



## Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

Е. ТАНЧЕВ

представено на 6 октомври 2021 година<sup>1</sup>

**Дело C-489/20**

**UB**

**срещу**

**Kauno teritorinė muitinė,**

**встъпили страни:**

**Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos**

(Преюдициално запитване, отправено от Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas  
(Върховен административен съд, Литва))

„Преюдициално запитване — Митнически кодекс на Съюза — Контрабандни стоки, задържани и впоследствие отнети след въвеждане на митническата територия на Съюза —  
Погасяване на митническо задължение — Последици за облагането с акциз и ДДС“

1. Разглежданото преюдициално запитване, отправено от Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Върховен административен съд, Литва), се отнася най-вече до тълкуването на решение на Съда от 29 април 2010 г., *Dansk Transport og Logistik*<sup>2</sup>. По-специално то се отнася до погасяването на митническо задължение във връзка със стоки, внесени незаконно в Европейския съюз, които са задържани от митническите органи не в митническо учреждение или в свободната зона при въвеждането им на митническата територия на Съюза, а по време на превоза им с автомобилен транспорт през съответната държава членка, след като незаконно е пресечена границата на държава членка, която се явява и граница на Съюза<sup>3</sup>, след като е преминато първото митническо бюро, разположено във вътрешността на митническата територия на Съюза, без стоките да бъдат представени пред митническите органи<sup>4</sup>.

2. Решение *Dansk Transport og Logistik* обаче се отнася до класическия случай на откриване на такива стоки от митническите органи при въвеждането им на митническата територия на Съюза, било в първото митническо бюро след влизането или в свободната зона. Следователно възниква въпросът дали принципите, изведени в решение *Dansk Transport og Logistik* относно погасяването на митническо задължение с оглед на задържането и последващото отнемане на такива стоки, са приложими към делото в главното производство?

<sup>1</sup> Език на оригиналния текст: английски.

<sup>2</sup> C-230/08, EU:C:2010:231 (наричано по-нататък „решение *Dansk Transport og Logistik*“).

<sup>3</sup> Вж. също например решение от 5 март 2015 г., *Prankl* (C-175/14, EU:C:2015:142).

<sup>4</sup> Решение от 7 март 2019 г., *Suez II* (C-643/17, EU:C:2019:179, т. 47 и цитираната съдебна практика). Вж. също решение *Dansk Transport og Logistik*, точка 50.

3. Второ и във връзка с посоченото, разглежданият проблем се урежда от член 124, параграф 1, буква д) от Регламент (ЕС) № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета от 9 октомври 2013 година за създаване на Митнически кодекс на Съюза<sup>5</sup>, докато към момента на постановяване на решението по дело Dansk Transport og Logistik това положение се е уреждало от член 233, параграф 1, буква г) от Регламент (ЕИО) № 2913/92 на Съвета от 12 октомври 1992 година относно създаване на Митнически кодекс на Общността<sup>6</sup>. Текстът на член 124, параграф 1, буква д) от Митническия кодекс на Съюза не е идентичен с текста на член 233, параграф 1, буква г) от Митническия кодекс на Общността. Следователно и този елемент е релевантен, за да се определи дали разглежданото в главното производство митническо задължение е погасено със задържането на стоките по време на превоза им с автомобилен транспорт през територията на държава членка.

4. От това произтичат още два въпроса. Облагането на внесените стоки с акциз се урежда от член 2, буква б) и член 7 от Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО<sup>7</sup>. Начисляването на данък върху добавената стойност (ДДС) върху внесените стоки се урежда от член 2, параграф 1, буква г) и от член 70 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност<sup>8</sup>. Ако разглежданото митническо задължение в главното производство всъщност следва да се счита за различно в съответствие с член 124, параграф 1, буква д) от Митнически кодекс на Съюза, изискуеми ли са все пак акциз и ДДС?

5. Стигам до извода, че макар митническото задължение да е погасено в главното производство, по изложените по-долу причини остават изискуеми както акцизът, така и ДДС. В последващия анализ се съобразяват изведените от съдебната практика правила, съгласно които правомощията за събиране на мита, на акцизи и на ДДС следва да се анализират поотделно<sup>9</sup>.

<sup>5</sup> ОВ L 269, 2013 г., стр. 1 (наричан по-нататък „Митническият кодекс на Съюза“).

<sup>6</sup> ОВ L 302, 1992 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 5, стр. 58 (наричан по-нататък „Митническият кодекс на Общността“).

<sup>7</sup> ОВ L 9, 2009 г., стр. 12 (наричана по-нататък „Директивата за акциза“). Директива 92/12/ЕИО от 25 февруари 1992 година относно общия режим за продукти, подлежащи на облагане с акциз, и държането, движението и мониторинга на такива продукти (ОВ L 76, 1992 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129) е релевантният акт, в сила към момента на постановяване на решение Dansk Transport og Logistik. Вж. по-специално член 4, член 5, параграфи 1 и 2 и членове 6—9 от Директива 92/12/ЕИО.

