Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 6 март 2025 година [1]

Дело C-125/24 [Palmstråle] [i]

AA
срещу
Allmänna ombudet hos Tullverket

(Преюдициално запитване от Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд, Швеция)

„Преюдициално запитване — Данъчно право — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Повторен внос на стоки — Върнати стоки — Освобождаване от ДДС — Член 143, параграф 1, буква д) — Необходимост от спазване на митническите разпоредби — Митнически съюз — Митнически кодекс — Освобождаване от облагане при вноса на върнати стоки — Член 203 — Член 86, параграф 6 — Взаимовръзка между митническото право и правото в областта на ДДС“

I. Въведение

1. Делото по настоящото производство отново [2] дава възможност на Съда да изясни взаимодействието между митническото право и правото в областта на данъка върху добавената стойност (ДДС) при внос, този път във връзка с освобождаване от ДДС. По-конкретно, става въпрос за освобождаването от ДДС при внос в случая на повторен внос на стоки в Съюза, които са освободени от мита.

2. Въпреки че условията за освобождаване от мито по принцип са изпълнени, митническият режим не е бил надлежно приложен. Ето защо Съдът трябва да изясни какви последици има неизпълнението на задълженията, произтичащи от митническия режим (в случая — митническото представяне на стоките, митническата декларация и подаването на заявление за освобождаване от мито), за възможността да се ползва освобождаването от ДДС при внос. В тази насока, дали освобождаването от ДДС при внос е акцесорно спрямо освобождаването от мито за повторно внесените стоки, или двете освобождавания трябва да се прилагат самостоятелно?

[1] Език на оригиналния текст: немски.

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

[2] Решения от 18 януари 2024 г., Hauptzollamt Braunschweig (Място на възникване на ДДС — III) (C-791/22, EU:C:2024:59), от 8 септември 2022 г., Hauptzollamt Hamburg (Място на възникване на ДДС II) (C-368/21, EU:C:2022:647), от 7 април 2022 г., Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277), от 3 март 2021 г., Hauptzollamt Münster (Място на възникване на ДДС) (C-7/20, EU:C:2021:161), от 10 юли 2019 г., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), и от 27 септември 2007 г., Teleos и др. (C-409/04, EU:C:2007:548).

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

1. Директива 2006/112/ЕО[3] (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“)

3. Предмет на член 143 от Директивата за ДДС са освобожданията при внос:

„1. Държавите членки освобождават следните сделки:

[…]

д) повторния внос от лицето-износител, на стоки при запазване на състоянието, в което са били изнесени, когато стоките са освободени от митни сборове;

е) вноса под дипломатически или консулски режим на стоки, които са освободени от митни сборове;

[…]“.

2. Регламент (ЕС) № 952/2013[4] (наричан по-нататък „Митническият кодекс“)

4. Член 203 от Митническия кодекс урежда освобождаването за върнати стоки:

„1. Несъюзни стоки, които, след като са били първоначално изнесени като съюзни стоки извън митническата територия на Съюза, са върнати в нея и декларирани за допускане за свободно обращение в рамките на срок от три години, се освобождават от вносни мита по заявление на заинтересованото лице.

[…]

5. Освобождаване от вносни мита се разрешава само за стоки, които са върнати в същото състояние, в което са били изнесени.

6. Освобождаването от вносни мита се основава на информация, която удостоверява че условията за освобождаване са изпълнени“.

[3] Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на данъка върху добавената стойност, в редакцията ѝ от 1 юли 2022 г. (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, глава 9, том 3, стр. 7), последно изменена в ОВ L 155, 2022 г., стр. 1.

[4] Регламент (ЕС) № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета от 9 октомври 2013 година за създаване на Митнически кодекс на Съюза (преработен текст), в редакцията му от 14 декември 2016 г. (ОВ L 354, 2016 г., стр. 32).

5. Член 139 от Митническия кодекс урежда задължението за митническо представяне на стоките:

„1. Стоките, които се въвеждат на митническата територия на Съюза, се представят незабавно при пристигането им в определеното митническо учреждение или на друго място, определено или одобрено от митническите органи, или в свободната зона, от едно от следните лица:

а) лицето, което е въвело стоките на митническата територия на Съюза;

[…]“.

6. Член 5, точка 33 от Митническия кодекс дава следното определение на „представяне“:

„представяне на стоки на митницата“ означава уведомяването на митническите органи за пристигането на стоки в митническото учреждение или на всяко друго място, определено или одобрено от митническите органи и разположението на тези стоки за митнически контрол“.

7. Член 158 от Митническия кодекс предвижда задължение за подаване на митническа декларация за стоките:

„1. Всички стоки, предназначени да бъдат поставени под митнически режим, с изключение на режим свободна зона, се обхващат от митническа декларация, подходяща за конкретния режим.

