



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. kovo 3 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Muitų sąjunga – Sąjungos muitų kodeksas – Reglamentas (ES) Nr. 952/2013 – 87 straipsnio 4 dalis – Skolos muitinei atsiradimo vieta – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 2 straipsnio 1 dalis – 70 ir 71 straipsniai – Apmokestinimo momentas ir prievolė apskaičiuoti PVM – Mokesčio skolos atsiradimo vieta – Sąjungos muitų teisės aktuose nustatytos prievolės neįvykdymo konstatavimas – Įvežimas į Sąjungos muitų teritoriją vienoje valstybėje narėje, bet išleidimas į Sąjungos ekonominę apyvartą valstybėje narėje, kurioje atliktas konstatavimas“

Byloje C-7/20

dėl *Finanzgericht Diuseldorfas* (Diuseldorfo finansų teismas, Vokietija) 2019 m. gruodžio 11 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2020 m. sausio 9 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

VS

prieš

Hauptzollamt Münster

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas L. Bay Larsen, Teisingumo Teismo pirmininko pavaduotoja R. Silva de Lapuerta (pranešėja) ir teisėjas N. Jääskinen,

generalinis advokatas M. Bobek,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Hauptzollamt Münster*, atstovaujamos K. Thode,
- Europos Komisijos, atstovaujamos F. Clotuche-Duvieusart, J. Jokubauskaitės ir R. Pethke,

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

priima šį

* Proceso kalba: vokiečių.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 71 straipsnio 1 dalies antros pastraipos išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant VS ir *Hauptzollamt Münster* (Miunsterio centrinė muitinė, Vokietija) ginčą dėl importo maito ir pridėtinės vertės mokesčio (PVM) mokėjimo už konkrečią Turkijoje registruotą ir į Europos Sąjungos teritoriją VS importuotą transporto priemonę.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

PVM direktyva

- 3 Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies d punktą prekių importas apmokestinamas PVM. Pagal šios direktyvos 30 straipsnio pirmą pastraipą prekių importu laikomas prekių, kurios išleistos į laisvą apyvartą, įvežimas į Bendriją iš Bendrijos muitų teritorijai priklausančios trečiosios teritorijos.
- 4 Pagal šios direktyvos 60 straipsnį prekių importo vieta yra valstybė narė, kurios teritorijoje yra prekės, kai jos įvežamos į Sąjungą.
- 5 Šios direktyvos 62 straipsnyje nustatyta:
„Šioje direktyvoje:
1) „Apmokestinimo momentas“ – momentas, kada įvykdomos prievolė apskaičiuoti PVM atsirasti būtinos teisinės sąlygos;
<...>“
- 6 Remiantis PVM direktyvos 70 straipsniu, apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai prekės yra importuotos.
- 7 Šios direktyvos 71 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Kai į Bendriją įvežamoms prekėms taikoma viena iš 156, 276 ir 277 straipsniuose nurodytų procedūrų ar aplinkybių, arba laikinojo įvežimo visiškai neapmokestinant importo maitais procedūros, arba išorinio tranzito procedūros, apmokestinimo momentas nustatomas ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai prekėms nebetaikomos tos procedūros ar aplinkybės.“

Tačiau, kai už importuojamas prekes reikia sumokėti maitą, žemės ūkio mokesčius arba pagal bendrąją politiką nustatytas jiems lygiavertes rinkliavas, apmokestinimo momentas ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai įvyksta apmokestinimo tait mokesčiais momentas ir atsiranda prievolė juos apskaičiuoti.“

Muitinės kodeksas

- 8 2013 m. spalio 9 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) Nr. 952/2013, kuriuo nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas (OL L 269, 2013, p. 1; toliau – Muitinės kodeksas), 79 straipsnyje „Skolos muitinei atsiradimas dėl reikalavimų nesilaikymo“ nustatyta:

„1. Importo skola muitinei, susijusi su prekėmis, apmokestinamomis importo maitu, atsiranda, jei neįvykdoma:

- a) bent viena iš maitų teisės aktuose nustatytų pareigų, susijusių su ne Sąjungos prekių įvežimu į Sąjungos maitų teritoriją, jų paėmimu iš muitinės priežiūros arba su tokių prekių gabenimu, perdirbimu, saugojimu, laikinuoju saugojimu, laikinuoju įvežimu arba disponavimu jomis toje teritorijoje;

<...>

3. 1 dalies a ir b punktuose nurodytais atvejais skolininku laikomas bet kuris iš šių asmenų:

