Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
представено на 23 януари 2025 година [1]

Дело C-782/23

„Tauritus“ UAB
срещу
Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
при участието на:
Kauno teritorinė muitinė

(Преюдициално запитване, отправено от Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Върховен административен съд, Литва)

„Преюдициално запитване — Митнически съюз — Регламент (ЕС) № 952/2013 — Митнически кодекс на Съюза — Обща митническа тарифа — Митническа стойност — Договорна стойност — Определяне — Стоки, внесени по силата на договор, в който е посочена предварителна покупна цена — Окончателна цена, която не е известна към датата на приемане на митническата декларация“

1. Предмет на спора в главното производство, по което е отправено настоящото преюдициално запитване, е размерът на лихвите за забава, които се дължат поради забавено плащане на данъка върху добавената стойност (ДДС) при внос.

2. За изчисляването на тези лихви е необходимо да се определи точният размер на ДДС при вноса. От своя страна размерът на ДДС при внос зависи от начина на изчисляване на митническата стойност на внесените стоки в съответствие с Регламент (ЕС) № 952/2013 [2].

[1] Език на оригиналния текст: испански.

[2] Регламент на Европейския парламент и на Съвета от 9 октомври 2013 година за създаване на Митнически кодекс на Съюза (ОВ L 269, 2013 г., стр. 1; поправки ОВ L 287, 2013 г., стр. 90 и ОВ L 267, 2016 г., стр. 2), наричан по-нататък „Митническият кодекс“.

I. Правна уредба

A. Митнически кодекс

3. Член 15 („Предоставяне на информация на митническите органи“), параграф 2 гласи:

„Лице, което подава пред митническите органи митническа декларация […] е отговорно за всяко едно от следните:

а) точността и пълнотата на информацията, предоставена в декларацията, уведомлението или заявлението;

[…]“.

4. Член 48 („Последващ контрол“) предвижда:

„За целите на митническия контрол митническите органи могат, след вдигане на стоките, да проверяват точността и пълнотата на информацията, подадена в митническа декларация […], както и наличието, автентичността, точността и валидността на всички придружаващи документи, и могат да проверяват счетоводната отчетност на декларатора и други видове отчетност, която се отнася до операциите с въпросните стоки […]“.

5. Член 70 („Метод за определяне на митническата стойност въз основа на договорната стойност“) гласи:

„1. Базата за митническата стойност на стоките е договорната стойност, тоест действително платената или подлежащата на плащане цена на стоките при продажбата им за износ с местоназначение в митническата територия на Съюза, коригирана при необходимост.

2. Действително платената или подлежащата на плащане цена е общата сума, която купувачът е платил или трябва да плати на продавача или която купувачът е платил или трябва да плати на трета страна в полза на продавача за внасяните стоки, и включва всички суми, които са платени или трябва да бъдат платени като условие за продажбата на внасяните стоки.

3. Договорната стойност се прилага, ако е изпълнено всяко едно от следните условия:

[…]

б) продажбата или цената не зависят от условия или съображения, които не могат да получат стойностно изражение по отношение на подлежащите на остойностяване стоки;

[…]“.

6. Член 71 („Елементи на договорната стойност“) и член 72 („Елементи, които не се включват в митническата стойност“) определят корекциите, които трябва да бъдат направени, за определяне на митническата стойност в съответствие с член 70 [3].

7. Член 73 („Опростяване“) гласи:

„При заявление митническите органи могат да разрешат следните елементи да се определят въз основа на специални критерии, когато те не подлежат на количествена оценка към датата, на която е приета митническата декларация:

а) елементи, които трябва да бъдат включени в митническата стойност в съответствие с член 70, параграф 2; и

б) елементите, посочени в членове 71 и 72“ [4].

8. Член 74 („Вторични методи за определяне на митническата стойност“) гласи:

„1. Когато митническата стойност на стоките не може да се определи съгласно член 70, тя се определя, като се прилагат последователно букви от а) до г) от параграф 2, докато се стигне до първата от тези букви, по която може да се определи митническата стойност на стоките.

[…]

2. Митническата стойност, определена в резултат на прилагането на параграф 1, е:

а) договорната стойност на идентични стоки […];

б) договорната стойност на сходни стоки […];

в) стойността, основаваща се на единичната цена […]; или

г) изчислената стойност, която се състои от сбора на:

i) разходите или стойността за материалите и за производствените или другите операции, използвани при производството на внасяните стоки;

[3] Регламент за изпълнение (ЕС) 2015/2447 на Комисията от 24 ноември 2015 година за определяне на подробни правила за прилагането на някои разпоредби на Митническия кодекс (ОВ L 343, 2015 г., стр. 558) прави следното уточнение в член 128 („Договорна стойност“), параграф 1:
„Договорната стойност на стоките, продадени за износ с местоназначение в митническата територия на Съюза, се определя в момента на приемане на митническата декларация въз основа на продажбата, извършена непосредствено преди въвеждането на стоките в посочената митническа територия“.
От своя страна член 133 („Определяне на стойността на условия и съображения“) от същия регламент за изпълнение предвижда:
„Когато по отношение на продажбата или цената на внасяните стоки се прилага условие или съображение, чиято стойност може да се определи спрямо остойностяваните стоки, тази стойност се счита за част от действително платената или подлежащата на плащане цена […]“.

