



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (девети състав)

8 септември 2022 година *

„Преюдициално запитване — Митнически съюз — Митнически кодекс на Съюза — Регламент (ЕО) № 952/2013 — Място на възникване на митническото задължение — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 30 — Член 60 — Член 71, параграф 1 — Данъчно събитие и изискуемост на ДДС при внос — Място на възникване на данъчното задължение — Констатация за неизпълнение на задължение, предвидено от митническото законодателство на Съюза — Определяне на мястото на внос на стоките — Транспортно средство, регистрирано в трета държава и въведено в Европейския съюз в противоречие с митническото законодателство“

По дело C-368/21

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Finanzgericht Hamburg (Финансов съд Хамбург, Германия) с акт от 2 юни 2021 г., постъпил в Съда на 14 юни 2021 г., в рамките на производство по дело

R.T.

срещу

Hauptzollamt Hamburg,

СЪДЪТ (девети състав),

състоящ се от: S. Rodin, председател на състава, J.-C. Bonichot и O. Spineanu-Matei (докладчик), съдии,

генерален адвокат: G. Pitruzzella,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за R.T., от Y. Özkan и U. Schrömbges, Rechtsanwälte,
- за Европейската комисия, от F. Clotuche-Duvieusart, J. Jokubauskaitė и R. Pethke, в качеството на представители,

* Език на производството: немски.

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 членове 30 и 60 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена с Директива (ЕС) 2018/2057 на Съвета от 20 декември 2018 г. (ОВ L 329, 2018 г., стр. 3) (наричана по-нататък „Директива 2006/112“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между R.T. и Hauptzollamt Hamburg (Главна митническа служба Хамбург, Германия, наричана по-нататък „митническата служба“) относно облагането с данък върху добавената стойност (ДДС) при внос на превозно средство, въведено на територията на Европейския съюз в нарушение на митническото законодателство.

Правна уредба

Правото на Съюза

Директива 2006/112

- 3 Съгласно член 2, параграф 1, буква г) от Директива 2006/112 с ДДС се облагат по-специално следните сделки:
„[...]“
г) вносът на стоки“.
- 4 Член 30, параграф 1 от тази директива гласи:
„Внос на стоки“ означава въвеждането в Общността на стоки, които не са в свободно обращение по смисъла на член 24 от Договора“.
- 5 Член 60 от същата директива се намира в глава 4 от нея, озаглавена „Място на внос на стоки“, която е част от дял V, озаглавен „Място на облагаемите сделки“, и гласи:
„Мястото на внос на стоки е държавата членка, на чиято територия се намират стоките, когато се въвеждат в Общността“.
- 6 Член 71 от Директива 2006/112 се намира в глава 4, озаглавена „Внос на стоки“, от дял VI, озаглавен „Данъчно събитие и изискуемост на ДДС“, и гласи:
„1. Когато при въвеждането в Общността стоките се поставят в един от режимите или положенията, посочени в членове 156, 276 и 277 или в режим на временен внос, с пълно

освобождаване от вносно мито, или под външен транзитен режим, данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем само когато стоките престанат да бъдат в обхвата на приложение на тези режими или положения.

Въпреки това, когато внесените стоки подлежат на облагане с мита, [...] данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато данъчното събитие по отношение на тези налози настъпи и те станат изискуеми.

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

Митническият кодекс

- 7 Съгласно член 79, параграф 1, буква а) от Регламент (ЕС) № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета от 9 октомври 2013 година за създаване на Митнически кодекс на Съюза (ОВ L 269, 2013 г., стр. 1, наричан по-нататък „Митническият кодекс“):

„Митническо задължение при внос на стоки, подлежащи на облагане с вносни мита, възниква при неизпълнение на [...]:

- а) едно от задълженията, установени в митническото законодателство във връзка с въвеждането на несъюзни стоки на митническата територия на Съюза, тяхното отклоняване от митнически надзор или движението, усъвършенстването, складирането, временното складиране, временния внос или разпореждането с тези стоки на тази територия;

[...]“.

- 8 Член 87 от този регламент, озаглавен „Място на възникване на митническо задължение“, гласи:

„1. Митническото задължение възниква на мястото, където се подава митническата декларация или декларацията за реекспорт, посочени в членове 77, 78 и 81.

Във всички останали случаи митническото задължение възниква на мястото, където са настъпили събитията, довели до неговото възникване.

Когато не е възможно да се определи това място, митническото задължение възниква на мястото, където митническите органи установят, че стоките се намират в ситуация, при която възниква митническо задължение.

