Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

1 юни 2017 година[1]

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Режим на външен транзит — Превоз на стоки през свободно пристанище, намиращо се в държава членка — Правна уредба на тази държава членка, която изключва свободните пристанища от националната данъчна територия — Отклонение от митнически надзор — Възникване на митническо задължение и изискуемост на данъка върху добавената стойност“

По дело C-571/15

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Hessisches Finanzgericht (Финансов съд Хесе, Германия) с акт от 29 септември 2015 г., постъпил в Съда на 6 ноември 2015 г., в рамките на производство по дело

**Wallenborn Transports SA**

срещу

**Hauptzollamt Gießen,**

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: J. L. da Cruz Vilaça, председател на състава, M. Berger, A. Borg Barthet (докладчик), E. Levits и F. Biltgen, съдии,

генерален адвокат: M. Campos Sánchez-Bordona,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за Wallenborn Transports SA, от B. Klüver, Rechtsanwalt,

— за гръцкото правителство, от E. Tsaousi и A. Dimitrakopoulou, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от A. Caeiros, M. Wasmeier и L. Grønfeldt, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 13 декември 2016 г.,

1 — Език на производството: немски.

постанови настоящото

## Решение

1 Преюдициалното запитване е относно тълкуването на член 61, първа алинея и на член 71, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена с Директива 2007/75/ЕО на Съвета от 20 декември 2007 г. (ОВ L 346, 2007 г., стр. 13) (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), както и на член 203, параграф 1 и член 204, параграф 1, буква а) от 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. 58), изменен с Регламент (ЕО) № 1791/2006 на Съвета от 20 ноември 2006 г. (ОВ L 363, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 1, том 7, стр. 15) (наричан по-нататък „Митническият кодекс“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Wallenborn Transports SA (наричано по-нататък „Wallenborn“) и Hauptzollamt Gießen (митническа администрация гр. Giessen, Германия) по повод установено на дружеството задължение за внасяне на данък върху добавената стойност (ДДС) в резултат от възникването на митническо задължение.

### Правна уредба

#### *Правото на Съюза*

#### *Директивата за ДДС*

3 Съгласно член 2, параграф 1 от Директивата за ДДС:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[…]

г) вносът на стоки“.

4 Член 5 от Директивата за ДДС, който се съдържа в дял II, „Териториален обхват“, гласи:

„За целите на прилагането на настоящата директива важат следните определения:

1. „Общност“ и „територия на Общността“ означава териториите на държавите членки, както са определени в точка 2;

2. „държава членка“ и „територия на държава членка“ означава територията на всяка държава членка на Общността, за която е приложим Договорът за създаване на Европейската общност, в съответствие с член 299 от този Договор, с изключение на всяка територия, посочена в член 6 от настоящата директива;

3. „трети територии“ означава тези територии, посочени в член 6;

4. „трета страна“ означава всяка държава или територия, за която Договорът не е приложим“.

5 Член 6 от тази директива гласи:

„1. Настоящата директива не се прилага за следните територии, съставляващи част от митническата територия на Общността:

а) планината Атон;

б) Канарските острови;

в) Френските отвъдморски департаменти;

г) Аландските острови;

[д]) Англо-нормандските острови.

2. Настоящата директива не се прилага за следните територии, които не съставляват част от митническата територия на Общността:

а) остров Хелиголанд;

б) територията на Бюсинген;

в) Сеута;

г) Мелила;

д) Ливиньо;

е) Кампионе д'Италия;

ж) италианските води на езерото Лугано".

6 Съгласно член 30 от Директивата за ДДС:

„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".

7 Член 60 от тази директива гласи следното:

„Мястото на внос на стоки е държавата членка, на чиято територия се намират стоките, когато се въвеждат в Общността".

8 Член 61 от посочената директива 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“.

9 Член 70 от Директивата за ДДС гласи:

„Данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките се внесат“.

10 Според член 71 от тази директива:

„1. 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.

Въпреки това, когато внесените стоки подлежат на облагане с мита, на земеделски налози или на такси, имащи равностоен ефект, установени по дадена обща политика, данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато данъчното събитие по отношение на тези налози настъпи и те станат изискуеми.

