Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

2 юни 2016 година*

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност — Режим на митническо складиране — Режим на външен транзит — Възникване на митническо задължение вследствие от неизпълнение на задължение — Изискуемост на данъка върху добавената стойност“

По съединени дела C-226/14 и C-228/14

с предмет преюдициални запитвания, отправени на основание член 267 ДФЕС, отправени от Finanzgericht Hamburg (Финансов съд Хамбург, Германия) с актове от 18 февруари 2014 г., постъпили в Съда съответно на 8 и 12 май 2014 г., в рамките на производства по дела

Eurogate Distribution GmbH

срещу

Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14),

и

DHL Hub Leipzig GmbH

срещу

Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-228/14),

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: A. Tizzano, заместник-председател на Съда, изпълняващ функцията на председател на първи състав, F. Biltgen, A. Borg Barthet (докладчик), M. Berger и M. S. Rodin, съдии,

генерален адвокат: генерален адвокат: M. Campos Sánchez-Bordona,

секретар: M. Aleksejev, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 11 ноември 2015 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Eurogate Distribution GmbH и DHL Hub Leipzig GmbH, от U. Schrömbges, Rechtsanwalt,

* Език на производството: немски.

— за Hauptzollamt Hamburg-Stadt, от J. Thaler, в качеството на представител,

— за Hauptzollamt Braunschweig, от F. Zimmerer, в качеството на представител,

— за гръцкото правителство, от K. Georgiadis и K. Karavasili, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от M. Owsiany-Hornung, M. Wasmeier и A. Caeiros, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 12 януари 2016 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 204 и 236 от Регламент (ЕИО) № 2913/92 на Съвета от 12 октомври 1992 година относно създаване на Митнически кодекс на Общността (ОВ L 302, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 5, стр. 58), изменен с Регламент (ЕО) № 648/2005 на Европейския парламент и на Съвета от 13 април 2005 г. (ОВ L 117, стр. 13; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 17, стр. 220, наричан по-нататък „Митническият кодекс“), на член 7, член 10, параграф 3, втора алинея и член 17, параграф 2, буква а) 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, стр. 1), изменена с Директива 2004/66/ЕО на Съвета от 26 април 2004 г. (ОВ L 168, стр. 35; Специално издание на български език, 2007 г., глава 1, том 5, стр. 87, наричана по-нататък „Шеста директива“), и на членове 30 и 61 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитванията са отправени в рамките на два спора, от една страна, между Eurogate Distribution GmbH (наричано по-нататък „Eurogate“) и Hauptzollamt Hamburg-Stadt (Главна митническа служба Хамбург-град, Германия), и от друга страна, между DHL Hub Leipzig GmbH (наричано по-нататък „DHL“) и Hauptzollamt Braunschweig (Главната митническа служба, Брауншвайг, Германия) по повод задължение на тези дружества за плащане на данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) поради възникване на митническо задължение на основание член 204 от Митническия кодекс.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Фактите по главното производство настъпват през 2006 г. и 2011 г. Следователно приложимите директиви са Шеста директива по дело C-226/14 и Директивата за ДДС по дело C-228/14.

Шеста директива

4 Член 2 от Шеста директива гласи:

„С данък върху добавената стойност се облага:

[…]

2. вносът на стоки“.

5 Член 7 от посочената директива гласи:

„1. „Внос на стоки“ означава:

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

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

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

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

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

6 Член 10, параграф 3 от същата директива предвижда:

„Данъчното събитие възниква и данъкът става изискуем, когато стоките бъдат внесени. Когато стоките при влизане в Общността попаднат под един от режимите по член 7, параграф 3, данъчното събитие възниква и данъкът става изискуем само когато стоките излязат от обхвата на този режим.

[…]“.

7 Член 17 от Шеста директива гласи:

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

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

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

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

[…]“.

8 Съгласно член 21 от посочената директива:

„Лица платци на [ДДС] са:

[…]

2. При внос: лицето или лицата, посочени или приети за платци от държавите членки, в които се внасят стоките“.

Директивата за ДДС

9 Разпоредбата на член 2, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[…]

г) вносът на стоки“.

10 Член 9, параграф 1 от тази директива, гласи:

„Данъчнозадължено лице” означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

[…]“.

11 Член 30 от посочената директива предвижда:

„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“.

12 Член 60 от Директивата за ДДС гласи:

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

13 Член 61 от тази директива гласи:

„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“.