[4] Параграф 1 на член 71 („Опростяване“) от Делегиран регламент на Комисията (ЕС) 2015/2446 от 28 юли 2015 година за допълнение на Регламент (ЕС) № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета за определяне на подробни правила за някои от разпоредбите на Митническия кодекс на Съюза (ОВ L 343, 2015 г., стр. 1), в приложимата към фактите в главното производство редакция, предвижда:
„1. Разрешението, посочено в член 73 от Кодекса, може да бъде издадено, когато са изпълнени следните условия:
а) прилагането на процедурата по член 166 от Кодекса при дадените обстоятелства би довело до непропорционални административни разходи;
б) определената митническа стойност няма да се различава значително от стойността, определена при липсата на разрешение“.

ii) сума за печалба и за общи разходи […];

iii) разходите или стойността на елементите, посочени в член 71, параграф 1, буква д).

3. Когато митническата стойност не може да се определи съгласно параграф 1, тя се определя въз основа на наличните данни на митническата територия на Съюза, като се използват разумни способи, съответстващи на принципите и общите разпоредби на всяко едно от следните:

а) Споразумението за прилагане на член VII от Общото споразумение за митата и търговията;

б) член VII от Общото споразумение за митата и търговията;

в) настоящата глава“ [5].

9. Член 101 („Определяне на размера на вносните или износните мита“) предвижда:

„1. Размерът на дължимите вносни или износни мита се определя от митническите органи, […] веднага щом тези органи разполагат с необходимата информация.

2. Без да се засяга член 48, митническите органи могат да приемат размера на дължимите вносни или износни мита, определен от декларатора.

[…]“.

10. Член 166 („Опростена декларация“), параграф 1 гласи:

„Митническите органи могат да приемат лице да постави стоките под митнически режим въз основа на опростена декларация, която може да не съдържа някои от изискваните данни, посочени в член 162, или придружаващите документи, посочени в член 163“.

11. Член 167 („Допълнителна декларация“) предвижда:

„1. Декларторът подава допълнителна декларация, която съдържа данните, необходими за съответния митнически режим в компетентното митническо учреждение в рамките на определен срок, в случай на опростена декларация съгласно член 166 […] [6].

[5] Съгласно член 144 („Резервен метод“), параграф 1 от Регламент за изпълнение 2015/2447: „При определяне на митническата стойност по член 74, параграф 3 от Кодекса може да се използва разумна гъвкавост при прилагането на методите, предвидени в член 70 и член 74, параграф 2 от Кодекса. Така определената стойност се основава във възможно най-голяма степен на определените преди това митнически стойности“.

[6] Съгласно член 146 („Допълнителна декларация“) от Делегиран регламент 2015/2446, в редакцията му, приложима към фактите в главното производство:
„1. Когато митническите органи трябва да вземат под отчет размера на дължимите вносни или износни мита в съответствие с член 105, параграф 1, първа алинея от Кодекса, допълнителната декларация, посочена в член 167, параграф 1, първа алинея от Кодекса, се подава в срок от 10 дни от вдигането на стоките.
2. Когато се извършва вземане под отчет в съответствие с член 105, параграф 1, втора алинея от Кодекса и допълнителната декларация има общ, периодичен или рекапитулативен характер, периодът, обхванат от допълнителната декларация, не може да надхвърля един календарен месец.
3. Срокът за подаване на допълнителна декларация по параграф 2 се определя от митническите органи. Той не може да надхвърля 10 дни от края на периода, обхванат от допълнителната декларация
[…]“.

В случай на опростена декларация съгласно член 166 необходимите придружаващи документи са на съхранение при декларатора и на разположение на митническите органи в рамките на определен срок.

Допълнителната декларация може да има общ, периодичен или рекапитулативен характер.

[…]

4. Опростената декларация по член 166, или вписването в отчетността на декларатора съгласно член 182, както и допълнителната декларация, се считат за единен и неделим инструмент, който поражда действие съответно на датата, на която опростената декларация се приема в съответствие с член 172 и на датата, на която стоките се вписват в отчетността на декларатора.

[…]“.

12. Член 172 („Приемане на митническа декларация“), параграф 2 гласи:

„Освен когато е предвидено друго, датата на приемане на митническата декларация от митническите органи се използва за прилагането на разпоредбите, отнасящи се за митническия режим, под който са декларирани стоките и за всички други формалности при внос или износ“.

13. Член 173 („Поправка на митническа декларация“) предвижда:

„1. По заявление на декларатора митническите органи могат да разрешат извършването на една или повече поправки на данните в митническата декларация, след като тя вече е била приета. При поправката не могат да се включват стоки, различни от първоначално декларираните.

[…]

3. По заявление на декларатора, в срок от три години от датата на приемане на митническа декларация, поправката на митническа декларация може да бъде разрешена след вдигане на стоките, с цел декларантът да изпълни задълженията си, произтичащи от поставянето на стоките под съответния митнически режим“.

