



## Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

12 декември 2013 година \*

„Митническа стойност — Стоки, изнесени за трета страна — Възстановявания при износ — Считана за несъществена преработка в страната на износ — Реекспорт на стоките към територията на Европейския съюз — Определяне на митническата стойност — Договорна стойност“

По дело C-116/12

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Dioikitiko Protodikeio Serron (Гърция) с акт от 15 ноември 2011 г., постъпил в Съда на 5 март 2012 г., в рамките на производство по дело

**Ioannis Christodoulou,**

**Nikolaos Christodoulou,**

**Afoi N. Christodoulou AE**

срещу

**Elliniko Dimosio,**

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: г-н А. Borg Barthet, председател на състав, г-н Е. Levits и г-н F. Biltgen (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,

секретар: г-н А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за г-да Christodoulou и за Afoi N. Christodoulou AE, от P. Niadis и А. Karydi, dikigoroï,
- за гръцкото правителство, от К. Paraskevopoulou, P. Karastergiou, I. Bakopoulos и К. Boskovits, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от D. Triantafyllou и В.-R. Killmann, в качеството на представители,

\* Език на производството: гръцки.

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 24, 29, 32 и 146 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) № 82/97 на Европейския парламент и на Съвета от 19 декември 1996 г. (ОВ L 17, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 9, стр. 250), наричан по-нататък „Митническият кодекс“.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между г-да Christodoulou и Afoi N. Christodoulou AE (наричани по-нататък заедно „жалбоподателите“), и Elliniko Dimosio (директор на митническата служба, гр. Серес) във връзка с издадено им постановление за събиране на публични вземания.

### Правна уредба

- 3 Съгласно член 24 от Митническият кодекс:

„Стоките, чието производство включва участието на повече от една страна, се счита, че произхождат от страната, в която са претърпели последната си съществена, икономически обоснована обработка или преработка в оборудвано за тази цел предприятие и довела до производството на нов продукт или която представлява важен стадий за производството“.

- 4 Член 25 от този кодекс предвижда:

„Обработка или преработка, за която е установено или има достатъчно данни да се предполага, че целта е била единствено да се заобиколят разпоредби, прилагани в Общността за стоки от определени страни, не се счита за достатъчна да придаде на получените стоки произход от страната, където тази обработка или преработка е била извършена по смисъла на член 24“.

- 5 Член 29 от посочения кодекс има следния текст:

„1. Митническата стойност на внасяни стоки е договорната им стойност, а именно, платената действително или подлежаща на плащане цена на стоките при продажбата им за износ с местоназначение в митническата територия на Общността, коригирана, при необходимост, в съответствие с разпоредбите на членове 32 и 33, при условие че:

- a) не съществуват ограничения относно правото на разпореждане или на ползване на стоките от купувача [...]

[...]“.

- 6 Член 30 от същия кодекс гласи:

„1. Когато митническата стойност не може да се определи съгласно член 29, се прилагат последователно букви а), б), в) и г) от параграф 2, докато се стигне до първата от тези букви, по която въпросната стойност може да с[е] определи [...]

2. Митническа стойност, определена в резултат на прилагане на този член, е:

- а) договорната стойност на идентични стоки, продадени с цел износ с местоназначение в Общността и изнесени в същия момент или приблизително в същия момент, както и стоките, подлежащи на остойносттаване;
- б) договорната стойност на сходни стоки, продадени с цел износ с местоназначение в Общността и изнесени в същия момент или приблизително в същия момент, както и стоките, подлежащи на остойносттаване;
- в) стойността, основаваща се на единичната цена, по която се продава в Общността най-голямото сборно количество от внасяните стоки или от вносни идентични или сходни стоки на лица, които не са свързани с продавачите;
- г) изчислената стойност, представляваща сумата от:
  - разходите или стойността на материалите и на производствените или други операции, използвани при производството на внасяните стоки,
  - сумата от печалбата и общите разходи, равна на тази, която обикновено се калкулира при продажбите на стоки от същото естество или вид като стоките, подлежащи на остойносттаване, които са произведени от производители в страната на износа за износ с местоназначение в Общността,
  - разходите или стойността на елементите, посочени в член 32, параграф 1, буква д).

[...]“.

