Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА ОБЩИЯ СЪД (преюдициален състав)

26 ноември 2025 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Акцизи — Директива 2008/118/ЕО — Член 10, параграфи 2 и 4 от Директива 2008/118 — Нередовност, допусната по време на движение на акцизни стоки — Движение на стоки под режим отложено плащане на акциз — Установяване на нередовността по време на движението — Количество липсващи стоки, установено по време на разтоварването на превозното средство“

По дело T-690/24, [Kolinsen] [i],

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Gerechtshof's-Hertogenbosch (Апелативен съд Хертогенбос, Нидерландия) с акт от 18 декември 2024 г., постъпил в Съда на 30 декември 2024 г., в рамките на производство по дело

Inspecteur van de Douane

срещу

FL,

ОБЩИЯТ СЪД (преюдициален състав),

състоящ се по време на разискванията от: S. Papasavvas, председател, M. Sampol Pucurull, G. Steinfatt, D. Petrlík (докладчик) и W. Valasidis, съдии,

генерален адвокат: J. Martín y Pérez de Nanclares,

секретар: V. Di Bucci,

предвид това че на 16 януари 2025 г. на основание член 50б, трета алинея от Статута на Съда на Европейския съюз Съдът прехвърли преюдициалното запитване на Общия съд,

предвид това, че делото е от сферата по член 50б, първа алинея, буква б) от Статута на Съда на Европейския съюз и не повдига самостоятелен тълкувателен въпрос по смисъла на член 50б, втора алинея от посочения статут,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

* Език на производството: нидерландски.

[i] Името на настоящото дело е измислено. То не съвпада с истинското име на никоя от страните в производството.

като има предвид становищата, представени:

– за FL, от N. P. J. Ooyevaar,

– за белгийското правителство, от S. Baeyens и M. Jacobs, в качеството на представители,

– за нидерландското правителство, от M. K. Bulterman и P. P. Huurnink, в качеството на представители,

– за шведското правителство, от H. Eklinder, F.-L. Göransson, C. Meyer-Seitz и J. Olsson, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от M. Björkland и W. Roels, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 10, параграфи 2 и 4 от Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО (ОВ L 9, 2009 г., стр. 12).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Inspecteur van de Douane (митнически инспектор, Нидерландия) (наричан по-нататък „инспекторът“) и FL относно възстановяването на платения от последния акциз поради липсващото количество етилов алкохол, установено при доставката на тази стока в данъчен склад, намиращ се в Нидерландия.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Директива 2008/118 е отменена и заменена, считано от 13 февруари 2023 г., с Директива (ЕС) 2020/262 на Съвета от 19 декември 2019 година за определяне на общия режим на облагане с акциз (ОВ L 58, 2020 г., стр. 4). При все това, като се има предвид момента на настъпване на фактите по спора в главното производство настоящото преюдициално запитване трябва да се разгледа с оглед на разпоредбите на Директива 2008/118.

4 Съображение 11 от Директива 2008/118 е предвиждало следното:

„При нередовност акцизът следва да е дължим в държавата членка, на чиято територия е допусната нередовността, довела до освобождаването за потребление, а ако е невъзможно да се установи къде е допусната — в държавата членка, в която е установена. Ако

акцизните стоки не достигнат до мястото на получаването им без установяване на някаква нередовност, следва да се приеме, че нередовност е допусната в държавата членка на изпращане на стоките“.

5 Член 4 от Директива 2008/118 е гласял следното:

„За целите на настоящата директива, както и на нейните разпоредби за прилагане, се прилагат следните определения:

[…]

7) „режим отложено плащане на акциз“ е данъчен режим, прилаган по отношение на производството, преработката, държането и движението на акцизни стоки, които не са обхванати от митнически режим с отложено плащане или митническо направление, при който се отлага плащането на акциза;

[…]

11) „данъчен склад“ е място, където акцизни стоки се произвеждат, преработват, държат, получават или изпращат под режим отложено плащане на акциз от лицензиран складодържател в хода на неговата дейност, при спазване на определени условия, установени от компетентните органи на държавата членка, в която се намира данъчният склад“.

6 Член 7 от Директива 2008/118 е предвиждал следното:

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

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

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

[…]

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

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

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

[…]“.

