

Дело C-791/22

**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда**

Дата на постъпване в Съда:

28 декември 2022 г.

Запитваща юрисдикция:

Finanzgericht Hamburg (Германия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

6 декември 2022 г.

Жалбоподател:

G.A.

Ответник:

Hauptzollamt Braunschweig

Предмет на главното производство

Цигари от трети държави, предлагани на пазар в Полша, без да са обложени с данък, и препродавани на купувач в Германия — Директива 2006/112/ЕО — Митнически кодекс на Общността — Възможност на данъчните органи в Германия да събират ДДС при внос

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Тълкуване на правото на Съюза, член 267 ДФЕС

Преюдициален въпрос

Налице ли е нарушение на Директива 2006/112/ЕО, по-специално на членове 30 и 60 от нея, ако разпоредба от правото на държава членка обявява член 215, параграф 4 от Регламент (ЕИО) № 2913/92 за приложим по аналогия към данъка върху добавената стойност при внос?

Цитирани разпоредби на правото на Съюза

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, по-специално членове 30, 60, 62, 70, 71

Регламент (ЕИО) № 2913/92 на Съвета от 12 октомври 1992 г. относно създаване на Митнически кодекс на Общността (наричан по-нататък „МКО“), по-специално членове 40, 202, член 215, параграф 4

Цитирани национални разпоредби

Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UStG“), по-специално член 21, параграф 2, който предвижда, че по отношение на данъка върху оборота при внос се прилагат съответно разпоредбите относно митата.

Кратко представяне на фактите и производството

- 1 Жалбоподателят обжалва определения размера на ДДС при внос за контрабандни цигари. На 29 септември 2012 г. жалбоподателят, с местоживее в Полша, купува на пазар в Слубице (Полша) общо 43 760 цигари, които са само с украински и беларуски бандероли. Без да информира митническите служби, той превозва тези цигари в Германия, където на 2 октомври 2012 г. в близост до Брауншвайг ги предава на германския си купувач. При предаването жалбоподателят е арестуван, а цигарите са конфискувани и впоследствие унищожени.
- 2 С акт за установяване на данъчни задължения от 3 февруари 2015 г. ответникът определя за цигарите ДДС при внос в размер на 2 006,38 евро. Посочва се, че цигарите били въведени неправомерно на митническата територия на Съюза. Ето защо възниквало митническо задължение на основание член 202, параграф 1, буква а) от МКО. Тъй като жалбоподателят бил длъжен да знае това, той дължал и съответните мита на основание член 202, параграф 3, трето тире от МКО. При прилагане на посочените митнически разпоредби съгласно член 21, параграф 2 от UStG възниквало данъчно задължение и жалбоподателят ставал длъжник на ДДС при внос. Жалбоподателят обжалва акта за установяване на данъчно задължение.

Кратко представяне на мотивите за преюдициалното запитване

- 3 Преюдициалният въпрос е идентичен с втория преюдициален въпрос по дело C-368/21. В решението от 8 септември 2022 г., Hauptzollamt Hamburg (Място на възникване на ДДС II) (C- 368/21, EU:C:2022:647), Съдът не

отговаря на този въпрос, тъй като той е ирелевантен за разрешаването на спора с оглед на отговора на първия преюдициален въпрос,.

