Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Е. ТАНЧЕВ
представено на 21 януари 2021 година[1]

Дело C-279/19

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
срещу
WR

(Преюдициално запитване от Court of Appeal (Апелативен съд, Обединено кралство)

„Преюдициално запитване — Акцизи — Директива 2008/118/ЕО — Лице, отговорно за плащането на акцизите — Лице, което държи стоките, предназначени за доставка — Лице, взело участие в нередовността — Понятие — Превозвач на стоките — Невинно лице"

1. С настоящото преюдициално запитване Court of Appeal (Апелативен съд, Обединено кралство) иска тълкуване на член 33, параграф 3 от Директива 2008/118/ЕО[2]. Запитването е отправено във връзка със спор между Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Данъчна и митническа администрация на Обединеното кралство, наричана по-нататък „HMRC") и WR относно законосъобразността на акта за определяне на акцизно задължение, издаден на WR за стоки, незаконно внесени в Обединеното кралство. Основният въпрос по същество е дали шофьор на камион (WR), който към момента на възникване на акцизното задължение осъществява фактическо държане на стоки, за които не е бил платен акциз, носи *обективна отговорност* за плащането на акциза съгласно Директивата.

I. Правна уредба

2. За целите на настоящото заключение е достатъчно да се посочи правната уредба на Съюза и националната правна уредба, както са цитирани in extenso в точки 14—24 от решението на запитващата юрисдикция от 19 март 2019 г.[3].

II. Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

3. На 6 септември 2013 г. тежкотоварно превозно средство (наричано по-нататък „ТПС"), управлявано от WR, самостоятелно заето лице, е спряно на източните докове в Дувър (Dover Easter Docks) от служители на United Kingdom Border Agency (Агенция за граничен контрол на Обединеното кралство, наричана по-нататък „UKBA"). ТПС е било натоварено с 26 палети бира. WR представя на служителите на UKBA товарителница, от която е видно, че за стоките е издаден електронен административен документ с посочен административен референтен код (наричан по-нататък „АРК"). В товарителницата е посочено също, че спедиторът е митнически

1 Език на оригиналния текст: английски.

2 Директива 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, наричана по-нататък „Директивата").

3 [2019] EWCA Civ 465 (наричано по-нататък „решението от 19 март 2019 г.").

склад в Германия, а получателят е Seabrok Warehousing Ltd, митнически склад в Обединеното кралство. Следователно на пръв поглед документацията е била в съответствие със стоките, които са пътували под режим на отложено плащане на акциз по смисъла на член 4, параграф 7 от Директивата.

4. Служителите на UKBA обаче правят справка в системата EMCS (система за движение и контрол на акцизи) и установяват, че АРК, посочен в товарителницата, вече е бил използван във връзка с предходна пратка бира до Seabrooks. Следователно, за разлика от посоченото в документацията, товарът не е бил под режим на отложено плащане на акциз. Затова, когато стоките са пристигнали в Обединеното кралство, е възникнало акцизно задължение в Обединеното кралство.

5. Поради това HMRC издава на WR акт за определяне на акцизно задължение в размер на 22 779 GBP (британски лири) (приблизително 25 200 EUR) на основание правило 13, параграфи 1 и 2 от Наредбата за акцизните стоки (държане, движение и освобождаване за потребление) от 2010 г., както и глоба в размер на 4897,48 GBP (приблизително 5400 EUR) съгласно приложение 41 към Закона за финансите от 2008 г.

6. WR обжалва акта за определяне на акцизно задължение (и глобата) пред First-tier Tribunal (Tax Chamber) (United Kingdom) (първоинстанционен съд, данъчен състав, Обединено кралство) (наричан по-нататък „FtT"), който прави следните фактически констатации: WR е опитен шофьор на камион, който е бил нает на работа от транспортна компания от 2009 г. до 2013 г. и се счита за самостоятелно зает от 2013 г. насам (регистриран като такъв пред данъчните органи едва през 2015 г.). Плащано му е в брой без удръжки. В неуточнен момент през 2014 г. той се съгласява да работи за предприятие, наричано „Kells", срещу заплащане от 250 GBP на седмица при база от два до три дни работа, а ако е работил по-дълго, 350—360 GBP. Не е налице писмен договор и му е било плащано в брой лично или с пари, скрити на паркинга за камиони, откъдето той ги прибирал.

