

Дело C-782/23

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

19 декември 2023 г.

Запитваща юрисдикция:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Литва)

Дата на акта за преюдициално запитване:

13 декември 2023 г.

Жалбоподател и въззивник:

„Tauritus“ UAB

Ответник и въззиваем:

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

Встъпила страна:

Kauno teritorinė muitinė

[...]

LIETUVOS VYRIAUSIASIS ADMINISTRACINIS TEISMAS

(Върховен административен съд, Литва)

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

13 декември 2023 г.

[...] Разширен състав на Lietuvos Vyriausiasis Administracinis Teismas (Върховен административен съд, Латвия) [членове на съдебния състав]

разгледа в съдебно заседание в писмено производство по обжалване административното дело, образувано по жалба на частното дружество с ограничена отговорност „Tauritus“, жалбоподател, срещу решението на Vilniaus apygardos administracinis teismas (Окръжен административен съд,

Вилнюс, Литва) от 19 януари 2022 г. по административното дело, образувано по жалба на частното дружество с ограничена отговорност „Tauritus“, жалбоподател, срещу ответника Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Дирекция „Митници“ към Министерството на финансите, Литва) при участието като встъпила страна на Kauno teritorinė muitinė (Митническа служба Каунас, Литва), с която се иска отмяна на решения.

Разширеният съдебен състав

установи следното:

I.

- 1 Настоящото дело се отнася до данъчен спор между жалбоподателя — частното дружество с ограничена отговорност „Tauritus“ (наричано по-нататък „дружеството“), и ответника — Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Дирекция „Митници“ към Министерството на финансите, Литва) (наричана по-нататък „дирекцията“). Настоящият спор се отнася по-специално до частта от доклад за извършена данъчна проверка № 7KM320048M от 14 септември 2017 г. (наричан по-нататък „докладът“) на Митническа служба Каунас, с който след проведената данъчна проверка на дружеството от него се изисква да заплати лихви за забава в размер на 4 853 евро по отношение на данък върху добавената стойност при внос (наричан по-нататък „ДДС“).

Правно основание: правото на Европейския съюз

- 2 Член 15, параграф 2, 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 (наричан по-нататък „Митническият кодекс на Съюза“) гласи:

„2. „Лице, което подава [...] митническа декларация [...] е отговорно за всяко едно от следните:

а) точността и пълнотата на информацията, предоставена в декларацията, уведомлението или заявлението [...]“.

- 3 Член 70 от Митническият кодекс на Съюза гласи по-специално:

„1. Базата за митническата стойност на стоките е договорната стойност, тоест действително платената или подлежащата на плащане цена на стоките при продажбата им за износ с местоназначение в митническата територия на Съюза, коригирана при необходимост.

2. Действително платената или подлежащата на плащане цена е общата сума, която купувачът е платил или трябва да плати на продавача или която

купувачът е платил или трябва да плати на трета страна в полза на продавача за внасяните стоки, и включва всички суми, които са платени или трябва да бъдат платени като условие за продажбата на внасяните стоки.

3. Договорната стойност се прилага, ако е изпълнено всяко едно от следните условия:

[...] б) продажбата или цената не зависят от условия или съображения, които не могат да получат стойностно изражение по отношение на подлежащите на остойностяване стоки; [...]"

- 4 Член 173, параграф 3 от Митническият кодекс на Съюза предвижда, че „[п]о заявление на декларатора, в срок от три години от датата на приемане на митническа декларация, поправката на митническа декларация може да бъде разрешена след вдигане на стоките, с цел деклараторът да изпълни задълженията си, произтичащи от поставянето на стоките под съответния митнически режим“.
- 5 Член 128, параграф 1 от Регламент за изпълнение (ЕС) 2015/2447 на Комисията от 24 ноември 2015 година за определяне на подробни правила за прилагането на някои разпоредби на Регламент (ЕС) № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета за създаване на Митнически кодекс на Съюза (наричан по-нататък „Регламентът за изпълнение“) предвижда, че „[д]оговорната стойност на стоките, продадени за износ с местоназначение в митническата територия на Съюза, се определя в момента на приемане на митническата декларация въз основа на продажбата, извършена непосредствено преди въвеждането на стоките в посочената митническа територия“.
- 6 Член 133 от Регламента за изпълнение предвижда, че „[к]огато по отношение на продажбата или цената на внасяните стоки се прилага условие или съображение, чиято стойност може да се определи спрямо остойностяваните стоки, тази стойност се счита за част от действително платената или подлежащата на плащане цена [...]“.
- 7 Съгласно член 85 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност „[п]о отношение на вноса на стоки, данъчната основа е стойността за митнически цели, определена в съответствие с разпоредбите на Общността, които са в сила“.

