Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
P. PIKAMÄE
представено на 8 октомври 2020 година[1]

Дело C-95/19

Agenzia delle Dogane
срещу
Silcompa SpA

(Преюдициално запитване, отправено от Corte suprema di cassazione (Върховен касационен съд, Италия)

„Преюдициално запитване — Акцизи — Директива 92/12/ЕИО — Членове 6 и 20 — Освобождаване за потребление на стоки — Подправяне на придружителния административен документ — Нарушение или нередовност, извършено/извършена при движение на акцизни стоки под режим отложено плащане на акциз — Неправомерно извеждане на стоки от режим на отложено плащане — Определяне на държавата членка, в която акцизът е изискуем — Директива 76/308/ЕИО — Членове 6, 8 и член 12, параграфи 1—3 — Взаимопомощ — Акциз, събран впоследствие върху същите сделки в две държави членки — Дублиране на вземане, свързано с акциз — Правомощие за контрол на съдилищата на държавата членка по местонахождение на запитвания орган — Евентуален отказ на молбата за помощ“

1. Настоящото преюдициално запитване е отправено в рамките на спор между Agenzia delle Dogane (Агенция „Митници“, Италия) (наричана по-нататък „Агенцията“) и Silcompa SpA, дружество, произвеждащо етилов алкохол, установено в Италия, относно молба за събиране на акцизи, адресирана до това дружество в рамките на процедурата за помощ по член 7, параграф 1 от Директива 76/308/ЕИО[2].

2. С преюдициалния си въпрос Corte suprema di cassazione (Върховен касационен съд, Италия) иска по същество да се установи дали в производство, образувано по жалба на дружество срещу изпълнителни мерки за събиране на вземания за акциз, предприети в една държава членка (в случая Италия) по молба на друга държава членка (в случая Република Гърция), е възможно да се провери условието за мястото, в което нередовността или нарушението е била/о извършена/о при движението на стоките, за които се дължи акциз.

1 Език на оригиналния текст: френски.

2 Директива на Съвета от 15 март 1976 година относно взаимопомощта при събиране на вземания, свързани с някои видове налози, мита, данъци и други мерки (ОВ L 73, 1976 г., стр. 18; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 1, стр. 35), изменена с Директива 2001/44/ЕО на Съвета от 15 юни 2001 г. (ОВ L 175, 2001 г., стр. 17; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 14, стр. 148) (наричана по-нататък „Директива 76/308“). С Директива 2008/55/ЕО на Съвета от 26 май 2008 година относно взаимопомощта при събиране на вземания, свързани с някои видове налози, мита, данъци и други мерки (ОВ L 150, 2008 г., стр. 28) са били кодифицирани Директива 76/308 и съответните актове, с които е била изменяна. С Директива 2010/24/ЕС на Съвета от 16 март 2010 година относно взаимната помощ при събиране на вземания, свързани с данъци, такси и други мерки (ОВ L 84, 2010 г., стр. 1) се отменя Директива 2008/55, считано от 1 януари 2012 г. Предвид обаче датата на молбата за помощ, предмет на главното производство, настоящото преюдициално запитване се преценява съобразно разпоредбите на Директива 76/308.

3. Този въпрос се поставя в контекст, в който според запитващата юрисдикция както италианските, така и гръцките компетентни органи искат събирането на вземане, свързано с акциз върху едни и същи облагани сделки.

4. Предметът на този спор засяга проблематика, която се урежда едновременно от разпоредбите на Европейския съюз в областта на облагането с акцизи и взаимопомощта при събирането на някои мита. Така Съдът ще трябва да разгледа връзката между разпоредбите, от една страна, на Директива 92/12/ЕИО относно общия режим за продукти, подлежащи на облагане с акциз, и държането, движението и мониторинга на такива продукти[3], и от друга страна, на Директива 76/308 — разпоредби, които се прилагат ratione temporis към настоящия случай. Макар настоящият случай да се отнася до вече отменени директиви, поставеният от запитващата юрисдикция въпрос в преюдициалното ѝ запитване остава актуален, тъй като Директиви 2008/118 и 2010/24 по същество се основават на същите принципи като горепосочените по-ранни директиви.

I. Правна уредба

A. Правото на Съюза

1. Директива 92/12

5. Съгласно член 3, параграф 1 от Директива 92/12 тя се прилага по-специално за алкохола и алкохолните напитки.

6. Член 4 от Директива 92/12 предвижда:

„За целите на настоящата директива се прилагат следните определения:

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

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

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

[…]“.

3 Директива на Съвета от 25 февруари 1992 г. (ОВ L 76, 1992 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129), изменена с Директива 92/108/ЕИО на Съвета от 14 декември 1992 г. (ОВ L 390, 1992 г., стр. 124; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129) (наричана по-нататък „Директива 92/12“). Директива 92/12 е отменена с Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 г. (ОВ L 9, 2009 г., стр. 12), считано от 1 април 2010 г. Предвид обаче момента на настъпване на фактите по спора в главното производство настоящото преюдициално запитване се преценява съобразно разпоредбите на Директива 92/12.

7. 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. […]“.

8. Член 15, параграф 1, първа алинея от Директива 92/12 гласи, че по принцип „движението на подлежащи на облагане с акциз продукти, по отношение на които се прилага режим на отложено плащане, трябва да се извършва между данъчни складове“.

9. Съгласно член 15, параграфи 3 и 4 от тази директива:

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

[…]

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

10. Член 18, параграф 1 от Директива 92/12 предвижда:

„Независимо от възможното използване на компютризирани процедури, всички подлежащи на облагане с акциз стоки, придвижвани при отложено плащане на данък между държави членки, включително придвижваните по море или въздух директно от едно пристанище или летище на Общността до друго, се придружават от документ, съставен от [изпращача]. Този документ може да бъде както административен документ, така и търговски документ. Формата и съдържанието на този документ, както и процедурата, която се прилага, когато неговото използване обективно е неподходящо, се определят в съответствие с процедурата по член 24 от настоящата директива“.

11. Съгласно член 20 от тази директива:

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

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

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

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

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

2. Директива 76/308

12. Директива 76/308 има за цел да премахне пречките за създаването и функционирането на общия пазар, които произтичат от ограничения териториален обхват на националните разпоредби в областта на събирането, по-специално на акцизи.

13. Съгласно член 5, параграф 1 от тази директива по молба на запитващия орган и в съответствие с действащите законови правила за уведомяване в държавата членка по местонахождение на запитвания орган последният уведомява адресата за всякакви актове и решения, включително тези от съдебен характер, издадени от държавата членка по местонахождение на запитващия орган и свързани с вземане или с неговото събиране.

14. Член 6 от Директива 76/308 предвижда:

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

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

15. Член 7, параграфи 1 и 2 от тази директива гласи:

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

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

а) вземането и/или документът, позволяващ неговото изпълнение, не се оспорва в държава[та] членка по местонахождение[то му], освен в случаите на прилагане на член 12, параграф 2, втора алинея;

б) е приложил в държавата членка по местонахождение[то му] съответните възможни процедури за събиране въз основа на документа, посочен в параграф 1, и предприетите мерки няма да доведат до пълно събиране на вземането“.

16. Член 8 от посочената директива предвижда:

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

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

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

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

17. Съгласно член 12, параграфи 1—3 от Директива 76/308:

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

2. Веднага след получаване на уведомяването, посочено в параграф 1, изпратено от [запитващия орган] или от заинтересованата страна, [запитваният орган] спира процедурата по изпълнение в очакване на решение от страна на органа, който е компетентен по въпроса, освен ако запитващият орган не пожелае друго в съответствие с втора алинея. […]

Независимо от разпоредбите на параграф 2, първа алинея, запитващият орган има право в съответствие със законите, подзаконовите актове или административните практики, действащи в държавата членка по местонахождението му, да поиска от запитвания орган събирането на съответното оспорено вземане дотолкова, доколкото законите, подзаконовите актове или административните практики, действащи в държавата членка по местонахождение на

запитвания орган, позволяват подобни действия. Ако резултатът от оспорването се окаже благоприятен за длъжника, запитващият орган носи отговорност за възстановяването на всички събрани суми, както и на дължимата компенсация в съответствие с действащото законодателство в държавата членка по местонахождение на запитвания орган.