7. Според FtT WR отивал до паркинга за камиони и вземал празно ремарке, което закарвал на охраняем паркинг за ремаркета в Кале (Франция) и го разменял срещу натоварено със стоки ремарке, което да закара в Обединеното кралство. Документацията за товара намирал в тръба отстрани в ремаркето, оглеждал същата, която се състояла от товарителница и известие за доставка, за да установи характера на стоките, които превозва, и тяхното местоназначение. В света на WR очевидно не е необичайна практика шофьорите на камион да се наемат на работа от време на време с такива неформални договорки (независимо дали обстоятелствата оправдават това), да им се плаща в брой, без каквито и да било документи в подкрепа на тези договорки, и да не се интересуват от самоличността на лицата, които ги наемат на работа, оставайки неизвестни за властите, що се отнася до HMRC.

8. Според FtT на 6 септември 2013 г. WR взема пратка бира, предназначена за митнически склад: Seabrook в Обединеното кралство. Следователно WR е знаел, че пратката се състои от акцизни стоки. Поради обстоятелствата, изложени в точка 4 от настоящото заключение, служителите на граничната полиция изземват превозното средство и акцизните стоки. WR уведомява за случилото се лицето, което му е указало да вземе стоките, „Des", и се прибира от Дувър. Платени са му седмичните пари и няма повече контакти с Des.

9. Според FtT WR не е бил съучастник в опит за незаконно внасяне на стоки. Той е контролиран от лицето/лицата, които са уредили контрабандния внос на стоките, и именно тези лица са имали фактически и правно контрол върху стоките към момента на изземването им. WR не е имал личен интерес от стоките, а е бил заинтересуван само от това да изпълни указанията за тяхното събиране и доставка, и да получи скромно заплащане за тези свои услуги. Той не е и собственик на превозното средство. Самоличността на лицата, стоящи зад опита за незаконно внасяне и съзнателно участвали в него, не може да бъде установена. Единствената

информация, която WR е имал, се намира в документацията, която той е взел при натоварването на стоките, и привидно тази документация е била в съответствие с движението на стоките, предмет на валидна договореност за отложено плащане на акциз. WR няма начин да провери дали АРК, посочен в товарителницата, е бил използван или не. Нищо в документите не му се е сторило подозрително, а и той няма достъп до системата EMCS.

10. Ето защо FtT прилага практиката на наказателното отделение на Апелативния съд [4] и постановява следното: i) „[д]ействителни или презумирани знания за фактическото държане от [WR] на контрабандни стоки могат да бъдат достатъчни, за да представляват „държане“ […] и да изключат такова лице от положението на „невинно лице“; ii) при все това WR е бил невинно лице, поради което не може да се счита, че той „държи“ стоките или че е лице „извършващо доставката“ за целите на правило 13; и iii) „Налагането на отговорност на WR при обстоятелствата, които са установени, би повдигнало сериозни въпроси относно съвместимостта с целите на законодателството“. FtT допуска жалбата на WR и отменя акта за определяне на акцизно задължение и глобата.

11. HMRC подава жалба срещу това решение пред Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Въззивен съд (състав по данъчни и финансови дела). Въззивният съд отхвърля жалбата на HMRC, като приема по същество, че фактическите констатации на FtT не са обжалвани и вследствие на това жалбата се разглежда на базата на факта, че WR не е имал нито действителни, нито презумирани знания за опита за контрабанда. Тази инстанция прилага по същество изключението за невинни лица и потвърждава решението на FtT.

12. HMRC обжалва това решение пред запитващата юрисдикция, Court of Appeal (Апелативен съд). Апелативният съд отхвърля жалбата на HMRC срещу решението на Upper Tribunal (Въззивен съд) по отношение на глобата, наложена по силата на приложение 41 към Закона за финансите от 2008 г. Запитващата юрисдикция обаче изпитва съмнения относно правилността на решението на Upper Tribunal (Въззивен съд), и по-специално по въпроса дали шофьор на ТПС — който няма право върху превозваните от него стоки, нито интерес от тях, и който не знае или няма причина да счита, че тези стоки подлежат на облагане с акциз — е длъжен да плати тези акцизи по силата на член 33, параграф 3 от Директивата.

13. При тези обстоятелства Court of Appeal (Апелативен съд, Обединено кралство) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1. Отговорно ли е лицето („Л“), което е във фактическо държане на акцизни стоки в момента, когато акцизът върху тези стоки става дължим в държава членка Б, за плащането на това акцизно задължение съгласно член 33, параграф 3 от Директива 2008/118 […] при обстоятелства, когато това лице:

а) няма правен или стопански интерес от акцизните стоки;

б) е превозвало акцизните стоки срещу заплащане от името на други лица между държава членка А и държава членка Б и

в) е знаело, че стоките, които държи, са акцизни, но не е знаело и не е имало причина да подозира, че акцизът върху стоките е станал дължим в държава членка Б във или преди момента, когато е станал дължим?