[…]“.

8. Член 5, точка 12 от Митническия кодекс определя митническата декларация по следния начин:

„митническа декларация“ означава актът, с който дадено лице изразява в установената форма и по установения начин желанието си за поставяне на стоки под определен митнически режим, като посочва където е уместно специфични мерки, които следва да бъдат приложени“.

9. Член 79 от Митническия кодекс урежда възникването на митническо задължение при неизпълнение на задълженията, установени в митническото законодателство, както следва:

„1. Митническо задължение при внос на стоки, подлежащи на облагане с вносни мита, възниква при неизпълнение на което и да е от следните:

а) едно от задълженията, установени в митническото законодателство във връзка с въвеждането на несъюзни стоки на митническата територия на Съюза, тяхното отклоняване от митнически надзор или движението, усъвършенстването, складирането, временното складиране, временния внос или разпореждането с тези стоки на тази територия;

[…]

3. В случаите по букви а) и б) от параграф 1 длъжникът е едно от следните лица:

а) лицето, което е трябвало да изпълни съответното задължение; […]“.

10. Член 86, параграф 6 от Митническия кодекс предвижда изключение от член 79 от този кодекс, inter alia, когато е предвидено освобождаване от мита:

„6. Когато митническото законодателство предвижда благоприятно тарифно третиране на дадена стока или пълно или частично освобождаване от вносни или износни мита съгласно член 56, параграф 2, букви г)—ж), членове 203, 204, 205 и 208 или членове 259—262 от настоящия регламент или съгласно Регламент (ЕО) № 1186/2009 на Съвета от 16 ноември 2009 г. за установяване на система на Общността за митнически освобождавания, това благоприятно тарифно третиране или освобождаването се прилагат също така и в случаите на възникване на митническо задължение съгласно членове 79 или 82 от настоящия регламент, при условие че пропускът, довел до възникването на митническо задължение, не съставлява опит за измама“.

11. Съображение 38 от Митническия кодекс гласи:

„(38) Уместно е да се има предвид добросъвестността на съответното лице в случаите, когато митническото задължение е възникнало от неспазване на митническото законодателство, и да се сведе до минимум въздействието на небрежността от страна на длъжника“.

Б. Шведското право

12. Към фактите по настоящото дело е приложим Mervärdesskattelag (1994:200) (Закон за данъка върху добавената стойност (1994:200)[5].

13. Съгласно член 1, първи параграф, точка 3 от раздел 1 от глава 1 ДДС се заплаща при внос на стоки в страната, които подлежат на облагане с данък. Съгласно член 1а от глава 2 „внос“ е въвеждането на стоки в Швеция от място извън Европейския съюз.

14. Член 30, първи параграф от глава 3 предвижда, че вносът, който е освободен от данък в съответствие с Lag om frihet från skatt vid import, m.m. (1994:1551) (Закон за освобождаване по-специално от данък върху вноса (1994:1551), е освободен от данък.

15. В член 5, първи параграф от глава 2 на последния закон се посочва, че се освобождават от данък съюзните стоки, които, след като са били изнесени от Европейския съюз в трета държава, са внесени в Швеция от лицето, което ги е изнесло, без да са били обработени по време на износа си от Европейския съюз. Съгласно втори параграф от него стоките се освобождават от данък само ако подлежат на освобождаване от мита съгласно, наред с другото, член 203 от Митническия кодекс на Съюза. Стоките, освободени от мито съгласно Регламент (ЕИО) № 2658/87 относно тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа, се третират, все едно са подлежали на облагане с мито.

[5] Според информацията на запитващата юрисдикция новият Mervärdesskattelag (Закон за ДДС) (2023:200) съдържа по същество сходни разпоредби.

III. Фактите и преюдициалното запитване

16. Жалбоподателката притежава коне, които се използват в състезания в различни държави. Тя е изнесла два коня за Норвегия, т.е. извън митническата територия на Съюза. След като са участвали в състезания, конете са върнати обратно в Съюза през граничен пункт между Норвегия и Швеция. Жалбоподателката не е спряла на митническия пункт, за да представи конете и да подаде митническа декларация. Вместо това тя е била спряна от пътния контрол на Tullverket (наричан по-нататък „митническият орган“) малко след като е преминала митническия пункт.

17. Митническият орган решава да начисли ДДС на жалбоподателката в размер на 41 178 шведски крони (SEK) (около 3 500 евро). Митническо задължение обаче не е било определено. Според митническия орган освобождаването от ДДС при повторен внос е неприложимо, тъй като жалбоподателката не е декларирала конете за допускане за свободно обращение и не е подала заявление за освобождаване от мито.

