



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. birželio 2 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Pridėtinės vertės mokestis — Muitinio sandėliavimo procedūra — Išorinio tranzito procedūra — Skolos muitinei atsiradimas dėl prievolės neįvykdymo — Prievolė apskaičiuoti pridėtinės vertės mokestį“

Sujungtose bylose C-226/14 ir C-228/14

dėl *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgo finansų teismas, Vokietija) 2014 m. vasario 18 d. nutartimis, kurias Teisingumo Teismas gavo atitinkamai 2014 m. gegužės 8 ir 12 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą bylose

Eurogate Distribution GmbH

prieš

Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14)

ir

DHL Hub Leipzig GmbH

prieš

Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14)

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro pirmosios kolegijos pirmininko pareigas einantis Teisingumo Teismo pirmininko pavaduotojas A. Tizzano, teisėjai F. Biltgen, A. Borg Barthet (pranešėjas), M. Berger ir S. Rodin,

generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2015 m. lapkričio 11 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Eurogate Distribution GmbH* ir *DHL Hub Leipzig GmbH*, atstovaujama advokato U. Schrömbges,

— *Hauptzollamt Hamburg-Stadt*, atstovaujamos J. Thaler,

* Proceso kalba: vokiečių.

— *Hauptzollamt Braunschweig*, atstovaujamos F. Zimmerer,
— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Georgiadis ir K. Karavasili,
— Europos Komisijos, atstovaujamos M. Owsiany-Hornung, M. Wasmeier ir A. Caeiros,
susipažinęs su 2016 m. sausio 12 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,
priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą pateikti dėl 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą (OL L 302, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 4 t., p. 307), iš dalies pakeisto 2005 m. balandžio 13 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentu (EB) Nr. 648/2005 (OL L 117, 2005, p. 13) (toliau – Muitinės kodeksas), 204 ir 236 straipsnių, 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2004 m. balandžio 26 d. Tarybos direktyva 2004/66/EB (OL L 168, 2004, p. 35) (toliau – Šeštoji direktyva), 7 straipsnio, 10 straipsnio 3 dalies antros pastraipos ir 17 straipsnio 2 dalies a punkto, taip pat 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) 30 ir 61 straipsnių išaiškinimo.
- 2 Šie prašymai pateikti nagrinėjant du ginčus: pirma, *Eurogate Distribution GmbH* (toliau – *Eurogate*) ir *Hauptzollamt Hamburg-Stadt* (Hamburgo miesto centrinė muitinė, Vokietija) ir, antra, *DHL Hub Leipzig GmbH* (toliau – DHL) ir *Hauptzollamt Braunschweig* (Braunšveigo centrinė muitinė, Vokietija) dėl šioms įmonėms nustatytos prievolės sumokėti pridėtinės vertės mokesčių (PVM) dėl skolos muitinei atsiradimo pagal Muitinės kodekso 204 straipsnį.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Pagrindinėse bylose nagrinėjami įvykiai vyko 2006 ir 2011 metais. Todėl byloje C-226/14 taikoma Šeštoji direktyva, o byloje C-228/14 – PVM direktyva.

Šeštoji direktyva

- 4 Šeštosios direktyvos 2 straipsnyje nustatyta:

„Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas:

<...>

- 2) prekių importas.“

5 Šios direktyvos 7 straipsnyje nurodyta:

„1. „Prekių importas“ yra:

- a) prekių, neatitinkančių [EB 23 ir EB 24] straipsniuose nustatytų sąlygų, arba, kai taikoma [EAPB sutartis], – laisvai necirkuliuojančių prekių įvežimas į Bendriją;
- b) prekių, kitų nei a punkte nurodytos prekės, įvežimas į Bendriją iš trečiosios teritorijos.

2. Prekių importo vieta yra ta valstybė narė, kurios teritorijoje prekės yra, kai jos įvežamos į Bendriją.

3. Nepaisant šio straipsnio 2 dalies nuostatų, jeigu šio straipsnio 1 dalies a punkte nurodytoms prekėms, kai jos įvežamos į Bendriją, yra taikoma viena iš 16 straipsnio 1 dalies B punkto a, b, c ir d papunkčiuose nurodytų procedūrų arba laikinojo įvežimo visiškai atleidžiant nuo importo maito procedūra, arba išorinio tranzito procedūra, tokių prekių importo vieta yra ta valstybė narė, kurios teritorijoje minėtos procedūros daugiau negali būti taikomos.