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

Б. Италианското право

18. В Италия взаимопомощта при събирането на акцизи се урежда по-специално с Decreto legislativo n. 69 recante „Attuazione della direttiva 2001/44/CE relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero di crediti connessi al sistema di finanziamento del FEOGA, nonché ai prelievi agricoli, ai dazi doganali, all'IVA ed a talune accise“ (Законодателен декрет № 69 за транспониране на Директива [2001/44] относно взаимопомощта при събиране на вземания, свързани със сделки, представляващи част от системата за финансиране на [Европейския фонд за ориентиране и гарантиране на земеделието (ЕФОГЗ)], както и от селскостопански такси и мита, и на [данък добавена стойност (ДДС)] и на някои видове акциз) от 9 април 2003 г.[4] (наричан по-нататък „Законодателен декрет № 69/2003“).

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

„1. По искане на запитващия орган и въз основа на получените изпълнителни основания Министерството на икономиката и финансите пристъпва към събиране на вземанията по член 1, възникнали в държавата членка по местонахождение на органа, в съответствие с действащото законодателство за събирането на подобни вземания, възникнали на националната територия; посочените основания, които имат пряка и незабавна изпълнителна сила, се считат за равностойни на регистрите, посочени в Декрет № 602 на президента на Републиката от 29 септември 1973 г.

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

a) вземането и/или документът, позволяващ неговото изпълнение, не се оспорват в държавата членка по местонахождение на запитващия орган, освен при изрично желание все пак да се пристъпи към събиране в случай на оспорване;

b) е започнал в държавата членка по местонахождението си процедурите за събиране и в случай че предприетите мерки няма да доведат до пълно събиране на вземането.

3. Молбата съдържа:

a) име, наименование или търговско наименование, адрес или седалище и всякаква друга приложима информация, свързана с идентифицирането на физическите лица, юридическите лица или трети лица длъжници, притежаващи активи;

b) име, адрес и всякаква друга приложима информация, свързана с идентифицирането на запитващия орган;

4 GURI бр. 87 от 14 април 2003 г.

c) изпълнителното основание, въз основа на което се иска събиране, издадено в държавата членка по местонахождение на запитващия орган;

d) естество и размер на вземането, включително главница, лихви, евентуални неустойки, глоби и разходи, посочени в паричните единици на държавите членки по местонахождение на запитващия и запитания орган;

e) дата на уведомяване на получателя относно изпълнителното основание от запитващия орган или от запитания орган;

f) посочване на датата и срока, през който е възможно да се извърши събиране на вземането съгласно действащите разпоредби в запитващата държава членка;

g) декларация, че вземането и документът, позволяващ изпълнението, не се оспорват в запитващата държава или в случай на оспорване — изрично желание все пак да се събере вземането. Във всеки случай искането трябва да съдържа декларация, че процедурата по събиране е започнала в запитващата държава членка и че тя няма да доведе до пълно събиране на вземането;

h) всякаква друга приложима информация.

4. Незабавно след като всякаква приложима информация по въпроса, довел до молбата за събиране, стане известна на запитващия орган, той я препраща до запитания орган.

5. Молбата за събиране на вземане трябва да бъде придружена от оригинал или легализирано копие на изпълнителното основание, издадено в другата държава членка, и от други документи, необходими за събирането на вземането. Молбата, изпълнителното основание и другите документи трябва да бъдат придружени от превод на италиански език.

6. След консултация със запитващия орган за плащането на дължимите суми на длъжника може да бъде предоставено отсрочване или разсрочване в границите и при условията, предвидени в действащите национални разпоредби. Лихвите за забава се прилагат в съответствие с действащите национални разпоредби и се начисляват от датата на получаване на изпълнителното основание за събирането. Евентуално събраните суми като лихви за предоставеното отсрочване или разсрочване, или за забава на плащането се предоставят на запитващия орган.

7. Министерството на икономиката и финансите събира вземанията от длъжника и удържа всички разходи, свързани с процедурата по събиране, които се прилагат за подобни вземания съгласно националната правна уредба.

8. За събиране на вземанията, посочени в настоящия декрет, се прилагат съответно разпоредбите на Декрет № 602 на президента на Републиката от 29 септември 1973 г. с последващите изменения и на Законодателен декрет № 46 от 26 февруари 1999 г. с последващите изменения.

9. Когато събирането на вземанията създава особени затруднения, свързано е с разходи в особено големи размери или с борбата с организираната престъпност, запитващият и запитваният орган имат право да договорят специфични за всеки отделен случай условия за възстановяване.

10. Министерството на икономиката и финансите уведомява запитващия орган за предприетите действия по молбата за събиране на вземанията“.

20. Член 6 от Законодателен декрет № 69/2003 е озаглавен „Оспорване на вземането“ и гласи:

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

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

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

II. Фактите по спора в главното производство и преюдициалният въпрос

21. В периода 1995—1996 г. Silcompa продава в Гърция етилов алкохол при отложено плащане на акциз по смисъла на член 4, буква в) от Директива 92/12. Видно от преписката, представена на запитващата юрисдикция и подадена в секретариата на Съда (наричана по-нататък „преписката по националното дело“), тази продажба се осъществява чрез посредник — физическо лице, в полза на различни гръцки дружества.

22. През януари 2000 г. след проверка, извършена от Ufficio Tecnico di Finanza di Reggio Emilia (Техническа финансова служба Реджо Емилия, Италия), се установява, че придружителните административни документи (наричани по-нататък „DAA“) на партидите с алкохол, изпратени от Silcompa, изобщо не са получени от гръцката митница за целите на обичайното удостоверяване и че поставените от митническата служба в Коринт печати върху DAA, открити при Silcompa, са неистински. Поради това през януари 2000 г. Агенцията издава три акта за установяване на задължения [5] за събирането на неплатените акцизи в размер на общо 6 296 495,47 EUR. Silcompa обжалва актовете за установяване на задължения пред Tribunale di Bologna (Районен съд Болоня, Италия), чиито решения [6] са в полза на Silcompa и са обжалвани от Агенцията пред Corte d’Appello di Bologna (Апелативен съд Болоня, Италия).

23. От преписката по националното дело е видно, че през април 2001 г. гръцкият митнически орган изпраща на Silcompa искане за предоставяне на информация, за да получи разяснения за сделките между Silcompa, посредника и гръцките дружества. Silcompa отговорило на това искане и повече не получило никакво съобщение от страна на гръцките органи.

5 Актове за установяване на задължения № 5/2000, № 15/2000 и № 18/2000.

6 Решения, постановени на 12 април и 8 септември 2010 г.

24. През февруари 2004 г. гръцкият митнически орган уведомява Агенцията, че осъществените от Silcompa пратки към гръцко предприятие се приемат за незаконосъобразни. Така на 27 март 2004 г. техническата финансова служба на Реджо Емилия издава акт за изменение на акцизно задължение № 6/2004[7], който включва както италианските данъчни претенции по издадените през януари 2000 г. актове за установяване на задължения, посочени в точка 22 от настоящото заключение, така и допълнителното задължение от 473 410,66 EUR, дължимо вследствие на уведомлението на гръцката администрация. Silcompa обжалва акта за изменение на акцизно задължение № 6/2004 пред Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia (Данъчна комисия на провинция Реджо Емилия, Италия). В това производство през септември 2017 г. Агенцията и Silcompa сключват спогодба, с която в тежест на последното е възложена общата сума от 1 554 181,23 EUR за претенцията на италианските органи (наричана по-нататък „спогодбата“)[8].