7 Член 10 от Директива 2008/118 е гласял следното:

„1. При допускане на нередовност по време на движение на акцизни стоки под режим отложено плащане на акциз, водеща до тяхното освобождаване за потребление съгласно член 7, параграф 2, буква а), освобождаването за потребление става в държавата членка, в която е допусната нередовността.

2. При откриване на нередовност по време на движение на акцизни стоки под режим отложено плащане, водеща до тяхното освобождаване за потребление в съответствие с член 7, параграф 2, буква а), когато не е възможно да се определи къде е допусната нередовността, се приема, че тя е допусната в държавата членка и в момента на установяването ѝ.

[…]

4. Когато акцизни стоки, движещи се под режим отложено плащане, не пристигнат на мястото на получаване и по време на движението не е установена никаква нередовност, водеща до тяхното освобождаване за потребление съгласно член 7, параграф 2, буква а), се счита, че нередовността е била допусната в държавата членка на изпращане в момента на започване на движението, освен ако в четиримесечен срок, считано от датата, на която е започнало движението съгласно член 20, параграф 1, се представи доказателство, удовлетворяващо компетентните органи на държавата членка на изпращане за приключване на движението съгласно член 20, параграф 2, или за мястото, където е допусната нередовността.

[…]

6. За целите на настоящия член „нередовност“ означава ситуация, която възниква по време на движение на акцизни стоки под режим отложено плащане, различна от посочената в член 7, параграф 4, в резултат на която дадено движение или част от движение на акцизна стока не е приключило в съответствие с член 20, параграф 2“.

8 Член 17, параграф 1 от Директива 2008/118 е гласял следното:

„Акцизните стоки могат да се движат под режим отложено плащане на акциз на територията на [Европейския съюз], включително когато преминават през трета страна или трета територия:

а) от данъчен склад до:
   i) друг данъчен склад;

[…]“.

9 Член 20, параграф 2 от Директива 2008/118 е предвиждал следното:

„Движението на акцизни стоки под режим отложено плащане на акциз приключва, в случа[я], посочен[…] в член 17, параграф 1, буква а), подточк[а] i) […], когато получателят получи доставката на акцизните стоки […]“.

Нидерландското право

10 Член 2b, параграф 2 от Wet op de accijns (Закон за акцизите) от 31 октомври 1991 г. (Stb. 1991, № 561) в редакцията му, приложима към спора в главното производство, е имал следното съдържание:

„Движението на акцизни стоки под режим отложено плащане на акциз приключва в случаите, посочени в член 2a, параграф 1, букви a), b), c) и e), параграф 2 и параграф 3, букви a), b), c) и e), когато получателят получи доставката на акцизните стоки […]“.

11 В член 2c от Закона за акцизите е предвидено следното:

„[…]

2. Ако в Нидерландия се установи, че е възникнала нередовност по време на движение на акцизни стоки, посочено в параграф 1, което е довело до освобождаването за потребление на тези стоки по смисъла на член 2, параграф 1, буква a), и когато не е възможно да се установи къде е възникнала нередовността, се счита, че тя е настъпила в Нидерландия към момента на установяване на нередовността.

[…]

7. За целите на настоящия член „нередовност“ означава ситуация, различна от посочената в член 2, параграф 5, която възниква по време на движение на акцизни стоки под режим отложено плащане на акциз и в резултат на която движение или част от движение на акцизни стоки не е приключило в съответствие с член 2b, параграф 2.

[…]“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

12 През март и април 2019 г. FL доставя с кораб два товара съответно от 1 680 018 и 1 460 715 литра етилов алкохол в насипно състояние от данъчен склад в Белгия към данъчен склад в Нидерландия. Превозът е извършен в рамките на движение при отложено плащане на акциз на акцизни стоки, както е предвидено в членове 17—31 от Директива 2008/118.

13 При пристигането на мястото на получаване получателят установява, че е получил количества етилов алкохол, които са по-малки съответно с 9 239 и 4 732 литра от посочените в изготвените за прилагането на режима на отложено плащане на акциз електронни административни документи.

14 С две писма, изпратени през юли 2019 г., инспекторът уведомява FL за задължението му да плати в Нидерландия акциз в размер съответно на 42 405 евро и на 5 889 евро за констатираните липсващи количества етилов алкохол.

15 В съответствие с предоставената от инспектора информация FL подава в Нидерландия две акцизни декларации за сумите от 42 405 евро и 5 889 евро и плаща тези суми. Освен това Кралство Белгия също събира акциз в размер на 49 997,60 евро за първата от двете разглеждани доставки.

