

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

29 април 2010 година *

По дело C-230/08

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Østre Landsret (Дания) с акт от 20 май 2008 г., постъпил в Съда на 28 май 2008 г., в рамките на производство по дело

Dansk Transport og Logistik

срещу

Skatteministeriet,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н J. N. Cunha Rodrigues, председател на втори състав, изпълняващ функциите на председател на трети състав, г-н A. Rosas, г-н U. Löhmus (докладчик), г-н A. Ó Caoimh и г-н Ал. Арабаджиев, съдии,

* Език на производството: датски.

генерален адвокат: г-жа V. Trstenjak,
секретар: г-жа С. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 13 май 2009 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Dansk Transport og Logistik, от адв. С. Alsøe, advokat,
- за датското правителство, от г-н R. Holdgaard, в качеството на представител, подпомаган от адв. P. Biering, advokat,
- за италианското правителство, от г-жа G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от г-н G. Albenzio, avvocato dello Stato,
- за нидерландското правителство, от г-жа С. Wissels и г-н M. de Grave, в качеството на представители,
- за Комисията на Европейските общности, от г-н S. Schønberg и г-жа L. Воуон, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 3 септември 2009 г.,

ПОСТАНОВИ НАСТОЯЩОТО

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на разпоредбите на 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) № 955/1999 на Европейския парламент и на Съвета от 13 април 1999 година (ОВ L 119, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 11, стр. 200, наричан по-нататък „Митническият кодекс“), на 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), изменен с Регламент (ЕО) № 1662/1999 на Комисията от 28 юли 1999 година (ОВ L 197, стр. 25; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 11, стр. 247, наричан по-нататък „Регламентът за прилагане“), на Директива 92/12/ЕИО на Съвета от 25 февруари 1992 година относно общия режим за продукти, подлежащи на облагане с акциз, и държането, движението и мониторинга на такива продукти (ОВ L 76, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129), изменена с Директива 96/99/ЕО на Съвета от 30 декември 1996 година (ОВ L 8, 1997 г., стр. 12; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 28, наричана по-нататък „Директивата за акциза“) и на 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 1999/85/ЕО на Съвета от 22 октомври 1999 година (ОВ L 277, стр. 34, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Dansk Transport og Logistik (наричано по-нататък „DTL“) и Skatteministeriet (датското финансово министерство) по повод събирането от митническите и данъчните органи на мито, акциз и данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДАС“) върху цигари в рамките на превози ТИР, за които DTL е издало карнети ТИР и гаранция.

Правна уредба

Приложими разпоредби към транзитния превоз под режим ТИР

- 3 Митническата конвенция относно международния превоз на стоки под покритието на карнети ТИР (наричана по-нататък „Конвенцията ТИР“), подписана на 14 ноември 1975 г. в Женева, е одобрена от името на Общността с Регламент (ЕИО) № 2112/78 на Съвета от 25 юли 1978 година (ОВ L 252, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 1, стр. 197). Конвенцията влиза в сила за Общността на 20 юни 1983 г. (ОВ L 31, стр. 13).
- 4 Член 4 от Конвенцията ТИР предвижда, че „стоките, превозвани под режим ТИР, не подлежат на заплащане или депозит на вносни или износни мита и такси в транзитните митнически учреждения“.
- 5 Член 5 от конвенцията гласи:

„1. Стоките, превозвани под режим ТИР в пломбирани пътни превозни средства, състави от пътни превозни средства или контейнери, по правило не се подлагат на проверка в транзитните митнически учреждения.

2. Все пак, за да се предотвратят злоупотребите, митническите органи могат в изключителни случаи и по-специално при съмнение за нередовност да извършат проверка на стоките в тези учреждения.“

- 6 Член 6, параграф 1 от Конвенцията ТИР гласи, че при „условия и гаранции, определени от нея, всяка договаряща страна има право да упълномощи асоциации да издават карнети ТИР и да бъдат гарантите пряко или посредством други сродни асоциации“.

- 7 Член 37 от Конвенцията ТИР гласи, че „[к]огато не е възможно да се установи на коя територия е извършена нередността, счита се, че същата е извършена на територията на договарящата страна, в която е била открита“.

Общностна правна уредба

Митническа правна уредба

- 8 Съгласно член 4, точка 16, буква в) от Митническия кодекс един от видовете митнически режими е митническото складиране.

- 9 Член 84, параграф 1, буква а) от същия кодекс, който е част от озаглавената „Общи разпоредби за няколко режима“ точка А от раздел 3 относно режимите с отложено плащане и митническите икономически режими, предвижда в частност, че „[з]а целите на прилагането на разпоредбите на членове 85—90

[...] понятието „режим с отложено плащане“ се отнася за необщностни стоки, поставени под [режим на] митническо складиране“.

10 Член 98 от Митническия кодекс гласи:

„1. 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;

[...]

2. Митнически склад означава всяко одобрено от митническите органи и поставено под техен контрол място, където могат да се складира стоки при определени условия.

[...]“.

11 Съгласно член 202 от посочения кодекс:

„1. Вносно митническо задължение възниква при:

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

или

[...]

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.

[...]“

12 Съгласно член 215 от Митническия кодекс:

„1. Митническо задължение възниква:

— на мястото, където са възникнали фактите, които пораждат това задължение,

— когато не е възможно да се определи това място, на мястото, където митническите органи установят, че е възникнало митническо задължение,

[...]

3. Митническите органи, упоменати в член 217, параграф 1, са тези на държавата членка, където е възникнало митническото задължение или се приема за възникнало в съответствие с настоящия член.

[...]“

13 Член 217, параграф 1 от този кодекс гласи, че „[р]азмерът на вносите или износните сборове, който произтича от даденото митническо задължение, наричан по-долу „размер на сборовете“, трябва да бъде изчислен от митническите органи незабавно в момента, в който те разполагат с необходимите данни

и да бъде вписан в счетоводните документи или на друг носител на счетоводна информация, което е вземане под отчет“.

14 Съгласно член 233 от същия кодекс:

„Без да се засягат действащите разпоредби за погасяването по давност на митническото задължение, както и за неплащането на размера на митническото задължение при обявена със съдебно решение несъстоятелност на длъжника, митническото задължение се погасява:

[...]

в) когато при стоки, декларирани за митнически режим, включващ задължението за плащане на сборовете:

[...]

- преди да им е дадено разрешение за вдигане, стоките са задържани и веднага или впоследствие отнети; унищожени по нареждане на митническите органи; унищожени или изоставени съгласно член 182; унищожени или безвъзвратно загубени поради причина, свързана с естеството на стоките, или поради непреодолима сила или непредвидими обстоятелства.

- г) когато стоки, за които е възникнало митническо задължение съгласно член 202, са задържани при неправомерното им въвеждане и веднага или впоследствие са отнети в полза на държавата.

При задържане или отнемане за целите на наказателното законодателство, приложимо към митническите нарушения, митническото задължение не се счита за погасено, когато наказателното законодателство на държава членка предвижда, че митата служат за основа за определяне на наказанията или че съществуването на митническо задължение е основание за наказателно преследване.“

- 15 Член 454 от Регламента за прилагане съдържа в частност някои свързани с Конвенцията ТИР разпоредби и предвижда:

„1. Настоящият член се прилага, без да накърнява специфичните разпоредби на конвенци[ята] ТИР [...] по отношение на финансовата отговорност на гарантиращите асоциации, когато се използва карнет ТИР [...].

2. Когато бъде установено, че по време или във връзка с транспортна операция, извършвана под покритието на карнет ТИР [...], е допуснато нарушение или нередност в определена държава членка, възстановяването на митата и другите такси, които могат да бъдат дължими, се извършва от тази държава членка в съответствие с разпоредбите на Общността или националните разпоредби, без да се отнема възможността за [наказателно] преследване.

