



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2015. gada 25. jūnijā \*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Kopienas Muitas kodekss — Regula (EEK) Nr. 2913/92 — 203. un 204. pants — Regula (EEK) Nr. 2454/93 — 859. pants — Ārējā tranzīta procedūra — Muitas parāda rašanās — Izņemšana vai neizņemšana no muitas uzraudzības — Pienākuma neizpilde — Preču novēlota uzrādīšana galamērķa muitas iestādē — Preču saņēmēja piegādes saņemšanas atteikums un nosūtīšana atpakaļ, tās neuzrādot muitas iestādē — Preces, kurām, pamatojoties uz jaunu deklarāciju, atkal piemērota ārējā tranzīta procedūra — Direktīva 2006/112/EK — 168. panta e) punkts — Pārvadātāja veiktā importam piemērojamā PVN atskaitīšana

Lieta C-187/14

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Østre Landsret* (Dānija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2014. gada 4. aprīlī un kas Tiesā reģistrēts 2014. gada 16. aprīlī, tiesvedībā

***Skateministeriet***

pret

***DSV Road A/S***,

piedaloties

***Danske Speditører***.

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents), tiesneši K. Vajda [*C. Vajda*], A. Ross [*A. Rosas*], E. Juhāss [*E. Juhász*] un D. Švābi [*D. Šváby*],

ģenerālvokāts M. Špunars [*M. Szpunar*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *DSV Road A/S* vārdā – *A. Hedetoft*, advokat,

— *Danske Speditører* vārdā – *R. Køie*, advokat,

\* Tiesvedības valoda – dāņu.

- Dānijas valdības vārdā – *C. Thorning*, pārstāvis, kam palīdz *D. Auken*, advokat,
- Čehijas valdības vārdā – *M. Smolek* un *J. Vláčil*, pārstāvji,
- Grieķijas valdības vārdā – *G. Skiani* un *M. Germani*, pārstāves,
- Eiropas Komisijas vārdā – *C. Soulay* un *L. Grønfeldt*, pārstāves,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklaušanās pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

### Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1992. gada 12. oktobra Regulas (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (OV L 302, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2006. gada 20. novembra Regulu (EK) Nr. 1791/2006 (OV L 363, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Muitas kodekss”), 203. panta 1. punktu un 204. panta 1. punkta a) apakšpunktu, Komisijas 1993. gada 2. jūlija Regulas (EEK) Nr. 2454/93, ar ko nosaka īstenošanas noteikumus Padomes Regulai Nr. 2913/92 (OV L 253, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Komisijas 2007. gada 28. februāra Regulu (EK) Nr. 214/2007 (OV L 62, 6. lpp.; turpmāk tekstā – “Īstenošanas regula”), 859. pantu, kā arī Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 168. panta e) punktu.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Skatteministeriet* (Nodokļu ministrija) un *DSV Road A/S* (turpmāk tekstā – “DSV”) par muitas nodokļu un pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) samaksu par precēm, kas tika piegādātas vairākās ārējā tranzīta procedūrās.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

- 3 Muitas kodeksa 37. pantā ir noteikts:

“1. Preces, kas ievestas Kopienas muitas teritorijā, no to ievēšanas brīža atrodas muitas uzraudzībā. Tās var pakļaut muitas kontrolei saskaņā ar spēkā esošajiem noteikumiem.

2. Tām ir jāpaliek šādā uzraudzībā tik ilgi, cik vajadzīgs, lai noteiktu to statusu muitā, ja tas vajadzīgs, un, neskarot 82. panta 1. punktu, ārpuskopienas preču gadījumā – līdz to muitas statuss tiek nomainīts, tās nonāk brīvajā zonā vai brīvajā noliktavā vai tās ir atkal izvestas vai iznīcinātas saskaņā ar 182. pantu.”

- 4 Šī kodeksa 91. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

“1. Ārējā tranzīta procedūra atļauj Kopienas muitas teritorijā pārvietot no viena punkta uz otru:

- a) ārpuskopienas preces, neattiecinot uz tām ievadmuitas nodokļus un citus maksājumus vai tirdzniecības politikas pasākumus;

[..].”

5 Minētā kodeksa 92. pantā ir paredzēts:

“1. Ārējā tranzīta procedūra beidzas un tranzīta dokumentu turētāja pienākumi ir izpildīti, kad preces, uz kurām procedūra attiecas, un vajadzīgie dokumenti ir uzrādīti galamērķa muitas iestādē saskaņā ar attiecīgās procedūras noteikumiem.