Релевантните факти

- 8 На основание заповед от 26 май 2017 г. Митническа служба Каунас извършва данъчна проверка на дружеството за периода от 1 октомври 2015 г. до 30 април 2017 г., в хода на която установява, че през обхванатия от проверката период дружеството е закупило по-специално различни

количества дизелово гориво и гориво за реактивни двигатели от различни доставчици и ги е внесло на територията на Република Литва.

- 9 В сключените договори с доставчиците и в проформа фактурите, издадени на дружеството, е посочена цената, която предварително подлежи на плащане от дружеството за закупуването на стоките (наричана по-нататък „предварителната цена“).
- 10 При декларирането за допускане за свободно обращение и вътрешна употреба на закупеното и внесено гориво в декларациите си за внос дружеството декларира предварителната цена като митническа стойност на стоките. Съответно в декларациите си дружеството посочва код на митническата стойност „6“ за въпросните стоки, т.е. определя стойността, като прилага резервния метод, предвиден в член 74, параграф 3 от Митническият кодекс на Съюза и член 144 от Регламента за изпълнение.
- 11 Съгласно условията на договорите с доставчиците предварителната цена впоследствие е била коригирана, за да се отчетат обстоятелствата, настъпили след вноса на стоките, като например средните цени на горивата на пазара за релевантния период и средния валутен курс за релевантния период. Тази коригирана цена (наричана по-нататък „окончателната цена“) е била договорена между дружеството и неговите доставчици чрез допълнителни споразумения (приложения към договорите), въз основа на които доставчиците са издали коригирани фактури (в зависимост от споменатите по-горе колебания в равнищата на пазарните цени, окончателната цена в някои случаи е била по-висока от предварителната, а в други — по-ниска).
- 12 След като получава тези коригирани фактури от доставчиците, дружеството по своя инициатива подава заявление за корекция на стойността на стоките, декларирана в горепосочените декларации за внос.
- 13 Проверката установява също, че в периода от 29 септември 2016 г. до 1 февруари 2017 г. дружеството е подало в митническата служба 13 декларации за внос (наричани по-нататък „спорните декларации“), в които като митническа стойност на внесените горива (наричани по-нататък „въпросните стоки“) е посочена предварителната цена, договорена с доставчиците. На 6 февруари 2017 г. и на 15 март 2017 г. доставчиците издават на дружеството коригирани фактури (наричани по-нататък „коригираните фактури“), в които са посочени окончателни цени за внесените горива, по-високи от митническата стойност, декларирана в спорните декларации.
- 14 За разлика от други случаи дружеството не е подало заявление до митническите органи за корекция на митническата стойност на стоките в спорните декларации и не е внесло в държавния бюджет допълнителния ДДС при внос преди започването на данъчната проверка (26 май 2017 г.).

- 15 От своя страна, Митническа служба Каунас, като прилага предвидения в член 70, параграф 1 от Митническия кодекс на Съюза метод за определяне на митническата стойност, приема окончателната цена, посочена в коригираните фактури, за митническата стойност на въпросните стоки и, по-специално след извършеното последващо облагане на дружеството изисква от него да заплати лихви за забава на дължим ДДС при внос за периода от датата на приемане на спорните декларации от митническата администрация до датата на доклада (14 септември 2017 г.).
- 16 Данъчният спор относно този акт на местния данъчен орган е разгледан от дирекцията, от Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Комисия по данъчни спорове към правителството на Република Литва) и от Окръжен административен съд Вилнюс, които приемат, че изчисляването на спорните лихви за забава е обосновано.
- 17 С решение от 17 юни 2020 г. Върховният административен съд, Латвия разглежда подадената от дружеството жалба и връща данъчният спор на дирекцията за ново разглеждане, като по същество приема, че данъчният орган неоснователно е изчислил митническата стойност на въпросните стоки, прилагайки метода на „договорната стойност“. Този съд по същество приема, че прилагането на член 70, параграф 1 от Митническия кодекс на Съюза не може да се основава на окончателна цена, която не е била и не е могла да бъде известна към момента на внасянето на въпросните стоки и към момента на подаване на първоначалните декларации.
- 18 С акт от 31 декември 2020 г., след като преразглежда жалбата на жалбоподателя срещу спорната част от доклада, дирекцията потвърждава тази част от решението на Митническа служба Каунас, т.е. потвърждава задължението на жалбоподателя да заплати спорните лихви за забава.
- 19 Този (централен) данъчен орган приема, по-специално, че фактите, разгледани в решенията на Съда на Европейския съюз, на които се е позовал при приемането на посочения по-горе акт от 17 юни 2020 г., се различават от фактите по настоящия данъчен спор, поради което счита, наред с другото, че след като е получило от доставчиците коригираните фактури с окончателната цена, дружеството е било задължено да подаде заявление за корекция на спорните декларации за внос, т.е. да изчисли митническата стойност на стоките в съответствие с член 70, параграф 1 от Митническия кодекс на Съюза, като приеме посочената в коригираните фактури окончателна цена като договорната стойност. Според дирекцията, тъй като дружеството не е изпълнило това задължение преди започването на данъчната проверка, Митническа служба Каунас основателно е коригирала спорните декларации, както е описано по-горе, и е изчислила лихвите за забава от датата на подаване на първоначалните декларации пред митническата администрация.

