



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. birželio 25 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Bendrijos muitų kodeksas — Reglamentas (EEB) Nr. 2913/92 — 203 ir 204 straipsniai — Reglamentas (EEB) Nr. 2454/93 — 859 straipsnis — Išorinio tranzito procedūra — Skolos muitinei atsiradimas — Paėmimas arba nepaėmimas iš muitinės priežiūros — Prievolės neįvykdymas — Pavėluotas prekių pateikimas paskirties įstaigai — Prekės, kurios, gavėjui atsisakius jas priimti, grąžintos nepateikus jų muitinės įstaigai — Prekės, dėl kurių įforminta nauja išorinio tranzito procedūra pagal naują deklaraciją — Direktyva 2006/112/EB — 168 straipsnio e punktas — Vežėjo atliekamas importo PVM atskaitymas“

Byloje C-187/14

dėl *Østre Landsret* (Danija) 2014 m. balandžio 4 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2014 m. balandžio 16 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Skatteministeriet

prieš

DSV Road A/S,

dalyvaujant

Danske Speditører,

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas T. von Danwitz (pranešėjas), teisėjai C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász ir D. Šváby,

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *DSV Road A/S*, atstovaujamos advokato A. Hedetoft,

— *Danske Speditører*, atstovaujamos advokato R. Køie,

— Danijos vyriausybės, atstovaujamos C. Thorning, padedamo advokato D. Auken,

* Proceso kalba: danų.

- Čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek ir J. Vlácil,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos G. Skiani ir M. Germani,
- Europos Komisijos, atstovaujamos C. Soulay ir L. Grønfeltd,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą (OL L 302, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 4 t., p. 307), iš dalies pakeisto 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos reglamentu (EB) Nr. 1791/2006 (OL L 363, p. 1, toliau – Muitinės kodeksas), 203 straipsnio 1 dalies ir 204 straipsnio 1 dalies a punkto, 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2454/93, išdėstančio Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92 įgyvendinimo nuostatas (OL L 253, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 6 t., p. 3), iš dalies pakeisto 2007 m. vasario 28 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 214/2007 (OL L 62, p. 6, toliau – Įgyvendinimo reglamentas), 859 straipsnio ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1, toliau – PVM direktyva) 168 straipsnio e punkto išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Skatteministeriet* (Mokesčių ir akcizų ministerija) ir *DSV Road A/S* (toliau – DSV) ginčą dėl maito mokesčių ir pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) mokėjimo už prekes, kurios buvo gabenamos pagal kelias išorinio Bendrijos tranzito procedūras.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Muitinės kodekso 37 straipsnyje nustatyta:

„1. Į Bendrijos muitų teritoriją įvežtos prekės nuo jų įvežimo momento yra muitinės prižiūrimos. Jos gali būti muitinės tikrinamos vadovaujantis galiojančiomis nuostatomis.

2. Jos lieka taip prižiūrimos tiek laiko, kiek atitinkamais atvejais reikia jų muitiniam statusui nustatyti, o ne Bendrijos prekių atveju, nepažeidžiant 82 straipsnio 1 dalies, – tol, kol pakeičiamas prekių muitinis statusas, jos įvežamos į laisvąją zoną, padedamos į laisvąjį sandėlį, reeksportuojamos ar sunaikinamos vadovaujantis 182 straipsniu.“

- 4 Šio kodekso 91 straipsnio 1 dalies antra pastraipa suformuluota taip:

„1. Taikant išorinio tranzito procedūrą iš vienos Bendrijos muitų teritorijos vietos į kitą gali būti gabenamos:

- a) ne Bendrijos prekės, kurios neapmokestinamos importo muitais bei kitais privalomaisiais mokėjimais ir kurioms netaikomos prekybos politikos priemonės;

<...>“

5 Minėto kodekso 92 straipsnyje nurodyta:

„1. Išorinio tranzito procedūra baigiama ir jos vykdytojo įsipareigojimai įvykdomi, kai prekės, kurioms [dėl kurių] buvo įforminta procedūra, ir atitinkami dokumentai pateikiami paskirties muitinės įstaigai, vadovaujantis atitinkamos procedūros nuostatomis.