Б. Директива 2006/112/ЕО[7]

14. Член 85 предвижда:

„По отношение на вноса на стоки, данъчната основа е стойността за митнически цели, определена в съответствие с разпоредбите на Общността, които са в сила“.

[7] Директива 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).

II. Фактите, спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

15. Изложението на фактите в акта за преюдициалното запитване е, както следва:

– На основание на заповед от 26 май 2017 г. Kauno teritorinė muitinė (Митническа служба Каунас, Литва)[8] извършва данъчна проверка на „Tauritus“ UAB за периода от 1 октомври 2015 г. до 30 април 2017 г.

– Митническата служба установява, че през посочения период Tauritus е закупило различни количества дизелово гориво и гориво за реактивни двигатели от няколко доставчика и ги е внесло на територията на Република Литва.

– В сключените договори с доставчиците и в издадените от тях проформа фактури е посочена предварителна цена, която Tauritus е трябвало да плати за покупката на стоките.

– При декларирането за допускане за свободно обращение и пускане на пазара на закупеното и внесено гориво, в декларациите за внос Tauritus посочва предварителната цена като митническа стойност на стоките. В тези декларации дружеството посочва като метод, приложен за определяне на митническата стойност на стоките, предвидения в член 74, параграф 3 от Митническия кодекс.

– Съгласно условията на договорите с доставчиците предварителната цена впоследствие е била коригирана, за да се отчетат определени обстоятелства, настъпили след вноса на стоките, като например средните цени на горивата на пазара за релевантния период и средния валутен курс за същия период.

– Тази коригирана цена (наричана по-нататък „окончателната цена“) е договаряна между Tauritus и неговите доставчици чрез допълнителни споразумения — приложения към договорите, въз основа на които доставчиците са издавали коригирани фактури. В зависимост от споменатите по-горе колебания на пазарните цени и на валутните курсове окончателната цена в някои случаи е била по-висока от предварителната, а в други — по-ниска.

– След получаване на коригираните фактури от доставчиците Tauritus по своя инициатива е подавало заявления за корекция на стойността на стоките, посочена в подадените от него декларации за внос.

– В рамките на същата проверка е установено, че в периода от 29 септември 2016 г. до 1 февруари 2017 г. Tauritus е подало в Митническата служба 13 декларации за внос (наричани по-нататък „спорните декларации“), в които като митническа стойност на внесените горива е посочена предварителната цена, договорена с доставчиците.

– На 6 февруари 2017 г. и на 15 март 2017 г. доставчиците издават на дружеството коригирани фактури, в които са посочени окончателни цени за внесените горива, по-високи от митническата стойност, декларирана в спорните декларации.

[8] Наричана по-нататък „Митническата служба“.

– За разлика от други случаи Tauritus не е подало заявление до митническите органи за корекция на митническата стойност, посочена в спорните декларации, и не е внесло в държавния бюджет допълнителния ДДС при внос преди започването на проверката (26 май 2017 г.)[9].

– Митническата служба, като прилага предвидения в член 70, параграф 1 от Митническия кодекс на Съюза метод за определяне на митническата стойност, приема за митническа стойност на стоките окончателната цена, посочена в коригираните фактури, и определя на Tauritus задължение за лихви за забава върху дължимия ДДС при внос за периода от датата на приемане на спорните декларации от митническите органи до датата на доклада на посочената служба[10].

16. Поради несъгласието си с решението на Митническата служба Tauritus го обжалва последователно пред Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Дирекция „Митници“ към Министерството на финансите, Литва), Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Комисия по данъчни спорове към правителството на Република Литва) и Vilniaus apygardos administracinis teismas (Окръжен административен съд Вилнюс, Литва), които приемат, че изчисляването на лихвите за забава е обосновано.

17. Tauritus обжалва решението на първоинстанционния съд пред Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Върховен административен съд, Латвия), който с решение от 17 юни 2020 г. връща преписката по делото на митническата администрация за ново разглеждане.

18. Според Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Върховен административен съд) митническият орган неоснователно е изчислил митническата стойност на въпросните стоки, прилагайки метода на „договорната стойност“. Този съд приема, че прилагането на член 70, параграф 1 от Митническия кодекс на Съюза не може да се основава на окончателна цена, която не е била и не е можело да бъде известна към момента на внасянето на стоките и на подаването на първоначалните декларации.

19. След връщане на преписката за ново разглеждане на митническата администрация, с решение от 31 декември 2020 г. Дирекция „Митници“ потвърждава решението на Митническата служба и задължението на Tauritus за плащане на спорните лихви за забава. Според посочената дирекция:

– След като е получило от доставчиците коригираните фактури с окончателната цена, Tauritus е било длъжно да изчисли митническата стойност на стоките в съответствие с член 70, параграф 1 от Митническия кодекс на Съюза, като приеме за договорната стойност окончателната цена, посочена в коригираните фактури.

– Тъй като Tauritus не е изпълнило това задължение преди започването на проверката на митническата администрация, последната основателно е изчислила лихвите за забава от датата на подаване на първоначалните декларации.