- a) asmuo, kuris privalėjo įvykdyti atitinkamas pareigas;

<...>“

- 9 Muitinės kodekso 87 straipsnio „Skolos muitinei atsiradimo vieta“ 4 dalyje numatyta:

„Jeigu muitinė nustato, kad skola muitinei pagal 79 ar 82 straipsnį atsirado kitoje valstybėje narėje ir kad importo ar eksporto maito suma, atitinkanti tą skolą, yra mažesnė nei 10 000 EUR, laikoma, kad skola muitinei atsirado jos atsiradimą nustačiusioje valstybėje narėje.“

- 10 Muitinės kodekso 135 straipsnio „Pristatymas į tinkamą vietą“ 1 dalyje nustatyta:

„Asmuo, kuris įveža prekes į Sąjungos maitų teritoriją, nedelsdamas jas pristato į muitinės nurodytą muitinės įstaigą arba į kitą muitinės nustatytą arba jai priimtina vietą, arba į laisvąją zoną, vykdamas muitinės nurodytu maršrutu ir laikydamasis muitinės nurodymų, jeigu muitinė jų duoda.“

- 11 Muitinės kodekso 139 straipsnio „Prekių pateikimas muitinei“ 1 dalyje nustatyta, kad į Sąjungos maitų teritoriją įvežtas prekes – po to, kai jos atvežamos į nurodytą muitinės įstaigą ar kitą jos nustatytą ar jai priimtina vietą arba į laisvąją zoną, – muitinei nedelsdamas pateikia, be kita ko, į Sąjungos maitų teritoriją prekes įvežęs asmuo.

Vokietijos teisė

- 12 Klostantis pagrindinėje byloje nagrinėjamos faktinės aplinkybės 2005 m. vasario 21 d. galiojusios *Umsatzsteuergesetz* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas; *BGBL.* 2005 I, p. 386) redakcijos 21 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Muitams taikomos nuostatos *mutatis mutandis* taikomos importo PVM, išskyrus nuostatas, susijusias su laikinojo įvežimo perdirbti procedūra pagal kompensavimo sistemą ir laikinojo išvežimo perdirbti procedūra.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 13 Vokietijoje gyvenantis VS iš Turkijos įvežė savo transporto priemonę iš Turkijos, kur ji buvo įregistruota, į šios valstybės narės teritoriją per Bulgariją, Serbiją, Vengriją ir Austriją. Šios transporto priemonės importas buvo nustatytas Vokietijoje per 2018 m. vasario 26 d. policijos patikrinimą. 2018 m. kovo mėn. ieškovas išvežė savo transporto priemonę atgal į Turkiją ir ten ją pardavė.
- 14 Atlikusi minėtą patikrinimą Miunsterio centrinė muitinė, manydama, kad VS nepristatė transporto priemonės į importo muitinės įstaigą ir nepateikė jos muitinei, konstatavo, kad suinteresuotasis asmuo turėjo sumokėti 1 589 EUR importo muitą ir 3 021,01 EUR kaip importo PVM.
- 15 VS pareiškė *Finanzgericht Düsseldorf* (Diuseldorfo finansų teismas, Vokietija), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teismui, ieškinį ir teigė, kad transporto priemonę naudojo tik trumpą laiką ir tik kaip transporto priemonę privatiems reisams. Todėl šiai transporto priemonei neturėjo būti taikomi importo muitai.
- 16 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmiausia pabrėžia, kad, priešingai, nei jis netiesiogiai teigė savo ieškinyje, VS negali pasinaudoti laikinojo įvežimo muitinės procedūra, nes suinteresuotasis asmuo iš tiesų gyvena Sąjungos teritorijoje.
- 17 Šis teismas mano, kad importuodamas pagrindinėje byloje aptariamą transporto priemonę į Sąjungos teritoriją VS pažeidė tam tikras muitų teisės nuostatas, visų pirma Muitinės kodekso 135 straipsnio 1 dalį, susijusią su pareiga pristatyti prekes į muitinės įstaigą, ir šio kodekso 139 straipsnio 1 dalį, susijusią su pareiga jas pateikti muitinei. Todėl pagal minėto kodekso 79 straipsnio 1 dalies a punktą atsirado importo skola muitinei, kurią ieškovas pagrindinėje byloje turi sumokėti pagal to paties kodekso 79 straipsnio 3 dalies a punktą.
- 18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, neginčijama, kad pagal Muitinės kodekso 87 straipsnio 4 dalį skola muitinei atsirado Vokietijoje. Iš tiesų, pirma, nors transporto priemonė buvo fiziškai atgabenta į Sąjungos teritoriją per Bulgariją, todėl būtent šioje valstybėje narėje ji turėjo būti pristatyta ir pateikta muitinei, būtent Vokietijos institucijos nustatė skolą. Antra, šią skolą sudaranti muito suma yra mažesnė nei 10 000 eurų.
- 19 Tokiomis aplinkybėmis lieka nustatyti, ar pagal analogiją importo PVM galima taikyti Muitinės kodekso 87 straipsnio 4 dalį, o teigiamas atsakymas reikštų, kad šis mokestis taip pat turi būti laikomas atsiradusiu Vokietijoje.
- 20 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas primena, kad pagal PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, jei aptariamoms prekėms taikomi muitai, apmokestinimo momentas ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai įvyksta apmokestinimo tais mokesčiais momentas ir atsiranda prievolė juos apskaičiuoti.
- 21 Taigi šiuo atveju, kadangi pagal Muitinės kodekso 79 straipsnio 1 dalies a punktą ir 87 straipsnio 4 dalį su transporto priemone susijusi skola muitinei atsirado Vokietijoje, galima daryti išvadą, kad PVM skola atsirado taip pat šioje valstybėje narėje, net jei ši transporto priemonė fiziškai į Sąjungos teritoriją pateko per Bulgariją.
- 22 Be to, anot prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo, šiuo atveju kitos sąlygos, būtinos PVM skolai atsirasti, yra įvykdytos. Iš tiesų pagrindinėje byloje aptariama transporto priemonė buvo naudojama kelis mėnesius Sąjungos teritorijoje, netaikant jokios muitinės procedūros. Taigi, remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, muitinės nuostatų nesilaikymas leidžia daryti prielaidą, kad transporto priemonė pateko į Sąjungos ekonominę apyvartą, todėl galėjo būti naudojama.