2. Muitas dienesti izbeidz procedūru, ja tie, pamatojoties uz nosūtītāja muitas iestādē un galamērķa muitas iestādē pieejamo datu salīdzinājumu, var konstatēt, ka procedūra ir beigusies pareizi.”

6 Saskaņā ar šī paša kodeksa 96. panta 1. punktu:

“1. Kopienas ārējā tranzīta procedūras izmantotājs ir galvenais atbildīgais. Viņš ir atbildīgs:

a) par preču neskartu nogādāšanu galamērķa muitas iestādē noliktajā termiņā, pienācīgi izpildot muitas dienestu noteiktos identifikācijas nodrošināšanas pasākumus;

b) par Kopienas tranzīta procedūras noteikumu ievērošanu.”

7 Muitas kodeksa 203. pantā ir noteikts:

“1. Ievedmuitas parāds rodas:

— nelikumīgi izņemot no muitas uzraudzības ar ievedmuitas nodokli apliekamās preces.

2. Muitas parāds rodas brīdī, kad preces tiek izņemtas no muitas uzraudzības.

3. Parādnieki ir:

— persona, kas izņēmusi preces no muitas uzraudzības,

[..].”

8 Saskaņā ar šī kodeksa 204. panta 1. punktu:

“1. Ievedmuitas parāds rodas:

a) neizpildot kādu no pienākumiem, ko uzliek ievedmuitas nodoklim pakļaujamo preču pagaidu glabāšana vai tās muitas procedūras izmantošana, kurā tās nodotas, vai,

[..]

gadījumos, kas nav minēti 203. pantā, ja vien netiek konstatēts, ka neizpildīšana nav būtiski iespaidojusi attiecīgās pagaidu glabāšanas vai muitas procedūras pareizu norisi.”

9 Īstenošanas regulas 356. pants ir šāds:

“1. Nosūtītāja iestāde nosaka termiņu, kādā precēm jānonāk galamērķa iestādē, ņemot vērā maršrutu, visus spēkā esošos transporta vai citus likumus un, ja vajadzīgs, principāla [galvenā atbildīgā] paziņotos datus.

[..]

3. Ja preces uzrāda galamērķa iestādē pēc nosūtītāja iestādes noteiktā termiņa beigām un ja šis termiņš nav ievērots tādu apstākļu dēļ, kas galamērķa iestādes ieskatā ir pamatoti un nav attiecināmi uz pārvadātāju vai principālu [galveno atbildīgo], tad uzskata, ka viņš ir iekļāvies noteiktajā termiņā.”

10 Šīs regulas 859. pantā ir noteikts:

“Uzskata, ka šāda saistību nepildīšana būtiski neietekmē pagaidu glabāšanas vai muitas procedūras pareizu norisi [Muitas] Kodeksa 204. panta 1. punkta izpratnē, ar noteikumu, ka:

- saistību nepildīšanas mērķis nav bijis nelikumīgi izvairīties no muitas uzraudzības pār precēm,
- saistību nepildīšanas cēlonis nav attiecīgās personas acīm redzama nolaidība un
- vēlāk tiek nokārtotas visas formalitātes, kas vajadzīgas preču stāvokļa labošanai:

[..].

2. Tādu preču gadījumā, kas atrodas kādā tranzīta procedūrā, ja neizpilda kādu no pienākumiem, ko uzliek šīs procedūras izmantošana, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

- a) preces, kas atrodas kādā procedūrā, neskartas faktiski uzrādīja saņēmējā muitas iestādē;
- b) saņēmēja muitas iestāde varēja pārliicināties par preču nodošanu muitas noteikumos atzītai izmantošanai vai par to ievietošanu pagaidu glabāšanā tranzīta darbības beigās;
- c) ja nav ievērots 356. pantā paredzētais termiņš un minētā panta 3. punkts nav piemērojams, preces tomēr ir uzrādītas saņēmējā muitas iestādē saprātīgā laika periodā;

[..].”

11 Saskaņā ar PVN direktīvas 168. pantu:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

[..]

e) PVN, kas maksājams vai samaksāts par preču importu attiecīgajā dalībvalstī.”

12 Saskaņā ar minētās direktīvas 201. pantu:

“Importējot preces, par PVN maksā persona vai personas, kuras importa dalībvalsts norādījusi vai atzinusi par atbildīgām.”

### Dānijas tiesības

- 13 Muitas likuma (*Toldloven*) redakcijas, kas kodificēta ar 2005. gada 13. septembra Konsolidējošo dekrētu Nr. 867 (*lovbekendtgørelse nr 867*), 39. panta 1. punkta redakcija ir šāda:

“Atbildīga par nodokļu un nodevu par precēm nomaksu ir:

- 1) persona, kas Dānijas muitas teritorijā ievēd vai pasūta tādu preču ievēšanu, uz kurām neattiecas preču brīva aprīte Eiropas Savienībā;

[..]

