Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
представено на 12 януари 2016 година[1]

Съединени дела C-226/14 и C-228/14

Eurogate Distribution GmbH
срещу
Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14)
и
DHL Hub Leipzig GmbH
срещу
Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14)

(Преюдициални запитвания, отправени от Finanzgericht Hamburg (Германия)

„Митнически кодекс на Общността — Митнически склад — Режим на външен транзит — Възникване на митническо задължение поради неизпълнение на задължение — Късно вписване в материалната отчетност — Късно представяне на стоките пред компетентния митнически орган — Шеста директива — Директива за ДДС — Изискуемост на ДДС — Връзка между митническото задължение и задължението за ДДС“

1. В контекста на допуснато неизпълнение на формални задължения по отношение на стоки под режим с отложено плащане на вносни мита германска юрисдикция поставя на Съда въпроса дали освен възникналото на това основание митническо задължение, предвидено в член 204 от Митническия кодекс на Общността[2], възниква също и задължение за плащане на данък върху добавената стойност (ДДС). При утвърдителен отговор се поставя въпросът дали задължено за плащането на ДДС е лицето, което е нарушило митническите формалности, дори когато това лице е държател на митнически склад без право да се разпорежда с тези стоки.

2. Разглежданите дела предоставят на Съда възможността да прецизира установената с решение X[3] практика относно тълкуването на член 7 от Шеста директива[4], съгласно която данъкът върху добавената стойност се дължи, ако съответните стоки са излезли от обхвата на предвидените в посочената разпоредба митнически режими, дори и митническото задължение да е възникнало единствено на основание член 204 от МК.

1 — Език на оригиналния текст: испански.

2 — Регламент (ЕИО) № 2913/92 на Съвета от 12 октомври 1992 година относно създаване на Митнически кодекс на Общността (наричан по-нататък „МК“ (ОВ L 302, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 5, стр. 58), в редакцията му след изменение с Регламент (ЕО) № 648/2005 на Европейския парламент и на Съвета от 13 април 2005 година (ОВ L 117, стр. 13; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 17, стр. 220).

3 — C-480/12, EU:C:2014:329.

4 — Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1), в редакцията ѝ след изменение с Директива 2004/66/ЕО на Съвета от 26 април 2004 г. (ОВ L 168, стр. 35; Специално издание на български език, 2007 г., глава 1, том 5, стр. 87).

3. При отговора на поставените по двете дела преюдициални въпроси са възможни два подхода. Първият подход би могъл да се ограничи до повторение, без съществени разлики, на вече постановеното от Съда в решение X[5]. Вторият, обратно, би могъл при анализа на повдигнатите проблеми да обхване тези разлики, изхождайки от една неформалистична перспектива, при която да се отчетат функцията и същността на ДДС като налог с универсален характер, с който се облага добавената стойност, възникнала на всеки един от етапите на производство или разпространение на стоки и услуги.

4. Внимателният прочит на решението от 15 май 2014 г. ме кара да считам, че едновременното съществуване на ДДС и на митническото задължение, възникнало поради неизпълнението на дадени условия, всъщност не е така автоматично, както би могло да се приеме от текста на диспозитива на решението X[6]; по-скоро обратното — от мотивите на това решение и най-вече от самата природа на ДДС може да се заключи, че не е неизбежно възникването на митническо задължение да води до възникването на задължение за ДДС при внос.

I – **Правна уредба**

A– *Право на Съюза*

1. Митнически кодекс на Общността

5. Член 4 от МК предвижда:

„За целите на настоящия кодекс се прилагат следните определения:

[…]

7) „Общностни стоки“ са стоки:

— изцяло произведени на митническата територия на Общността при условията, посочени в член 23 и без да включват стоки, внесени от страни или територии, които не са част от митническата територия на Общността. Стоки, произведени от стоки поставени под временен митнически режим, не се разглеждат като получили статут на общностни в случаите от особено икономическо значение, определено в съответствие с процедурата на Комитета,

— внесени от страни или територии извън митническата територия на Общността, които са допуснати за свободно обращение,

— произведени или получени в границите на митническата територия на Общността само от стоките, посочени във второ тире или от стоките, посочени в първо и второ тирета;

[…]“.

5 — C-480/12, EU:C:2014:329.

6 — C-480/12, EU:C:2014:329.

6. Съгласно член 37 от МК:

„1. От момента на въвеждането на митническата територия на Общността стоките са под митнически надзор. Те могат да бъдат обект на митнически контрол в съответствие с действащите разпоредби.

2. Стоките остават под митнически надзор до определяне на митническия им статут, като при необщностните стоки и без да се засяга член 82, параграф 1, те остават под митнически надзор до промяна на техния митнически статут или до въвеждането им в свободна зона или в свободен склад, или до реекспортирането им или унищожаването им, съгласно член 182“.

7. Съгласно член 50 от МК „[д]о получаване на митническо направление стоките, представени пред митическите органи, от момента на представянето си имат статут на временно складирани стоки. Тези стоки се обозначават по-долу като „временно складирани стоки“.

8. Член 79 от МК предвижда:

„Допускането за свободно обращение придава на необщностните стоки митнически статут на общностни стоки.

[…]“.

9. Съгласно член 89, параграф 1 от МК „[м]итнически икономически режим с отложено плащане се приключва, когато стоките, поставени под този режим, или получените компенсаторни или обработени продукти, получат ново допустимо митническо направление“.

10. Член 91 от МК предвижда:

„1. Режимът външен транзит разрешава превоз от едно до друго място на митническата територия на Общността на:

а) необщностни стоки, без да бъдат облагани с вносни сборове и други такси и без да подлежат на мерките на търговската политика;

[…]

2. Превозът на стоки по смисъла на параграф 1 се осъществява:

а) съгласно разпоредбите за режим външен транзит в Общността;

[…]“.

11. Член 92 от МК гласи:

„1. Режимът външен транзит приключва, а задълженията на титуляра са изпълнени, когато стоките, поставени под тази процедура и изискваните документи, се представят в митническата служба по направление в съответствие с разпоредбите за въпросния режим.

2. Митническите органи освобождават режима, когато са в състояние да установят, на основание сравнение на данните, с които разполага митническа служба по изпращане с тези, с които разполага митническата служба по направление, че режимът е приключил правомерно“.

12. Съгласно член 96 от МК:

„1. Задълженото лице е титулярът на режима външен транзит в Общността. То е длъжно:

а) да представи стоките в непроменено състояние пред получаващото митническо учреждение в определения срок и при спазване на мерките, предприети от митническите органи за тяхното идентифициране;

б) да спазва разпоредбите за режима външен транзит в Общността.

2. Независимо от задълженията на титуляра на режима, посочени в параграф 1, превозвачът или получателят, който приема стоките и знае, че те са поставени под режим транзит в Общността, е длъжен също да ги представи в непроменено състояние пред получаващото митническо учреждение в определения срок и при спазване на мерките, предприети от митническите органи за тяхното идентифициране“.

13. Член 98, параграф 1 от МК предвижда, че „[р]ежимът на митническо складиране разрешава съхранението в митнически склад на: а) необщностни стоки, които не се облагат с вносни сборове и не подлежат на мерките на търговската политика […]“.

14. Съгласно член 105 от МК, „[м]атериалната отчетност за всички стоки, поставени под режим митническо складиране, се води от лице, определено от митническите органи, по утвърдени от тях ред и условия. Не се изисква воденето на материална отчетност за случаите, когато обществен митнически склад се управлява от митническите органи […]“.