14 Член 70 от посочената директива гласи:

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

15 Съгласно член 71, параграф 1 от същата директива:

„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“.

16 Член 167 от Директивата за ДДС предвижда:

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

17 Член 168 от тази директива гласи:

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

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

[…]

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

18 Член 201 от посочената директива предвижда:

„При внос ДДС е дължим от всяко лице или лица, определени или признати като отговорен платец от държавата членка на вноса“.

Митническият кодекс

19 Член 4, параграфи 7 и 10 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;

[…]

10. „Вносни сборове“ са:

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

[…]“.

20 Съгласно член 79 от този кодекс:

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

[…]“.

21 Член 89, параграф 1 от посочения кодекс предвижда:

„Митнически икономически режим с отложено плащане се приключва, когато стоките, поставени под този режим, или получените компенсаторни или обработени продукти, получат ново допустимо митническо направление“.

22 Член 91 от Митническия кодекс гласи:

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

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

[…]

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

а) съгласно разпоредбите за режим външен транзит в Общността;

[…]“.

23 Член 92 от този кодекс гласи:

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

24 Съгласно член 96 от посочения кодекс:

„1. Задълженото лице е титуляр[я]т 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“.

25 Член 98, параграф 1 от същия кодекс предвижда:

„Режимът на митническо складиране разрешава съхранението в митнически склад на:

а) необщностни стоки, които не се облагат с вносни сборове и не подлежат на мерките на търговската политика;

[…]“.

26 Член 105 от Митническия кодекс гласи:

„Материалната отчетност за всички стоки, поставени под режим митническо складиране, се води от лице, определено от митническите органи, по утвърдени от тях ред и условия. Не се изисква воденето на материална отчетност за случаите, когато обществен митнически склад се управлява от митническите органи

[…]“.

27 Член 204 от този кодекс предвижда:

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

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

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

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

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

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

28 Съгласно член 236 от посочения кодекс:

„1. Възстановяване на вносните или износните сборове се извършва, когато се установи, че в момента на плащането размерът на сборовете не е бил дължим или размерът е бил взет под отчет в противоречие с член 220, параграф 2.

Опрощаване на вносните и износните сборове се извършва, когато се установи, че в момента на вземането им под отчет техният размер не е бил дължим или размерът е бил взет под отчет в противоречие с член 220, параграф 2.

Възстановяване или опрощаване не може да се разреши, когато фактите, послужили за основание на плащането или вземането под отчет на размера на недължими сборове, произтичат от недобросъвестно поведение на заинтересуваното лице.

2. Възстановяването или опрощаването на вносни или износни сборове се разрешава след подаването на молба пред съответното митническо учреждение преди изтичането на срок от три години, считано от датата, на която длъжникът е бил уведомен за тези сборове.

Удължаване на този срок се допуска, когато заинтересуваното лице докаже, че е било възпрепятствано да подаде молбата си за целта в рамките на посочения срок поради непредвидими обстоятелства или непреодолима сила.

Когато митническите органи установят самостоятелно в този срок някое от обстоятелствата по параграф 1, първа и втора алинея, те пристъпват служебно към възстановяване или опрощаване“.

Регламентът за прилагане

29 Член 866 от Регламент (ЕИО) № 2454/93 на Комисията от 2 юли 1993 година за определяне на разпоредби за прилагане на Регламент № 2913/92 (ОВ L 253, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 7, стр. 3, наричан по-нататък „Регламентът за прилагане“) гласи:

„Без да се накърняват разпоредбите по забраните и ограниченията, които могат да се прилагат по отношение на въпросните стоки, когато възникне митническо задължение при вноса съгласно членове 202, 203, 204 или 205 от Кодекса и са заплатени вносните мита, тези стоки се смятат за стоки от Общността, без да е необходима декларация за [допускане за свободно обращение]“.

Германското право

30 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: „UStG“), гласи:

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

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

[…]

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

[…]“.

31 Член 5 от UStG предвижда:

„[…]

(2) Федералното министерство на финансите може с наредба да предвиди освобождаване или намаляване на данъка […]

[…]

5. за стоки, които са внесени само временно с оглед последващото им реекспортиране под режим на митнически надзор;

[…]

(3) Федералното министерство на финансите може с наредба да предвиди възстановяването, частичното или пълното опрощаване на данъка върху оборота при внос, като прилага по аналогия условията, предвидени в актовете на Съвета или на Комисията на Европейските общности, за възстановяване или опрощаване на вносни сборове.

[…]“.

