РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

13 декември 2007 година *

По дело C-374/06

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Finanzgericht Дюселдорф (Германия) с акт от 6 септември 2006 г., постъпил в Съда на 14 септември 2006 г. в рамките на производство по дело

BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH

срещу

Hauptzollamt Bielefeld,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н P. Jann, председател на състав, г-н A. Tizzano, г-н A. Borg Barthet, г-н M. Ilešič (докладчик) и г-н E. Levits, съдии,

* Език на производството: немски.

генерален адвокат: г-н M. Poiares Maduro,
секретар: г-н J. Swedenborg, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 6 септември 2007 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH, от адв. M. Dettmeier, Rechtsanwalt,

— за германското правителство, от г-н M. Lumma и г-н C. Blaschke, в качеството на представители,

— за португалското правителство, от г-н L. Fernandes и г-н A. Simões, в качеството на представители,

— за Комисията на Европейските общности, от г-н W. Mölls, в качеството на представител,

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 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, стр. 1, Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129), изменена с Регламент (ЕО) № 807/2003 на Съвета от 14 април 2003 година относно адаптирането към Решение 1999/468/ЕО на разпоредбите за комитетите, които подпомагат Комисията при упражняване на изпълнителните ѝ правомощия, установени в инструментите на Съвета, приети съгласно консултативната процедура (единодушие) (ОВ L 122, стр. 36, Специално издание на български език, 2007 г., глава 1, том 4, стр. 160, наричана по-нататък „Директива 92/12“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH (наричано по-нататък „BATIG“) и Hauptzollamt Bielefeld (наричана по-нататък „Hauptzollamt“) относно отказа на последната да възстанови заплатената сума за получени данъчни бандероли, които впоследствие са поставени върху пакети цигари, предназначени за германския пазар, но са откраднати в Ирландия по време на изпращането им.

Правна уредба

Общностна правна уредба

3 Съгласно член 1, параграф 1 от Директива 92/12, същата установява режима на продуктите, подлежащи на облагане с акцизи.

4 Член 3, параграф 1 от Директива 92/12 посочва, че тя се прилага на общностно равнище за тютюневите изделия.

5 Член 6 от Директива 92/12 гласи:

„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. Облагането с акциз и неговото събиране се извършват в съответствие с процедурата, установена във всяка държава-членка, като под това се разбира, че държавите-членки прилагат едни и същи процедури за облагане и събиране по отношение на национални стоки и на тези от други държави-членки.“

6 Съгласно член 20, параграф 1, първа алинея от Директива 92/12, „[в] случай, че в хода на придвижването е било извършена/о нередност или нарушение във връзка с облагането с акциз, акцизът се дължи в държавата-членка, в която е извършена/о нередността или нарушението, от физическото или юридическото лице, дало обезпечение за плащането на акцизите в съответствие с член 15, параграф 3, без да се засяга образуването на наказателно производство.“

7 Член 21, параграф 1 и параграф 2, втора алинея от Директива 92/12 гласи:

„1. Без да се засяга член 6, параграф 1, държавите-членки могат да поставят изискване стоките, освободени за потребление на тяхната територия, да носят данъчни обозначения или национални разпознавателни обозначения за данъчни цели.

2. […]

Без да се засягат разпоредбите, които гарантират правилното прилагане на настоящия член и за да се избегне всякаква данъчна измама, отклоняване от данъчно облагане и злоупотреба с данъци, държавите-членки следят бандеролите да не създават пречка за свободното движение на продуктите, подлежащи на облагане с акциз.“ [неофициален превод]

8 Член 22, параграфи 1и 2 от Директива 92/12 предвижда:

„1. В подходящи случаи, за подлежащи на облагане с акциз продукти, които са били освободени за потребление, могат, при поискване от търговец в хода на неговата дейност, да са налице условия за възстановяване на акциза от данъчните власти на държавата-членка, в която те са били освободени за потребление, ако те не са предназначени за потребление в тази държава-членка.

Държавите-членки обаче могат да откажат на поискване за възстановяване, ако то не удовлетворява изисквания за правилност, които те са определили.