18. Жалбоподателката обжалва решението пред Förvaltningsrätten i Karlstad (Административен съд Карлстад, Швеция), който отхвърля жалбата. Този съд приема, че конете не са били декларирани и представени на митницата при пристигането си на митническата територия на Съюза, поради което е възникнало митническо задължение, а оттам и задължение за плащане на ДДС при вноса. Освен това съдът приема, че освобождаването от ДДС при повторен внос изисква стоките да бъдат декларирани за допускане за свободно обращение и да бъде подадено заявление за освобождаване от мито. Тъй като и двете условия не са изпълнени, не може да бъде предоставено освобождаване от ДДС.

19. И жалбоподателката, и Allmänna ombudet hos Tullverket (генерален представител на митническата администрация, Швеция) обжалват решението на Förvaltningsrätten i Karlstad (Административен съд Карлстад, Швеция) пред Kammarrätten i Göteborg (Апелативен административен съд, Гьотеборг, Швеция) и искат то да се отмени. Kammarrätten отхвърля жалбите по същество на същите основания като тези, които излага първоинстанционният съд. Жалбоподателката обжалва решението на Kammarrätten пред Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд, Швеция).

20. Макар да е спорно дали жалбоподателката е декларирала устно конете, когато е била спряна от митническия персонал след преминаването на митническия пункт, настоящото преюдициално запитване се отнася единствено до фактическата обстановка, възприета от запитващата юрисдикция, а именно преминаването през митническия пункт, без стоките да бъдат представени, без да бъде подадена митническа декларация и без да бъде подадено заявление за освобождаване.

21. Запитващата юрисдикция иска да се установи как следва да се тълкуват член 143, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС и член 86, параграф 6 от Митническия кодекс. Тя разглежда две възможни тълкувания. Според първото, за да бъде предоставено освобождаване, във всички случаи трябва да бъдат изпълнени условията, предвидени в член 203 от Митническия кодекс. Според второто освобождаване може да бъде предоставено дори ако не са изпълнени предвидените в член 203 процедурни изисквания (в настоящия случай не са подадени нито декларация за допускане за свободно обращение, нито заявление за освобождаване).

22. При тези обстоятелства Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 143, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС и член 86, параграф 6 и член 203 от Митническия кодекс на Съюза да се тълкуват в смисъл, че когато е възникнало митническо задължение съгласно член 79 от Митническия кодекс на Съюза поради неизпълнение на задължението за представяне, предвидено в член 139, параграф 1 от Митническия кодекс на Съюза, за да се предостави освобождаване от вносни мита, и следователно освобождаване от ДДС, по отношение на повторен внос трябва да са изпълнени както материалноправните, така и процедурните условия, предвидени в член 203?“.

23. В производството пред Съда само Европейската комисия представя писмено становище. Съгласно член 76, параграф 2 от Процедурния правилник Съдът решава да не провежда съдебно заседание за изслушване на устните състезания.

IV. Правен анализ

24. Преюдициалният въпрос се отнася до взаимодействието между Митническия кодекс и Директивата за ДДС в случай на т.нар. върнати стоки. Това са съюзни стоки, които са изнесени от Съюза, но в рамките на определен срок са върнати обратно в Съюза в непроменен вид (член 203, параграф 1, първа алинея от Митническия кодекс). Предмет на спора е решение за начисляване на ДДС при внос. Жалбоподателката се позовава на член 143, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС. Тази разпоредба освобождава от ДДС при вноса повторния внос на стоки, когато „стоките са освободени от митни сборове“.

25. Тъй като при повторния внос жалбоподателката не е приложила надлежно митническия режим, но материалноправните условия за освобождаване от мито са налице, възниква въпросът дали освобождаването от ДДС при внос е акцесорно спрямо митническото право. Ако е така, всички условия за освобождаване от мито съгласно член 203, параграф 1, първа алинея от Митническия кодекс на Съюза трябва да бъдат изпълнени и митническият режим да е приложен надлежно. Или е достатъчно да са изпълнени само материалните изисквания за освобождаване от митни сборове?