3. Когато не е възможно да се установи на чия територия е извършено нарушението или нередността, смята се, че те са били извършени на територията на държавата членка, в която са били открити, освен ако в срока, установен в член 455, параграф 1, не се представи достатъчно убедително доказателство за

редовността на операцията или за мястото, където споменатото нарушение или нередност са били извършени.

[...]"

16 Член 867а от този регламент гласи:

„1. Изоставени в полза на държавата, задържани или [отнети] чуждестранни стоки се завеждат под режим на митническо складиране.

2. Упоменатите стоки в параграф 1 се продават от митническите органи само и единствено при условие, че купувачът им извърши незабавно формалностите по даване на съответното им митническо направление.

[...]"

Директивата за акциза

17 Член 4 от Директивата за акциза дефинира понятието „режим на отложено плащане“ като „данъчни правила, отнасящи се до производството, преработката, държането и движението на стоки при отложено плащане на акциза“.

18 Съгласно член 5, параграфи 1 и 2 от тази директива:

„1. Продуктите, посочени в член 3, параграф 1, подлежат на облагане с акциз в момента на тяхното производство на територията на Общността, така както е определено в член 2, или при внасянето им на тази територия.

„Внасяне на продукт, подлежащ на облагане с акциз“ означава въвеждането на този продукт на територията на Общността [...].

Въпреки това, ако при въвеждането на територията на Общността продуктът е бил поставен под митнически режим на Общността, внасянето ще се счита за осъществено, когато той престане да бъде под този режим.

2. Без да се засягат националните разпоредби и уредбата на Общността относно митническите въпроси, когато тези стоки [са]:

— внасяни или изнасяни за трети страни [...] и поставени под един от митническите режими за отложено плащане, изброени в член 84, параграф 1, буква а) от [Митническият кодекс], или в свободна зона или в свободен склад,

[...]

плащането на акциз по отношение на подлежащи на облагане с акциз стоки се счита за отложено.

[...]“

19 Член 6 от същата директива предвижда:

„1. Акцизът се дължи от момента на освобождаване за потребление или при установяване на липси, при което в съответствие с член 14, параграф 3 се дължи акциз.

Освобождаване за потребление на стоки, подлежащи на облагане с акциз, означава:

а) всяко извеждане, включително неправомерно, от режим на отложено плащане;

[...]

- в) всяко внасяне, включително неправомерно, на такива стоки, ако тези стоки не са поставени под режим на отложено плащане.

2. Условието, при които акцизът става изискуем и акцизната ставка, която следва да се приложи, са тези, действащи на датата, на която акцизът става изискуем, в държавата членка, в която се осъществява освобождаването за потребление или е установена липсата. Облагането с акциз и неговото събиране се извършват в съответствие с процедурата, установена във всяка държава членка, като под това се разбира, че държавите членки прилагат едни и същи процедури за облагане и събиране по отношение на национални стоки и на тези от други държави членки.“

20 Член 7 от Директивата за акциза гласи:

„1. В случай че подлежащи на облагане с акциз стоки, които вече са били освободени за потребление в една от държавите членки, се държат с търговска цел в друга държава членка, в държавата членка, в която тези стоки се държат, се дължи акциз.

2. За тази цел, без да се засяга член 6, ако стоки, които вече са били освободени за потребление съгласно член 6, са доставени, предназначени за доставка в друга държава членка или използвани в друга държава членка за нуждите на

търговец, осъществяващ независима икономическа дейност или за нуждите на публичноправен субект, акцизът става изискуем в тази друга държава членка.

3. В зависимост от обстоятелствата, данъкът се дължи от лицето, извършващо доставката или държащо стоките, предназначени за доставка, от лицето, получаващо стоките за използване в друга държава членка, различна от тази, в която стоките вече са били освободени за потребление, или от съответния търговец или публичноправен субект.

[...]“

21 Съгласно член 8 от Директивата за акциза по отношение на „продукти, придобити от частни лица за свое собствено ползване и превозвани от тях, ръководният принцип на вътрешния пазар предвижда, че акцизът се събира в държавата членка на тяхното придобиване“.

22 Член 9, параграф 1 от същата директива гласи:

„Без да се засягат членове 6, 7 и 8, акцизът става изискуем, когато продукти, предназначени за потребление в една държава членка, се държат в друга държава членка с търговска цел.

В този случай, акцизът се дължи в държавата членка, на чиято територия се намират продуктите, и е изискуем от държателя на стоките.“

Шеста директива

23 Член 7 от Шеста директива предвижда:

„1. „Внос на стоки“ означава:

а) въвеждането в Общността на стоки, които не отговарят на условията, предвидени в членове 9 и 10 от Договора за създаване на Европейската икономическа общност [...];

[...]

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

3. Независимо от параграф 2, когато стоки по параграф 1, буква а) при въвеждането им 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.

[...]“ [неофициален превод]

24 Член 10, параграф 3 от тази директива гласи:

„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.

Когато обаче вносните стоки подлежат на обмитяване, на земеделски налози или на такси с еквивалентен ефект, въведени в рамките на обща политика, данъчното събитие възниква и данъкът става изискуем, когато възникне данъчното събитие за тези общностни митни сборове и те станат изискуеми.

Когато вносните стоки не са облагаеми с никои от тези общностни митни сборове, държавите членки прилагат действащите разпоредби за митата, що се отнася до възникването на данъчното събитие и момента, в който данъкът става изискуем.“ [неофициален превод]

25 Член 16 от Шеста директива в редакцията му съгласно член 28в, Д, точка 1 от същата, гласи:

„1. При спазване на останалите данъчни разпоредби на Общността държавите членки могат след консултациите по член 29 да вземат специални мерки за освобождаване от данъка на всички или някои от следващите сделки, при условие че те не са предназначени за крайно ползване и/или потребление и размерът на данъка върху добавената стойност, дължим при преустановяване на режимите в положенията, посочени в части от А до Д, съответства на размера на данъка,

който би бил дължим, ако всяка от тези сделки беше обложена на територията на страната.

[...]

Б. Доставки на стоки, предназначени за:

[...]

в) поставяне под митнически режим на складиране или режим на активно усъвършенстване;

[...]

Местата по букви а), б), в) и г) се определят съгласно действащите митнически разпоредби на Общността.

[...]“ [неофициален превод]

Национална правна уредба

Митническо законодателство

- 26 Член 83 от Закона за митниците (Toldloven), в редакцията му съгласно кодификация № 113 от 27 февруари 1996 г., изменен (наричан по-нататък „Закон за митниците“), предвижда процедури относно третирането на стоките в случай на митническа контрабанда или опит за митническа контрабанда.
- 27 Съгласно параграф 1, първо изречение от този член държавните митнически и данъчни органи или органите на полицията „изземат“ стоките, открити при митническа контрабанда или опит за митническа контрабанда, и стоките, за които пренасящото ги лице е избегнало или е направило опит да избегне заплащане на дължимите вносни мита и други публични вземания. Съгласно второто изречение от този параграф и по реда на разпоредбите относно задържането, съдържащи се в глава 75b от датския Граждански процесуален кодекс, посочените органи „изземат или задържат“ стоките, внесени чрез митническа контрабанда или при избягване или опит за избягване на заплащането на дължимите мита и други публични вземания.
- 28 Член 83, параграф 2 от посочения закон гласи:

„След евентуалното заплащане на дължимите мита, данъци и такси, както и на разностите по производството, иззетите или задържаните стоки се връщат в съответствие с общите правила за вноса на лицето, от което са били иззети или задържани, или на друго лице, което докаже, че има право да ги получи. Ако в двумесечен срок след изтичането на месеца, в рамките на който случаят е бил приключен с окончателно решение, стоките не бъдат вдигнати, държавните митнически органи ги продават чрез надлежно обявена публична продажба.