32 Член 13 от UStG предвижда:

„(1) Данъкът възниква

1. За доставките на стоки и услуги

[…]

(2) За данъка върху оборота при внос се прилага член 21, параграф 2.

[…]“.

33 Член 15, параграф 1 от UStG предвижда:

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

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

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

[…]“.

34 Съгласно член 21 от UStG:

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

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

[…]“.

35 Член 1, параграф 2 от Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung (Наредба за освобождаването от данък върху оборота при внос) от 11 август 1992 г. (BGBl. 1992 I, стр. 1526), в редакцията ѝ, приложима към фактите по главното производство (BGBl. 2004 I, стр. 21), предвижда:

„При условията на член 11 от данък върху оборота при внос се освобождава временният внос на стоки, които:

1. Съгласно членове 137—144 от Митническия кодекс могат да бъдат внесени при освобождаване от вносните сборове по член 4, точка 10 от Митническия кодекс […]

[…]

като по аналогия се прилагат посочените по-горе правила и правилата за прилагането им, с изключение на правилата за временен внос при частично освобождаване от вносни сборове по член 4, точка 10 от Митническия кодекс“.

Споровете в главните производства и преюдициалните въпроси

Дело C-226/14

36 От 2006 г. Eurogate има разрешение да управлява частен митнически склад. Материалната отчетност за митническия склад се води с помощта на компютърна програма.

37 В качеството си на складодържател Eurogate внася в частния си митнически склад необщностни стоки на свои клиенти с оглед на тяхното реекспортиране извън територията на Европейския съюз. При вдигането на тези стоки от митническия склад се изготвят митнически декларации за техния реекспорт.

38 При митническа проверка на 31 януари 2007 г. се установява, че напускането на спорните стоки е било вписвано в материалната отчетност едва след 11 до 126 дни, тоест на дата, която е твърде късна с оглед на член 105, първа алинея от Митническия кодекс във връзка с член 529, параграф 1 и член 530, параграф 3 от Регламента за прилагане.

39 С акт от 1 юли 2008 г. Главна митническа служба Хамбург-град изисква плащането на митни сборове и ДДС при внос за късно вписаните в материалната отчетност стоки. Eurogate оспорва този акт.

40 След като на 11 август 2009 г. издава акт за частично опрощаване на посочените сборове, с решение от 8 декември 2009 г. Главната митническа служба Хамбург-град отхвърля като неоснователна жалбата на Eurogate за остатъка, като приема, че закъснелите вписвания в материалната отчетност следва да се считат за нарушение на неговите задължения в рамките на режима на митническо складиране и следователно това неизпълнение е довело до възникване на митническо задължение на основание член 204, параграф 1 от Митническия кодекс.

41 Eurogate подава жалба до Finanzgericht Hamburg (Финансов съд Хамбург, Германия) за отмяна на акта от 1 юли 2008 г., изменен с акта от 11 август 2009 г. и потвърден с решението от 8 декември 2009 г., като посочва по-специално, че късното вписване в материалната отчетност на напускането на стоките на митническия склад не е нарушение на задълженията му по смисъла на член 204, параграф 1, буква а) от Митническия кодекс, тъй като това задължение за вписване, което следвало от разпоредбите на член 105 от Митническия кодекс във връзка с член 530, параграф 3 от Регламента за прилагане, трябва да се изпълни едва след приключването на режима на митническо складиране.

42 Въпросът за определянето на митните сборове е поставен на Съда по дело, по което е постановено решение от 6 септември 2012 г., Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533).

43 В точка 35 от посоченото решение Съдът постановява, че член 204, параграф l, буква а) от Митническия кодекс трябва да се тълкува в смисъл, че неизпълнението на задължението за вписване на напускането на необщностна стока на митнически склад в предвидената за целта материална отчетност, най-късно в момента на това напускане, води до възникване на митническо задължение за тази стока дори когато тя е била реекспортирана.

44 Що се отнася до ДДС при внос, Eurogate оспорва акта за установяване на митническо задължение във връзка с този данък, с мотива че независимо от възникването на митническото задължение не са изпълнени условията за събирането на ДДС при внос, тъй като съответните стоки не са били включени в икономическия оборот на Съюза.

45 Главната митническа служба Хамбург-град отговаря на този довод, че възникването на митническото задължение води и до възникване на задължение за ДДС при внос, тъй като националното законодателство относно данъка върху оборота и правната уредба на Съюза за ДДС препращат към митническото право.