26. С напускането на митническата територия на Съюза конете са загубили статуса си на съюзни стоки (член 154, буква а) от Митническия кодекс) и са се превърнали в несъюзни стоки (член 5, точка 24 от Митническия кодекс). Когато несъюзни стоки трябва да бъдат върнати в митническата територия на Съюза, те — освен ако не се прилага специален митнически режим — следва отново да бъдат декларирани за допускане за свободно обращение (член 201, параграф 1 от Митническия кодекс), като по принцип възниква митническо задължение (член 77, параграф 1 от Митническия кодекс). За да се избегне митническото облагане на някогашни съюзни стоки (върнати стоки), член 203, параграф 1, първа алинея от Митническия кодекс предвижда освобождаване от мита при определени условия. Тези условия обаче не са изпълнени поради липсата на митническа декларация (член 158, параграф 1 и член 201, параграф 1 от Митническия кодекс) и на подадено заявление (член 203, параграф 1, първа алинея от Митническия кодекс). Освен това поради липсата на митническа декларация и представяне на стоките (член 139, параграф 1 от Митническия кодекс) би възникнало митническо задължение съгласно член 79, параграф 1, буква а) от Митническия кодекс.

27. Член 86, параграф 6 от Митническия кодекс предвижда изключение от това правило. Съгласно тази разпоредба освобождаването от мито за върнати стоки съгласно член 203, параграф 1, първа алинея от Митническия кодекс се прилага дори ако митническото задължение е възникнало съгласно член 79, параграф 1, буква а) от Митническия кодекс, т.е. поради неизпълнение на задължение. Това обаче важи само при условие че пропускът не е свързан с опит за измама.

28. При тълкуването на член 143, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС най-напред ще се анализира дали освобождаването от ДДС при внос има акцесорен характер спрямо митническото право и дали предполага да са изпълнени всички условия за освобождаване от мито (точка А). Ако е така, освобождаването от ДДС при внос по член 143, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС може да бъде предоставено само ако са изпълнени предпоставките за гореспоменатото освобождаване от мито по член 86, параграф 6 от Митническия кодекс (точка Б).

А. Тълкуване на член 143, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС

1. Формулировка и систематика

29. Текстът на член 143, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС на немски език не е еднозначен. Докато в член 143, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС се говори за „стоки, които са освободени от митни сборове“ („für die eine Zollbefreiung gilt“), буква д) визира „освободени от митни сборове [стоки]“ („unter eine Zollbefreiung [fallende Gegenstände“).

30. Това предполага, че за прилагането на буква е) във всеки случай трябва да са изпълнени всички условия за освобождаване от митни сборове, тъй като в противен случай разпоредбата не „е приложима“. За разлика от това, в член 143, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС „стоките са освободени от митни сборове“ дори ако митническият режим не е спазен. Тази езикова разлика обаче се среща само в текста на немски език[6].

31. В исторически план освобождаването от ДДС при внос за върнати стоки съществува още от Шеста директива[7]. По това време обаче е нямало единен митнически режим в рамките на Съюза. Всяка държава членка е имала собствена правна уредба относно митническите режими. Би било нелогично хармонизираното данъчно освобождаване да зависи от различната правна уредба на митническите режими на държавите членки. Ето защо позоваването на „стоки, които са освободени от митни сборове“, което е запазено без промяна в член 143, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС, едва ли може да означава спазване на (вече хармонизирания) митнически режим.

[6] Вж. например текста на датски, френски, испански, италиански, португалски и нидерландски език. Малка разлика се открива и в текста на английски език („where those goods are exempt from customs duties“ — буква д) и „goods which are exempt from customs duties“ — буква е), която се среща в сходен вид и в текста на шведски език. Тази разлика обаче не е толкова съществена, както в текста на немски език.

[7] Член 14, параграф 1, буква д) от 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, 1977 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

2. Смисъл и цел

а) Цели на съответните освобождавания за върнати стоки

32. Митническото право има за цел да защитава местните стоки от конкуренцията на вноса от трети държави и така да гарантира справедливи търговски отношения. Това обаче не се отнася до върнатите стоки, тъй като те изначално произхождат от Съюза. С оглед на това член 203, параграф 1, първа алинея от Митническия кодекс предвижда освобождаване от мито за върнати стоки.

33. За разлика от това, ДДС при внос се дължи за стоки, които навлизат в икономическия оборот на Съюза и могат да се използват за потребление[8]. Целта на този данък е да гарантира, че стоките, внесени от трети държави, се облагат с ДДС по същия начин, както стоките в държавата членка на вноса. Когато обаче стоки, които изначално произхождат от Съюза, са внесени обратно като върнати стоки в непроменен вид, липсва „принадена“ стойност, която да подлежи на облагане. Член 143, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС отчита този факт, като предвижда освобождаване от ДДС при внос.

б) Различни последици от неправомерно поведение

34. Както член 143, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС, така и член 203, параграф 1 от Митническия кодекс отчитат особеното положение на върнатите стоки. Само нарушение на митническата правна уредба обаче поражда митническо задължение. Освен това задължение за ДДС може да възникне само ако това нарушение същевременно изпълнява фактическия състав на данъчното събитие за ДДС при внос[9]. Това предполага, че стоките могат да бъдат въведени в държавата членка и да станат обект на „облагаемо потребление“. Самото нарушение на митническия режим може да е индикация за това. Подобна презумпция обаче е оборима[10].