Panašiai, jeigu 1 dalies b punkte nurodytoms į Bendriją įvežamoms prekėms yra taikoma viena iš 33a straipsnio 1 dalies b arba c punktuose nurodytų procedūrų, įvežimo vieta yra valstybė narė, kurios teritorijoje ši procedūra baigiama taikyti.“

6 Tos pačios direktyvos 10 straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„Apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai prekės įvežamos. Jeigu įvežtoms į Bendriją prekėms taikoma viena iš 7 straipsnio 3 dalyje nurodytų procedūrų, apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas tik tada, kai prekėms ši procedūra daugiau negali būti taikoma.

<...>“

7 Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje nustatyta:

„1. Teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

- a) [PVM], apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam pateiktas prekes ir suteiktas paslaugas;
- b) [PVM], apskaičiuotą ar sumokėtą už importuotas prekes;

<...>“

8 Pagal šios direktyvos 21 straipsnį:

„Toliau išvardyti asmenys privalo mokėti [PVM]:

<...>

2. Importuojant: asmuo ar asmenys, kuriuos valstybė narė, į kurią importuojamos prekės, paskiria ar pripažįsta kaip privalančius mokėti pridėtinės vertės mokestį.“

PVM direktyva

9 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

d) prekių importas.“

10 Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

<...>“

11 Šios direktyvos 30 straipsnyje numatyta:

„Prekių importas“ – prekių, kurios nėra išleistos į laisvą apyvartą, kaip nustatyta Sutarties 24 straipsnyje, įvežimas į Bendriją.

Be pirmoje pastraipoje nurodyto sandorio, prekių importu laikomas prekių, kurios išleistos į laisvą apyvartą, įvežimas į Bendriją iš Bendrijos muitų teritorijai priklausančios trečiosios teritorijos.“

12 PVM direktyvos 60 straipsnyje nustatyta:

„Prekių importo vieta yra valstybė narė, kurios teritorijoje yra prekės, kai jos įvežamos į Bendriją.“

13 Šios direktyvos 61 straipsnyje nurodyta:

„Nukrypstant nuo 60 straipsnio, kai į Bendriją įvežtoms prekėms, kurios nėra išleistos į laisvą apyvartą, taikoma viena iš 156 straipsnyje nurodytų procedūrų ar aplinkybių, arba laikinojo įvežimo visiškai neapmokestinant importo muitais procedūros, arba išorinio tranzito muitinės procedūros, šių prekių importo vieta yra valstybė narė, kurios teritorijoje prekėms nebetaikomos šios procedūros ar aplinkybės.

Atitinkamai, kai į Bendriją įvežtoms prekėms, kurios išleistos į laisvą apyvartą, taikoma viena iš 276 ir 277 straipsniuose nurodytų procedūrų ar aplinkybių, importo vieta yra valstybė narė, kurios teritorijoje prekėms nebetaikomos šios procedūros ar aplinkybės.“

14 Minėtos direktyvos 70 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai prekės yra importuotos.“

15 Pagal tos pačios direktyvos 71 straipsnio 1 dalį:

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

16 PVM direktyvos 167 straipsnyje numatyta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

17 Šios direktyvos 168 straipsnyje nustatyta:

„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:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo.

<...>

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

18 Minėtos direktyvos 201 straipsnyje numatyta:

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

Muitinės kodeksas

19 Muitinės kodekso 4 straipsnio 7 ir 10 punktuose numatyta:

„Šiame Kodekse vartojamos šios sąvokos:

7) „Bendrijos prekės“ – prekės:

- gautos tik Bendrijos muitų teritorijoje, laikantis 23 straipsnyje nustatytų sąlygų, kurių sudėtyje nėra prekių, importuotų iš šalių arba teritorijų, nesančių Bendrijos muitų teritorijos dalimis. Nebus manoma, kad prekės, gautos iš prekių, kurioms yra taikomas sąlyginio neapmokestinimo režimas, turi Bendrijos statusą pagal komiteto nustatytą tvarką, numatytą ypatingą ekonominę reikšmę turintiems atvejams,
- importuotos iš šalių arba teritorijų, nesančių Bendrijos muitų teritorijos dalimis, ir išleistos į laisvą apyvartą,
- išgautos arba pagamintos Bendrijos muitų teritorijoje tik iš antrojoje įtrauktoje nurodytų prekių arba iš prekių, nurodytų pirmojoje ir antrojoje įtraukose.