25. През януари 2005 г. за същите вътреобщностни доставки митническото бюро в Атина издава „актове за определяне на дължимия акциз“ във връзка с незаконното освобождаване за потребление на етилов алкохол на гръцка територия, изпратен от Silcompa на дружества „пощенски кутии“. Съгласно твърденията на страните пред запитващата юрисдикция[9] тази констатация се основава на предишни разследвания, довели до решение в първоинстанционно производство пред гръцки съд[10], с което се установява пристигането на съответните стоки при гръцките оператори и измамливото освобождаване на тези стоки за потребление.

26. На 31 януари 2005 г. гръцката данъчна администрация изпраща до Италианската република молба за помощ на основание член 7 от Директива 76/308 за събиране на данъчни вземания в общ размер от 10 280 291,66 EUR (наричана по-нататък „претенцията на гръцките органи“).

27. На 13 септември 2005 г. на основание член 5 от Законодателен декрет № 69/2003 Агенцията изпраща на Silcompa два акта за установяване на задължения[11], с които иска доброволно плащане на дължимите суми[12] във връзка с претенцията на гръцките органи. Silcompa обжалва двата акта за установяване на задължения пред Commissione tributaria Provinciale di Roma (Данъчна комисия на провинция Рим, Италия), която отхвърля жалбата като недопустима[13]. Сезирана с жалбата на Silcompa, с решение от 22 април 2010 г.[14]. Commissione tributaria regionale di Roma (Областна данъчна комисия Рим, Италия) уважава жалбата поради липса на уведомяване за необходимите подготвителни документи от гръцките органи и непълнота на мотивите на посочените актове за установяване на задължения.

7 Точки 8—10 от становището на италианското правителство.

8 Silcompa подава искане за опростено уреждане на спора съгласно член 5 bis от Decreto legge n. 193/2016 (Декрет-закон № 193/2016). В отговора си на поставените от Съда въпроси италианското правителство посочва, че Silcompa е изплатило изцяло сумата, посочена в спогодбата.

9 Вж. писменото становище към касационната жалба на Агенцията, съдържащо се в предоставената на запитващата юрисдикция преписка, която е подадена в секретариата на Съда, стр. 8.

10 В тази жалба се посочва, че става въпрос за решение № 98424/2001 на Окръжен съд Атина.

11 Акт за установяване на задължения RP 05/14 за сумата от 10 280 291,66 EUR и акт за установяване на задължения RP 05/12 за сумата от 64 218,25 EUR, и двата от 1 септември 2005 г. Датите на тези актове за установяване на задължения са посочени в преписката по националното дело, представена на Съда.

12 Според италианското правителство в тези актове се посочват плащанията, изтъкнати от митницата в Пирея и от митницата в Атина.

13 Решение № 501/41/07 от 3 декември 2007 г.

14 Решение № 45/37/10.

28. Поради това Агенцията подава касационна жалба пред запитващата юрисдикция, като изтъква три основания, от които според запитващата юрисдикция само второто [15] и третото [16] са релевантни за целите на преюдициалното запитване.

29. В писмената защита Silcompa обаче се позовава на недействителност на акцизните претенции, предмет на които са същите факти, които се оспорват от Агенцията, на идентичност на оспорваните факти и следователно на дублиране на данъчната претенция.

30. В това отношение запитващата юрисдикция отбелязва, че в случая италианската и гръцката данъчна администрация твърдят, вследствие на отделни и самостоятелни проверки, че мястото на извършване на нарушението е съответната държава. Претенцията на гръцките органи, изглежда, се основавала на присъда, докато претенцията на италианските органи се основавала на установената неистинност на DAA. Акцизните претенции обаче са „алтернативни“, при положение че, както следва от член 20 от Директива 92/12, мястото на нарушението може да бъде само едно, и следователно данъчното задължение може да бъде само едно.

31. В този контекст според запитващата юрисдикция съществува риск Silcompa да бъде задължено да заплати два пъти едни и същи суми за акциз и санкции, което, по-специално предвид значителния размер на сумите, води до сериозна финансова тежест, както и до дублиране на съдебните разноски.

32. Запитващата юрисдикция отбелязва, че макар съгласно член 20, параграф 4 от Директива 92/12 при определени условия, когато впоследствие се установи мястото на нарушението, първоначално събраният акциз (в друга държава) да се възстановява, съгласно същата разпоредба това установяване трябва да се извърши „преди изтичането на три години от датата на съставяне на придружаващия документ“ — срок, който в случая отдавна е изтекъл.

33. Запитващата юрисдикция в този случай си задава въпроса дали и в контекста на производството във връзка с действията по изпълнение на събирането, предвидено в член 12, параграф 3 от Директива 76/308 в изпълнение на молбата за помощ въз основа на член 6, параграф 1 от същата директива, може да се разглежда наличието на условията по член 20 от Директива 92/12 — например условието за мястото на извършване на нарушението или нередовността — поне при обстоятелства като разглежданите в главното производство, когато една и съща претенция е предявена от органите на държавата членка по местонахождение на запитващия орган (наричана по-нататък „запитващата държава членка“) и от органите на държавата членка по местонахождение на запитвания орган (наричана по-нататък „запитваната държава членка“) и в последната са висящи производствата по тези претенции.

34. Според запитващата юрисдикция става въпрос за проверка, която, изглежда, не е свързана и не поставя под съмнение вземането или процесния чуждестранен документ по член 12, параграф 1 от Директива 76/308, а вместо това се отнася до условието и основанието за законосъобразност на молбите за помощ и следователно на всички действия по изпълнението.

15 В главното производство с второто си основание Агенцията упреква Областната данъчна комисия на Рим, че е нарушила член 12 от Директива 76/308 и член 6 от Законодателен декрет № 69/2003. В това отношение Агенцията посочва по същество, че в областта на взаимопомощта между държавите членки оплакванията, свързани с вземането и с изпълнителното основание — по-специално твърдяната липса на уведомяване за подготвителните документи от страна на гръцките органи — трябва да се отправят пред националния орган — носител на вземането, тоест пред гръцкия компетентен орган.

16 С третото си основание Агенцията твърди, че е налице нарушение на член 3 от Legge n. 212 del 2000 (Закон № 212/2000), тъй като Областната данъчна комисия на Рим е счела, че е налице непълнота на мотивите на акта за установяване на задължения, след като в него не са посочени започнатите в Италия паралелни производства за събиране на акцизите върху същите сделки. В това отношение запитващата юрисдикция иска да се установи дали в оспорването на процедурата по изпълнение, започната в рамките на взаимопомощта между държавите членки при събирането на акцизите, подлежи на разглеждане евентуалното „дублиране на данъчната претенция“ поради едновременното предявяване — от страна на запитващата държава членка и на запитваната държава членка — на претенция, основана на едни и същи данъчни събития.

По-конкретно главното производство се отнася само до това дали с оглед на събирането на вземане в контекста на системата на сътрудничество е релевантна преценката на запитваната държава членка дали претендираното вземане ѝ се дължи и дали такъв критерий подлежи на преценка от страна на съдилищата.

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

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

III. Производството пред Съда

36. Писмени становища представят италианското, испанското и шведското правителство и Европейската комисия.

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

38. Запитващата юрисдикция отговаря на Съда на 18 декември 2019 г. с отговор, постъпил в Съда на 31 декември 2019 г.