[...]

4. Ако митническите органи установят, че съгласно член 79 или член 82 е възникнало митническо задължение в друга държава членка и размерът на вноските или износните мита, съответстващ на това задължение, е по-малък от 10 000 EUR, се приема, че митническото задължение е възникнало в държавата членка, в която е установено неговото възникване“.

Германското право

- 9 Член 21, параграф 2 от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота) от 21 февруари 2005 г. (BGBl. 2005 I, стр. 386) гласи:

„По отношение на данъка върху оборота при внос се прилагат съответно разпоредбите относно митата; [...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 10 През януари 2019 г. R.T., с местоживее в Германия, придобива в Грузия превозно средство и го регистрира там. През март 2019 г. R.T. пътува с превозното средство от Грузия за Германия, като преминава през Турция, България, Сърбия, Унгария и Австрия, без да декларира автомобила пред вносно митническо бюро.
- 11 В Германия R.T. използва превозното средство, което е забелязано на 28 март 2019 г. при проверка от контролен отдел на митническото бюро. Освен това то е забелязано и при нарушение на Кодекса за движение по пътищата през октомври 2020 г.
- 12 На 13 май 2019 г. с акт за определяне на вносни митни сборове митническата служба налага на R.T. мито в размер на 4048,13 EUR и сумата от 8460,59 EUR ДДС при внос.
- 13 След като административната жалба до митническата служба е отхвърлена, на 9 февруари 2020 г. R.T. подава жалба за отмяна на този акт пред Finanzgericht Hamburg (Финансов съд Хамбург, Германия). В хода на производството той решава да обжалва само решението за определяне на размера на ДДС при внос.
- 14 Тъй като няма съмнения относно компетентността на германските органи да съберат митническото задължение, запитващата юрисдикция иска да се установи дали митническата служба също е компетентна да определи размера на ДДС при внос. Според тази юрисдикция случаят е такъв, ако от тълкуването на членове 30 и 60 от Директива 2006/112 следва, че мястото на внос се намира в Германия, въпреки че жалбоподателят в главното производство е влязъл на територията на Съюза през България.
- 15 Що се отнася до тълкуването на членове 30 и 60 от Директива 2006/112 относно понятието за внос и мястото на внос, според запитващата юрисдикция неспазването на наложените от митническата правна уредба задължения, извършено в една държава членка, води до поражение на ДДС при внос в тази държава членка само ако съответната стока също е внесена в тази държава членка по смисъла на правото относно ДДС.
- 16 Тази юрисдикция счита, че съгласно практиката на Съда, прилагана от германските данъчни съдилища, мястото на внос, определено в член 60 от Директива 2006/112, в случая трябва да се намира в България, тъй като превозното средство е използвано там за първи път. Следователно ДДС при внос по принцип би възникнал в тази държава, освен ако се приеме, че това превозно средство е станало „обект на потребление“ в Германия, в приложение на насоките, дадени в решения от 2 юни 2016 г., Eurogate Distribution и DHL Hub Leipzig, C-226/14 и C-228/14, EU:C:2016:405, т. 65, от 1 юни 2017 г., Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, т. 54 и от 10 юли 2019 г., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, т. 44.