- 4 За разлика от положението по дело C-368/21, запитващата юрисдикция счита, че не е възможно мястото на вноса от гледна точка на правото в областта на ДДС на разглежданите в случая стоки да се намира в Германия. Напротив, мястото на вноса на цигарите е в Полша. Цигарите са несъюзни стоки, тъй като имат украински и беларуски бандероли. Не е известно как са въведени на територията на Полша. Там са включени в икономическия оборот на Съюза, тъй като са предлагани за продажба на полски пазар. Следователно стоките не са под режим транзит като партидите, предмет на дело C-26/18 (решение от 10 юли 2019 г., *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579), или като превозното средство, разглеждано по дело C-368/21. Няма никакви доказателства, че цигарите са предназначени за потребление само извън Полша. Освен това в действителност цигарите са купени от лице с местоживеене в Полша — жалбоподателят. Първи той взема решение да ги препродаде в Германия.
- 5 Поради това запитващата юрисдикция приема, че са налице три облагаеми сделки:
 - (1) Вносът на цигари от трета страна в Полша (член 2, параграф 1, буква г) от Директива 2006/112),
 - (2) Доставка на цигарите от продавача на жалбоподателя на пазара в Слублице (член 2, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112),
 - (3) Вътреобщностното придобиване на цигари в Германия от клиента на жалбоподателя (член 2, параграф 1, буква б), точка iii) от Директива 2006/112).
- 6 Предмет на преюдициалното запитване е само облагането на първата сделка, вносът на цигари в Полша. С оглед на обстоятелството, че задължението за ДДС при внос възниква в Полша, германските митнически органи че биха били компетентни за определянето на размера на ДДС при внос само ако чрез фикцията на член 215, параграф 4 от МКО би могло *mutatis mutandis* да се приеме, че ДДС при внос възниква в Германия. Член 21, параграф 2 от UStG обявява тази митническа разпоредба за приложима по аналогия към ДДС при внос. В разглеждания случай условията на член 215, параграф 4 от МКО са изпълнени *mutatis mutandis*: германският митнически орган, ответник по делото, констатира, че съгласно член 202, параграф 1, буква а) от МКО задължението за ДДС при внос възниква *mutatis mutandis* с неправомерното въвеждане на цигари от трета държава в Полша. Това задължение за ДДС при внос е по-малко от 5 000 евро, а именно 2 006,38 евро. Поради това задължението за ДДС при внос се счита за възникнало в Германия.

- 7 Спорно е обаче дали с прилагането по аналогия на член 215, параграф 4 от МКО, предвидено в член 21, параграф 2 от UStG, се нарушава Директива 2006/112. В този случай член 215, параграф 4 от МКО не би трябвало да се прилага по аналогия към ДДС при внос. Прилагането по аналогия на член 215, параграф 4 от МКО не би противоречало на правото на Съюза, ако самата Директива 2006/112 предвижда прилагането на тази митническа разпоредба в разглежданото положение и дори Директивата за ДДС да не изиска прилагането по аналогия на член 215, параграф 4 от МКО, то би било разрешено от правото на Съюза, ако Директивата за ДДС не го забранява.
- 8 Единствената разпоредба в Директива 2006/112, която в разглеждания случай би могла да наложи прилагането на член 215, параграф 4 от МКО към 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, тъй като съгласно член 202, параграф 1, буква а) от МКО при неправомерно въвеждане на цигари [на територията на Съюза] възниква митническо задължение. Съгласно подпозиция 2402 2090 от Комбинираната номенклатура, изменена с Регламент (ЕС) № 1006/2011 от 27 септември 2011 година митническото задължение се изчислява по ставка 57,6 %. По отношение по-специално на този случай член 2, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 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, параграф 1 от тази директива данъчното събитие е определено като обстоятелство, по силата на което се изпълняват правните условия, необходими за настъпването на изискуемостта на ДДС. Съгласно член 62, параграф 2 от тази директива ДДС става изискуем, когато се придобие основание да се изисква дължимият данък.
- 9 В тази абстрактно формулирана разпоредба данъчното събитие и изискуемостта на ДДС са обвързани в определено отношение с изискуемостта на митото. Запитващата юрисдикция счита, че има две възможности за тълкуване на това позоваване на митническото законодателство. 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.
- 10 Германският Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) тълкува член 71, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 като изчерпателно позоваване на митническото законодателство. Съгласно това тълкуване член 71, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 не само не забранява, но и предвижда прилагането по аналогия на член 215, параграф 4 от МКО. Следователно на преюдициалния въпрос трябва недвусмислено да се отговори отрицателно.