2. Ще бъде ли различен отговорът на въпрос 1, ако Л не е знаело, че стоките, които държи, са акцизни стоки?“.

4 Решение по дело Taylor and Wood v R [2013] EWCA Crim 1151.

III. Анализ

А. Кратко представяне на доводите на страните

14. Писмени становища пред Съда представят WR, правителствата на Обединеното кралство, Нидерландия и Италия, както и Европейската комисия.

15. WR (ответник в главното производство) твърди по същество, че двете национални юрисдикции правилно са го квалифицирали като „невинно лице“, тъй като не е имал нито право върху стоките, които е превозвал от чуждо име и срещу заплащане, нито интерес от тях, и не е знаел, че не са били платени налозите за тези стоките; нито пък би могло да се счита, че е трябвало да знае за това обстоятелство, поради което не следва да бъде отговорен за плащане на тези акцизи съгласно член 33, параграф 3 от Директивата. Изводът, че лице в положението на WR е отговорно за плащане на акциза, можел да предизвика хаос в търговията, тъй като това би означавало шофьор доставчик (например работещ за DHL), който е взел каса вино от точка А и я е доставил до точка Б, да бъде отговорен (просто защото е знаел или е трябвало да разбере от маркировките върху пакета, че той съдържа вино) за плащането на акциз, ако се окаже, че за тази каса не е платен акциз.

16. По-нататък, член 38 от Директивата — който предвижда ангажиране на отговорността за плащане на акциз поради нередовност по време на движението на акцизни стоки на „всяко лице, взело участие в нередовността“ — трябвало да се тълкува в смисъл, че се отнася до лице, което е знаело или е трябвало да знае за нередовността.

17. Освен това нищо в Директивата не показвало, че налогът следва да се плати от лицата, които нямат интерес от превозваните стоки и които не знаят (и нямат причина да считат), че акцизът за стоките е станал дължим. Такова тълкуване не би било подходящо и необходимо за гарантиране на преследваните от Директивата цели и следователно би нарушило принципа на пропорционалност.

18. Правителствата на Обединеното кралство и Нидерландия, както и Комисията по същество поддържат, че член 33, параграф 3 от Директивата трябва да се тълкува в смисъл, че задължава лицето, което „държи стоките“ в момента на настъпване на изискуемостта на акцизното задължение, каквото лице в случая е WR, да плати акциза.

19. Италианското правителство стига до сходен извод, но се позовава на член 38 от Директивата.

Б. Оценка

1. Предварителни бележки

20. Смятам, че на двата преюдициални въпроса следва да се отговори заедно, доколкото запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали шофьор на камион, като WR, следва да бъде отговорен за плащането на акциза, по-специално на основание член 33, параграф 3 от Директивата, когато няма интерес от стоките и не е знаел или не е имал причина да подозира, че акцизът върху стоките е станал дължим.

21. Поради изложените по-долу съображения стигам до извода, че позицията, поддържана от всички страни (с изключение на WR), е правилна. Следователно на поставения по-горе въпрос следва да се даде утвърдителен отговор: шофьор на камион, като WR, носи обективна отговорност за плащането на акциза.

22. Ще разгледам по-специално целите на мярката, формулировката на приложимите разпоредби и възможните аналогии с други правни уредби.

23. Действително съгласно постоянната практика на Съда при тълкуването на разпоредба от правото на Съюза трябва да се вземе предвид не само нейният текст, но и контекстът ѝ и целите на правната уредба, от която тя е част [5]. Също така значението и обхватът на термините, на които правото на Съюза не дава никаква дефиниция, следва да се определят в съответствие с обичайното им значение в говоримия език, като се държи сметка за контекста, в който те се използват, и за целите на разглежданата правна уредба [6].

2. Целта на Директива 2008/118 и целта на приложимите разпоредби

24. Основната цел на Директивата е да установи правила относно държането, движението и контрола на стоките, които подлежат на облагане с акциз, за да се осигури еднаквото облагане с акцизи във всички държави членки [7]. Това хармонизиране следва да доведе до безпрепятствено функциониращa система, в която акцизът системно се плаща, преди допускането на стоките за свободно обращение — за да се позволи свободното движение на стоки, като същевременно се гарантира действителното събиране на точните данъчни задължения от националните органи — и в която се предотвратява двойното данъчно облагане на сделки между държавите членки.