[9] Съгласно поясненията, направени от литовското правителство в съдебното заседание, Tauritus е подавало заявления за корекции (в своя полза) само в случаите, когато окончателната цена на стоките е била по-ниска от първоначално декларираната предварителна цена.

[10] Доклад № 7KM320048M от 14 септември 2017 г. Определените лихви са в размер на 4 853 евро.

20. Това решение е потвърдено от Vilniaus apygardos administracinis teismas (Областен административен съд Вилнюс) с решение от 19 януари 2022 г., в резултат от което Tauritus отново подава въззивна жалба пред Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Върховен административен съд), който отправя до Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 70 от [Митническия кодекс] да се тълкува в смисъл, че параграф 1 от този член не се прилага по отношение на положение като разглежданото по настоящото дело, когато към момента на приемане на митническата декларация и въз основа на продажбата, извършена непосредствено преди въвеждането на стоките на митническата територия, е известна само предварително подлежащата на плащане цена, която впоследствие (т.е. след подаването на декларацията и допускането на стоките за свободно обращение) се коригира, като се увеличава или намалява в контекста на обстоятелства, които не зависят от волята на страните по сделката и не са били известни към момента на подаване на декларацията?

2) Трябва ли член 173, параграф 3 от [Митническия кодекс] да се тълкува в смисъл, че декларантът няма задължение да подаде заявление до митническите органи за корекция на митническата стойност, определена и декларирана в съответствие с член 74 от този регламент, когато действително подлежащата на плащане цена за стоките, посочена в член 70, параграф 1 от този кодекс, която не е била и не е могла да бъде известна към момента на подаване на декларацията, става ясна след допускането на тези стоки за свободно обращение?“.

III. Производството пред Съда

21. Преюдициалното запитване постъпва в Съда на 19 декември 2023 г.

22. Писмени становища представят испанското и литовското правителство, както и Европейската комисия.

23. На проведеното на 6 ноември 2024 г. съдебно заседание се явяват испанското, френското и литовското правителство, както и Комисията.

IV. Анализ

A. Предварителни бележки

24. Както вече посочих, предмет на спора в главното производство е определянето на размера на лихвите за забава, начислени на дадено дружество във връзка с плащането на ДДС при внос.

25. В основата на спора е използваният метод за определяне на митническата стойност на внесените стоки[11]. От тази стойност зависи размерът на данъчното задължение и съответно — изчисляването на дължимите лихви за забава.

[11] Спорът не се отнася до обхвата на допустимите контролни правомощия по член 48 от Митническия кодекс, на които се позовава Комисията.

26. По-конкретно, Tauritus е определило митническата стойност в съответствие с *вторичния метод*, посочен в член 74, параграф 3 от Митническия кодекс. Този метод е предвиден за случаите, при които не е възможно да се приложи *основният метод* по член 70 от същия кодекс [12]. Митническият орган от своя страна защитава прилагането в разглеждания случай на посочения основен метод.

27. Запитващата юрисдикция подчертава, че спорът „се отнася само до размера на лихвите за забава, начислени на жалбоподателя“, като приема, че този размер „е пряко свързан с размера на просрочения данък и с датата, на която данъчното задължение става изискуемо“ [13].

28. Запитващата юрисдикция обаче не поставя на Съда въпрос относно времевия обхват на лихвите за забава, т.е. кога те стават дължими. Ще повторя, че този аспект не се обсъжда в преюдициалното запитване, което означава, че въпросът за началната и крайната дата за изчисляването на лихвите — който не е предмет на преюдициалните въпроси — ще остане открит.

29. Що се отнася до „размера на просрочения данък“, който е другият посочен от запитващата юрисдикция елемент, по всичко изглежда, че Tauritus не е оспорило окончателния размер на определения ДДС. Ако това е така (преценката за което е задължение на запитващата юрисдикция), следва да се приеме, че дружеството мълчаливо приема митническата стойност — и следователно облагаемата основа — на стоките *за целите на задължението за ДДС при внос*.

30. Във връзка с това прави впечатление хипотетичният характер на твърдението на запитващата юрисдикция, което стои в основата на акта за преюдициалното запитване: „ако […] се установи, че митническата стойност, т.е. също облагаемата стойност, е била определена неправилно, в настоящия случай не би било възможно да се обяви, че (част от) спорните лихви за забава са основателно начислени“ [14].

31. Ако данъчнозадълженото лице не оспорва размера на „просрочения данък“ (ДДС), определен именно въз основа на договорната стойност, не разбирам защо е необходимо да се повдига спор относно *същата тази договорна стойност*, само че във връзка с плащането на лихви за забава [15].

32. Ето защо в хода на съдебното заседание бяха изложени някои съмнения относно полезността на отговора, който Съдът евентуално ще предостави на запитващата юрисдикция. Ако въпросите ѝ бъдат счетени за хипотетични (ненужни за решаването на спора в главното производство) [16], преюдициалното запитване ще бъде недопустимо.