2. Muitinė užbaigia procedūrą, kai, palyginusi išvykimo įstaigos turimus duomenis su paskirties muitinės įstaigos turimais duomenimis, gali patvirtinti, kad procedūra buvo atlikta tinkamai.“

6 Pagal to paties kodekso 96 straipsnio 1 dalį:

„1. Už prievolių, susijusių su išorinio Bendrijos tranzito procedūra, įvykdymą atsako jos vykdytojas. Jis atsako:

a) už nesugadintų prekių pristatymą per nustatytą terminą į paskirties muitinės įstaigą, deramai prižiūrint, kad nebūtų pažeistos muitinės panaudotos prekių identifikavimo priemonės;

b) už nuostatų, susijusių su Bendrijos tranzito procedūra, laikymąsi.“

7 Muitinės kodekso 203 straipsnyje skelbiama:

„1. Importo skola muitinei atsiranda, kai:

— neteisėtai paimant [paimamos] iš muitinės priežiūros importo muitais apmokestinamas prekes.

2. Skola muitinei atsiranda prekių paėmimo iš muitinės priežiūros momentu.

3. Skolininkais laikomi:

— asmuo, paėmęs prekes iš muitinės priežiūros,

<...>“

8 Pagal šio kodekso 204 straipsnio 1 dalį:

„1. Importo skola muitinei atsiranda, kai:

a) neįvykdžius bent vienos iš prievolių, susijusių su importo muitais apmokestinamų prekių laikinuoju saugojimu arba su joms [dėl jų] įformintos muitinės procedūros taikymu, arba

<...>

203 straipsnyje nenurodytais atvejais, išskyrus, kai nustatyta, kad minėti pažeidimai neturi esminės įtakos tinkamam laikinojo prekių saugojimo arba atitinkamos muitinės procedūros taikymui.“

9 Įgyvendinimo reglamento 356 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Išvykimo muitinės įstaiga, atsižvelgdama į prekių gabenimo maršrutą, galiojančius transporto arba kitų sričių teisės aktus ir, atitinkamais atvejais, į vykdytojo pateiktą informaciją, nustato laikotarpį, per kurį prekės turi būti pateiktos paskirties muitinės įstaigai.

<...>

3. Jeigu prekės paskirties įstaigai pateikiamos pasibaigus išvykimo įstaigos nustatytam laikotarpiui ir jeigu šis laiko apribojimas [terminas] pažeistas dėl aplinkybių, paaiškintų paskirties įstaigai priimtinu būdu ir nepriklausiusių nuo vežėjo arba vykdytojo valios, laikoma, kad pastarieji nustatyto prekių pristatymo į paskirties vietą laiko apribojimo [termino] nepažeidė.“

10 Šio reglamento 859 straipsnyje nustatyta:

„Toliau nurodyti pažeidimai laikomi neturinčiais esminės įtakos tinkamam laikinojo prekių saugojimo arba atitinkamos muitinės procedūros taikymui, kaip apibrėžta [Muitinės] kodekso 204 straipsnio 1 dalyje, jei:

- jie nelaikytini kėsinimusi paimti prekes, kurioms [dėl kurių] įforminta bendroji tranzito procedūra;
- jie padaryti ne dėl akivaizdaus suinteresuotojo asmens aplaidumo;
- vėliau atliekami visi formalumai, būtini su atitinkamomis prekėmis susijusiai situacijai sureguliuoti;

<...>

2) kai prekėms taikoma tranzitinė procedūra, vieno iš išsipareigojimų, prisiimamų norint naudotis tokia procedūra, nevykdymas, kai vykdomos toliau išvardytos sąlygos:

- a) procedūrai įforminti pateiktos prekės paskirties įstaigoje buvo pateiktos nesugadintos;
- b) paskirties įstaiga galėjo užtikrinti, kad baigus tranzito operaciją prekėms buvo taikomi muitinės sankcionuoti veiksmai arba jos buvo atiduotos laikinam saugojimui;
- c) jei nebuvo laikomasi 356 straipsnyje nustatyto termino ir netaikoma šio straipsnio 3 dalis, prekės vis tiek buvo pateiktos paskirties įstaigai per pagrįstą laikotarpį;

<...>“

11 Pagal PVM direktyvos 168 straipsnį:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

<...>

e) mokėtiną arba sumokėtą PVM už prekių importą į tą valstybę narę.“

12 Pagal šios direktyvos 201 straipsnį:

„Importo atveju PVM moka asmuo arba asmenys, kuriuos importo valstybė narė laiko ar pripažįsta turinčiais prievolę sumokėti PVM.“

Danijos teisė

- 13 Muitinės įstatymo (*Toldloven*), kodifikuoto 2005 m. rugsėjo 13 d. nutarimu Nr. 867 (*lovbekendtgørelse nr 867*), 39 punkto 1 dalis suformuluota taip:

