



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

25 юни 2015 година*

„Преюдициално запитване — Митнически кодекс на Общността — Регламент (ЕИО) № 2913/92 — Членове 203 и 204 — Регламент (ЕИО) № 2454/93 — Член 859 — Режим на външен транзит — Възникване на митническо задължение — Наличие на отклонение от митническия надзор — Неизпълнение на задължение — Несвоевременно представяне на стоките пред получаващото митническо учреждение — Стоки, по отношение на които е налице отказ на получателя да ги получи и които са върнати, без да бъдат представени пред митническото учреждение — Стоки, които отново са поставени под режим на външен транзит чрез ново деклариране — Директива 2006/112/ЕО — Член 168, буква д) — Приспадане на ДДС при внос от превозвача“

По дело C-187/14

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Østre Landsret (Дания) с акт от 4 април 2014 г., постъпил в Съда на 16 април 2014 г., в рамките на производство по дело

Skatteministeriet

срещу

DSV Road A/S,

в присъствието на

Danske Speditører,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: T. von Danwitz (докладчик), председател на състава, C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász и D. Šváby, съдии,

генерален адвокат: M. Szpunar,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за DSV Road A/S, от A. Hedetoft, advokat,

* Език на производството: датски.

- за Danske Speditører, от R. Køie, advokat,
- за датското правителство, от C. Thorning, в качеството на представител, подпомаган от D. Auken, advokat,
- за чешкото правителство, от M. Smolek и J. Vlácil, в качеството на представители,
- за гръцкото правителство, от G. Skiani и M. Germani, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от C. Soulay и L. Grønfeltdt, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 203, параграф 1 и член 204, параграф 1, буква а) от Регламент (ЕИО) № 2913/92 на Съвета от 12 октомври 1992 година относно създаване на Митнически кодекс на Общността (ОВ L 302, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 5, стр. 58), изменен с Регламент (ЕО) № 1791/2006 на Съвета от 20 ноември 2006 г. (ОВ L 363, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 1, том 7, стр. 15, наричан по-нататък „Митническият кодекс“), на член 859 от Регламент (ЕО) № 2454/93 на Комисията от 2 юли 1993 година за определяне на разпоредби за прилагане на Регламент № 2913/92 (ОВ L 253, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 7, стр. 3), изменен с Регламент (ЕО) № 214/2007 на Комисията от 28 февруари 2007 г. (ОВ L 62, стр. 6, наричан по-нататък „регламентът за прилагане“), както и на член 168, буква д) 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 Запитването е отправено в рамките на спор между Skatteministeriet (Министерство на данъците и акцизите) и DSV Road A/S (наричано по-нататък „DSV“) по повод на плащането на митата и на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) върху стоки, превозени в рамките на няколко режима на външен транзит в Общността.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 37 от Митническият кодекс предвижда:

„1. От момента на въвеждането на митническата територия на Общността стоките са под митнически надзор. Те могат да бъдат обект на митнически контрол в съответствие с действащите разпоредби.

2. Стоките остават под митнически надзор до определяне на митническия им статут, като при необщностните стоки и без да се засяга член 82, параграф 1, те остават под митнически надзор до промяна на техния митнически статут или до въвеждането им в свободна зона или в свободен склад, или до реекспортирането им или унищожаването им, съгласно член 182“.

4 Член 91, параграф 1, втора алинея 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;

[...]“.

5 Член 92 от посочения кодекс предвижда:

„1. Режимът външен транзит приключва, а задълженията на титуляра са изпълнени, когато стоките, поставени под [този режим] и изискваните документи[...] се представят в [получаващото митническо учреждение] в съответствие с разпоредбите за въпросния режим

2. Митническите органи [приключват] режима, когато са в състояние да установят, на основание сравнение на данните, с които разполага [отправното митническо учреждение] с тези, с които разполага [получаващото митническо учреждение], че режимът е [завършил редовно]“.

6 Съгласно член 96, параграф 1 от същия кодекс:

„1. [Отговорното] лице е титулярят на режима външен транзит в Общността. То е длъжно:

- а) да представи стоките в непроменено състояние пред получаващото митническо учреждение в определения срок и при спазване на мерките, предприети от митническите органи за тяхното идентифициране;

- б) да спазва разпоредбите за режима външен транзит в Общността“.