35. При все това, ако освобождаването от ДДС при внос бъде отказано, например поради липсата на митническа декларация, именно тази разлика няма да бъде взета предвид. Отказът за *освобождаване от ДДС при внос* би бил следствие от *нарушение на митническото право*, въпреки че не е налице „облагаемо потребление“. При върнати стоки по смисъла на член 203 от Митническия кодекс не е налице увеличение на стойността, което да може да бъде „потребено“ и съответно да подлежи на данъчно облагане (вж. т. 33по-горе).

36. Различните правни последици съответстват на принципната самостоятелност на митническото право и правото в областта на ДДС[11]. Вярно е, че Съдът е подчертавал паралелността на митническото право и правото в областта на ДДС при внос, особено в

[8] Решения от 10 юли 2019 г., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, т. 34), и от 18 май 2017 г., Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, т. 69 и цитираната съдебна практика).

[9] Вж. решения от 18 януари 2024 г., Hauptzollamt Braunschweig (Място на възникване на ДДС — III) (C-791/22, EU:C:2024:59, т. 31), от 8 септември 2022 г., Hauptzollamt Hamburg (Място на възникване на ДДС II) (C-368/21, EU:C:2022:647, т. 27 и 31), от 7 април 2022 г., Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, т. 48), от 3 март 2021 г., Hauptzollamt Münster (Място на възникване на ДДС) (C-7/20, EU:C:2021:161, т. 30 и сл.), от 10 юли 2019 г., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, т. 44 и 48), и от 2 юни 2016 г., Eurogate Distribution (C-226/14 и C-228/14, EU:C:2016:405, т. 64 и сл.).

[10] Така изрично решение от 10 юли 2019 г., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, т. 48).

[11] Вж. заключението ми по дело Teleos и др. (C-409/04, EU:C:2007:7, т. 80).

по-ранната си практика[12]. Това обаче обикновено се е отнасяло само до отделни разпоредби, като например член 71, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС. В допълнение, от често използваното като мотив твърдение, че „ДДС при внос и митата имат сходни основни характеристики, доколкото възникват при внос на стоки в Съюза и последващо допускане на тези стоки в икономическо обращение в държавите членки“[13], не може да се изведе акцесорност[14]. То по-скоро просто показва, че митата и ДДС при вноса на практика често съвпадат.

37. От друга страна, местата на възникване на митническото задължение и на задължението за ДДС при внос могат да са различни[15]. Член 71, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС свързва момента на възникване на задължението за ДДС при внос само с митническото задължение, но не посочва мястото на облагане[16]. Мястото на възникване на ДДС не бива да се определя съгласно митническите разпоредби, тъй като в противен случай би възникнало противоречие с принципа на териториалност на данъците[17]. Също така според Съда задължението за ДДС може да продължи да съществува независимо от погасяването на митническото задължение[18]. Всичко това ясно показва, че между двата регулаторни режима няма акцесорност. По тази причина Съдът вече не говори за паралелност между съответните правни режими, а само за „връзка“[19] или „обвързаност“[20].

в) Липса на акцесорност по практически съображения

38. В практиката ДДС при внос и митата се събират и администрират заедно. Това позволява например обработката на операциите на едно гише и улеснява контрола[21]. В конкретния случай освобождаването от ДДС при внос може да бъде заявено едновременно с подаването на митническата декларация.

39. Такива съображения за практичност обаче не са достатъчни, за да обосноват акцесорност, при която митническият режим трябва да се спазва и за целите на освобождаването от ДДС[22]. Двата правни режима са структурирани по различен начин. Съгласно член 1, параграф 1, втора алинея от Митническия кодекс той „се прилага еднакво

[12] Решения от 7 април 2022 г., Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, т. 47), от 3 март 2021 г., Hauptzollamt Münster (Място на възникване на ДДС) (C-7/20, EU:C:2021:161, т. 29), и от 10 юли 2019 г., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, т. 41).

[13] Решения от 18 януари 2024 г., Hauptzollamt Braunschweig (Място на възникване на ДДС — III) (C-791/22, EU:C:2024:59, т. 23), от 8 септември 2022 г., Hauptzollamt Hamburg (Място на възникване на ДДС II) (C-368/21, EU:C:2022:647, т. 25), от 7 април 2022 г., Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, т. 47), от 3 март 2021 г., Hauptzollamt Münster (Място на възникване на ДДС) (C-7/20, EU:C:2021:161, т. 29), и от 10 юли 2019 г., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, т. 41).