7 Съгласно член 31 от Митническият кодекс:

„1. Когато митническата стойност на внасяните стоки не може да се определи по силата на членове 29 или 30, тя се определя въз основа на наличните данни в Общността и чрез разумни методи, съответстващи на общите принципи и разпоредби на:

- Споразумението за прилагане на член VII от Общото споразумение по митата и търговията,
- член VII от Общото споразумение по митата и търговията,
- разпоредбите на тази глава.

[...]“.

8 Член 32 от същия кодекс предвижда:

„1. При определяне на митническата стойност съгласно член 29, към действително платената или подлежаща на плащане цена за внасяните стоки се прибавят:

- а) доколкото се плащат от купувача, но не са включени в действително платената или подлежащата на плащане цена на стоките, следните суми:
  - і) комисиони и възнаграждения за посредничество, с изключение на комисионите за покупката;

- ii) разходите за обработваните контейнери, които за митнически цели се третираат заедно с въпросните стоки;
  - iii) разходите за опаковка, включващи труда и използваните материали;
- б) стойността, съответно разпределена, на следните стоки и услуги, доставени пряко или косвено от купувача, безплатно или на намалени цени, и използвани при производството и продажбата за износ на внасяните стоки, доколкото тази стойност не е включена в действително платената или подлежащата на плащане цена:
- i) материали, компоненти, части или подобни, включени във внасяните стоки;
  - ii) инструменти, клишета, матрици и подобни, използвани при производството на внасяните стоки;

[...]

2. Всеки елемент, който се добавя към действително платената или подлежащата на плащане цена във връзка с прилагането на този член се основава само на обективни и подлежащи на количествена оценка данни.

3. При определяне на митническата стойност не се добавят никакви елементи към действително платената или подлежаща на плащане цена, освен посочените в този член.

[...]“.

9 Съгласно член 145, параграф 1 от цитирания кодекс:

„Без да се засягат разпоредбите, прилагани при системата на стандартния обмен, предвидена в членове 154—159 и член 123, режимът пасивно усъвършенстване разрешава да се изнасят временно общностни стоки извън митническата територия на Общността, за да се подложат на операции по тяхното усъвършенстване и получените в резултат на тези операции продукти да бъдат допуснати за свободно обращение с пълно или частично освобождаване от вносни сборове“.

10 Член 146, параграф 1 от същия кодекс предвижда:

„Не могат да бъдат поставени под режим пасивно усъвършенстване общностни стоки:

[...]

— износът на които дава право на получаване на възстановяване при износ или друга финансова полза, предоставяна в рамките на общата селскостопанска политика при износа на въпросните стоки“.

11 Член 4, параграф 3 от Регламент (ЕО, Евратом) № 2988/95 на Съвета от 18 декември 1995 година относно защитата на финансовите интереси на Европейските общности (ОВ L 312, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 1, том 1, стр. 166) гласи:

„Действия, предприети с цел придобиване на облага, насочени против целите на приложимото право на Общността, в случая посредством изкуственото създаване на условията, които се изискват за получаването на такава облага, ще имат за резултат, в зависимост от случая, или невъзможността за получаването на облагата, или нейното отнемане“.

- 12 Член 20 от Регламент (ЕО) № 800/1999 на Комисията от 15 април 1999 година за установяване на общи подробни правила за прилагане на режима на възстановяванията при износ на земеделски продукти (ОВ L 102, стр. 11; Специално издание на български език, 2007 г., глава 3, том 27, стр. 187) гласи:

„1. Когато:

[...]

- в) съществуват конкретни подозрения, че продуктът ще бъде отново внесен в Общността в непреработено състояние или след като е бил преработен в трета страна, като се ползва от освобождаване или намаляване размера на вносното мито,

възстановяването с единен размер или частта от възстановяването, посочена в член 18, параграф 2, се изплаща, само ако продуктът е напуснал митническата територия на Общността съобразно член 7, и

- и) в случай на недиференцирано възстановяване, продуктът е бил внесен в трета страна през дванадесетте месеца, следващи датата на приемане на декларацията за износ или е бил обект на съществена обработка или преработка през този срок, по смисъла на член 24 от [Митническия кодекс];

[...]“.