- 20 Тъй като с решението си от 19 януари 2022 г. Окръжен административен съд Вилнюс потвърждава позицията на дирекцията и отхвърля жалбата на дружеството, жалбоподателят подава жалба пред Върховен административен съд, Латвия.

Разширеният съдебен състав

установи следното:

II.

- 21 С оглед на административната практика на националния данъчен орган, която ясно се илюстрира от обстоятелствата по разглеждания данъчен спор, в конкретния случай се поставя въпросът за тълкуването на член 70 и член 173, параграф 3 от Митническият кодекс на Съюза. Затова в настоящия случай е необходимо да се отправи преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз (наричан по-нататък „Съдът на ЕС“) относно тълкуването на посочените правила на Съюза [...] [основания за отправяне на преюдициално запитване до Съда на ЕС].

Предварителни бележки

- 22 На този етап от производството е важно да се отбележи, първо, че макар спорът по настоящото дело да се отнася само до размера на лихвите за забава, начислени на жалбоподателя, а размерът на лихвите за забава е пряко свързан с размера на просрочения данък и с момента на възникване на задължението за погасяване на данъчното задължение. Следователно, ако например се установи, че митническата стойност, т.е. също облагаемата стойност, е била определена неправилно, в настоящия случай не би било възможно да се обяви, че (част от) спорните лихви за забава са основателно начислени.
- 23 Второ, както беше посочено по-горе, в настоящия случай Митническа служба Каунас е счела за договорна стойност окончателните цени на въпросните стоки, договорени от жалбоподателя с доставчиците след вдигането на въпросните стоки, т.е. приела е декларираната предварителна цена, която впоследствие е била коригирана (променена), за да се отрази окончателната цена като договорната стойност.

23.1. Както признават Митническа служба Каунас и самата дирекция, тази окончателна цена не е била и не е могла да бъде известна на датата на приемане на декларацията от митническата служба (представените договори с доставчиците и обясненията на жалбоподателя, които не се оспорват от данъчния орган, потвърждават, че след определянето на окончателната цена предварителната цена е била коригирана (променена) съобразно средната стойност на пазарните цени, оповестени публично от конкретни институции,

и с оглед на средните колебания на обменните курсове през въпросния период).

23.2. Освен това събраните в хода на данъчната проверка данни също обективно потвърждават, че в някои случаи окончателната цена се е увеличила, а в други е намаляла спрямо предварителната цена (договорената от дружеството с неговите доставчици предварителна цена на датата на приемане на декларацията може впоследствие да се коригира в посока намаление или увеличение).

- 24 Трето, по настоящото дело не са налице доказателства, че разглежданите сделки са свързани с измама, злоупотреба с права или друга форма на укриване на данъци.

По (не)прилагането на метода на „договорната стойност“ за определяне на митническата стойност

- 25 На първо място следва да се провери дали член 70 от Митническият кодекс на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че параграф 1 от него не се прилага, когато към момента на приемане на митническата декларация и въз основа на продажбата, извършена непосредствено преди въвеждането на стоките на митническата територия, е известна само предварително подлежащата на плащане цена, която впоследствие (т.е. след подаването на декларацията и допускането на стоките за свободно обращение) се коригира в посока увеличение или намаление с оглед на обстоятелства, които не зависят от волята на страните по сделката и не са били известни към момента на подаване на декларацията.
- 26 В това отношение следва да се отбележи, че от член 70 от Митническият кодекс на Съюза и член 128, параграф 1 от Регламента за изпълнение разумно може да се предположи, че за да се приложи методът на „договорната стойност“ за определяне на митническата стойност, действително платената или подлежащата на плащане цена трябва да е известна (или да може да бъде установена) към момента на подаване на декларацията пред митническия орган.
- 27 Още повече, член 70, параграф 3, буква б) от Митническият кодекс на Съюза изрично предвижда, че въпросният метод не се прилага, когато продажбата или цената зависи от условия или съображения, които не могат да получат стойностно изражение по отношение на подлежащите на остойностяване стоки. В настоящия случай последващата корекция на предварителната цена представлява (е представлявала) част от „условията на продажба“ на въпросните стоки по смисъла по-специално на тази разпоредба от Митническият кодекс на Съюза (вж. в този смисъл, наред с други, решение на Съда на ЕС от 19 ноември 2020 г., 5th AVENUE Products Trading, C-775/19, EU:C:2020:948, т. 38—42). Окончателната цена обаче, както бе посочено по-горе, не е била известна към момента на подаване на спорните декларации и