7 Член 203 от Митническия кодекс гласи:

„1. Вносно митническо задължение възниква при:

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

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

3. Длъжникът е:

— лицето, отклонило стоките от митнически надзор,

[...]“.

8 Съгласно член 204, параграф 1 от този кодекс:

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

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

[...]

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

9 Член 356 от регламента за прилагане гласи следното:

„1. Като отчита избрания маршрут, действащото законодателство в областта на транспорта или други [приложими разпоредби], и при необходимост, данните посочени от [отговорното лице], отправн[ото] митническ[о] [учреждение] определя срок, в рамките на който стоките трябва да се представят в [получаващото митническо учреждение].

[...]

3. Когато стоките се представят в [получаващото митническо учреждение] след изтичане на определения от отправн[ото] митническ[о] [учреждение] срок и неспазването му се дължи на обстоятелства, изяснени задоволително пред [получаващото митническо учреждение] и [настъпили не по вина] на превозвача или на [отговорното лице], се счита, че [...] е спаз[ен] определения[т] [...] срок“.

10 Член 859 от този регламент предвижда:

„Следните пропуски не оказват [реални последици за] върху правилното функциониране на временното складиране или върху съответния митнически режим [по] смисъла на член 204, параграф 1 от [Митническия] [к]одекс[...], при условие че:

- не представляват опит за [отклонение] на стоките от митнически [надзор],
- не предполагат явна небрежност от страна на заинтересован[ото] лице, и
- всички необходими формалности за уреждане на положението на стоките са извършени впоследствие;

[...]

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

- а) стоката, поставена под режим[а], действително е била представена в непроменено състояние в получаващото митническо [учреждение];
- б) получаващото митническо [учреждение] е можело да гарантира, че същата тази стока е получила митническо направление или е била поставена на временен склад в края на транзитната операция, и
- в) когато срокът, фиксиран в съответствие с член 356, не е бил спазен, а параграф 3 от същия член не е приложим, но стоката независимо от това е била представена в получаващото митническо [учреждение] в разумен срок.

[...]“.

11 Съгласно член 168 от Директивата за ДДС:

„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 по отношение на вноса на стоки в тази държава членка“.

12 Съгласно член 201 от посочената директива:

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

Датското право

13 Член 39, параграф 1 от Митническият закон (Toldloven) в редакцията му, кодифицирана с Правилник № 867 (lovbekendtgørelse nr 867) от 13 септември 2005 г., гласи следното:

„Отговорни за митата и данъците, дължими за стоките, са:

1) лицата, които извършват или за чиято сметка се извършва внос на датската митническа територия на стоки, които не са в свободно обращение в митническата територия на Европейския съюз;

[...]

4) водачът или собственикът на превозното средство, с което се превозват стоки, за които се дължат мита или които са условно освободени от мита и данъци. Същото важи за лицата, които държат такова превозно средство“.

14 Член 37 от Закона за ДДС (Momsloven) предвижда:

„При изчисляване на дължимия данък по получени доставки по смисъла на член 56, параграф 3, предприятията, които са регистрирани съгласно член 47, 49, 51 или 51a, могат да приспадат установения от настоящия закон данък за покупките и другите сделки, извършени от предприятието във връзка със стоки и услуги, използвани само за целите на доставките на това предприятие, които не са освободени от данъка [...]“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

15 На 23 август 2007 г. и на 10 април 2008 г. DSV, датско дружество за превоз и логистика, започва в качеството на отговорно лице два режима на външен транзит в Общността (наричани по-нататък „режимите на транзит“) за превоз съответно на 148 и 703 пратки с електронни продукти между отправното митническо учреждение, намиращо се в свободното пристанище на Копенхаген (Дания), и получаващото митническо учреждение, което се намира в Йоншюпинг (Швеция). Без да извършват физическа инспекция, датските митнически власти от отправното учреждение освобождават пратките, като определят срокове за представяне в получаващото митническо учреждение съответно до 31 август 2007 г. и 13 април 2008 г.