2. При прилагането на параграф 1 действат следните разпоредби:

а) изпращащият стоките е длъжен, при тяхното изпращане, да направи поискване за възстановяване от компетентните власти на своята държава-членка и да представи доказателства, че акцизът е бил платен. Компетентните власти не могат обаче да откажат възстановяване единствено на основанието, че не е бил представен документ, издаден от същите данъчни власти, който удостоверява извършването на началното плащане;

[…]

г) за подлежащи на облагане с акциз продукти, освободени за потребление в една държава-членка и, съответно, носещи съответното данъчно обозначение или разпознавателно обозначение на тази държава-членка, могат да са налице условия за възстановяване на акциза, дължимо от данъчните власти на държавата-членка, която е издала данъчните или разпознавателните обозначения, ако данъчните власти на държавата-членка, която ги е издала, са установили, че тези обозначения са били унищожени."

9 Съгласно член 2, параграф 1, буква а) от Директива 95/59/ЕО на Съвета от 27 ноември 1995 година относно данъците, различни от данъка върху оборота, които оказват влияние върху потреблението на тютюневи изделия (ОВ L 291, стр. 40, Специално издание, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 5), цигарите се считат за тютюневи изделия.

10 Член 10, параграф 1 от Директива 95/59 гласи по-специално, че „[п]равилата за събиране на акциз се хармонизират най-късно на последния етап" и че „[п]о време на предшестващите етапи акцизът по принцип се събира посредством данъчни бандероли".

Национална правна уредба

11 § 1 от германския Закон за данъците върху тютюна (Tabaksteuergesetz) от 21 декември 1992 г. (BGBl. 1992 I, стр. 2150) в редакцията му в сила към момента на настъпване на фактите по главното производство (наричан по-нататък „TabStG") предвижда, че с акциз върху тютюна се облагат цигари, пури и пурети, както и тютюн за пушене (тютюневи изделия).

12 § 12 от TabStG, озаглавен „Използване на данъчните бандероли, деклариране за целите на данъка“, предвижда в алинеи 1 и 2:

„(1) По отношение на тютюневите изделия данъкът трябва да бъде заплатен посредством използване на данъчни бандероли. Използването включва обезсилването и поставянето на данъчните бандероли върху всеки пакет. Данъчните бандероли следва да се използват, когато данъкът стане изискуем.

(2) Производителят или вносителят трябва да заяви данъчните бандероли с одобрени от административните органи образци и трябва сам да изчисли дължимата за тях сума (деклариране за данъчни цели). […] Данъкът е изискуем от момента на получаването на данъчните бандероли в размера, посочен върху тях. Когато данъчните бандероли са изпратени, за дата за получаване се счита вторият работен ден след изпращането им. Длъжник е получателят […]“.

13 § 22 от TabStG, озаглавен „Освобождаване, възстановяване на данъка“ уточнява в алинеи 1—3 от него:

„(1) По искане се допуска освобождаване или възстановяване на данъка, ако тютюневите изделия са приети в данъчен склад или се транспортират или изнасят под данъчен контрол от данъчната територия за друга държава-членка. Вносителите или упълномощени получатели, които не са складодържатели, се ползват също от освобождаването или възстановяването на данъка, ако тютюневите изделия, които те са внесли или са получили, са унищожени или бракувани под данъчен контрол.

(2) Ако данъкът е заплатен посредством използването на данъчни бандероли, може да се извърши освобождаване или възстановяване само ако данъчните бандероли са били унищожени или обявени за невалидни под данъчен контрол и само когато съдържанието на пакетите е все още цяло.

(3) Алинея 1 се прилага по аналогия по отношение на дължимата сума за данъчните бандероли, ако бандеролите, които все още не са обезсилени, се върнат на Hauptzollamt или ако обезсилените данъчни бандероли се унищожат или обявят за невалидни под данъчен контрол и данъкът не е станал изискуем."

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

14 На 1 април 2004 г. Tuxedo GmbH (наричано по-нататък „Tuxedo"), чийто правоприемник е BATIG, закупува от Hauptzollamt данъчни бандероли на обща стойност 184 170,46 EUR за цигари, произведени в Ирландия от P.J. Carroll & Co. Ltd (наричано по-нататък „Carroll") и предназначени за германския пазар.