- 4) pārvadātājs vai pārvadājumiem izmantojamā transportlīdzekļa, ar ko pārvadā neatmuitotas preces vai ar muitas nodokli neapliekamas preces un konkrētiem muitas nosacījumiem pakļautas preces, īpašnieks. Tas pats attīecas uz personu, kuras rīcībā ir nodots šāds transportlīdzeklis.”

- 14 Likuma par PVN (*Momsloven*) 37. pantā ir noteikts:

“Saskaņā ar 47., 49., 51. vai 51.a pantu reģistrēti uzņēmumi, veicot priekšnodokļa aprēķinu 56. panta 3. punkta izpratnē, drīkst atskaitīt šajā likumā paredzēto nodokli par uzņēmuma pirkumiem vai citiem darījumiem, kas attīecas uz precēm un pakalpojumiem, kuri tikuši izmantoti vienīgi tām uzņēmuma piegādēm, kuras nav atbrīvotas no nodokļa [..].”

### Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

- 15 DSV, Dānijas transporta un loģistikas uzņēmums, 2007. gada 23. augustā un 2008. gada 10. aprīlī kā galvenais atbildīgais uzsāka divas Kopienas ārējā tranzīta procedūras (turpmāk tekstā – “tranzīta procedūras”) par attīecīgi 148 un 703 iepakojuumu ar elektroprecēm pārvadāšanu no nosūtīšanas vietas muitas iestādes Kopenhāģenas brīvostā (Dānija) uz galamērķa vietas muitas iestādi Jenšēpingā (*Jönköping*, Zvīdrija). Neveicot fizisku preču pārbaudi, Dānijas nosūtīšanas muitas iestāde veica preču izlaišanu, nosakot termiņus preču uzrādīšanai galamērķa muitas iestādē attīecīgi līdz 2007. gada 31. augustam un 2008. gada 13. aprīlim.
- 16 Abos gadījumos DSV veica preču pārvadājumu uz Jenšēpingu, kur to saņēmējs tomēr atteicās saņemt sūtījuma piegādi. Līdz ar to attīecīgi 2007. gada 4. septembrī un 2008. gada 14. aprīlī DSV šīs preces aizveda atpakaļ uz Kopenhāģenas brīvostu, tās neuzrādot nedz Jenšēpingas, nedz Kopenhāģenas brīvostas muitas iestādēm un neatceļot tranzīta dokumentus.
- 17 DSV apgalvo, ka tie paši 148 un 703 iepakojuumi ar elektroprecēm tika nosūtīti atpakaļ uz Jenšēpingu attīecīgi 2007. gada 13. septembrī un 2008. gada 17. aprīlī kopā ar citām elektroprecēm. Par katru no šīm piegādēm DSV uzsāka jaunu tranzīta procedūru un izveidoja jaunu tranzīta dokumentu par kopā attīecīgi 573 un 939 iepakojuumiem ar elektroprecēm. Šīs otrās tranzīta procedūras tika pienācīgi izbeigtas attīecīgi 2007. gada 13. septembrī un 2008. gada 23. aprīlī. *Skatteministeriet* tomēr apstrīd faktu, ka 148 un 703 iepakojuumi ar elektroprecēm, kas bija pirmās tranzīta procedūras priekšmets, bija ietverti arī otrajās tranzīta procedūrās.
- 18 *Danske told- og skatteforvaltning* (Dānijas centrālā nodokļu un muitas iestāde) par katru no tranzīta procedūrām, kas nebija pabeigtas, atbilstoši Muitas kodeksa 203. pantam un, pakārtoti, atbilstoši šī kodeksa 204. pantam pieprasīja DSV samaksāt muitas nodokļus. Turklāt *Danske told- og skatteforvaltning*, pamatojoties uz Muitas likuma redakcijas, kas kodificēta ar 2005. gada 13. septembra Konsolidējošo dekrētu Nr. 867, 39. panta 1. punkta 4. apakšpunktu, pieprasīja samaksāt importam piemērojamo PVN par precēm, kuras bija pakļautas šīm procedūrām. No Tīesas rīcībā esošajiem lietās

materiāliem izriet, ka *DSV* samaksāja importam piemērojamo PVN, bet tam tika liegtas šī PVN atskaitīšanas tiesības. Tā kā *DSV* apstrīdēja šos lēmumus, lietu tagad izskata *Østre Landsret* (Austrumu apgabaltiesa).