„Muitus ir mokesčius už prekes turi mokėti:

- 1) asmuo, kuris importuoja arba sudaro sąlygas importuoti į Danijos muitų teritoriją prekes, kurių nėra laisvoje apyvartoje Europos Sąjungos muitų teritorijoje;

<...>

- 4) transporto priemonės, kuria gabenamos prekės, už kurias nemokamas maitas, bet kurios apmokestinamos maitais ir mokesčiais tam tikromis sąlygomis, vairuotojas arba savininkas. Tas pats taikoma asmeniui, kuris valdo tokią transporto priemonę.“

- 14 PVM įstatymo (*Momsloven*) 37 straipsnyje nustatyta:

„Įmonės, įregistruotos pagal 47, 49, 51 ar 51a straipsnius, apskaičiuodamos mokėtiną pirkimo mokestį pagal 56 straipsnio 3 dalį, gali atskaityti šiame įstatyme numatytą mokestį už įmonės prekių pirkimą ir kitus sandorius, susijusius su prekėmis ir paslaugomis, naudojamomis tik įmonės tiekimui, kuris nėra neapmokestintas <...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 15 2007 m. rugpjūčio 23 d. ir 2008 m. balandžio 10 d. DSV, Danijos transporto ir logistikos įmonė, kaip pagrindinė prievolės vykdytoja, pradėjo dvi išorinio Bendrijos tranzito procedūras (toliau – tranzito procedūros) dėl atitinkamai 148 ir 703 elektronikos prekių pakuočių gabenimo iš išvykimo muitinės įstaigos, esančios Kopenhagos (Danija) laisvajame uoste, į paskirties muitinės įstaigą Jonšiopinge (Švedija). Danijos išvykimo muitinė, neatlikusi fizinio prekių patikrinimo, nurodė jas areštuoti ir nustatė jų pateikimo paskirties muitinės įstaigai terminą atitinkamai iki 2007 m. rugpjūčio 31 d. ir iki 2008 m. balandžio 13 d.
- 16 Abiem atvejais DSV gabeno prekes į Jonšiopingą, kur jų gavėjas vis dėlto atsisakė jas priimti. Dėl to nepristačiusi jų į Jonšiopingo arba Kopenhagos laisvojo uosto muitinės įstaigas ir nepanaikinusį tranzito dokumentų DSV atitinkamai 2007 m. rugsėjo 4 d. ir 2008 m. balandžio 14 d. grąžino šias prekes į Kopenhagos laisvąjį uostą.
- 17 DSV tvirtina, kad tie patys 148 ir 703 elektronikos prekių paketai buvo dar kartą išsiųsti į Jonšiopingą atitinkamai 2007 m. rugsėjo 13 d. ir 2008 m. balandžio 17 d. su kitais elektronikos produktais. Dėl kiekvieno iš šių tiekimų DSV pradėjo naują tranzito procedūrą ir parengė naują tranzito dokumentą, taigi atitinkamai iš viso dėl 573 ir 939 elektronikos prekių pakuočių. Šios antrosios procedūros buvo tinkamai užbaigtos atitinkamai 2007 m. rugsėjo 13 d. ir 2008 m. balandžio 23 d. Tačiau *Skatteministeriet* ginčija tai, kad 148 ir 703 elektronikos prekių pakuotės, dėl kurių atliktos pirmosios tranzito procedūros, buvo taip pat įtrauktos į antrąsias tranzito procedūras.
- 18 Dėl kiekvienos pirmosios neužbaigtos tranzito procedūros *danske told- og skatteforvaltning* (Danijos centrinė įmokų ir muitų administracija) reikalavo iš DSV sumokėti maitus pagal Muitinės kodekso 203 straipsnį ir subsidiariai pagal šio kodekso 204 straipsnį. Be to, *danske told- og skatteforvaltning* reikalavo sumokėti importo PVM už prekes, dėl kurių atliktos šios procedūros, pagal Muitinės įstatymo, kodifikuoto 2005 m. rugsėjo 13 d. nutarimu Nr. 867, 39 straipsnio 1 dalies 4 punktą. Iš

Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad DSV sumokėjo importo PVM, bet jai nebuvo suteikta teisė šį PVM atskaityti. Kadangi DSV užginčijo šiuos sprendimus, bylą šiuo metu nagrinėja *Østre Landsret* (Rytų regiono apeliacinis teismas).