- 16 В двата случая DSV превозва стоките до Йоншъопинг, където обаче получателят им отказва да ги приеме. Поради това съответно на 4 септември 2007 г. и 14 април 2008 г. DSV връща тези стоки в свободното пристанище в Копенхаген, като последните не са представени нито на митническото учреждение в Йоншъопинг, нито на това в свободното пристанище в Копенхаген, а транзитните документи не са анулирани.
- 17 DSV поддържа, че същите 148 и 703 пратки с електронни продукти са били изпратени отново до Йоншъопинг съответно на 13 септември 2007 г. и 17 април 2008 г. заедно с други електронни продукти. За всяка от тези доставки DSV започва нов режим на транзит и е издаден нов транзитен документ съответно за общо 573 и 939 пратки с електронни продукти. Тези втори режими на транзит са завършили редовно съответно на 13 септември 2007 г. и 23 април 2008 г. Skatteministeriet обаче оспорва факта, че 148 и 703 пратки с електронни продукти, които са предмет на първите режими на транзит, са били включени и във вторите режими на транзит.
- 18 За всеки един от първите неприключени режими на транзит Danske told- og skatteforvaltning (датска централна данъчна и митническа администрация) изисква от DSV да заплати мита съгласно член 203 от Митническия кодекс и, при условията на евентуалност, съгласно член 204 от този кодекс. Освен това Danske told- og skatteforvaltning изисква плащане на ДДС при внос за обхванатите от тези режими стоки на основание член 39, параграф 1, точка 4 от Митническия закон, в редакцията му, кодифицирана с Правилник № 867 от 13 септември 2005 г. От представената на Съда преписка личи, че DSV е заплатило ДДС при внос, но му е било отказано приспадането на този ДДС. След като DSV оспорва тези решения, делото понастоящем е висящо пред Østre Landsret (Източен регионален съд).
- 19 При тези условия Østre Landsret решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Следва ли член 203, параграф 1 от [Митническия кодекс] да се тълкува в смисъл, че при положение като това в главното производство е налице отклоняване от митнически надзор, ако се приеме, а) че всеки от двата извършени съответно през 2007 г. и 2008 г. транзита се отнася до едни и същи стоки или б) че не може да се докаже, че става въпрос за същите стоки?
 - 2) Следва ли член 204 от Митническия кодекс да се тълкува в смисъл, че в положение като това в главното производство възниква митническо задължение, ако се приеме, а) че всеки от двата извършени съответно през 2007 г. и 2008 г. транзита се отнася до едни и същи стоки или б) че не може да се докаже, че става въпрос за същите стоки?
 - 3) Следва ли член 859 от [регламента за прилагане] да се тълкува в смисъл, че при обстоятелствата в главното производство е налице нарушение на задължения, които нямат сериозни последици за същинското развитие на митническия режим, ако се приеме, а) че всеки от двата извършени съответно през 2007 г. и 2008 г. транзита се отнася до едни и същи стоки или б) че не може да се докаже, че става въпрос за същите стоки?
 - 4) Може ли държавата членка на вноса да откаже на данъчнозадълженото лице, определено от същата държава членка като платец за ДДС, приспадането при внос съгласно член 168, буква д) от Директивата за ДДС, когато за плащането на ДДС при внос е задължен превозвачът на въпросните стоки, който не е вносителят и собственикът на стоките, а извършва обикновен превоз и отговаря за митническото освобождаване като част от дейността си като превозвач на товари, данъчнозадължен за ДДС?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 20 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 203, параграф 1 от Митническият кодекс трябва да се тълкува в смисъл, че митническо задължение възниква въз основа единствено на факта, че след неуспешен опит за доставка на стоки, поставени под режим на транзит, същите са били върнати в свободното пристанище, от което са изпратени, без да са били представени нито пред митническото учреждение по мястото на получаване, нито пред това в свободното пристанище.