15 Tuxedo изпраща тези данъчни бандероли на Carroll, което ги поставя върху отделните пакети с цигари. След това в рамките на вътреобщностния режим на отложено плащане Carroll изпраща цигарите на търговски партньор, установен в Нидерландия. На 29 април 2004 г. обаче всички цигари са откраднати в пристанището в Дъблин (Ирландия).

16 Carroll заплаща на ирландската митническа администрация 277 587,30 EUR акцизи поради извеждането на цигарите от режим отложено плащане в Ирландия.

17 На 18 август 2004 г. Tuxedo иска от Hauptzollamt възстановяването на сумата от 184 445,64 EUR, която е заплатил за получаването на данъчните бандероли, с мотива, че бандеролите не могат повече да бъдат използвани за заплащането на германския данък върху тютюна. Според Tuxedo действително можело да се предположи, че всички откраднати цигари ще бъдат продадени на британския черен пазар.

18 С решение от 30 август 2004 г., което, след като е оспорено от Tuxedo, е потвърдено с решение от 15 октомври 2004 г., Hauptzollamt отказва възстановяването с мотива, че получателят трябва да понесе риска от загубата на данъчните бандероли. Според Hauptzollamt не може да се изключи, че пакетите цигари, носещи посочените бандероли, ще бъдат продадени на германска данъчна територия. Освен това тя твърди, че данъчните бандероли не са били нито унищожени, нито обявени за невалидни, каквото е изискването на § 22, алинея 3 от TabStG.

19 Тогава Tuxedo предявява иск пред Finanzgericht Düsseldorf. То твърди по същество, че дължимата за данъчните бандероли сума, която не е включена в последващ или едновременно наложен данък, е в противоречие с Директива 92/12. Всъщност от тази директива следвало, че акцизите могат да се събират само в държавата-членка, в която е извършена/о нередността или нарушението при режим на отложено плащане, дори когато друга държава-членка изисква използването на данъчни бандероли. В противен случай било налице многократно облагане с акцизи, което засягало търговията в рамките на Общността по смисъла на член 21, параграф 2, втора алинея от Директива 92/12.

20 Hauptzollamt възразява, че с получаването на германските данъчни бандероли свързаното с тях задължение е станало изискуемо. Не било възможно да се възстанови заплатената за тях сума, предвид обстоятелството че не е налице връщане, унищожаване или обявяване за невалидни на посочените бандероли. Тя твърди, че освен вече събрания в Ирландия данък не бил налице друг германски данък върху тютюна, а задължение, което възниква в резултат на

получаването на германски данъчни бандероли, така че не можело да се говори за двойно данъчно облагане. Несъмнено била налице двойна тежест, но тя била присъща на Директива 92/12. Не била налице пречка за свободното движение на стоки, подлежащи на облагане с акциз, тъй като тази двойна тежест съществувала само в хипотезата на предходна нередност.

21 Тъй като счита, че е необходимо тълкуване на Директива 92/12, за да реши висящия пред него спор, Finanzgericht Düsseldorf решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Следва ли Директива [92/12] да се тълкува в смисъл, че държава-членка, която посредством издаването на данъчни бандероли е събрала акцизи, с които се облагат тютюневи изделия, е длъжна да възстанови на получателя на посочените данъчни бандероли платената за тях сума, когато тютюневите изделия, носещи тези данъчни бандероли в друга държава-членка, са неправомерно изведени от режим отложено плащане и последицата от това е, че тази [друга] държава-членка събира акцизите, с които се облагат тютюневите изделия, от установения там търговец, който е изпратил тютюневите изделия в рамките на вътреобщностния режим на отложено плащане?“

По преюдициалния въпрос

22 В самото начало следва да се изтъкне, че получените от Tuxedo данъчни бандероли от германските данъчни органи са били поставени върху тютюневите изделия, докато те са били още под режим отложено плащане, и поради това акцизът все още не е бил изискуем.

23 Освен това е установено, че BATIG, което е правоприемник на Tuxedo, не е в състояние да представи на германските данъчни органи доказателство, че откраднатите в Ирландия по време на изпращането им тютюневи изделия не са били продавани в Германия.