- 11 Запитващата юрисдикция обаче е склонна да приеме, че член 71, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 се позовава на митническото законодателство само по отношение на *момента* на възникване на данъчното събитие и изискуемостта на ДДС. Това тълкуване се подкрепя от текста, генезиса и структурата на правната норма.
- 12 Формулировката 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 съответния времеви момент. Текстът на разпоредбата предполага данъчното събитие и изискуемостта на ДДС по смисъла на член 62 от тази директивата да са възникнали. Такова тясно, съобразено с текста тълкуване на член 71, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 също е разумно, тъй като в митническото законодателство има няколко разпоредби, които се отнасят до момента на възникването на митническото задължение, напр. член 201, параграф 2, членове 202—204, член 209, параграф 2, член 210, параграф 2 и член 211, параграф 2 от МКО. Прилагането по аналогия на тези митнически разпоредби към ДДС при внос би означавало, че в тези моменти възниква и ДДС при внос.
- 13 Генезисът на член 71, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 обаче подкрепя идеята, че нормата предполага данъчното събитие и изискуемостта на ДДС вече да са възникнали. Връзката между мито и ДДС при внос за първи път е уредена в член 7 от Втора директива 67/228/ЕИО за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — Структура и процедури за прилагане на общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 71, 1967 г., стр. 1303). В член 7, параграф 2 от тази директива възникването и изискуемостта на митническото задължение и на задължението за ДДС са изрично обвързани помежду си. В първата редакция на Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1) член 10, параграф 3 гласи почти същото: „При внос данъчното събитие възниква и данъкът става изискуем, когато стоките бъдат внесени на територията на страната, определена съгласно член 3. Когато за вносните стоки се плащат мита [...], държавите членки могат да обвържат данъчното събитие и изискуемостта на данъка със съответното събитие и изискуемост, предвидени за тези общностни такси“ [неофициален превод].
- 14 Член 10, параграф 3 от Шеста директива е изменен с член 1, точка 6 от 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 (ОВ 1991 L 1991 г., стр. 376; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 110). Редакцията на тази разпоредба е почти идентична с приложимата в случая редакция на член 71, параграф 1, втора алинея от

Директива 2006/112. В тази редакция обвързването на данъчното събитие и изискуемостта на ДДС при внос и на мито е ограничено до момента на възникване на мито.

- 15 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 е разгледано в дял V, глава 4 от тази директива (членове 60 и 61). В този дял е изрично уредено „мястото на облагаемите сделки“. Член 71 първа алинея параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 обаче е в дял VI, който се отнася до „данъчното събитие и изискуемостта на ДДС“.
- 16 Мястото на член 71 в дял VI, 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 се състои от два члена (членове 70 и 71). Член 70 определя момента, в който настъпва данъчното събитие и ДДС става изискуем при внос. Не е изненадващо, че съгласно тази разпоредба това е моментът на вноса. Следователно член 70 определя за вноса това, което член 63 регламентира по отношение на доставката на стоки и услуги, а член 68 от Директива 2006/112 — по отношение на вътреобщностното придобиване на стоки: момента на настъпването на данъчното събитие и изискуемостта на данъка.
- 17 Накрая, широкото тълкуване на член 71, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 не се подкрепя от друго систематично съображение: ако тази разпоредба действително съдържа изчерпателно позоваване на митническото законодателство, разпоредбите на Директива 2006/112 относно ДДС при внос биха били безпредметни. По отношение на такъв внос, който подлежи на облагане с мита, всички аспекти на ДДС при внос биха се уреждали само от митническото законодателство. За всеки друг внос, който не подлежи на плащане на такива налози, прилагането на митническото законодателство би следвало от член 71, параграф 2 от Директива 2006/112.
- 18 От практиката на Съда запитващата юрисдикция не може по недвусмислен начин да заключи 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. В решение *Dansk Transport og Logistik*, в отговора си на четвъртия преюдициален въпрос, Съдът, от една страна, подчертава независимостта на мито и ДДС при внос (решение от 29 април 2010 г., *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08, EU:C:2010:231, т. 102). От друга страна, в отговора на третия преюдициален въпрос той уточнява, че възникването на митническото задължение и изискуемостта на митото по същество съвпадат съответно с данъчното събитие за облагане с ДДС и с изискуемостта на този данък (т. 91).