[14] Вж. решение от 25 октомври 2018 г., Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, т. 41).

[15] Вж. решения от 18 януари 2024 г., Hauptzollamt Braunschweig (Място на възникване на ДДС — III) (C-791/22, EU:C:2024:59, т. 30 и 31), от 8 септември 2022 г., Hauptzollamt Hamburg (Място на възникване на ДДС II) (C-368/21, EU:C:2022:647, т. 27 и 31), от 3 март 2021 г., Hauptzollamt Münster (Място на възникване на ДДС) (C-7/20, EU:C:2021:161, т. 34 и 35), и от 10 юли 2019 г., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, т. 48 и 53).

[16] Решение от 18 януари 2024 г., Hauptzollamt Braunschweig (Място на възникване на ДДС — III) (C-791/22, EU:C:2024:59, т. 28).

[17] Решение от 18 януари 2024 г., Hauptzollamt Braunschweig (Място на възникване на ДДС — III) (C-791/22, EU:C:2024:59, т. 34).

[18] Решение от 7 април 2022 г., Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, т. 51).

[19] Решение от 3 март 2021 г., Hauptzollamt Münster (Място на възникване на ДДС) (C-7/20, EU:C:2021:161, т. 27).

[20] Решение от 18 януари 2024 г., Hauptzollamt Braunschweig (Място на възникване на ДДС — III) (C-791/22, EU:C:2024:59, т. 23).

[21] Вж. например съображение 13 и съображение 42, второ изречение от Митническия кодекс.

[22] Вж. съображение 9, четвърто изречение от Митническия кодекс, съгласно което „[м]итническото законодателство следва да бъде съобразено в по-голяма степен с разпоредбите, свързани със събиране на вземания при внос, *без* да се променя обхватът на действащото данъчно законодателство“.

на цялата митническа територия на Съюза“ [23]. Освен това митата са изключителен приход на Съюза. ДДС при внос, от друга страна, постъпва в бюджета не на Съюза, а на съответната държава членка, в която се извършва вносът, тъй като именно там се осъществява (предполагаемото) крайно потребление [24]. Ето защо определяща е действащата в тази държава членка ДДС ставка.

40. Също така митническото право е по-формализирано от правото в областта на ДДС. Така например още самото неизпълнение на митнически задължения съгласно член 79, параграф 1, буква а) от Митническия кодекс води до възникване на митническо задължение От друга страна, ДДС е данък върху общото потребление, който има за цел да обложи разходите на потребителя за дадена доставка или услуга [25]. Тази цел е принципно независима от процедурни нарушения. Следователно нарушенията на формалните изисквания в областта на ДДС по правило не водят до възникване на задължение за ДДС. Така например освобождаване от данък при вътреобщностни доставки следва да бъде предоставено, ако са изпълнени материалноправните изисквания. Самото неизпълнение на формалните изисквания по принцип не е основание то да бъде отказано [26].

41. В настоящия случай именно приемането на наличие на акцесорност би довело до много странен резултат от практическа гледна точка. Въпреки нарушението на митническото процесуално право не е възникнало митническо задължение (очевидно защото митническата ставка за тези коне е 0 %). За сметка на това поради нарушение на митническото процесуално право е бил начислен ДДС при внос, при все че няма увеличение на стойността на върнатите стоки, което да подлежи на облагане. Далеч по-формалистичното митническо право не предвижда възникване на митническо задължение (поради материалноправни съображения), докато значително по-малко формалистичното право в областта на ДДС — без аналог на член 79 от Митническия кодекс в Директивата за ДДС — води до възникване на задължение за ДДС при внос въпреки освобождаването от данък.

42. И накрая, правото в областта на ДДС няма за цел да гарантира спазването на митническия режим. По-скоро, в националното право следва да бъде предвидена санкция, например глоба, за нарушения съгласно член 42 от Митническия кодекс. Освен това продължава да съществува стимул за подаване на митническа декларация и митническо представяне на стоките, тъй като при нарушение на това задължение по принцип възниква митническо задължение съгласно член 79, параграф 1, буква а) от Митническия кодекс, освен ако не е приложимо изключението по член 86, параграф 6 от Митническия кодекс (за това вж. по-долу, точки 44 и сл.).

[23] Вж. член 2, параграф 1, буква а) от Решение (ЕС, Евратом) 2020/2053 на Съвета от 14 декември 2020 година относно системата на собствените ресурси на Европейския съюз и за отмяна на Решение 2014/335/ЕС, Евратом (ОВ L 424, 2020 г., стр. 1); вж. също решение от 18 януари 2024 г., Hauptzollamt Braunschweig (Място на възникване на ДДС — III) (C-791/22, EU:C:2024:59, т. 32).