25. В случая стоките не са се движели под режим отложено плащане на акциз, тъй като документацията е била фалшива (акцизните стоки са били превозени под прикритието на товарителница с фалшив АРК).

26. От акта на преюдициалното запитване е видно, че разглежданите стоки вече са били освободени за потребление като последица от невалидността на документа, предназначен да докаже, че стоките са пуснати в обращение под режим на отложено плащане на акциз и са държани за търговски цели, поради което отговорността за плащане на акциз е възникнала веднага след тяхното пристигане в Обединеното кралство.

27. Като се има предвид целта на Директивата (посочена в т. 24 от настоящото заключение), законодателството определя редица лица, отговорни за плащането на акциза.

28. Съгласно член 33, параграф 3 от Директивата лицата, отговорни за плащане на акциза, са съответно: а) лицето, което извършва доставката на стоките; б) лицето, което държи стоките (в чисто обективния смисъл на тяхното фактическо държане) или в) лицето, на което се доставят стоките във втората държава членка. В случай на нередовност член 38, параграф 3 от Директивата предвижда, че акцизът се дължи от „лицето, което е дало обезпечение за плащането му в съответствие с член 34, параграф 2, буква а) или член 36, параграф 4, буква а)“ и от „всяко лице, взело участие в нередовността“.

5 Решения от 26 януари 2012 г., ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, т. 26), и от 19 юли 2012 г., A (C-33/11, EU:C:2012:482, т. 27 и цитираната съдебна практика).

6 Вж. в този смисъл решение от 13 декември 2012 г., BLV Wohn- und Gewerbebau (C-395/11, EU:C:2012:799, т. 25 и цитираната съдебна практика).

7 Вж. решение от 5 април 2001 г., Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, т. 39).

29. Що се отнася до целите на Директивата, както ще обясня в следващия раздел, *широката формулировка* на разглежданите разпоредби, отнасящи се до редицата лица, за които може да възникне задължение за плащане на акциз, без изброяването им да е в приоритетен ред, и които са солидарно отговорни, има за цел да гарантира действителното плащане на акцизното задължение, като за тази цел следва да има *лице, което да носи отговорност*. Съдът е възприел това становище в практиката си [8].

30. Член 8, параграф 2 от Директивата предвижда *принципа за солидарна отговорност*: „Когато за едно акцизно задължение има няколко данъчно задължени лица, те са солидарно отговорни".

31. От този принцип следва, че *всеки длъжник* е отговорен за цялата сума на дълга и че кредиторът по принцип е свободен да поиска плащането на този дълг от един или от повече длъжници по свой избор [9].

32. Смятам, че изборът на законодателя на Съюза да приложи принципа на солидарна отговорност съответства на замисъла на Директивата *да гарантира действителното събиране на акцизните задължения*. Това следва от съображения 15, 19 и 20 от преамбюла на Директивата, а значението на този аспект е подчертано и в решение Van de Water [10].

33. Освен това от съображение 8 от Директивата е видно, че тя хармонизира не само понятията за акцизни стоки и място, където акцизът става дължим, но и кръга на данъчнозадължените за акциза лица. Следователно, когато дадено лице осъществява фактическо държане на акцизните стоки, освободени за потребление, това лице е задължено да плати дължимия акциз, независимо дали знае или трябва да знае, че върху стоките се дължи акциз.

34. Всъщност присъщата за солидарната отговорност цел е да осигури на властите повече средства за правна защита и по този начин да засили ефективното събиране на акцизните задължения [11] и опазването на собствените ресурси на Европейския съюз.

35. Смятам (подобно на нидерландското правителство), че тази цел (вж. т. 24 от настоящото заключение) би била застрашена, ако данъчните органи бъдат задължени да доказват, че данъчнозадълженото за акциза лице също така знае, че се дължи акциз върху разглежданите стоки. Такова изискване значително би затруднило събирането на данъчните задължения на практика.

36. В действителност изискването за знание на практика благоприятства укриването на акцизи. Сделките, предмет на облагане с акциз, често включват мрежи за търговия, транспорт и препродажба, в които участват множество лица, всяко от които има своя отделна (малка) роля. Следователно е напълно възможно дадено лице, например шофьорът на камион, да не знае и да е само малко звено от цялата верига, но въпреки това да може да носи отговорност, тъй като в противен случай ефективното данъчно облагане е невъзможно.