19 Šādos apstākļos *Østre Landsret* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai Muitas kodeksa 203. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādā situācijā kā pamatlietā ir notikusi izņemšana no muitas uzraudzības, ja tiek uzskatīts, ka a) katrs no attiecīgi 2007. un 2008. gadā izveidotajiem tranzītiem bija attiecināms uz vienām un tām pašām precēm, vai arī b) ja nav iespējams dokumentāri pierādīt, ka tās bija vienas un tās pašas preces?
- 2) Vai Muitas kodeksa 204. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tādā situācijā kā pamatlietā rodas muitas parāds, ja tiek uzskatīts, ka a) katrs no attiecīgi 2007. un 2008. gadā izveidotajiem tranzītiem bija attiecināms uz vienām un tām pašām precēm, vai arī b) ja nav iespējams dokumentāri pierādīt, ka tās bija vienas un tās pašas preces?
- 3) Vai Īstenošanas regulas 859. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka pamatlietas apstākļos ir notikusi pienākumu neizpilde, kas būtiski neietekmē muitas procedūras pareizu norisi, ja tiek uzskatīts, ka a) katrs no attiecīgi 2007. un 2008. gadā izveidotajiem tranzītiem bija attiecināms uz vienām un tām pašām precēm, vai arī b) ja nav iespējams dokumentāri pierādīt, ka tās bija vienas un tās pašas preces?
- 4) Vai pirmā dalībvalsts, kurā preces tika ievestas, var dalībvalsts norādītam nodokļu maksātājam atteikt PVN direktīvas 168. panta e) punktā paredzēto PVN par importu atskaitīšanu, ja PVN par importu tiek piemērots attiecīgajam preču pārvadātājam, kas nav preču importētājs un īpašnieks, bet vienkārši ir veicis pārvadājumus un ir bijis atbildīgs par muitas sūtījumu pārvadāšanu to tā kravu nosūtīšanas darījumu ietvaros, kas ir apliekami ar PVN?”

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

### *Par pirmo jautājumu*

- 20 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Muitas kodeksa 203. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka muitas nodokļa parāds rodas, pamatojoties tikai uz faktu, ka preces, kurām tiek piemērota tranzīta procedūra, pēc neveiksmīga piegādes mēģinājuma ir nogādātas atpakaļ nosūtīšanas brīvostā, tās neuzrādot nedz galamērķa vietas muitas iestādē, nedz brīvostas muitas iestādē.
- 21 Iesniedzējtiesa uzdod šo jautājumu, pieļaujot divus faktu ziņā atšķirīgus gadījumus, proti, pirmkārt, ja ir konstatēts, ka vēlāk, otrajā tranzīta procedūrā, kas tika pienācīgi izbeigta, uz galamērķa vietu atkal tika aizvestas vienas un tās pašas preces, un, otrkārt, ja pirmajā un otrajā tranzīta procedūrā pārvadāto preču identitāte nevar tikt konstatēta.
- 22 Vispirms ir jāatgādina, ka Muitas kodeksa 203. un 204. pantam ir atšķirīgas piemērošanas jomas. Proti, pirmais minētais pants attiecas uz rīcību, kuras rezultātā preces tiek izņemtas no muitas uzraudzības, savukārt otrā minētā panta priekšmets ir pienākumu neizpilde un tādu nosacījumu saistībā ar noteiktām muitas procedūrām neizpilde, kuri neietekmē muitas uzraudzību (spriedums *X, C-480/12, EU:C:2014:329, 31. punkts*).
- 23 No Muitas kodeksa 204. panta formulējuma izriet, ka šī tiesību norma ir piemērojama vienīgi gadījumos, kuri neizriet no šī kodeksa 203. panta (spriedums *X, C-480/12, EU:C:2014:329, 32. punkts*).