#### **Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси**

- 13 Afoi N. Christodoulou AE (наричано по-нататък „Christodoulou“) е дружество със седалище в Нафплион (Гърция), специализирано в обработката на плодове, основно портокали, за производството на плодови сокове. То има отдел продажби, който се намира близо до Атина (Гърция), и фабрика в Северна Гърция.
- 14 На 15 февруари 2006 г. органът за митнически надзор, гр. Солун (Гърция) извършва последваща проверка, за да установи дали Christodoulou спазва митническото законодателство, що се отнася до вноса на портокалов сок с добавена захар с произход от България, извършван през митническата служба на гр. Серес от януари 2002 г. нататък.
- 15 Посочената проверка е предшествана от друга проверка, извършена през ноември 2005 г. в Elliniki Viomichania Zacharis AE, за да се установи дали това дружество спазва разпоредбите относно възстановяванията при износ, що се отнася до износа на захар за България, предназначен за дружество Агрима АД (наричано по-нататък „Агрима“), чието седалище е в София (България). В хода на тази проверка е установено, че за изнесените количества захар са били подадени декларации за окончателен износ и че тези количества са били изнесени по искане и за сметка на Christodoulou, което е платило цената за тях. Износът на бяла захар е бил субсидиран, поради което износната ѝ цена е била по-ниска от продажната цена на вътрешния пазар.
- 16 При извършената на 15 февруари 2006 г. проверка е установено, че през митническата служба в гр. Нафплион и с декларации за окончателен износ Christodoulou изнася за Агрима и концентриран портокалов сок, който то произвежда.
- 17 Агрима освобождава от митница двата продукта — захар и портокалов сок — с декларация за временен внос и ги поставя под митнически режим „активно усъвършенстване“ с оглед реекспорт, без плащане на вносни мита. След просто смесване на посочените два продукта и

разреждане с вода портокаловият сок с прибавена захар (наричан по-нататък „крайният продукт“), декларираната страна на произход на който е България, е реекспортиран в Гърция, с местоназначение Christodoulou. За всеки случай на внос Агрима фактурира цена от 511,30 EUR, която остава непроменена през периода от януари 2002 г. до 2006 г.

- 18 Между Christodoulou и Агрима не е сключено писмено споразумение.
- 19 В допълнение, от проверката на счетоводните документи на тези две дружества става ясно, че декларираната митническа стойност на внасяния краен продукт е по-висока от митническата стойност, преизчислена от органа за митнически надзор, гр. Солун. Според посочения орган по силата на членове 29 и 32 от Митническия кодекс към сумата от 511,30 EUR, която фактически е платена за всеки случай на внос и съответства на разходите за дейността по смесване на съставките, трябва да се добавят следните суми:
- разходът за производство на концентрирания портокалов сок — като първа съставка, — доставян безплатно от Christodoulou на Агрима,
  - разходът за покупка на захарта — като втора съставка, — също доставяна безплатно на Агрима, и
  - разходите за превоз на крайния продукт от България до Гърция.
- 20 Митническите органи установяват, че Christodoulou е свръхфактурирало безплатно доставения концентриран портокалов сок, за да може при вноса на крайния продукт с произход от България да бъде наложено адвалорно мито от 12,2% поради класирането на този продукт в подпозиция 2009 19 98 99 от Комбинираната номенклатура (портокалов сок със стойност Брикс, която превишава 20, но не превишава 67, със стойност, превишаваща 30 EUR на 100 kg).
- 21 Видно обаче от митническата стойност, преизчислена от митническия орган, споменатият продукт е трябвало да бъде класиран в тарифна подпозиция 2009 19 91 99 (портокалов сок със стойност Брикс, която превишава 20, но не превишава 67, със стойност, непревишаваща 30 EUR на 100 kg), което води до вносно адвалорно мито от 15,2%.
- 22 Така Christodoulou, от една страна, е получило икономическо предимство на вътрешния пазар, внасяйки крайния продукт на по-ниска цена от обичайната за пазара в страната, тъй като закупува бяла захар на субсидирана износна цена (0,24—0,325 EUR/kg вместо за 0,705 EUR/kg), и от друга страна, поради плащането на мито от 12,2% вместо 15,2% е избягнало плащането на вносни митни сборове в размер на 1 237 189,04 EUR.
- 23 Въз основа на тези констатации митническата служба в гр. Серес съставя акт за митническо нарушение. С постановление за събиране на публични вземания от 10 февруари 2009 г. директорът на тази служба разпорежда жалбоподателите да платят публичните вземания, които е трябвало да платят, и мита в увеличен размер, и им налага имуществени санкции.
- 24 На 27 април 2009 г. жалбоподателите подават жалба по съдебен ред пред Dioikitiko Protodikeio Serron, с която оспорват законосъобразността на споменатото постановление и искат то да бъде отменено. Според тях към действително платената цена за крайния продукт трябва да се добавят — наред с разходите за производство на портокаловия сок, за покупка на захар и за превоз на крайния продукт — и други разходи, по-специално разходите за опаковка, за труд и производствените разходи.
- 25 Гръцката държава иска жалбата да бъде отхвърлена като неоснователна.