<...>

10) „Importo muitai“:

- muitai ir muitams, mokamiems už importuojamas prekes, lygiaverčio poveikio privalomieji mokėjimai,

<...>“

20 Pagal šio kodekso 79 straipsnį:

„Išleidimas į laisvą apyvartą suteikia ne Bendrijos prekėms Bendrijos prekių muitinį statusą.

<...>“

21 Minėto kodekso 89 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Ekonominio poveikio turinti sąlyginio neapmokestinimo procedūra baigiama, kai prekėms arba kompensaciniams ar perdirbtiems produktams, kuriems ši procedūra buvo įforminta, įforminami nauji muitinės sankcionuoti veiksmai.“

22 Muitinės kodekso 91 straipsnyje nustatyta:

„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;

<...>

2. 1 dalyje nurodytas gabenimas atliekamas:

a) taikant išorinio Bendrijos tranzito procedūrą arba

<...>“

23 Šio kodekso 92 straipsnyje nurodyta:

„1. Išorinio tranzito procedūra baigiama ir jos vykdytojo įsipareigojimai įvykdomi, kai prekės, kurioms 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.“

24 Pagal šio kodekso 96 straipsnį:

„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.

2. Nepaisant 1 dalyje nustatytų tranzito procedūros vykdytojo prievolių, prekių vežėjas arba gavėjas, priėmęs prekes ir žinantis, kad jos gabenamos taikant Bendrijos tranzito procedūrą, taip pat atsako už nesugadintų prekių pristatymą per nustatytą terminą į paskirties muitinės įstaigą ir už deramą priežiūrą, kad nebūtų pažeistos muitinės panaudotos prekių identifikavimo priemonės.“

25 To paties kodekso 98 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Taikant muitinio sandėliavimo procedūrą muitinės sandėlyje leidžiama laikyti:

- a) ne Bendrijos prekes, neapmokestinant šių prekių importo muitais ir netaikant joms prekybos politikos priemonių;

<...>“

26 Muitinės kodekso 105 straipsnyje nurodyta:

„Muitinės paskirtas asmuo turi tvarkyti visų prekių, kurioms įforminta muitinio sandėliavimo procedūra, prekių apskaitą, laikydamasis šios institucijos nustatytos tvarkos. Prekių apskaitos tvarkyti nereikia viešajame sandėlyje, kurį turi muitinė.

<...>“

27 Šio kodekso 204 straipsnyje nustatyta:

„1. Importo skola muitinei atsiranda:

- a) neįvykdžius bent vienos iš prievolių, susijusių su importo muitais apmokestinamų prekių laikinuoju saugojimu arba su joms įformintos muitinės procedūros taikymu;

arba

- b) nesilaikant reikalavimų, kurių privaloma laikytis įforminant prekėms atitinkamą procedūrą arba taikant joms sumažintą arba nulinę importo muto normą dėl prekių galutinio vartojimo,

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

2. Skola muitinei atsiranda arba tuo momentu, kai nustojama vykdyti prievolę, kurios nevykdymas sąlygoja skolos muitinei atsiradimą, arba tuo momentu, kai prekėms įforminama atitinkama muitinės procedūra, jeigu po to nustatoma, kad faktiškai nebuvo laikytasi reikalavimų, kurių privaloma laikytis įforminant prekėms tokią procedūrą arba taikant joms sumažintą arba nulinę importo muto normą dėl prekių galutinio vartojimo.

3. Skolininku laikomas asmuo, kuris esamomis aplinkybėmis turi vykdyti prievoles, susijusias su importo muitais apmokestinamų prekių laikinuoju saugojimu arba su joms įformintos muitinės procedūros taikymu, arba asmuo, kuris turi laikytis reikalavimų, kurių privaloma laikytis įforminant prekėms atitinkamą procedūrą.“

28 Pagal minėto kodekso 236 straipsnį:

„1. Importo arba eksporto muitai grąžinami nustačius, kad tada, kai jie buvo sumokėti, tokių muitų suma nebuvo teisiškai privaloma sumokėti arba kad ši suma buvo įtraukta į apskaitą nesivadovaujant 220 straipsnio 2 dalimi.