- 24 No minētā izriet, ka, lai noteiktu, pamatojoties uz kuru no šiem abiem pantiem ir radies ievadmuitas parāds, vispirms ir jānoskaidro, vai konkrētie fakti ir uzskatāmi par izņemšanu no muitas uzraudzības saskaņā ar Muitas kodeksa 203. panta 1. punktu. Vienīgi tad, ja atbilde uz šo jautājumu ir noraidoša, var tikt piemērots Muitas kodeksa 204. pants (spriedums X, C-480/12, EU:C:2014:329, 33. punkts).
- 25 It īpaši attiecībā uz Muitas kodeksa 203. panta 1. punktā ietverto izņemšanas no muitas uzraudzības jēdzienu ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru šis jēdziens ir jāsaprot tā, ka tas ietver jebkādu darbību un bezdarbību, kuras rezultātā kaut uz īsu brīdi kompetentajām muitas iestādēm ir liegta piekļuve muitas uzraudzībai pakļautajām precēm un traucēta Muitas kodeksa 37. panta 1. punktā paredzētās kontroles veikšana (spriedums X, C-480/12, EU:C:2014:329, 34. punkts).
- 26 Šajā gadījumā, runājot, pirmkārt, par situāciju, kurā pirmajā un otrajā tranzīta procedūrā pārvadāto preču identitāte nevar tikt konstatēta, ir jāsecina, ka nosacījumi, lai saskaņā ar Muitas kodeksa 203. panta 1. punktu rastos muitas parāds, ir izpildīti. Proti, šajā gadījumā nav pierādīts, ka preces tika uzrādītas galamērķa vietas muitas iestādē, kā tas tiek prasīts Muitas kodeksa 96. panta 1. punkta a) apakšpunktā. Šādā situācijā kompetentā muitas iestāde nevar saskaņā ar Muitas kodeksa 92. panta 2. punktu atzīt, ka tranzīta procedūra būtu pienācīgi izbeigta.
- 27 Otrkārt, gadījumā, kad pirmajā un otrajā tranzīta procedūrā pārvadāto preču identitāte ir konstatēta, otrajā sūtījumā šīs preces faktiski tika uzrādītas galamērķa vietas muitas iestādē. Attiecībā uz šādu gadījumu ir jākonstatē, ka minēto preču neuzrādīšana Jenšēpingas muitas iestādei pirmajā pārvadājumā un to uzrādīšana Kopenhāgenas brīvastā pēc to aizvešanas atpakaļ, minēto preču ietveršana otrajā tranzīta procedūrā, kā arī to novēlotā uzrādīšana galamērķa vietas muitas iestādei nav apstākļi, kas paši par sevi ir pietiekami, lai rastos izņemšana no muitas uzraudzības.
- 28 Tā kā pirmā tranzīta procedūra netika izbeigta, kā arī tika mainīta attiecīgo preču galamērķa muitas iestāde un muitas procedūra, laikā, kad tās tika aizvestas atpakaļ un novietotas Kopenhāgenas brīvastā, uz tām attiecas pirmā tranzīta procedūra. Kā saistībā ar tranzīta procedūru norādīja Eiropas Komisija, muitas uzraudzība pēc būtības ir veicama no attāluma. Tā attiecas uz precēm, kas neatrodas noteiktā vietā, bet tiek pārvadātas no vienas vietas uz otru, bez iespējas muitas iestādēm noskaidrot to precīzu atrašanās vietu jebkurā pārvadājuma brīdī.
- 29 Šādu attālināti veicamu uzraudzību netraucē tas vien, ka attiecīgās preces netiek uzrādītas galamērķa vietas vai brīvastas muitas iestādei, ja visi pārējie nosacījumi saistībā ar tranzīta procedūru ir izpildīti. Faktiski šādā situācijā, neraugoties uz šīm neuzrādīšanām, attiecīgās preces joprojām tiek pārvadātas likumīgā tranzīta procedūrā ar atbilstošiem tranzīta dokumentiem, līdz ar to muitas iestādēm joprojām ir iespējams piekļūt šīm precēm un tās pārbaudīt.
- 30 Attiecīgo preču ietveršana otrajā tranzīta procedūrā, ar sekām, ka šo preču uzrādīšana galamērķa vietas muitas iestādei galu galā notika nevis pirmajā, bet tikai otrajā tranzīta procedūrā, arī nav kvalificējama kā izņemšana no muitas uzraudzības. Faktiski pēc šīs ietveršanas minētās preces joprojām bija muitas uzraudzībā, vienīgās izmaiņas bija tādas, ka šī uzraudzība vairs nenotika pirmajā, bet gan otrajā tranzīta procedūrā.
- 31 Tas, ka *DSV* visbeidzot uzrādīja preces galamērķa vietas muitas iestādei vēlāk par pirmajā tranzīta procedūrā noteikto termiņu, arī nevar tikt uzskatīts par izņemšanu no muitas uzraudzības. Tiesa jau ir nospriedusi, ka atbilstoši Īstenošanas regulas 356. panta 1. punktam noteiktā uzrādīšanas termiņa pārsniegšana pati par sevi nerada muitas parādu par izņemšanu no muitas uzraudzības šī panta izpratnē (šajā ziņā skat. spriedumu X, C-480/12, EU:C:2014:329, 45. punkts).
- 32 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Muitas kodeksa 203. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka muitas parāds nerodas tikai uz tāda fakta pamata, ka preces, uz kurām attiecas tranzīta procedūra, pēc neveiksmīga piegādes mēģinājuma tiek aizvestas atpakaļ uz nosūtīšanas brīvostu, tās neuzrādot nedz galamērķa vietas muitas iestādē, nedz brīvastas muitas iestādē, ja ir

konstatēts, ka pēc tam šīs pašas preces atkal tikušas aizvestas uz to galamērķa vietu otrajā tranzīta procedūrā, kas ir pienācīgi izbeigta. Savukārt gadījumā, ja pirmajā un otrajā tranzīta procedūrā pārvadāto preču identitāte nevar tikt konstatēta, saskaņā ar šo pantu rodas muitas parāds.

