

Дело C-368/21**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

14 юни 2021 г.

Запитваща юрисдикция:

Finanzgericht Hamburg (Германия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

2 юни 2021 г.

Жалбоподател:

R.T.

Отвeтник:

Hauptzollamt Hamburg

Предмет на главното производство

ДДС — Директива 2006/112 — Място на вноса на регистрирано в трета страна транспортно средство, въведено в Съюза в нарушение на митническото законодателство — Допустимост на прилагането по аналогия на член 87, параграф 4 от Регламент № 952/2013 към ДДС при внос

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Тълкуване на правото на Съюза, член 267 ДФЕС

Преюдициални въпроси

- 1) Трябва ли членове 30 и 60 от Директива 2006/112/ЕО да се тълкуват в смисъл, че мястото на вноса от гледна точка на правото в областта на ДДС на регистрирано в трета страна 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 е установено 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 Германия: налище ли е нарушение на Директива 2006/112/ЕО, по-специално на членове 30 и 60 от нея, ако разпоредба на държава членка обяви член 87, параграф 4 от Регламент (ЕО) № 952/2013 за приложим по аналогия към ДДС при внос?

Цитирани разпоредби на правото на Съюза

Директива 91/680/ЕИО от 16 декември 1991 година относно допълнение на общата система на данъка върху добавената стойност и за изменение на Директива 77/388/ЕИО с оглед премахването на фискалните граници, по-специално член 1, точка 6

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, по-специално членове 30 и 60, член 71, параграф 1, втора алинея

Регламент (ЕС) № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета от 9 октомври 2013 година за създаване на Митнически кодекс на Съюза, по-специално член 79, член 87, параграф 4 и член 139

Цитирани национални разпоредби

Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UStG“) от 21 февруари 2005 г., по-специално член 21, параграф 2

Кратко представяне на фактите и производството

- 1 Жалбоподателят оспорва установяването на задължение за ДДС при внос по отношение на превозно средство, въведено на територията на Съюза в нарушение на митническото законодателство.
- 2 През януари 2019 г. жалбоподателят, гражданин на Грузия, който от години е установен и регистриран в Германия, купува в Грузия превозно средство, регистрирано там на негово име. През март 2019 г. той пътува с превозното средство от Грузия за Германия през Турция, България, Сърбия, Унгария и Австрия, без да се яви с превозното средство в митническо учреждение и да го представи на митница в Съюза. В Германия той използва превозното средство за частни и бизнес пътувания, като Hauptzollamt (Главна митническа служба), ответник в главното производство, оспорва

последното. На 28 март 2019 г. при едно от тези пътувания той е проверен от контролен орган на ответника.

- 3 С решение от 13 май 2019 г. ответникът установява задължение на жалбоподателя за мито и 8 460,59 EUR за ДДС при внос. В мотивите към решението ответникът посочва, че в нарушение на задължението му, произтичащо от член 139 от Регламент № 952/2013, жалбоподателят не е представил превозното средство на първата митница на територията на Съюза. Следователно превозното средство било неправомерно въведено на територията на Съюза, поради което възниквало митническо задължение при внос съгласно член 79, параграф 1, буква а) от Регламент № 952/2013. В съответствие с член 79, параграф 3, буква а) от Регламент № 952/2013 длъжник бил жалбоподателят, тъй като имал задължение за представяне на митница. При прилагане по аналогия на посочените митнически разпоредби възниквал ДДС при внос съгласно член 21, параграф 2 от UStG.
- 4 След обжалване по административен ред, по което е постановен отказ, жалбоподателят обжалва това решение.

Кратко представяне на мотивите за преюдициалното запитване

- 5 Запитващата юрисдикция няма съмнения, че съгласно член 79, параграф 1, буква а) от Регламент № 952/2013 е възникнало митническо задължение. Тя обаче изпитва съмнения дали Германия разполага с компетентност за установяването на задължение за ДДС при внос. Това би било така, ако от тълкуването на членове 30 и 60 от Директива 2006/112 следва, че мястото на вноса е в Германия, макар че преди пристигането в Германия жалбоподателят е управлявал превозното средство през няколко държави членки. Първият преюдициален въпрос се отнася именно до това. В противен случай може да се разгледа прилагане по аналогия на член 87, параграф 4 от Регламент № 952/2013. Това е предмет на втория преюдициален въпрос.