24 При това положение със своя преюдициален въпрос препращащата юрисдикция иска да установи дали съгласно Директива 92/12 е недопустима правната уредба на държава-членка, която изключва възстановяването на заплатена сума за получените данъчни бандероли на тази държава-членка, когато те са поставени върху подлежащите на облагане с акциз продукти преди освобождаването им за потребление в посочената държава-членка, при положение че тези продукти са били откраднати в друга държава-членка, което води до заплащането на акциз в нея, и че не е представено доказателство, че откраднатите продукти не са продавани в държавата-членка, издала посочените бандероли.

25 Член 6 от Директива 92/12 уточнява, че акцизът се дължи от момента на освобождаване за потребление и че условията, при които акцизът става изискуем, и акцизната ставка, която следва да се приложи, са действащите на датата, на която акцизът става изискуем в държавата-членка, в която се осъществява освобождаването за потребление. Член 21, параграф 1 от Директива 92/12 признава на държавите-членки възможността да поставят данъчни бандероли върху продуктите, предназначени за освобождаване за потребление върху тяхната територия. Накрая, член 10, параграф 1 от Директива 95/59 предвижда, че по време на етапите, предхождащи този на хармонизация на реда и условията за събиране на акциз, акцизът по принцип се събира посредством данъчни бандероли.

26 В светлината на тези разпоредби става ясно, че издаването на данъчни бандероли на даден икономически оператор от държава-членка представлява за последната начин за предварително събиране на акциза върху продуктите, които търговецът има намерение да освободи за потребление в посочената държава-членка.

27 Безспорно е обаче, че веднъж поставени върху отделните пакети цигари като разглежданите в главното производство, данъчните бандероли не могат да бъдат свалени, без да бъдат унищожени. Поради това, когато даден икономически оператор поставя издадени от държава-членка данъчни бандероли върху такива продукти, за които се предполага, че ще бъдат освободени за потребление в тази държава-членка, следва да се приеме, че посочената държава-членка предварително събира акциза върху същите продукти.

28 Така в делото по главното производство BATIG е заплатило предварително германския акциз за откраднатите продукти.

29 Освен това, когато както в делото по главното производство, тютюневите изделия, които се движат под режим отложено плащане, са откраднати, кражбата им представлява неправомерно извеждане от режим отложено плащане по смисъла на член 6, параграф 1, буква а) от директива 92/12, така че акцизът е дължим в държавата-членка, в която е осъществена кражбата съгласно член 20, параграф 1 от същата директива.

30 Така в делото по главното производство акцизите върху откраднатите продукти са станали дължими в Ирландия.

31 Обстоятелството обаче, че данъчните бандероли не са могли да послужат за заплащане на акцизите, не означава непременно, че за съответните търговци възниква право на възстановяване на сумата, заплатена за получаването на посочените бандероли.

32 Всъщност, както точно подчертава генералният адвокат в точки 33—35 от заключението си по дело Heintz van Landewijck, по което е постановено Решение от 15 юни 2006 г. (C-494/04, Recueil, стр. I-5381), данъчните бандероли имат присъща стойност, която ги отличава от обикновената квитанция за установяване плащането на дадена парична сума на данъчните органи на издалата тези бандероли държава-членка.

33 В случай на загуба такива бандероли могат да се използват за незаконосъобразни цели, защото самото им наличие върху подлежащите на облагане с акциз продукти представлява презумпция, че акцизите са били заплатени в държавата-членка на издаването им и поради това търговията с тези продукти в нея е разрешена.

34 В това отношение следва да се припомни, че, както Съдът вече е посочил, пазарът на цигари е особено благоприятен за развитието на незаконната търговия (Решение от 10 декември 2002 г. по дело British American Tobacco (Investments) и Imperial Tobacco, C-491/01, Recueil, стр. I-11453, точка 87 и Решение от 29 април 2004 г. по дело British American Tobacco, C-222/01, Recueil, стр. I-4683, точка 72).