2. Когато внесените стоки не подлежат на облагане с някой от налозите, посочени в параграф 1, втора алинея по отношение на данъчното събитие и момента, когато ДДС става изискуем, държавите членки прилагат разпоредбите, които са в сила за управляването на митните сборове“.

11 Член 156 от същата директива предвижда:

„1. Държавите членки могат да освободят следните сделки:

а) доставката на стоки, които са предназначени да бъдат представени на митницата и когато е приложимо — да бъдат предадени на временно съхранение;

б) доставката на стоки, които са предназначени да бъдат поставени под режим на свободна зона или в свободен склад;

в) доставката на стоки, които са предназначени да бъдат поставени под режим на митнически склад или под режим на активно усъвършенстване;

г) доставката на стоки, които са предназначени да бъдат допуснати в териториални води, за да бъдат включени в сондажни или производствени платформи, за целите на строителството, ремонта, поддръжката, променянето или [оборудването] на такива платформи или за свързването на такива сондажни или производствени платформи със сушата;

д) доставката на стоки, които са предназначени да бъдат допуснати в териториални води, за зареждане с гориво и провизии на сондажни или производствени платформи.

2. Местата, посочени в параграф 1, са тези, определени като такива от действащите митнически разпоредби на Общността“.

12 Член 202 от Директивата за ДДС гласи:

„ДДС е дължим от всяко лице, което е причина стоките да излязат от обхвата на режимите и ситуациите, изброени в членове 156, 157, 158, 160 и 161“.

***Митническият кодекс***

13 Член 4 от Митническия кодекс 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.

8. „Необщностни стоки“ са стоки, различни от определените в точка 7.

Без да се засягат разпоредбите на членове 163 и 164, общностните стоки губят статута си на такива, когато действително напуснат митническата територия на Общността.

[…]

10. „Вносни сборове“ са:

— митата и таксите с равностоен ефект, дължими при вноса на стоки,

— налози при внос, въведени съгласно общата селскостопанска политика или съгласно специфични режими, приложими за определени стоки, получени от преработката на селскостопански продукти

[…]

15. „Митническо направление на стоки“ е:
а) поставяне на стоки под митнически режим;
б) въвеждане на стоки в свободна зона или в свободен склад;

[…]

16. „Митнически режим“ е:

[…]
б) транзит;

[…]“.

14 Член 37 от Митническия кодекс гласи:

„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“.

15 Съгласно член 92 от този кодекс:

„1. Режимът външен транзит приключва, а задълженията на титуляр[я] 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 [приключват] 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“.

16 Член 96 от посочения кодекс гласи:

„1. Задълженото лице е титулярят 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 титуляр[я] 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“.

17 Съгласно член 166 от същия кодекс:

„Свободните зони и свободните складове са обособени части от митническата територия на Общността или помещения върху нея, в които:

а) необщностните стоки за целите на митническото облагане и на мерките на търговската политика при внос се считат за намиращи се извън митническата територия на Общността, ако не са допуснати за свободно обращение, не са поставени под друг митнически режим и не са употребявани или изразходени в нарушение на митническото законодателство;

б) общностните стоки, за които това е предвидено от специфични общностни разпоредби, ползват мерките, прилагани при износ на стоки, на основание поставянето им [в] свободна зона или в свободен склад“.

18 Член 167 от Митническия кодекс предвижда:

„1. Държавите членки могат да предназначат определени части от митническата територия на Общността за свободни зони или да разрешат създаването на свободни складове.

2. Държавите членки определят точно територията на всяка зона. Помещенията, определени за свободни складове, трябва да бъдат одобрени от държавите членки.

3. С изключение на свободните зони, посочени в съответствие с член 168а, свободните зони са надлежно оградени. Държавите членки определят пунктовете за влизане и излизане за всяка свободна зона или свободен склад.

[…]“.

19 Член 170 от този кодекс гласи:

„1. Без да се засяга член 168, параграф 4 внасянето на стоките в свободна зона или свободен склад не е основание за тяхното представяне пред митническите органи, нито за подаване на митническа декларация.

2. Стоките се представят пред митническите власти и се подлагат на предписаните митнически формалности, когато:

а) те са били поставени под митническа процедура, която [приключва], когато те влязат в свободна зона или свободен склад; когато обаче въпросната митническа процедура позволява освобождаване от задължението за представяне на стоки, това представяне не се изисква;

[…]“.