По първия преюдициален въпрос

- 6 Съгласно практиката на Съда 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 (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, от 10 юли 2019 г., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, т. 44, и от 3 март 2021 г., VS, C-7/20, EU:C:2021:161, т. 30). 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 (решения от 10 юли 2019 г., *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, т. 48, и от 3 март 2021 г., *VS*, C-7/20, EU:C:2021:161, т. 31).

- 7 Тези решения на Съда са постановени относно стоки, транспортирани през различни държави членки в нарушение на митническото законодателство. В разглеждания случай обаче не става въпрос за транспортирани стоки, а за стока — превозно средство, която сама по себе си е използвана като транспортно средство. Що се отнася до транспортните средства, различни германски данъчни съдилища възприемат посочената по-горе практика на Съда в смисъл, че транспортните средства се включват в икономическия оборот на Съюза в държавата членка, в която за първи път транспортното средство действително се използва. Действително те не са станали „обект на потребление“ по смисъла на член 44 от решение *Federal Express*. Те обаче са използвани, което представлява необходим междинен етап към потреблението. Освен това стоките от трети страни, използвани в Съюза като транспортни средства, се конкурират с предлаганите в Съюза транспортни услуги и услуги по отдаване под наем.
- 8 В съответствие с това в главното производство запитващата юрисдикция прави извода, че превозното средство на жалбоподателя е включено в икономическия оборот на Съюза в България, тъй като там за първи път е използвано в рамките на Съюза като транспортно средство. Ето защо мястото на вноса по смисъла на член 60 от Директива 2006/112 би било там.
- 9 Решението на Съда от 3 март 2021 г., *VS* (C-7/20, EU:C:2021:161), обаче предизвиква съмнения относно това тълкуване на правото. От гледна точка на значението за решаването на спора фактите по него са сходни с тези в разглеждания случай. Най-напред в т. 32 и 33 от това решение Съдът описва положението при колетните пратки, чието облагане е предмет на делото *Federal Express*: В това дело действително било извършено нарушение на митническото законодателство. Впоследствие обаче колетните пратки били транспортирани до крайното им местоназначение в Гърция и там били включени в икономическия оборот. Ето защо — съгласно заключението в решение *Federal Express* — въпреки извършеното в Германия нарушение на митническото законодателство, ДДС при внос не възниквало за първи път там, а в Гърция.
- 10 След това Съдът съпоставя фактите по дело *Federal Express* с фактите по дело *VS*. В това отношение той прави неочакваното за запитващата юрисдикция заключение, че двете дела са сходни: превозното средство, обсъждано по дело *VS*, наистина „фактически е влязло на територията на

Съюза през България“, така че това била държавата членка, в която митническите задължения не били изпълнени (т. 34). Превозното средство обаче „реално било използвано в Германия, държавата членка на пребиваване на VS“. Следователно — съгласно заключението на Съда в т. 35 от решението си по дело VS — превозното средство било включено за първи път в икономическия оборот на Съюза в Германия и поради това ДДС при внос бил възникнал първо там.

- 11 С оглед на посоченото по-горе (т. 6) определение за включване в икономическия оборот запитващата юрисдикция иска да се уточни дали Съдът правилно е възприел, че използването на превозно средство като транспортно средство за целите на транзитното преминаване през държава членка води до включване за първи път в икономическия оборот на Съюза не в тази държава членка, а в държавата членка на пребиваване на водача на превозното средство. В решение VS (т. 35) Съдът се позовава на обстоятелството, че независимо, че обсъжданото превозно средство за първи път е влязло на митническата територия на Съюза в България (*est d'abord entré*), то реално било използвано в Германия (*a été utilisé effectivement*).
- 12 Запитващата юрисдикция счита, че превозното средство в главното производство вече е използвано в България, поради което *за първи път там* е включено в икономическия оборот на Съюза. Всъщност жалбоподателят използва превозното средство за транзитно преминаване през България. Запитващата юрисдикция не вижда по какъв начин използването на превозното средство като транспортно средство — което съгласно решението на Съда по дело VS не може да обоснове включване в икономическия оборот на Съюза — следва да се разграничи от извършените впоследствие пътувания в Германия, които според преценката на Съда по дело VS водят до включване на превозното средство в икономическия оборот (за първи път) там.
- 13 В точка 35 от решение VS Съдът посочва, че Германия е държавата членка на пребиваване на VS. От това би могло да се приеме, че според Съда местоживеенето на лицето, което ползва стоката, е от значение за мястото на включването в икономическия оборот. На запитващата юрисдикция обаче не са известни решения на Съда, по които от значение за включването на стоки в икономическия оборот на Съюза да е държавата членка на пребиваване на съответното лице.