- 23 Vis dėlto *Finanzgericht Düsseldorf* (Diusseldorfo finansų teismas) abejoja galimybe pagal analogiją taikyti Muitinės kodekso 87 straipsnio 4 dalyje įtvirtintas taisykles dėl importo PVM skolos atsiradimo. Iš tiesų, viena vertus, reikia atskirai analizuoti kompetencijas išieškoti maito mokesčius, akcizus ir PVM (šiuo klausimu žr. 2019 m. liepos 10 d. Sprendimo *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, 44 punktą). Kita vertus, PVM direktyvos 71 straipsnis susijęs tik su PVM atsiradimo momentu ir jame nėra jokios nuorodos į šios direktyvos 60 ir 61 straipsniuose nustatytus kriterijus, leidžiančius nustatyti importo vietą.
- 24 Tokiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Düsseldorf* (Diusseldorfo finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:
- „Ar [PVM direktyvos] 71 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad [Muitinės kodekso] 87 straipsnio 4 dalis pagal analogiją taikoma PVM (importo PVM) [skolos] atsiradimui?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 25 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad importo PVM, susijęs su maitais apmokestinamomis prekėmis, gali atsirasti valstybėje narėje, kurioje buvo konstatuotas Sąjungos maitų teisės aktuose nustatytos pareigos neįvykdymas.
- 26 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies d punktą prekių importas apmokestinamas PVM ir kad pagal šios direktyvos 30 straipsnio pirmą pastraipą prekių importu laikomas prekių, kurios nėra išleistos į laisvą apyvartą, įvežimas į Sąjungą.
- 27 Kelios aplinkybės leidžia teigti, kad egzistuoja ryšys tarp importo PVM ir maitų.
- 28 Visų pirma, nors pagal PVM direktyvos 60 straipsnį prekių importo vieta yra valstybėje narėje, kurios teritorijoje prekės yra, kai jos įvežamos į Sąjungą, šios direktyvos 71 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje numatyta, kad kai importuojamoms prekėms taikomas maitas, apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai įvyksta apmokestinimo taisyklės mokesčiaus momentas ir atsiranda prievolė juos apskaičiuoti.
- 29 Be to, apmokestinimo importo PVM ir maitų mokesčiais esminiai bruožai yra panašūs, nes atsiranda dėl importo į Sąjungą ir dėl paskesnio prekių išleidimo į valstybių narių ekonominę apyvartą. Ši sugretinimą patvirtina tai, kad PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje valstybėms narėms leidžiama susieti apmokestinimo momentą ir prievolę apskaičiuoti importo PVM su apmokestinimo maitais momentu ir prievole juos apskaičiuoti (2019 m. liepos 10 d. Sprendimo *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, 41 punktą).
- 30 Galiausiai, remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, prie skolos maitinei galima pridėti PVM skolą, jei dėl neteisėto veiksmo, dėl kurio atsirado skola maitinei, būtų galima daryti prielaidą, kad atitinkamos prekės buvo išleistos į Sąjungos ekonominę apyvartą ir galėjo būti suvartojamos, todėl įvyko apmokestinimo PVM momentas (2019 m. liepos 10 d. Sprendimo *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, 44 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 31 Vis dėlto tokia prielaida gali būti paneigta, jei būtų nustatyta, kad, nepaisant maitų teisės aktų pažeidimų, dėl kurių valstybėje narėje, kurioje buvo padaryti šie pažeidimai, atsirado importo skola maitinei, prekė valstybėje narėje, kurioje ji buvo skirta vartoti, pateko į Sąjungos ekonominę apyvartą. Tokiu atveju apmokestinimo importo PVM momentas įvyko toje kitoje valstybėje narėje (2019 m. liepos 10 d. Sprendimo *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, 48 punktą).