Importo arba eksporto muitus atsisakoma išieškoti nustačius, kad tada, kai jie buvo įtraukti į apskaitą, tokių muitų suma nebuvo teisiškai privaloma sumokėti arba kad ši suma buvo įtraukta į apskaitą nesivadovaujant 220 straipsnio 2 dalimi.

Muitai negražinami ir neatsisakoma jų išieškoti, jeigu įvykių, dėl kurių buvo sumokėta arba įtraukta į apskaitą teisiškai neprivaloma sumokėti pinigų suma, priežastis buvo tyčiniai suinteresuoto asmens veiksmai.

2. Importo arba eksporto muitai gražinami arba atsisakoma juos išieškoti, jeigu per trejus metus nuo skolininko informavimo apie tokių muitų sumą dienos atitinkamai muitinės įstaigai pateikiamas prašymas.

Šis laikotarpis pratęsiamas, jeigu suinteresuotas asmuo pateikia įrodymus, kad pateikti tokį prašymą per nustatytą laikotarpį jam sukliudė ypatingos aplinkybės arba *force majeure*.

Jeigu muitinė per šį laikotarpį pati nustato, kad susidarė kuri nors iš 1 dalies pirmojoje ar antrojoje pastraipose aprašytų padėčių, ji gražina arba atsisako išieškoti muitą savo iniciatyva.“

Įgyvendinimo reglamentas

- 29 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2454/93, išdėstančio Reglamento Nr. 2913/92 įgyvendinimo nuostatas (OL L 253, 1993, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 6 t., p. 3; toliau – Įgyvendinimo reglamentas), 866 straipsnyje nustatyta:

„Nepažeidžiant draudimus ar apribojimus nustatančių nuostatų, kurios gali būti taikomos atitinkamoms prekėms tais atvejais, kai skola muitinei atsiranda vadovaujantis Kodekso 202, 203, 204 arba 205 straipsniais ir kai sumokami importo muitai, šios prekės laikomos Bendrijos prekėmis nereikalaujant pateikti išleidimo į laisvą apyvartą deklaracijos.“

Vokietijos teisė

- 30 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikytinos redakcijos 2005 m. vasario 21 d. *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas) (*BGBI.* 2005 I, p. 386; toliau – *UStG*) 1 straipsnyje nustatyta:

„(1) PVM objektas yra šie sandoriai:

1. prekių tiekimas ir kitų paslaugų teikimas už atlygį Vokietijos teritorijoje įmonei vykdant savo veiklą.

<...>

4. prekių importas į Vokietiją <...> (importo apyvartos mokestis);

<...>“

- 31 *UStG* 5 straipsnyje numatyta:

„<...>

(2) <...> Federalinė finansų ministerija įsakymu <...> gali nurodyti neapmokestinti mokesčiu ar jį sumažinti:

<...>

5. prekių, kurios buvo importuotos tik laikinai ir vėliau reeksportuotos prižiūrint muitinei, atveju;

<...>

(3) Federalinė finansų ministerija įsakymu gali nurodyti grąžinti importo apyvartos mokesčius arba iš dalies ar visiškai atsisakyti juos išieškoti, pagal analogiją taikydama Tarybos arba Europos Bendrijų Komisijos teisės aktuose, susijusiuose su importo muitų grąžinimu ar atsisakymu juos išieškoti, numatytas sąlygas.

<...>“

32 *UStG* 13 straipsnyje nurodyta:

„(1) Mokestis mokamas:

1. už prekių tiekimą ir kitų paslaugų teikimą <...>

<...>

Importo apyvartos mokesčiui taikoma 21 straipsnio 2 dalis.

<...>“

33 *UStG* 15 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Verslininkas nuo pirkimo mokesčio gali atskaityti toliau nurodytas sumas:

1. teisiškai privalomą mokestį už prekių tiekimą ir kitų paslaugų teikimą, kurias jo įmonei patiekė ar suteikė kitas verslininkas;

2. importo apyvartos mokestį, atsiradusį už jo įmonei pagal 1 straipsnio 1 dalies 4 punktą importuotas prekes;

<...>“

34 *UStG* 21 straipsnyje nurodyta:

„(1) Pagal Bendrąjį mokesčių kodeksą (*Abgabenordnung*) importo apyvartos mokestis yra vartojimo mokestis.