16 FL подава жалба по административен ред пред инспектора, която последният отхвърля с решение от 30 януари 2020 г. и отказва възстановяването на платения от FL акциз.

17 С решение от 20 юни 2022 г. rechtbank Zeeland-West-Brabant (Първоинстанционен съд Зеландия-Западен Брабант, Нидерландия) уважава жалбите на FL срещу решението на инспектора и постановява, че платеният от FL в Нидерландия акциз трябва да му бъде възстановен.

18 Инспекторът подава въззивна жалба пред запитващата юрисдикция, Gerechtshof's-Hertogenbosch (Апелативен съд Хертогенбос, Нидерландия).

19 Запитващата юрисдикция изразява съмнения по въпроса дали акцизът, свързан с липсващото количество доставен етилов алкохол, е дължим в Нидерландия на основание член 10, параграф 2 от Директива 2008/118 или в Белгия на основание член 10, параграф 4 от тази директива. По-специално тя иска по същество да се установи дали установяването на липсващо количество акцизни стоки, движещи се под режим отложено плащане на акциз, при разтоварването на транспортното средство, съдържащо посочените стоки, трябва да се разглежда като установяване на нередовност, допусната по време на движение на акцизни стоки съгласно член 10, параграф 2 от посочената директива, или по-скоро като ситуация, при която акцизни стоки не са пристигнали на мястото на получаване, без да е установена никаква нередовност по време на това движение по смисъла на член 10, параграф 4 от същата директива.

20 При тези обстоятелства Gerechtshof's-Hertogenbosch (Апелативен съд Хертогенбос) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 10, параграф 2 от Директива [2008/118] да се тълкува в смисъл, че условията по тази разпоредба са изпълнени, когато стоките, движещи се под режим отложено плащане на акциз, не пристигнат или не всички пристигнат на мястото на получаване и тези липси са установени едва при разтоварването на превозното средство, от което да следва, че установяването на такива липси представлява допуснатата нередовност и поради това държавата членка на пристигане е компетентна да начисли акциз? Или напротив, неизвестното предходно събитие, довело до липсите, трябва да се счита за допуснатата нередовност по смисъла на член 10, параграф 4 от Директива [2008/118], от което да следва, че държавата членка на изпращане е компетентна да начисли акциз?“.

По преюдициалния въпрос

21 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 10, параграф 2 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че се прилага към ситуация, при която акцизни стоки, движещи се под режим отложено плащане на акциз, не са пристигнали изцяло на мястото на получаване, а липсващото количество стоки е установено едва при разтоварването на транспортното средство, съдържащо посочените стоки, поради което, след като този начин нередовността по смисъла на тази разпоредба се счита за допусната в държавата на пристигане, акцизът е дължим в тази държава.

22 В самото начало следва да се припомни, че съгласно член 2 от Директива 2008/118 стоките, посочени в член 1 от тази директива, подлежат на облагане с акциз при тяхното производство на територията на Европейския съюз или при внасянето им на тази територия. Независимо че данъчното събитие, релевантно за облагането с акциз, е производството или вносът на съответните стоки на посочената територия, съгласно член 7, параграф 1 от Директива 2008/118 този данък става изискуем едва при освобождаването на тези стоки за потребление.

23 Съгласно член 17, параграф 1, буква а), подточка i) от Директива 2008/118 акцизните стоки могат да се движат под режим отложено плащане на акциз на територията на Съюза, какъвто по-специално е случаят в главното дело, от данъчен склад, намиращ се в една държава членка, до данъчен склад, намиращ се в друга държава членка. Характерната особеност на подобен режим на отложено плащане е, че акцизът за поставените под този режим стоки все още не е изискуем, въпреки че е настъпило данъчното събитие за облагане с акциз. Ето защо по отношение на подлежащите на облагане с акциз стоки този режим отлага изискуемостта на акциза до изпълнението на някое от условията за изискуемост (вж. в този смисъл решение от 28 януари 2016 г., BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, т. 22 и цитираната съдебна практика).

24 За акцизните стоки, движещи се под режим отложено плащане на акциз (наричани по-нататък „акцизни стоки“), член 7, параграф 2, буква а) от Директива 2008/118 предвижда, че всяко извеждане от този режим — било то редовно или нередовно — се счита за освобождаване за потребление.