19 Šiomis aplinkybėmis *Østre Landsret* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

- „1. Ar [Muitinės kodekso] 203 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad paėmimas iš muitinės priežiūros yra atliktas esant tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, darant prielaidą, kad: a) kiekvienas iš dviejų atitinkamai 2007 ir 2008 m. atliktų gabenimų buvo susijęs su tomis pačiomis prekėmis arba b) negalima pagrįsti dokumentais, kad tai buvo tos pačios prekės?
2. Ar Muitinės kodekso 204 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad skola muitinei atsiranda esant tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, darant prielaidą, kad: a) kiekvienas iš dviejų atitinkamai 2007 ir 2008 m. atliktų gabenimų buvo susijęs su tomis pačiomis prekėmis arba b) negalima pagrįsti dokumentais, kad tai buvo tos pačios prekės?
3. Ar [Įgyvendinimo reglamento] 859 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagrindinės bylos aplinkybėmis yra pareigų pažeidimas, kuris neturi didelės įtakos tinkamam muitinės procedūros taikymui, darant prielaidą, kad: a) kiekvienas iš dviejų atitinkamai 2007 ir 2008 m. atliktų gabenimų tranzitu buvo susijęs su tomis pačiomis prekėmis arba b) negalima pagrįsti dokumentais, kad tai buvo tos pačios prekės?
4. Ar valstybė narė, į kurią importuotos prekės, gali atsisakyti valstybės narės nustatytam PVM apmokestinamajam asmeniui atskaityti importo PVM pagal PVM direktyvos 168 straipsnio e punktą, kai importo PVM apmokestinamas nagrinėjamų prekių vežėjas, kuris nėra prekių importuotojas ir savininkas, o tik gabeno prekes ir buvo atsakingas už krovinio išsiuntimą iš muitinės ir tai buvo dalis jo vykdomos krovinių gabenimo veiklos, kuri yra apmokestinama PVM?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 20 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad skola muitinei pagal šią nuostatą atsiranda vien dėl to, kad prekės, dėl kurių įforminta tranzito procedūra, po nesėkmingo tiekimo bandymo nepristatytos nei į paskirties vietas, nei į laisvojo uosto muitinės įstaigas, grąžinamos į išvykimo laisvąjį uostą.
- 21 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia šį klausimą atsižvelgdamas į skirtingas faktines prielaidas: pirma, kad nustatyta, jog tos pačios prekės paskui vėl gabenamos į paskirties vietą pagal antrąją tranzito procedūrą, kuri tinkamai užbaigta, ir, antra, kad negalėjo būti nustatytas prekių, gabenamų per pirmąją ir antrąją tranzito procedūras, tapatumas.
- 22 Pirmiausia, reikia priminti, kad Muitinės kodekso 203 ir 204 straipsniai turi skirtingas taikymo sritis. Pirmoji nuostata susijusi su veiksmais, dėl kurių prekės paimamos iš muitinės priežiūros, o antroji nuostata – su prievolių pažeidimais ir skirtingų muitinės procedūrų sąlygų nesilaikymu, neturinčiais reikšmės muitinės priežiūros taikymui (Sprendimo X, C-480/12, EU:C:2014:329, 31 punktą).