15. Член 204 от МК предвижда:

„1. Вносно митническо задължение възниква в случаи, различни от посочените в чл. 203, при:

а) неизпълнение на някое от задълженията, произтичащи по отношение на стоки, подлежащи на облагане с вносни сборове при временното складиране или ползването на митническия режим, под който те са поставени; или

б) неспазване на едно от условията, свързани с поставянето на стоките под определен митнически режим или с предоставянето на намалени или нулеви вносни сборове поради употребата на стоките за специфични цели;

освен когато се установи, че нередностите нямат реално въздействие върху правилното функциониране на временното складиране или съответния митнически режим.

2. Митническото задължение възниква в момента, в който престава да се изпълнява задължението, чието неизпълнение поражда митническо задължение, или в момента, в който стоката е поставена под съответния митнически режим, когато впоследствие се установи, че едно от условията, определени за поставянето на стоката под този режим или за предоставянето на намалени или нулеви вносни сборове поради употребата на стоката за специфични цели, в действителност не е било изпълнено.

3. Длъжникът е лицето, което според обстоятелствата трябва да изпълни задълженията, произтичащи по отношение на стоки, подлежащи на облагане с вносни сборове, от временното складиране или ползването на митническия режим, под който те са поставени, или да спазва условията, определени за поставянето на стоките под този режим“.

2. Регламент (ЕИО) № 2454/93[7]

16. Член 356 от Регламента за прилагане предвижда:

„1. Като отчита избрания маршрут, действащото законодателство в областта на транспорта или други сродни въпроси, и при необходимост, данните посочени от титуляря на режима, отправната митническа служба определя срок, в рамките на който стоките трябва да се представят в митническата служба по направление.

[…]“.

17. Член 512, параграф 3 от Регламента за прилагане предвижда, че „[п]рехвърляне до митническата служба на напускане с оглед реекспорт се извършва по реда на митническия режим и свързаната документация. В този случай митническият режим не се погасява, преди декларираните за реекспорт стоки или продукти да напуснат действително митническата територия на Общността“.

18. Съгласно член 529, параграф 1 от Регламента за прилагане, „[с]кладовите стокови записи съдържат по всяко време текущото количество стоки в склада, които са под режим на митническо складиране. В срокове, определени от митническите органи, управителят на склада депозира списък на споменатите стокови наличности в митническата служба по надзора“.

19. Член 530, параграф 3 от посочения регламент предвижда, че „[з]авеждането на складовия стоков запис за погасяване на митнически режим се извършва най-късно по времето, когато стоките напускат митническия склад или съоръженията за складиране на бенефициера“.

20. Съгласно член 860 от същия регламент „[м]итническите служби приемат, че според член 204, параграф 1 от [МК] е възникнало митническото задължение, освен ако лицето, което би било митнически задължено, докаже, че са изпълнени условията, посочени в член 859“.

21. Член 866 от Регламента за прилагане предвижда, че „[б]ез да се накърняват разпоредбите по забраните и ограниченията, които могат да се прилагат по отношение на въпросните стоки, когато възникне митническо задължение при вноса съгласно членове 202, 203, 204 или 205 от Кодекса и са заплатени вносните мита, тези стоки се смятат за стоки от Общността, без да е необходима декларация за пропускане за редовен внос“.

3. Шеста директива

22. Съгласно член 2 от Шеста директива, „[с] данък върху добавената стойност се облага: […] 2. вносът на стоки“.

23. Член 7 от Шеста директива предвижда:

„1. „Внос на стоки“ означава:

а) влизането в Общността на стоки, които не отговарят на условията, предвидени в членове [23 ЕО и 24 ЕО], или когато стоките попадат в обхвата на [Договора за ЕОВС] — не са в свободно обращение;

7 — Регламент (ЕИО) № 2454/93 на Комисията от 2 юли 1993 година за определяне на разпоредби за прилагане на Регламент (ЕИО) № 2913/92 на Съвета за създаване на Митнически кодекс на Общността (ОВ L 253, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 7, стр. 3, наричан по-нататък „Регламентът за прилагане“), изменен с Регламент (ЕИО) № 402/2006 на Комисията от 8 март 2006 година (ОВ L 70, стр. 35; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 20, стр. 112).

б) влизането в Общността на стоки, различни от тези по буква а), от територия на трета страна.

2. Мястото на внос на стоките е държавата членка, на чиято територия се намират стоките, когато влизат в Общността.

3. Независимо от параграф 2, когато стоки по параграф 1, буква а) при влизането си в Общността бъдат поставени под един от режимите по член 16, параграф 1, част Б, букви а), б), в) и г), под режим на временен внос с пълно освобождаване от вносно мито или под режим на външен транзит, мястото на внос на такива стоки е държавата членка, на чиято територия стоките излизат от обхвата на тези режими.

Аналогично, когато стоки, посочени в параграф 1, буква б) при влизането си в Общността бъдат поставени в обхвата на един от режимите, предвидени в член 33а, параграф 1, буква б) или в), мястото на внос е държавата членка, на чиято територия стоките излизат от обхвата на тези режими“.

24. Съгласно член 10, параграф 3 от Шеста директива, „[д]анъчното събитие възниква и данъкът става изискуем, когато стоките бъдат внесени. Когато стоките при влизане в Общността попаднат под един от режимите по член 7, параграф 3, данъчното събитие възниква и данъкът става изискуем само когато стоките излязат от обхвата на този режим. […]“.

25. Член 17 от Шеста директива предвижда:

„1. Правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.

2. Доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговите облагаеми сделки, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък:

а) дължимия или платен в рамките на държавата [ДДС] за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави;

б) дължимия или платен [ДДС] за внос на стоки в тази държава;

[…]“.

26. Съгласно предвиденото в член 21, параграф 4 от Шеста директива „лица платци на [ДДС] са: […] 2. При внос: лицето или лицата, посочени или приети за платци от държавите членки, в които се внасят стоките“.

4. Директива за ДДС[8]

27. Член 2, параграф 1 от Директивата за ДДС предвижда, че „следните сделки подлежат на облагане с ДДС: […] г) вносът на стоки“.

28. Съгласно член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС, „данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност […]“.

8 — Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3 и ОВ L 249, 2012 г., стр. 15).

29. Член 30 от Директивата за ДДС предвижда следното:

„Внос на стоки“ означава въвеждането в Общността на стоки, които не са в свободно обращение по смисъла на член 24 от Договора.

Освен сделката, посочена в алинея първа, въвеждането в Общността на стоки, които са в свободно обращение, идващи от трета територия, съставляваща част от митническата територия на Общността, се счита за внос на стоки.“

30. Съгласно член 60 от Директивата за ДДС „мястото на внос на стоки е държавата членка, на чиято територия се намират стоките, когато се въвеждат в Общността“.

31. Член 61 от Директивата за ДДС предвижда:

„Чрез дерогация от член 60, когато при въвеждането в Общността, стоките, които не са в свободно обращение се поставят в един от режимите или положенията, посочени в член 156, или в режим на временен внос, с пълно освобождаване от вносно мито, или под външен транзитен режим, мястото на внос на такива стоки е държавата членка, на чиято територия стоките престават да бъдат в обхвата на приложение на тези режими или положения.