20 Съгласно член 202, параграфи 1 и 2 от този кодекс:

„1. Вносно митническо задължение възниква при:

а) неправомерно въвеждане на митническата територия на Общността на стоки, подлежащи на облагане с вносни сборове;

или

б) неправомерно въвеждане на стоки от свободна зона или свободен склад в други части от митническата територия на Общността.

По смисъла на този член неправомерно въвеждане е всяко въвеждане при нарушаване на членове 38 — 41, както и на член 177, второ тире.

2. Митническото задължение възниква в момента на неправомерното въвеждане на стоките“.

21 Член 203 от същия кодекс предвижда:

„1. Вносно митническо задължение възниква при:

— отклонение от митнически надзор на стоки, подлежащи на облагане с вносни сборове.

2. Митническото задължение възниква в момента на отклонението на стоките от митнически надзор.

3. Длъжникът е:

— лицето, отклонило стоките от митнически надзор,

— лицата, участвали при отклонението на стоките, които са знаели или според обстоятелствата е трябвало да знаят, че стоките се отклоняват от митнически надзор,

— лицата, придобили или задържали стоките, които са знаели или според обстоятелствата е трябвало да знаят, че към момента на придобиване или получаване на стоките те са били отклонени от митнически надзор,

и

— когато е приложимо, лицето, отговорно да изпълни задълженията, произтичащи от временното складиране на стоките или от ползването на митническия режим, под който са били поставени стоките“.

22 Член 204 от Митническия кодекс гласи:

„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

[…]

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“.

***Регламентът за прилагане***

23 Член 356 от Регламент (ЕО) № 2454/93 на Комисията от 2 юли 1993 година за определяне на разпоредби за прилагане на Регламент № 2913/92 (ОВ L 253, 1993 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 7, стр. 3), изменен с Регламент (ЕО) № 1192/2008 на Комисията от 17 ноември 2008 г. (ОВ L 329, 2008 г., стр. 1) (наричан по-нататък „Регламентът за прилагане“), предвижда:

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

2. Предписаният от отправната митническа служба срок е обвързващ за, и не може да се променя от митническите на органи на държавите членки, чиято територия се пресича по време на операцията по вътрешен транзит“.

24 Дял V от втора част на регламента за прилагане, озаглавен „Други митнически режими“, включва глава 1, „Свободни зони и свободни складове“, в която попада член 799 от регламента. Той предвижда:

„За целите на настоящата глава:

а) „митнически контрол от вид I“ означава митнически контрол, основаващ се главно на наличието на ограда;

[…]“.

25 Част IV от регламента за прилагане, посветена на митническото задължение, включва дял II, озаглавен „Възникване на митническото задължение“, в който попада член 859 от регламента. Съгласно този член:

„Следните пропуски не оказват значително влияние върху правилното функциониране на временното складиране или върху съответния митнически режим в смисъла на член 204, параграф 1 от [Митническия кодекс], при условие че:

— не представляват опит за незаконно изваждане на стоките от митнически контрол,

— не предполагат явна небрежност от страна на заинтересованите лиц[а], и

— всички формалности, необходими за регулиране на положението на стоките се извършат впоследствие:

[…]

2. Когато става дума за стока, поставена под режим транзит, неизпълнението на някое от задълженията, които поражда използването на режима, когато са изпълнени следните условия:

а) стоката, поставена под режим, действително е била представена в непроменено състояние в получаващото митническо бюро;

[…]

6. За стоки на временно складиране или поставени под митнически режим, извеждането на тези стоки от митническата територия на Общността или въвеждането им в свободна зона с митнически контрол от вид I по смисъла на член 799 или в свободен склад без изпълнение на необходимите формалности;

[…]“.