- 21 Запитващата юрисдикция поставя този въпрос с оглед на две различни фактически положения, а именно, от една страна, положението, при което е установено, че същите стоки впоследствие са били превозени отново до мястото на получаване в рамките на втори режим на транзит, който е приключен редовно, и от друга страна, положението, при което не може да се докаже идентичността на стоките, превозени в рамките на първия и на втория режим на транзит.
- 22 В самото начало следва да се припомни, че членове 203 и 204 от Митническият кодекс имат различно приложно поле. Докато първият се отнася до поведение, чийто резултат е отклонението на стоката от митнически надзор, вторият има за предмет неизпълнение на задължения и на свързани със съответните митнически режими условия, което не се е отразило върху митническия надзор (решение X, C-480/12, EU:C:2014:329, т. 31).
- 23 От текста на член 204 от Митническият кодекс се вижда, че тази разпоредба се прилага само за случаите извън обхвата на член 203 от този кодекс (решение X, C-480/12, EU:C:2014:329, т. 32).
- 24 Следователно, за да се определи въз основа на кой от тези два члена възниква вносно митническо задължение, преди всичко трябва да се провери дали разглежданите обстоятелства представляват отклонение от митнически надзор по смисъла на член 203, параграф 1 от Митническият кодекс. Само ако отговорът на този въпрос е отрицателен, могат да се приложат разпоредбите на член 204 от Митническият кодекс (решение X, C-480/12, EU:C:2014:329, т. 33).
- 25 Що се отнася по-специално до понятието за отклонение от митнически надзор, което се съдържа в член 203, параграф 1 от Митническият кодекс, следва да се напомни, че съгласно практиката на Съда това понятие трябва да се разбира като включващо всяко действие или бездействие, в резултат от което се възпрепятстват, макар и само временно, достъпът на компетентния митнически орган до стоката под митнически надзор и упражняването на предвидения в член 37, параграф 1 от Митническият кодекс контрол (решение X, C-480/12, EU:C:2014:329, т. 34).
- 26 В настоящия случай, от една страна, що се отнася до положението, при което не е установена идентичността на стоките, превозвани в рамките на първия и на втория режим на транзит, трябва да се констатира, че условията за възникване на митническо задължение на основание член 203, параграф 1 от Митническият кодекс са налице. Всъщност в този случай не е доказано, че стоките са представени пред митническото учреждение по мястото на получаване, както изисква член 96, параграф 1, буква а) от Митническият кодекс. При това положение компетентният митнически орган е възпрепятстван да установи, че режимът на транзит е завършил редовно съгласно член 92, параграф 2 от Митническият кодекс.
- 27 От друга страна, при положение че е установена идентичността на стоките, превозвани в рамките на първия и на втория режим на транзит, тези стоки действително са били представени пред митническото учреждение по мястото на получаване в рамките на второто им изпращане. По отношение на това положение трябва да се констатира, че непредставянето на