Подобно, когато при въвеждане в Общността стоките, които са в свободно обращение се поставят под един от режимите или положенията, посочени в членове 276 и 277, мястото на внос е държавата членка, на чиято територия стоките престават да бъдат в обхвата на приложение на тези режими или положения“.

32. Съгласно член 70 от Директивата за ДДС „данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките се внесат“.

33. Съгласно член 71, параграф 1 от Директивата за ДДС, „когато при въвеждането в Общността стоките се поставят в един от режимите или положенията, посочени в членове 156, 276 и 277 или в режим на временен внос, с пълно освобождаване от вносно мито, или под външен транзитен режим, данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем само когато стоките престанат да бъдат в обхвата на приложение на тези режими или положения […]“.

34. Член 143, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС предвижда, че „държавите членки освобождават […] вноса на стоки, изпращани или превозвани от трета територия или трета държава в държава членка, различна от тази, в която завършва изпращането или превоза на стоките, когато доставката на такива стоки от вносителя, определен или признат по член 201 като платец на ДДС, е освободена по член 138“.

35. Съгласно член 167 от Директивата за ДДС „правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“.

36. Член 168 от Директивата за ДДС предвижда следното:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;

[…]

д) дължимия или платен ДДС по отношение на вноса на стоки в тази държава членка“.

37. Съгласно член 178 от Директивата за ДДС, „за да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия: […] д) за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква д) по отношение на вноса на стоки, той трябва да притежава документ за внос, посочващ го като получател или вносител, и посочващ сумата на дължимия ДДС или даващ възможност за изчисляването на тази сума […]“.

38. Съгласно член 201 от Директивата за ДДС „при внос ДДС е дължим от всяко лице или лица, определени или признати като отговорен платец от държавата членка на вноса“.

Б– *Национално право*

39. Член 1 от Закон за данъка върху оборота (Umsatzsteuergesetz, наричан по-нататък „UstG“), в редакцията му, приложима към спорните обстоятелства[9], предвижда:

„(1) Следните сделки подлежат на облагане с данък върху оборота:

1. доставките на стоки и услуги, извършени възмездно на територията на Германия от търговец в рамките на търговската му дейност;

[…]

4. вносът на стоки в Германия […] (данък върху оборота при внос);

[…]“.

40. Член 15, параграф 1 от UstG предвижда:

„Търговецът може да приспадне следния данък, платен по получени доставки:

1. Дължимия по закон данък за доставки на стоки или услуги, извършени от други търговци за целите на търговската му дейност;

2. Данъкът върху оборота при внос, начислен за стоки, внесени за целите на търговската му дейност по смисъла на член 1, параграф 1, точка 4;

[…]“.

41. Член 21 от UstG гласи:

„(1) Данъкът върху оборота при внос се счита за данък върху потреблението по смисъла на Данъчния кодекс (Abgabenordnung).

(2) Разпоредбите относно митата се прилагат по аналогия по отношение на данъка върху оборота при внос, с изключение на разпоредбите за активното усъвършенстване в рамките на системата за възстановяване и на разпоредбите за пасивното усъвършенстване.

[…]“.

9 — BGBl. 2005 I, стр. 386.

II – **Фактите и преюдициалните въпроси**

A– *По дело C-226/14*

42. Съгласно посоченото в определението на запитващата юрисдикция Eurogate Distribution GmbH (наричано по-нататък „Eurogate“) — жалбоподател в главното производство, приема стоки на свои клиенти при режим на транзит в митническия си склад и ги обработва с цел тяхното експедиране в различни източноевропейски държави. Средната продължителност на складирането е повече от шест седмици. Впоследствие стоките са вдигнати от склада на Eurogate от спедиторски предприятия, установени в държавите по тяхното местоназначение.

43. В хода на митническа проверка, обхващаща периода 1 юли—31 декември 2006 г., е установено, че някои случаи на напускане на стоките на митническия склад са вписани със закъснение (до 126 дни от датата на напускането) в изискуемата според митническото законодателство материална отчетност.

44. С акт за установяване на митническите задължения от 1 юли 2008 г. Hauptzollamt Hamburg-Stadt (Главна митническа служба Хамбург) определя размера както на дължимите мита, така и на ДДС при вноса. Eurogate обжалва по административен ред акта за установяване, но жалбата му е отхвърлена. Eurogate обжалва пред Finanzgericht Hamburg (Финансов съд Хамбург) решението, с което първоначалната му жалба е отхвърлена.

45. По отношение на митническото задължение Finanzgericht Hamburg е отправил преюдициално запитване, по което Съдът се е произнесъл с решение Eurogate[10]. В точка 35 от това решение Съдът постановява, че „член 204, параграф 1, буква а) от [МК] трябва да се тълкува в смисъл, че неизпълнението на задължението за вписване на напускането на необщностна стока на митнически склад в предвидената за целта материална отчетност, най-късно в момента на това напускане, води до възникване на митническо задължение за тази стока дори когато тя е била реекспортирана“.

46. Eurogate поддържа жалбата си срещу акта за установяване — този път в частта, която се отнася до ДДС при вноса — и иска отмяната на този акт.

47. В този контекст Finanzgericht Hamburg отправя следните въпроси:

„1) Облагането с данък върху добавената стойност при внос на стоки, реекспортирани като необщностни стоки, по отношение на които обаче е възникнало митническо задължение поради неизпълнение на задължение по член 204 от [МК] — в случая неизпълнение в срок на задължението да се отбележи в предвидената за целта материална отчетност, че стоката е напуснала митническия склад най-късно в момента на напускането — противоречи ли на разпоредбите на Директива 77/388/ЕИО?

2) При отрицателен отговор на първия въпрос:

Изискват ли разпоредбите на Директива 77/388/ЕИО облагане на стоките с данък върху добавената стойност при внос в такива случаи или в това отношение държавите членки имат свобода на действие?

както и

10 — C-28/11, EU:C:2012:533.

3) Държателят на митнически склад, който съхранява в своя склад стока от трета държава въз основа на договор за предоставяне на услуга, без да може да се разпорежда с тази стока, представлява ли данъчнозадължено лице за данъка върху добавената стойност при внос, който е възникнал вследствие на неизпълнение от негова страна на задължение по член 10, параграф 3, втора алинея от Директива 77/388/ЕИО във връзка с член 204, параграф 1 от [МК] дори и когато стоката не се използва за целите на неговите облагаеми сделки по смисъла на член 17, параграф 2, буква а) от Директива 77/388/ЕИО?“.

Б– *По дело C-228/14*

48. На 5 януари 2011 г. под режим външен транзит Т1 са поставени стоки, които в рамките на определен срок (до 12 януари 2011 г.) е следвало да бъдат реекспортирани до Макао чрез митническото учреждение на летище Хановер или на летище Лайпциг. Превозвач по смисъла на член 96, параграф 2 от МК е DHL Hub Leipzig GmbH (наричано по-нататък „DHL“), което предприятие е пропуснало да представи стоките пред митническото учреждение на летище Лайпциг преди изпращането им в Макао.

49. Митническият режим не е приключен в съответствие с член 366, параграф 2 от Регламента за прилагане поради непредставяне на необходимите документи.

50. С акт за установяване от 8 август 2011 г. на основание член 204, параграф 1, буква а) от МК Hauptzollamt Braunschweig (Главната митническа служба, Брауншвайг) определя на DHL задължение за плащане на ДДС при вноса. По-конкретно, размерът на начисления ДДС възлиза на 6 002,01 EUR. На 29 февруари 2012 г. на основание член 236 от МК DHL подава молба за възстановяване на платения въз основа на този акт ДДС.