- 23 Iš Muitinės kodekso 204 straipsnio formuluotės matyti, kad ši nuostata taikoma tik tais atvejais, kurie nepatenka į šio kodekso 203 straipsnio taikymo sritį (Sprendimo X, C-480/12, EU:C:2014:329, 32 punktas).
- 24 Iš to matyti, kad siekiant nustatyti, pagal kurią iš šių dviejų straipsnių atsirado importo skola muitinei, pirmiausia reikia išnagrinėti, ar nagrinėjamos faktinės aplinkybės reiškia prekių paėmimą iš muitinės priežiūros, kaip tai suprantama pagal Muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalį. Tik tuo atveju, jei atsakymas į šį klausimą yra neigiamas, gali būti taikomos Muitinės kodekso 204 straipsnio nuostatos (Sprendimo X, C-480/12, EU:C:2014:329, 33 punktas).
- 25 Dėl sąvokos „paėmimas iš muitinės priežiūros“, vartojamos Muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalyje, primintina, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką šią sąvoką reikia suprasti kaip apimančią bet kurią veiksmą ar neveikimą, kuris net trumpam sutrukdo kompetentingai muitinės institucijai priėti prie prekės, esančios muitinės priežiūroje, ir atlikti Muitinės kodekso 37 straipsnio 1 dalyje numatytą tikrinimą (Sprendimo X, C-480/12, EU:C:2014:329, 34 punktas).
- 26 Šioje byloje dėl, pirma, prielaidos, kad nebuvo galima nustatyti prekių, kurios buvo gabenamos per pirmąją ir antrąją tranzito procedūras, tapatumo, reikia konstatuoti, kad įvykdytos skolos muitinei atsiradimo pagal Muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalį sąlygos. Darant šią prielaidą nenustatyta, kad prekės buvo pristatytos į paskirties muitinės įstaigą, kaip to reikalaujama pagal Muitinės kodekso 96 straipsnio 1 dalies a punktą. Tokioje situacijoje kompetentinga muitinė pagal Muitinės kodekso 92 straipsnio 2 dalį negali nustatyti, kad tranzito procedūra užbaigta tinkamai.
- 27 Antra, darant prielaidą, kad prekių, kurios buvo gabenamos per pirmąją ir antrąją tranzito procedūras, tapatumas nustatytas, šios prekės buvo veiksmingai pristatytos į paskirties vietos muitinės įstaigą nugabenus antrąjį kartą. Kiek tai susiję su šia prielaida, reikia konstatuoti, kad minėtų prekių nepristatymas į Jonšiopingo muitinės įstaigą nugabenus pirmąjį kartą, nepristatymas Kopenhagos laisvojo uosto muitinės įstaigai po sugražinimo ir vėlavimas jas pristatyti į paskirties vietos muitinės įstaigą nėra aplinkybės, kurių savaime pakanka, norint atlikti paėmimą iš muitinės priežiūros.
- 28 Neužbaigus nagrinėjamų prekių pirmosios tranzito procedūros, nepakeitus muitinės paskirties ir muitinės procedūros, dėl jų buvo visuomet įforminama pirmoji tranzito procedūra iki jų gražinimo ir atidavimo saugoti Kopenhagos laisvajame uoste. Europos Komisija pažymėjo, kad per pirmąją tranzito procedūrą muitinės priežiūra buvo vykdoma nuotoliniu būdu. Ji susijusi su prekėmis, kurios yra ne apibrėžtoje vietoje, o gabenamos iš vienos vietos į kitą, kai muitinė negali patikrinti jų tikslios padėties bet kuriuo gabenimo momentu.
- 29 Atlikti šią priežiūrą nuotoliniu būdu netrukde vien tai, kad nagrinėjamos prekės nebuvo pristatytos į paskirties vietos arba laisvojo uosto muitinės įstaigas, jeigu įvykdytos visos kitos tranzito procedūros sąlygos. Susiklosčius tokiai situacijai, nepaisant šio neveikimo, nagrinėjamos prekės visuomet buvo gabenamos pagal patvirtintą tranzito procedūrą ir su atitinkamais tranzito dokumentais, todėl muitinė visuomet gali priėti prie šių prekių ir jas patikrinti.
- 30 Nagrinėjamų prekių antrosios tranzito procedūros, per kurią (o ne per pirmąją procedūrą) šios prekės galiausiai buvo pristatytos į paskirties vietos muitinės įstaigą, įforminimas negali būti laikomas paėmimu iš muitinės priežiūros. Atlikus šį įforminimą minėtos prekės visuomet buvo prižiūrimos muitinės, ir vienintelis skirtumas buvo tik toks, kad ši priežiūra buvo vykdoma ne pagal pirmąją, o pagal antrąją tranzito procedūrą.
- 31 Tai, kad DSV galiausiai pristatė prekes į paskirties vietos muitinės įstaigą pasibaigus per pirmąją tranzito procedūrą nustatytam pristatymo terminui, negali būti laikoma paėmimu iš muitinės priežiūros. Teisingumo Teismas jau konstatavo, kad vien pristatymo termino, nustatyto pagal

Įgyvendinimo reglamento 356 straipsnio 1 dalį, praleidimas nelemia skolos muitinei, atsirandančios dėl paėmimo iš muitinės priežiūros, kaip tai suprantama pagal šį straipsnį (šiuo klausimu žr. Sprendimo X, C-480/12, EU:C:2014:329, 45 punktą).