- 26 Dioikitiko Protodikeio Serron най-напред отбелязва, че крайният продукт не може да бъде квалифициран като продукт с произход от България, защото не е доказано, че захарта и концентрираният портокалов сок са „окончателно“ внесени в България, че са пуснати в обращение в същата страна и че са претърпели там съществена обработка. Според тази юрисдикция от пръв поглед се вижда, че декларираната митническа стойност на крайния продукт е невярна, доколкото не съответства на цената, която е платена или трябва да бъде платена за продукта, предмет на сключения между Агрима и Christodoulou договор.
- 27 На следващо място Dioikitiko Protodikeio Serron напомня, че митническите органи са определили митническата стойност на крайния продукт въз основа на разпоредбите на членове 29 и 32 от Митническия кодекс, като за всеки случай на внос към сумата 511,30 EUR, която съответства на разходите за смесване, са добавили разхода за производство на концентриран сок, разхода за покупка на бяла захар и разходите за превоз на този продукт до Гърция.
- 28 На последно място посочената юрисдикция отбелязва, че при повечето от случаите на внос на крайния продукт частта от декларираната митническа стойност, която съответства на стойността на концентрирания портокалов сок, е по-висока от разхода за неговото производство, като вследствие от това свръхфактуриране крайният продукт е поставен в тарифен клас, при който се заплаща намалено мито от 12,2 %.
- 29 С оглед на изложеното тази юрисдикция има съмнения за начина, по който трябва да се изчисли митническата стойност на крайния продукт в съответствие с разпоредбите на правото на Съюза.
- 30 При тези условия Dioikitiko Protodikeio Serron решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Митническата стойност на внесените стоки определя ли се съгласно членове 29 и 32 от [Митническия кодекс] и в случаите, когато договорът има за предмет обработката или преработката на материали (изнесени в страната на обработка, без да са поставени под митнически режим на пасивно усъвършенстване), която не е в предвидената от член 24 от същия [кодекс] степен или във всеки случай е недостатъчна, за да се считат произведените в резултат от нея стоки за произхождащи от страната, в която е извършена обработката или преработката?
- 2) При положителен отговор на първия въпрос, различно ли ще е решението в случаите, когато поради считаните за съдържащи неточности фактури и други документи вносът изглежда като извършен въз основа на договор за продажба, но се оказва, че договорът е предвиждал несъществена обработка на материалите с произход от страната на внос срещу цена, която може да бъде определена, и че декларираната митническа стойност не съответства на действителната стойност, която е платена или подлежи на плащане?
- 3) При отрицателен отговор на втория въпрос, различно ли ще е решението в случаите, когато се оказва, че е налице и практика, състояща се в използване с цел злоупотреба на общностните разпоредби, от което заинтересованото лице иска да извлече предимство?
- 4) В случай че се приеме, че членове 29 и 32 от [Митническия кодекс] могат да бъдат приложени в хипотеза като описаната във втория въпрос и когато обективните обстоятелства и субективният елемент от третия въпрос са налице, каква е стойността на съставката (в конкретния случай захарта), която е включена във вношения продукт и е предоставена безплатно от вносителя, ако тази съставка, която не е можело да бъде поставена под режим пасивно усъвършенстване по смисъла на член 146, параграф 1 от [Митническия кодекс], не е произведена от вносителя, но е придобита от него на износната цена (по-ниска от пазарната цена в страната, тъй като спрямо продукта се прилага режимът на възстановявания при износ)?“.

