответните стоки, когато по време на движението е извършено/извършена нарушение или нередовност (вж. в този смисъл решения от 12 декември 2002 г., Cipriani, C-395/00, EU:C:2002:751, т. 46 и от 13 декември 2007 г., BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, т. 44).
- 46 Данъчното събитие по смисъла на Директива 92/12 съгласно член 5, параграф 1 е производството на акцизни стоки на територията на Съюза или внасянето им на тази територия (решение от 5 април 2001 г., Van de Water, C-325/99, EU:C:2001:201, т. 29).

- 47 В замяна на това по силата на член 6, параграф 1 от Директива 92/12 акцизът се дължи по-специално от момента на освобождаване за потребление на акцизни стоки. Съгласно член 6, параграф 1, втора алинея, буква а) от тази директива това понятие обхваща и всяко извеждане, включително неправомерно, от режим на отложено плащане, както е определен в член 4, буква в) от посочената директива (вж. в този смисъл решения от 5 април 2001 г., *Van de Water*, C-325/99, EU:C:2001:201, т. 30, 31 и 34—36, от 12 декември 2002 г., *Cipriani*, C-395/00, EU:C:2002:751, т. 42 и 43 и от 13 декември 2007 г., *BATIG*, C-374/06, EU:C:2007:788, т. 29).
- 48 Съгласно член 4, буква в) от Директива 92/12 режимът на отложено плащане представлява данъчни правила, отнасящи се до производството, преработката, държането и движението на стоки при отложено плащане на акциза.
- 49 Характерната особеност на подобен режим е, че акцизът за поставените под този режим стоки не е изискуем, въпреки че е настъпило данъчното събитие за облагане с акциз. Ето защо по отношение на акцизните стоки този режим отлага изискуемостта на акциза до изпълнението на някое от условията за изискуемост, подобно на описаното в точка 47 от настоящото съдебно решение (вж. по аналогия решение от 28 януари 2016 г., *BP Europa*, C-64/15, EU:C:2016:62, т. 22 и цитираната съдебна практика).
- 50 Съгласно член 15, параграф 1 от Директива 92/12 движението на подлежащи на облагане с акциз продукти, по отношение на които се прилага режим на отложено плащане, по принцип трябва да се извършва между данъчни складове, определени в член 4, буква б) от тази директива и стопанисвани от лицензирани складодържатели по смисъла на член 4, буква а) от същата.
- 51 Съгласно член 15, параграф 4 от Директива 92/12, без да се засяга разпоредбата на член 20 от същата, изпращащият лицензиран складодържател се освобождава от отговорност само ако докаже, че получателят е приел доставката на стоките, по-специално с помощта на ПАД, указан в член 18 от същата директива, при условията, определени в член 19 от нея.
- 52 Така законодателят на Съюза е предоставил централна роля на лицензирания складодържател в рамките на процедурата по движението на акцизните стоки, поставени под режим на отложено плащане, което води до режим на отговорност за всички свързани с това движение рискове. Следователно този складодържател е определен като задълженото за плащането на акциза лице, когато той стане изискуем поради нередовност или нарушение, извършени при движението на тези стоки. Освен това тази отговорност е обективна и се основава не на доказана или презумирана вина на складодържателя, а на участието му в икономическа дейност (вж. в този смисъл решение от 2 юни 2016 г., *Karповiomichania Karelia*, C-81/15, EU:C:2016:398, т. 31 и 32).
- 53 В случай че в хода на движението е бил[а/било] извършена/извършено нередовност или нарушение, водеща или водещо до изискуемост на акциза, член 20, параграф 1 от Директива 92/12 предоставя правомощието за събиране на акциза главно на държавата членка по мястото, където е извършена/извършено нередовността или нарушението.
- 54 Ако обаче не може да се определи мястото, където е извършена/извършено нередовността или нарушението, член 20, параграфи 2 и 3 от тази директива предвижда презумпции по отношение на установяването на това място съответно в полза на държавата членка, в която е разкрито нарушението или нередовността, или, когато подлежащите на облагане с акциз стоки не пристигнат в тяхното местоназначение и не е възможно да се определи къде е било извършено/извършена нарушението или нередовността, в полза на „държавата членка по изпращане“.