*Par otro un trešo jautājumu*

- 33 Ņemot vērā uz pirmo jautājumu sniegto atbildi, uz otro un trešo jautājumu ir jāatbild tikai par gadījumu, ja pirmajā un otrajā tranzīta procedūrā pārvadāto preču identitāte ir zināma.
- 34 Pat ja tā ir, ka šajā gadījumā DSV otrajā tranzīta procedūrā uzrādīja šīs preces galamērķa vietas muitas iestādei, šī uzrādīšana tomēr notika pēc tai pirmajā tranzīta procedūrā noteiktā termiņa. Tātad minēto gadījumu raksturo fakts, ka preces, uz kurām attiecās pirmā tranzīta procedūra, tika uzrādītas galamērķa vietas muitas iestādei tikai novēloti un tas notika otrajā tranzīta procedūrā.
- 35 Ar savu otro un trešo jautājumu, kas ir jāizvērtē kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Muitas kodeksa 204. pants, to lasot kopsakarā ar Īstenošanas regulas 859. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka otrajā tranzīta procedūrā veikta preču, uz kurām attiecās pirmā tranzīta procedūra, novēlota uzrādīšana galamērķa vietas muitas iestādei ir pienākumu neizpilde, no kuras rodas muitas parāds.
- 36 Pirmkārt, attiecībā uz jautājumu par to, vai šādā situācijā ir izpildīts nosacījums, lai, pamatojoties uz Muitas kodeksa 204. panta 1. punkta a) apakšpunktu, rastos muitas parāds, proti, ir notikusi kāda ar tranzīta procedūru saistīta pienākuma neizpilde, Tiesa jau ir nospriedusi, ka atbilstoši Īstenošanas regulas 356. panta 1. punktam noteiktā uzrādīšanas termiņa pārsniegšana rada muitas parādu, pamatojoties uz Muitas kodeksa 204. pantu (šajā ziņā skat. spriedumu X, C-480/12, EU:C:2014:329, 45. punkts). Līdz ar to šis nosacījums pamatlietā principā ir izpildīts.
- 37 Šis secinājums netika apšaubīts spriedumā *DSV Road* (C-234/09, EU:C:2010:435), uz ko šajā sakarā atsaucās DSV. Šajā spriedumā Tiesa būtībā uzskatīja, ka Muitas kodeksa 204. pants nav piemērojams situācijā, kurā licencēts pārvadātājs kļūdas pēc ir izveidojis divas tranzīta procedūras, kas attiecas uz vienām un tām pašām precēm. Minētajā spriedumā izmantotā argumentācija nav piemērojama pamatlietā, jo abu lietu pamatā esošie fakti ir būtiski atšķirīgi.
- 38 Tiešām, pirmkārt, atšķirībā no lietas faktiem lietā, kurā tika taisīts spriedums *DSV Road* (C-234/09, EU:C:2010:435), no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka pamatlietā attiecīgās piegādes DSV neveica kā licencēts sūtītājs. Otrkārt, lietā, kurā tika taisīts spriedums *DSV Road* (C-234/09, EU:C:2010:435), attiecīgās preces pirmajā tranzīta procedūrā vispār netika pārvadātas, savukārt pamatlietā aplūkojamās preces tika ne tikai pārvadātas uz to galamērķa vietu un vestas atpakaļ uz to nosūtīšanas vietu, bet arī novietotas brīvostas noliktavā pirmajā tranzīta procedūrā.
- 39 Tomēr Īstenošanas regulas 356. panta 3. punktā ir noteikts, ka, ja preces tiek uzrādītas galamērķa iestādē pēc nosūtītājas iestādes noteiktā termiņa beigām un ja šis termiņš nav ievērots tādu apstākļu dēļ, kas galamērķa iestādes ieskatā ir pamatoti un nav attiecināmi uz pārvadātāju vai galveno atbildīgo, tad tiek uzskatīts, ka noteiktais termiņš ir ievērots. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai šajā gadījumā šie nosacījumi ir izpildīti.
- 40 Otrkārt, attiecībā uz jautājumu par to, vai ir izpildīts Muitas kodeksa 204. pantā paredzētais noliedzošais nosacījums, ar ko tiek izslēgta muitas parāda rašanās saskaņā ar šo pantu, ja “neizpilde nav būtiski iespaidojusi attiecīgās pagaidu glabāšanas vai muitas procedūras pareizu norisi”, ir jāatgādina, ka Īstenošanas regulas 859. pantā ir izsmēloši uzskaitītas iespējamās situācijas, kad ir izpildīts šis nosacījums (šajā ziņā skat. spriedumu *Söhl & Söhlke*, C-48/98, EU:C:1999:548, 43. punkts.)