[24] Решение от 18 януари 2024 г., Hauptzollamt Braunschweig (Място на възникване на ДДС — III) (C-791/22, EU:C:2024:59, т. 32).

[25] Вж. например решения от 3 май 2012 г., Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, т. 23), от 11 октомври 2007 г., KÖGÁZ и др. (C-283/06 и C-312/06, EU:C:2007:598, т. 37 — „Определяне на неговия размер пропорционално на цената, получена от данъчнозадълженото лице като насрещна престация за стоките и услугите, които то предоставя“), и от 18 декември 1997 г., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, т. 20 — „Определящо е единствено естеството на поетото задължение: за да попада в обхвата на общата система на ДДС, такова задължение трябва да предполага потребление“, и т. 23).

[26] Постоянна съдебна практика; вж. например решения от 9 февруари 2017 г., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, т. 34), от 20 октомври 2016 г., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, т. 37), и от 27 септември 2007 г., Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, т. 29 и 30).

3. Междинно заключение

43. Оттук следва, че спазването на митническия режим не е необходима предпоставка за освобождаване от ДДС при внос съгласно член 143, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС. Напротив, достатъчно е да са изпълнени материалноправните условия за освобождаване от мито (в случая — наличието на съответните върнати стоки). Такъв е и настоящият случай. Ето защо нарушението на задължението за представяне на стоките пред митницата, на задължението за подаване на митническа декларация или липсата на заявление за освобождаване от мито не води до загуба на правото на освобождаване от ДДС при внос на върнати стоки (в случая — коне).

Б. Субсидиарно: тълкуване на член 86, параграф 6 от Митническия кодекс

44. Само ако Съдът възприеме различно становище, следва да се провери дали член 86, параграф 6 от Митническия кодекс допуска освобождаването от данъчно облагане по член 203, параграф 1, първа алинея от Митническия кодекс за върнати стоки да продължи да се прилага въпреки нарушаването на митническите задължения (липса на декларация и представяне). Това предполага по-специално, че не е налице опит за измама от страна на жалбоподателката.

45. Този подход, който тук се разглежда субсидиарно, обаче би имал съществения недостатък, че всички проблеми, произтичащи от прилагането на член 79, параграф 1, буква а) и обратното изключение по член 86, параграф 6 от Митническия кодекс, ще бъдат пренесени върху правото в областта на ДДС. Субективно обусловени разпоредби като член 86, параграф 6 и съображение 38 от Митническия кодекс (добросъвестност) обаче са принципно чужди на правото в областта на ДДС. Същото се отнася и за възникването на задължение за ДДС вследствие на нарушение на процедурните правила. Настоящият случай ясно илюстрира свързаните с това затруднения.

46. На първо място, под въпрос е дали член 86, параграф 6 от Митническия кодекс изобщо е приложим в настоящия случай, тъй като освобождаването по член 203, параграф 1, първа алинея от Митническия кодекс изисква като предпоставка да е подадена митническа декларация. В конкретния случай такава именно липсва, поради което чисто формално не би могло да има освобождаване. Въпреки това освобождаването трябва само да бъде „предвидено“. Освен това член 86, параграф 6 от Митническия кодекс е създаден конкретно с цел да сведе до минимум последиците от неспазването на митническите разпоредби (като например липсата на митническа декларация) (вж. съображение 38 от Митническия кодекс). Следователно са налице по-убедителни аргументи в подкрепа на прилагането на член 86, параграф 6 от Митническия кодекс.

47. Въпросът дали липсата на митническа декларация и на митническо представяне на конете в конкретния случай трябва да се разглеждат като опит за измама, е въпрос на фактическо установяване. Обикновено националният съд следва да извърши необходимата преценка на фактите. Въпреки това изглежда разумно да се предоставят насоки кога може да се счита, че е налице опит за измама по смисъла на тази разпоредба. Доколкото ми е известно, до момента този въпрос не е бил отправян на Съда.

48. В буквалния смисъл на думата дадено лице може да се счита за извършващо опит за измама, ако е наясно с възникването на митническо задължение и цели да го избегне. Освен това от съображение 38 от Митническия кодекс става ясно, че член 86, параграф 6

от него има за цел да отчете добросъвестността в случай на неспазване на митническите разпоредби. Дадено лице обаче се счита за добросъвестно само ако възнамерява да действа правилно и може да разчита на собствената си преценка[27]. В съответствие със съображение 38 от Митническия кодекс, в тази насока последиците от небрежността трябва да бъдат сведени до минимум. Така грубата небрежност обаче би могла да представлява опит за измама. Такава би била налице, когато вносителят е трябвало да знае за митническите си задължения, но поради груба небрежност е пропуснал да ги узнае. Това се потвърждава и от сравнението с предходната разпоредба на член 212а от Митническия кодекс на Общността[28]. Там се използват изразите „измамливи действия“ и „видима небрежност“, които законодателят вече обединява в термина „опит за измама“.