- 19 В решение от 11 юли 2013 г., *Harry Winston* (C-273/12, EU:C:2013:466, т. 41) по отношение на член 71, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 Съдът посочва: „[в] това отношение следва да се напомни, че 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. По-нататък, тази успоредност се потвърждава от обстоятелството, че член 71, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС позволява на държавите членки да обвържат данъчното събитие и изискуемостта на ДДС при внос с митническото събитие и изискуемостта на митата [...]“

- 20 Второто изречение от този абзац би могло да се разбира в смисъл, че Съдът тълкува член 71, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 като изчерпателно позоваване на митническото законодателство. Запитващата юрисдикция обаче има съмнения дали съображенията следва да се тълкуват в този смисъл. В този абзац се цитира съответно решение от 6 декември 1990 г., *Witzemann* (C-343/89, EU:C:1990:445, т. 18), като се заменя само член 10, параграф 3 от Шеста директива с член 71, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112. Решение *Witzemann*, от своя страна, цитира решение от 28 февруари 1984 г., *Einberger* (294/82, EU:C:1984:81, т. 18). Двете цитирани решения обаче са постановени преди изменението на член 10, параграф 3 от Шеста директива с Директива 91/680/ЕИО. Поради обстоятелството, че макар в точка 41 от решение *Harry Winston* Съдът действително да сменя разпоредбите, формулировката ѝ не е адаптирана към текста на член 71, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 (той посочва, че член 71, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС „позволява“ на държавите членки, въпреки че те отдавна за „задължени“ с Директива 91/680/ЕИО), запитващата юрисдикция не иска прибързано да позовава решението си на това твърдение на Съда.

- 21 Накрая, обстоятелството, че макар Съдът да цитира този пасаж в решението от 10 юли 2019 г. (*Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579, т. 41), в него не прави заключението, че възникването на мито не води неминуемо до възникване на ДДС при внос, придава относително значение на точка 41 от решение *Harry Winston*. В това отношение запитващата юрисдикция се позовава на т. 91 от заключението на генералния адвокат Campos Sánchez-Bordona по съединени дела *Eurogate Distribution* и *DHL Hub Leipzig* (C-226/14 и C-228/14, EU:C:2016:1), което точно характеризира аналитичната рамка, в която трябва да се отговори и на поставения в случая преюдициален въпрос.

- 22 В последващите си решения от 2 юли 2016 г., *Eurogate Distribution* (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), Съдът възприема тази аналитична рамка и във всеки отделен случай се интересува дали възникването на ДДС при внос може да бъде оправдано от гледна точка на

правото в областта на ДДС. Тези разсъждения биха били безсмислени, ако член 71, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 би трябвало да се тълкува като изчерпателно позоваване на митническото законодателство. Ако правната норма не може да се тълкува в смисъл, че възникването на митническо задължение почти автоматично води до възникването на задължение за ДДС при внос, няма основания да се приеме, че същата изисква прилагането по аналогия на правилата за компетентност съгласно митническото законодателство към правото в областта на ДДС при внос.