- 55 Освен това, както отбелязва Комисията и както изтъква генералният адвокат в точка 54 от заключението си, член 20, параграф 4 от Директива 92/12 предвижда така наречения „коригиращ“ механизъм, който позволява да се определи държавата членка, в която в действителност е било/била извършено/извършена нарушението или нередовността, преди изтичането на три години от датата на съставяне на ПАД, в съответствие с член 18, параграф 1 и член 19, параграф 1 от нея. В този случай първоначално наложеният от друга държава членка на основание член 20, параграфи 2 и 3 от тази директива акциз се възстановява незабавно след представяне на доказателства за събирането.
- 56 Ето защо този коригиращ механизъм, предвиден в член 20, параграф 4 от Директива 92/12, се отнася не до положението на спор за компетентност между, от една страна, държава членка, в която в хода на придвижването на акцизни стоки е било/била извършено/извършена нарушението или нередовността, водещо или водеща до облагането с акциз, и от друга страна, държава членка, в която впоследствие е извършено освобождаването за потребление на тези стоки, а както по същество отбелязва генералният адвокат в точка 63 от заключението си, до хипотезата, при която е ясно, че мястото, където нарушението или нередовността е било/била извършено/извършена в действителност, се намира в държава членка, различна от тази, в която то първоначално е било установено.
- 57 В случая, както е видно от акта за преюдициално запитване, през януари 2000 г. италианските митнически органи констатирали, че режимът на отложено плащане не е прекратен по смисъла на член 19, параграф 3 от Директива 92/12, тъй като получените от Silcompa ПАД по отношение на доставката на изпратените стоки са опорочени от нередовност, доколкото положените в тях печати на митническата служба в Коринт (Гърция) са били неистински.
- 58 В акта за преюдициално запитване обаче не се уточнява дали за целите на събирането на акциза тези митнически органи действително са могли да установят, че нередовността, състояща се в полагането на неистински гръцки митнически печати, е била извършена в Италия, за да се основат на член 20, параграф 1 от Директива 92/12, или е трябвало да приложат една от презумпциите, предвидени в член 20, параграфи 2 и 3 от тази директива.
- 59 Освен това, както отбелязва генералният адвокат в точка 62 от заключението си, Съдът не разполага с конкретни данни, за да прецени евентуалното извършване на нарушението или нередовността на територията на държава членка, различна от тази на Италианската република. Незаконната търговия на гръцка територия с изпратения от Silcompa етилов алкохол несъмнено трябва да се счита за нарушение или нередовност във връзка с разглежданите стоки, но може да се разглежда и само като последица от нарушение или нередовност, извършено/извършена по-рано в Италия, което следва да се установи от запитващата юрисдикция.
- 60 В зависимост от това установяване са възможни две хипотези.
- 61 Първата хипотеза се отнася до случая на множество нарушения или нередовности.
- 62 В подобен случай, в положение, при което няколко нарушения или нередовности са били извършени последователно на територията на няколко държави членки, две или дори повече държави членки считат, че са компетентни въз основа на Директива 92/12 да събират акцизите вследствие на нарушение или нередовност, извършено/извършена на съответните им територии.
- 63 Съдът обаче приема, че не може основателно да се поддържа, че тъй като законодателят на Съюза цели да даде предимство на предотвратяването на злоупотребите и измамите, по принцип би допуснал всички държави членки, засегнати от неправилен превоз на акцизни стоки, да извършат начисляване на акциза (вж. в този смисъл решение от 5 март 2015 г., Prankl, C-175/14, EU:C:2015:142, т. 27).