- 32 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad byloje, kurioje priimtas 2019 m. liepos 10 d. Sprendimas *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579), nors, kiek tai susiję su aptariamomis prekėmis, muitinės reglamentavimo buvo nepaisoma Vokietijos teritorijoje, toje teritorijoje jos buvo tik perkrautos iš vieno lėktuvo į kitą prieš jas gabenant į Graikiją. Iš tiesų būtent ši valstybė narė buvo galutinė jų paskirtis ir vieta, kur šios prekės buvo suvartotos.
- 33 Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas konstatavo, kad nagrinėjamos prekės pateko į Sąjungos ekonominę apyvartą jų galutinės paskirties valstybėje narėje ir kad dėl to importo PVM, susijęs su šiomis prekėmis, atsirado šioje valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. 2019 m. liepos 10 d. Sprendimo *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, 53 punktą).
- 34 Nagrinėjamu atveju iš Teisingumo Teismo turimos informacijos matyti, kad, kaip ir aplinkybėmis, kuriomis buvo priimtas 2019 m. liepos 10 d. Sprendimas (*Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579), pagrindinėje byloje nagrinėjama transporto priemonė neginčytinai faktiškai į Sąjungos teritoriją įvežta per Bulgariją, todėl būtent šioje valstybėje narėje pareigos muitinei nebuvo įvykdytos.
- 35 Vis dėlto iš tos pačios informacijos, kurią turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas, matyti, kad nors tuo metu, kai aptariama transporto priemonė buvo gabenama iš Turkijos į Vokietiją, ir paskui, kai tranzitu buvo pergabenta per trečiosios šalies, t. y. Serbijos, teritoriją, ji buvo iš naujo įvežta į šią muitų teritoriją Vengrijoje, realiai ši transporto priemonė buvo naudojama Vokietijoje, VS rezidavimo valstybėje narėje. Todėl, kadangi transporto priemonė į Sąjungos ekonominę apyvartą pateko Vokietijoje, šioje valstybėje narėje atsirado importo PVM.
- 36 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad importo PVM, susijęs su muitais apmokestinamomis prekėmis, atsiranda valstybėje narėje, kurioje buvo konstatuotas Sąjungos muitų teisės aktuose nustatytos prievolės neįvykdymas, jei aptariamoms prekėms, net jei fiziškai buvo įvežtos į Sąjungos muitų teritoriją kitoje valstybėje narėje, į Sąjungos ekonominę apyvartą pateko valstybėje narėje, kurioje tai buvo konstatuota.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 37 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 (šeštoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 71 straipsnio 1 dalies antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad importo pridėtinės vertės mokesčiai, susiję su muitais apmokestinamomis prekėmis, atsiranda valstybėje narėje, kurioje buvo konstatuotas Sąjungos muitų teisės aktuose nustatytos prievolės neįvykdymas, jei aptariamoms prekėms, net jei fiziškai buvo įvežtos į Sąjungos muitų teritoriją kitoje valstybėje narėje, į Sąjungos ekonominę apyvartą pateko valstybėje narėje, kurioje tai buvo konstatuota.

Parašai.