Ако преценят, че би било трудно или невъзможно да продадат стоките, държавните митнически органи могат да ги унищожат под митнически контрол след изтичането на гореупоменатия срок. С приходите от продажбата се покриват в низходящ ред разходите на държавната администрация по съхраняването и продажбата, размерът на дължимите мита и данъци, както и глобите и разностите по производството. Евентуалният остатък се изплаща на собственика, ако същият се яви в срок от три години след публичната продажба и надлежно удостовери правото си на собственост върху продадените стоки.“

Правна уредба на акцизите върху тютюневите изделия

- ²⁹ Съгласно член 2, параграф 1 от Закона за акциза върху тютюневите изделия (Tobaksafgiftsloven), в редакцията му съгласно кодификация № 635 от 21 август 1998 г., изменен, дължимият акциз за стоките, предназначени за потребление в Дания, трябва да се заплати най-късно при приемането на внесените от чужбина акцизни стоки.
- ³⁰ Член 12, параграф 1 от този закон гласи, че „акциз се заплаща върху подлежащите на облагане с акциз стоки, внесени от страни извън Европейския съюз [...]“.
- ³¹ От акта за преюдициално запитване следва, че посоченият закон не съдържа специални разпоредби относно акцизния режим на тютюневите изделия, предмет на митническа контрабанда или опит за митническа контрабанда, нито урежда въпросите на задържането, отнемането и унищожаването на такива изделия.

Правна уредба в областта на ДДС

- 32 Съгласно член 12, параграф 1 от Закона за ДДС (Momsloven), в редакцията му съгласно кодификация № 422 от 2 юни 1999 г., изменен, с ДДС се облагат стоките, които са внесени в Дания от страни извън Европейския съюз. Параграф 2 от същия член гласи, че когато при вноса в страната стоките са складирани в свободно пристанище Копенхаген или са поставени в свободен склад или под режим на митническо складиране, ДДС се дължи от момента, когато стоките престанат да бъдат под съответния режим.
- 33 Съгласно член 26, първо изречение от този закон данъчното събитие възниква в момента на вноса на стоките. Съгласно член 26, второ изречение обаче за стоките, поставени под един от режимите по член 12, параграф 2 от същия закон, данъчното събитие възниква едва от момента, когато стоките престанат да бъдат под съответния режим.
- 34 От акта за преюдициално запитване следва, че посоченият закон не съдържа специални разпоредби относно данъчния режим при митническа контрабанда или опит за митническа контрабанда на тютюневи изделия, нито относно задържането, отнемането и унищожаването на такива изделия.

Спорове по главното производство и преюдициални въпроси

- 35 На основание член 6 от Конвенцията ТИР DTL е оправомощено от датските митнически и данъчни органи да издава карнети ТИР и да упражнява дейност като гарантираща асоциация при ТИР превози.

- 36 Запитващата юрисдикция разглежда три данъчно- и митническоправни спора във връзка с митническа контрабанда на цигари с ТИР превози, за които DTL издава карнети ТИР и гаранция. В два от случаите по главното производство стоките са превозени до Дания по море, а в третия случай — по земя.
- 37 Въвеждането на стоките в митническата територия на Общността по море е установено на 2 май 2000 г. от местните данъчни и митнически органи. Два камиона пресичат датската граница на борда на ферибот, пристигащ от Клайпеда, Литва, която към момента на осъществяването на фактите по главното производство все още не е членка на Европейския съюз. При акостирането на ферибота в Обенро посочените органи извършват проверка на камионите, при която установяват наличието на голямо количество цигари, укрити в ремаркетата и невписани в карнетите ТИР.
- 38 Въвеждането на стоките по земя е установено на 11 октомври 2000 г. от местните митнически и данъчни органи. Литовски камион пристига във Фрьослеу — датски град, разположен на границата между Дания и Германия, — където посочените органи откриват наред с вписаните в карнета ТИР стоки и голямо количество цигари, укрити в ремаркетото. Тези стоки са били неправомерно въведени на митническата територия на Общността при преминаването на границата между Полша, която към меродавния в главното производство момент все още не е членка на Европейския съюз, и Германия. След това те са превозени от Германия до Дания, без да бъдат открити от германските органи. Целостта на пломбите на камиона и на ремаркетото е нарушена едва при митническата проверка в Дания.
- 39 И в трите случая по главното производство митническите органи незабавно изземат цигарите на основание член 83, параграф 1, първо изречение от Закона

за митниците. Цигарите остават във владение на митническите органи от изземането до унищожаването им между ноември 2004 г. и март 2005 г.

- 40 С писма, изпратени в периода между декември 2001 г. до август 2002 г., посочените органи изискват от превозвачите, а именно литовските предприятия — притежатели на карнетите ТИР, да заплатят мито, акциз и ДДС за цигарите, въведени чрез митническа контрабанда.
- 41 Тъй като тези предприятия не отговарят на посочените писма, на 4 февруари 2003 г. в два от случаите по главното производство и на 16 април 2002 г. в третия от тези случаи митническите и данъчните органи издават актове, съгласно които като гарантираща асоциация по смисъла на Конвенцията ТИР DTL е длъжно да заплати сумата, съответстваща на максималния размер на задължението му по издадените от него за тези превози карнети ТИР. DTL обжалва актовете пред Landsskatteret (съд по финансовоправни спорове), който ги потвърждава.
- 42 След това DTL обжалва съдебното решение пред Østre Landsret, като между-временно заплаща под условие исканата сума по два от случаите по главното производство, но отказва да заплати сумата по третия случай.
- 43 Запитващата юрисдикция смята, че член 83 от Закона за митниците не посочва изрично дали митническите и данъчните задължения във връзка със стоките, внесени при митническа контрабанда, се запазват и могат да бъдат събрани, въпреки че стоките са иззети, задържани или унищожени съгласно тази разпоредба.

44 При тези обстоятелства Østre Landsret решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Следва ли [използаното] в член 233, [първа алинея,] буква г) от Митническия кодекс [понятие за стоки, които] „са задържани [...] и веднага или впоследствие са отнети“, да се тълкува в смисъл, че тази разпоредба обхваща случаите, при които стоките, иззети при неправомерното им въвеждане на основание [...] член 83, параграф 1 от Закона за митниците, веднага или впоследствие са унищожени от митническите органи, като междуременно непрекъснато са били във владение на тези органи?
- 2) Трябва ли Директивата за акциза да се тълкува в смисъл, че по отношение на неправомерно въведени стоки, които са задържани при вноса и веднага или впоследствие са унищожени от митническите органи, „плащането на акциз [...] се счита за отложено“, поради което не възниква задължение за заплащане на акциз или възникналото задължение се погасява (вж. член 5, параграф 2, първа алинея и член 6, параграф 1, буква в) от Директивата за акциза във връзка с член 84, параграф 1, буква а) и член 98 от Митническия кодекс, както и с член 867а от Регламента за прилагане)?

Зависи ли отговорът на този въпрос от това дали митническото задължение, възникнало в резултат от подобно неправомерно въвеждане, е погасено по силата на член 233, [първа алинея,] буква г) от Митническия кодекс?

- 3) Трябва ли Шеста директива да се тълкува в смисъл, че неправомерно въведени стоки, които са задържани при вноса и веднага или впоследствие са унищожени от съответните органи, следва да се считат за поставени под режим на „митническо складиране“, в резултат от което не възниква задължение за заплащане на [ДДС] или възникналото задължение се погасява

(вж. член 7, параграф 3, член 10, параграф 3 и член 16, параграф 1, Б, буква в) от Шеста директива и член 867а от Регламента за прилагане)?