37. Както добавя правителството на Обединеното кралство, въвеждането на изискване за знание в понятията „държане" или „извършване на доставката", съдържащи се в член 8, параграф 1, буква б) и член 33, параграф 3 от Директивата, би засегнало нейния предмет и цел. Това би създало средства, чрез които плащането на акциз би могло да бъде заобиколено относително

8 Решения от 5 април 2001 г., Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, т. 41 и 42), и от 3 юли 2014 г., Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042, т. 25 и 26).

9 Вж. решение от 18 май 2017 г., Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, т. 85).

10 Вж. решение от 5 април 2001 г. (C-325/99, EU:C:2001:201, т. 41) и заключението на генералния адвокат Ruiz-Jarabo Colomer по дело Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, т. 27).

11 В това отношение вж. и решение от 18 май 2017 г., Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, т. 88).

лесно. По този начин физическо лице, в чието фактическо държане са облагаеми с данък стоки, би могло, както е направил WR в случая, просто да не посочи лицето, което го е наело да превози стоките, или която и да било друга подробност относно собствеността върху стоките (било умишлено или поради това че му е била дадена невярна информация).

38. Това също би затруднило борбата с измамите и злоупотребите, при положение че замисълът на самата директива и съображенията изискват *националните власти да гарантират действителното събиране на акцизните задължения* (вж. т. 32 от настоящото заключение).

39. Доводът на WR във връзка с примера с шофьора на DHL (вж. т. 15 от настоящото заключение)[12] лесно може да бъде отхвърлен. Всъщност не лицето, извършващо доставка за DHL, а самото предприятие DHL би носило отговорност. Както подчертава нидерландското правителство, WR следва да се счита за самостоятелно заето лице и следователно за предприемач, който се е съгласил да работи без писмен договор и да получи плащане в брой. Предприемачеството е свързано с предприемачески риск, който включва личната отговорност на предприемача за лицата, с които работи и от които приема поръчки. Освен това предприемачът може да се предпази от такива рискове чрез застраховка или чрез прехвърлянето им към клиентите въз основа на договор.

3. Формулировката на относимите разпоредби

40. В зависимост от хипотезите, предвидени в член 33, параграф 3 от Директивата, сред лицата, отговорни за плащане на акциза, фигурира лицето, извършващо доставката, или лицето, което държи стоките, предназначени за доставка, или лицето, на което се доставят стоките.

41. Според мен формулировката на тази разпоредба е ясна и същевременно особено широка.

42. Както отбелязва правителството на Обединеното кралство, нищо в Директивата (нито пък в предшестващата я Директива 92/12/ЕИО[13]) не възпрепятства държавите членки да задължат всяко лице, което държи акцизни стоки за търговски цели извън режим отложено плащане на акциз, да плати дължимото данъчно задължение, нито пък съществува изискване, според което, за да „държи" стоките, дадено лице трябва да е наясно с акцизния им статус.

43. Обичайното значение на използваните в Директивата понятия „държане" и „извършване на доставката" на стоките е ясно — изисква се единствено фактическото държане на стоките. С оглед на липсата в това отношение на разминаване между текстовете на различните езици може да се заключи, че изразът „лицето, което държи стоките" се отнася до всяко лице, в чието фактическо държане са стоките, освен ако това тълкуване не противоречи на целта на разпоредбата или на общите принципи на правото.

44. Ако волята на законодателя на Съюза е била да изисква действително или презумирано знание, той щеше да го предвиди изрично.

12 Този довод вече е бил изтъкван от практикуващите специалисти в миналото. Вж. Snell, C. Whose duty is it anyway?, No 5 Chambers Commercial & Chancery Bulletin, Winter 2015/2016, 8—9.

13 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, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129).

45. Вярно е, че в законодателството на Съюза в областта на акцизите липсва определение на понятието „държане“. Както отбелязва Комисията обаче, контекстуалното тълкуване показва, че съществува такова определение в митническото законодателство — система, която има много допирни точки със законодателството в областта на акцизите. Съгласно член 5, параграф 34 от Митническия кодекс на Съюза[14] „държател на стоките“ означава лицето, което е собственик на стоките или което има подобно право на разпореждане с тях, *или което има физически контрол върху тях*“ (курсивът е мой).

46. Широката формулировка на член 33 от Директивата гарантира, че *всяко лице*, което държи стоките до плащането на акциза, носи отговорност, както е отбелязал Съдът в решение Gross[15]. Това дело се отнася до тълкуването на член 7 от Директива 92/12 (предшественик на член 33 от Директивата), и по-специално дали последващите държатели на стоки, които са били освободени за потребление, могат да са задължени за плащане на акциз лица. В крайна сметка това се потвърждава и от целта на Директивата, а именно да се гарантира, че данъчното задължение действително ще бъде събрано.