- 32 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad Muitinės kodekso 203 straipsnis turi būti aiškinamas taip: skola muitinei pagal šį straipsnį neatsiranda vien dėl to, kad prekės, dėl kurių įforminta tranzito procedūra, po nesėkmingo tiekimo bandymo nepristatomos nei į paskirties vietas, nei į laisvojo uosto muitinės įstaigas, grąžinamos į išvykimo laisvąjį uostą, jeigu nustatyta, jog tos pačios prekės paskui vėl gabenamos į paskirties vietą pagal antrąją tranzito procedūrą, kuri tinkamai užbaigiama. Tačiau darant prielaidą, kad negalėjo būti nustatytas prekių, kurios buvo gabenamos per pirmąją ir antrąją tranzito procedūras, tapatumas, skola muitinei atsiranda pagal šį straipsnį.

Dėl antrojo ir trečiojo klausimų

- 33 Atsižvelgiant į atsakymą į pirmąjį klausimą, į antrąjį ir trečiąjį klausimus atsakyti reikia tik tuo atveju, jei nustatytas per pirmąją ir antrąją tranzito procedūras gabentų prekių tapatumas.
- 34 Jeigu iš tiesų, darant šią prielaidą, DSV pristatė šias prekes į paskirties vietas muitinės įstaigą per antrąją tranzito procedūrą, tai vis dėlto reiškia, kad šis pristatymas atliktas praleidus pirmoje tranzito procedūroje nustatytą pristatymo terminą. Taigi šiai prielaidai būdinga tai, kad prekės, dėl kurių įforminta pirmoji tranzito procedūra, buvo pristatytos į paskirties vietas muitinės įstaigą tik pavėluotai ir tik pagal antrąją tranzito procedūrą.
- 35 Antruoju ir trečiuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar Muitinės kodekso 204 straipsnį, siejamą su Įgyvendinimo reglamento 859 straipsniu, reikia aiškinti taip, kad prekių, dėl kurių įforminta pirmoji tranzito procedūra, pristatymas į paskirties vietas muitinės įstaigą pavėluotai ir per antrąją tranzito procedūrą, yra prievolės, dėl kurios atsiranda skola muitinei, neįvykdymas.
- 36 Dėl klausimo, visų pirma, ar, susiklosčius tokiai situacijai, įvykdyta sąlyga, dėl kurios atsiranda skola muitinei pagal Muitinės 204 straipsnio 1 dalies 1 punktą (t. y. vienos tranzito procedūros prievolių neįvykdymas), Teisingumo Teismas jau konstatavo, kad prekių pateikimo termino, nustatyto pagal Įgyvendinimo reglamento 356 straipsnio 1 dalį, praleidimas lemia skolą muitinei, atsirandančią pagal Muitinės kodekso 204 straipsnį (šiuo klausimu žr. Sprendimo X, C-480/12, EU:C:2014:329, 45 punktą). Ši sąlyga iš principo įvykdyta pagrindinėje byloje.
- 37 Ši sąlyga nebuvo nagrinėta Sprendime *DSV Road* (C-234/09, EU:C:2010:435), kuriuo šiuo klausimu rėmėsi DSV. Šiame sprendime Teisingumo Teismas iš esmės nusprendė, kad Muitinės kodekso 204 straipsnis netaikomas situacijai, kai įgaliotasis siuntėjas per klaidą pradeda dvi išorinio tranzito procedūras dėl vienos ir tos pačios prekės. Šio sprendimo motyvai negali būti taikomi pagrindinei bylai, nes abiejų bylų faktinės aplinkybės labai skiriasi.
- 38 Pirma, skirtingai nuo byloje, kurioje priimtas Sprendimas *DSV Road* (C-234/09, EU:C:2010:435), nagrinėtų faktinių aplinkybių, iš sprendimo, kuriuo pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamų gabenimų DSV nevykdė kaip įgaliotoji siuntėja. Antra, byloje, kurioje priimtas Sprendimas *DSV Road* (C-234/09, EU:C:2010:435), nagrinėtos prekės niekada nebuvo gabenamos pagal pirmąją tranzito procedūrą, o pagrindinėje byloje nagrinėjamos prekės ne tik nugabentos į paskirties vietą ir grąžintos į išvykimo vietą, bet ir atiduotos saugoti laisvajame uoste pagal pirmąją tranzito procedūrą.