### *Германската правна уредба*

### *Законът за данъка върху оборота*

26 Член 1 от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота) от 21 февруари 2005 г. (BGBl. 2005 I, стр. 386) в редакцията му, приложима към фактите по главното производство (наричан по-нататък: „Закон за данъка върху оборота“), гласи:

„1. С данък върху оборота се облагат следните сделки:

[…]

4) вносът на стоки на територията на страната […] (данък върху оборота при внос),

[…]

2. За целите на настоящия закон „територия на страната“ е територията на Федерална република Германия с изключение […] на свободните зони с митнически контрол от вид I по смисъла на член 1, параграф 1, първо изречение от Закона за митническата администрация (свободни пристанища) […] За целите на настоящия закон „чуждестранна територия“ е територията, която по смисъла на закона не е територия на страната. […]

3. Следните сделки, които се извършват на територията на свободните пристанища […], се третират като сделки, извършени на територията на страната:

1) доставките и вътреобщностните придобивания на стоки, предназначени за употреба или потребление в посочените територии […]

[…]

4) доставките на стоки, които към момента на доставката […]

[…]

b) с оглед на данъка върху оборота при внос са допуснати за свободно обращение;

[…]“.

27 Член 13 от Закона за данъка върху оборота, озаглавен „Възникване на данъчното задължение“, предвижда в параграф 2:

„За данъка върху оборота при внос се прилага член 21, параграф 2“.

28 Член 21 от Закона за данъка върху оборота, озаглавен „Особени правила за данъка върху оборота при внос“, предвижда:

„[…]

2. За данъка върху оборота при внос се прилагат mutatis mutandis разпоредбите относно митата;

[…]

2a. Местата за митническо оформяне, разположени на чуждестранна територия, в които оправомощени за целта германски митнически служители извършват митнически операции по параграф 2, се считат в това отношение за част от територията на страната. […]“.

***Законът за митническата администрация***

29 Член 1, параграф 1 от Zollverwaltungsgesetz (Закон за митническата администрация) в редакцията, приложима към фактите по главното производство, гласи:

„Движението на стоки през границата на митническата територия на Европейските общности (митническа територия на Общността), както и през границите на свободните зони по смисъла на член 167, параграф 3 от Митническия кодекс във връзка с член 799, буква а) от регламента за прилагане […] (свободни зони с митнически контрол от вид I) се поставя под митнически надзор от митническата администрация на територията, на която се прилага настоящият закон. […]“.

**Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси**

30 На 11 юни 2009 г. стоки, които в деня преди това на летище Франкфурт-на-Майн (Германия) са били въведени на митническата територия на Европейския съюз и представени пред митническите органи, след като за кратко са били поставени на временен склад, са декларирани за режим външен транзит в Общността.

31 Получател на стоките е дружество, установено в свободното пристанище Хамбург (Германия), което към момента на настъпване на фактите е свободна зона с митнически контрол от вид I по смисъла на член 799 от Регламента за прилагане, чиято територия е била под митнически надзор. Режимът транзит е трябвало да приключи на 17 юни 2009 г.

32 Wallenborn, в качеството на упълномощен превозвач, закарва с тежкотоварно превозно средство разглежданите стоки до свободното пристанище Хамбург, където са разтоварени на 11 юни 2009 г. след нарушаване целостта на митническата пломба. Стоките обаче не са представени в получаващото митническо учреждение. При престоя си в свободната зона тези стоки нито са допуснати за свободно обращение, нито са употребени или изразходени.

33 На 16 юни 2009 г. разглежданите стоки са натоварени в контейнер и превозени с кораб до Финландия, където са поставени под режим митническо складиране и впоследствие са превозени до Русия.

34 На 2 септември 2010 г. митническа администрация гр. Гисен издава на задълженото лице, което в качеството на изпращач е декларирало разглежданите стоки под режим транзит, както и на Wallenborn като превозвач, акт за установяване на мита и на данък върху оборота при внос.

35 Плащането обаче е изискано само от жалбоподателя в главното производство, тъй като главното задължено лице доказало надлежното предаване на разглежданите стоки и транзитния документ, докато Wallenborn пропуснало да приключи надлежно режима на транзит. Получателят на тези стоки от своя страна е посочил, че според него те са били оформени, а придружаващият транзитен документ не му е бил предаден при доставката.

36 В подкрепа на жалбата си до запитващата юрисдикция Wallenborn приема, че митническо задължение възниква, когато тежкотоварното превозно средство, превозващо разглежданите стоки, е било разтоварено и целостта на митническата пломба е била нарушена. То обаче сочи, че свободното пристанище Хамбург, което е свободна зона, не е част от германската национална територия по смисъла на Закона за данъка върху оборота. Поради това Wallenborn счита, че пораждащият митническото задължение фактически състав по смисъла на член 203, параграф 1 от Митническия кодекс е осъществен извън германската данъчна територия и при това положение не е налице облагаема сделка.