51. С решение от 28 март 2012 г. Hauptzollamt Braunschweig отхвърля молбата за възстановяване. След неуспешно обжалване по административен ред DHL подава жалба пред Finanzgericht Hamburg, с която иска отмяна на решението на Hauptzollamt и възстановяване на платения ДДС при внос.

52. В този контекст Finanzgericht Hamburg отправя следния преюдициален въпрос:

„Следва ли да се счита, че данъкът върху добавената стойност при внос на стоки, реекспортирани като необщностни стоки под митнически надзор, за които обаче е възникнало митническо задължение вследствие на неизпълнение на задължение по член 204 от Митническия кодекс, в конкретния случай — неприключване в срок на режима на външен общностен транзит поради непредставяне на стоките пред компетентното митническо учреждение, преди да бъдат въведени на територията на трета страна, не е дължим по смисъла на член 236, параграф 1 от Митническия кодекс във връзка с разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО във всеки случай, когато за длъжник на този данък се смята лицето, което е трябвало да изпълни задължението, без това лице да е притежавало правото да се разпорежда със стоките?“.

III – **Производството пред Съда**

53. Преюдициалното запитване по дело C-226/14 е постъпило в Съда на 8 май 2014 г., а преюдициалното запитване по дело C-228/14 — на 12 май 2014 г.

54. С определение на председателя на Съда от 14 октомври 2014 г. двете дела са съединени за целите на писмената и устната фаза на производството и произнасянето на общо решение по тях.

55. В писмената фаза на производството становища представят Hauptzollamt Hamburg-Stadt, Hauptzollamt Braunschweig, Eurogate, гръцкото правителство и Комисията.

56. На 5 юни 2014 г. до Finanzgericht Hamburg е отправено искане да потвърди дали — с оглед на постановеното от Съда решение X[11] —поддържа отправеното преюдициално запитване. С писмо, постъпило в Съда на 3 октомври 2014 г., запитващата юрисдикция потвърждава, че поддържа отправените въпроси. По-конкретно, Finanzgerichthof Hamburg моли Съда при отговора на първия от тях „да уточни дали при всички положения, при които възниква митническо задължение по член 204 от [МК], само на това основание, с оглед на предвиденото в Директива 77/388/ЕИО, се дължи също и [ДДС] — независимо дали стоката продължава да бъде под режим на отложено плащане по член 16, параграф 1, част Б, буква б) от Шеста директива или под режим на външен транзит — или че вносът на стоки не следва да се облага с [ДДС], когато като необщностни стоки същите са поставени под режим на митническо складиране и впоследствие са реекспортирани със съответната митническа декларация, но по отношение на които на основание член 204, параграф 1 от [МК] е възникнало митническо задължение (установено обаче едва след реекспорта) в резултат на това, че държателят на митническия склад е изпълнил със закъснение от няколко дни задължението си да впише в митническата отчетност напускането на стоката на митническия склад най-късно в момента на това напускане“.

57. С определение от 1 октомври 2015 г. Съдът е приканил страните по време на съдебното заседание да съсредоточат становищата си върху първия и третия въпрос, поставени по дело C-226/14, и върху въпроса, поставен по дело C-228/14. Освен това страните са приканени да изложат становища по въпроса дали може да се приеме, че ДДС при вноса е бил платен, когато стоките са били реекспортирани.

58. В проведеното на 11 ноември 2015 г. съдебно заседание се явяват Hauptzollamt Hamburg-Stadt, Hauptzollamt Braunschweig, Eurogate и Комисията.

IV – **Становища на страните**

59. Що се отнася до първия въпрос по дело C-226/2014, Eurogate счита, че когато митническото задължение е възникнало на основание член 204, параграф 1, буква а) от МК, начисляването на ДДС при вноса противоречи на Шеста директива, доколкото в този случай не е налице внос по смисъла на тази директива.

60. По отношение на втория и третия въпрос по дело C-226/14 Eurogate твърди, че държавите членки не разполагат със свобода на действие при определяне на понятието „внос“ по смисъла на Шеста директива. Според Eurogate държавите членки имат известна свобода при определяне на платците на ДДС съгласно член 21 от Шеста директива, тъй като в тази връзка са възможни два алтернативни начина на тълкуване: а) за „вносител“ да се счита лицето, което въвежда необщностните стоки, с други думи — лицето, което ги декларира пред митница или извършва митническо нарушение; или б) за „вносител“ да се счита само лицето, което има право да се разпорежда със стоките като собственик към момента на вноса. В първата хипотеза вносителят би следвало да има право да приспадне начисления ДДС, което не се е случило по отношение на Eurogate. Според посоченото дружество това обстоятелство разкрива несъответствие на приложеното национално законодателство с правото на Съюза.

11 — C-480/12, EU:C:2014:329.

61. Относно въпроса по дело C-228/14 Eurogate твърди, че не е налице задължение за плащане на ДДС, ако необщностните стоки, както в случая, са били реекспортирани под митнически надзор при режим на транзит. Eurogate посочва, че изложените от него аргументи относно понятието „вносител“ по смисъла на Шеста директива, се отнасят също така и за Директивата за ДДС.

62. Както Hauptzollamt Hamburg-Stadt, така и Hauptzollamt Braunschweig твърдят, че в резултат от неизпълнението на митническите задължения освен митническо, възниква и задължение за ДДС. Според тях неизпълнението на задължението за вписване в материалната отчетност на стоките, които се намират под режим на митническо складиране, трябва да се приравнява на отклонение от митнически надзор. И в двата случая митническите органи са лишени от възможността да осъществят контрол върху движението на стоките и по този начин да осигурят спазването на условията във връзка със системата за авансово възстановяване при износ.

63. Според Hauptzollamt Hamburg-Stadt както задължението за заплащане на мита произтича от неизпълнението на необходимите условия за ползване на предимството от прилагането на режима на митническо складиране (и следователно е основание за облагане с мита), по същия начин при неизпълнение на задължение, отнасящо се до режима на митническото складиране, което възпрепятства надзора на митническите органи, не следва да е налице предимството, свързано с ДДС.

64. По отношение на първия въпрос по дело C-226/14 гръцкото правителство твърди, че изхождайки от съвместното тълкуване на законодателството на Съюза относно ДДС и относно митническия режим, изискуемостта на ДДС в случай като разглеждания произтича от Шеста директива.

65. По втория въпрос гръцкото правителство счита, че разпоредбите на Директивата за ДДС относно вноса на стоки и изискуемостта на данъка при внос са с императивен характер. Нередностите при материалната отчетност водят до възникването на митническо задължение, без да е налице изискване за каквато и да било преценка от страна на компетентните органи на обстоятелствата в конкретния случай. Ето защо възникването на митническото задължение при обстоятелствата в главното производство предполага и възникването на данъчно задължение, като ДДС е изискуем от задълженото за данъка и отговорно за изпълнение на задължението лице (вложителят в склада).

66. Що се отнася до третия въпрос, гръцкото правителство твърди, че платецът на данъка при внос се определя от държавите членки, като според него за платец на данъка не може да се приеме само вносителят на стоките, но също и лицето, носител на митническото задължение, възникнало по силата на МК.