35 Така, когато икономически оператор, който е получил данъчни бандероли, не е в състояние да представи доказателство, че тези бандероли няма да се използват за продажбата на подлежащите на облагане с акциз продукти в държавата-членка на издаването им, тази държава има легитимен интерес да откаже възстановяването на заплатената сума.

36 Съдът се е произнесъл в този смисъл в своето Решение по дело Heintz van Landewijck, посочено по-горе, в което въпросът е да се установи дали Директива 92/12 допуска законодателство на държава-членка, което не предвижда връщане на сумата на акцизите, заплатени посредством придобиването на данъчни бандероли, когато тези данъчни бандероли са изчезнали, преди да бъдат поставени.

37 По посоченото дело дружеството Heintz van Landewijck SARL е получило от нидерландските органи данъчни бандероли за тютюневи изделия, но тези бандероли са изчезнали преди да бъдат поставени. Дружеството, което иска възстановяването на сумата, заплатена за придобиването на бандеролите, твърди по-конкретно, че не е освободило за потребление в Нидерландия подлежащи на облагане с акциз продукти.

38 Съдът постановява, че Директива 92/12 не създава пречка държавите-членки да предвидят национални правни норми, които определят, че в случай на изчезване на данъчни бандероли придобилото ги лице понася финансовите последици от загубата им (Решение Heintz van Landewijck, посочено по-горе, точка 41).

39 Съдът постановява също, че такива национални правни норми не противоречат на принципа на пропорционалност. Всъщност той приема, че национална правна уредба, която позволява на придобилото данъчни бандероли лице да получи възстановяване само въз основа на твърдението, че те са изгубени, създава риск от насърчаване на злоупотреби и измами, чието предотвратяване представлява именно една от преследваните от общностното законодателство цели (Решение по дело Heintz van Landewijck, посочено по-горе, точки 42 и 43).

40 По-нататък той счита, че националните правни норми, които предвиждат, че в случай на изчезване на данъчни бандероли финансовите последици се понасят от придобилото ги лице, допринасят за реализирането на целта да се предотврати използването на бандеролите с измамна цел и не надхвърлят необходимото за постигането ѝ, доколкото не изключват напълно възможността за възстановяване или компенсиране в други хипотези като случайна загуба на бандероли или при непреодолима сила (Решение по дело Heintz van Landewijck, посочено по-горе, точка 44).

41 Съдът изрично отхвърля довода, съгласно който рискът от неправомерно използване на изчезналите данъчни бандероли е минимален, като приема, че такъв риск все пак е налице (Решение по дело Heintz van Landewijck, посочено по-горе, точка 45).

42 За разлика от дело Heintz van Landewijck, посочено по-горе, разглежданите в главното производство данъчни бандероли вече са били поставени върху тютюневите изделия, предназначени за германския пазар, и именно тези продукти са изчезнали вследствие на кражба. Различията във фактическите обстоятелства обаче не водят до резултат, различен от този, до който Съдът е достигнал в посоченото дело.

43 От една страна, Директива 92/12 не урежда нито хипотезата на изчезване на продукти, които вече са облепени с данъчни бандероли на дадена държава-членка преди освобождаването им за потребление в нея, както е по делото по главното производство, нито изчезването на такива бандероли преди поставянето им върху продуктите, както е по дело Heintz van Landewijck, посочено по-горе.

44 Несъмнено, както твърди Комисията, член 20 от Директива 92/12 определя държавата-членка, която е единствено оправомощена да събира акцизите в случай на нередност или нарушение, извършено по време на движението, каквото е нередовното извеждане от режим на отложено плащане.

45 В замяна на това тази разпоредба, която се прилага независимо дали продуктите, спрямо които е извършена нередност или нарушение, са били облепени с данъчни бандероли или не, по никакъв начин не уточнява кой — дали икономическият оператор или съответната държава — трябва да понесе последващия риск от изчезването на данъчните бандероли, които вече са поставени върху посочените продукти.

46 От друга страна, възможността да се получи възстановяване на данъчните бандероли само въз основа на твърдението за изчезването на продуктите, върху които те са поставени, също би създала риск от насърчаване на злоупотребите и измамите.