- 64 Също така в положение, предполагащо неправомерно извеждане от режим отложено плащане, настъпило в една държава членка, което съгласно член 6, параграф 1, буква а) от Директива 92/12 води до освобождаване за потребление на акцизни стоки, както и впоследствие до действително освобождаване за потребление в друга държава членка, не може да се приеме, че последната може също да събира акциз по отношение на едни и същи сделки за износ.
- 65 Всъщност, както отбелязва генералният адвокат в точка 56 от заключението си, в съответствие с общата структура на Директива 92/12 освобождаването за потребление на акцизни стоки може да се извърши само веднъж. Следователно, макар на практика да е възможно да се извършат няколко нарушения или нередовности последователно в различни държави членки при движението на една и съща акцизна стока, само първото/първата от тях, а именно довелото/довелата до извеждането на движещи се под режим на отложено плащане на акциз стоки от този режим, трябва да се вземе предвид за целите на прилагането на член 20 от тази директива, доколкото такова нарушение или такава нередовност е довело/довела до освобождаването за потребление на стоките по смисъла на член 6 от същата.
- 66 Втората възможна хипотеза се отнася до случая, в който органите на дадена държава членка са се основали на една от презумпциите в член 20, параграфи 2 и 3 от Директива 92/12 и в който органите на друга държава членка установяват, че нарушението или нередовността в действителност е било/била извършено/извършена в последната държава членка. В подобна хипотеза органите на тези държави членки прилагат посочения в член 20, параграф 4 от тази директива коригиращ механизъм при спазване на предвидените за тази цел условия в срок от три години от датата на съставяне на ПАД, в съответствие с член 18, параграф 1 и член 19, параграф 1 от посочената директива.
- 67 След изтичането на този тригодишен срок никоя държава членка, различна от държавата, която се е основала на една от тези презумпции, предвидени в член 20, параграфи 2 и 3 от Директива 92/12, вече не може валидно да се позове на компетентността, предвидена в член 20, параграф 4 от същата.
- 68 Що се отнася, на второ място, до Директива 76/308, следва да се припомни, от една страна, че тази директива установява общи правила относно взаимопомощта, за да гарантира събирането на вземания, свързани с някои видове налози, мита и данъци (вж. в този смисъл решение от 18 октомври 2012 г., X, C-498/10, EU:C:2012:635, т. 44 и цитираната съдебна практика).
- 69 По силата на член 2, буква е) посочената директива се прилага по-специално за акциза върху алкохола и алкохолните напитки.
- 70 Освен това, що се отнася до правилата за взаимопомощта при събиране на вземания, свързани по-специално с акцизите, следва да се припомни, че член 12, параграфи 1 и 3 от Директива 76/308 предвижда разпределяне на компетентността за разглеждане на оспорването съответно на вземането или на документа, позволяващ неговото изпълнение, или на самите мерки по изпълнение, между органите на държавата членка по местонахождение на запитващия орган и тези на държавата членка по местонахождение на запитвания орган (вж. в този смисъл решение от 14 януари 2010 г., Kyrian, C-233/08, EU:C:2010:11, т. 37).
- 71 Това разпределяне на компетентността е следствие от обстоятелството, че вземането и документът, който позволява неговото изпълнение, са установени въз основа на действащото право в държавата членка по местонахождението на запитващия орган, докато за мерките по изпълнение в държавата членка по местонахождение на запитвания орган последният прилага по силата на членове 5 и 6 от Директива 76/308 разпоредбите, които националното му право предвижда за съответните действия, тъй като този орган е в състояние най-добре да прецени законосъобразността на дадено действие с оглед на своето национално право (решение от 14 януари 2010 г., Kyrian, C-233/08, EU:C:2010:11, т. 40).

- 72 Ето защо съгласно член 8, параграф 1 от Директива 76/308 документът, позволяващ изпълнението на вземането, се признава директно и автоматично се счита за документ, позволяващ изпълнението на вземане в държавата членка по местонахождение на запитвания орган (вж. в този смисъл решение от 14 януари 2010 г., Kyrian, C-233/08, EU:C:2010:11, т. 36).
- 73 Посоченото разпределяне на компетентността също е израз на принципа на взаимно доверие между съответните национални органи (вж. по аналогия, що се отнася до Директива 2010/24, решение от 26 април 2018 г., Donnellan, C-34/17, EU:C:2018:282, т. 40—46).
- 74 Следователно, както отбелязва генералният адвокат в точки 76 и 77 от заключението си, органите на запитваната държава членка не могат да поставят под въпрос преценката на органите на запитващата държава членка относно мястото, в което е била/било извършена/извършено нередовността или нарушението, тъй като подобна преценка е част от самия предмет на вземането, чието събиране иска запитващата държава членка, и в този смисъл е изцяло в нейната компетентност.
- 75 Следва обаче, от една страна, да се отбележи, че Директива 76/308, както и свързаната с нея съдебна практика, не се отнася до положение като разглежданото в главното производство, в което са предявени две конкуриращи се вземания, основани по същество на едни и същи сделки за износ — едното установено от орган на държавата членка по местонахождение на запитвания орган, а другото установено от орган на държавата членка по местонахождение на запитвания орган и ползващо се от национално третиране в първата държава членка. Всъщност правилата за разпределянето на компетентността в такъв случай са предвидени в Директива 92/12.
- 76 От друга страна, следва да се припомни, че Съдът е постановил, че органите на държавата членка по местонахождение на запитвания орган по изключение са оправомощени да проверят дали изпълнението на титута би нарушило по-конкретно обществения ред на тази държава членка и евентуално да откажат предоставянето на помощта изцяло или отчасти или да я поставят в зависимост от спазването на определени условия (вж. в този смисъл решения от 14 януари 2010 г., Kyrian, C-233/08, EU:C:2010:11, т. 42 и от 26 април 2018 г., Donnellan, C-34/17, EU:C:2018:282, т. 47).
- 77 Всъщност поради признатото по силата на членове 6 и 8 от Директива 76/308 национално третиране на вземането, във връзка с което е подадена молбата за събиране, както и на документа, позволяващ изпълнението на това вземане, е трудно да се приеме такъв документ да бъде приведен в изпълнение в държавата членка по местонахождението на запитвания орган, ако това изпълнение може да засегне обществения ѝ ред (вж. в този смисъл решение от 14 януари 2010 г., Kyrian, C-233/08, EU:C:2010:11, т. 43 и, що се отнася до Директива 2010/24, решение от 26 април 2018 г., Donnellan, C-34/17, EU:C:2018:282, т. 48).
- 78 Също така, независимо от това национално третиране, е трудно да се приеме документът, позволяващ изпълнението на вземането, да бъде приведен в изпълнение в държавата членка по местонахождение на запитвания орган, ако това изпълнение може да доведе до положение, при което в нарушение на Директива 92/12 би могло да се пристъпи към двойно събиране на акциз, с който се облагат по същество едни и същи сделки, свързани с едни и същи стоки.
- 79 За да се избегне възникването на такова положение, е необходимо да се позволи на компетентния орган на същата държава членка да откаже изпълнението на този титул.
- 80 Приемането на обратното разрешение би означавало да се признае, че в една и съща национална система могат да съществуват едновременно две окончателни решения за облагането на едни и същи акцизни стоки, едното основано на тяхното неправомерно извеждане от режим на отложено плащане, а другото — на тяхното последващо освобождаване за потребление.