67. По отношение на въпроса по дело C-228/14 гръцкото правителство твърди, че преди всичко трябва да се прецени дали неизпълнението не представлява завоалирано или извършено поради небрежност отклонение на стоките от митнически надзор от страна на задълженото лице и дали съответните формалности са изпълнени впоследствие. Доколкото от обстоятелствата по делото се констатира, че не са изпълнени условията на член 859, параграф 2, букви а) и в) от Регламента за прилагане, според гръцкото правителство трябва да се установи дали получаващото митническо учреждение е в състояние да гарантира, че същите стоки са получили митническо направление, след като режимът на транзит е приключил. Следователно предвид разпоредбите на Директивата за ДДС относно възникването на изискуемостта на ДДС, от една страна, и от друга страна — решението на Съда по дело X [12], когато митническото задължение е възникнало

12 — C-480/12, EU:C:2014:329.

на основание член 204 от МК, то тогава възниква и задължение за ДДС, който става незабавно изискуем. Отговорни за плащане на ДДС ще бъдат лицата, които трябва да изпълнят задълженията, произтичащи от митническия режим на външен транзит, с други думи — задълженото лице — титуляр на режима на външен транзит (член 96, параграф 1 от МК), и дружеството превозвач (член 96, параграф 2 от МК), макар то да няма право на приспадане на ДДС.

68. Комисията счита, че с оглед на съществуващите различия между митата и ДДС при вноса на първия въпрос по дело C-226/14 следва да се даде утвърдителен отговор. Според нея тези разлики са накарали Съда да приеме, че възникването на задължение за ДДС и възникването на митническото задължение винаги трябва да се разглеждат независимо едно от друго, доколкото е възможно ДДС да се дължи, без да е налице каквото и да било митническо задължение и обратно.

69. Комисията посочва, че установеното в член 2, точка 2 от Шеста директива условие се отнася за внос на стоки. Доколкото стоките под режим на временен внос или на отложено плащане не са внесени, ДДС при внос ще се дължи само ако тези стоки излязат от обхвата на съответния режим. В разглеждания случай стоките са били под режим на митническо складиране към момента, в който действително са напуснали митническата територия, поради което същите през цялото време са се намирали под „режим на отложено плащане“. Ето защо внос не е осъществен и следователно не са били налице условия са начисляване на ДДС при внос.

70. Освен това — продължава Комисията — обстоятелството, че неизпълнение от страна на държателя на митническия склад поражда митническо задължение по силата на член 204, параграф 1, буква а) от МК, не позволява да се приеме, че стоката е била внесена, тъй като, за разлика от задълженията по членове 202 и 203 от МК, задължението, възникнало на основание член 204 от МК, не предполага стоките да са били включени в икономическия оборот на Съюза. Недопустимо е също така чрез обикновено препращане на националното право към митническото законодателство на Съюза, какъвто е случаят с член 21 от UstG, понятието за внос да бъде разширявано.

71. Ето защо Комисията счита, че не следва да се отговаря на втория и третия въпрос, поставени по дело C-226/14. Комисията се ограничава да посочи, че ако Съдът възприеме обратното становище, на втория въпрос би следвало да се отговори в смисъл, че държавите членки са задължени да начисляват ДДС при вноса, без да имат свобода на действие. Според Комисията на третия въпрос би трябвало да се отговори, че държавите членки имат право да определят платеца на ДДС при внос в съответствие с член 21, параграф 4 от Шеста директива, при условие че спазват принципите на общата система на ДДС.

72. По отношение на дело C-228/14 Комисията счита, че като цяло е относимо изложеното от нея становище във връзка с първия въпрос по дело C-226/14.

V – **Анализ**

A– *По Дело C-226/14*

1. По първия преюдициален въпрос

73. В хода на главното производство, послужило като основание за образуването на дело C-226/14, на по-ранен етап Finanzgericht Hamburg първоначално отправя преюдициално запитване[13], в отговор на което Съдът постановява, че член 204, параграф 1, буква a) от МК „трябва да се тълкува в смисъл, че неизпълнението на задължението за вписване на напускането на необщностна стока на митнически склад в предвидената за целта материална отчетност, най-късно в момента на това напускане, води до възникване на митническо задължение за тази стока дори когато тя е била реекспортирана“[14].

74. При това положение в настоящото производство Finanzgericht Hamburg иска да разбере дали „всяко възникване на вносно митническо задължение автоматично води до изискуемостта на ДДС при внос“[15].

75. Както генералният адвокат Jääskinen обръща внимание в заключението си по (първото) дело Eurogate, „въпросът за направеното в германското законодателство обвързване на събирането на митни сборове с облагането с данък върху добавената стойност при внос“ не е предмет на преюдициалното запитване[16]. Този проблем остава нерешен[17] в посоченото производство, но малко след това открито се появява отново по дело X[18], в което нидерландска юрисдикция, наред с друго, поставя въпроса дали член 7 от Шеста директива следва да се тълкува „в смисъл, че данък върху добавената стойност е дължим, когато митническото задължение е възникнало единствено въз основа на член 204 от [МК]“.

76. В отговор на въпроса по дело X[19] Съдът постановява, че член 7 от Шеста директива „трябва да се тълкува в смисъл, че [ДДС] се дължи, когато съответните стоки са излезли от обхвата на предвидените в този член митнически режими, дори и да е възникнало митническо задължение единствено на основание член 204 от Регламент № 2913/92, изменен с Регламент № 648/2005“[20].

77. На искането да потвърди дали с оглед на това (второ) произнасяне от Съда Finanzgericht Hamburg поддържа отправеното преюдициално запитване, запитващата юрисдикция посочва, че „от постановеното по дело C-480/12 решение не може ясно да се установи дали дадена стока е излязла от обхвата на митническите режими, предвидени в член 7, параграф 3, първа алинея от Шеста директива, и поради това следва да се счита за внесена за целите на законодателството относно ДДС от момента, в който е възникнало митническо задължение на основание член 204 от Митническия кодекс на Общността, включително в конкретния случай“[21].

13 — По което е образуваното първото дело Eurogate, C-28/11, EU:C:2012:533.

14 — C-28/11, EU:C:2012:533, т. 35 и диспозитива.

15 — Акт за отправяне на преюдициално запитване по дело C-226/14 (II. 3. b) (1) (b).

16 — Заключение по дело Eurogate, C-28/11, EU:C:2012:131, т. 45.

17 — Генералният адвокат Jääskinen отбелязва обаче, че според него „повдигнатите от Комисията въпроси за съответствието на това обвързване с правото на Съюза в областта на данъка върху добавената стойност не са лишени от смисъл“ (пак там).

18 — C-480/12, EU:C:2014:329.

19 — C-480/12, EU:C:2014:329.

20 — C-480/12, EU:C:2014:329, т. 2 от диспозитива.

21 — Точка 1, втори параграф от писменото становище на Finanzgericht, представено в Съда на 3 октомври 2014 г.

78. Според Finanzgericht Hamburg дадена стока не може да се разглежда като „внос“ по смисъла на Шеста директива, докато се намира под режим на пълно освобождаване от вносни мита. Запитващата юрисдикция също така счита, че „е възможно стоки, които (както в разглеждания случай) не са отклонени от митнически надзор, да продължават да бъдат под съответния митнически режим дори когато междувременно е възникнало митническо задължение на основание член 204 [от МК] поради неизпълнение на задълженията, предвидени за този режим“ [22].