## По преюдициалните въпроси

### *По първия и втория въпрос*

- 31 С първите си два въпроса, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали членове 29 и 32 от Митническият кодекс трябва да бъдат тълкувани в смисъл, че се прилагат при определянето на митническата стойност на стоки, внесени въз основа на договор, който е квалифициран като договор за продажба, но се оказва, че всъщност е договор за обработка или преработка, която не отговаря на условията, предвидени в член 24 от същия кодекс, за да бъдат съответните стоки считани за стоки с произход от страната, където са извършени операциите по обработка или преработка.
- 32 За да се отговори на тези въпроси, е необходимо най-напред да се прецени дали членове 29 и 32 от Митническият кодекс се прилагат само към договорите за продажба, или договорите за обработка или преработка също могат да попадат в приложното поле на тези членове. След това трябва да се провери доколко произходът на стоките съгласно член 24 от същия кодекс се определя при установяването на митническата стойност, с оглед на членове 29 и 32 от този кодекс.
- 33 Като начало следва да се отбележи, че в Митническият кодекс не е дадено определение на понятието „продажба“ и че никъде в този кодекс няма препращане към правото на държавите членки, за да се определят смисълът и обхватът на това понятие.
- 34 Съгласно постоянната практика на Съда както от изискването за еднакво прилагане на правото на Съюза, така и от принципа за равенство следва, че разпоредба от правото на Съюза, чийто текст не съдържа изрично препращане към правото на държава членка с оглед на определяне на нейния смисъл и обхват, трябва по принцип да получи самостоятелно и еднакво тълкуване навсякъде в Европейския съюз, което трябва да бъде направено, като се отчитат контекстът на разпоредбата и целта на разглежданата правна уредба (вж. по-специално Решение от 19 септември 2000 г. по дело *Linster*, C-287/98, Recueil, стр. I-6917, точка 43 и Решение от 11 март 2003 г. по дело *Ansul*, C-40/01, Сборник, стр. I-2439, точка 26).
- 35 Следователно понятието „продажба“, което фигурира в член 29, параграф 1 от Митническият кодекс, е понятие на правото на Съюза и трябва да се тълкува, като се отчитат целта на разглежданата правна уредба и контекстът, в който се вписва цитираният член.
- 36 Колкото до преследваната цел, от постоянната съдебна практика следва, че правната уредба на Съюза относно митническото остойностяване цели да установи справедлива, еднообразна и неутрална система, която изключва използването на произволно определени или фиктивни митнически стойности (Решение от 6 юни 1990 г. по дело *Unifert*, C-11/89, Recueil, стр. I-2275, точка 35, Решение от 19 октомври 2000 г. по дело *Sommer*, C-15/99, Recueil, стр. I-8989, точка 25 и Решение от 16 ноември 2006 г. по дело *Compaq Computer International Corporation*, C-306/04, Recueil, стр. I-10991, точка 30).
- 37 Що се отнася до контекста, в който се вписва член 29 от Митническият кодекс, уместно е да се напомни създадената с този кодекс система с оглед на определянето на митническата стойност на внасяните стоки.
- 38 Така съгласно член 29 митническата стойност на внасяните стоки е договорната им стойност, т.е. действително платената или подлежаща на плащане цена на стоките при продажбата им за износ с местоназначение в митническата територия на Съюза, без обаче да се засягат корекциите, които трябва да бъдат направени в съответствие с членове 32 и 33 от същия кодекс.