25 В този контекст член 10 от Директива 2008/118 предвижда правилата за определяне на държавата членка, в която акцизните стоки следва да се считат за освободени за потребление в резултат на нередовности, допуснати по време на движението им.

26 За целите на прилагането на член 10 от Директива 2008/118 в параграф 6 от този член се определя понятието „нередовност“ като ситуация, която възниква по време на движение на акцизни стоки под режим отложено плащане на акциз, различна от посочената в член 7, параграф 4 от тази директива, в резултат на която ситуация дадено движение или част от движение на акцизна стока не е приключило в съответствие с член 20, параграф 2 от посочената директива.

27 Що се отнася до това понятие „нередовност“ Съдът вече е постановил, че установяването на липсващо количество акцизни стопи при доставката им разкрива ситуация, настъпила неминуемо в миналото, при която липсващите стоки не са били предмет на тази доставка и следователно тяхното придвижване не е приключило в съответствие с член 20, параграф 2 от Директива 2008/118. Поради това тази ситуация съставлява нередовност по смисъла на член 10, параграф 6 от тази директива. Нередовност от такова естество по необходимост налага извеждане на стоките от режима отложено плащане на акциз, а вследствие на това и освобождаване за потребление като предвиденото в член 7, параграф 2, буква а) от посочената директива (вж. в този смисъл решение от 28 януари 2016 г., BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, т. 43).

28 В това отношение следва да се подчертае, че само по себе си установяването на липсващо количество стоки при доставката не представлява нередовност по смисъла на член 10, параграф 6 от Директива 2008/118. Всъщност ситуацията, квалифицирана като нередовност от посочената в точка 27 по-горе съдебна практика, е тази, при която

липсващите стоки не са били предмет на доставка и поради това движението на посочените стоки не е приключило в съответствие с член 20, параграф 2 от Директива 2008/118. Следователно самото наличие на липсващо количество представлява нередовност по смисъла на член 10, параграф 6 от тази директива.

29 Освен това, тъй като понятието за нередовност е дефинирано по един и същ начин за целия член 10 от Директива 2008/118, то трябва да има едно и също значение както за целите на прилагането на член 10, параграф 2 от посочената директива, така и за целите на член 10, параграф 4 от нея. Така ситуацията, при която липсващите стоки не са били предмет на доставка на акцизни стоки, може, като нередовност по смисъла на член 10, параграф 6 от Директива 2008/118, да попада, в зависимост от обстоятелствата, в приложното поле на член 10, параграф 2 от посочената директива или на член 10, параграф 4 от нея.

30 В това отношение от текста на член 10, параграфи 2 и 4 от Директива 2008/118 следва, че член 10, параграф 2 от тази директива намира приложение, когато е установена нередовност „по време на движение“ на акцизни стоки, докато член 10, параграф 4 от посочената директива се отнася до случая, в който нередовността, макар и възникнала по време на движението, не е била установена по време на същото (вж. в този смисъл решение от 28 януари 2016 г., BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, т. 38 и 53).

31 Ето защо следва да се провери дали установяването на липсващо количество акцизни стоки, извършено при разтоварването на транспортното средство, съдържащо тези стоки, трябва да се счита за извършено още по време на движение на тези стоки по смисъла на член 10, параграф 2 от Директива 2008/118 или след приключването на това движение.

32 В това отношение, най-напред, от член 20, параграф 2 от Директива 2008/118 следва, че при движение на акцизни стоки от един данъчен склад към друг данъчен склад движението приключва, когато получателят получи доставката на тези стоки.

33 По-нататък, от контекста, в който се вписва член 20, параграф 2 от Директива 2008/118, следва, че законодателят на Съюза е искал да превърне действителното получаване на акцизните стоки в определящия елемент от условията, с оглед на които движението на тези стоки трябва да се преценява при доставката им (вж. в този смисъл решение от 28 януари 2016 г., BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, т. 30).

34 Освен това, ако получаването на доставка следва да се счита за извършено от момента, в който транспортното средство, с което се превозват акцизни стоки, е пристигнало на мястото на тяхното получаване, без все още получателят да е могъл да измери действително доставеното количество, изискуемостта на данъка в този момент би довела до нарушаване на изискванията, свързани със самото естество на разглеждания данък, което предполага да се знае точно количеството на освободените за потребление стоки (вж. в този смисъл решение от 28 януари 2016 г., BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, т. 32 и 33).