39. Поради здравната криза, свързана с Covid-19, насроченото за 26 март 2020 г. съдебно заседание за изслушване на устните състезания е отменено и с решение от 1 април 2020 г. е заменено с въпроси за писмен отговор, изпратени до страните. Италианското, испанското и шведското правителство и Комисията отговарят на въпросите в определения от Съда срок.

IV. Анализ

A. Обхват на преюдициалния въпрос

40. В самото начало следва да се отбележи, че съгласно постоянната практика на Съда в рамките на въведеното с член 267 ДФЕС производство за сътрудничество с националните юрисдикции Съдът трябва да даде на запитващата юрисдикция полезен отговор, който да ѝ позволи да реши спора, с който е сезирана, и че оглед на това, при необходимост, Съдът следва да преформулира поставения му въпрос [17].

41. В настоящия случай пред италианските съдилища са висящи две производства за събиране на две данъчни претенции за едни и същи акцизни сделки, предявени едновременно от италианските и от гръцките административни органи. От една страна, претенцията на италианските органи се основава на направената през януари 2000 г. констатация от Агенцията,

17 Решение от 25 юли 2018 г., Dyson (C-632/16, EU:C:2018:599, т. 47 и цитираната съдебна практика).

че изпратените в Гърция стоки изобщо не са получени от гръцката митница и че печатите, поставени от гръцката митница върху съответните DAA, са неистински. От друга страна, претенциите на гръцките органи се основават на констатацията на тези органи за действителното, вероятно неправомерно, освобождаване за потребление на съответните стоки на гръцка територия — констатация, въз основа на която през януари 2005 г. тези органи изпращат до Агенция „Митници“ молби за събиране на вземания съгласно релевантните национални разпоредби за транспониране на Директива 76/308.

42. Поставеният от запитващата юрисдикция въпрос се отнася до това дали в производство по жалба срещу изпълнителните мерки за събиране на вземане съгласно член 12, параграф 3 от Директива 76/308 съдът на държавата членка по местонахождение на запитвания орган може да разглежда условията за прилагане на член 20 от Директива 92/12, а именно условията за мястото, в което нарушението или нередовността в действителност е било/била извършено/извършена, когато предприетите изпълнителни мерки водят до двойно облагане с акциз на съответното дружество за едни и същи стоки[18].

43. От преюдициалното запитване и от отговора на въпросите от 18 декември 2019 г.[19] е видно, че запитващата юрисдикция иска да се установи дали са достатъчни мотивите на акта, на който се основава производството по събиране на вземането в Италия съгласно Директива 76/308, и дали е необходимо да се разглежда дублирането на вземането, свързано с акциз.

44. При тези условия следва да се приеме, че с въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 12, параграф 3 от Директива 76/308 във връзка с член 20 от Директива 92/12 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска съдът на държавата членка по местонахождение на запитвания орган да провери дали изпълнението на молбите за събиране на вземания, свързани с акцизи, с които е сезиран този орган съгласно член 6 от Директива 92/12, води до това дадено дружество да се облага два пъти за едни и същи сделки и за едни и същи стоки, след като по-рано самият посочен орган е събрал вземането за тези стоки — вземане, което е предмет на съдебно производство в тази държава.

45. В основата на отправения от запитващата юрисдикция въпрос е евентуалното двойно облагане на съответните стоки с един и същ акциз от държавата членка на изпращане и от държавата членка на получаване. Ето защо анализът следва да започне със съдържащите се в Директива 92/12 разпоредби, и по-специално да се припомнят някои правила за изискуемостта на акциза по смисъла на тази директива (раздел Б). Макар в известен смисъл Директива 92/12 да предвижда материалноправни норми относно правомощията за акцизно облагане, *упражняването* на тези правомощия съгласно процесуалните норми се урежда по-специално от Директива 76/308 (раздел В).

18 Подобно на Комисията, следва да се отбележи, че административните производства относно актовете за установяване на задължения, предмет на главното производство, не могат да се считат за „паралелни“ (т. 13 от преюдициалното запитване), тъй като тези актове са връчени пет години след актовете за установяване на задължения за събирането на италианската претенция, изпратени на Silcompa през 2000 г. Освен това, при условие че бъдат изпълнени формалностите съгласно италианското право, производството относно италианската претенция изглежда прекратено, тъй като Silcompa е изплатило изцяло вземанията съгласно спогодбата (вж. т. 24 от настоящото заключение).

19 Вж. по-специално точка 5.

B. По изискуемостта на акциза съгласно Директива 92/12

46. За да се осигури изграждането и функционирането на вътрешния пазар[20], Директива 92/12 цели да хармонизира материалноправните норми относно държането, движението и мониторинга на продуктите, които подлежат на облагане с акциз, по-специално за да се гарантира еднаква изискуемост на акциза във всички държави членки. Това хармонизиране позволява по принцип да се избегне двойното данъчно облагане в отношенията между държавите членки[21]. Членове 6 и 20 от тази директива, които предвиждат общи и специфични правила относно изискуемостта на акциза, са също част от тази цел. Постигането на тази цел обаче може да бъде застрашено, ако в конкретния случай гръцките и италианските органи впоследствие са компетентни да събират акциз върху една и съща сделка.

1. Общи бележки относно изискуемостта на акциза

47. Следва да се отбележи, от една страна, че съгласно член 5, параграф 1 от Директива 92/12 на облагане по смисъла на Директивата подлежат производството или вносът на територията на Съюза на акцизни стоки. От друга страна, тъй като става въпрос за данък, с който се облага потреблението, изискуемостта му трябва да се доближи възможно най-много до крайния потребител[22]. За целта член 6, параграф 1 от Директива 92/12 предвижда, че за акцизни стоки като алкохола акцизът се дължи от момента на освобождаването им за потребление[23].

48. По общо правило между възникването на данъчното събитие и момента, в който акцизът става изискуем, изтича период от време. Именно през този период от време се прилага режимът на отложено плащане, дефиниран в член 4, буква в) от Директива 92/12 като данъчен режим, приложим по-специално за производството на стоки в режим на отложено плащане на акциз[24]. Този режим, който се прилага за стоките, предмет на делото в главното производство, води до изискуемост на акциза едва от момента на извеждането им от този режим и на освобождаването им за потребление. В този смисъл акцизът за поставените под този режим стоки още не е изискуем, въпреки че е настъпило данъчното събитие[25].

20 Вж. по-специално четвърто съображение от Директива 92/12. Вж. също решения от 2 април 1998 г., EMU Tabac и др. (C-296/95, EU:C:1998:152, т. 22), от 5 април 2001 г., Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, т. 39), и от 29 април 2004 г., Комисия/Германия (C-240/01, EU:C:2004:251, т. 36).

21 Решения от 30 май 2013 г., Scandic Distilleries (C-663/11, EU:C:2013:347, т. 22 и 23), от 3 юли 2014 г., Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042, т. 17), и от 5 март 2015 г., Prankl (C-175/14, EU:C:2015:142, т. 20). Освен това желанието за премахване на двойното облагане е видно от член 8 от Директива 92/12, който при определени условия допуска частноправни субекти да превозват стоки в друга държава членка, без да бъде начислен акциз, както и от член 22 от тази директива, който предвижда възстановяване на акциз от държавата членка на изпращане в случаите, посочени в членове 7 и 10 от посочената директива.

22 Относно принципите, на които се основава Директива 92/12, вж. заключението на генералния адвокат Ruiz-Jarabo Colomer по дело Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614). Вж. също така, що се отнася до доктрината, *Berlin*, D. Politique fiscale. Commentaire J. Mégret. vol. I, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2012.

23 Както подчертава Комисията, следва да се прави разграничение между освобождаването за потребление на стоки и потреблението на тези стоки.

24 Решение от 5 април 2001 г., Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, т. 31).