- 39 В това отношение Съдът е уточнил, че макар действително платената или подлежаща на плащане цена на стоките по общо правило да е основата за изчисляване на митническата стойност (вж. в този смисъл Решение по дело Sommer, посочено по-горе, точка 22), тази цена е параметър, който евентуално трябва да бъде предмет на корекции, когато тази операция е необходима, за да се избегне определянето на произволна или фиктивна митническа стойност (Решение от 19 март 2009 г. по дело Mitsui & Co. Deutschland, C-256/07, Сборник, стр. I-1951, точка 24).
- 40 Всъщност договорната стойност трябва да отразява реалната икономическа стойност на внесената стока и да отчита всички елементи на тази стока, които имат икономическа стойност (Решение по дело Compaq Computer International Corporation, посочено по-горе, точка 30 и Решение от 15 юли 2010 г. по дело Gaston Schul, C-354/09, Сборник, стр. I-7449, точка 29 и цитираната съдебна практика).
- 41 Когато обаче митническата стойност не може да бъде определена съгласно член 29 от Митническия кодекс чрез договорната стойност на внесените стоки, митническото остойностяване се извършва по реда на разпоредбите на член 30 от споменатия кодекс, като последователно се прилагат методите, предвидени в член 30, параграф 2, букви а), б), в) и г).
- 42 В случай че митническата стойност на внесените стоки не е възможно да бъде определена и въз основа на член 30 от Митническия кодекс, митническото остойностяване се извършва в съответствие с разпоредбите на член 31 от същия кодекс.
- 43 Ето защо както от текста на членове 29—31 от споменатия кодекс, така и от поредността, в която критериите за определяне на митническата стойност трябва да бъдат прилагани съгласно тези членове, следва, че посочените разпоредби са в отношение на субсидиарност. Всъщност само когато митническата стойност не може да бъде определена чрез прилагането на дадена разпоредба следва да се приложи разпоредбата, която непосредствено я следва в установената поредност.
- 44 Доколкото за целите на митническото остойностяване е отдаден приоритет на договорната стойност съгласно член 29 от Митническия кодекс, този метод за определяне на митническата стойност се счита за най-подходящ и най-често използван.
- 45 За да бъде запазен този приоритет, понятието „продажба“, което фигурира в член 29, параграф 1, следва да бъде тълкувано широко.
- 46 Следователно въпросът дали договорното отношение между купувача и продавача трябва да се квалифицира като договор за продажба, или да се счита просто за договор за обработка или за усъвършенстване на внесените стоки, е ирелевантен, при положение че обработката и усъвършенстването, ако има такива, са извършени безплатно от купувача в полза на продавача.
- 47 Това тълкуване впрочем се потвърждава от разпоредбите на член 32 от Митническия кодекс, където са уточнени елементите, които трябва да бъдат прибавени към действително платената или подлежащата на плащане цена за внасяните стоки, за да се определи митническата им стойност.
- 48 В това отношение член 32, параграф 1, буква б), подточка i) по-специално изисква към действително платената или подлежащата на плащане цена да се добави стойността на някои стоки, доставени от купувача безплатно или на намалени цени и използвани при производството и продажбата за износ на внасяните стоки, доколкото тази стойност не е включена в посочената цена.

- 49 Следователно член 32 изрично визира хипотеза като разглежданата в главното производство. Безспорно е всъщност, че двата основни елемента, а именно концентрираният портокалов сок и бялата захар, са били предоставени безплатно на разположение на Агрима и че фактурираната цена за всеки случай на внос представлява единствено разхода за смесването на двата основни елемента.
- 50 При това положение по силата на член 29 от Митническият кодекс митническата стойност на стоките е действително платената за тях цена, без да се засягат корекциите, които трябва да бъдат направени в съответствие с член 32 от същия кодекс.
- 51 От предходните съображения следва, че членове 29 и 32 от Митническият кодекс трябва да бъдат тълкувани в смисъл, че се прилагат при определянето на митническата стойност на стоки, внесени въз основа на договор, който е квалифициран като договор за продажба, но се оказва, че всъщност е договор за обработка или преработка.
- 52 Що се отнася, на второ място, до определянето на произхода на стоките, трябва да се напомни, че съгласно член 24 от Митническият кодекс стоките, чието производство включва участието на повече от една страна, се счита, че произхождат от страната, в която са претърпели последната си съществена, икономически обоснована обработка или преработка в оборудвано за тази цел предприятие и довела до производството на нов продукт или която представлява важен стадий за производството.
- 53 В това отношение Съдът е уточнил, че последната обработка или преработка е съществена само ако полученият от нея продукт притежава специфични свойства и състав, каквито не е имал преди тази обработка или преработка (Решение от 26 януари 1977 г. по дело *Gesellschaft für Überseehandel*, 49/76, Recueil, стр. 41, точка 6).
- 54 Въпросът в коя страна внесените стоки евентуално са претърпели съществена обработка или преработка по смисъла на член 24 от Митническият кодекс обаче не е от решаващо значение, когато митническата стойност на тези стоки е договорната стойност по смисъла на член 29 от същия кодекс, доколкото, видно от точки 37—39 от настоящото решение, тази стойност се определя съобразно критерия за реалната икономическа стойност на посочените стоки, като се вземат предвид различните техни съставни елементи.
- 55 Следователно при определянето на митническата стойност на стоки, внесени въз основа на договор за обработка или преработка, е без значение дали операциите по обработка или преработка отговарят на условията, предвидени в член 24 от Митническият кодекс, за да бъдат тези стоки считани за стоки с произход от страната, където са извършени въпросните операции.
- 56 От друга страна, следва да се приеме за установено, че понятието за произход на стоките може да има отражение върху режима на възстановяванията при износ. Така, що се отнася до Регламент (ЕИО) № 3665/87 на Комисията от 27 ноември 1987 година за определяне на подробни общи правила за прилагане на системата на възстановявания при износа на земеделски продукти (ОВ L 351, стр. 1), Съдът вече е постановил, че съгласно член 5, параграф 1, първа алинея от същия регламент изплащането на възстановяването зависи не само от това дали продуктът е напуснал митническата територия на Съюза, но и от това дали продуктът е внесен в третата страна на износа (Решение от 18 март 2010 г. по дело *SGS Belgium* и др., C-218/09, Сборник, стр. I-2373, точка 40).
- 57 Всъщност целта на член 5, параграф 1 е да се избегнат злоупотребите, които в хипотезата на първа алинея, буква б) от цитираната разпоредба се изразяват по-специално в риска от повторно въвеждане в Съюза на изнесените продукти (Решение от 17 октомври 2000 г. по дело *Roquette Frères*, C-114/99, Recueil, стр. I-8823, точка 17).