47. Правилността на възприетия от Съда подход по делото Gross е защитавана и в правната литература[16].

48. Както основателно е приел Upper Tribunal (Въззивен съд) на Обединеното кралство по дело B&M Retail Ltd v HMRC[17] — дело, което не засяга пряко член 33 от Директивата, а по-скоро се отнася до тълкуването и отговорността по член 7 от Директивата, но все пак е относимо към настоящия случай — „[с]поред нас решението Gross предоставя ясното правомощие, след като акцизните стоки, за които не е бил платен акциз, са в обращение в държавата членка по тяхното местоназначение, властите на тази държава членка да имат възможност да изберат на кого от последващите държатели на стоките да начислят акциза, при условие че не е имало предишно начисляване. Това съответства на политиката, стояща в основата на Директивата от 2008 г. […], съгласно която именно засегнатата държава членка е длъжна да следи за плащането на акцизи за стоки, чието освобождаване за потребление е установено. Следователно възприетото в случая разрешение е в съответствие с принципа, че следва да може акцизът да се начисли на лице, за което е установено, че държи стоки, за които не е платен акциз, макар да е възможно стоките да са подлежали на предходно освобождаване за потребление в същата държава членка, доколкото не е имало предходно начисляване на дължимия акциз“.

49. Тук бих се съгласил и с решението от 19 март 2019 г. (т. 66), в което запитващата юрисдикция „се съгласява, че според политиката, стояща в основата на Директивата от 2008 г., […] всяка държава членка е длъжна да следи за плащането на акцизните задължения […]. Би се предизвикало изкривяване на вътрешния пазар, ако държавите членки не предприемат действия, за да гарантират, че стоките, за които е трябвало да бъде платен акциз, няма да бъдат допуснати до свободно обращение в единния пазар заедно със стоките, за които акцизът е платен. Както е отбелязал и Въззивният съд в Davison and Robinson[18], при липсата на относима информация относно предходно освобождаване за потребление HMRC следва да начисли акциза на лицето, за което е установено, че държи разглежданите стоки, ако това лице е единственото установено лице, отговорно за заплащането на акциза. Следва да се отбележи твърдението на HMRC, че когато шофьорът не е в състояние да посочи изпращача, вносителя или своя работодател, какъвто е настоящият случай [с WR], единственото лице, на което може

14 Регламент (ЕС) № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета от 9 октомври 2013 година за създаване на Митнически кодекс на Съюза (ОВ L 269, 2013 г., стр. 1).

15 Решение от 3 юли 2014 г. (C-165/13, EU:C:2014:2042).

16 Вж. по-специално *Rehberg*, E. et N. Ring. Steuerschuld als Besitzer im Verbrauchsteuerrecht? EU-Umsatz-Steuerberater, 2014 (3. ed.), p. 51 и *Bogaerts*, D. Gross. Liability to excise duty. Products released for consumption in one Member State and held for commercial purposes in another Member State. Court of Justice. — Highlights & Insights on European Taxation, 2014, No. 10, 52—53.

17 [2016] UKUT 429 (TCC) [2016] STC 2456.

18 Davison and Robinson Ltd v HMRC [2018] UKUT 437 (TCC).

да бъде начислен акцизът, е самият шофьор. Ако не може да му бъде начислен акциз поради обстоятелството, че HMRC или съд са заключили, че той не е знаел за акцизното задължение върху стоките, възможностите за контрабанда и измама стават значително по-големи. По същия начин обективната отговорност изглежда е призната като характеристика на режима по последващите директиви, както е описан първоначално […] в Greenalls[19]".

50. В действителност не мога да не се съглася с анализа в Greenalls, където Lord Hoffmann приема в точка 4 от своето решение (с което се съгласява мнозинството от Камарата на лордовете), че „Директивата [от 1992 г.] е приета като част от създаването на единен пазар без фискални граници. Основната цел на Директивата е да установи единна уредба на определянето на момента на настъпване на изискуемостта на акцизното задължение, за да се избегне събирането на акцизи върху едни и същи стоки в различни държави". В това решение Камарата на лордовете приема, че дружество, притежаващо складове, носи обективна отговорност за плащането на акциза върху водка, която е била освободена за износ от данъчния склад на дружеството, но в даден момент е отклонена чрез измама. Като цитира решение Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201), Lord Hoffmann отбелязва (в т. 7), че определянето на лицето или лицата, отговорни за плащането на акциза, след като стоките са „освободени за потребление", е въпрос, чието решение е оставено в ръцете на държавите членки. Съгласно приложимата разпоредба изразът „освобождаване за потребление" не се квалифицира с думи като „законно". Така Lord Hoffmann стига до извода, че складовото дружество носи обективна отговорност.