25 Решения от 12 декември 2002 г., Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, т. 42), от 29 април 2010 г., Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, т. 78), и от 28 януари 2016 г., BP Europa (C-64/15, EU:C:2016:62, т. 22).

49. От член 4, буква б) и член 11, параграф 2 от Директива 92/12 следва общото правило, че производството, преработката и държането на акцизни стоки, поставени под режим на отложено плащане на акциз, могат да се осъществяват само в данъчен склад, надлежно лицензиран от държавата членка, на чиято територия се намират. Съгласно член 15 от тази директива движението на акцизни стоки под режим на отложено плащане на данък може да се осъществява само между данъчни складове, като лицензираният складодържател има централна роля в процеса на движение на тези стоки [26].

50. Така разпоредбите на Директива 92/12, взети заедно, предвиждат единен режим за акцизните стоки в държавите членки, основан на принципа, че акцизите са изискуеми само веднъж. Спазването на разпоредбите относно държането, движението и мониторинга на стоките, подлежащи на облагане с акциз, е необходимо условие за постигането на целите на Директива 92/12. Не може обаче да се изключи, че на практика тези правила се нарушават, поради което законодателят е предвидил специалните разпоредби в Директива 92/12.

2. По приложното поле на член 20 от Директива 92/12

51. Съгласно доктрината случаите, при които съществува голяма вероятност от измама, са тези, при които нарушението или нередовността възникват при движение на стоки, към които се прилага режимът на отложено плащане [27]. След като нарушението или нередовността може да се извърши във всяка държава, в която се осъществява движение на стоки, член 20 от Директива 92/12 цели да предотврати споровете за компетентност между държавите членки, които възнамеряват да обложат стоките, обект на нарушението или нередовността [28]. Така Съдът вече е постановил, че тази разпоредба определя държавата членка, която единствена е оправомощена да събира акцизите в случай на нарушение или нередовност, извършено/а при движението, каквото е нередовното извеждане от режим на отложено плащане [29].

52. По-специално параграфи 1 и 2 от член 20 от Директива 92/12 обхващат положение, при което нарушение или нередовност е извършено/а *в хода на придвижването*. Параграф 1 се отнася по-специално до хипотезата, при която мястото на посоченото нарушение или нередовност е известно, докато параграф 2 е свързан с хипотезата, при която нередност или нарушение е разкрита/разкрито, без да е възможно да се определи мястото на извършването. В този случай нарушението се счита за извършено в държавата членка, където е разкрито [30].

53. От своя страна в член 20, параграф 3 от Директива 92/12 се уточнява, че когато акцизните стоки не пристигнат на местоназначението и не е възможно да се определи къде е било/била извършено/извършена нарушението или нередовността, нарушението или нередовността се счита за извършено/извършена в държавата членка по изпращане, която следователно е компетентна да събира акцизите [31]. В този смисъл тази разпоредба урежда положението, свързано с непристигането на съответните стоки на местоназначението. В този случай се приема за компетентна държавата по изпращане.

26 Вж. решение от 2 юни 2016 г., Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, т. 31 и 32), що се отнася до установената с Директива 92/12 отговорност за всички рискове, свързани с движението на подлежащи на облагане с акциз стоки, поставени под такъв режим. Следователно този складодържател е определен като задълженото за плащането на акциза лице, когато той стане изискуем поради нарушение или нередовност, извършени при движението на тези стоки.

27 Вж. в това отношение *Berlin*, D. Jurisclasseur Europe Traité, fascicule № 1650. Fiscalité indirecte, 1.I.2016, p. 56.

28 Заключение на генералния адвокат Mischo по дело Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:209, т. 74).

29 Решения от 12 декември 2002 г., Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, т. 43), и от 13 декември 2007 г., BATIG (C-374/06, EU:C:2007:788, т. 44).

30 Подготвителните работи по Директива 2008/118, от които става ясна логиката на член 20 от Директива 92/12, подкрепят това тълкуване. Вж. Предложение за директива на Съвета относно общия режим на облагане с акцизи (COM(2008)78 окончателен).

31 Решение от 12 декември 2002 г., Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, т. 47).

54. Макар в посочения член 20, параграфи 2 и 3 да се съдържат описаните по-горе презумпции, член 20, параграф 4 от Директива 92/12 предвижда така наречения „коригиращ“ механизъм, в случай че впоследствие презумпцията бъде оборена с фактически обстоятелства, позволяващи да се установи компетентността на държава членка, различна от тази, която е била определена съгласно тази презумпция. За целта в параграф 4 се предвижда, че ако преди изтичането на три години от датата на съставяне на DAA се установи държавата членка, в която нарушението или нередовността действително е било/била извършено/извършена [32], тази държава членка събира дължимия акциз.

55. От горепосочените разпоредби на Директива 92/12, взети заедно, може да се направят няколко извода. На първо място, акцизите стават изискуеми не само с освобождаването за потребление на стоки, но и с извеждането им, включително неправомерно, от режим на отложено плащане на акциз. Както отбелязва генералният адвокат Colomer, „когато дейностите, за които се дължи акциз (вносът и производството), се извършват извън режим на отложено плащане или когато извеждането от този режим се осъществява в различен момент от освобождаването за потребление, законодателят [на Съюза] приравнява тези положения на освобождаване за потребление и следователно ги счита за основания за възникване на задължение за плащане на акциз, за да се избегне възможността акцизните стоки да останат необложени“ [33].

56. На второ място, след като освобождаването за потребление на акцизни стоки може да се извърши само веднъж, може да има само едно място на извършване на нарушение или нередовност при движението на стоки. Този извод се потвърждава от приравняването на нарушението или нередовността, извършено/извършена при движението на стоки, на освобождаването им за потребление и от наличието на така наречения „коригиращ“ механизъм в член 20, параграф 4 от Директива 92/12. Така, макар на практика да е възможно да се извършат няколко последователни нарушения или нередовности при движението на една и съща акцизна стока в различни държави членки (хипотезата на множество нарушения или нередовности), само първото нарушение или нередовност, а именно довелото/довелата до извеждането на движещи се под режим на отложено плащане на акциз стоки от този режим, има правна стойност по смисъла на член 20 от тази директива, тъй като такова нарушение или нередовност по всяка вероятност е довело/довела до освобождаването за потребление на съответните стоки.

3. По така наречения „коригиращ“ механизъм в член 20, параграф 4 от Директива 92/12

57. Член 20, параграф 4 от Директива 92/12 предвижда така наречения „коригиращ“ механизъм, съгласно който, ако преди изтичането на три години *от датата на съставяне на DAA* [34] се установи държавата членка, в която нарушението или нередовността действително е било/била извършено/извършена, тази държава събира акцизите по ставката, която е в сила на датата, на която са били изпратени стоките. В този случай първоначално наложеният акциз се възстановява след представяне на доказателства за събирането. Тъй като в член 20, параграфи 1—3 от Директива 92/12 се съдържат разгледаните по-горе презумпции, параграф 4 от този

32 Съдът многократно е заявявал, че частноправните субекти имат право да им бъдат възстановени данъци, събрани в държава членка в нарушение на общностните разпоредби. Това право е последица от и допълнение към правата, предоставени на частноправните субекти по силата на тези разпоредби, както са тълкувани от Съда. Следователно съответната държава членка по принцип е задължена да върне събраните в нарушение на общностното право данъци (решение от 2 октомври 2003 г., Weber's Wine World и др., C-147/01, EU:C:2003:533, т. 93 и цитираната съдебна практика).

33 Заключение на генералния адвокат Ruiz-Jarabo Colomer по дело Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, т. 38).

34 В това отношение член 19 от Директива 92/12 предвижда, че DAA се съставя в четири екземпляра: един екземпляр, който изпращачът трябва да запази, един екземпляр за получателя, един екземпляр, който трябва да се върне на изпращача за освобождаване, и един екземпляр за компетентните органи на държавата членка по местоназначение. Следователно DAA се съставя към момента на изпращане на стоките.