46 В това отношение запитващата юрисдикция припомня, че тези мотиви съответстват на практиката на германските съдилища, така че жалбата би следвало да бъде отхвърлена на това основание, тъй като не е изпълнено нито едно от условията за освобождаване от данък при внос, посочени в член 5 от UStG и член 1, параграф 2 от Наредбата за освобождаването от данък върху оборота при внос в приложимата ѝ към фактите по главното производство редакция.

47 Запитващата юрисдикция обаче иска да установи, от една страна, дали задължително се дължи ДДС за внос при възникване на вносно митническо задължение на основание член 204 от Митническия кодекс и от друга страна, дали държателят на митнически склад като жалбоподателя в главното производство може евентуално да бъде данъчнозадължено лице за ДДС.

48 При тези обстоятелства Finanzgericht Hamburg (Финансов съд, Хамбург) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Облагането с ДДС при внос на стоки, реекспортирани като необщностни стоки, по отношение на които обаче е възникнало митническо задължение поради неизпълнение на задължение по член 204 от Митническия кодекс — в случая неизпълнение в срок на задължението да се отбележи в предвидената за целта материална отчетност, че стоката е напуснала митническия склад най-късно в момента на напускането — противоречи ли на разпоредбите на Шестата директива?

При отрицателен отговор на първия въпрос:

2) Изискват ли разпоредбите на Шестата директива облагане на стоките с ДДС при внос в такива случаи или в това отношение държавите членки имат свобода на действие?

както и

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

Дело C-228/14

49 На 5 януари 2011 г. под режим външен транзит T1 са поставени необщностни стоки. След поставянето им под този режим в рамките на определен срок до 12 януари 2011 г. стоките е следвало да бъдат реекспортирани до Макао (Китай) чрез митническото учреждение на летище Хановер (Германия) или на летище Лайпциг (Германия). Превозвач по смисъла на член 96, параграф 2 от Митническия кодекс е DHL, което е пропуснало да представи стоките пред митническото учреждение на летище Лайпциг преди изпращането им в Макао.

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

51 С акт за установяване на задължения от 8 август 2011 г. на основание член 204, параграф 1, буква а) от Митническия кодекс Главната митническа служба, Брауншвайг определя на DHL по-специално задължение за плащане на ДДС при внос в размер на 6 002,01 EUR. Не е подадена жалба.

52 На 29 февруари 2012 г. на основание член 236 от Митническия кодекс DHL подава молба за възстановяване на платения въз основа на този акт ДДС при внос.

53 С решения от 28 март 2012 г. и 5 юли 2012 г. Главната митническа служба, Брауншвайг отхвърля молбата за възстановяване на вносни сборове и подадената по административен ред жалба на DHL.

54 DHL подава жалба до Finanzgericht Hamburg (Финансов съд, Хамбург) като твърди, че върху стоките в режим на транзит, които не са включени в германския икономически оборот, не може да се събира ДДС.

55 При тези обстоятелства Finanzgericht Hamburg (Финансов съд, Хамбург) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

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

56 С определение на председателя на Съда от 14 октомври 2014 г. дело C-226/14 и дело C-228/14 са съединени за целите на писмената и устната фаза на производство и на съдебното решение.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос по дело C-226/14

57 С първия си въпрос по дело C-226/14 запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 7, параграф 3 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че ДДС върху стоки, които са реекспортирани като необщностни стоки, е дължим, когато митническо задължение е възникнало единствено на основание член 204 от Митническия кодекс.

58 В самото начало следва да се припомни, че съгласно член 2 от Шеста директива с ДДС се облага вносът на стоки, както и доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.

59 Следва най-напред да се провери дали стоки като разглежданите в главното производство са предмет на внос по смисъла на член 2, точка 2 от Шеста директива.

60 Съгласно член 7, параграф 1, буква а) от Шеста директива „внос на стоки“ означава влизането в Съюза на стоки, които не отговарят на условията, предвидени в членове 23 ЕО и 24 ЕО.

61 Член 7, параграф 3 от Шеста директива уточнява, че когато при влизането ѝ в Съюза такава стока бъде поставена под един от режимите по член 16, параграф 1, част Б, букви а), б), в) и г) от същата директива, мястото на внос на такива стоки е държавата членка, на чиято територия стоките излизат от обхвата на тези режими.

62 В настоящия случай разглежданите в главното производство стоки с произход от трета страна са поставени под режим на митническо складиране в държава членка, преди да бъдат реекспортирани извън митническата територия.