<sup>8</sup> ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“). Към момента на постановяване на решението по дело Dansk Transport og Logistik този въпрос се е уреждал от член 6, параграф 1, член 7 и член 10, параграф 3 от 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), изменена с Директива 1999/85/ЕО на Съвета от 22 октомври 1999 г. (ОВ L 277, 1999 г., стр. 34) (наричана по-нататък „Шеста директива“).

<sup>9</sup> Решение от 3 март 2021 г., Hauptzollamt Münster (Място на възникване на ДДС) (C-7/20, EU:C:2021:161, т. 23 и цитираната съдебна практика).

## I. Правна уредба

### A. Правото на Съюза

6. Член 79 от Митническия кодекс на Съюза е озаглавен „Възникване на митническо задължение при неизпълнение“. В параграф 1, буква а) от него се предвижда по-специално следното:

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

а) едно от задълженията, установени в митническото законодателство във връзка с въвеждането на несъюзни стоки на митническата територия на Съюза [...]“.

7. Член 124 („Погасяване“) от Митническия кодекс на Съюза предвижда в параграф 1, буква д) следното:

„[...] митническото задължение при внос или износ се погасява по някой от следните начини: [...]“

д) когато стоки, подлежащи на облагане с вносни или износни мита, са конфискувани или задържани и по същото време или впоследствие са отнети [...]“.

8. Член 198 от Митническия кодекс на Съюза е озаглавен „Мерки, които следва да бъдат предприети от митническите органи“. В параграф 1, буква а) от него се предвижда:

„Митническите органи предприемат всички необходими мерки за разпореждане със стоките, включително отнемане и продажба или унищожаване, [...]“

а) когато едно от задълженията, установени в митническото законодателство за въвеждането на несъюзни стоки на митническата територия на Съюза, не е изпълнено или стоките са били отклонени от митнически надзор [...]“.

9. Член 2, буква б) от Директивата за акциза предвижда:

„Акцизните стоки подлежат на облагане с акциз в момента на [...] тяхното внасяне на територията на Общността“.

10. Член 7 от Директивата за акциза гласи:

„1. Задължението за акциз възниква от момента на освобождаването за потребление в съответната държава членка.

2. За целите на настоящата директива „освобождаване за потребление“ представлява всяко:

[...]

г) внасяне на акцизни стоки, включително нередовно внасяне, освен ако веднага след внасянето акцизните стоки не са поставени под режим отложено плащане на акциз“.

11. Член 2, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС гласи:

„Следн[ата] сделк[а] подлеж[и] на облагане с ДДС: [...]

г) вносът на стоки“.

12. Член 70 от Директивата за ДДС гласи:

„Данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките се внесат“.

### **Б. Литовското право**

13. Съгласно член 93 (озаглавен „Погасяване на данъчното задължение“), параграф 2, точка 3 от Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Закон на Република Литва за данъчната администрация) (изменен със Закон № IX-2112 от 13 април 2004 г.) „всяко задължение във връзка с данъчното облагане, администрирано от митническите служби, се погасява и когато [...] стоките са задържани в момента на тяхното *неправомерно навлизане* и са отнети в този или в по-късен момент“.

14. Съгласно акта за преюдициално запитване, за да се отчете промяната в подхода на националния законодател по отношение на момента на погасяване на задължението за плащане на акциз и ДДС при внос, следва да се отбележи, че член 93, параграф 2 от Закона на Република Литва за данъчната администрация е отменен на 1 януари 2017 г. и в сила влизат следните национални разпоредби, приети по-специално с оглед на Митническия кодекс на Съюза:

– Член 20, параграф 2 от Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (Закон на Република Литва за акцизите) (изменен със Закон № XII-2696 от 3 ноември 2016 г.), който предвижда, че задължението за плащане на акциз на митническите власти се погасява *съответно* в случаите, посочени в член 124, параграф 1, букви г)—ж) от Митническия кодекс на Съюза [...],

– Член 121, параграф 2 от Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Закон на Република Литва за данъка върху добавената стойност) (изменен със Закон № XII-2697 от 3 ноември 2016 г.), който предвижда, че задължението за плащане пред митническите власти на ДДС при внос се погасява *съответно* в случаите, посочени в член 124, параграф 1, букви г)—ж) от Митническия кодекс на Съюза [...].

## **II. Фактите, производството и преюдициалните въпроси**

15. На 22 септември 2016 г. жалбоподателят в производството пред запитващата юрисдикция, като част от група със съучастници, организира на отдалечено място на литовска територия незаконен внос (контрабанда) на акцизни стоки с произход от Беларус. Шест хиляди пакета цигари (наричани по-нататък „разглежданите стоки“) са хвърлени през държавната граница и прибрани. В същия ден моторното превозно средство, превозващо тези стоки на територията на Литва, е спряно принудително от служители на граничната полиция и цигарите, намерени в превозното средство, са задържани на 22 септември 2016 г.