член предвижда механизъм, който се отнася до случаите, при които действителното положение се различава от предполагаемото положение. Все пак, като се има предвид принципът на правна сигурност, този механизъм се прилага само през тригодишния период, считано от датата на съставяне на DAA.

58. Така тази разпоредба предвижда две кумулативни условия, а именно извършването на нарушението или нередовността в държава членка, различна от тази, в която е платен акцизът, и тригодишният срок, считано от датата на съставяне на DAA. Ето защо от структурата на член 20, параграф 4 от Директива 92/12 следва, че спазването на този срок трябва да се проверява само ако се установи държавата членка, в която в действителност е било/била извършено/извършена нарушението или нередовността, и тя е различна от първоначално определената държава членка.

4. По прилагането на горепосочените принципи в настоящия случай

59. Като начало следва да се отбележи, от една страна, че проверката на правомощията на италианските и гръцките органи се усложнява от факта, че преюдициалното запитване съдържа малко информация за разглежданото фактическо и правно положение. От друга страна, при липсата на специфични данни, не е възможно да се очертае конкретният въпрос, който би могъл да се постави по отношение на тълкуването на Директива 92/12. Така, въпреки че запитващата юрисдикция трябва да извърши необходимите фактически проверки и да ги приложи към спора, с който е сезирана, това не променя факта, че Съдът трябва да тълкува правото на Съюза с оглед на фактическото и правното положение, така както е описано от запитващата юрисдикция, за да ѝ предостави полезна информация за разрешаването на спора, с който е сезирана [35].

60. Следва да се припомни, от една страна, че в производствата във връзка с претенцията на италианските органи, които са посочени в точка 22 от настоящото заключение, видно от преюдициалното запитване Агенцията е приела, че нарушението или нередовността се състои в неизвършеното освобождаване от режима на отложено плащане, тъй като DAA, получени от Silcompa във връзка с изпращането на съответните стоки, са били подправени с полагането на неистински печат на гръцката митница. Така този орган е приел, че подправянето на DAA е равнозначно на нарушение или нередовност, извършено/извършена в Италия, и следователно на неправомерно извеждане от режима на отложено плащане, с което акцизите са станали изискуеми в Италия [36]. Затова през януари 2000 г. Агенцията е изпратила съответните актове за установяване на задължения. От друга страна, във връзка с производствата относно претенцията на гръцките органи, на която се основава оспореният в главното производство акт за установяване на задължения (посочени в т. 26 и 27 от настоящото заключение), има основания да се предполага, че по всяка вероятност гръцките органи са установили компетентността си съгласно член 6, параграф 1, буква а) от Директива 92/12, след като стоките са били неправомерно освободени за потребление в Гърция — обстоятелство, което запитващата юрисдикция обаче следва да провери [37].

35 Решение от 9 ноември 2006 г., Chateignier (C-346/05, EU:C:2006:711, т. 22).

36 В представената на Съда преписка обаче не се уточнява коя разпоредба на Директива 92/12 е приложена, за да се приеме, че акцизът става изискуем в Италия. Тъй като съгласно член 20, параграф 1, първа алинея от Директива 92/12 лицензираният складодържател дължи акциза в случай на нарушение или нередовност в хода на движението на стоките в режим на отложено плащане, трябва да се приеме, че в конкретния случай е приложена тази разпоредба.

37 Вярно е, че преюдициалното запитване не е твърде прецизно по отношение на разпоредбите на Директива 92/12, които са били приложени от гръцките органи. Ето защо запитващата юрисдикция следва да провери това обстоятелство.

61. От гореизложеното следва, че тъй като италианските органи са установили, че съответните стоки, изпратени от Silcompa под режим на отложено плащане на акциз, не са пристигнали на мястото на получаване в Гърция, и че съответните DAA са били подправени, за тези стоки вече не е приложим този режим поради нарушение или нередовност, извършено/а в хода на придвижването на акцизни стоки по смисъла на член 20 от Директива 92/12. Така се налага изводът, че съгласно параграф 1 от този член Агенцията е имала основание да пристъпи към събиране на данъчната претенция, като приложи релевантните разпоредби на националното право. Както вече бе посочено по-горе, като цяло структурата на член 20 от Директива 92/12 се основава на схващането, че нарушение или нередовност, извършено/извършена при движение на стоки, към които се прилага режимът на отложено плащане на акциз, е равнозначно/равнозначна на освобождаването им за потребление, което може да се извърши само веднъж за едни и същи стоки. Въпреки тази разпоредба, през 2005 г. Агенцията приема подадената от гръцките органи молба за помощ с цел събиране на вземанията за акциз, предявени от гръцките органи спрямо същото дружество и отнасящи се за същите разглеждани стоки.

62. В настоящия случай обаче Съдът не разполага с никакви конкретни данни, за да прецени евентуалното извършване на нарушението или нередовността в държава членка, различна от Италия. Незаконната търговия на гръцка територия с изпратения от Silcompa етилов алкохол, довела до наказателните производства в Гърция, несъмнено следва да се счита за нарушение или нередовност във връзка със съответните стоки, но с оглед на фактите в главното производство и общата структура на Директива 92/12 тя е само последица от нарушение или нередовност, извършено/извършена по-рано в Италия.

63. При тези обстоятелства считам, че предвид това определяне, което трябва да се извърши от тези органи или съдилища, преценката на второто условие в член 20, параграф 4 от Директива 92/12, тоест въпросът от кой момент започва да тече посоченият тригодишен срок за целите на прилагането на така наречения „коригиращ“ механизъм в тази разпоредба, е ирелевантен в рамките на настоящото преюдициално производство. Всъщност, както вече посочих, разглеждането на този срок трябва да се извършва само ако се установи държавата членка, в която в действителност е било/била извършено/извършена нарушението или нередовността, и ако тази държава е различна от първоначално определената държава членка, което не изглежда да е така в главното производство.

64. В този контекст възниква въпросът дали и как запитващата юрисдикция, в качеството ѝ на юрисдикция на запитваната държава членка, може да провери наличието на евентуално дублиране на вземанията за акциз, предявени от два органа на две различни държави членки.

B. По Директива 76/308 относно взаимопомощта

1. По правния контекст на анализа

65. Макар създаването на вътрешен пазар да позволява на предприятията да използват ефективно икономическото пространство в него, националните данъчни администрации, за които границите продължават да съществуват, получават още от 70-те години редица правни инструменти за помощ с цел да се гарантира по-голяма ефективност в данъчната област [38]. Така

38 *Berlin*, D. Synthèse — Droit fiscal de l'Union européenne. JurisClasseur Europe Traité, 1.V.2019, p. 49.

целта на Директива 76/308 е да се въведе принципът на взаимно доверие, като се улесни събирането на вземания между държавите членки[39]. Прилагането на системата на взаимопомощ, въведена с тази директива, зависи от наличието на такова доверие между съответните национални органи[40].

66. Посочената директива предвижда, от една страна, три отделни и специални форми на взаимопомощ, която запитваният орган е длъжен да оказва по молба на запитващ орган, а именно молба за информация[41], молба за уведомяване на адресата за документите във връзка с дадено вземане, издадени от държавата членка по местонахождение на запитващия орган[42], и молба за събиране на вземания, които са предмет на документ, позволяващ тяхното изпълнение[43]. От друга страна, Директива 76/308 съдържа конкретни разпоредби относно определянето на компетентността на запитващата държава членка и на запитваната държава членка за съответната молба. Главното производство се отнася до молбата за помощ във връзка със събирането на вземания, тъй като гръцките органи сезират Агенцията с такава молба.