47 Всъщност в положение като това по главното производство съществува риск, който не е незначителен, откраднатите продукти да бъдат продавани в държавата-членка, издала данъчните бандероли. Тъй като са снабдени с данъчните бандероли на тази държава, тези продукти могат да бъдат пуснати без затруднение на официалния пазар на тютюневи изделия на посочената държава.

48 Вярно е, че откраднатите продукти водят във всички случаи до събирането на акциза в държавата-членка, в която е установено неправомерното извеждане от режим отложено плащане. Не е възможно обаче рискът от измама да се изключи напълно в хипотезата, при която размерът на действащия акциз в държавата-членка, издала данъчните бандероли, е по-висок от действащият размер в държавата-членка, в която е установено неправомерното извеждане от режим отложено плащане. Действително в подобен случай не може да се изключи възможността даден недобросъвестен търговец да твърди, че неговата стока е откраднатата във втората държава-членка, да заплати там акцизи в по-малък размер от полученото по възстановените данъчни бандероли, придобити в първата държава-членка, след което накрая да продаде на пазара на тази държава стоката, която все още е облепена с бандеролите.

49 Дори да не е налице никаква измама от страна на икономическия оператор, който държи стоките, при всички случаи обстоятелството, че акцизът е платен в друга държава-членка, не влияе върху риска, че веднъж откраднати, стоките се продават от извършителя на кражбата на официалния пазар на държавата, издала данъчните бандероли, което я лишава от данъчни приходи, на които има право.

50 Комисията обаче твърди, че след като веднъж данъчните бандероли са поставени върху потребителската опаковка, трябва да бъдат определени последиците от изчезването на самите продукти, а не на данъчните бандероли като такива.

51 Според Комисията тези последици трябва да бъдат определени с оглед на правилата за хармонизиране на събирането на акциза. От една страна обаче, от Директива 92/12 следва, че в случай като разглежданията в главното производство правото да се събира акциз принадлежи изключително на държавата-членка, в която е извършена кражбата. От друга страна, преследваната от тази директива цел за избягване на двойното данъчно облагане ще претърпи провал, ако по делото в главното производство наред с дължимия в Ирландия данък германските данъчни органи задържат окончателно предварителното плащане.

52 Тези доводи трябва да бъдат отхвърлени.

53 От една страна, данъчните бандероли запазват дадена присъща стойност дори и след поставянето им върху продуктите. Както бе подчертано в точки 46—49 от настоящото решение, самото им наличие върху потребителската опаковка на откраднатите продукти е от естество да улесни продажбата на продуктите на официалния пазар на издалата посочените бандероли държава-членка в ущърб на нейните интереси.

54 Този риск се различава от риска при контрабандата на тютюневи изделия, който по принцип засяга всяка държава-членка. Всъщност тютюневите изделия, които не са облепени с данъчни бандероли на дадена държава-членка, могат да бъдат продавани само на черния пазар на тази държава-членка.

55 От друга страна, 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, нужно е да се отбележи, че общностният законодател не издига избягването на двойното данъчно облагане в абсолютен принцип.

56 Действително от член 22, параграфи 1 и 2 от Директива 92/12 следва, че когато продукти, които са освободени за потребление в една държава-членка и за тази цел носят данъчен бандерол на тази държава-членка, са предназначени за потребление в друга държава-членка, за която са изпратени, за да се получи възстановяване на заплатения в първата държава-членка акциз не е достатъчно да се установи, че акцизът в държавата-членка на потребление е платен, а е необходимо и унищожаването на данъчните бандероли на първата държава-членка да бъде установено от данъчните органи на тази държава.

57 От тази разпоредба следва, че ако данъчните органи на държавата-членка, издала данъчните бандероли, не са в състояние да установят унищожаването на бандеролите, продуктите, върху които те са поставени, водят до възникването на задължението за заплащането на акцизи едновременно в държавата, в която продуктите са освободени за потребление, и в държавата, в която те са предназначени за потребление. С посочената разпоредба общностният законодател е дал предимство на предотвратяването на злоупотреби и измами в ущърб на принципа на облагане в една държава-членка.