37 Жалбоподателят в главното производство добавя, че макар митата и данъкът върху оборота при внос безспорно да представляват различни видове налози, митническото задължение и задължението за плащане на данъка върху оборота при внос не можели да възникват в различни моменти. Задължението за плащане на данъка върху оборота при внос не можело освен това да възникне в резултат от фактически състав, различен от този, довел до възникване на митническото задължение.

38 От своя страна митническата администрация в гр. Гисен твърди, че задължението за плащане на данъка върху оборота при внос на основание член 203, параграф 1 от Митническия кодекс е станало изискуемо едновременно с митническото задължение, независимо дали пораждащият това митническо задължение фактически състав е осъществен на територията на свободното пристанище Хамбург. Тя освен това твърди, че е без значение обстоятелството, че разглежданите стоки са били превозени до Финландия и впоследствие реекспортирани.

39 Тъй като счита, че спорът по главното производство повдига свързани с тълкуването на правото на Съюза въпроси, Hessisches Finanzgericht (Финансов съд Хесе, Германия) решава да спре производството по делото и да отправи следните преюдициални въпроси:

„1) Представлява ли правна разпоредба на държава членка в областта на ДДС, съгласно която свободните зони с митнически контрол от вид I (свободни пристанища) не са част от територията на страната, едно от положенията, посочени в член 156, по смисъла на член 61, първа алинея и в член 71, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС?

При утвърдителен отговор на този въпрос:

2) Настъпва ли данъчно събитие и ДДС става ли изискуем по отношение на стоки, които подлежат на обмитяване на основание член 71, параграф 1, втора линея от Директивата за ДДС, когато пораждащият митническите задължения фактически състав се осъществи и митническите задължения станат изискуеми в рамките на свободна зона с митнически контрол от вид I, а правната уредба в областта на ДДС на държавата членка, част от чиято територия е свободната зона, предвижда, че свободните зони с митнически контрол от вид I (свободни пристанища) не са част от територията на страната?

При отрицателен отговор на въпрос 2:

3) По отношение на стоки, превозени в свободна зона с митнически контрол от вид I под режим външен транзит, без този режим да е приключил, които в свободната зона са били отклонени от митнически надзор, в резултат на което по отношение на тях е възникнало митническо задължение по член 203, параграф 1 от Митническия кодекс, настъпва ли данъчно събитие и става ли изискуем ДДС в същия момент по силата на друг правопораждащ фактически състав, а именно съгласно член 204, параграф 1, буква а) от Митническия кодекс, поради това че преди действието, чрез което стоките са били отклонени от митнически надзор, те не са били представени пред компетентна за съответната свободна зона и разположена на територията на страната митническа служба и режимът транзит не е бил приключен в тази зона?“.

**По преюдициалните въпроси**

***По първия въпрос***

40 С първия въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 61, първа алинея и член 71, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че за стоки, намиращи се в свободна зона, може да се счита, че попадат в „ед[но] от положенията, посочени в член 156“ от тази директива, когато по силата на правна норма на съответната държава членка за целите на облагането с ДДС свободните зони не са част от нейната национална територия.

41 Най-напред следва да се отбележи, че запитващата юрисдикция, изглежда, счита, че положителният отговор на този въпрос е в зависимост от условието да бъде възможно да се приеме, че подобна национална разпоредба въвежда данъчно освобождаване по смисъла на член 156 от Директивата за ДДС. Според Hessisches Finanzgericht (Финансов съд Хесе) разпоредба, по силата на която с оглед на ДДС свободните зони са изключени от националната територия, всъщност сама по себе си не представлява такова освобождаване.

42 Трябва същевременно да се напомни, както е направил генералният адвокат в точки 50 и 51 от своето заключение, че макар член 156 от Директивата за ДДС да предоставя на държавите членки възможност да освобождават определени видове изброени в него сделки, сред които в точка б) са посочени доставките на стоки, които са предназначени да бъдат поставени под режим на свободна зона или в свободен склад, член 61, първа алинея и член 71, параграф 1, първа алинея от тази директива препращат не към условията за прилагане на член 156 от нея, а само към положенията и митническите режими, упоменати в него.