посочените стоки пред митническото учреждение в Йоншюпинг в рамките на първото им изпращане и непредставянето на същите пред митническото учреждение в свободното пристанище в Копенхаген, след като са били върнати, поставянето на тези стоки под втори режим на транзит, както и късното им представяне пред митническото учреждение по мястото на получаване, сами по себе си не са достатъчни, за да е налице отклонение от митнически надзор.

- 28 Всъщност, доколкото първият режим на транзит не е приключен и липсва промяна на митническото направление и на митническия режим на съответните стоки, те все още са били поставени под първия режим на транзит към момента на връщането им и на складирането им в свободното пристанище в Копенхаген. Както отбелязва Европейската комисия, в рамките на режим на транзит митническият надзор по принцип се извършва от разстояние. Той се отнася до стоки, които не се намират на определено място, а се превозват от едно място на друго, като митническите органи не могат да контролират точното местоположение на стоките във всеки момент от превоза.
- 29 Този надзор от разстояние не е възпрепятстван от непредставянето на съответните стоки пред митническото учреждение по мястото на получаване или в свободно пристанище, ако са изпълнени всички други изисквания във връзка с режима на транзит. Всъщност, въпреки тези пропуски, при това положение съответните стоки все пак се превозват под режима на разрешен транзит и са придружени от съответните транзитни документи, така че митническите органи продължават да имат достъп до тези стоки и да упражняват контрол върху тях.
- 30 Поставянето на разглежданите стоки под втория режим на транзит, в резултат от което представянето на същите пред митническото учреждение по мястото на получаване в крайна сметка е извършено в рамките не на първия, а едва на втория режим на транзит, също не може да се квалифицира като отклонение от митнически надзор. Всъщност след поставянето им под втория режим на транзит посочените стоки продължават да бъдат подложени на митнически надзор, като единствената промяна е това, че надзорът вече е бил в рамките не на първия, а на втория режим на транзит.
- 31 Фактът, че в крайна сметка DSV е представило стоките пред митническото учреждение по мястото на получаване извън срока за представяне, определен в рамките на първия режим на транзит, също не може да се приеме за отклонение от митнически надзор. Съдът вече е постановил, че самото превишаване на срока за представяне на стоките, определен съгласно член 356, параграф 1 от регламента за прилагане, не води до възникване на митническо задължение поради отклонение на съответните стоки от митнически надзор по смисъла на този член (вж. в този смисъл решение X, C-480/12, EU:C:2014:329, т. 45).
- 32 С оглед на всички изложени съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 203, параграф 1 от Митническият кодекс трябва да се тълкува в смисъл, че митническо задължение не възниква въз основа единствено на факта, че след неуспешен опит за доставка на стоки, поставени под режим на транзит, същите са били върнати в свободното пристанище, от което са изпратени, без да са били представени нито пред митническото учреждение по мястото на получаване, нито пред това в свободното пристанище, ако е установено, че същите стоки впоследствие са били превозени отново до мястото на получаване в рамките на втори режим на транзит, който е приключен редовно. За сметка на това, когато не може да се докаже идентичността на стоките, превозени в рамките на първия и на втория режим на транзит, възниква митническо задължение на основание на този член.

По втория и третия въпрос

- 33 С оглед на отговора на първия въпрос на втория и на третия въпрос следва да се отговори само при положение че е установена идентичността на стоките, превозени в рамките на първия и на втория режим на транзит.
- 34 Макар в този случай DSV действително да е представило тези стоки пред митническото учреждение по мястото на получаване в рамките на втория режим на транзит, това представяне все пак е извършено извън срока, определен за това в рамките на първия режим на транзит. Разглежданото положение следователно се характеризира с факта, че стоки, поставени под първи режим на транзит, са представени пред митническото учреждение по мястото на получаване със закъснение и в рамките на втори режим на транзит.
- 35 С втория и третия въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 204 от Митническият кодекс във връзка с член 859 от регламента за прилагане трябва да се тълкува в смисъл, че несвоевременното и извършено в рамките на втори режим на транзит представяне на стоки, поставени под първи режим на транзит, пред митническото учреждение по мястото на получаване представлява неизпълнение, което поражда митническо задължение.
- 36 Що се отнася, на първо място, до въпроса дали при това положение е налице предпоставката за възникване на данъчно задължение на основание член 204, параграф 1, буква а) от Митническият кодекс, а именно неизпълнение на някое от задълженията, свързани с режима на транзит, Съдът вече е постановил, че превишаването на срока за представяне на стоките, определен съгласно член 356, параграф 1 от регламента за прилагане, води до възникване на митническо задължение на основание член 204 от Митническият кодекс (вж. в този смисъл решение X, C-480/12, EU:C:2014:329, т. 45). Ето защо тази предпоставка по принцип е налице в случая по главното производство.
- 37 Този извод не се поставя под въпрос от решение DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), на което DSV се позовава в това отношение. В посоченото решение Съдът приема по същество, че член 204 от Митническият кодекс не се прилага в случай, при който одобрен изпращач е създал погрешно два режима на външен транзит за една и съща стока. Мотивите на това решение не могат да се приложат за случая в главното производство, тъй като обстоятелствата в основата на двата случая са съществено различни.
- 38 От една страна, за разлика от съответните фактическите обстоятелства по делото, по което е постановено решение DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), от акта за преюдициално запитване личи, че в случая по главното производство разглежданите изпращания не са извършени от DSV в качеството на одобрен изпращач. От друга страна, в случая, по който е постановено решение DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), съответните стоки никога не са били превозвани в рамките на първи режим на транзит, докато в случая по главното производство съответните стоки не само са били превозени до мястото на получаване и върнати в мястото на изпращане, но и са били складирани в свободно пристанище, в рамките на първия режим на транзит.
- 39 Член 356, параграф 3 от регламента за прилагане обаче предвижда, че когато стоките се представят в получаващото митническо учреждение след изтичане на определения от отправното митническо учреждение срок и неспазването му се дължи на обстоятелства, изяснени задоволително пред получаващото митническо учреждение и настъпили не по вина на превозвача или на отговорното лице, се счита, че е спазен определеният срок. Запитващата юрисдикция трябва да провери дали тези условия са изпълнени в настоящия случай.