(2) Importo apyvartos mokesčiui pagal analogiją taikomos muitinės taisyklės, išskyrus laikinojo įvežimo perdirbti taisykles pagal kompensavimo sistemą ir laikinojo išvežimo perdirbti taisykles.

<...>“

35 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikytinos redakcijos (*BGBI.* 2004 I, p. 21) 1992 m. rugpjūčio 11 d. *Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung* (Neapmokestinimo importo apyvartos mokesčiu tvarka) (*BGBI.* 1992 I, p. 1526) 1 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Nepažeidžiant 11 straipsnio, importo apyvartos mokesčiu neapmokestinamas laikinas prekių, kurios:

1. pagal Muitinės kodekso 137–144 straipsnius gali būti importuotos neapmokestinant Muitinės kodekso 4 straipsnio 10 punkte nurodytais importo muitais <...>

<...>

importas, pagal analogiją taikant minėtas taisykles ir su jomis susijusias taikymo taisykles; išimtį sudaro su laikinu taikymu susijusios taisyklės dalinio neapmokestinimo Muitinės kodekso 4 straipsnio 10 punkte nurodytais importo muitais atveju.“

Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai

Byla C-226/14

- 36 Nuo 2006 m. bendrovei *Eurogate* leista valdyti privatųjį muitinės sandėlį. Šiame sandėlyje sandėliuojamų prekių apskaita vykdoma naudojant kompiuterinę programą.
- 37 *Eurogate* kaip sandėlininkė į savo privatųjį muitinės sandėlį įvežė jos klientams priklausančių ne Bendrijos prekių, skirtų reeksportuoti iš Europos Sąjungos teritorijos. Atsiimant minėtas prekes iš muitinės sandėlio, buvo surašytos jų reeksporto muitinės deklaracijos.
- 38 2007 m. sausio 31 d. vykdant muitinės patikrinimą buvo konstatuota, kad apie nagrinėjamų prekių išgabenimo faktus prekių apskaitoje buvo pažymėta tik praėjus nuo 11 iki 126 dienų nuo nustatyto termino, t. y. pernelyg vėlai, atsižvelgiant į Muitinės kodekso 105 straipsnio pirmą pastraipą, siejamą su Įgyvendinimo reglamento 529 straipsnio 1 dalimi ir 530 straipsnio 3 dalimi.
- 39 2008 m. liepos 1 d. pranešimu Hamburgo miesto centrinė muitinė pareikalavo sumokėti importo muitus ir importo PVM už prekes, kurios į prekių apskaitą buvo įtrauktos pavėluotai. *Eurogate* tą pranešimą apskundė.
- 40 2009 m. rugpjūčio 11 d. pranešimu atsisakiusi išieškoti dalį minėtų muitų Hamburgo miesto centrinė muitinė, kiek tai susiję su likusiais mokėtinais muitais, 2009 m. gruodžio 8 d. sprendimu atmetė kaip nepagrįstą *Eurogate* skundą, motyvuodama tuo, kad pavėluotas įtraukimas į prekių apskaitą turi būti laikomas pareigų, tenkančių jai pagal muitinio sandėliavimo procedūrą, pažeidimu ir kad dėl šio prievolės neįvykdymo atsirado skola muitinei pagal Muitinės kodekso 204 straipsnio 1 dalį.
- 41 *Eurogate* pareiškė ieškinį *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgo finansų teismas, Vokietija), prašydama panaikinti 2008 m. liepos 1 d. pranešimą dėl mokėtinų muitų, iš dalies pakeistą 2009 m. rugpjūčio 11 d. pranešimu ir patvirtintą 2009 m. gruodžio 8 d. sprendimu; jame, be kita ko, teigė, kad vėlavimas įtraukti į prekių apskaitą iš muitinės sandėlio išvežtas prekes nėra jos prievolių pažeidimas, kaip tai suprantama pagal Muitinės kodekso 204 straipsnio 1 dalies a punktą, nes pagal Muitinės kodekso 105 straipsnį ir Įgyvendinimo reglamento 530 straipsnio 3 dalį ši prievolė įtraukti į apskaitą turi būti įvykdyta tik užbaigus muitinio sandėliavimo procedūrą.
- 42 Muito mokesčių nustatymo klausimas Teisingumo Teismui buvo pateiktas byloje, kurioje priimtas 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimas *Eurogate Distribution* (C-28/11, EU:C:2012:533).
- 43 To sprendimo 35 punkte Teisingumo Teismas nurodė, kad Muitinės kodekso 204 straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, jog ne Bendrijos prekės atveju neįvykdžius prievolės įregistruoti prekių išgabenimo iš muitinės sandėlių faktą šiuo tikslu vedamoje prekių apskaitoje ne vėliau kaip šios prekės išgabenimo momentu atsiranda skola muitinei už šią prekę, net jeigu ji buvo reeksportuota.
- 44 Kiek tai susiję su importo PVM, pažymėtina, kad *Eurogate* ginčija pranešimą apmokestinti šiuo mokesčiu, motyvuodama tuo, kad, neatsižvelgiant į tai, ar atsiranda skola muitinei, importo PVM taikymo sąlygos neįvykdytos, nes atitinkama prekė nepateko į Sąjungos ekonominę apyvartą.