16. С присъда от 23 януари 2017 г., постановена по наказателно дело от Vilniaus apygardos teismas (Районен съд Вилнюс, Литва), жалбоподателят е осъден за престъпление по националното наказателно право и му е наложена глоба в размер на 16 947 EUR. Решено е също разглежданите стоки да бъдат конфискувани, а на компетентните органи е разпоредено да ги унищожат. Това се случва една година след задържането на стоките на 22 септември 2016 г.<sup>10</sup>

17. С оспорваното решение, произнесено въз основа на тази присъда, митническа служба Каунас признава жалбоподателя за отговорен (солидарно с други лица) за плащането на митническо задължение и установява данъчно задължение в размер на 10 237 EUR за акциз и 2 679 EUR за ДДС при внос, както и съответно 1 674 EUR и 438 EUR за лихвите за забава върху посочените данъчин задължения. На основание на член 124, параграф 1, буква д) от Митническият кодекс на Съюза местната данъчна администрация не изчислява и не установява митническо задължение при внос на стоки по отношение на жалбоподателя, като приема, че митническото задължение е погасено.

18. С решение № 1A-199 от 9 май 2018 г. решението на митническа служба Каунас е потвърдено.

19. Жалбоподателят оспорва това решение пред Vilniaus apygardos administracinis teismas (Окръжен административен съд, Вилнюс, Литва), като изтъква по същество, че поради наличието на основание за погасяване на митническото задължение по силата на член 124, параграф 1, буква д) от Митническият кодекс на Съюза, неговото задължение да плати акциз и ДДС при внос върху разглежданите стоки, които са били неправомерно въведени на митническата територия на Съюза, също било погасено. Тези доводи на жалбоподателя се основават по-специално на тълкуването, което Съдът е дал в решение Dansk Transport og Logistik.

20. С решение от 30 октомври 2018 г. Vilniaus apygardos administracinis teismas (Окръжен административен съд, Вилнюс) отхвърля жалбата на жалбоподателя като неоснователна. Този съд приема по-специално, че основанията за погасяване на задължението за плащане на акциз и/или ДДС при внос не попадат в приложното поле на Митническият кодекс на Съюза, и като отказва да подложи на преценка доводите на жалбоподателя във връзка с тълкуването, дадено в решението Dansk Transport og Logistik, той по-специално отбелязва, че това решение на Съда е било постановено за целите на тълкуването на Митническият кодекс на Общността, чиито разпоредби не били относими в настоящия случай, тъй като действащият акт е Митническият кодекс на Съюза.

21. Жалбоподателят подава жалба пред Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Върховен административен съд, Литва), който поставя следните преюдициални въпроси:

„1. Следва ли член 124, параграф 1, буква д) 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 митническото задължение се погасява, когато в случай като разглеждания контрабандни стоки са задържани и впоследствие отнети, след като вече са били неправомерно въведени (освободени за потребление) на митническата територия на Европейския съюз?

<sup>10</sup> Съгласно писменото становище на Комисията.

2. При утвърдителен отговор на първия въпрос, следва ли член 2, буква б) и член 7, параграф 1 от Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО, както и член 2, параграф 1, буква г) и член 70 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност да се тълкуват в смисъл, че задължението за заплащане на акциз и/или ДДС не се погасява, когато в случай като разглеждания контрабандни стоки са задържани и впоследствие отнети, след като са били неправомерно въведени (освободени за потребление) на митническата територия на Европейския съюз, дори когато митническото задължение е било погасено на основание, предвидено в член 124, параграф 1, буква д) от Регламент (ЕС) № 952/2013?<sup>11</sup>.

22. Писмени становища пред Съда представят Италианската република, Република Литва и Европейската комисия. Съдебно заседание не е проведено.

### III. Анализ

#### A. Отговорът на първия въпрос

23. На въпрос 1 следва да се отговори, че член 124, параграф 1, буква д) от Митническият кодекс на Съюза следва да се тълкува в смисъл, че митническото задължение се погасява в случай като разглеждания, когато незаконно внесени стоки са задържани и впоследствие отнети, след като вече са били неправомерно въведени на митническата територия на Европейския съюз.

24. Това е така поради следните причини.

25. В главното производство несъмнено възниква митническо задължение. Съгласно член 79, параграф 1, буква а) от Митническият кодекс на Съюза „[м]итническо задължение при внос на стоки, подлежащи на облагане с вносни мита, възниква при неизпълнение на [...] едно от задълженията, установени в митническото законодателство във връзка с въвеждането на несъюзни стоки на митническата територия на Съюза“. Член 139, параграф 1 от Митническият кодекс на Съюза е озаглавен „Представяне на стоки на митницата“ и гласи, че „[с]токите, които се въвеждат на митническата територия на Съюза, се представят незабавно при пристигането им в определеното митническо учреждение или на друго място, определено или одобрено от митническите органи, или в свободната зона, от едно от следните лица: а) лицето, което е въвело стоките на митническата територия на Съюза; б) лицето, от чието име или за чиято сметка действа лицето, което е въвело стоките на тази територия; в) лицето, което поема отговорност за превоза на стоките след тяхното въвеждане на митническата територия на Съюза“<sup>11</sup>.