58 Несъмнено, както твърди Комисията, в уредените от член 22, параграфи 1 и 2 от Директива 92/12 случаи акцизът, чието възстановяване се иска в дадена държава-членка, е бил изискуем в тази държава, докато в делото по главното производство акцизите никога не са били изискуеми в Германия.

59 Би било обаче парадоксално, ако възстановяването на данъчните бандероли, поставени върху подлежащите на облагане с акциз продукти, да бъде разрешено в положение като разглежданото по главното производство, при което не е възможен никакъв контрол по отношение на местоназначението на откраднатите продукти, докато член 22, параграф 2, буква г) от Директива 92/12 поставя възстановяването на акциза в зависимост от установяването, че удостоверяващите плащането му бандероли са унищожени, в обстоятелства, при които рискът от злоупотреба и измама е по-малък.

60 Комисията поддържа също, че държава-членка няма право да поставя възстановяването на данъчните бандероли в зависимост от доказването, че данъчните бандероли са били унищожени или че откраднатите продукти все още не са продавани на пазара на държавата-членка, която е издала посочените бандероли, тъй като е невъзможно да се представи това доказателство.

61 Дори обаче да се предположи, че случаят е такъв, този довод не може да се приеме, тъй като точно тази невъзможност доказва, че наистина е налице риск тези стоки да бъдат продавани в държавата-членка, издала данъчните бандероли, и оттам — че наистина е налице риск от използването на посочените бандероли, и легитимира отказа на държавата-членка да възстанови стойността на бандеролите.

62 Освен това наред с кражбата съществуват и други хипотези за предварително плащане на акциза посредством поставяне на данъчните бандероли на дадена държава-членка, което не е последвано от освобождаване за потребление в тази държава-членка, например когато даден икономически оператор промени местоназначението на продуктите. В подобен случай търговецът е в състояние да представи доказателство, че вече залепените бандероли са били унищожени, и да получи от държавата-членка, която ги е издала, възстановяване на заплатената за тяхното получаване сума.

63 Следва да се добави, че не съществува никакво правно задължение за поставяне на данъчни бандероли върху потребителските опаковки на подлежащи на облагане с акциз продукти преди извеждането им от режим отложено плащане в държавата-членка на издаване на посочените бандероли, защото акцизите за посочените продукти по дефиниция все още не са станали изискуеми. Макар практическите нужди да обосновават възможността търговецът да поставя данъчните бандероли в процеса на опаковане на подлежащите на облагане с акциз продукти, докато те са под режим отложено плащане, както Tuxedo е правило в делото по главното производство, все пак е налице свободно направен избор, чиито последици търговецът трябва да понесе в случай на кражба на посочените продукти.

64 Следователно на преюдициалния въпрос трябва да се отговори, че Директива 92/12 допуска правна уредба на държава-членка, която изключва възстановяването на сумата, заплатена за получаването на издадени от тази държава-членка данъчни бандероли, когато тези бандероли са поставени върху подлежащи на облагане с акциз продукти преди освобождаването им за потребление в посочената държава-членка и когато тези продукти са били откраднати в друга държава-членка, което води до заплащането на акцизите в тази друга държава-членка, и когато не е представено доказателство, че откраднатите продукти няма да бъдат продавани в държавата-членка, издала посочените бандероли.

По съдебните разноски

65 С оглед на обстоятелството, че за страните в главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препращащата 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 (първи състав) реши:

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 Регламент (ЕО) № 807/2003 на Съвета от 14 април 2003 година относно адаптирането към Решение 1999/468/ЕО на разпоредбите за комитетите, които подпомагат Комисията при упражняване на изпълнителните ѝ правомощия, установени в инструментите на Съвета, приети съгласно консултативната процедура (единодушие), допуска правна уредба на държава-членка, която изключва възстановяването на сумата, заплатена за получаването на издадени от тази държава-членка данъчни бандероли, когато тези бандероли са поставени върху подлежащи на облагане с акциз продукти преди освобождаването им за потребление в посочената държава-членка и когато тези продукти са били откраднати в друга държава-членка, което води до заплащането на акцизите в тази друга държава-членка, и когато не е представено доказателство, че откраднатите продукти няма да бъдат продавани в държавата-членка, издала посочените бандероли.

Подписи