51. По същия начин смятам, че всеки държател на стоки като WR следва да се счита за обективно отговорен.

52. Съгласен съм със застъпеното от запитващата юрисдикция становище в точки 67 и 68 от решението от 19 март 2019 г., че „тази политика според нас е отразена в текста на Директивата и на правилата. Съгласни сме […], че обичайното значение на термините „държане" или „извършване на доставка" на стоки не предполага никакво изискване лицето да е знаело за данъчния статус на стоките. Макар несъмнено справедливостта и пропорционалността да са основни принципи както на правото на Съюза, така и на англосаксонската правна система, те невинаги изключват възможността за ангажиране на обективна отговорност. Определено намираме за основателен довода, че с оглед на политиката, стояща в основата на Директивата, ангажирането на обективната отговорност на шофьора при тези обстоятелства не нарушава принципите за справедливост или пропорционалност […] Предмет на данъчно облагане обикновено са обективни събития или сделки, без да се държи сметка за субективните възприятия на данъчнозадълженото лице".

53. Както отбелязва нидерландското правителство, такова буквално тълкуване на член 33, параграф 3 от Директивата се потвърждава от структурата на тази Директива. Директивата предвижда изискването за знание само в случай на нередовност при движение на акцизни стоки под режим отложено плащане по смисъла на член 8, параграф 1, буква а), подточка ii) от нея. Това становище е възприето и в решение Gross[20]. От тази съдебна практика е видно, че член 33, параграф 3 не трябва да се тълкува по начин, който би „направил по-несигурно събирането на акциза, дължим при преминаването на граница на Съюза".

19 Greenalls Management Ltd v Customs and Excise Commissioners [2005] UKHL 34.

20 Решение от 3 юли 2014 г. (C-165/13, EU:C:2014:2042, точки 24—27).

54. Всъщност на практика винаги ще се изисква гаранция при такова движение (най-често от изпращача на акцизните стоки). В такъв случай събирането на акциза е гарантирано. По тези причини законодателят на Съюза е избрал в член 8, параграф 1, буква а), подточка ii) от Директивата да ограничи отговорността на другите лица, които са участвали в нередовното извеждане, до лицата, които са знаели или логично е следвало да знаят за нередовния характер на извеждането.

55. В случаите, когато посочената гаранция не е налице, тъй като не се е изисквала такава гаранция, какъвто е настоящият случай, законодателят не е счел за желателно включването на изискването за знание. Поради това и законодателят на Съюза не е включил изискването за знание в член 33, параграф 3 от Директивата.

56. Що се отнася до фактите в основата на спора по главното производство — въз основа на подхода, възприет от националните данъчни органи — в случая не става въпрос за нередовно извеждане от режим отложено плащане на акциз по смисъла на член 7, параграф 2 от Директивата, а за нередовно държане на стоки за търговски цели в държава членка, различна от тази, в която е платен акцизът, което според националните данъчни органи поражда задължение за плащане на акциз на основание член 33 от тази директива.

57. Както отбелязва Комисията обаче, положението на практика е същото: стоки, за които се дължи акциз, се държат извън режим отложено плащане на акциз, поради което акцизът се дължи незабавно. Не е необходимо движението на облагаеми стоки между държавите членки да се извършва в режим отложено плащане на акциз, но все пак се подчинява на режим, който в голяма степен е аналогичен. Действително от гледна точка на държавата членка по местоназначение няма разлика между стоки, които са били нередовно отклонени от режим отложено плащане на акциз в друга държава членка и които са били внесени в нея, от една страна, и стоки, върху които акцизът е платен в друга държава членка и след това са били внесени в нея, от друга страна. И в двата случая съществува задължение за незабавно плащане на акциз.

58. От всички гореизложени съображения следва, че в смисъла на понятието „държане", съдържащо се в член 33, параграфи 1 и 3 от Директивата, се включва обикновено фактическо държане.