- 40 Що се отнася, на второ място, до въпроса дали е изпълнено отрицателното условие, предвидено в член 204 от Митническият кодекс, който изключва възникването на митническо задължение, когато „нередностите нямат реално въздействие върху правилното функциониране на временното складиране или съответния митнически режим“, трябва да се припомни, че член 859 от регламента за прилагане изброява изчерпателно случаите, при които може да бъде изпълнено това условие (вж. в този смисъл решение *Söhl & Söhlke*, C-48/98, EU:C:1999:548, т. 43).
- 41 В настоящия случай от акта за преюдициално запитване и от становищата на страните по главното производство личи, че в последното се разглеждат по-специално условията, предвидени в член 859, второ и трето тире от регламента за прилагане, както и в точка 2, букви а) и в) от този член.
- 42 Що се отнася, на първо място, до третото тире и до точка 2, буква а) от член 859 от посочения регламент, тези разпоредби изискват всички необходими формалности за уреждане на положението на стоките да са извършени впоследствие и стоката действително да е била представена в непроменено състояние пред получаващото митническо учреждение.
- 43 Датското правителство твърди по същество, че тези условия не са изпълнени в случая по главното производство, тъй като разглежданите стоки първоначално не са били представени и са били смесени с други стоки преди започването на нов режим на транзит.
- 44 Трябва да се констатира обаче, че доколкото е установена идентичността на стоките, превозени в рамките на първия и на втория режим на транзит, и вторият режим на транзит е завършил редовно, посочените условия са изпълнени. От една страна, само по себе си обстоятелството, че първият режим на транзит не е завършил редовно, не е от значение за отговора на въпроса дали необходимите формалности за уреждане на положението на стоките са извършени впоследствие. От друга страна, в този случай съответните стоки действително са били представени в непроменено състояние пред получаващото митническо учреждение.
- 45 На второ място, член 859, точка 2, буква в) от регламента за прилагане предвижда, че когато срокът, фиксиран в съответствие с член 356 от същия регламент, не е бил спазен, а параграф 3 от този член не е приложим, стоката независимо от това трябва да е била представена в получаващото митническо учреждение в разумен срок. Запитващата юрисдикция следва да прецени дали тези условия са изпълнени в случая по главното производство.
- 46 Що се отнася, на трето място, до член 859, второ тире от регламента за прилагане, който установява изискването пропуските да не предполагат явна небрежност от страна на заинтересованото лице, съгласно практиката на Съда понятието „явна небрежност“ трябва да се преценява, като се вземат предвид по-специално сложността на разпоредбите, неизпълнението на които води до пораждаване на митническото задължение, както и професионалният опит и това дали въпросният оператор е положил дължимата грижа (вж. в този смисъл решение *Söhl & Söhlke*, C-48/98, EU:C:1999:548, т. 50 и 56). Въз основа на тези критерии и на обстоятелствата в случая по главното производство запитващата юрисдикция трябва да установи дали е налице явна небрежност от страна на DSV.
- 47 С оглед на гореизложените съображения на втория и третия въпрос следва да се отговори, че член 204 от Митническият кодекс във връзка с член 859 от регламента за прилагане трябва да се тълкува в смисъл, че несвоевременното и извършено в рамките на втори режим на транзит представяне на стоки, поставени под първи режим на транзит, пред митническото учреждение по мястото на получаване представлява неизпълнение, което поражда митническо задължение, освен ако са изпълнени условията, предвидени в член 356, параграф 3 или член 859, второ тире и точка 2, буква в) от този регламент, което запитващата юрисдикция трябва да провери.