43 Действително, съгласно член 71, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС, когато при въвеждането в Съюза стоките се поставят в един от режимите или в едно от положенията, посочени в член 156, данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем само когато стоките престанат да бъдат в обхвата на приложение на тези режими или положения. В такъв случай в съответствие с предвиденото в член 61, първа алинея от тази директива 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.

44 Поради това позоваването, съдържащо се в член 61, първа алинея и в член 71, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС, на „един от режимите или положенията, посочени“ в член 156 от нея, трябва да се тълкува в смисъл, че включва по-специално свободните зони.

45 От изложените съображения следва, че в съответствие с предвиденото в тези разпоредби, за стоките, поставени в свободна зона, по принцип не би могло да се счита, че са били внесени за целите на ДДС. В този смисъл свободните зони, посочени в национални разпоредби, които предвиждат, че за целите на облагане с ДДС свободните зони не са част от националната територия, отговарят на посочените в член 156 от Директивата за ДДС.

46 Предвид изложеното на първия въпрос следва да се отговори, че член 61, първа алинея и член 71, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че позоваването на „един от режимите или положенията, посочени“ в член 156 от нея, включва свободните зони.

***По втория въпрос***

47 С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска да установи по същество дали член 71, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че отклоняването на стока от митнически надзор в свободна зона съставлява данъчно събитие и води до изискуемост на ДДС.

48 Съгласно член 71, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС, когато при въвеждането в Съюза стоките се поставят под външен транзитен режим или в един от режимите или едно от положенията, посочени в член 156 от нея, по-специално данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато тези стоки престанат да бъдат в обхвата на приложение на тези режими или положения.

49 Втора алинея от тази разпоредба се отнася до конкретната хипотеза, при която относно внесените стоки, които подлежат на облагане с мита, земеделски налози или такси, имащи равностоен ефект, установени в рамките на дадена обща политика, данъчното събитие настъпва и данъкът става изискуем, когато данъчното събитие по отношение на тези налози настъпи и те станат изискуеми.

50 В главното производство е безспорно, че отклоняването от митнически надзор на разглежданите стоки в резултат от неправомерното нарушаване на целостта на митническите пломби поражда митническо задължение съгласно член 203, параграф 1 от Митническия кодекс (вж. в това отношение решение от 15 май 2014 г., X, C-480/12, EU:C:2014:329, т. 34).

51 Отклоняването от митнически надзор също води до прекратяване на режима на външен транзит (вж. в този смисъл решение от 11 юли 2002 г., Liberexim, C-371/99, EU:C:2002:433, т. 53).

52 Същевременно, тъй като отклоняването от митнически надзор е настъпило в свободна зона, разглежданите в главното производство стоки продължават да се намират в едно от положенията, посочени в член 156, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, поради което предвидените в член 71, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС условия за възникване на задължение по ДДС поначало не са изпълнени.

53 Както следва от точка 45 от настоящото решение, местонахождението на стоките в свободна зона в момента на отклоняването им от митнически надзор е пречка и за прилагането на член 71, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС, тъй като липсва място на внос.

54 В този контекст следва обаче да се напомни, че според постановеното от Съда задължение за ДДС би могло да възникне наред с митническо задължение, ако от неправомерното поведение, във връзка с което е възникнало това митническо задължение, би могло да се предположи, че съответните стоки са включени в икономическия оборот на Съюза и поради това е възможно същите да са станали обект на потребление, водещо до облагане с ДДС (решение от 2 юни 2016 г., Eurogate Distribution и DHL Hub Leipzig, C-226/14 и C-228/14, EU:C:2016:405, т. 65).

55 В тази връзка, както посочва генералният адвокат в точки 67—69 от своето заключение, в случай че подлежащите на облагане с вносни сборове стоки се отклонят от митнически надзор в свободна зона и вече не са в нея, по принцип следва да се презумира, че те са били включени в икономическия оборот на Съюза.