35 Накрая, следва да се отбележи, че подлежащите на облагане с акциз стоки по правило се доставят на складодържател в данъчен склад. Като изисква обаче, съгласно член 16, параграф 2, буква г) от Директива 2008/118, от складодържателя да въвежда в данъчния си склад и да вписва в отчетността си, при приключване на движението, всички акцизни стоки, като по този начин тези физически и счетоводни операции съвпадат с края на движението, законодателят на Съюза е искал да постави този край в момента, в който подобни стоки

действително са били получени от складодържателя и в който тяхното количество е можело да бъде точно измерено с оглед на вписването им в отчетността на склада (вж. в този смисъл решение от 28 януари 2016 г., BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, т. 34).

36 При тези условия член 20, параграф 2 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че краят на движението на акцизни стоки трябва да се счита за настъпил едва в момента, в който получателят е в състояние да узнае точно количеството на действително получените от него стоки (вж. в този смисъл решение от 28 януари 2016 г., BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, т. 32).

37 Следователно краят на движението на стоките, подлежащи на облагане с акциз, не може да се счита за настъпил преди пълното разтоварване на превозното средство, съдържащо тези стоки, тъй като такова разтоварване или проверка преди него позволяват на получателя да узнае точно количеството на действително получените от него стоки (вж. в този смисъл решение от 28 януари 2016 г., BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, т. 33).

38 От това следва, че установяването на липсващо количество стоки, извършено при разтоварването на транспортното средство, съдържащо тези стоки, или след пълното му разтоварване, трябва да се счита за извършено още по време на движението на такива стоки по смисъла на член 10, параграф 2 от Директива 2008/118.

39 Този извод не се засяга от съмненията на запитващата юрисдикция, че ако се предостави такъв обхват на член 10, параграф 2 от Директива 2008/118, съществува опасност член 10, параграф 4 от тази директива да се обезсмисли, тъй като липсващо количество стоки винаги ще бъде установено най-късно при разтоварването на превозното средство и че такава ситуация винаги би попаднала в приложното поле на член 10, параграф 2 от тази директива.

40 Всъщност член 10, параграф 4 от Директива 2008/118 е предназначен винаги да се прилага по-специално когато полученото от получателя количество акцизни стоки е по-малко от това, което е трябвало да му бъде доставено, но тази нередовност, по каквато и да е причина, не е установена по време на движението, а на по-късен етап. Такъв може да бъде по-специално случаят, когато получателят не е извършил проверка на количеството на стоките при разтоварването им и липсващото количество стоки е било установено едва след приключване на движението на посочените стоки или още когато поради неправилна проверка на количеството на стоките по време на разтоварването им получателят е преценил, че доставеното количество е пълно, а констатацията за липсващо количество е направена едва впоследствие.

41 Също така съображение 11 от Директива 2008/118 не може да доведе до различно тълкуване, тъй като то само обобщава съдържанието на член 10, параграфи 1, 2 и 4 от тази директива и не позволява отклонение от правилата за определяне на държавата членка, в която акцизът е дължим, както са тълкувани от Съда в решение от 28 януари 2016 г., BP Europa (C-64/15, EU:C:2016:62), по-специално в светлината на член 20, параграф 2 от посочената директива.

42 С оглед на гореизложеното на преюдициалния въпрос следва да се отговори, че член 10, параграф 2 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че се прилага към ситуация, при която акцизни стоки не са пристигнали изцяло в мястото на получаване, а липсващото количество стоки е установено едва при разтоварването на транспортното

средство, съдържащо посочените стоки, поради което, след като този начин нередовността по смисъла на тази разпоредба се счита за допусната в държавата на пристигане, акцизът е дължим в тази държава.

По съдебните разноски

43 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 Общия съд, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения

ОБЩИЯТ СЪД (преюдициален състав)

реши:

Член 10, 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

се прилага към ситуация, при която акцизни стоки, движещи се под режим отложено плащане на акциз, не са пристигнали изцяло в мястото на получаване, а липсващото количество стоки е установено едва при разтоварването на транспортното средство, съдържащо посочените стоки, поради което, след като този начин нередовността по смисъла на тази разпоредба се счита за допусната в държавата на пристигане, акцизът е дължим в тази държава.

Papasavvas Sampol Pucurull Steinfatt

Petrlík Valasidis

Обявено в открито съдебно заседание в Люксембург на 26 ноември 2025 година.

Подписи