По втория преюдициален въпрос

- 14 Вторият въпрос се поставя само в случай, че мястото на вноса по смисъла на членове 30 и 60 от Директива 2006/112 е в държава членка, различна от Германия. Само тогава е от значение дали въз основа на член 87, параграф 4 от Регламент № 952/2013, който съгласно член 21, параграф 2 от UStG се прилага по аналогия към ДДС при вноса, германските митнически органи са компетентни да установяват задължение за ДДС при внос. Условието,

предвидени в член 87, параграф 4 от Регламент № 952/2013, в случая биха били изпълнени: съгласно приложимия по аналогия член 79, параграф 1, буква а) от Регламента при внос в България задължението за ДДС при внос би се считало за възникнало там. ДДС при внос, което подлежи на събиране в Германия, възлиза на по-малко от 10 000 EUR. Следователно съмнително е само дали прилагането по аналогия на член 87, параграф 4 от Регламента нарушава Директива 2006/112.

- 15 Прилагането по аналогия на член 87, параграф 4 от Регламент № 952/2013 не би противоречало на правото на Съюза, ако самото право на Съюза налага прилагането на тази митническа разпоредба в конкретния случай (по този въпрос буква а). Дори Директива 2006/112 да не налага прилагането по аналогия на член 87, параграф 4, то би било допустимо от гледна точка на правото на Съюза, ако Директивата не го забранява (по този въпрос буква б).

а) Тълкуване на член 71, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112

- 16 Единствената разпоредба на Директива 2006/112, която в разглеждания случай би могла да наложи прилагането на член 87, параграф 4 от Регламент № 952/2013 по отношение на ДДС при внос, е член 71, параграф 1, втора алинея от Директивата. За разлика от член 71, параграф 2 от Директивата, тази разпоредба предполага стоките действително да подлежат на облагане с мита. В случая това е така. По отношение по-специално на този случай член 71, параграф 1, втора алинея предвижда, че „данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато данъчното събитие по отношение на тези налози настъпи и те станат изискуеми“. В член 62, точка 1 от Директива 2006/112 данъчното събитие е определено като обстоятелство, по силата на което се изпълняват правните условия, необходими за настъпването на изискуемостта на ДДС. Съгласно член 62, точка 1 от Директивата ДДС става изискуем, когато се придобие основание да се изисква дължимият данък.
- 17 Запитващата юрисдикция счита, че има две възможности, за да се разбере позоваването на митническото законодателство в член 71, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112. Съгласно по-широкото разбиране разпоредбата се позовава на митническото законодателство по отношение на всички условия за възникването на ДДС. Съгласно по-тясното разбиране разпоредбата се позовава на митническото законодателство само по отношение на момента на възникване на данъчното събитие и изискуемостта на ДДС. Понастоящем Съдът все още не е изразил категорично становище по този въпрос.
- 18 Германският Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) тълкува член 71, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 като изчерпателно позоваване на митническото законодателство. Поради това трябвало да се гарантира, че налозите, които следва да се събират при внос, биха могли да се събират от един и същ орган, опростено и целесъобразно. При това

разбиране член 71, параграф 1, втора алинея изрично би наложил прилагането по аналогия на член 87, параграф 4 от Регламент № 952/2013. Ето защо на втория въпрос би следвало да се отговори отрицателно.