а) Разпределението на правомощията по член 12 от Директива 76/308

67. Член 12 от Директива 76/308 предвижда разпределение на правомощията между органите на запитващата държава членка и тези на запитваната държава членка за разрешаване на спорове относно вземането, изпълнителното основание или изпълнителните мерки. Що се отнася до такива спорове, изборът на компетентния орган на държавата членка, към който дадена страна трябва да се обърне, зависи от това дали оплакването се отнася, от една страна, до вземането или до изпълнителното основание, или от друга страна, до мерките за събиране на вземане. Както отбелязва генералният адвокат Bobek, Директива 2010/24, която е приемник на Директива 76/308, предвижда прилагането като общо правило на lex auctoritatis, съгласно който действията на органите на една държава членка се регламентират (а следователно и валидността им се урежда) от правото на същата държава членка[44]. От това следва, че компетентният орган на всяка държава членка проверява законосъобразността само на актовете и мерките, приети от компетентните органи на тази държава членка, с оглед на нейното законодателство[45].

68. Така съгласно член 12, параграф 1 от Директива 76/308, когато вземането или изпълнителното основание се оспорват в процедурата по събиране на вземане, спорът трябва да се отнесе до компетентния орган на запитващата държава членка. Ако обаче се оспорват мерките за събиране на вземането, предприети в държавата членка, в която се намира запитваният орган, съгласно член 12, параграф 3 от Директива 76/308 спорът трябва да се отнесе до компетентния орган на тази държава членка[46].

39 Вж. *Michel*, V. Juridiction compétente pour le contrôle des mesures de recouvrement. — Revue Europe, No. 3, III. 2010, коментар № °109, и Maitrot de la Motte., A. Droit fiscal de l'Union européenne. Bruylant, 2016, p. 479 sq.

40 Вж. решение от 26 април 2018 г., Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, т. 40 и 41).

41 Съгласно член 4 от Директива 76/308. Що се отнася до обмена на информация, вж. *Fernández Marín*, F. The Right of Defence and the exchange of tax information ruled by EU law. — Studi Tributari Europei, v. 8, 2018, p. II, 25—95.

42 Съгласно член 5 от Директива 76/308.

43 Съгласно член 6 от Директива 76/308.

44 Заключение на генералния адвокат Bobek по дело Metirato (C-695/17, EU:C:2018:944, т. 40).

45 Заключение на генералния адвокат Bobek по дело Metirato (C-695/17, EU:C:2018:944, т. 43).

46 Вж. и десето съображение от Директива 76/308, съгласно което заинтересованата страна трябва да отнесе спора до компетентния орган на държавата членка по местонахождение на запитващия орган, а запитваният орган трябва да спре всякакви започнати процедури по изпълнение, докато споменатият компетентен орган вземе решение.

69. За да се гарантира в пълнота правото на заинтересованата страна да оспори вземането или изпълнителното основание в процедурата по събиране на вземане, член 12, параграф 2 от Директива 76/308 предвижда, че веднага след като бъде уведомен, че е налице висящо производство по оспорване на вземането или изпълнителното основание, запитваният орган спира процедурата по изпълнение в очакване на решение от страна на компетентния орган на запитващата държава членка.

70. Както следва от практиката на Съда, описаното в настоящото заключение разпределяне на компетентността е следствие от обстоятелството, че вземането и изпълнителното основание са установени въз основа на действащото право в държавата членка по местонахождението на запитващия орган, докато за изпълнителните мерки в държавата членка по местонахождение на запитвания орган последният прилага по силата на членове 5 и 6 от Директива 76/308 разпоредбите, които националното му право предвижда за съответните действия[47]. Освен това от член 8, параграф 1 от тази директива следва, че документът, позволяващ изпълнението на вземането, се признава директно и автоматично се счита за документ, позволяващ изпълнението на вземане в държавата членка по местонахождение на запитвания орган, което според мен е израз на принципа на взаимно доверие. От това разпределяне на правомощията следва, че по принцип запитваният орган не може да постави под въпрос валидността и изпълнителната сила на акта или на решението, по отношение на който/което запитващият орган е поискал помощ с цел събиране на вземането. Съдебната практика обаче смекчава този принцип.

а) По възможността националните органи да откажат оказването на взаимопомощ

71. Тъй като, от една страна, от член 8, параграф 1 от Директива 76/308 следва, че документът, позволяващ изпълнението на вземането, се признава директно и автоматично се счита за документ, позволяващ изпълнението на вземане в държавата членка по местонахождение на запитвания орган, от член 6 от тази директива, от друга страна, следва, че запитваният орган „[събира]“ това вземане, щом като посочената директива предвижда автоматично изпълнение на посоченото вземане от запитвания орган. Освен това няма конкретна разпоредба, която допуска отказ на молба за събиране на вземане[48]. При липсата на такива разпоредби Съдът въвежда в практиката си основание, позволяващо на националните органи и съдилища по изключение да откажат да окажат помощ при събиране на вземания, в случай че тя противоречи на обществения ред на държавата.

72. В това отношение в решение Kyrian[49] Съдът постановява, че „не може да бъде изключено, че органите на държавата членка по местонахождение на запитвания орган *по изключение* са оправомощени да проверят дали изпълнението на посоченото основание би нарушило по-конкретно *обществения ред на последната държава членка* и евентуално да откажат предоставянето на помощта изцяло или отчасти или да я поставят в зависимост от спазването на определени условия“[50]. Според Съда „[т]рудно е […] да си представим, че документът, позволяващ изпълнението на вземането, ще бъде изпълнен от тази държава членка, ако това изпълнение може да наруши *обществения ѝ ред*“[51]. В последващото решение Donnellan[52] Съдът излага отново този принцип, като допуска такъв отказ, когато прилагането на разпоредбите на

47 Решения от 14 януари 2010 г., Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, т. 40), и от 14 март 2019 г., Metirato (C-695/17, EU:C:2019:209, т. 34).

48 Член 4, параграф 3 от Директива 76/308 предвижда основания за възражение. Тази разпоредба обаче се отнася до молбата за информация, която не е предмет на настоящото дело.

49 Решение от 14 януари 2010 г., Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11).

50 Решение от 14 януари 2010 г., Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, т. 42), потвърдено с решение от 26 април 2018 г., Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, т. 47). Курсивът е мой.

51 Решение от 14 януари 2010 г., Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, т. 43), потвърдено с решение от 26 април 2018 г., Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, т. 48). Курсивът е мой.

52 Решение от 26 април 2018 г., Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282).

директивата за взаимна помощ води до нарушение на основни права поради липса на уведомяване на съответното лице, а именно член 47 от Хартата на основните права на Европейския съюз[53]. По този начин Съдът прилага класическата си практика относно ограничението на принципа на взаимно доверие[54] в контекст, в който прилагането на този принцип води до евентуално нарушение на основни права.

73. По настоящото дело Съдът обаче следва да се произнесе дали са налице основания за отказ на молба за помощ, когато е установено дублиране на данъчна претенция за акциз[55]. Когато държавата членка прилага правото на Съюза, може ли такова дублиране да представлява основание за отказ на молба за оказване на помощ за събиране на данъци? В това отношение, преди да разгледам дали е налице евентуално нарушение на обществения ред или на основните права, считам, че следва да се провери дали отговорът на този въпрос не произтича от релевантните разпоредби на вторичното право.

2. По задължението на органите на запитващата държава членка да проверяват компетентността на органите на тази държава

74. Според мен отговорът на преюдициалния въпрос може да е само отрицателен.