26. Съгласно установената практика на Съда във връзка с Митническият кодекс на Общността задължението за „представяне“ е имало за цел „митническите органи [да бъдат] уведомени не само за пристигането на стоките, но и за всички релевантни данни относно вида на изделията и продуктите, за които става въпрос, както и за количеството на тези

<sup>11</sup> Член 5, точка 33 от Митническият кодекс на Съюза гласи, че „представяне на стоки на митницата“ означава уведомяването на митническите органи за пристигането на стоки в митническото учреждение или на всяко друго място, определено или одобрено от митническите органи и разположението на тези стоки за митнически контрол“.

стоки. Всъщност именно тази информация позволява правилното идентифициране на стоките с оглед на тарифното им класиране и евентуалното изчисляване на вносните сборове<sup>12</sup>. Обстоятелството, че определени стоки са били скрити на тайни места в превозното средство, с което са били транспортирани, не води до освобождаване от това задължение<sup>13</sup>.

27. Наличието на несъюзни стоки на митническата територия на Съюза води до опасността тези стоки да бъдат пуснати в икономическо обращение в държавите членки, без да се извърши митническото им оформяне<sup>14</sup>. Следователно налагането на митническо задължение е обосновано например когато изчезването на стоките създава опасност от включването им в икономическия оборот на Съюза<sup>15</sup>.

28. Следва обаче да се отбележи, че в главното производство този риск е минимален, тъй като стоките са задържани в деня, в който са внесени, макар и след въвеждането им на митническата територия на Съюза, без да бъдат представени пред митническите органи<sup>16</sup>. Както вече бе отбелязано, въпреки че това поражда митническо задължение (вж. т. 25 по-горе), при което задължението възниква едновременно с неправомерното въвеждане<sup>17</sup>, краткият срок, в който стоките вече са преминали първото митническо бюро, разположено на митническата територия на Съюза, без да бъдат представени пред митническите органи<sup>18</sup>, и са били превозвани само през литовската територия, означава, че опасността от включването им в икономическия оборот на Съюза е изчезнала почти непосредствено след незаконното им въвеждане<sup>19</sup>. Всъщност в писменото становище на Комисията се посочва, че само ако стоките са действително включените в икономическия оборот на Съюза се стига до възникване на митническо задължение<sup>20</sup>.

29. Освен това член 124, параграф 1, буква д) от Митническият кодекс на Съюза гласи, че „[...] митническото задължение при внос или износ се погасява по някой от следните начини: [...] когато стоки, подлежащи на облагане с вносни или износни мита, са конфискувани или задържани и по същото време или впоследствие са отнети [...]“.

30. Основната разлика между тази разпоредба и разпоредбата, действаща към момента, в който е постановено решението по дело *Dansk Transport og Logistik*, а именно член 233, буква г) от Митническият кодекс на Общността, се състои в това, че в последната норма

<sup>12</sup> Решение от 2 април 2009 г., *Elshani* (C-459/07, EU:C:2009:224, т. 22 и цитираната съдебна практика). По отношение на превозването до подходящото митническо бюро или до свободна зона и изчисляването на сборовете вж. скорошното решение от 7 март 2019 г., *Suez II* (C-643/17, EU:C:2019:179, т. 45 и 46).

<sup>13</sup> Решение от 2 април 2009 г., *Elshani* (C-459/07, EU:C:2009:224, т. 23 и цитираната съдебна практика).

<sup>14</sup> Решение от 15 юли 2010 г., *Skatteministeriet/DSV Road A/S* (C-234/09, EU:C:2010:435, т. 31 и цитираната съдебна практика).

<sup>15</sup> Решение от 15 май 2014 г., *X* (C-480/12, EU:C:2014:329, т. 35 и цитираната съдебна практика), що се отнася до тълкуването на член 203 от Митническият кодекс на Съюза.

<sup>16</sup> Решение от 2 април 2009 г., *Elshani* (C-459/07, EU:C:2009:224, т. 24 и 25). Вж. също решение *Dansk Transport og Logistik*, точка 48 и решение от 7 март 2019 г., *Suez II* (C-643/17, EU:C:2019:179, т. 47).

<sup>17</sup> Решение от 2 април 2009 г., *Elshani* (C-459/07, EU:C:2009:224, т. 27). Този принцип е развит във връзка с тълкуването на член 202 от Митническият кодекс на Общността.

<sup>18</sup> Решение от 7 март 2019 г., *Suez II* (C-643/17, EU:C:2019:179, т. 47 и цитираната съдебна практика). Решение *Dansk Transport og Logistik*, точка 50.

<sup>19</sup> Вж. фактическото положение в решение от 15 май 2014 г., *X* (C-480/12, EU:C:2014:329). Това дело се отнася до тълкуването на член 203 от Митническият кодекс на Съюза.

<sup>20</sup> Всъщност в писменото становище на Италианската република се поддържа, че единствената причина, поради която митническото задължение може да се счита за погасено по делото в главното производство, произтича от невъзможността стоките да бъдат пуснати на пазара. В противен случай митническото задължение продължава да е налице.