е могла да бъде увеличена или намалена впоследствие, т.е. счита се, че въздействието на въпросното условие на продажба върху действително подлежащата на плащане окончателна цена не е било и не е могло да бъде оценено към момента на допускането на тези стоки за свободно обращение.

- 28 Счита се също, че изискването деклараторът да прилага метода на „договорната стойност“, когато действително платената или подлежащата на плащане цена за продадените за износ стоки не може да бъде установена (не е известна) към момента на подаване на декларацията, би било несъвместимо със задължението, предвидено в член 15, параграф 2, буква а) от Митническият кодекс на Съюза. Още повече, посочването в декларацията на предварителна цена, която впоследствие се коригира в посока увеличение или намаление, би могло да доведе до произволна или фиктивна митническа стойност, което би било несъвместимо с прилагането на разглеждания метод за определяне на митническата стойност (вж. в този смисъл например решение на Съда на ЕС от 9 юни 2022 г., *Baltic Master*, C-599/20, EU:C:2022:457, т. 26 и 27 и цитираната съдебна практика).
- 29 Следва да се отбележи също, че в точка 35 от решение *Namamatsu Photonics Deutschland* от 20 декември 2017 г. (C-529/16, EU:C:2017:984) Съдът постановява, че „[...] [не може] за митническа стойност да се приеме уговорена договорна стойност, която се състои, в едната си част, от първоначално фактурирана и декларирана сума, а в другата си част, от фиксирана корекция, извършена след периода на фактуриране, без в края на периода на фактуриране да е възможно да се знае дали корекцията ще се извърши в посока увеличение или намаление“. Въпреки че, както отбелязва дирекцията, фактите, на които се основава делото [...], по което е постановено решение *Namamatsu Photonics Deutschland*, са различни от фактите по настоящото дело, тази преценка се основава на общите принципи на тълкуване на правото, изложени в точки 24—33 от това решение, което води до извода, също и в настоящия случай, че методът на „договорната стойност“ не е могъл да бъде приложен по отношение на дружеството към момента на подаване на спорните декларации (първоначалните декларации).

По задължението за поправка на декларираната митническа стойност на стоките, допуснати за свободно обращение

- 30 Настоящото дело повдига и въпроса дали член 173, параграф 3 от Митническият кодекс на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че деклараторът няма задължение да подаде заявление до митническите органи за корекция на митническата стойност, определена и декларирана в съответствие с член 74 от този кодекс, когато действително подлежащата на плащане цена за стоките, посочена в член 70, параграф 1 от този кодекс — която не е била и не е могла да бъде известна към момента на подаване на декларацията — става ясна след за на тези стоки за свободно обращение.