33. При все това ще предложа отговор на преюдициалните въпроси, в случай че Съдът, основавайки се на презумпцията за релевантност, реши да ги разгледа по същество.

[12] Съгласно член 70 от Митническия кодекс за основна база за изчисление се взема „договорната стойност“, определена като „действително платената или подлежащата на плащане цена на стоките при продажбата им за износ с местоназначение в митническата територия на Съюза, коригирана при необходимост“.

[13] Точка 22 от акта за преюдициално запитване.

[14] Точка 22 in fine от акта за преюдициално запитване.

[15] Запитващата юрисдикция изключва сделките, предмет на главното производство, да са свързани с измама, злоупотреба с права или друга форма на укриване на данъци.

[16] Литовското правителство обърна внимание на тази възможност в съдебното заседание.

Б. По първия преюдициален въпрос

34. Запитващата юрисдикция моли да ѝ бъде предоставено тълкуване на член 70 от Митническия кодекс. Тя иска да установи дали параграф 1 от посочения член се прилага по отношение на положение, при което „към момента на приемане на митническата декларация и въз основа на продажбата, извършена непосредствено преди въвеждането на стоките на митническата територия, е известна само предварително подлежащата на плащане цена, която впоследствие (т.е. след подаването на декларацията и допускането на стоките за свободно обращение) се коригира, като се увеличава или намалява в контекста на обстоятелства, които не зависят от волята на страните по сделката и не са били известни към момента на подаване на декларацията“.

35. Съдът вече се е произнасял относно определянето на митническата стойност на внесените стоки. В практиката му са застъпени следните становища:

– „[П]равото на Съюза относно митническото остойностяване цели да установи справедлива, еднообразна и обективна система, която изключва използването на субективно определени или фиктивни митнически стойности. Затова митническата стойност трябва да отразява реалната икономическа стойност на внесената стока и да отчита всички елементи на тази стока, които имат икономическа стойност“ [17].

– „По-конкретно, съгласно член 29 [понастоящем член 70] от Митническия кодекс митническата стойност на внасяните стоки е договорната им стойност, т.е. действително платената или подлежаща на плащане цена на стоките при продажбата им за износ с местоназначение в митническата територия на Съюза, без обаче да се засягат корекциите, които при необходимост трябва да бъдат направени в съответствие по-специално с член 32 [понастоящем член 71] от този кодекс“ [18].

– „[П]ри определяне на митническата стойност трябва да се отдаде приоритет на т.нар. „метод на договорната стойност“ на внасяните стоки […]. Този метод за определяне на митническата стойност се счита за най-подходящ и най-често използван“ [19].

– „Следователно действително платената или подлежаща на плащане цена на стоките по общо правило е основата за изчисляване на митническата стойност дори ако тази цена е параметър, който евентуално трябва да бъде коригиран, когато това е необходимо, за да се избегне определянето на произволна или фиктивна митническа стойност“ [20].

36. С оглед на тези критерии, в случая в главното производство поначало би следвало да се приложи основният метод за определяне на стойността (член 70 от Митническия кодекс). Противно на твърденията, изложени от някои от встъпилите страни в съдебното заседание, вносителят не е свободен да избира по свое усмотрение метода за определяне на стойността на стоките — според мен това становище е погрешно и противоречи на предпоставката, че съществува йерархия на последователните методи за определяне на стойността, наложена изрично от самия Митнически кодекс.

[17] Решение от 20 декември 2017 г., Hamamatsu Photonics Deutschland (C-529/16, EU:C:2017:984, наричано по-нататък „решение Hamamatsu Photonics Deutschland“, т. 24 и цитираната съдебна практика).

[18] Решение от 19 ноември 2020 г., 5th AVENUE Products Trading (C-775/19, EU:C:2020:948; наричано по-нататък „решение 5th AVENUE Products Trading“, т. 23).

[19] Решение 5th AVENUE Products Trading, точка 24.

[20] Решение 5th AVENUE Products Trading, точка 25.

37. Напротив, считам, че вносителят трябва да се придържа към метода, който отговаря на условията на конкретната сделка. Той може да остави без приложение основния метод (по член 70 от Митническия кодекс) само в случаите, когато установените в този метод изисквания не са изпълнени. Единствено в посочената хипотеза вносителят може да използва този от вторичните методи (по член 74, параграф 1 от Митническия кодекс), който съответства в най-голяма степен на обстоятелствата по вноса, и на последно място — резервния метод по параграф 3 на посочения член 74.

38. Според запитващата юрисдикция в разглеждания случай (задължителното) прилагане на метода по член 70 от Митническия кодекс е недопустимо поради няколко причини:

– Към момента на подаване на митническата декларация действително платената или подлежаща на плащане цена не е могла да бъде известна.

– Параграф 3 на член 70 от Митническия кодекс изключва прилагането на договорната стойност, ако цената зависи от условия, които не позволяват стойността на стоките да бъде определена.

– При положение че окончателната цена е неизвестна към момента на подаване на митническата декларация, от декларатора не може да се изисква да приложи метода на договорната стойност, тъй като съгласно член 15, параграф 2, буква а) от Митническия кодекс той е отговорен за точността и пълнотата на информацията, предоставена в декларацията.