- 58 Подобна злоупотреба обаче не би могла да е налице, когато въпросният продукт е претърпял съществена и необратима преработка, в резултат от която той престава да съществува като такъв и се създава нов продукт, попадащ в друга тарифна позиция (Решение по дело *Roquette Frères*, посочено по-горе, точка 19 и Решение от 21 юли 2005 г. по дело *Eichsfelder Schlachtbetrieb*, C-515/03, *Recueil*, стр. I-7355, точка 31).
- 59 Това тълкуване впрочем се потвърждава от член 20, параграф 1 от Регламент № 800/1999, съгласно който възстановяването се счита за недължимо по-специално ако продуктът е повторно внесен в Съюза, без да е бил обект на съществена обработка или преработка по смисъла на член 24 от Митническия кодекс (посочените по-горе Решение по дело *Roquette Frères*, точка 20 и Решение по дело *Eichsfelder Schlachtbetrieb*, точка 32).
- 60 С оглед на съображенията, изложени дотук, на първия и втория въпрос следва да се отговори, че членове 29 и 32 от Митническия кодекс трябва да бъдат тълкувани в смисъл, че се прилагат при определянето на митническата стойност на стоки, внесени въз основа на договор, който е квалифициран като договор за продажба, но се оказва, че всъщност е договор за обработка или преработка. При определянето на тази стойност е без значение дали операциите по обработка или преработка отговарят на условията, предвидени в член 24 от същия кодекс, за да бъдат съответните стоки считани за стоки с произход от страната, където са извършени тези операции.

*По третия и четвъртия въпрос*

- 61 С третия и четвъртия въпрос, които също следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи каква е — в рамките на определянето на митническата стойност съгласно членове 29 и 32 от Митническия кодекс — стойността на стока, за която е ползвано възстановяване при износ, получено в резултат от практика на поведение, която се състои в прилагане на разпоредбите на правото на Съюза с цел неправомерно да се извлече предимство.
- 62 Безспорно в случая под предлог, че се извършва окончателен износ и че преработката била съществена, жалбоподателите са искали да прикрият факта, че в действителност стоките са били предмет на пасивно усъвършенстване. С тази си практика на поведение те са заобиколили действието на член 146, параграф 1 от Митническия кодекс, по силата на който стоките, които дават право да бъде получено възстановяване при износ, не могат да бъдат поставени под режим пасивно усъвършенстване.
- 63 Съгласно постоянната съдебна практика обаче приложното поле на регламентите на Съюза не може да бъде разширено до такава степен, че да обхване и злоупотребите на икономическите оператори (Решение от 11 октомври 1977 г. по дело *Cremer*, 125/76, *Recueil*, стр. 1593, точка 21 и Решение от 11 януари 2007 г. по дело *Vonk Dairy Products*, C-279/05, *Сборник*, стр. I-239, точка 31).
- 64 За да се докаже, че е налице злоупотреба, от една страна, е необходима съвкупност от обективни обстоятелства, от които следва, че въпреки формалното спазване на предвидените в правната уредба на Съюза условия, целта, преследвана с тази правна уредба, не е постигната. От друга страна, необходим е субективен елемент, състоящ се в намерението да се получи предимство от правната уредба на Съюза, като изкуствено се създават условията, нужни за неговото получаване. Може да се счита, че е налице такъв субективен елемент, ако по-специално се докаже, че установеният в Съюза износител, който ползва възстановяванията, и вносителят на стоката в третата страна са сключили тайно споразумение (Решение от 14 декември 2000 г. по дело *Emsland-Stärke*, C-110/99, *Recueil*, стр. I-11569, точки 52 и 53, както и Решение по дело *Eichsfelder Schlachtbetrieb*, посочено по-горе, точка 39).