49. Включването на груба небрежност в понятието за опит за измама се обосновава и с това, че митническото право е силно формализирано поради ограничените възможности за контрол в масовите митнически процедури. Само митническата декларация и представянето на стоките позволяват на митническите органи да извършат контрол върху внасяните стоки. Ето защо член 79, параграф 1, буква а) от Митническия кодекс обикновено води до възникване на митническо задължение при нарушение на митническия режим. Единствено член 86, параграф 6 от Митническия кодекс предвижда изключение от това правило, което обаче не се прилага, ако е налице опит за измама. Твърде ограничено разбиране на понятието за опит за измама би противоречало на това правило — изключение. Следователно изключението, предвидено в член 86, параграф 6 от Митническия кодекс, трябва да се тълкува стеснително. Това означава, че опит за измама по смисъла на член 86, параграф 6 от Митническия кодекс би бил налице, ако вносителят е бил наясно с митническите задължения, които не е изпълнил, или не е бил наясно с тях поради груба небрежност.

50. Трябва да има обективни свързващи фактори за субективните обстоятелства на (не)знанието или задължението за знание[29]. В този контекст съпътстващите обстоятелства имат голямо значение. Това е особено важно при принципно неутрални действия без обективно съдържание (като например преминаване през митническия пункт, без да се спира).

51. При професионалните икономически оператори има основания да се предполага, че те познават митническите задължения. Лице, което изнася своите коне по надлежния ред, очевидно познава митническите разпоредби. В такъв случай е логично да се приеме, че то знае и че трябва да върне конете си по надлежния ред.

52. Ако пък вносителят е бил наясно със своето митническо задължение (например за подаване на митническа декларация и представяне на стоките) или не е бил наясно с него поради груба небрежност, неизпълнението на това задължение обикновено също се счита за опит за измама. Изключение от това може да има в случаи на непреодолима сила или неотложни обстоятелства, при които засегнатото лице няма друга разумна алтернатива за действие освен да наруши митническите задължения.

[27] Вж. по отношение на оправданото доверие и добросъвестността на длъжника при последващото събиране член 119, параграф 1, буква а) и параграф 3, трета и четвърта алинея от Митническия кодекс, както и решение от 16 март 2017 г., Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220, т. 24 и сл., относно предходната разпоредба).

[28] Регламент (ЕИО) № 2913/92 на Съвета от 12 октомври 1992 година относно създаване на Митнически кодекс на Общността (ОВ L 302, 1992 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 5, стр. 5).

[29] В този смисъл още в решение от 25 октомври 2018 г., Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, т. 47), Съдът се произнася относно член 143, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС и гаранцията за липса на участие в данъчна измама.

53. Следователно опит за измама по смисъла на член 86, параграф 6 от Митническия кодекс е налице, когато обективни (съпътстващи) обстоятелства показват, че вносителят е бил наясно с митническите си задължения или не ги е познавал поради груба небрежност и не е изпълнил тези задължения. В този случай ще възникне митническо задължение съгласно член 79, параграф 1, буква а) от Митническия кодекс поради (умишлено или грубо небрежно) нарушение на задълженията. Ето защо, ако член 143, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС действително изисква и спазване на митническия режим, освобождаването от ДДС при внос вероятно ще трябва да бъде отказано в този случай (в зависимост от съответната преценка на фактите от запитващата юрисдикция).

V. Заключение

54. Предлагам на Съда да отговори на преюдициалния въпрос, поставен от Högsta förvaltningsdomstol (Върховен административен съд, Швеция), както следва:

„Член 143, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС изисква единствено да са изпълнени материалноправните условия на член 203 от Митническия кодекс. Ако митническо задължение по член 79 от Митническия кодекс е възникнало само поради неизпълнение на задължението за митническа декларация съгласно член 158, параграф 1 от Митническия кодекс и на задължението за представяне съгласно член 139, параграф 1 от Митническия кодекс или поради липсата на заявление за освобождаване от мито съгласно член 203 от Митническия кодекс, повторният внос на върнати стоки по смисъла на член 203 от Митническия кодекс е освободен от ДДС. По тази причина за освобождаването от ДДС при внос по член 143, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС е ирелевантно дали се прилага изключението по член 86, параграф 6 от Митническия кодекс (поради липса на опит за измама)“.