Зависи ли отговорът на този въпрос от това дали митническото задължение, възникнало в резултат от подобно неправомерно въвеждане, е погасено по силата на член 233, [първа алинея,] буква г) от Митническият кодекс?

- 4) Трябва ли Митническият кодекс, Регламентът за прилагане [...], [Директивата за акциза] и Шеста директива да се тълкуват в смисъл, че митническите органи на държавата членка, в която е установен неправомерен внос на стоки с ТИР превоз, са компетентни да съберат митата, акцизите и ДДС във връзка с този превоз, когато органите на друга държава членка, в която е било извършено неправомерното въвеждане на стоките в Общността, не са установили нарушението и поради това не са събрали съответните мита, акцизи и ДДС (вж. членове 215 и 217 от Митническият кодекс във връзка с член 454, параграфи 2 и 3 от действащата към съответния момент редакция на Регламента за прилагане и във връзка с [член 7, параграф 1 от Директивата за акциза, както и с] член 7 от Шеста директива)?“

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- ⁴⁵ С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали когато стоките са задържани от местните митнически и данъчни органи при неправомерното им въвеждане на митническата територия на Общността

и веднага или впоследствие са унищожени от посочените органи, като в последния случай непрекъснато са били във владение на тези органи, така описаната хипотеза попада в обхвата на съдържащото се в член 233, първа алинея, буква г) от Митническият кодекс понятие за стоки, „задържани [...] и веднага или впоследствие отнети“.

- 46 DTL, нидерландското и италианското правителство, както и Европейската комисията смятат, че това понятие следва да се отнесе към подобни обстоятелства, така че митническото задължение да се погасява по отношение на съответните стоки съгласно член 233, първа алинея, буква г) от Митническият кодекс. Датското правителство поддържа обратното становище, в частност по съображение че отнемането по смисъла на посочената разпоредба от Митническият кодекс не следва да се приравнява на унищожаване на стоки съгласно член 83, параграф 1 от Закона за митниците.
- 47 В началото следва да се отбележи, че съгласно член 233, първа алинея, буква г) от Митническият кодекс митническото задължение се погасява, когато стоките, за които е възникнало това задължение съгласно член 202 от същия кодекс, са задържани при неправомерното им въвеждане на митническата територия на Общността и веднага или впоследствие са отнети.
- 48 На първо място, що се отнася до тълкуването на понятието „при неправомерното въвеждане“ на стоките на митническата територия на Общността, което се съдържа в член 202 и член 233, първа алинея, буква г) от Митническият кодекс, следва в началото да се напомни, че неправомерното въвеждане е налице от момента, в който стоките преминават първото митническо бюро, разположено във вътрешността на посочената територия, без да бъдат представени пред митническите органи (Решение от 2 април 2009 г. по дело Elshani, С-459/07, Сборник, стр. I-2759, точка 25).
- 49 Поради това следва да се смята, че предмет на „неправомерно въвеждане“ на митническата територия на Общността по смисъла на член 202 от същия кодекс

са стоките, които след като са преминали външната сухопътна граница на Общността, се намират на посочената територия след първото митническо бюро, без да са превозени до него и без да са представени на митническите органи, от което следва, че митническите органи не са били уведомени за въвеждането на тези стоки от страна на лицата, които носят отговорност за изпълнението на това задължение (Решение по дело Elshani, посочено по-горе, точка 26).

- 50 Освен това Съдът е постановил, че член 202 и член 233, първа алинея, буква г) от Митническия кодекс трябва да се тълкуват в смисъл, че за да доведе до погасяване на митническото задължение, задържането на въведените на митническата територия на Общността стоки трябва да бъде извършено, преди те да преминат първото митническо бюро, разположено във вътрешността на тази територия (вж. в този смисъл Решение по дело Elshani, посочено по-горе, точка 38).
- 51 Подобен извод е обоснован, от една страна, с оглед на факта, че предвиденото в член 233, първа алинея, буква г) от Митническия кодекс задържане заедно с отнемане на стоките при неправомерното им въвеждане представлява основание за погасяване на митническото задължение, което подлежи на стриктно тълкуване (вж. Решение по дело Elshani, посочено по-горе, точка 30). Всъщност този член отговаря на необходимостта от защита на собствените ресурси на Общността — цел, която не трябва да бъде засягана с въвеждането на нови основания за погасяване на митническото задължение (вж. в този смисъл Решение от 14 ноември 2002 г. по дело SPKR, C-112/01, Recueil, стр. I-10655, точка 31 и Решение по дело Elshani, посочено по-горе, точка 31).
- 52 От друга страна, наличието на неправомерно въведени стоки на митническата територия на Общността само по себе си носи значителен риск тези стоки да бъдат пуснати в икономическо обращение в държавите членки и след като те преминават зоната, в която се намира първото митническо бюро, разположено във вътрешността на посочената територия, намалява възможността да бъдат открити случайно от митническите органи по време на внезапни проверки (Решение по дело Elshani, посочено по-горе, точка 32).

- 53 От това следва, че задържането на такива стоки наред с непосредственото или последващото им отнемане по смисъла на член 233, първа алинея, буква г) от Митническият кодекс може да доведе до погасяване на митническото задължение само ако това задържане е извършено, преди посочените стоки да преминат зоната, в която се намира първото митническо бюро, разположено във вътрешността на митническата територия на Общността.
- 54 Накрая, за разлика от поддържането от датското правителство, това тълкуване може да се прилага и по отношение на превози на стоки под покритието на карнети ТИР.
- 55 В това отношение макар несъмнено да е вярно, от една страна, че видно от член 4 от Конвенцията ТИР, стоките, превозвани под режим ТИР, не подлежат на заплащане или депозит на вносни или износни мита и такси в транзитните митнически бюра, и от друга страна, че съгласно член 5 от тази конвенция посочените стоки по правило не се подлагат на проверка в транзитните митнически бюра, това не променя факта, че при въвеждането на стоки на митническата територия на Общността карнетът ТИР по принцип се проверява в митническото бюро, разположено на външната граница на Общността. На този етап се проверяват и митническите пломби.
- 56 Освен това, както посочва генералният адвокат в точка 102 от заключението си, дори в случаите на превози под покритието на карнети ТИР след като неправомерно въведените на митническата територия на Общността стоки преминат зоната, в която се намира първото митническо бюро, разположено във вътрешността на тази територия, намалява възможността да бъдат открити случайно по време на внезапни проверки. Ето защо е налице значителен риск такива стоки в крайна сметка да бъдат пуснати в икономическо обращение в държавите членки.
- 57 Следователно трябва да се приеме, че дори в случаите на превози на стоки под покритието на карнети ТИР митническото задължение се погасява на основание член 233, първа алинея, буква г) от Митническият кодекс само ако задържането

на стоките е извършено, преди посочените стоки да преминат зоната, в която се намира първото митническо бюро, разположено във вътрешността на митническата територия на Общността.