погасяването на митническото задължение е обвързано с момента на вноса, докато при член 124, параграф 1, буква д) от Митническия кодекс на Съюза това не е така. Член 233, параграф 1, буква г) от Митническия кодекс на Общността гласи:

„Без да се засягат действащите разпоредби за погасяването по давност на митническото задължение, както и за неплащането на размера на митническото задължение при обявена със съдебно решение несъстоятелност на длъжника, митническото задължение се погасява:

[...]

г) когато стоки, за които е възникнало митническо задължение съгласно член 202, са задържани *при* неправомерното им въвеждане и веднага или впоследствие са отнети в полза на държавата“<sup>21</sup>.

31. Тази разпоредба е тълкувана от Съда в решение *Dansk Transport og Logistik*. Съдът постановява, първо, че „задържането на такива стоки наред с непосредственото или последващото им отнемане по смисъла на член 233, първа алинея, буква г) от Митническия кодекс [на Общността] може да доведе до погасяване на митническото задължение само ако това задържане е извършено, преди посочените стоки да преминат зоната, в която се намира първото митническо бюро, разположено във вътрешността на митническата територия на Общността“<sup>22</sup>. Той добавя, че „[и]зземането и унищожаването на тези стоки обаче са извършени при преминаването на границата между Германия и Дания, с други думи след, а не при „неправомерното въвеждане“. Ето защо фактите по този случай изглеждат не се отнасят към хипотезата на член 233, първа алинея, буква г) от Митническия кодекс [на Общността]“<sup>23</sup>.

32. Второ, по-нататък в решение *Dansk Transport og Logistik* се приема, че „задържането“ на стоките по смисъла на член 233, първа алинея, буква г) от Митническия кодекс [на Общността] следва да се разбира като действие на компетентните органи, с което те си осигуряват фактическата власт върху стоките, така че същите да преминат под митнически надзор и практически да се възпрепятства пускането им в икономическо обращение в държавите членки“<sup>24</sup>. В главното производство това се случва едва след като незаконно внесените стоки са преминали първото митническо бюро, разположено във вътрешността на митническата територия на Съюза, без да бъдат представени пред митническите органи<sup>25</sup>, макар и в същия ден, в който са пресекли границата на територията на Съюза.

<sup>21</sup> Курсивът е мой.

<sup>22</sup> Решение *Dansk Transport og Logistik*, точка 53.

<sup>23</sup> Пак там, точка 59. Вж. също по-специално точки 33 и 34 от решение от 2 април 2009 г., *Elshani* (C-459/07, EU:C:2009:224): „Всъщност именно в митническите бюро, които са стратегически разположени при входните пунктове на външните граници, властите най-добре могат да осъществят интензивен контрол на влизащите в митническата територия на Общността стоки, за да се избегне както нелоялната конкуренция по отношение на общностните производители, така и загубата на бюджетни постъпления, произтичаща от измамите при внос. От това следва, че задържането на стоките, въведени на митническата територия на Общността в нарушение на изискванията на членове 38—41 от Митническия кодекс [на Общността], което се извършва след първото митническо бюро, разположено във вътрешността на тази територия, и което на практика се извършва случайно, не може да доведе до погасяване на митническото задължение по смисъла на член 233, първа алинея, точка г) от Митническия кодекс [на Общността]“.

<sup>24</sup> Решение *Dansk Transport og Logistik*, точка 61.

<sup>25</sup> Решение от 7 март 2019 г., *Suez II* (C-643/17, EU:C:2019:179, т. 47 и цитираната съдебна практика). Вж. също решение *Dansk Transport og Logistik*, точка 50.



33. Склонен съм обаче да приема доводите в писмените становища на Република Литва и на Комисията в смисъл, че моментът на задържането на незаконно внесените стоки е без значение за преценката на погасяването на митническото задължение по член 124, параграф 1, буква д) от Митническия кодекс на Съюза.

34. Първо, това ясно личи от текста на разпоредбата. Както е загатнато в писменото становище на Италия, макар разпоредбите на правото на Съюза, с които се погасяват митническите задължения, да следва да се тълкуват стриктно, за да се защитят собствените ресурси на Съюза<sup>26</sup>, член 124, параграф 1, буква д) от Митническия кодекс на Съюза просто не съдържа думата „при“, за разлика от член 233, параграф 1, буква г) от Митническия кодекс на Общността<sup>27</sup>.

35. Второ, склонен съм да приема доводите в писмените становища на Република Литва и на Комисията<sup>28</sup> в смисъл, че генезисът на член 124, параграф 1, буква д) от Митническия кодекс на Съюза подкрепя буквалното тълкуване на тази разпоредба. Митническият кодекс на Общността представлява втвърдяване на правото в сравнение с акта, който е бил в сила преди това, а Митническият кодекс на Съюза се връща към по-ранен модел, в който критерият за погасяване на митническото задължение е отнемането на разглежданите неправомерно внесени стоки<sup>29</sup>. Както се посочва в писменото становище на Комисията, в този контекст<sup>30</sup> би изглеждало в противоречие с ясения политически избор на Съюза, ако моментът на задържане на неправомерно внесените стоки оставаше релевантен за погасяването на митническото задължение.