- 41 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas lēmuma un pamatlietas pušu rakstveida apsvērumiem izriet, ka strīds pamatlietā ir tostarp par Īstenošanas regulas 859. panta otrajā un trešajā ievilkumā, kā arī šī panta 2. punkta a) un c) apakšpunktā paredzētajiem nosacījumiem.
- 42 Pirmkārt, runājot par šīs regulas 859. panta trešo ievilkumu un 2. punkta a) apakšpunktu, šajās tiesību normās tiek prasīts, lai visas formalitātes, kas nepieciešamas preču stāvokļa sakārtošanai, tiktu veiktas vēlāk un lai preces, uz kurām attiecas kāda procedūra, neskartas faktiski tiktu uzrādītas saņēmējā muitas iestādē.
- 43 Dānijas valdība būtībā norāda, ka pamatlietā šie nosacījumi nav izpildīti, jo sākotnēji attiecīgās preces netika uzrādītas un pirms jaunas tranzīta procedūras uzsākšanas tika sajauktas kopā ar citām precēm.
- 44 Ir jākonstatē, ka gadījumā, ja pirmajā un otrajā tranzīta procedūrā pārvadāto preču identitāte ir konstatēta un ja šī otrā tranzīta procedūra tikusi pienācīgi izbeigta, minētie nosacījumi ir izpildīti. Faktiski, pirmkārt, vienīgais nosacījums, saskaņā ar kuru pirmā procedūra netika pienācīgi izbeigta, nav tāda rakstura, kas ietekmētu uz uzdoto jautājumu sniedzamo atbildi, proti, tas, vai vēlāk tika izpildītas formalitātes, kas jāveic preču situācijas sakārtošanai. Otrkārt, šajā gadījumā aplūkotās preces tiešām tika uzrādītas saņēmējā muitas iestādē neskartas.
- 45 Otrkārt, runājot par Īstenošanas regulas 859. panta 2. punkta c) apakšpunktu, ar to tiek prasīts, ka, ja saskaņā ar šīs regulas 356. pantu noteiktais termiņš nav ievērots un ja minētā panta 3. punkts nav piemērojams, preces tomēr ir jāuzrāda galamērķa muitas iestādē saprātīgā termiņā. Iesniedzējtiesai ir jāizvērtē, vai pamatlietā šie nosacījumi ir izpildīti.
- 46 Treškārt, attiecībā uz Īstenošanas regulas 859. panta otro ievilkumu, kurā ir paredzēts nosacījums, saskaņā ar kuru aplūkojamā pienākumu neizpilde nevar būt saistīta ar attiecīgās personas acīmredzamu nolaidību, atbilstoši Tiesas judikatūrai jēdziens “rupja neuzmanība” ir jāizvērtē, it īpaši ņemot vērā to normu sarežģītību, kuru neizpildes gadījumā rodas muitas parāds, kā arī attiecīgā komersanta pieredzi un rūpību (šajā ziņā skat. spriedumu *Söhl & Söhlke*, C-48/98, EU:C:1999:548, 50. un 56. punkts). Pamatojoties uz šiem kritērijiem un ņemot vērā pamatlietas apstākļus, iesniedzējtiesai ir jāizvērtē, vai DSV ir vai nav pieļāvis rupju neuzmanību.
- 47 Ņemot vērā iepriekš minētos apstākļus, uz otro un trešo jautājumu ir jāatbild, ka Muitas kodeksa 204. pants, to lasot kopsakarā ar Īstenošanas regulas 859. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka novēlota pirmajā tranzīta procedūrā esošu preču uzrādīšana galamērķa vietas muitas iestādei otrās tranzīta procedūras ietvaros ir pienākuma neizpilde, no kā rodas muitas parāds, ja vien nav izpildīti šīs regulas 356. panta 3. punktā vai 859. panta otrajā ievilkumā un 2. punkta c) apakšpunktā paredzētie nosacījumi, tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