- 58 Що се отнася конкретно до два от случаите по главното производство, в които стоките са били въведени на митническата територия на Общността по море, тези стоки явно са иззети от местните митнически и данъчни органи при неправомерното им въвеждане на тази територия в съответствие с разпоредбите на член 233, първа алинея, буква г) от Митническия кодекс. В този смисъл изглежда, че посочените случаи се отнасят към тази хипотеза.
- 59 Що се отнася до случая, в който стоките са били превозени до Дания по земя, от акта за преюдициално запитване следва, че неправомерното въвеждане на митническата територия на Общността е извършено при преминаването на границата между Полша и Германия. Изземането и унищожаването на тези стоки обаче са извършени при преминаването на границата между Германия и Дания, с други думи след, а не при „неправомерното въвеждане“. Ето защо фактите по този случай изглежда не се отнасят към хипотезата на член 233, първа алинея, буква г) от Митническия кодекс.
- 60 На второ място, що се отнася до тълкуването на термините „задържане“ и „отнемане“ по смисъла на член 233, първа алинея, буква г) от Митническия кодекс, DTL смята, че задържането и отнемането са последователни мерки и че отнемането е по-ограничителна мярка от задържането. Обратно, според датското правителство посочената разпоредба предвижда едновременно задържане и отнемане на неправомерно въведените стоки като предпоставка за погасяването на митническото задължение.
- 61 В това отношение е необходимо да се посочи, че макар да става дума за две отделни мерки, на практика те може да съвпадат във времето. Наистина, както посочва генералният адвокат в точка 110 от заключението си, „задържането“ на

стоките по смисъла на член 233, първа алинея, буква г) от Митническият кодекс следва да се разбира като действие на компетентните органи, с което те си осигуряват фактическата власт върху стоките, така че същите да преминат под митнически надзор и практически да се възпрепятства пускането им в икономическо обращение в държавите членки.

62. Що се отнася до въпроса дали унищожаването на стоките може да се разглежда като „отнемане“ по смисъла на член 233, първа алинея, буква г) от Митническият кодекс, ДТЛ, нидерландското правителство и Комисията поддържат, че отнемането предполага собственикът на стоките да загуби правото на собственост върху тях и че е без значение дали държавата евентуално придобива правото на собственост върху тези стоки. ДТЛ в частност смята, че отнемането е налице от момента, в който първоначалният собственик изгуби правото си на собственост върху отнетите стоки. Датското правителство твърди, че напротив, отнемането предполага прехвърляне на активи в полза на държавата. В споровете по главното производство обаче датската държава към нито един момент не била собственик на иззетите стоки.
63. В това отношение следва да се посочи, че в член 233, първа алинея, буква г) от Митническият кодекс изобщо не се споменава евентуално прехвърляне на правото на собственост върху стоките и че всъщност тази разпоредба цели единствено да се отнеме окончателно правомощието на първоначалния собственик да се разпорежда със стоките и да се избегне пускането на тези стоки в икономическо обращение в Общността, без да са заплатени съответните данъци. Тъй като обаче при унищожаването на такива стоки под държавен контрол окончателно се възпрепятства пускането им в икономическо обращение, няма значение дали държавата придобива право на собственост върху задържаните стоки.
64. Накрая, за разлика от поддържаното от датското правителство, предходният извод не намира опровержение в обстоятелството, че унищожаването на стоките е посочено в член 233, първа алинея, буква в), второ тире от Митническият кодекс отделно от задържането и отнемането, нито в обстоятелството, че в член 233, първа алинея, буква г) от този кодекс се споменава единствено отнемането.

- 65 Всъщност член 233, първа алинея, буква в), второ тире от Митническият кодекс обхваща случаите, в които декларираните под митнически режим стоки остават в разпоредителната власт на вносителя, като предвижда основания за погасяване на митническото задължение и по отношение на декларираните стоки, които не са в разпоредителната власт на митническите органи, но са унищожени по тяхно нареждане. За сметка на това член 233, първа алинея, буква г) от Митническият кодекс се отнася само до стоки, които не са в разпоредителната власт на вносителя.
- 66 Предвид изложеното дотук на първия въпрос следва да се отговори, че когато при въвеждането им на митническата територия на Общността стоките са иззети от местните митнически и данъчни органи в зоната, в която се намира първото митническо бюро, разположено на външната граница на Общността, и веднага или впоследствие са унищожени от посочените органи, като междуременно непрекъснато са били във владение на тези органи, така описаната хипотеза попада в обхвата на съдържащото се в член 233, първа алинея, буква г) от Митническият кодекс понятие за стоки, „задържани [...] и веднага или впоследствие отнети“, поради което митническото задължение се погасява на основание на тази разпоредба.

По втория въпрос

- 67 С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали по отношение на стоките, които са задържани при въвеждането им на територията на Общността и веднага или впоследствие са унищожени от компетентните органи, „плащането на акциз [...] се счита за отложено“ по смисъла на член 5, параграф 2, първа алинея и член 6, параграф 1, буква в) от Директивата за акциза във връзка с член 84, параграф 1, буква а) и член 98 от Митническият кодекс, както и с член 867а от Регламента за прилагане, поради което за тези стоки не възниква задължение за заплащане на акциз или възникналото задължение се погасява.

- 68 Тази юрисдикция иска освен това да установи дали отговорът на този въпрос зависи от погасяването на възникналото при такова въвеждане митническо задължение по смисъла на член 233, първа алинея, буква г) от Митническия кодекс.
- 69 За да се преценят последиците от изземването и унищожаването на стоки за възникването на акцизното задължение, трябва първо да се определи дали е налице данъчното събитие за облагане с акциз по член 5, параграф 1 от Директивата за акциза. Едва след това може да се разгледат въпросите за изискуемостта и за евентуалното отлагане на плащането на акциза на основание съответно член 6, параграф 1 и член 5, параграф 2 от тази директива.
- 70 На първо място, що се отнася до данъчното събитие за облагане с акциз, от член 5, параграф 1, първа алинея от Директивата за акциза следва, че то настъпва в момента на производството на територията на Общността на подлежащи на облагане с акциз стоки или в момента на внасянето на такива стоки на тази територия. Във втора алинея от този параграф се уточнява, че „внасяне“ означава „въвеждането на този продукт на територията на Общността“.
- 71 За да се осигури съгласувано тълкуване на разглежданата общностна правна уредба, последното понятие трябва да се тълкува в светлината на понятието „въвеждане“ по член 233, първа алинея, буква г) от Митническия кодекс.
- 72 Оттук следва, че подлежащите на облагане с акциз стоки трябва да се разглеждат като въведени на територията на Общността по смисъла на член 5, параграф 1 от Директивата за акциза в момента, в който са преминали зоната, в която се намира първото митническо бюро, разположено във вътрешността на митническата територия на Общността (вж. по аналогия Решение по дело Elshani, посочено по-горе, точка 25).

- 73 При положения като разглежданите в два от случаите по главното производство, при които превозените по море стоки са задържани и след това унищожени от местните митнически и данъчни органи, преди да са напуснали първото митническо бюро, разположено във вътрешността на територията на Общността, тези стоки не се явяват внесени на територията на Общността, поради което не е настъпило данъчното събитие за облагане с акциз по член 5, параграф 1 от Директивата за акциза. Следователно посочените стоки не подлежат на облагане с акциз.
- 74 Обратно, когато такива стоки са задържани и унищожени от органите, след като са напуснали първото митническо бюро, разположено във вътрешността на територията на Общността, следва да се приеме, че са били внесени в Общността, поради което по отношение на тях е настъпило данъчното събитие за облагане с акциз по член 5, параграф 1 от Директивата за акциза. В такава хипотеза изглежда се намират стоките, разглеждани в третия случай по главното производство, в който неправомерното въвеждане на територията на Общността е извършено в Германия, докато задържането и последващото унищожаване на посочените стоки са извършени в Дания.
- 75 На второ място, що се отнася до въпроса дали и в кой момент става изискуем акцизът, за който данъчното събитие се състои във въвеждането на стоките на територията на Общността, следва да се посочи, че съгласно член 6, параграф 1 от Директивата за акциза този данък става изискуем в частност при освобождаването на тези стоки за потребление. Съгласно буква в), втора алинея от посочения член освобождаването за потребление обхваща „всяко внасяне, включително неправомерно, на такива стоки, ако тези стоки не са поставени под режим на отложено плащане“.
- 76 Както обаче бе установено в точки 71 и 72 от настоящото решение, понятието „внасяне“ на стоки по смисъла на Директивата за акциза предполага стоките да са напуснали зоната, в която се намира първото митническо бюро, разположено във вътрешността на митническата територия на Общността.