– Съгласно решение Hamamatsu Photonics Deutschland не може „за митническа стойност да се приеме уговорена договорна стойност, която се състои, в едната си част, от първоначално фактурирана и декларирана сума, а в другата си част, от фиксирана корекция, извършена след периода на фактуриране, без в края на периода на фактуриране да е възможно да се знае дали корекцията ще се извърши в посока увеличение или намаление“ [21].

39. Според запитващата юрисдикция изброените от нея обстоятелства предполагат да бъде приложен някой от вторичните (резервни) методи за определяне на стойността, установени в член 74 от Митническия кодекс, и по-конкретно, в разглеждания случай — този по параграф 3.

40. С оглед на всички данни, предоставени на Съда, считам, че в разглеждания случай не е имало пречка да бъде приложен член 70, параграф 1 от Митническия кодекс, тъй като:

– Основната база за определяне на митническата стойност е договорната стойност, т.е. действително платената *или подлежаща на плащане* цена на стоките, определена към момента на приемане на митническата декларация и включваща всички суми, които са платени *или трябва да бъдат платени* като условие за продажбата на стоките.

– Договорната стойност може (и трябва) да бъде коригирана впоследствие, при спазване на предвиденото в член 70, параграф 1 от Митническия кодекс и в съответствие с параграф 3, буква б) на същия член. За целта е необходимо „продажбата или цената не

[21] Решение Hamamatsu Photonics Deutschland, точка 35.

зависят от условия […], които не могат да получат стойностно изражение по отношение на подлежащите на остойностяване стоки“.

41. Цената, декларирана от Tauritus, е била първоначална, така както е била договорена в договорите за продажба на стоките [22]. В тези договори и в анексите към тях е било предвидено, че окончателната цена ще зависи от две обстоятелства, които ще бъдат известни едва след вноса: средните цени на горивата на пазара и средния валутен курс [23].

42. Тези обстоятелства представляват „условие за продажбата“ по смисъла на член 70, параграф 1 и параграф 3, буква б) от Митническия кодекс. Като такива, те определят размера на плащания, които по силата на договорното отношение между продавача и купувача са от такова съществено значение за продавача, че ако не бъдат осъществени, продажбата няма да бъде извършена [24].

43. Вярно е, че в случая става въпрос за плащания, чийто размер не е бил изцяло *определен* към момента на подаване на митническата декларация. Условията за определяне на окончателния размер на тези плащания обаче са били такива, че още при самото подписване на договорите същият е бил *определим*. Само в обратния случай методът на договорната стойност е следвало да бъде изключен на основание член 70, параграф 3, буква б) от Митническия кодекс.

44. Съгласно изразеното в съдебното заседание становище на испанското правителство, подкрепено от френското правителство, и двете условия за продажба (средните цени на горивата на пазара и средният валутен курс) не са зависели изключително от волята на някоя от страните по договора, а от обективни обстоятелства от външно естество. Установяването на тези обстоятелства е можело лесно да бъде направено от митническите органи, пред които декларантът е бил в състояние да докаже платената окончателна цена след увеличаване или намаляване на предварителната цена с договорените корекции, извършени в резултат на публично известни обстоятелства.

45. Противно на довода, който запитващата юрисдикция, изглежда, защитава [25], считам, че мотивите, довели Съда до постановяването на решение Hamamatsu Photonics Deutschland, са неприложими в разглеждания случай. В това отношение становището ми съвпада с поддържаното единодушно в съдебното заседание от явилите се правителства и от Комисията.

46. За разлика от случая по дело Hamamatsu Photonics Deutschland договорите, подписани от Tauritus, са предвиждали, че окончателната продажна цена зависи от обективни условия, които лесно е можело да бъдат проверени. По посоченото дело дружество е закупувало стоки от дружеството си майка, фактурирани по вътрегрупови цени, като стойността на фактурираните продукти редовно е проверявана и при необходимост — коригирана, въз

[22] В това отношение е ирелевантно обстоятелството, че при подаване на митническите декларации първоначално са представени проформа фактури. Член 145 от Регламент за изпълнение 2015/2447 не изключва този вид фактури от придружаващите документи във връзка с декларираната договорна стойност, когато става въпрос за предварителна цена, която впоследствие трябва да бъде коригирана.

[23] Това е обичайна практика в договорите за продажба, които основните оператори на пазара на горива сключват със своите клиенти. Както посочва Комисията в точки 29 и 30 от писменото си становище, в контекста на Споразумение за прилагане на член VII от общото споразумение за митата и търговията 1994 (ОВ L 336, 1994 г., стр. 119; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 10, стр. 128), определянето на митническата стойност на стоките е част от процес, при който евентуалното коригиране на цената не води автоматично до изключване на метода на договорната стойност.

[24] Вж. в този смисъл решение 5th AVENUE Products Trading, точка 41.

[25] Точка 29 от акта за преюдициално запитване, където се цитира точка 35 от решение Hamamatsu Photonics Deutschland.