36. Трето, целта на погасяването на митническото задължение може да се счита за една и съща съгласно Митническия кодекс на Съюза и съгласно Митническия кодекс на Общността. Целта на член 233, първа алинея, буква г) от Митническия кодекс на Общността е да се избегне облагането, когато стоката, макар и въведена неправомерно на територията на Общността, не е могла да бъде пусната на пазара и следователно не е

<sup>26</sup> Решение от 17 февруари 2011 г., Berel и др. (C-78/10, EU:C:2011:93, т. 46 и цитираната съдебна практика).

<sup>27</sup> Няма никакво езиково различие между текста на член 124, параграф 1, буква д) от Митническия кодекс на Съюза на английски език и например текстовете на френски, български, италиански, испански, шведски, португалски, немски, полски, чешки и словашки език.

<sup>28</sup> В допълнение към генезиса на този член Комисията се позовава на уводното обяснение към Модернизирания митнически кодекс от 23 февруари 2005 г. (TAXUD/447/2004 Rev 2), съгласно което целта на изменението на член 233 от Митническия кодекс на Общността е да се премахне допълнителното условие „avant qu'il en ait été donné mainlevée“ (преди да им е дадено разрешение за вдигане), така че митническото задължение да се погасява по-специално при задържането на съответните стоки.

<sup>29</sup> Това е описано подробно в заключението на генералния адвокат Mengozzi по дело Elshani (C-459/07, EU:C:2008:596, т. 64—66): „Нормативната уредба за погасяване на митническото задължение в резултат на задържане и отнемане на контрабандни стоки, съдържаща се в член 233, първа алинея, буква г) от Митническия кодекс [на Общността], представлява въвеждане на по-строг от предвидения в това отношение режим до влизането в сила на Митническия кодекс, установен от Регламент [(ЕО) на Съвета] № 2144/87 [от 13 юли 1987 година за митническото задължение (ОВ L 201, 1987 г., стр. 15)] [...]. Всъщност този регламент предвижда в член 8, параграф 1, буква б) погасяване на митническото задължение във всички случаи на отнемане на стоки [...]. От своя страна Регламент (ЕИО) № 450/2008 [на Европейския парламент и на Съвета от 23 април 2008 година за създаване на Митнически кодекс на Общността (Модернизиран митнически кодекс) (ОВ L 145, 2008 г., стр. 1)], включващ новия Митнически кодекс, който скоро ще влезе в сила, в член 86 предлага отново съдържащия се още в Регламент № 2144/87 „по-мек“ подход, като по-специално урежда погасяване на митническото задължение „когато стоки, подлежащи на облагане с вносни или износни мита, са отнети“ [параграф 1, буква г)], „когато стоки, подлежащи на облагане с вносни или износни мита, са задържани и по същото време или впоследствие са отнети“ [буква д)], както и „когато стоки, подлежащи на облагане с вносни и износни мита, са унищожени под митнически надзор или изоставени в полза на държавата“ [буква е)]. Така и в новия Митнически кодекс моментът, в който настъпват задържането и/или отнемането, не е от значение за целите на погасяване на митническото задължение [...]. Тъй като понастоящем действащият Митнически кодекс по отношение на погасяването на митническото задължение за контрабандни стоки се очертава като особено строга нормативна уредба, вменяваща се от хронологична гледна точка между две нормативни уредби, значително по-малко строги, според мен тълкуването на член 233, първа алинея, буква г) от Митническия кодекс по твърде стеснителен начин би довело по всяка вероятност до наблягане на вътрешната логика на общностния правен ред и на волята на законодателя, която основателно може да му се припише“.

<sup>30</sup> По отношение на ролята на контекста за тълкуването на разпоредбите от правото на Съюза вж. в допълнение заключението ми по дело Pinckernelle (C-535/15, EU:C:2016:996, т. 40—59).

представлявала конкурентна заплаха за стоките на Общността<sup>31</sup>. Същата цел е видна от основанията за погасяване на митническото задължение, изброени в член 124, параграф 1 от Митническия кодекс на Съюза. Както е посочено в точка 28 по-горе, периодът, през който разглежданите незаконно внесени стоки са били в свободно обращение в Литва, е кратък, тъй като те са задържани в същия ден, в който са пресекли границата.

37. Поради тези причини на първия въпрос следва да се отговори в смисъла, изложен в точка 23 по-горе.

## **Б. Отговор на втория въпрос**

38. На втория въпрос следва да се отговори, че член 2, буква б) и член 7, параграф 1 от Директивата за акциза и член 2, параграф 1, буква г) и член 70 от Директива за ДДС следва да се тълкуват в смисъл, че задължението за заплащане на акциз и ДДС не се погасява, когато в случай като разглеждания контрабандни стоки са задържани и впоследствие отнети, след като са били неправомерно въведени (освободени за потребление) на митническата територия на Европейския съюз, дори когато митническото задължение е било погасено на основание, предвидено в член 124, параграф 1, буква д) от Митническия кодекс на Съюза.