По четвъртия въпрос

- 48 С четвъртия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 168, буква д) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, изключваща приспадането на ДДС при внос, дължим от превозвач, който не е нито вносителят, нито собственикът на съответните стоки, а само осигурява превоза и митническото третиране на тези стоки като част от дейността си като превозвач на товари, данъчнозадължен за ДДС.
- 49 В това отношение следва да се констатира, че съгласно текста на член 168, буква д) от Директивата за ДДС право на приспадане е налице само когато внесените стоки се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице. Съгласно постоянната практика на Съда в областта на правото на приспадане на ДДС, начислен за получените доставки на стоки или услуги, това условие е изпълнено само когато разходите по получените доставки са включени в цената на конкретни извършени доставки или в цената на стоките или услугите, доставяни от данъчнозадълженото лице в рамките на икономическата му дейност (вж. решения SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, т. 60 и ЕОН Асет Мениджмънт, C-118/11, EU:C:2012:97, т. 48).
- 50 Тъй като стойността на превозваните стоки не е част от разходите, образуващи цената, фактурирана от превозвач, чиято дейност се ограничава до превоза на тези стоки срещу възнаграждение, условията за прилагане на член 168, буква д) от Директивата за ДДС не са изпълнени в настоящия случай.
- 51 С оглед на гореизложените съображения на четвъртия въпрос следва да се отговори, че член 168, буква д) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, изключваща приспадането на ДДС при внос, дължим от превозвач, който не е нито вносителят, нито собственикът на съответните стоки, а само осигурява превоза и митническото третиране на тези стоки като част от дейността си като превозвач на товари, данъчнозадължен за ДДС.

По съдебните разноски

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

По изложените съображения Съдът (пети състав) реши:

- 1) Член 203 от Регламент (ЕИО) № 2913/92 на Съвета от 12 октомври 1992 година относно създаване на Митнически кодекс на Общността, изменен с Регламент (ЕО) № 1791/2006 на Съвета от 20 ноември 2006 година, трябва да се тълкува в смисъл, че митническо задължение не възниква въз основа единствено на факта, че след неуспешен опит за доставка на стоки, поставени под режим на външен общностен транзит, същите са били върнати в свободното пристанище, от което са изпратени, без да са били представени нито пред митническото учреждение по мястото на получаване, нито пред това в свободното пристанище, ако е установено, че същите стоки впоследствие са били превозени отново до мястото на получаване в рамките на втори режим на външен общностен транзит, който е приключен редовно. За сметка на това, когато не може да се докаже идентичността на стоките, превозени в рамките на първия и на втория режим на външен общностен транзит, възниква митническо задължение на основание на този член.

- 2) Член 204 от Регламент № 2913/92, изменен с Регламент № 1791/2006, във връзка с член 859 от Регламент (ЕО) № 2454/93 на Комисията от 2 юли 1993 година за определяне на разпоредби за прилагане на Регламент № 2913/92, изменен с Регламент (ЕО) № 214/2007 на Комисията от 28 февруари 2007 година, трябва да се тълкува в смисъл, че несвоевременното и извършено в рамките на втори режим на външен общностен транзит представяне на стоки, поставени под първи режим на външен общностен транзит, пред митническото учреждение по мястото на получаване представлява неизпълнение, което поражда митническо задължение, освен ако са изпълнени условията, предвидени в член 356, параграф 3 или член 859, второ тире и точка 2, буква в) от този регламент, което запитващата юрисдикция трябва да провери.
- 3) Член 168, буква д) от 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 допуска национална правна уредба, изключваща приспадането на данъка върху добавената стойност при внос, дължим от превозвач, който не е нито вносителят, нито собственикът на съответните стоки, а само осигурява превоза и митническото третиране на тези стоки като част от дейността си като превозвач на товари, данъчнозадължен за данъка върху добавената стойност.

Подписи