- 17 Според запитващата юрисдикция обаче посочената в предходната точка съдебна практика, която закрепва идеята за предназначението за потребление, е постановена по повод на стоки, които са били превозвани, докато в делото по главното производство става въпрос за превозно средство, използвано като средство за транспорт. В това отношение няколко специализирани германски съдилища разбират горепосочената съдебна практика в смисъл, че превозните средства се включват в икономическия оборот на Съюза в държавата членка, на чиято територия те действително се използват за първи път.
- 18 Според запитващата юрисдикция следователно съгласно този подход превозното средство на жалбоподателя в главното производство трябва да се счита за включено в икономическия оборот на Съюза в България, тъй като именно в тази държава членка то е било използвано за първи път. Следователно мястото на внос на това превозно средство по смисъла на член 60 от Директива 2006/112 би било в България.
- 19 Такъв извод обаче, изглежда, противоречи на произтичащото от решение от 3 март 2021 г., *Hauptzollamt Münster* (Място на възникване на ДДС) (C-7/20, EU:C:2021:161), в което Съдът приема, че макар превозното средство физически да е влязло на митническата територия на Съюза през България, то реално е било използвано в Германия — държавата членка по пребиваване на жалбоподателя в главното производство.
- 20 В случай че мястото на внос на разглежданото превозно средство се намира в държава членка, различна от Федерална република Германия, запитващата юрисдикция поставя втори преюдициален въпрос, за да установи дали фикцията по член 87, параграф 4 от Митническият кодекс предоставя компетентност на германските митнически органи да определят размера на ДДС при внос.
- 21 В това отношение посочената юрисдикция иска да се установи дали прилагането по аналогия на тази разпоредба, наложено с член 21, параграф 2 от Закона за данъка върху оборота, противоречи на Директива 2006/112.
- 22 При тези обстоятелства *Finanzgericht Hamburg* (Финансов съд Хамбург) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
 - „1) Трябва ли членове 30 и 60 от Директива [2006/112] да се тълкуват в смисъл, че за целите на [ДДС] мястото на вноса на регистрирано в трета държава транспортно средство, въведено в Съюза в нарушение на митническото законодателство, е в държавата членка, в която е извършено нарушението на митническото законодателство и транспортното средство за първи път е използвано в Съюза като транспортно средство, или е в държавата членка, в която пребивава лицето, извършило нарушението на митническите задължения, и в която последното използва превозното средство?
 - 2) В случай че мястото на вноса е в държава членка, различна от Федерална република Германия: налице ли е нарушение на Директива 2006/112, по-специално на членове 30 и 60 от нея, ако разпоредба на държава членка обяви член 87, параграф 4 от [Митническият кодекс] за приложим по аналогия към [ДДС] при внос?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 23 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали членове 30 и 60 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че за целите на ДДС мястото на внос на превозно средство, регистрирано в трета държава и въведено в Съюза в нарушение на митническото законодателство, се намира в държавата членка, в която е извършено нарушението и превозното средство е било използвано за първи път в Съюза, или в държавата членка, в която лицето, извършило нарушението на митническите задължения, пребивава и реално използва превозното средство.
- 24 Съгласно член 2, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС вносът на стоки подлежи на облагане с ДДС. Член 30, първа алинея от тази директива предвижда, че „внос на стоки“ означава въвеждането в Съюза на стоки, които не са в свободно обращение. Що се отнася до мястото на внос, член 60 от посочената директива предвижда, че то е в държавата членка, на чиято територия се намират стоките, когато се въвеждат в Съюза.
- 25 Когато внесените стоки подлежат на облагане с мита, член 71, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 разрешава на държавите членки да обвържат данъчното събитие и изискуемостта на ДДС при внос с тези на митните сборове. Всъщност ДДС при внос и митата имат сходни основни характеристики, доколкото двете публични вземания възникват при внос на стоки в Съюза и последващо допускане на тези стоки в икономическо обращение в държавите членки (вж. в този смисъл решение от 7 април 2022 г., *Kauno teritorinė muitinė*, C-489/20, EU:C:2022:277, т. 47 и цитираната съдебна практика).
- 26 Така задължение за ДДС би могло да възникне наред с митническо задължение, ако от неправомерното поведение, във връзка с което е възникнало това митническо задължение, би могло да се предположи, че съответните стоки са включени в икономическия оборот на Съюза и е възможно същите да са станали обект на потребление, водещо до облагане с ДДС (решение от 7 април 2022 г., *Kauno teritorinė muitinė*, C-489/20, EU:C:2022:277, т. 48 и цитираната съдебна практика).
- 27 При все това, подобна презумпция може да бъде оборена, ако се установи, че въпреки нарушенията на митническото законодателство, довели до възникването на вносно митническо задължение в държавата членка, в която са извършени, съответната стока е въведена в икономическия оборот на Съюза на територията на друга държава членка, в която е предназначена за потребление. В такъв случай данъчното събитие за ДДС при внос настъпва в тази друга държава членка (решение от 3 март 2021 г., *Hauptzollamt Münster* (Място на възникване на ДДС), C-7/20, EU:C:2021:161, т. 31 и цитираната съдебна практика).
- 28 Така по дело относно стоки, с които са извършени нарушения на митническото законодателство на германска територия, където те само са натоварени от един самолет на друг, преди да бъдат превозени в Гърция, Съдът приема, че в тази държава членка разглежданите стоки са включени в икономическия оборот на Съюза и е възникнал свързаният с тях ДДС при внос, тъй като тази държава членка представлява крайното им предназначение, както и мястото, където са потребени (вж. в този смисъл решение от 10 юли 2019 г., *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, т. 53).