- 45 Hamburgo miesto centrinė muitinė į šį argumentą atsakė taip, kad atsiradus muitinės skolai atsiranda ir importo PVM skola, nes nacionalinės teisės aktuose apyvartos mokesčio srityje ir Sąjungos teisės aktuose PVM srityje daroma nuoroda į muitinės teisės aktus.
- 46 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas primena, kad toks motyvavimas atitinka Vokietijos teismų praktiką, todėl šiuo pagrindu ieškinys turėtų būti atmestas, nes neįvykdyta nė viena iš neapmokestinimo importo mokesčiu sąlygų, nurodytų *UStG* 5 straipsnyje ir pagrindinės bylos aplinkybėms taikytinos redakcijos Neapmokestinimo importo apyvartos mokesčiu tvarkos 1 straipsnio 2 dalyje.
- 47 Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, pirma, ar importo PVM būtina yra mokėtinas atsiradus importo skolai muitinei pagal Muitinės kodekso 204 straipsnį, ir, antra, ar muitinės sandėlio operatoriui, kaip antai ieškovei pagrindinėje byloje, atitinkamai atvejais gali tekti prievolė sumokėti PVM.
- 48 Tokiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgo finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Šeštosios direktyvos nuostatams prieštarauja tai, kad importo PVM taikomas už prekes, kurios buvo reeksportuotos kaip ne Bendrijos prekės, tačiau už kurias dėl prievolių pagal Muitinės kodekso 204 straipsnį pažeidimo – šiuo atveju: pavėluoto prievolės įregistruoti prekių išgabavimo iš muitinės sandėlio faktą šiuo tikslu vedamoje prekių apskaitoje ne vėliau kaip šių prekių išgabavimo momentu įvykdymo – atsirado skola muitinei?

Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai:

2. Ar pagal Šeštosios direktyvos nuostatas reikalaujama tokiais atvejais taikyti importo PVM už atitinkamas prekes, ar šiuo klausimu valstybės narės turi diskreciją?

ir

3. Ar muitinės sandėlio operatorius, kuris pagal paslaugų teikimo sutartį į savo sandėlį priėmė prekę iš trečiosios valstybės, tačiau negali ja disponuoti, yra importo PVM, susidariusio dėl to, kad jis neįvykdė prievolės pagal Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 3 dalies antrą pastraipą, siejamą su Muitinės kodekso 204 straipsnio 1 dalimi, skolininkas, net jei ši prekė nenaudojama jo apmokestinamiems sandoriams, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą?“

Byla C-228/14

- 49 2011 m. sausio 5 d. buvo pradėta taikyti T1 išorinio tranzito procedūra, susijusi su ne Bendrijos prekėmis. Pradėjus taikyti šią procedūrą, prekės per nustatytą terminą (vėliausiai iki 2011 m. sausio 12 d.) turėjo būti nugabentos į Makao (Kinija) per Hanoverio (Vokietija) arba Leipcigo (Vokietija) oro uosto muitinę. DHL, kuri yra vežėja, kaip ji suprantama pagal Muitinės kodekso 96 straipsnio 2 dalį, nepateikė prekių Leipcigo oro uosto muitinei prieš išsiųsdama jas į Makao.
- 50 Tranzito procedūra negalėjo būti užbaigta pagal Įgyvendinimo reglamento 366 straipsnio 2 dalį, nes nebuvo pateikti reikalingi dokumentai.
- 51 2011 m. rugpjūčio 8 d. Braunšveigo centrinė muitinė pagal Muitinės kodekso 204 straipsnio 1 dalies a punktą pateikė DHL pranešimą dėl apmokestinimo; jame buvo nustatyta 6 002,01 EUR dydžio importo PVM suma. Joks skundas nebuvo pateiktas.