- 77 На трето място, що се отнася до разглежданите стоки в случая по главното производство, в който тези стоки са превозени по земя, запитващата юрисдикция иска да се установи дали заплащането на акциза може да се отложи на основание член 5, параграф 2 от Директивата за акциза, поради това че задържаните и отнети след неправомерното им въвеждане на митническата територия на Общността стоки са поставени под режим на митническо складиране съгласно член 867а от Регламента за прилагане.
- 78 В това отношение следва да се напомни, че режимът на отложено плащане на акциз, дефиниран в член 4, буква в) от Директивата за акциза, е съвкупност от данъчни правила, отнасящи се до производството, преработката, държането и движението на стоки при отложено плащане на акциза. Характерната особеност на режима на отложено плащане е, че акцизът за поставените под този режим стоки не е изискуем, въпреки че е настъпило данъчното събитие за облагане с акциз (Решение от 12 декември 2002 г. по дело Cipriani, C-395/00, Recueil, стр. I-11877, точка 42). Ето защо по отношение на подлежащите на облагане с акциз стоки този режим отлага изискуемостта на акциза до изпълнението на някое от условията за изискуемост.
- 79 Наистина съгласно член 5, параграф 2 от Директивата за акциза отложеното плащане на акциз предполага неправомерно въведените стоки да са поставени под един от митническите режими за отложено плащане, изброени в член 84, параграф 1, буква а) от Митническия кодекс, сред които е и режимът на митническо складиране.
- 80 Все пак от точки 75 и 76 от настоящото решение следва, че в случаите по главното производство акцизът е станал изискуем в момента, в който стоките са напуснали зоната, в която се намира първото митническо бюро, разположено във вътрешността на митническата територия на Общността.
- 81 Ето защо стоките, предмет на митническа контрабанда, т.е. на такъв неправомерен внос, се разглеждат като освободени за потребление, така че последващото им поставяне под режим на митническо складиране на основание член 867а от

Регламента за прилагане като следствие от задържането и отнемането им не поражда последици за изискуемостта на акциза.

- 82 Всъщност член 867а от Регламента за прилагане във връзка с член 84, параграф 1, буква а) от Митническия кодекс и член 5, параграф 2, първа алинея от Директивата за акциза не може да доведе до отпадане на изискуемостта на акциза, която следва от член 6, параграф 1, втора алинея, буква в) от тази директива.
- 83 На последно място, що се отнася до въпроса дали погасяването на задължението за заплащане на акциз за тези стоки зависи от погасяването на митническото задължение на основание член 233, първа алинея, буква г) от Митническия кодекс, Директивата за акциза не съдържа изрична разпоредба относно погасяването на задължението за заплащане на акциз в случай на неправомерен внос на стоки.
- 84 При тези условия, като се имат предвид сходствата между митническото и акцизното задължение, доколкото те възникват поради факта на вноса на стоки в Общността и последващото им пускане в икономическо обращение в държавите членки, и с цел да се осигури съгласувано тълкуване на съответната общностна правна уредба, следва да се приеме, че задължението за заплащане на акциз се погасява при същите обстоятелства като митническото задължение.
- 85 Следователно, както произтича от точка 50 от настоящото решение, за да доведе до погасяване на задължението за заплащане на акциз, задържането или отнемането на стоките трябва да бъде извършено, преди те да преминат зоната, в която се намира първото митническо бюро, разположено във вътрешността на митническата територия на Общността.
- 86 При това положение на втория въпрос следва да се отговори, че член 5, параграф 1, трета алинея и член 6, параграф 1 от Директивата за акциза трябва да се тълкуват в смисъл, че по отношение на стоките, задържани от местните

митнически и данъчни органи при въвеждането им на територията на Общността и веднага или впоследствие унищожени от посочените органи, като междуременно непрекъснато са били във владение на тези органи, трябва да се приеме, че не са внесени в Общността, поради което във връзка с тях не настъпва данъчното събитие за облагане с акциз. По отношение на стоките, които са задържани след неправомерното им въвеждане на тази територия, т.е. след момента, в който са напуснали зоната, в която се намира първото митническо бюро, разположено във вътрешността на тази територия, и които веднага или впоследствие са унищожени от посочените органи, като междуременно непрекъснато са били във владение на тези органи, плащането на акциз не „се счита за отложено“ по смисъла на член 5, параграф 2, първа алинея и член 6, параграф 1, буква в) от Директивата за акциза във връзка с член 84, параграф 1, буква а) и член 98 от Митническия кодекс, както и с член 867а от Регламента за прилагане, поради което във връзка с тези стоки настъпва данъчното събитие за облагане с акциз и следователно акцизът върху тях става изискуем.

По третия въпрос

87 С третия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 7, параграф 3, член 10, параграф 3 и член 16, параграф 1, Б, буква в) от Шеста директива във връзка с член 867а от Регламента за прилагане трябва да се тълкуват в смисъл, че стоките, които са задържани от местните митнически и данъчни органи или при вноса им в Общността, или след това, и веднага или впоследствие са унищожени от посочените органи, като междуременно непрекъснато са били във владение на тези органи, трябва да се разглеждат като поставени под режим на митническо складиране, поради което не възниква данъчното събитие за облагане с ДДС и този данък не става изискуем.

88 Тази юрисдикция освен това иска да установи дали отговорът на този въпрос зависи от погасяването на възникналото при такова неправомерно въвеждане митническо задължение на основание член 233, първа алинея, буква г) от Митническия кодекс.

- 89 На първо място, що се отнася до данъчното събитие и изискуемостта на ДДС за неправомерно въведени в Общността стоки, трябва в началото да се поясни, че съгласно член 2, точка 2 от Шеста директива „вносят“ се облага с ДДС. Съгласно член 7, параграф 1, буква а) от тази директива вносет се извършва с „въвеждането в Общността“ на съответните стоки.
- 90 Трябва по-нататък да се отбележи, че член 10, параграф 3, втора алинея от Шеста директива гласи, че ако вносите стоки подлежат в частност на обмитяване, „данъчното събитие възниква и данъкът става изискуем, когато възникне данъчното събитие за тези общностни митни сборове и те станат изискуеми“.
- 91 Освен това от практиката на Съда относно приложимостта на Шеста директива към незаконен внос на упойващи вещества следва, че в такива случаи възникването на митническото задължение и изискуемостта на митото по същество съвпадат съответно с данъчното събитие за облагане с ДДС и с изискуемостта на този данък. Възшност основните характеристики на двата режима са сходни, доколкото двете публични вземания възникват при внос на стоки в Общността и последващо допускане на тези стоки в икономическо обращение в държавите членки (вж. в този смисъл Решение от 28 февруари 1984 г. по дело Einberger, 294/82, Recueil, стр. 1177, точка 18, както и Решение от 6 декември 1990 г. по дело Witzemann, C-343/89, Recueil, стр. I-4477, точка 18).
- 92 С оглед на този извод и предвид посоченото в точка 48 от настоящото решение член 10, параграф 3, втора алинея от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че по отношение на стоки, предмет на митническа контрабанда, които са задържани и веднага или впоследствие отнети, данъчното събитие за облагане с ДДС възниква и данъкът става изискуем едва когато стоките напуснат зоната, в която се намира първото митническо бюро, разположено във вътрешността на митническата територия на Общността.
- 93 Следователно когато внесените стоки са задържани и веднага или впоследствие са унищожени от компетентните органи, преди да са напуснали първото митническо бюро, разположено във вътрешността на митническата територия на Общността, следва да се приеме, че нито възниква данъчното събитие за

облагане с ДДС, нито данъкът става изискуем по смисъла на този член. Такива изглеждат двата разглеждани в главното производство случая, в които стоките са били превозени по море.