- 31 В настоящия случай Митническа служба Каунас и дирекцията решават по същество, че след получаването на коригираните фактури дружеството е било задължено да подаде заявление за поправката на спорните декларации и да изчисли митническата стойност на стоките в съответствие с предвидената в член 70, параграф 1 от Митническия кодекс на Съюза процедура, посочвайки като договорна стойност окончателната цена, договорена след подаването на декларациите и допускането на стоките за свободно обращение. Тъй като дружеството не е подало заявление до компетентната митническа служба, Митническа служба Каунас сама е коригирала митническата стойност, както е описано по-горе.
- 32 В това отношение следва да се отбележи най-напред, че член 173, параграф 2 от Митническия кодекс на Съюза установява общото правило, според което след вдигането на стоките, както е в настоящия случай, деклараторът (вносителят) повече няма право да поправя митническата декларация. По изключение член 173, параграф 3 от този кодекс предвижда, че по заявление на декларатора, поправката на митническа декларация може да бъде разрешена след вдигане на стоките, с цел деклараторът да изпълни задълженията си, произтичащи от поставянето на стоките под съответния митнически режим.
- 33 С оглед на тези разпоредби следва да се отбележи, от една страна, че митническата стойност трябва да отразява действителната икономическа стойност на внасяните стоки и да отчита всички елементи на тези стоки, които имат икономическа стойност (вж. в този смисъл, наред с други, решение на Съда на ЕС от 22 април 2021 г., *Lifosa*, C-75/20, EU:C:2021:320, т. 24 и цитираната съдебна практика). От друга страна, от член 173, параграф 3 от Митническия кодекс на Съюза не е видно, че тази разпоредба установява задължение за декларатора, а не право да поиска поправка на декларацията, а думата „поправка“ предполага също, че в декларацията има грешки или неточности, които трябва да бъдат поправени. В това отношение не е сигурно дали неприлагането на метод за определяне на митническата стойност, който не е могъл да бъде приложен към момента на подаване на декларацията, може да се счита за такава грешка или неточност.
- 34 От практиката на Съда на ЕС следва също, наред с друго, че в съответствие с принципа на неоттегляемост на декларация след нейното приемане данните в нея могат да бъдат поправяни само в стриктно описани в правната уредба на Съюза случаи (вж. в този смисъл например решение от 17 септември 2014 г., *Baltic Agro*, C-3/13, EU:C:2014:2227, т. 43 и цитираната съдебна практика), а предвидената в член 173, параграф 3 от Митническия кодекс на Съюза възможност за поправка на декларация трябва да се тълкува стриктно (решение от 8 юни 2023 г., *Zes Zollner Electronic*, C-640/21, EU:C:2023:[457], т. 43).
- 35 В това отношение следва да се отбележи, че член 176, [първа алинея,] буква в) от Митническия кодекс на Съюза възлага на Европейската комисия

задачата да определи процедурата за поправка на митническа декларация след вдигането на стоките в съответствие с член 173, параграф 3. Регламентът за изпълнение обаче, който, както следва от съображение 39 от него, е приет, наред с другото, с цел да се определят „[...] случаите, в които митническа декларация може да бъде изменена след вдигането на стоките [...]“, не предвижда поправка на декларацията в положение като разглежданото по настоящото дело, а именно когато промени в договорите за доставка, направени след подаването на декларацията, водят до установяването на действително подлежащата на плащане цена за стоките. Напротив, например член 130, параграф 3 от Регламента за изпълнение изрично забранява вземането предвид на отстъпки, произтичащи от изменения в договора след датата на приемане на митническата декларация.

III.

1. [...] [задължение за отправяне на преюдициалното запитване съгласно член 267, трета алинея ДФЕС]

2. При тези обстоятелства, за да се разсеят възникналите съмнения относно тълкуването и прилагането на разпоредбите на правото на Съюза, които са релевантни за разглежданите правоотношения по настоящия спор, е целесъобразно да се отправи искане до Съда на ЕС за тълкуване на въпросните разпоредби на Съюза. Отговорът на въпросите, формуирани в диспозитива на настоящото определение, ще е от решаващо значение за настоящото дело, тъй като ще даде възможност да се прецени, като по-специално се гарантира предимство на правото на Съюза, обхватът на задължението на жалбоподателя за ДДС при внос и моментът на възникване на това задължение, т.е. обстоятелствата, с които, наред с друго, е пряко свързана възможността на данъчния орган да начисли лихви за забава върху този данък.

С оглед на изложените по-горе съображения [...] [позоваване на процесуални разпоредби] [...] настоящият съдебен състав

определи:

[...] [стандартна процедурна формулировка]

Отправя до Съда на Европейския съюз следните преюдициални въпроси:

1) Трябва ли член 70 от Регламент (ЕС) № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета от 9 октомври 2013 година за създаване на Митнически кодекс на Съюза да се тълкува в смисъл, че параграф 1 от този член не се прилага по отношение на положение като разглежданото по настоящото дело, когато към момента на приемане на митническата декларация и въз основа на продажбата, извършена непосредствено преди въвеждането на стоките на митническата територия, е известна само предварително подлежащата на плащане

цена, която впоследствие (т.е. след подаването на декларацията и допускането на стоките за свободно обращение) се коригира, като се увеличава или намалява в контекста на обстоятелства, които не зависят от волята на страните по сделката и не са били известни към момента на подаване на декларацията?

- 2) Трябва ли член 173, параграф 3 от Регламент (ЕС) № 952/2013 да се тълкува в смисъл, че деклараторът няма задължение да подаде заявление до митническите органи за корекция на митническата стойност, определена и декларирана в съответствие с член 74 от този регламент, когато действително подлежащата на плащане цена за стоките, посочена в член 70, параграф 1 от този регламент, която не е била и не е могла да бъде известна към момента на подаване на декларацията, става ясна след допускането на тези стоки за свободно обращение?

[...] [стандартна процедурна формулировка и членове на съдебния състав]
[...]

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