79. Както отбелязва самият Finanzgericht, подобно разбиране съвпада със становището на генералния адвокат Jääskinen, изложено в заключението му по дело X [23], и посочва, че именно така си обяснява обстоятелството, че в този случай Съдът оставя в ръцете на националната юрисдикция да установи дали към датата на реекспортиране спорната стока вече е била излязла от обхвата на режимите по член 7, параграф 3 и член 16, параграф 1, част Б, буква а) от Шеста директива [24].

80. Действително в диспозитива на решението по дело X [25] Съдът постановява, че член 7 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че ДДС се дължи, ако съответните стоки са излезли от обхвата на предвидените в този член митнически режими, „дори и да е възникнало митническо задължение единствено на основание член 204 от [МК]“.

81. Въпреки това, както припомня Finanzgericht, в точка 54 от посоченото решение това твърдение на Съда е нюансирано, като се подчертава, че ключовият момент за установяване на излизането от обхвата на тези режими е „датата […] на реекспортирането [на стоките]“ [26]. Според мен това уточнение е съществено, доколкото, ако в случая Съдът приема, че възникването на митническо задължение на основание член 204 от МК е равнозначно на излизане от обхвата на съответния митнически режим — и съответно води до възникване на задължение за ДДС — това е така, защото, както се посочва в точка 51 от решението, „видно от член 866 от Регламента за прилагане, когато вносно митническо задължение е възникнало по силата, в частност, на член 203 или член 204 от [МК], и вносните мита са заплатени, стоките се смятат за общностни, без да е необходима декларация за допускане за свободно обращение“.

82. Съгласен съм с Комисията [27], че целта на член 866 от Регламента за прилагане е стоките, които се намират на митническата територия на Съюза, без да са спазени необходимите формалности за допускането им за свободно обращение, да бъдат третирани като общностни стоки по смисъла на член 4 от МК. Възможно е, докато се намират на митническата територия на Съюза, този тип стоки (т.е. стоките, по отношение на които не са налице условията, чието неизпълнение води до възникването на митническо задължение) [28], да бъдат включени в икономическия му оборот, без да са получили „митнически статут на общностни стоки“, на който се позовава член 79 от МК. Съгласно същата разпоредба този статут се придава чрез „допускането за свободно обращение“, което „води до прилагането на мерките на търговската политика, извършването на други формалности, предвидени при вноса на стоки и облагането със законно дължимите сборове“ [29].

22 — Пак там.

23 — C-480/12, EU:C:2014:84, т. 66.

24 — Решение X, C-480/12, EU:C:2014:329, т. 54.

25 — C-480/12, EU:C:2014:329.

26 — Посочената точка 54 от решението е със следното съдържание: „Ако обаче въпросната стока вече е била излязла от обхвата на тези режими към датата на реекспортирането си поради възникването на митническо задължение — обстоятелство, което запитващата юрисдикция следва да потвърди, тя би трябвало да се разглежда като „внос“ по смисъла на член 2, точка 2 от Шеста директива“.

27 — Точка 76 от писменото ѝ становище.

28 — Посредством действията, описани в членове 202—205 от МК.

29 — Член 79, параграф 2 от МК.

83. Следователно допускането за свободно обращение е общоприетият и обичаен способ за придобиването на статут на общностна стока. Но не и единственият, доколкото именно съгласно разпоредбата на член 866 от Регламента за прилагане неговото придобиване е възможно също, ако бъдат изпълнени предвидените в нея двете условия: а) възникването на вносно митническо задължение — което в случая е от значение — на основание член 204 от МК и б) заплащането на вносните мита. Изпълнението на тези две условия е равнозначно на „прилагането на мерките на търговската политика, извършването на други формалности, предвидени при вноса на стоки и облагането със законно дължимите сборове“ или с други думи — на условията за допускане за свободно обращение, предвидени в член 79, параграф 2 от МК.

84. Ако, както е според мен, член 866 от Регламента за прилагане всъщност представлява специално основание за придаване на статут на общностна стока, равнозначно на допускането за свободно обращение, то неговото приложение се ограничава до случаите на стоки, които се намират на митническата територия на Съюза, а не на такива, които са били реекспортирани. Последните, доколкото са напуснали митническата територия на Съюза, не могат физически да бъдат включени в неговия икономически оборот, поради което придобиването на посочения статут с оглед правомерното им включване в този оборот става ненужно.

85. В разглеждания случай съгласно предоставените от запитващата юрисдикция данни спорните стоки през цялото време — до датата на реекспортирането им — са се намирали под режим на отложено плащане (митническо складиране). Извършеното нарушение — което води до прилагане на член 204 от МК съгласно постановеното от Съда в първото решение Eurogate [30] — е формално: Eurogate не е вписало своевременно в материалната отчетност вдигането на стоките от митническия склад. Finanzgericht посочва, че не е била налице опасност тези стоки да бъдат включени в икономическия оборот на Съюза, тъй като неизпълнението на задължението е установено, след като същите вече са били реекспортирани.

86. Следователно, и както запитващата юрисдикция също посочва в отговора си до Съда относно последиците на решение X [31] в случая, член 866 от Регламента за прилагане е неотносим в настоящото производство, тъй като спорните стоки, които без прекъсване са били под режим на отложено плащане, са довели до възникване на митническо задължение едва след като вече са били реекспортирани. Заплащането на митата, начислени в резултат на това задължение, не може да замести изпълнението на необходимите условия за допускане на стоките за свободно обращение и съответното им определяне като общностни стоки просто защото с реекспортирането им е станало невъзможно те да придобият този статут.

87. Ето защо предвид факта, че спорните стоки не са излезли от обхвата на режима на митническо складиране *към датата на тяхното реекспортиране*, не е налице изпълнение на установеното от Съда в решение X [32] изискване, за да се твърди, че е налице „внос“ по смисъла на член 2, точка 2 от Шеста директива. На практика тези стоки са излезли от обхвата на режима на митническо складиране *поради тяхното реекспортиране*, а не *на основание митническо задължение по член 204 от МК*, заплащането на което, ако става въпрос за стока, която все още се намира на митническата територия на Съюза, би могло да бъде приравнено на допускане за свободно обращение и съответно на приемането ѝ за „общностна стока“.

30 — C-28/11, EU:C:2012:533.

31 — Точка 2 от писменото становище на Finanzgericht, постъпило в Съда на 3 октомври 2014 г.

32 — C-480/12, EU:C:2014:329, т. 54.

88. В крайна сметка считам, че извън буквалния текст на диспозитива на решението X [33], същият следва да се тълкува в контекста на конкретната хипотеза, очертана в точка 54 на това решение. Ето защо постановеното от Съда следва да се разглежда във връзка с излизането на стоките от обхвата на митническите режими преди тяхното реекспортиране, в резултат на което именно възниква митническо задължение на основание предвиденото в някоя от цитираните разпоредби на член 866 от Регламента за прилагане.

89. Според мен това *комплексно* тълкуване на смисъла на решение X [34] съответства най-пълно и точно на логическата връзка между Шеста директива и МК.

90. Съгласно постоянната практика на Съда „ДДС при внос и митата имат сходни основни характеристики, доколкото двете публични вземания възникват при внос на стоки в Съюза и последващо допускане на тези стоки в икономическо обращение в държавите членки“; успоредност, която „се потвърждава от обстоятелството, че член 71, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС позволява на държавите членки да обвържат данъчното събитие и изискуемостта на ДДС при внос с митническото събитие и изискуемостта на митата“ [35].