94. Обратно, когато стоките са задържани и веднага или впоследствие отнети от органите на друга държава членка, след като са напуснали първото митническо бюро, разположено във вътрешността на митническата територия на Общността, данъчното събитие за облагане с ДДС вече е възникнало и поради това данъкът е станал изискуем на основание член 10, параграф 3, втора алинея от Шеста директива. Такъв изглежда третият случай по главното производство, в който стоките са били внесени по земя.
95. На второ място, от поставения на Съда въпрос личи, че запитващата юрисдикция иска да установи дали член 867а от Регламента за прилагане има значение за изискуемостта на ДДС, така че да следва да се приеме, че задържаните стоки са поставени под „режим на митническо складиране“ — режим, който е посочен в член 16, параграф 1, Б, буква в) от Шеста директива, поради което не възниква данъчното събитие за облагане с ДДС и следователно този данък не става изискуем. Тази юрисдикция иска също така да установи дали по отношение на такива стоки може да се прояви предвиденото в член 10, параграф 3, първа алинея, второ изречение отлагателно действие на настъпването на данъчното събитие и изискуемостта на данъка.
96. В това отношение следва да се приеме за установено, че що се отнася до хипотезата, в която „стоките при влизане в Общността попадат под един от режимите по член 7, параграф 3“ — хипотеза, предвидена в член 10, параграф 3, първа алинея, второ изречение от Шеста директива — изразът „при влизане“ трябва да се разбира в смисъл, че стоките не са напуснали първото митническо бюро и следователно не са внесени на територията на Общността. Следователно когато стоките са задържани и отнети при въвеждането им през външна граница на Общността, данъчното събитие не възниква и данъкът не става изискуем, така че няма основание да се разглежда евентуалното значение на член 10, параграф 3, втора алинея и член 16, параграф 1, Б от посочената директива, нито на

член 867а от Регламента за прилагане, като това се отнася до двата разглеждани в главното производство случая на внос на стоките по море.

- 97 За сметка на това, както беше установено в точки 81 и 82 от настоящото решение по повод на изискуемостта на акциза, когато неправомерно въведените в Общността стоки са задържани и отнети от компетентните органи, след като са преминали първото митническо бюро, член 867а от Регламента за прилагане, както и член 10, параграф 3, втора алинея от Шеста директива не са пречка за изискуемостта на ДДС за посочените стоки, независимо че впоследствие същите са поставени под режим на митническо складиране. Такъв изглежда третият разглеждан в главното производство случай на превоз на стоките по земя.
- 98 На трето място, що се отнася до значението на погасяването на митническото задължение съгласно член 233, първа алинея, буква г) от Митническият кодекс за данъчното събитие и изискуемостта на ДДС, предвид посочената в точка 91 от настоящото решение успоредност между възникването на митническото и данъчното задължение и изискуемостта на митото и на ДДС по член 10, параграф 3, втора алинея от Шеста директива следва да се приеме, че митническото задължение и задължението за ДДС се погасяват при едни и същи условия.
- 99 Предвид изложеното дотук на третия въпрос следва да се отговори, че член 2, точка 2, член 7 и член 10, параграф 3 от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че по отношение на стоките, задържани от местните митнически и данъчни органи при въвеждането им на територията на Общността и веднага или впоследствие унищожени от посочените органи, като междуременно непрекъснато са били във владение на тези органи, трябва да се приеме, че не са внесени в Общността, поради което във връзка с тях не възниква данъчното събитие за облагане с ДДС и следователно този данък не става изискуем. Въпреки това член 10, параграф 3, втора алинея и член 16, параграф 1, Б, буква в) от Шеста директива във връзка с член 867а от Регламента за прилагане трябва да се тълкуват в смисъл, че по отношение на стоките, които са задържани от

посочените органи след неправомерното им въвеждане на тази територия, т.е. след момента, в който са напуснали зоната, в която се намира първото митническо бюро, разположено във вътрешността на въпросната територия, и които веднага или впоследствие са унищожени от същите органи, като междувременно непрекъснато са били във владение на тези органи, данъчното събитие за облагане с ДДС възниква и данъкът става изискуем, независимо че впоследствие тези стоки са поставени под митнически режим.

По четвъртия въпрос

- ¹⁰⁰ С четвъртия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали митническите органи на държавата членка, в която е установен неправомерен внос на стоки с превоз под покритието на карнет ТИР, на основание членове 215 и 217 от Митническият кодекс във връзка с член 454, параграфи 2 и 3 от Регламента за прилагане и във връзка с член 7, параграф 1 от Директивата за акциза, както и с член 7 от Шеста директива, са компетентни да съберат митата, акцизите и ДДС върху стоките, предмет на митническа контрабанда, когато митническите органи на държавата членка, в която е било извършено неправомерното въвеждане на стоките в Общността, не са установили това нарушение, нито са събрали съответните мита и други публични вземания.
- ¹⁰¹ В началото следва да се отбележи, че предвид отговорите на предходните въпроси последният въпрос се отнася единствено до третия от разглежданите в главното производство случаи, в който цигарите са въведени в Общността по земя през границата между Полша и Германия, преди да бъдат открити и след това задържани от датските органи на границата между Германия и Дания.
- ¹⁰² Освен това, както изтъкват нидерландското правителство и Комисията, правомощията за събиране на мито, акциз и ДДС следва да се анализират поотделно.

- 103 Що се отнася, на първо място, до правомощието за събиране на митото, от член 215, параграф 1, първо тире от Митническият кодекс следва, че митническото задължение възниква „на мястото, където са възникнали фактите, които пораждаат това задължение“.
- 104 В това отношение от практиката на Съда следва, че определянето на мястото, където е възникнало митническото задължение, позволява да се определи държавата членка, компетентна да събере митата. Следователно целта на тази разпоредба е да определи териториалната компетентност за събирането на сумата по митническото задължение (вж. в този смисъл Решение от 13 декември 2007 г. по дело *Road Air Logistics Customs*, C-526/06, Сборник, стр. I-11337, точка 26).
- 105 Освен това съгласно член 215, параграф 3 от Митническият кодекс митническите органи, упоменати в член 217, параграф 1 от този кодекс, които са компетентни да вземат под отчет размера на митническото задължение, „са тези на държавата членка, където е възникнало митническото задължение“.
- 106 Накрая, както вече беше пояснено в точка 48 от настоящото решение, митническото задължение възниква съгласно член 202 от Митническият кодекс на мястото, в което подлежащите на обмитяване стоки преминават първото митническо бюро, разположено във вътрешността на митническата територия на Общността, без да бъдат представени на митническите органи.
- 107 В този смисъл от съвместното тълкуване на гореупоменатите разпоредби следва, че при обстоятелства като тези на релевантния случай по главното производство органите на държавата членка, която е разположена на външната граница на Общността и в която стоките са били неправомерно въведени на митническата територия на Общността, т.е. в разглеждания случай по главното производство германските органи, са компетентни да съберат митото, и

то независимо че неправомерното въвеждане на стоките е установено впоследствие на територията на друга държава членка.