основа на т.нар. „метод на разпределяне на остатъчна печалба“. Този метод предполага разпределянето на минимална печалба с последващо пропорционално разпределяне на остатъчната печалба, както и фиксирането на целеви диапазон, който служи за основа за допълнително кредитиране или дебитиране [26].

47. Следователно условията за определяне на стойността на стоките по дело Hamamatsu Photonics Deutschland са били очевидно по-комплексни и по-трудни за проверка от митническите органи от тези в разглеждания случай. Ето защо считам, че установената в това решение практика не може да се приложи по отношение на настоящото дело.

48. Като цяло становището ми е, че основният метод по член 70, параграф 1 от Митническия кодекс намира приложение при обстоятелства като тези в главното производство. Действително платената или подлежаща на плащане цена на внесените стоки (която, както вече посочих, като общо правило представлява основата за определяне на митническата стойност) е можела впоследствие да бъде коригирана в съответствие с предвидени в договора за продажба и лесно установими условия, за да бъде отразена реалната икономическа стойност на тези стоки.

B. По втория преюдициален въпрос

49. Запитващата юрисдикция моли да ѝ бъде предоставено тълкуване на член 173, параграф 3 от Митническия кодекс. Тя иска да установи по-специално дали декларatorът е длъжен да подаде заявление пред митническите органи за *корекция* на митническата стойност, определена и декларирана в съответствие с член 74 от посочения кодекс, когато „действително подлежащата на плащане цена за стоките, посочена в член 70, параграф 1 от този [кодекс], която не е била и не е могла да бъде известна към момента на подаване на декларацията, става ясна след допускането на тези стоки за свободно обращение“.

50. Отговорът на втория преюдициален въпрос може да се окаже ненужен, ако бъде прието, че в разглеждания случай договорната стойност е трябвало да бъде определена чрез основния метод по член 70 от Митническия кодекс.

51. При все това, с оглед на начина, по който е формулиран, ще извърша анализ на втория въпрос на запитващата юрисдикция, което предполага да се изясни механизмът за коригиране на окончателната цена, когато нейното изчисляване зависи от някои бъдещи (но лесно установими) фактори.

52. В разглеждания контекст корекцията на окончателната цена се извършва чрез процес, който протича на два етапа: а) моментът на деклариране, когато е известна само предварителната цена; б) моментът, в който — след изпълнение на останалите условия за продажбата — се определя окончателната цена на освободените стоки.

53. За целта Митническият кодекс предлага два механизма:

– На първо място, механизмът по член 166: допуска се „лице да постави стоките под митнически режим въз основа на опростена декларация, която може да не съдържа някои от изискваните данни, посочени в член 162, или придружаващите документи,

[26] Решение Hamamatsu Photonics Deutschland, точки 14 и 15.

посочени в член 163“ [27]. Впоследствие към опростената декларация ще бъде подадена допълнителна декларация, уредена в член 167 от този кодекс.

– На второ място, механизмът по член 73: митническите органи могат да разрешат някои елементи „да се определят въз основа на специални критерии, когато те не подлежат на количествена оценка към датата, на която е приета митническата декларация“.

54. Съгласно механизма по член 166 от Митническия кодекс вносителят първоначално декларира предварителната цена на стоките, а след това, с допълнителната декларация (член 167 от същия кодекс) — окончателната цена.

55. Механизмът по член 73 от Митническия кодекс от своя страна е предвиден за суми, които към датата на приемане на митническата декларация могат да бъдат количествено определени само въз основа на *специални критерии, установени от митническите органи*.

56. С оглед на обстоятелствата в главното производство считам, че в случая е трябвало да бъде приложен механизмът по член 166 от Митническия кодекс, а не този по член 73, тъй като двата елемента за изчисляване, предвидени в договорите за продажба (средните цени на горивата и средният валутен курс), са позволявали размерът на окончателната цена да бъде определим към датата на митническата декларация. Ето защо е било достатъчно да се използва опростената декларация по член 166, след което да се подаде допълнителната декларация, посочена в член 167.

57. Наличието на елементи, които сами по себе си позволяват сумите, въз основа на които се определя митническата стойност, да бъдат количествено определени, прави ненужно прибягването до механизма по член 73 от Митническия кодекс, т.е. до установяване на други *специални критерии*.

58. Механизмът по членове 166 и 167 от Митническия кодекс, освен че е съобразен с изискванията за точност (член 15 от същия кодекс), в крайна сметка гарантира определянето на реалната икономическа стойност на стоките. Обратно, механизмът по член 73 от Митническия кодекс не позволява подобна точност, тъй като се основава на критерии, които, макар и специални, никога не биха могли да доведат до толкова точен резултат, колкото получения от елементите на цената, които отразяват точно реалната икономическа стойност на внесената стока.

59. Вече обясних защо прилагането на вторичния метод за остойностяване от страна на Tauritus (този по член 74, параграф 3 от Митническия кодекс) не е било правилно. Това е резервен метод, предназначен за случаите, при които митническата стойност не може да бъде определена, включително чрез методите, установени в параграф 1 от същия член 74. Последните от своя страна се прилагат само когато основният метод по член 70 от Митническия кодекс не може да бъде използван, тъй като цената на стоките (договорната стойност) е обвързана с условия, които не позволяват стойността им да бъде определена.