- 29 Съдът е постановил също, че трябва да се счита, че частно превозно средство, въведено в нарушение на митническото законодателство, е включено в икономическия оборот в държавата членка по пребиваване на данъчнозадълженото лице, тъй като това превозно средство реално е било използвано в тази държава членка, макар при пътуването му от трета държава към тази държава членка превозното средство физически да е въведено на митническата територия на Съюза в друга държава членка. Ето защо ДДС при внос е възникнал именно в тази първа държава членка (вж. в този смисъл решение от 3 март 2021 г., Hauptzollamt Münster (Място на възникване на ДДС), C-7/20, EU:C:2021:161, т. 34 и 35).
- 30 В случая, от акта за преюдициално запитване, което следва да се провери от запитващата юрисдикция, е видно, че R.T. при пътуването от Грузия до Германия, осъществено през март 2019 г., е управлявал превозното средство през България, минавайки след това през Сърбия, Унгария и Австрия. R.T. има местоживеене в Германия, където е използвал това превозно средство от м. март 2019 г., при всички случаи до м. октомври 2020 г.
- 31 Предвид изводите от решение от 3 март 2021 г., Hauptzollamt Münster (Място на възникване на ДДС) (C-7/20, EU:C:2021:161), посочени в точка 29 от настоящото решение, следва да се приеме, че независимо от първото му използване и физическото му въвеждане на територията на Съюза в България, за целите на транзита, това превозно средство реално е било използвано в държавата членка по местоназначението му, в случая Германия. Следователно, тъй като превозното средство е включено в икономическия оборот на Съюза в последната държава членка, вносът му на основание членове 30 и 60 от Директива 2006/112 е извършен в същата държава членка.
- 32 Този извод не се опровергава от посоченото от запитващата юрисдикция обстоятелство, че първото използване на превозното средство на територията на Съюза като средство за транспорт е равносилно на нейното „потребление“, правопораждащия факт за начисляване на ДДС по смисъла на решение от 10 юли 2019 г., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, т. 44), или най-малкото представлява етап от това потребление, което означавало, че в случая превозното средство е включено в икономическия оборот на Съюза в България.
- 33 Всъщност, както следва от решение от 10 юли 2019 г., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, т. 48), независимо от физическото влизане в дадена държава членка, може да се приеме, че дадена стока е въведена в икономическия оборот на Съюза на територията на друга държава членка, когато именно в тази държава членка стоката е „предназначена за потребление“. При тези условия Съдът констатира, че разглежданите стоки са включени в икономическия оборот на Съюза в държавата членка на крайното им местоназначение и че следователно в тази държава членка възниква задължението за ДДС при внос във връзка с тези стоки (вж. в този смисъл решение от 10 юли 2019 г., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, т. 53).
- 34 Така превозно средство, регистрирано в трета държава, което, както отбелязва и запитващата юрисдикция, не може да бъде „потребено“, но което е използвано от данъчнозадълженото лице за преминаване от тази страна към държавата членка по пребиваването му, където превозното средство реално и трайно е използвано, може да се счита за включено в икономическия оборот на Съюза в тази държава членка. Всъщност, макар самата тя да не е била превозена в посочената държава членка и да е била

използвана като превозно средство в държавата членка на физическото ѝ навлизане на територията на Съюза, тази стока е използвана в последната държава членка само за да бъде преместена в държавата членка на крайното ѝ местоназначение за целите на нейното реално и трайно използване в последната. В това отношение следва да се отбележи, че мястото на пребиваване на ползвателя може да служи като показател за такова използване.

- 35 С оглед на всички изложени по-горе съображения на първия въпрос следва да се отговори, че членове 30 и 60 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че за целите на ДДС мястото на внос на превозно средство, регистрирано в трета държава и въведено в Съюза в нарушение на митническото законодателство, се намира в държавата членка, в която лицето, извършило нарушението на митническите задължения, пребивава и реално използва превозното средство.

По втория въпрос

- 36 Предвид отговора на първия въпрос не е необходимо да се отговаря на втория въпрос.

По съдебните разноски

- 37 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 (девети състав) реши:

Членове 30 и 60 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива (ЕС) 2018/2057 на Съвета от 20 декември 2018 г.,

трябва да се тълкуват в смисъл, че:

за целите на ДДС мястото на внос на превозно средство, регистрирано в трета държава и въведено в Съюза в нарушение на митническото законодателство, се намира в държавата членка, в която лицето, извършило нарушението на митническите задължения, пребивава и реално използва превозното средство.

Подписи