63 Следователно от влизането им в Съюза и до датата на реекспортирането им тези стоки са били поставени под един от режимите, посочени в член 16, параграф 1, част Б, буква в) от Шеста директива.

64 Следва да се припомни, че в точка 35 от решението от 6 септември 2012 г., Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533) Съдът постановява, че неизпълнението на задължението за вписване на напускането на необщностна стока на митнически склад в предвидената за целта материална отчетност, най-късно в момента на това напускане, води до възникване на митническо задължение за тази стока на основание член 204, параграф 1, буква а) от Митническия кодекс дори когато същата стока е била реекспортирана.

65 В главното производство обаче е безспорно, че неизпълнението на това задължение е установено след реекспортирането на въпросните стоки. Поради това тези стоки са били обхванати от режима на митническо складиране до тяхното реекспортиране и не се спори, че не е имало опасност те да се включат в икономическия оборот на Съюза. Всъщност, както посочва генералният адвокат в точка 97 от заключението си, 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, на облагаема с ДДС дейност.

66 Ето защо, след като към датата на реекспортирането им разглежданите в главното производство стоки не са излезли от обхвата на посочения режим, макар физически да са се намирали на територията на Съюза, не може да се счита, че са били предмет на „внос“ по смисъла на член 2, точка 2 от Шеста директива (вж. в този смисъл решение от 8 ноември 2012 г., Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, т. 46).

67 Следователно при липсата на внос към датата на настъпване на фактите по главното производство, разглежданите стоки не са подлежали на облагане с ДДС на основание член 2, точка 2 от Шеста директива (решение от 8 ноември 2012 г., Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, т. 48).

68 Както основателно посочва Европейската комисия решение от 15 май 2014 г., X (C-480/12, EU:C:2014:329) не би могло да постави под въпрос този отговор. По делото, по което е постановено това решение, е приложен член 866 от Регламента за прилагане, който предвижда, че когато вносно митническо задължение е възникнало по силата, в частност, на член 203 или член 204 от Митническия кодекс и вносните мита са заплатени, съответните стоки се смятат за общностни, без да е необходима декларация за допускане за свободно обращение.

69 Както обаче посочва генералният адвокат в точка 84 от заключението си, приложното поле на посочения член 866 се ограничава до случаите на стоки, които се намират на митническата територия на Съюза, а не на такива, които са били реекспортирани. Както е видно обаче от

точка 65 от настоящото решение, разглежданите в главното производство стоки вече са напуснали митническата територия на Съюза и следователно не могат физически да бъдат включени в неговия икономически оборот.

70 Следователно, както посочва генералният адвокат в точки 86 и 87 от заключението си, член 866 от Регламента за прилагане е неотносим в главното производство, тъй като разглежданите стоки, които без прекъсване са били под режим на отложено плащане, са довели до възникване на митническо задължение едва след като вече са били реекспортирани. Всъщност тези стоки са излезли от обхвата на режима на митническо складиране единствено поради тяхното реекспортиране, поради което не е налице внос.

71 Предвид изложените по-горе съображения на първия въпрос по дело C-226/14 следва да се отговори, че член 7, параграф 3 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че ДДС върху стоки, реекспортирани като необщностни стоки, не се дължи, когато тези стоки не са излезли от обхвата на митническите режими, предвидени в тази разпоредба към датата на тяхното реекспортиране, но поради реекспортирането са излезли от обхвата на тези режими, дори и ако е възникнало митническо задължение единствено на основание член 204 от Митническия кодекс.

По втория и третия въпрос по дело C-226/14

72 Предвид отговора на първия въпрос по дело C-226/14 не е необходимо да се отговаря на втория и третия въпрос по това дело.

По въпроса по дело C-228/14

73 С въпроса си по дело C-228/14 запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 236, параграф 1 от Митническия кодекс във връзка с разпоредбите на Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че ДДС при внос на стоки, реекспортирани като необщностни стоки под митнически надзор, за които обаче е възникнало митническо задължение вследствие на неизпълнение на задължение по член 204 от Митническия кодекс не е дължим, когато за длъжник на този данък се смята лицето, което е трябвало да изпълни задължението, без това лице да е притежавало правото да се разпорежда със стоките.

74 В самото начало следва да се припомни, че приложимата по дело C-228/14 директива е Директивата за ДДС. Тъй като обаче приложимите по това дело разпоредби на тази директива съответстват на разпоредбите от Шестата директива, приложими по дело C-226/14, следва да се направи препращане mutatis mutandis към анализа на Съда в точки 58—61 от настоящото решение, за да се провери най-напред дали действително се дължи ДДС.