### **1. Акциз**

39. Трябва да се припомни, че от член 7, параграф 1 от Директивата за акциза следва, че задължението за плащане на акциз възниква от момента на освобождаването за потребление и в държава членка, в която се случва това<sup>32</sup>. Вносът представлява данъчно събитие<sup>33</sup>, като член 2, буква б) от Директивата за акциза предвижда, че „[а]кцизните стоки подлежат на облагане с акциз в момента на [...] тяхното внасяне на територията на Общността“. Съгласно постоянната практика на Съда подлежащите на облагане с акциз стоки трябва да се разглеждат като въведени на територията на Съюза в момента, в който са преминали зоната, в която се намира първото митническо бюро, разположено във вътрешността на митническата територия на Съюза<sup>34</sup>. В решение *Dansk Transport og Logistik* Съдът приема, че „стоките, предмет на митническа контрабанда, [...] се разглеждат като освободени за потребление“<sup>35</sup> и че задължението за плащане на акциз остава налице дори когато подлежащите на облагане с акциз стоки са задържани и впоследствие унищожени<sup>36</sup>.

40. Това не се опровергава от член 7, параграф 2, буква г) от Директивата за акциза, който предвижда, че „освобождаване за потребление“ представлява всяко: [...] внасяне на акцизни стоки, включително нередовно внасяне, освен ако веднага след внасянето акцизните стоки не са поставени под режим отложено плащане на акциз“<sup>37</sup>.

<sup>31</sup> Решение от 2 април 2009 г., *Elshani* (C-459/07, EU:C:2009:224, т. 29).

<sup>32</sup> Решение от 8 февруари 2018 г., *Комисия/Гърция* (C-590/16, EU:C:2018:77, т. 40).

<sup>33</sup> Решение от 28 януари 2016 г., *BP Europa* (C-64/15, EU:C:2016:62, т. 21). Вж. също решение *Dansk Transport og Logistik*, точка 70.

<sup>34</sup> Решение *Dansk Transport og Logistik*, точка 72 и цитираната съдебна практика. Този извод е направен по отношение на член 5, параграф 1 от Директива 92/12. Както обаче е отбелязано в писменото становище на Комисията, тези констатации са относими и към Директивата за акциза, която е в сила понастоящем.

<sup>35</sup> Пак там, точка 81.

<sup>36</sup> Пак там, точки 80, 81 и 85.

<sup>37</sup> Решение от 8 февруари 2018 г., *Комисия/Гърция* (C-590/16, EU:C:2018:77, т. 40).

41. Както е отбелязано в писменото становище на Комисията, съображение 9 от Директива 2008/118 предвижда, че тъй като „акцизът е данък върху потреблението, не може да се събира акциз за акцизни стоки, които при определени обстоятелства са били унищожени или безвъзвратно загубени“.

42. Ето защо съм съгласен с твърденията, изложени в писмените становища на литовското и италианското правителство и на Комисията, че плащането на акциза в главното производство не може да се счита за отложено, по-специално с оглед на определението, предвидено от законодателя на Съюза в член 7, параграф 2, буква г) от Директивата за акциза. Нито една разпоредба от Директивата за акциза не предвижда погасяване на акциза при неправомерно въвеждане на стоки в Съюза, последвано от тяхното задържане и унищожаване<sup>38</sup>, или при погасяване на митническото задължение.

## 2. ДДС

43. Съгласно постоянната практика на Съда вносните сборове не включват ДДС, подлежащ на събиране във връзка с вноса на стоки<sup>39</sup>. Съгласно член 2, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС вносът на стоки подлежи на облагане с ДДС. В член 70 от тази директива е установен принципът, че данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките се внесат<sup>40</sup>.

44. Тъй като по естеството си ДДС е данък върху потреблението, с него се облагат стоките и услугите, които влизат в икономическия оборот на Съюза и могат да бъдат предмет на потребление<sup>41</sup>.

45. Съгласно постоянната практика 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“<sup>42</sup>. Тази презумпция може да бъде оборена, когато съответната стока е въведена в икономическия оборот на Съюза на територията на друга държава членка<sup>43</sup>, но в главното производство не са налице такива факти. Съществува само една държава членка, в която неправомерно внесените стоки са въведени в икономическия оборот на Съюза, а именно Литва<sup>44</sup>.

<sup>38</sup> Както е отбелязано в писменото становище на Комисията, Директива (ЕС) 2020/262 на Съвета от 19 декември 2019 година за определяне на общия режим на облагане с акциз приравнява погасяването на митническото задължение с погасяването на акциза, но тази разпоредба все още не е влязла в сила.

<sup>39</sup> Вж. например решение от 2 юни 2016 г., Eurogate Distribution (C-226/14 и C-228/14, EU:C:2016:405, т. 81 и цитираната съдебна практика). Това дело се отнася до тъкуването на Шеста директива за ДДС, но същите принципи се прилагат и в главното производство.

<sup>40</sup> Решение от 18 май 2017 г., Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, т. 67 и цитираната съдебна практика). Вж. също решение от 10 юли 2019 г., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, т. 40).