75. Всъщност, както вече бе посочено в точки 47—50 от настоящото заключение, от структурата на Директива 92/12 следва, че освобождаването за потребление на акцизна стока може да се извърши само веднъж, тъй като акцизът става изискуем при освобождаването за потребление на дадена стока, независимо дали се извършва правомерно. За целите на такава изискуемост извеждането на стоки от режима на отложено плащане се приравнява, съгласно член 20 от Директива 92/12, на освобождаването им за потребление поради извършването на нарушение или нередовност при движението на стоките. Както обаче бе посочено в точка 56 от настоящото заключение, съгласно тази разпоредба само първото нарушение или нередовност, довело/довела до извеждането на движещи се под режим на отложено плащане на акциз стоки от този режим, може да се приеме за релевантно/а. При все това на практика не би могло да се изключи наличието на спорове относно определянето на мястото на такова нарушение или такава нередовност.

76. Ето защо, за да се отговори на поставения от запитващата юрисдикция въпрос дали в рамките на производството за проверка на законосъобразността на действията по изпълнение на събирането съдът на запитваната държава може да провери определянето на мястото, в което нарушението или нередовността е било/била извършено/извършена, следва, с оглед на разпоредбите на Директива 76/308, посочени в точки 67—70 от настоящото заключение, да се установи дали такова определяне се отнася до вземането, изпълнителното основание или изпълнителните мерки по смисъла на член 12 от Директива 76/308. Според мен отговорът на този въпрос може да се изведе от разпоредбите на Директива 92/12 в тяхната цялост, по-специално от членове 6 и 20, които, както вече посочих, имат за цел да определят правомощията на държавите членки да облагат с акциз стоките в обхвата на тази директива.

53 Съдът постановява по-конкретно че член 14, параграфи 1 и 2 от Директива 2010/24 трябва да се тълкува в смисъл, че допуска орган на държава членка да откаже да изпълни искане за събиране на вземане за задължение, свързано с имуществена санкция, наложена в друга държава членка, с мотива че решението, с което се налага тази санкция, не е надлежно съобщено на заинтересованото лице, преди искането за събиране на вземане да бъде отправено до посочения орган въз основа на тази директива (решение от 26 април 2018 г., Donnellan, C-34/17, EU:C:2018:282).

54 Вж. относно ограничението на принципа на взаимно доверие решения от 21 декември 2011 г., N. S. и др. (C-411/10 и C-493/10, EU:C:2011:865), от 5 април 2016 г., Aranyosi и Căldăraru (C-404/15 и C-659/15 PPU, EU:C:2016:198), и от 25 юли 2018 г., Minister for Justice and Equality (Недостатъци на съдебната система) (C-216/18 PPU, EU:C:2018:586).

55 За разлика от решения от 14 януари 2010 г., Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11), и от 26 април 2018 г., Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282), настоящото дело не се отнася до реда и условията за уведомяване, което според мен изключва прилагането на съображения за обществен ред по смисъла на тази съдебна практика.

77. По-конкретно, видно от членове 6 и 20 от Директива 92/12, компетентността на държавата членка да събира акцизи върху стоки като алкохола е свързана или с мястото на освобождаването им за потребление съгласно член 6 от тази директива, или с мястото, в което при изпращането на тези стоки за тях вече не е приложим режимът на отложено плащане на акциз съгласно член 20, параграфи 1—3 от посочената директива, или с мястото, в което нарушението или нередовността действително е било/била извършено/извършена и което впоследствие се установява съгласно член 20, параграф 4 от същата директива. С оглед на еквивалентността на основанията за изискуемост, предвидени в посочените членове 6 и 20 и описани по-горе, според мен единственият извод, който може да се направи, е че въпросът за мястото на освобождаване за потребление на акцизни стоки или за мястото на извършване на нарушение или нередовност на пръв поглед е въпрос по същество за самото наличие на данъчното задължение[56]. Тъй като Директива 92/12 обуславя по отношение на дадена държава членка събирането на акциз от конкретно събитие, настъпило на нейна територия, според мен е очевидно, че спорът относно установяването на мястото на нарушение или нередовност съгласно член 20 от тази директива следва да се разбира също и като въпрос, отнасящ се до вземането или до изпълнителното основание по смисъла на член 12 от Директива 76/308. Така с оглед на логиката на посочената директива разглеждането на този въпрос не може да бъде от компетентността на съда на запитваната държава членка.

78. Според мен обаче описаните в акта за преюдициално запитване обстоятелства, а именно обстоятелствата, при които дружество е обложено повторно с акциз при изпращане на стоки, не са в съответствие със структурата на Директива 92/12 в нейната цялост. Макар от представената на Съда преписка да не личат обстоятелства, обосноваващи в конкретния случай възможността запитваната държава членка да откаже да изпълни молбата за помощ, с която е сезирана, позовавайки се на нарушение на своя обществен ред или на основните права по смисъла на посочената в точка 72 от настоящото заключение съдебна практика, съдът в запитваната държава членка обаче не трябва, от една страна, да пренебрегва наличната информация за аналогична мярка, наложена на същото предприятие в тази държава членка, тоест държава членка, различна от тази, която е предявила претенцията във връзка със сделка за едни и същи стоки, и от друга страна, да изпълнява сляпо и автоматично молбата за помощ.

79. В това отношение принципът на взаимно доверие, конкретизиран в Директива 76/308, по необходимост предполага всички държави членки да спазват с цялата дължима грижа изискванията на правото на Съюза. Тъй като, видно от представената на Съда преписка, Silcompa е подало жалба във връзка с данъчната претенция за акциза, с който е обложено от гръцките органи за същите сделки и за същите стоки, за които вече е било обложено в Италия, сезираният с тази жалба гръцки съд следва да провери дали гръцките органи са били компетентни да съберат акциза върху съответните стоки, доколкото с оглед на наличната понастоящем информация за тези стоки вече не е приложим режимът на отложено плащане на акциз по смисъла на член 3 и член 20, параграф 1 от Директива 92/12 поради нарушение или нередовност, извършено/извършена в Италия. Ето защо съдът на запитваната държава членка трябва съгласно член 12, параграф 2 от Директива 76/308 да спре производството по изпълнението на молбата за помощ до приключване на описаните проверки от съда на запитващата държава членка.

56 Относно разделението между наличието и събирането на данъчно задължение в областта на митническото облагане вж. по аналогия решение от 20 октомври 2005 г., Transport Maatschappij Traffic (C-247/04, EU:C:2005:628, т. 26 и сл.).

V. Заключение

80. С оглед на изложените съображения предлагам на Съда да отговори на поставения от Corte suprema di cassazione (Върховен касационен съд, Италия) преюдициален въпрос по следния начин:

„Член 12, параграф 3 от Директива 76/308/ЕИО на Съвета от 15 март 1976 година относно взаимопомощта при събиране на вземания, свързани с някои видове налози, мита, данъци и други мерки, изменена с Директива 2001/44/ЕО на Съвета от 15 юни 2001 г., във връзка с членове 6 и 20 от Директива 92/12/ЕИО на Съвета от 25 февруари 1992 година относно общия режим за продукти, подлежащи на облагане с акциз, и държането, движението и мониторинга на такива продукти, изменена с Директива 92/108/ЕИО на Съвета от 14 декември 1992 г., трябва да се тълкува в смисъл, че в производство по жалба срещу изпълнителните мерки за събиране на вземане съгласно посочения член 12, параграф 3 съдът на държавата членка по местонахождение на запитвания орган не може да разглежда условията за мястото, в което нарушението или нередовността в действителност е било/била извършено/извършена по смисъла на член 20 от Директива 92/12. Тъй като обаче двойното облагане с акциз от няколко държави членки на едни и същи стоки не е в съответствие с общата структура на Директива 92/12, в производство по жалба срещу данъчната претенция за акциз за едни и същи сделки и за едни и същи стоки като тези, които вече са обложени в друга държава членка, съдът на сезираната с жалбата държава членка трябва да провери дали запитващите органи са били компетентни да съберат акциза“.