- 39 Tačiau Įgyvendinimo reglamento 356 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad, kai prekės paskirties įstaigai pateikiamos pasibaigus išvykimo įstaigos nustatytam laikotarpiui ir kai šio termino nesilaikyta dėl aplinkybių, paaiškintų paskirties įstaigai priimtinu būdu ir nepriklausiusių nuo vežėjo arba vykdytojo valios, laikoma, kad pastarieji nustatyto termino laikėsi. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas privalo patikrinti, ar šioje byloje šios sąlygos yra įvykdytos.
- 40 Antra, dėl klausimo, ar įvykdyta Muitinės kodekso 204 straipsnyje numatyta eliminuojanti sąlyga, kad neatsirastų skola muitinei pagal šį straipsnį, kai „pažeidimai neturi esminės įtakos tinkamam laikinojo prekių saugojimo arba atitinkamos muitinės procedūros taikymui“, reikia priminti, kad Įgyvendinimo reglamento 859 straipsnyje išsamiai išvardytos situacijos, kuriomis gali būti įvykdyta ši sąlyga (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Söhl & Söhlke*, C-48/98, EU:C:1999:548, 43 punktą).
- 41 Šioje byloje iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir pagrindinės bylos šalių rašytinių pastabų matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos pirmiausia Įgyvendinimo reglamento 859 straipsnio antroje ir trečioje įtraukose ir šio straipsnio 2 punkto a ir c papunkčiuose numatytos sąlygos.
- 42 Pirma, šio reglamento 859 straipsnio trečioje įtraukoje ir 2 punkto a papunktyje reikalaujama, kad vėliau būtų atliekami visi formalumai, būtini su atitinkamomis prekėmis susijusiai situacijai sureguliuoti, ir kad procedūrai įforminti pateiktos prekės paskirties įstaigoje būtų pateiktos nesugadintos.
- 43 Danijos vyriausybė iš esmės tvirtina, kad pagrindinėje byloje šios sąlygos neįvykdytos, nes nagrinėjamos prekės nepristatytos pirmiausia ir sumaišytos su kitomis prekėmis, kol buvo pradėta nauja tranzito procedūra.
- 44 Taigi reikia konstatuoti, jog darant prielaidą, kad nustatytas prekių, kurios buvo gabenamos per pirmąją ir antrąją tranzito procedūras, tapatumas ir kad antroji tranzito procedūra buvo tinkamai užbaigta, šios sąlygos įvykdytos. Viena vertus, vien aplinkybė, kad pirmoji tranzito procedūra nebuvo tinkamai užbaigta, neturi įtakos atsakymui į klausimą, ar formalumai, būtini su prekėmis susijusiai situacijai sureguliuoti, atlikti vėliau. Antra vertus, darant šią prielaidą, nagrinėjamos prekės iš tikrųjų pristatytos į paskirties įstaigą nesugadintos.
- 45 Antra, Įgyvendinimo reglamento 859 straipsnio 2 punkto c papunktyje reikalaujama, kad jeigu nebuvo laikomasi pagal 356 straipsnį nustatyto termino ir netaikoma šio straipsnio 3 dalis, prekės vis tiek turi būti pristatytos į paskirties įstaigą per pagrįstą laikotarpį. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar šios sąlygos įvykdytos pagrindinėje byloje.
- 46 Trečia, dėl Įgyvendinimo reglamento 859 straipsnio trečios įtraukos, kurioje nustatyta sąlyga, kad nagrinėjami pažeidimai negali būti padaryti dėl akivaizdaus suinteresuotojo asmens aplaidumo, iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad sąvoka „akivaizdus aplaidumas“ turi būti vertinama visų pirma atsižvelgiant į nuostatų, dėl kurių nevykdymo atsiranda skola muitinei, sudėtingumą ir į ūkio subjekto profesinę patirtį bei rūpestingumą (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Söhl & Söhlke*, C-48/98, EU:C:1999:548, 50 ir 56 punktus). Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, remdamasis šiais kriterijais ir pagrindinės bylos aplinkybėmis, turi įvertinti, ar DSV veikė akivaizdžiai aplaidžiai ar ne.
- 47 Atsižvelgiant į visus išdėstytus argumentus, į antrąją ir trečiąją prejudicinius klausimus reikia atsakyti, kad Muitinės kodekso 204 straipsnis, siejamas su Įgyvendinimo reglamento 859 straipsniu, turi būti aiškinamas taip, kad prekių, dėl kurių įforminta tranzito procedūra, pavėluotas pristatymas į paskirties vietos muitinės įstaigą per antrąją tranzito procedūrą yra prievolės neįvykdymas, dėl kurio atsiranda skola muitinei, jeigu neįvykdytos bent šio reglamento 356 straipsnio 3 dalyje arba 859 straipsnio antroje įtraukoje ir 2 punkto c papunktyje numatytos sąlygos, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl ketvirtojo klausimo