- 108 Освен това, както посочва DTL, от член 454 от Регламента за прилагане следва, че разпределението на упоменатите правомощия се отнася и за случаите на превози под покритието на карнети ТИР.
- 109 На второ място, важно е да се отбележи, че правомощието за събиране на ДДС произтича от разпоредбите на член 7, параграф 2 във връзка с член 10, параграф 3 от Шеста директива.
- 110 Всъщност, от една страна, посоченият член 7, параграф 2 гласи, че „[м]ястото на внос на стоките е държавата членка, на чиято територия се намират стоките, когато са въведени в Общността“. От друга страна, както вече беше уточнено в точка 90 от настоящото решение, посоченият член 10, параграф 3 предвижда, че „данъчното събитие възниква и данъкът става изискуем, когато стоките бъдат внесени“.
- 111 Следователно подобно на митата, ДДС става изискуем в държавата членка, в която стоките са неправомерно въведени в Общността, и поради това органите на тази държава членка — а именно в разглеждания случай по главното производство, германските органи, — са компетентни да съберат този данък.
- 112 Що се отнася, на последно място, до правомощието за събиране на акциза, съгласно член 7, параграф 1 от Директивата за акциза, в случай че подлежащи на облагане с акциз стоки, които вече са били освободени за потребление в една от държавите членки, се държат с търговска цел в друга държава членка, акциз се събира в тази държава членка.

- 113 В случая откритите и задържани стоки най-вероятно се държат с търговска цел. Все пак запитващата юрисдикция, която единствена пряко познава спора, с който е сезирана, е компетентна да прецени дали наистина е така.
- 114 Ако е така, от член 6, параграф 1 във връзка с член 7, параграф 1 от Директивата за акциза следва, че органите на държавата членка, в която са открити и задържани неправомерно въведените в Общността стоки, са компетентни да съберат акциза. В съответния от разглежданите в главното производство случаи това са датските органи.
- 115 Ако обаче стоките не се държат с търговска цел, първата държава членка на внос, а именно в този случай Федерална република Германия, остава компетентна да събере акциза съгласно член 6 от Директивата за акциза, и то независимо че неправомерно въведените стоки са били открити едва впоследствие от органите на друга държава членка.
- 116 Ето защо на четвъртия въпрос следва да се отговори, че член 202, член 215, параграфи 1 и 3 и член 217 от Митническият кодекс, както и член 7, параграф 2 и член 10, параграф 3 от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че органите на държавата членка, разположена на онази външна граница на Общността, през която стоките са били неправомерно въведени на митническата територия на Общността, са компетентни да съберат митото и ДДС, и то независимо че тези стоки впоследствие са превозени до друга държава членка, където са били открити и след това задържани. Член 6, параграф 1 и член 7, параграф 1 от Директивата за акциза трябва да се тълкуват в смисъл, че органите на последната държава членка са компетентни да съберат акциза, при условие че стоките се държат с търговска цел. Запитващата юрисдикция е компетентна да определи дали това условие е налице в разглеждания от нея спор.

По съдебните разноси

- ¹¹⁷ 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 разноси. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

- 1) Когато при въвеждането им на митническата територия на Общността стоките са иззети от местните митнически и данъчни органи в зоната, в която се намира първото митническо бюро, разположено на външната граница на Общността, и веднага или впоследствие са унищожени от посочените органи, като междувременно непрекъснато са били във владение на тези органи, така описаната хипотеза попада в обхвата на понятието за стоки, „задържани [...] и веднага или впоследствие отнети“, съдържащо се в член 233, първа алинея, буква г) от Регламент (ЕИО) № 2913/92 на Съвета от 12 октомври 1992 година относно създаване на Митнически кодекс на Общността, изменен с Регламент (ЕО) № 955/1999 на Европейския парламент и на Съвета от 13 април 1999 година, поради което митническото задължение се погасява на основание на тази разпоредба.
- 2) Член 5, параграф 1, трета алинея и член 6, параграф 1 от Директива 92/12/ЕИО на Съвета от 25 февруари 1992 година относно общия режим за продукти, подлежащи на облагане с акциз, и държането, движението и мониторинга на такива продукти, изменена с Директива 96/99/ЕО на Съвета от 30 декември 1996 година, трябва да се тълкуват в смисъл, че по отношение на стоките, задържани от местните митнически и данъчни органи при въвеждането им на територията на Общността и веднага или впоследствие унищожени от посочените органи, като междувременно непрекъснато са били във владение на тези органи, трябва

да се приеме, че не са внесени в Общността, поради което във връзка с тях не настъпва данъчното събитие за облагане с акциз. По отношение на стоките, които са задържани след неправомерното им въвеждане на тази територия, т.е. след момента, в който са напуснали зоната, в която се намира първото митническо бюро, разположено във вътрешността на тази територия, и които веднага или впоследствие са унищожени от посочените органи, като междувременно непрекъснато са били във владение на тези органи, плащането на акциз не „се счита за отложено“ по смисъла на член 5, параграф 2, първа алинея и член 6, параграф 1, буква в) от посочената директива във връзка с член 84, параграф 1, буква а) и член 98 от Регламент № 2913/92, изменен с Регламент № 955/1999, както и във връзка с член 867а от Регламент (ЕИО) № 2454/93 на Комисията от 2 юли 1993 година за определяне на разпоредби за прилагане на Регламент № 2913/92, изменен с Регламент (ЕО) № 1662/1999 на Комисията от 28 юли 1999 година, поради което във връзка с тези стоки настъпва данъчното събитие за облагане с акциз и следователно акцизът върху тях става изискуем.

- 3) Член 2, точка 2, член 7 и член 10, 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 1999/85/ЕО на Съвета от 22 октомври 1999 година, трябва да се тълкуват в смисъл, че по отношение на стоките, задържани от местните митнически и данъчни органи при въвеждането им на територията на Общността и веднага или впоследствие унищожени от посочените органи, като междувременно непрекъснато са били във владение на тези органи, трябва да се приеме, че не са внесени в Общността, поради което във връзка с тях не възниква данъчното събитие за облагане с данък върху добавената стойност и следователно този данък не става изискуем. Въпреки това член 10, параграф 3, втора алинея и член 16, параграф 1, Б, буква в) от посочената директива във връзка с член 867а от Регламент № 2454/93, изменен с Регламент № 1662/1999, трябва да се тълкуват в смисъл, че по отношение на стоките, които са задържани от посочените органи след неправомерното им въвеждане на тази територия, т.е. след момента, в който са напуснали зоната, в която се намира първото митническо бюро, разположено във вътрешността на въпросната територия, и които веднага или впоследствие са унищожени от същите органи, като междувременно непрекъснато са били във владение на тези органи, данъчното събитие за облагане с данък върху добавената стойност възниква и данъкът става

изискуем, независимо че впоследствие тези стоки са поставени под митнически режим.

- 4) Член 202, член 215, параграфи 1 и 3 и член 217 от Регламент № 2913/92, изменен с Регламент № 955/1999, както и член 7, параграф 2 и член 10, параграф 3 от Шеста директива 77/388, изменена с Директива 1999/85, трябва да се тълкуват в смисъл, че органите на държавата членка, разположена на онази външна граница на Общността, през която стоките са били неправомерно въведени на митническата територия на Общността, са компетентни да съберат митото и данъка върху добавената стойност, и то независимо че тези стоки впоследствие са превозени до друга държава членка, където са били открити и след това задържани. Член 6, параграф 1 и член 7, параграф 1 от Директива 92/12, изменена с Директива 96/99, трябва да се тълкуват в смисъл, че органите на последната държава членка са компетентни да съберат акциза, при условие че стоките се държат с търговска цел. Запитващата юрисдикция е компетентна да определи дали това условие е налице в разглеждания от нея спор.

Подписи