- 81 Доколкото от акта за преюдициално запитване е видно, че процедурата, основана на неправомерното извеждане от режим на отложено плащане, и процедурата във връзка с молбата за помощ още са висящи, запитващата юрисдикция по принцип следва най-напред да спре производството относно процедурата във връзка с молбата за помощ, докато се реши процедурата по неправомерното извеждане от режим на отложено плащане, и след това тази юрисдикция ще може да откаже оказването на помощ само ако в запитваната държава членка съществува окончателно съдебно решение за облагането на същите акцизни стоки като посочените в изпълнителното основание на запитващата държава членка.
- 82 Това тълкуване не може да се постави под въпрос от обстоятелството, че в точка 55 от решение от 13 декември 2007 г., BATIG (C-374/06, EU:C:2007:788), Съдът е приел, че макар Директива 92/12 наистина да цели хармонизиране на процедурите за събиране на акциз, като преследва двойната цел акцизи да бъдат действително удържани в една-единствена държава членка, в която се осъществява потреблението, законодателят на Съюза не издига избягването на двойното данъчно облагане в абсолютен принцип.
- 83 Всъщност подобни мотиви се вписват в особената фактическа обстановка по делото, по което е постановено това решение, която се отнася до хипотеза на незаконно извеждане от режим на отложено плащане поради кражба на продуктите, на които в „държавата членка по изпращане“ са поставени данъчни бандероли, които имат, както следва от точка 32 от посоченото съдебно решение, присъща стойност, която ги отличава от обикновената квитанция за установяване плащането на дадена парична сума на данъчните органи на издалата тези бандероли държава членка (вж. в този смисъл решение от 5 март 2015 г., Prankl, C-175/14, EU:C:2015:142, т. 28 и 29).
- 84 С оглед на всички изложени съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 12, параграф 3 от Директива 76/308 във връзка с член 20 от Директива 92/12 трябва да се тълкува в смисъл, че в рамките на действие за оспорване на мерките по изпълнение, предприети в държавата членка по местонахождение на запитвания орган, компетентният орган на тази държава членка може да откаже да уважи молбата за събиране на акцизи, подадена от компетентните органи на друга държава членка, по отношение на стоки, изведени неправомерно от режим на отложено плащане, по смисъла на член 6, параграф 1 от Директива 92/12, щом като тази молба се основава на факти, свързани със същите сделки, за които вече се събира акциз в държавата членка по местонахождение на запитвания орган.

По съдебните разноски

- 85 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:

Член 12, параграф 3 от Директива 76/308/ЕИО на Съвета от 15 март 1976 година относно взаимопомощта при събиране на вземания, свързани с някои видове налози, мита, данъци и други мерки, изменена с Директива 2001/44/ЕО на Съвета от 15 юни 2001 г., във връзка с член 20 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, изменена с Директива 92/108/ЕИО на Съвета от 14 декември 1992 г., трябва да се тълкува в смисъл, че в рамките на действие за оспорване на мерките по изпълнение, предприети в държавата членка по местонахождение на

запитвания орган, компетентният орган на тази държава членка може да откаже да уважи молбата за събиране на акцизи, подадена от компетентните органи на друга държава членка, по отношение на стоки, изведени неправомерно от режим на отложено плащане, по смисъла на член 6, параграф 1 от Директива 92/12, изменена с Директива 92/108, щом като тази молба се основава на факти, свързани със същите сделки, за които вече се събира акциз в държавата членка по местонахождение на запитвания орган.

Подписи