91. Въпреки това сходството не означава идентичност, което е и причината Съдът да постанови, че възникването на митническото задължение и възникването на задължението за ДДС трябва да бъдат разглеждани самостоятелно. Не би могло да бъде по друг начин, ако се отчитат различията в характера на двете задължения — различия, които са още по-изразени в случаите, когато митническото задължение в действителност не е възникнало в резултат на обичайното въвеждане на стоки на митническата територия, а вследствие на неизпълнение на определени условия или задължения.

92. Съгласно член 2, точка 2 от Шеста директива вносът на стоки подлежи на облагане с ДДС. Член 7, параграф 1, буква а) от същата директива предвижда, че „внос на стоки“ означава „влизането в Общността на стоки, които не отговарят на условията, предвидени в членове [23 ЕО и 24 ЕО]“.

93. По принцип и съгласно член 7, параграфи 2 и 3 от Шеста директива физическото влизане на стоки на територията на Съюза не означава задължително, че същите са внесени за целите на облагане с ДДС. Ако от момента на тяхното физическо влизане в Съюза стоките бъдат поставени — което в случая е от значение — под режим на митническо складиране, с други думи — под режима, предвиден в член 16, параграф 1, част Б, буква в) от Шеста директива — за целите на ДДС вносът ще се счита за осъществен само при излизане от обхвата на този режим, което може да бъде извършено на територията на държава членка, различна от тази, в която е настъпило физическото влизане на стоките на територията на Съюза. Следователно стоките могат да се движат из Съюза, *без да са влезли на негова територия* за целите на ДДС.

94. Включването на дадена стока в един от режимите, предвидени в член 16, параграф 1, част Б, букви а), б), в) и г) от Шеста директива, поставя стоката в хипотеза, която прави невъзможно нейното в включване в икономическия оборот на Съюза. До него се допускат само общностните стоки, а именно съгласно член 4, точка 7 от МК основно стоки, придобити на митническата територия на Общността при условията на член 23 от МК, или стоки с произход извън митническата територия и допуснати за свободно обращение. Тоест по отношение на последните — стоки, за които са заплатени мита и такси, неприложими по отношение на стоки, поставени под някой от тези режими.

33 — C-480/12, EU:C:2014:329.

34 — C-480/12, EU:C:2014:329.

35 — Решение Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, т. 41 и цитираните решения Witzemann, C-343/89, EU:C:1999:445, т. 18 и Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, т. 90 и 91.

95. Ако, както в разглеждания случай, стоките под режим на митническо складиране са били реекспортирани, без да са излезли от обхвата на този режим, независимо че физически са се намирали на територията на Съюза, същите не са били внесени по смисъла на Шеста директива [36] и не е налице основание за облагането им с ДДС.

96. Обратно — ако стоките са извадени от съответния режим, докато все още са се намирали на територията на Съюза, за всякакви цели същите би следвало да се считат за внесени стоки и следователно за подлежащи на облагане с ДДС. В тази смисъл е без значение дали изваждането се дължи на правилното приключване на този режим със заплащане на дължимите мита или на нарушаване на условията, които го регламентират (тоест дали съгласно предвиденото в член 866 от Регламента за прилагане е налице някоя от хипотезите по членове 202—205 от МК).

97. Когато задължението, възникнало на основание членове 202—205 от МК, се отнася до стоки, които вече са били реекспортирани, обстоятелството, че същите са напуснали територията на Съюза, не оказва влияние върху задължението за плащане на митни сборове. Наред с това митническо задължение би могло да възникне и задължение за ДДС, ако от конкретното неправомерно поведение, във връзка с което е възникнало митническото задължение, би могло да се предположи, че стоките са включени в икономическия оборот на Съюза и поради това е възможно същите да са станали обект на потребление, тоест — на облагаема с ДДС дейност.

98. Такъв би бил случаят, предвиден в член 202, параграф 1, буква а) от МК (неправомерно въвеждане на митническата територия на стоки, подлежащи на облагане с вносни сборове), или този — в член 203, параграф 1 от МК (отклонение на стоките от митнически надзор).

99. Това обаче не е задължително в хипотезата на член 204 от МК, който „има за предмет неизпълнение на задължения и на свързани със съответните митнически режими условия, което не се е отразило върху митническия надзор“ [37]. Следователно не е задължително и в разглеждания случай, тъй като според Finanzgericht Hamburg стоките са останали под режим на митническо складиране до тяхното реекспортиране, без достъп до икономическия оборот на държавите членки. Ето защо следва да се плати митническото задължение, възникнало в резултат на неизпълнение на задълженията по член 204 от МК, но не и ДДС, доколкото няма място за презумпция, че стоките са станали обект на потребление на територията на Съюза.

100. Съдът многократно се е позовавал на риска от включване (или презумпцията за включване) в икономическия оборот на държавите членки като основание за възникване на митнически задължения поради неизпълнение на задължения, като изтъква обстоятелството, че тези задължения представляват именно механизъм за защита на икономическия оборот [38]. Неизпълнението на предвидените за различните митнически режими задължения и условия несъмнено може, наред със загубата на данъчни приходи, да доведе до опасност в крайна сметка стоките да бъдат допуснати на общия пазар и да влязат в нелоялна конкуренция със стоките на общностните производители.

101. Ако, както в разглеждания случай, запитващата юрисдикция изключва възможността подобен риск да е бил налице или стоките да са включени в търговския оборот на държавите членки, трудно би могло да се разбере коя е икономическата действителност, във връзка с която би могъл да се изисква косвен данък върху потреблението, какъвто е ДДС, независимо от определянето на митническо задължение вследствие на неизпълнението на съответните условия.

36 — Вж. в този смисъл решение Profitube, C-165/11, EU:2012:692, т. 46.

37 — C-480/12, EU:C:2014:329, т. 31 и цитираното решение Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, т. 28.

38 — Така например по дела Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, т. 31 и Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, т. 52.

102. Ето защо предлагам на Съда да отговори на първия въпрос, че член 7, параграф 3 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че ДДС се дължи в случаите, когато в резултат на възникнало на основание член 204 от МК митническо задължение към момента на тяхното реекспортиране съответните стоки са излезли от обхвата на предвидените в посочената разпоредба митнически режими, ако са налице обстоятелства, от които може да се заключи, че тези стоки са включени в икономическия оборот на Съюза.

2. По втория преюдициален въпрос

103. Даденият отговор лишава от предмет останалите два въпроса, отправени от Finanzgericht Hamburg по дело C-226/14. Въпреки това, в случай че Съдът възприеме друго решение, ще разгледам същите при условията на евентуалност.

104. При отрицателен отговор на първия въпрос Finanzgericht иска да разбере дали при обстоятелства като спорните в главното производство разпоредбите на Шеста директива изискват облагане на стоките с ДДС при внос или, обратно — в това отношение държавите членки имат известна свобода на действие.

105. Както страните в главното производство, така и гръцкото правителство и Комисията защитават становището, че на този въпрос следва да бъде отговорено отрицателно, тъй като член 7 от Шеста директива предвижда изчерпателно и окончателно правило.