<sup>41</sup> Решение от 18 май 2017 г., Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, т. 69 и цитираната съдебна практика). Потреблението е облагаемата с ДДС дейност. Вж. например решение от 2 юни 2016 г., Eurogate Distribution (C-226/14 и C-228/14, EU:C:2016:405, т. 65). Вж. по-скорошните решения от 1 юни 2017 г., Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417, т. 54), и от 10 юли 2019 г., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, т. 44).

<sup>42</sup> Решение от 3 март 2021 г., Hauptzollamt Münster (Място на възникване на ДДС) (C-7/20, EU:C:2021:161, т. 30 и цитираната съдебна практика).

<sup>43</sup> Пак там, точка 31 и цитираната съдебна практика.

<sup>44</sup> Вж. решение от 3 март 2021 г., Hauptzollamt Münster (Място на възникване на ДДС) (C-7/20, EU:C:2021:161).

46. Приема се, че „доколкото стока, която е била напълно унищожена или е безвъзвратно загубена, докато е била поставена под режим на външен общностен транзит, не може да попадне в икономическия оборот на Съюза и следователно не може да излезе от този режим, не може да се счита за „внесена“ по смисъла на член 2, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС, нито може да се обложи с ДДС“<sup>45</sup>.

47. Делото по главното производство обаче не се отнася до унищожаване на незаконно внесени стоки, тъй като това е извършено едва една година след задържането им и дори тогава това е станало единствено по силата на съдебно решение.

48. Освен това съгласно постоянната практика на Съда 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. Тази успоредност също така се потвърждава от обстоятелството, че член 71, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС позволява на държавите членки да обвържат данъчното събитие и датата на изискуемостта на ДДС при внос с митническото събитие и датата на изискуемостта на митата<sup>46</sup>. Следователно вносите представлява критерият за определяне на изискуемостта на ДДС, а в главното производство несъмнено е осъществен внос.

49. В допълнение към това в съдебната практика е установено, че „когато стоките са задържани и веднага или впоследствие отнети от органите [...], след като са напуснали първото митническо бюро, разположено във вътрешността на митническата територия на Общността, данъчното събитие за облагане с ДДС вече е възникнало и поради това данъкът е станал изискуем“<sup>47</sup>.

50. На последно място, в съдебната практика е установено по-нататък, че дори само наличието на стоки на митническата територия на Съюза, които не са съюзни, крие *опасността* тези стоки да бъдат пуснати в икономическо обращение в държавите членки, без да се извърши митническото им оформяне<sup>48</sup>. Това е императивното съображение, залегнало в основата на облагането на незаконно внесени стоки с ДДС. Този риск се материализира, след като стоките се въведат на литовска територия след първата митническа зона спрямо мястото им на внос. Това разрешение съответства на основните цели на общия режим на ДДС на Съюза, посочени в писменото становище на Република Литва, а именно да се гарантират свободната конкуренция и данъчният неутралитет, без да се възпрепятства свободното движение на стоки и услуги, като нито една разпоредба от Директивата за ДДС не погасява отговорността за плащане на ДДС в случай на погасяване на митническо задължение.

<sup>45</sup> Решение от 18 май 2017 г., Latvijas Dzēlceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, т. 71).

<sup>46</sup> Решение от 3 март 2021 г., Hauptzollamt Münster (Място на възникване на ДДС) (C-7/20, EU:C:2021:161, т. 29 и цитираната съдебна практика).

<sup>47</sup> Решение Dansk Transport og Logistik, точка 94. Вж. също решение от 1 юни 2017 г., Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417, т. 54), заедно с решение от 2 юни 2016 г., Eurogate Distribution (C-226/14 и C-228/14, EU:C:2016:405, т. 65). Независимо че този извод е направен в контекста на Шеста директива, той е в същата степен релевантен за главното дело и Директивата за ДДС.

<sup>48</sup> Решение от 15 май 2014 г., X (C-480/12, EU:C:2014:329, т. 36 и цитираната съдебна практика). Курсивът е мой.

#### IV. Заключение

51. Следователно предлагам на Съда да отговори на поставените от Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Върховен административен съд, Литва) преюдициални въпроси по следния начин:

- „1. Член 124, параграф 1, буква д) от Регламент № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета от 9 октомври 2013 година за създаване на Митнически кодекс на Съюза следва да се тълкува в смисъл, че митническото задължение се погасява в случай като разглеждания, когато незаконно внесени стоки са задържани и впоследствие отнети, след като вече са били неправомерно въведени на митническата територия на Европейския съюз.
2. Член 2, буква б) и член 7, параграф 1 от Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО, както и член 2, параграф 1, буква г) и член 70 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност следва да се тълкуват в смисъл, че задължението за заплащане на акциз и ДДС не се погасява, когато контрабандни стоки са задържани и впоследствие отнети, след като са били неправомерно въведени (освободени за потребление) на митническата територия на Европейския съюз, дори когато митническото задължение е било погасено на основание, предвидено в член 124, параграф 1, буква д) от Регламент (ЕС) № 952/2013“.