[27] По-конкретно, член 162 от Митническия кодекс се отнася до „всички данни, необходими за прилагане на разпоредбите, отнасящи се до митническия режим, за който стоките са декларирани“.

60. Ако условията, предвидени в подписаните между Tauritus и неговите доставчици договори, са позволявали окончателната цена да бъде определена по лесен и обективен начин, каквото е моето становище, за установяване на действителната стойност на сделката е трябвало да се използва основният метод (член 70 от Митническия кодекс).

61. Ще допълня, че резервният метод по член 74, параграф 3 от Митническия кодекс не може да бъде допълван, така да се каже, *по естествен начин*, с процедурата за поправка по член 173 от този кодекс. Тоест двете разпоредби не могат да бъдат прилагани съвместно, така че да доведат до установяването на една сложна процедура, какъвто е случаят с членове 166 и 167 от Митническия кодекс.

62. Всъщност допълнителната декларация по член 167 от Митническия кодекс представлява необходимото продължение на опростената декларация по член 166 от същия кодекс за целите на създаването на цялостна митническа декларация (двете „се считат за единен и неделим инструмент“ съгласно член 167, параграф 4 от Митническия кодекс).

63. При това положение, ако се придържаме към текста на втория преюдициален въпрос, в случая член 173 от Митническия кодекс, отнасящ се до „*поправка* на митническа декларация“, не е бил приложим.

64. Допустимите поправки на основание член 173 от Митническия кодекс нямат за цел да *допълнят* предварителна декларация с *временен* характер, а да *коригират* съдържанието на своевременно подадена пълна и изчерпателна декларация. Освен това следва да се има предвид, че доколкото поправките представляват изключение от принципа на неоттегляемост на митническата декларация, тяхното използване се подчинява на ограничителен режим [28].

65. С други думи, митническите декларации, в които е посочена окончателна цена, която не подлежи на последващи корекции, могат да бъдат поправяни (но не и допълвани) по реда на член 173 от Митническия кодекс. Обратно, декларациите, в които е посочена предварителна цена, подлежаща на последващи лесно установими корекции, трябва да се подават по реда на членове 166 и 167 от този кодекс.

66. Ако от самото начало е известно (още към момента на подаване на декларацията), че цената на стоките е само предварителна, тази информация не може да бъде скрита от митническата администрация и да се чака окончателната цена да стане известна, за да ѝ бъде съобщена посредством поправка на първоначалната декларация по реда на член 173.

67. За целите на точността и пълнотата на информацията, съдържаща се в декларацията, съгласно изискването на член 15, параграф 2, буква а) от Митническия кодекс, това обстоятелство трябва да бъде посочено още с подаването на първоначалната декларация.

68. Ето защо считам, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство първоначалната декларация трябва да бъде под формата на опростена декларация (член 166 от Митническия кодекс), която впоследствие да бъде допълнена в съответствие с

[28] Вж. в този смисъл решение от 8 юни 2023 г., Zes Zollner Electronic (C-640/21, EU:C:2023:457), точки 41—48.

член 167 от същия кодекс. Не е било правилно да се прибягва до член 173 от Митническия кодекс, за да се *поправи* декларация, подадена на основание член 74, параграф 3 от този кодекс, с цел да се *коригират* данни, за които отначало е било известно, че са непълни.

69. Очевидно, изложеното дотук не пречи при извършване на данъчна проверка митническите органи да проверят точността и пълнотата на предоставената в митническите декларации информация. По-конкретно, тези органи имат право да проверят каква е била икономическата стойност на внесената стока (действително платената цена след съответните корекции на първоначалната цена), и да изведат съответните последици за целите на изчисляването на ДДС при внос и на лихвите за забава.

70. Вторият преюдициален въпрос обаче няма за предмет контролните правомощия на митническите органи.

V. Заключение

71. С оглед на гореизложените съображения предлагам на Съда да отговори на Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Върховен административен съд, Литва) по следния начин:

„1) Член 70, параграф 1 от Регламент (ЕС) № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета от 9 октомври 2013 година за създаване на Митнически кодекс на Съюза

трябва да се тълкува в смисъл, че

намира приложение спрямо положение, при което към момента на приемане на митническата декларация и въз основа на продажбата, извършена непосредствено преди стоките да бъдат въведени на митническата територия на Съюза, са известни както предварителната цена, така и условията за определяне на окончателната цена на внесените стоки, ако тези условия са основани на обективни критерии, които лесно могат да бъдат проверени от митническия орган, преценката за което трябва да бъде извършена от запитващата юрисдикция.

2) Член 173, параграф 3 от Регламент № 952/2013

трябва да се тълкува в смисъл, че

допуска декларантът да коригира данни в митническата декларация посредством заявление, но такава корекция не е подходящият механизъм в случаите, в които следва да се подаде допълнителна декларация на основание член 167 от Регламент № 952/2013“.