56 Същевременно, когато при обстоятелства като тези в главното производство, припомнени в точки 32 и 33 от настоящото решение, се установи, че съответните стоки не са били включени в икономическия оборот на Съюза, което следва да се провери от запитващата юрисдикция, ДДС при внос не би могъл да се дължи.

57 С оглед на изложените съображения на втория въпрос следва да се отговори, че член 71, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че отклоняването на стока от митнически надзор в свободна зона не съставлява данъчно събитие, нито води до изискуемост на ДДС при внос, ако стоката не е включена в икономическия оборот на Съюза, което следва да се провери от запитващата юрисдикция.

***По третия въпрос***

58 С третия въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 71, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че когато по силата на член 203 от Митническия кодекс възниква митническо задължение и с оглед на обстоятелствата по спора в главното производство е изключено то да води до възникване на задължение по ДДС, следва да се приложи член 204 от този кодекс, за да се оправдае наличието на данъчно събитие във връзка със същия данък.

59 В тази връзка следва, подобно на генералния адвокат в точка 74 от неговото заключение, да се отбележи още в началото, че изглежда, запитващата юрисдикция изхожда от презумпция, съгласно която при обстоятелства като тези по спора в главното производство би било възможно кумулативно да се приложат член 203 и член 204 от Митническия кодекс.

60 Действително изглежда, че според посочената юрисдикция, когато отклоняването на стоката от митнически надзор не води до възникване на задължение по ДДС, все пак следва да се установи дали установяването на такова данъчно задължение може да се основе на възникването на митническо задължение по член 204, параграф 1, буква а) от Митническия кодекс.

61 Следва обаче да се напомни, че видно от текста на член 204 от Митническия кодекс, той се прилага само в случаите, които не попадат под действието на член 203 от него. Следователно, за да се определи въз основа на кой от тези два члена възниква вносно митническо задължение, преди всичко трябва да се провери дали разглежданите обстоятелства представляват отклонение от митнически надзор по смисъла на член 203, параграф 1 от Митническия кодекс. Само ако отговорът на този въпрос е отрицателен, могат да се приложат разпоредбите на член 204 от Митническия кодекс (решение от 12 февруари 2004 г., Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, т. 29 и 30).

62 Следователно, когато подлежаща на облагане с вносни сборове стока е била отклонена от митнически надзор, за целите на член 71, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС не следва да се прилага член 204, параграф 1, буква а) от Митническия кодекс, за да се определи дали облагането с ДДС може да се основава на възникването на митническо задължение съгласно тази разпоредба.

63 От изложените съображения е видно, че на третия въпрос следва да се отговори, че член 71, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че когато по силата на член 203 от Митническия кодекс възниква митническо задължение и с оглед на обстоятелствата по спора в главното производство е изключено то да води до възникване на задължение във връзка с ДДС, не следва да се прилага член 204 от този кодекс единствено с цел да се оправдае наличието на данъчно събитие във връзка със същия данък.

**По съдебните разноски**

64 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (пети състав) реши:

1) **Член 61, първа алинея и член 71, параграф 1, първа алинея от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2007/75/ЕО на Съвета от 20 декември 2007 г., трябва да се тълкуват в смисъл, че позоваването на „един от режимите или положенията, посочени“ в член 156 от нея, включва свободните зони.**

2) **Член 71, параграф 1 от Директива 2006/112, изменена с Директива 2007/75, трябва да се тълкува в смисъл, че отклоняването на стока от митнически надзор в свободна зона не съставлява данъчно събитие, нито води до изискуемост на данъка върху добавената стойност при внос, ако стоката не е включена в икономическия оборот на Европейския съюз, което следва да се провери от запитващата юрисдикция.**

3) **Член 71, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112, изменена с Директива 2007/75, трябва да се тълкува в смисъл, че когато по силата на член 203 от Регламент (ЕИО) № 2913/92 на Съвета от 12 октомври 1992 година относно създаване на Митнически кодекс на Общността, изменен с Регламент (ЕО) № 1791/2006 на Съвета от 20 ноември 2006 г., възниква митническо задължение и с оглед на обстоятелствата по спора в главното производство е изключено то да води до възникване на задължение във връзка с данък върху добавената стойност, не следва да се прилага член 204 от този регламент единствено с цел да се оправдае наличието на данъчно събитие във връзка със същия данък.**

Подписи