4. Член 38 от Директива 2008/118

59. Съгласен съм с правителствата на Нидерландия и Италия, както и с Комисията, които по същество твърдят, че отговорът на повдигнатия в случай като този в главното производство въпрос не се изчерпва само с изложеното по-горе. Това не е случай, в който движението на стоките и плащането на акцизите са се развили по обичаен начин. Това е случай, в който е била налице нередовност, поради което и член 38 от Директивата би могъл да намери приложение за целите на предоставянето на полезен отговор на преюдициалните въпроси. Съгласно член 38 акцизът се дължи inter alia от „всяко лице, взело участие в нередовността". Лице, което извършва превоза на стоки и в чието фактическо държане са тези стоки към момента на допускане на нередността, може да се счита за „взело участие" в нередовността, дори и участието да е пасивно и дължащо се на невнимание.

60. При всички положения смятам, че евентуалната приложимост на член 38 от Директивата към настоящия случай не променя анализа ми от гледна точка на член 33 от същата: лице, което се намира в положение като това на WR, дължи плащането на акциза.

61. Член 38, параграф 3 от Директивата определя лицата, които дължат плащане на акциза в случай на нередовност. Освен лицето, което е дало обезпечение за плащането на акциза, тази разпоредба включва и *„всяко лице, взело участие в нередовността“*.

62. Споделям мнението на Комисията и на нидерландското правителство, че лицето, което извършва превоза, на практика е участвало в нередовността. При всички положения член 38, параграф 3, както и член 33, параграф 3 от Директивата не изискват длъжникът да знае, че все още се дължи акциз за разглежданите стоки.

63. Този извод съответства на широкото тълкуване, дадено от Съда в решение от 17 октомври 2019 г., Comida paralela 12 [21], на формулировката „всяко лице, взело участие в нередовността“, съдържаща се в член 38, параграф 3 от Директива 2008/118.

64. Освен това споделям мнението на италианското правителство, че в настоящия случай изразът „всяко лице, взело участие в нередовността“ несъмнено може да се отнесе до шофьора на камиона WR. Той е бил професионалист и е могъл да вземе всички необходими мерки за предотвратяване на нежелано участие в контрабанда. Действително обективната отговорност е важна не само за да се гарантира, че има *лице*, което да плати акциза, но и за възпирането на контрабандата.

65. Това тълкуване се потвърждава от член 8, параграф 1, букви а) и б) от тази директива и освен това е в пълно съответствие с въведената с Директивата обща система, която цели да гарантира, че частноправните субекти, участващи в движението на акцизни стоки, нямат възможност за заобикаляне на задължения.

66. Както подчертава Комисията, съгласно логиката на Директивата съществуването на евентуално право на участие не е задължителен елемент на солидарната отговорност, макар да е възможно такова право да е предвидено в приложимото национално законодателство. Освен това е позволено на лица, които евентуално могат да бъдат данъчнозадължени, да сключват помежду си частноправни споразумения относно участието или освобождаването от отговорност. Още повече, нито една разпоредба или принцип на правото на Съюза не изисква съществуването на такова право. Както отбелязва Съдът в определение от 22 ноември 2001 г., Michel (C-80/01, EU:C:2001:632), въпросът дали лицето, отговорно за плащането на акциза, трябва да има право на възстановяване на сумата, платена за акциза, е оставен на държавите членки.

67. Действително от практиката на Съда следва, че тълкуването на Директивата, предложено в настоящото заключение, не засяга възможността, когато такава е предвидена в националното законодателство, лице като WR, за което е възникнало задължение за плащане на акциз при обстоятелства като разглежданите в главното производство, да предяви регресен иск срещу друго отговорно за плащането на акциза лице [22].

21 C-579/18, EU:C:2019:875, точки 34 и 35.

22 Вж. в този смисъл решение от 17 октомври 2019 г., Comida paralela 12 (C-579/18, EU:C:2019:875, т. 44).

IV. Заключение

68. Поради изложените съображения предлагам на Съда да отговори на поставените от Court of Appeal (Апелативен съд, Обединено кралство) преюдициални въпроси по следния начин:

„– Терминът „държане“, съдържащ се в член 33, параграфи 1 и 3 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 включва обикновено фактическо държане като това, осъществявано от WR в главното производство.

– Същият извод се налага mutatis mutandis по отношение на член 38 от тази директива, съгласно който акцизът се дължи inter alia от „всяко лице, взело участие в нередовността“. Лице, като WR, което извършва превоз на стоки и ги държи към момента на допускане на нередовността, може да се счита за „взело участие“ в нередовността, дори и участието да е пасивно и дължащо се на невнимание“.