75 В това отношение разглежданите в главното производство стоки с произход от трета страна са поставени под режим външен транзит, преди да бъдат реекспортирани извън митническата територия.

76 Следователно от влизането си в Съюза тези стоки са били поставени под един от режимите, посочени в член 61, първа алинея от Директивата за ДДС.

77 От акта за преюдициално запитване е видно, че неизпълнението на задължението за приключване на режима на външен транзит, като разглежданите в главното производство стоки се представят пред компетентното митническо учреждение, преди да бъдат въведени на територията на трета страна, е довело до възникване на митническо задължение на основание член 204, параграф 1, буква а) от Митническия кодекс, което не се оспорва от страните в

главното производство. Следва обаче да се отбележи, че посочените стоки, които са реекспортирани, без да са влезли в икономическия оборот на Съюза, следователно са останали под режим на външен транзит до датата на реекспортирането им.

78 Ето защо, след като към датата на реекспортирането им разглежданите в главното производство стоки не са излезли от посочения режим, макар физически да са се намирали на територията на Съюза, не може да се счита, че са били предмет на „внос“ по смисъла на член 2, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС (вж. в този смисъл решение от 8 ноември 2012 г., Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, т. 46).

79 Следователно при липсата на внос към датата на настъпване на фактите по главното производство разглежданите стоки не са подлежали на облагане с ДДС на основание член 2, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС (решение от 8 ноември 2012 г., Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, т. 48).

80 От това следва, че тъй като данъчното събитие по ДДС, а именно вносът съгласно член 2, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС, не е настъпило, не се поставя повече въпросът за идентичността на данъчнозадълженото лице.

81 Освен това Съдът вече е постановил, че член 4, параграф 10 от Митническия кодекс трябва да се тълкува в смисъл, че вносните сборове не включват подлежащия на събиране във връзка с вноса на стоки ДДС (решение от 29 юли 2010 г., Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, т. 47).

82 Следователно член 236, параграф 1 от Митническия кодекс, който предвижда възстановяване на вносните сборове, когато се установи, че в момента на плащането размерът на сборовете не е бил дължим, не включва възстановяването на ДДС.

83 С оглед на изложените по-горе съображения на поставения по дело C-228/14 въпрос следва да се отговори, че член 236, параграф 1 от Митническия кодекс във връзка с разпоредбите на Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че в хипотеза като разглежданата в главното производство няма платец на ДДС, тъй като не се дължи ДДС върху стоки, реекспортирани като необщностни стоки, когато тези стоки не са излезли от обхвата на митническите режими, предвидени в член 61 от Директивата за ДДС, независимо дали е възникнало митническо задължение единствено на основание член 204 от Митническия кодекс. Член 236 от този Кодекс трябва да се тълкува в смисъл, че не може да се прилага в хипотези за възстановяване на ДДС.

По съдебните разноски

84 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 (първи състав) реши:

1) Член 7, параграф 3 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, изменена с Директива 2004/66/ЕО на Съвета от 26 април 2004 г., трябва да се тълкува в смисъл, че данък върху добавената стойност върху стоки, реекспортирани като необщностни стоки, не се дължи, когато тези стоки не са излезли от обхвата на

митническите режими, предвидени в тази разпоредба към датата на тяхното реекспортиране, но поради реекспортирането са излезли от обхвата на тези режими, дори и ако е възникнало митническо задължение единствено на основание член 204 от Регламент (ЕИО) № 2913/92 на Съвета от 12 октомври 1992 година относно създаване на Митнически кодекс на Общността, изменен с Регламент (ЕО) № 648/2005 на Европейския парламент и на Съвета от 13 април 2005 г.

2) **Член 236, параграф 1 от Регламент № 2913/92, изменен с Регламент № 648/2005, във връзка с разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че в хипотеза като разглежданата в главното производство няма платец на данъка върху добавената стойност, тъй като не се дължи данък върху добавената стойност върху стоки, реекспортирани като необщностни стоки, когато тези стоки не са излезли от обхвата на митническите режими, предвидени в член 61 от тази директива, независимо дали е възникнало митническо задължение единствено на основание член 204 от Регламент № 2931/92, изменен с Регламент № 648/2005. Член 236 от този регламент трябва да се тълкува в смисъл, че не може да се прилага в хипотези за възстановяване на данък върху добавената стойност.**

Подписи