#### *Par ceturto jautājumu*

- 48 Ar savu ceturto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 168. panta e) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kas izslēdz importam piemērojamā PVN atskaitīšanu, par kura samaksu ir atbildīgs pārvadātājs, kurš nav nedz attiecīgo preču importētājs, nedz īpašnieks, bet nodrošina tikai pārvadājumus un muitas procedūras kā tādas kravas pārvadātājs, kurai ir piemērojams PVN.
- 49 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka saskaņā ar PVN direktīvas 168. panta e) punkta formulējumu tiesības uz atskaitīšanu ir tikai tad, ja importētās preces tiek izmantotas nodokļu maksātāja ar nodokli apliekamajos darījumos. Saskaņā ar tiesas pastāvīgo judikatūru, kas taisīta jautājumā par PVN, kurš samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, atskaitīšanu, šis nosacījums ir izpildīts tikai tad, ja sākotnējā pakalpojuma izmaksas ir attiecīgi iekļautas vai nu vēlāko konkrēto darījumu izmaksās, vai nodokļa

maksātāja piegādāto preču un sniegto pakalpojumu cenā tā saimnieciskās darbības ietvaros (skat. spriedumus *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, 60. punkts, un *Eon Aset Menidjmont*, C-118/11, EU:C:2012:97, 48. punkts).

- 50 Tā kā pārvadājamo preču vērtība neveido cenu, kas tiek maksāta pārvadātājam, kurš nodarbojas tikai ar šo preču pārvadāšanu par atlīdzību, PVN direktīvas 168. panta e) punkta piemērošanas nosacījumi šajā gadījumā nav izpildīti.
- 51 No visiem iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka uz ceturto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 168. panta e) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neliedz tādu valsts tiesisko regulējumu, kas izslēdz importam piemērojamā PVN atskaitīšanu, par kura samaksu ir atbildīgs pārvadātājs, kurš nav nedz attiecīgo preču importētājs, nedz īpašnieks, bet nodrošina tikai pārvadājumus un muitas procedūras kā tādas kravas pārvadātājs, kurai ir piemērojams PVN.

### Par tiesāšanās izdevumiem

- 52 Attiecībā uz pamatlietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

- 1) **Padomes 1992. gada 12. oktobra Regulas (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2006. gada 20. novembra Regulu (EK) Nr. 1791/2006, 203. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka muitas parāds nerodas tikai uz tāda fakta pamata, ka preces, uz kurām attiecas Kopienas ārējā tranzīta procedūra, pēc neveiksmīga piegādes mēģinājuma tiek aizvestas atpakaļ uz nosūtīšanas brīvostu, tās neuzrādot nedz galamērķa vietas muitas iestādē, nedz brīvostas muitas iestādē, ja ir konstatēts, ka pēc tam šīs pašas preces atkal tikušas aizvestas uz to galamērķa vietu otrajā Kopienas ārējā tranzīta procedūrā, kas ir pienācīgi izbeigta. Savukārt gadījumā, ja pirmajā un otrajā Kopienas ārējā tranzīta procedūrā pārvadāto preču identitāte nevar tikt konstatēta, saskaņā ar šo pantu rodas muitas parāds;**
- 2) **Regulas Nr. 2913/92, kurā grozījumi izdarīti ar Regulu Nr. 1791/2006, 204. pants, to lasot kopsakarā ar Komisijas 1993. gada 2. jūlija Regulas (EEK) Nr. 2454/93, ar ko nosaka īstenošanas noteikumus Padomes Regulai Nr. 2913/92, kurā grozījumi izdarīti ar Komisijas 2007. gada 28. februāra Regulu (EK) Nr. 214/2007, 859. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka novēlota pirmajā Kopienas ārējā tranzīta procedūrā esošu preču uzrādīšana galamērķa vietas muitas iestādei otrās Kopienas ārējās tranzīta procedūras ietvaros ir pienākuma neizpilde, no kā rodas muitas parāds, ja vien nav izpildīti šīs regulas 356. panta 3. punktā vai 859. panta otrajā ievilkumā un 2. punkta c) apakšpunktā paredzētie nosacījumi, tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai;**
- 3) **Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 168. panta e) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neliedz tādu valsts tiesisko regulējumu, kas izslēdz importam piemērojamā pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu, par kura samaksu ir atbildīgs pārvadātājs, kurš nav nedz attiecīgo preču importētājs, nedz īpašnieks, bet nodrošina tikai pārvadājumus un muitas procedūras kā tādas kravas pārvadātājs, kurai ir piemērojams pievienotās vērtības nodoklis.**

[Paraksti]