- 19 Запитващата юрисдикция обаче тълкува член 71, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 в смисъл, че той се позовава на митническото законодателство само по отношение на *момента* на възникване на данъчното събитие и изискуемостта на ДДС. Тази идея се подкрепя от текста, историята на възникване и систематиката на разпоредбата.
- 20 Текстът на член 71, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 обвързва възникването на данъчното събитие и изискуемостта на ДДС с митническото законодателство само по отношение на момента им. Текстът на разпоредбата предполага данъчното събитие и изискуемостта на ДДС по смисъла на член 62 от Директивата да са възникнали.
- 21 В разпоредбите, предшестващи член 71, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112, възникването *и* изискуемостта на митническото задължение и на задължението за ДДС първоначално са изрично взаимно обвързани. Едва след изменение с Директива 91/680 обвързването на данъчното събитие и изискуемостта на ДДС при внос и мита е ограничено до момента на възникването.
- 22 Систематичното място на разпоредбата на член 71, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 също отрича идеята за позоваване на митническото законодателство, което се отнася до аспекти, различни от момента на възникването на налога. Така мястото на вноса се разглежда в дял V, глава 4 от Директивата (членове 60 и 61). В този дял е изрично уредено „мястото на облагаемите сделки“. Член 71, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 обаче е в дял VI, който се отнася до „данъчното събитие и изискуемостта на ДДС“.
- 23 Мястото на член 71 в дял V, глава 4 от Директива 2006/112 също подкрепя идеята, че разпоредбата се отнася само до момента на възникването на изискуемостта на ДДС, а не и до мястото му. Тази глава включва два члена (членове 70 и 71). Член 70 от Директивата определя момента, в който данъчното събитие и изискуемостта на ДДС настъпват при внос, докато член 71 от нея предвижда специални правила относно член 70.
- 24 Накрая, идеята за широко разбиране на член 71, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 се отрича и от обстоятелството, че разпоредбите на Директивата относно ДДС при внос биха били неактуални, ако тази разпоредба действително предвижда изчерпателно позоваване на митническото законодателство.
- 25 От практиката на Съда (по-специално от решения от 29 април 2010 г., *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08, EU:C:2010:231, т. 91 и 102, от 11 юли 2013 г., *Harry Winston*, C-273/12, EU:C:2013:466, т. 41, от 2 юни 2016 г., *Eurogate*

Distribution и DHL Hub Leipzig, C-226/14 и C-228/14, EU:C:2016:405, от 1 юни 2017 г., Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, и от 10 юли 2019 г., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, т. 41) запитващата юрисдикция не може категорично да направи заключение дали член 71, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 се позовава на митническото законодателство и по отношение на мястото на възникване на задължението за ДДС.

- 26 Съдът не е отговорил на поставения в случая втори преюдициален въпрос и в решението от 3 март 2021 г., VS (C-7/20, EU:C:2021:161). Действително в посоченото дело запитващата юрисдикция поставя въпроса относно прилагането по аналогия на член 87, параграф 4 от Регламент № 952/2013. Съдът обаче не се произнася по него.

б) Липса на изчерпателно регламентиране на компетентността в Директива 2006/112

- 27 Ако Директива 2006/112 не налага прилагането по аналогия на член 87, параграф 4 от Регламент № 952/2013, се поставя следващият въпрос дали забранява прилагането му по аналогия. Идеята за такава забрана би могла да бъде подкрепена от обстоятелството, че членове 60 и 61 от Директива 2006/112 регламентират мястото на вноса. Запитващата юрисдикция обаче тълкува решения от 2 юни 2016 г., Eurogate Distribution и DHL Hub Leipzig (C-226/14 и C-228/14, EU:C:2016:405), и от 10 юли 2019 г., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), в смисъл че Директива 2006/112 не урежда изчерпателно последиците по отношение на ДДС в случай на нарушение на митническото законодателство. Следователно в тези случаи Съдът има възможност да обвърже вноса от гледна точка на правото в областта на ДДС с неписан елемент на данъчното събитие, а именно включването в икономическия оборот.
- 28 Текстът на член 60 от Директива 2006/112 дава свобода в това отношение. Приложимият по аналогия член 87, параграф 4 от Регламент № 952/2013 не определя място на вноса, което противоречи на член 60 от Директивата, а допуска компетентността на друга държава членка за събирането на ДДС само за целите на ефективното прилагане на изискуемостта на ДДС в размер на не повече от 10 000 EUR. Запитващата юрисдикция счита, че в противен случай ДДС при внос изобщо не би бил предявен. Ако в разглеждания случай Германия не разполага с компетентност за събирането на ДДС при внос, той би трябвало да бъде събран в държавата членка, в която първоначално е възникнал. В това отношение главната митническа служба, ответник в главното производство, посочва, че това често не може да се приложи на практика.