- 23 Освен това запитващата юрисдикция приема, че в решението от 3 март 2021 г., *Hauptzollamt Münster* (Място на възникване на ДДС) (C-7/20, EU:C:2021:161), Съдът все още не е отговорил на преюдициалния въпрос.
- 24 Опорни точки при тълкуването на член 71, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 в крайна сметка могат да бъдат открити в решение от 7 април 2022 г., *Kauno teritorinė muitinė* (C-489/20, EU:C:2022:277), в което Съдът отказва прилагането *mutatis mutandis* на член 124, параграф 1, буква д) от МКО към ДДС при внос.
- 25 Най-напред Съдът повтаря познатата от решенията *Dansk Transport og Logistik* и *Harry Winston* формулировка, че ДДС при внос и митата имат „сходни“ основни характеристики и че е налице успоредност, която се потвърждава от член 71, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 (решение от 7 април 2022 г., *Kauno teritorinė muitinė*, C-489/20, EU:C:2022:277, т. 47). Съдът обаче не отнася успоредността — за разлика от т. 98 от решението *Dansk Transport og Logistik* — към погасяването на задължението за ДДС при внос. Напротив, той посочва, че Директивата за ДДС не урежда погасяването на митническото задължение за контрабандните стоки на основанията, посочени в член 124, параграф 1, буква д) от Регламент № 952/2013 (решение от 7 април 2022 г., *Kauno teritorinė muitinė*, C-489/20, EU:C:2022:277, т. 49).
- 26 Дори в разглеждания случай да не става въпрос за прилагане по аналогия на основанията за погасяване съгласно митническото законодателство, а за правилата за компетентност съгласно митническото законодателство по отношение на ДДС при внос, запитващата юрисдикция разбира решението от 7 април 2022 г., *Kauno teritorinė muitinė* (C-489/20, EU:C:2022:277), в смисъл, че член 71, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 не може да се тълкува като изчерпателно позоваване на митническото законодателство. Само така може да се изясни, че Съдът цитира тази правна норма и посочва последиците от нея за настъпването на изискуемост на мито и ДДС, за да констатира впоследствие празнота в Директивата за ДДС по отношение на погасяването на задължението за ДДС.
- 27 Накрая, запитващата юрисдикция поставя въпроса дали правилото за компетентност, предвидено в Директива 2006/112, е окончателно. Всъщност според запитващата юрисдикция, ако Съдът споделя по-тясното тълкуване

на член 71, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112, това не означава автоматично, че правото на Съюза би забранило на Германия да прилага *mutatis mutandis* член 215, параграф 4 от МКО към ДДС при внос. Всъщност въпросът е дали тази директива в член 71, параграф 1, втора алинея предвижда прилагането по аналогия на член 215, параграф 4 от МКО. Друг е въпросът дали директивата го забранява, тъй като същата следва да се счита за окончателна. Това следва да се определи чрез тълкуване.

- 28 Мястото на вноса се урежда с членове 60 и 61 от Директива 2006/112. Обстоятелството, че правомощията за събиране на мита и ДДС трябва да се анализират поотделно (решение от 29 април 2010 г., *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08, EU:C:2010:231, т. 102) би могло да подкрепя идеята, че членове 60 и 61 са окончателни.
- 29 Въпреки това от практиката на Съда (решения от 2 юни 2016 г., *Eurogate Distribution*, 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) би могло да се изведе и различно тълкуване. Също както по тези дела, в разглеждания случай става въпрос за последиците от гледна точка на правото в областта на ДДС от митническо нарушение и за въпроса коя държава членка е компетентна за събирането на ДДС при внос. Запитващата юрисдикция тълкува тези решения в смисъл, че Директивата за ДДС не урежда окончателно последиците в резултат на митническо нарушение от гледна точка на правото в областта на ДДС. 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 целия Съюз.
- 30 С оглед на това би било възможно Директива 2006/112 да се счита за неокончателна и с оглед на други аспекти на предявяването на ДДС при внос, доколкото ДДС при внос възниква в контекста на митническите задължения. Текстът на член 60 от Директива 2006/112 дава свобода в това отношение. Член 215, параграф 4 от МКО, приложим по аналогия към ДДС при внос, не определя място на вноса, което противоречи на член 60 от Директива 2006/112, 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 5 000 EUR.
- 31 Въпреки това прехвърлянето на компетентността чрез прилагането *mutatis mutandis* на член 215, параграф 4 от МКО би могло да е в противоречие с приложимия по отношение на ДДС принцип на териториалност. Всъщност в съответствие с принципа на териториалната ограниченост на данъците приходите принадлежат на държавата членка, в която се е осъществило крайното потребление (решение от 27 септември 2007 г., *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, т. 37). Действително в разглеждания случай след покупката в Полша жалбоподателят препродава цигарите на купувач в Германия. Поради

обстоятелството обаче, че същите се предлагат за обща продажба в Полша, те са включени в икономическия оборот там.

- 32 В това отношение ДДС се различава от митото, при което принципът на териториалност не е от значение в рамките на Съюза. Всъщност независимо от това в коя държава членка се събират митата, те се дължат на Съюза. Ето защо при митото акцентът се поставя върху ефективното събиране, постигнато чрез член 215, параграф 4 от МКО.

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