106. Считам това становище за правилно. Всъщност „вносът на стоки“ като данъчно събитие за ДДС и даденото му определение в текста на член 7 от Шеста директива представляват въпроси, които са разрешени изчерпателно и окончателно с тази директива и трябва да бъдат обект на самостоятелно тълкуване в правото на Съюза. В противен случай наличието на различия между държавите членки по отношение на данъчното събитие би застрашило постигането на целта на Шеста директива. Както припомня Комисията[39], тази цел е постигането на общ пазар с характерните за един действителен вътрешен пазар черти — съобразно изложеното в съображение четвърто от Шеста директива — при който хармонизирането на облагаемата основа позволява „прилагането на общностната данъчна ставка към облагаемите сделки да води до сравними резултати във всички държави членки“[40].

107. Следователно, ако се приеме, че съгласно член 7, параграф 3 от Шеста директива възникването на митническо задължение по член 204 от МК би следвало да води до възникване на задължение за ДДС, държавите членки нямат свобода на преценка в обратния смисъл.

108. Ето защо, при условията на евентуалност, предлагам на Съда да отговори на втория преюдициален въпрос в смисъл, че държавите членки нямат свобода на преценка при събиране на дължимия при внос на стоки ДДС.

39 — Точка 72 от писменото ѝ становище.

40 — Девето съображение от Шеста директива.

3. По третия преюдициален въпрос

109. Също при условията на евентуалност ще отговоря на поставения от Finanzgericht Hamburg трети въпрос — дали при обстоятелства като тези в главното производство, когато облагането с ДДС е вследствие на митническо задължение, възникнало в резултат на съвместното прилагане на член 10, параграф 3, алинея втора от Шеста директива и член 204 от МК, платецът на ДДС е държателят на митническия склад, в който стоката се съхранява, дори когато няма право да се разпорежда с тази стока или да я използва за целите на неговите облагаеми сделки по смисъла на член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива.

110. Всички страни в производството са единодушни относно обстоятелството, че член 21, параграф 4 от Шеста директива предоставя на държавите членки правото да определят кои са платците на ДДС при внос. При това положение според гръцкото правителство няма основание за платец на ДДС да бъде определен само вносителят на стоките, а е възможно носителят на митническото задължение, възникнало на основание МК поради неизпълнение на задължение, да придобие също така и качеството на платец на ДДС.

111. Eurogate не приема тази втора възможност, доколкото според него същата е в разрез с обстоятелството, че държателят на митническия склад, действащ единствено като доставчик на услуги, няма право да приспадне начисления ДДС, за разлика от държателя на митнически склад, който има право да се разпорежда със стоките, като това би довело до необосновано неравно третиране.

112. Текстът на член 21, параграф 4 от Шеста директива, съгласно който „лица платци на [ДДС] са: […] 2. При внос: лицето или лицата, посочени или приети за платци от държавите членки, в които се внасят стоките“, е недвусмислен. Действително, ако лицето, посочено или прието за вносител съгласно германското право, е Eurogate —което следва да се определи от националната юрисдикция — това дружество не би могло да претендира приспадане на ДДС, тъй като член 17, параграф 2 от Шеста директива признава право на приспадане на начисления ДДС само по отношение на „стоките и услугите[, които] се използват за нуждите на неговите облагаеми сделки“.

113. Съдът неотдавна се е произнесъл по подобен на обсъждания в настоящото производство въпрос (с решение от 25 юни 2015 г.), като е постановил, че член 168, буква д) от Директивата за ДДС, съответстващ на член 17, параграф 2 от Шеста директива, „трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, изключваща приспадането на ДДС при внос, дължим от превозвач, който не е нито вносителят, нито собственикът на съответните стоки, а само осигурява превоза и митническото третиране на тези стоки като част от дейността си като превозвач на товари, данъчнозадължен за ДДС“ [41].

114. От решението на Съда от 25 юни 2015 г. могат да се направят два извода. Първият е, че няма пречка в националното законодателство на дадена държава членка (в случая — на Германия) като задължено за плащането на ДДС при внос лице да бъде посочен превозвачът. Вторият извод е, че също така няма пречка в подобни случаи превозвачът на внесените стоки да бъде лишен от правото да приспадне начисления ДДС при внос.

115. Ето защо при това положение следва да се посочи, че свободата на държавите членки да определят държателя на митническия склад, в който се съхраняват стоките, като платец на ДДС при внос, не се ограничава от обстоятелството, че това лице не може да приспадне начисления данък.

41 — Дело DSV Road, C-187/14, EU:C:2015:421, т. 51. DSV, дружество за превоз и логистика, е започнало два режима на външен транзит в Общността, във връзка с които е установено задължение както за мита (на основание член 203 от МК и при условията на евентуалност — на член 304), така и за ДДС при внос, правото на приспадане на който му е отказано.

Б– *По дело C-228/14*

116. Преюдициалният въпрос по дело C-228/14 също се отнася до възникването на митническо задължение на основание член 204 от МК. Въпросът обаче не е свързан с неизпълнение на задължения във връзка с митническото складиране, а с неизпълнение на задълженията, произтичащи от режима на външен транзит, регламентиран в членове 91—97 от МК. Освен това в случая ratione temporis е приложима Директивата за ДДС, а не Шеста директива.

117. По-конкретно, Finanzgericht Hamburg иска да разбере дали в случай на стоки, които са реекспортирани като необщностни стоки под митнически надзор, за които обаче е възникнало митническо задължение на основание член 204 от МК вследствие на неизпълнение на задължение, член 236, параграф 1 от МК във връзка с Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че ДДС не се дължи, когато митническото задължение е в тежест на лице, което не е притежавало правото да се разпорежда със стоките.

118. Съгласен съм с Комисията, че на този въпрос може да бъде отговорено с препращане към съображенията, изложени при разглеждане на дело C-226/14 [42].

119. На практика, както в производството по посоченото дело, тук става въпрос за реекспортирани стоки, които не са излизали от обхвата на режим на отложено плащане (в случая — външен транзит). При това положение предвид изложените в точки 98—115 от настоящото заключение съображения считам, че в действителност не е налице осъществен внос, поради което не е възникнало задължение за ДДС при внос.

120. Ако Съдът не възприеме това становище, считам, че съобразно изложеното по отношение на третия въпрос по дело C-226/14 [43], превозвач, който не разполага с право да се разпорежда със стоките, може да бъде определен като платец на ДДС при внос.

VI – **Заключение**

121. С оглед на изложените съображения предлагам на Съда да отговори на поставените въпроси по следния начин:

„Главно предложение:

1) Член 7, параграф 3 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че ДДС се дължи в случаите, когато в резултат на възникнало на основание член 204 от МК митническо задължение към момента на тяхното реекспортиране съответните стоки са излезли от обхвата на предвидените в посочените разпоредби митнически режими, ако са налице обстоятелства, от които може да се заключи, че тези стоки са включени в икономическия оборот на Съюза.

При условията на евентуалност:

2) Държавите членки нямат свобода на преценка в областта на събирането на ДДС в случаите на възникване на митническо задължение на основание член 204 от Митническия кодекс на Общността.

42 — Точки 89—95 от писменото становище на Комисията.

43 — Точки 112—114 по-горе.

3) Ако бъде прието, че при обстоятелства като разглежданите в главните производства са налице предпоставки за облагане с ДДС, държателят на митническия склад или превозвачът могат да бъдат платци на този данък в съответствие с националното законодателство, дори да нямат право да се разпореждат със стоките или да приспаднат сумите на начисления ДДС“.