- 48 Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 168 straipsnio e punktą reikia aiškinti taip, kad jis draudžia nacionalinės teisės nuostatas, pagal kurias neleidžiama atskaityti importo PVM, kuriuo apmokestinamas vežėjas, kuris nėra nei nagrinėjamų prekių importuotojas, nei savininkas, o tik gabena prekes ir tvarko muitinės formalumus, ir tai yra dalis jo vykdomos krovinių gabenimo veiklos, kuri yra apmokestinama PVM.
- 49 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad pagal PVM direktyvos 168 straipsnio e punkto formuluotą teisę atskaityti egzistuoja tik tuomet, kai importuojamas prekes apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką dėl teisės atskaityti PVM už prekių ir paslaugų įsigijimą ši sąlyga įvykdoma, kai įsigyjant paslaugas patirtos išlaidos yra atitinkamai įtraukiamos į konkrečių pardavimo sandorių kainą ar apmokestinamojo asmens vykdančią ekonominę veiklą tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainą (žr. Sprendimo *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, 60 punktą ir Sprendimo *Eon Aset Menidjmont*, C-118/11, EU:C:2012:97, 48 punktą).
- 50 Kadangi gabenamų prekių vertė neįtraukta į vežėjo, kurio veikla apsiriboja šių prekių gabenimu už atlygį, sąskaitose faktūrose nurodytas kainas sudarančias išlaidas, PVM direktyvos 168 straipsnio e punkto taikymo sąlygos šioje byloje neįvykdytos.
- 51 Iš visų išdėstytų argumentų matyti, kad į ketvirtąjį klausimą reikia atsakyti, jog PVM direktyvos 168 straipsnio e punktas turi būti aiškinamas kaip nedraudžiantis nacionalinės teisės nuostatų, pagal kurias neleidžiama atskaityti importo PVM, kuriuo apmokestinamas vežėjas, kuris nėra nei nagrinėjamų prekių importuotojas, nei savininkas, o tik gabena prekes ir tvarko muitinės formalumus, ir tai yra dalis jo vykdomos krovinių gabenimo veiklos, kuri yra apmokestinama PVM.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 52 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

1. 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, iš dalies pakeisto 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos reglamentu (EB) Nr. 1791/2006, 203 straipsnį reikia aiškinti taip, kad skola muitinei pagal šį straipsnį neatsiranda vien dėl to, kad prekės, dėl kurių įforminta išorinio Bendrijos tranzito procedūra, po nesėkmingo tiekimo bandymo nepristatytos nei į paskirties vietas, nei į laisvojo uosto muitinės įstaigas, gražinamos į išvykimo laisvąjį uostą, jeigu nustatyta, jog tos pačios prekės paskui vėl gabenamos į paskirties vietą pagal antrąją išorinio Bendrijos tranzito procedūrą, kuri tinkamai užbaigiama. Tačiau darant prielaidą, kad negalėjo būti nustatytas prekių, gabenamų per pirmąją ir antrąją išorinio Bendrijos tranzito procedūras, tapatumas, skola muitinei atsiranda pagal šį straipsnį.
2. Reglamento Nr. 2913/92, iš dalies pakeisto Reglamentu Nr. 1791/2006, 204 straipsnį, siejamą su 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2454/93, išdėstančio Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92 įgyvendinimo nuostatas, iš dalies pakeisto 2007 m. vasario 28 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 214/2007, 859 straipsniu, reikia aiškinti taip, kad prekių, dėl kurių įforminta išorinio Bendrijos tranzito procedūra, pavėluotas pristatymas į paskirties vietas muitinės įstaigą per antrąją išorinio Bendrijos tranzito procedūrą yra

prievolės neįvykdymas, dėl kurio atsiranda skola muitinei, jeigu neįvykdomos bent šio reglamento 356 straipsnio 3 dalyje arba 859 straipsnio antroje įtraukoje ir 2 punkto c papunktyje numatytos sąlygos, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

3. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 168 straipsnio e punktą reikia aiškinti kaip nedraudžiantį nacionalinės teisės nuostatų, pagal kurias neleidžiama atskaityti importo pridėtinės vertės mokesčio, kuriuo apmokestinamas vežėjas, kuris nėra nei nagrinėjamų prekių importuotojas, nei savininkas, o tik gabena prekes ir tvarko muitinės formalumus, ir tai yra dalis jo vykdomos krovinių gabenimo veiklos, kuri yra apmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu.

Parašai.