- 65 Изпълнението на тези две условия следва да се установи от националната юрисдикция, като доказването трябва да е съгласно правилата на националното право, стига да не се накърнява действието на правото на Съюза (Решение по дело Emsland-Stärke, посочено по-горе, точка 54).
- 66 Що се отнася до последиците от установяването на неправомерност, която следва от такава злоупотреба, член 4, параграф 3 от Регламент № 2988/95, който е с общо приложение, постановява, че „[д]ействия, предприети с цел придобиване на облага, насочени против целите на приложимото право на Общността, в случая посредством изкуственото създаване на условията, които се изискват за получаването на такава облага, ще имат за резултат, в зависимост от случая, или невъзможността за получаването на облагата, или нейното отнемане“ (Решение от 4 юни 2009 г. по дело Pometon, C-158/08, Recueil, стр. I-4695, точка 27).
- 67 В това отношение Съдът вече е постановил, че задължението за връщането на облага, недължимо получена чрез неправомерна практика, не представлява санкция, а просто последица от установяването, че условията, необходими за получаване на облагата, произтичаща от правната уредба на Съюза, са били изкуствено създадени, като по този начин са направили получената облага недължима и са оправдали задължението за нейното връщане (вж. в този смисъл посочените по-горе Решение по дело Emsland-Stärke, точка 56 и Решение по дело Pometon, точка 28).
- 68 Следователно вносителят, изкуствено поставил се в положение, което му позволява да получава възстановявания при износ, е длъжен да плати свързаните със съответните продукти мита, което не изключва възможността да му бъдат наложени предвидените в националното законодателство административни, граждански или наказателни санкции.
- 69 Ето защо при определянето на договорната стойност съгласно членове 29 и 32 от Митническият кодекс задължително се взема предвид възстановяването при износ, което износителят неправомерно е ползвал, като изкуствено е създал необходимите условия, за да получи тази облага.
- 70 С оглед на съображенията, изложени дотук, на третия и четвъртия въпрос следва да се отговори, че членове 29 и 32 от Митническият кодекс трябва да бъдат тълкувани в смисъл, че при определянето на митническата стойност трябва да се вземе предвид стойността на възстановяването при износ, което е ползвано за дадена стока и е получено в резултат от практика на поведение, която се състои в прилагане на разпоредбите на правото на Съюза с цел неправомерно да се извлече предимство.

### По съдебните разноски

- 71 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 (шести състав) реши:

- 1) Членове 29 и 32 от Регламент (ЕИО) № 2913/92 на Съвета от 12 октомври 1992 година относно създаване на Митнически кодекс на Общността, изменен с Регламент (ЕО) № 82/97 на Европейския парламент и на Съвета от 19 декември 1996 г., трябва да бъдат тълкувани в смисъл, че се прилагат при определянето на митническата стойност на стоки, внесени въз основа на договор, който е квалифициран като договор за продажба, но се оказва, че всъщност е договор за обработка или преработка. При

определянето на тази стойност е без значение дали операциите по обработка или преработка отговарят на условията, предвидени в член 24 от същия регламент, за да бъдат съответните стоки считани за стоки с произход от страната, където са извършени тези операции.

- 2) Членове 29 и 32 от Регламент № 2913/92, изменен с Регламент № 82/97, трябва да бъдат тълкувани в смисъл, че при определянето на митническата стойност трябва да се вземе предвид стойността на възстановяването при износ, което е ползвано за дадена стока и е получено в резултат от практика на поведение, която се състои в прилагане на разпоредбите на правото на Съюза с цел неправомерно да се извлече предимство.

Подписи