- 52 2012 m. vasario 29 d. DHL pateikė prašymą pagal Muitinės kodekso 236 straipsnį grąžinti remiantis šiuo pranešimu dėl apmokestinimo sumokėtą importo PVM.
- 53 2012 m. kovo 28 d. ir 2012 m. liepos 5 d. sprendimais Braunšveigo centrinė muitinė atmetė DHL prašymą grąžinti importo muitus ir netenkino skundo.
- 54 DHL pareiškė ieškinį *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgo finansų teismas); jame tvirtino, kad PVM negali būti taikomas tranzitu gabenamoms prekėms, kurios nepateko į ekonominę apyvartą Vokietijoje.
- 55 Tokiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgo finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:
- „Ar už prekes, kurios buvo reeksportuotos kaip ne Bendrijos prekės, esančios muitinės priežiūroje, tačiau už kurias dėl prievolės pagal Muitinės kodekso 204 straipsnį neįvykdymo – šiuo atveju dėl laiku neužbaigtos išorinio Bendrijos tranzito procedūros pateikiant prekes atitinkamai muitinės įstaigai prieš jų persiuntimą į trečiąją šalį – atsirado skola muitinei, importo PVM pagal Muitinės kodekso 236 straipsnio 1 dalį, siejamą su PVM direktyvos nuostatomis, nelaikomas teisiškai privalomu sumokėti bent tuo atveju, jei skolininku laikomas asmuo, kuris privalėjo įvykdyti pažeistą prievolę, tačiau neturėjo teisės disponuoti prekėmis?“
- 56 2014 m. spalio 14 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C-226/14 ir C-228/14 buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdoma rašytinė ir žodinė proceso dalys bei priimtas galutinis sprendimas.

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl byloje C-226/14 pateikto pirmojo klausimo

- 57 Pirmuoju klausimu byloje C-226/14 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 3 dalis turi būti aiškinama taip, kad PVM už prekes, kurios buvo reeksportuotos kaip ne Bendrijos prekės, yra mokėtinas, jei skola muitinei atsiranda tik pagal Muitinės kodekso 204 straipsnį.
- 58 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnį PVM apmokestinamas prekių importas bei prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.
- 59 Visų pirma reikia patikrinti, ar tokios prekės, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, buvo importuotos, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 2 punktą.
- 60 Pagal Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 1 dalies a punktą „prekių importas“ yra prekių, neatitinkančių EB 23 ir 24 straipsniuose nustatytų sąlygų, įvežimas į Sąjungą.
- 61 Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 3 dalyje nurodyta, kad jeigu tokioms prekėms nuo jų įvežimo į Sąjungą taikoma viena iš tos pačios direktyvos 16 straipsnio 1 dalies B punkto a–d papunkčiuose nurodytų procedūrų, tokių prekių importo vieta yra ta valstybė narė, kurios teritorijoje minėtos procedūros užbaigiamos.
- 62 Šiuo atveju pagrindinėje byloje nagrinėjamos trečiųjų valstybių kilmės prekėms, prieš reeksportuojant jas iš muitų teritorijos, valstybėje narėje buvo įforminta muitinio sandėliavimo procedūra.

- 63 Vadinas, šioms prekėms nuo jų įvežimo į Sąjungą iki jų reeksportavimo dienos buvo taikyta viena iš Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalies B skirsnio c punkte nurodytų procedūrų.
- 64 Primintina, kad Teisingumo Teismas 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Eurogate Distribution* (C-28/11, EU:C:2012:533) 35 punkte yra nusprendęs, jog, kiek tai susiję su ne Bendrijos prekėmis, neįvykdžius prievolės iš muitinės sandėlio išvežamas prekes ne vėliau kaip tų prekių išvežimo iš muitinės sandėlio momentu įregistruoti į tam tikslui skirtą prekių apskaitą, pagal Muitinės kodekso 204 straipsnio 1 dalies a punktą už minėtas prekes atsiranda skola muitinei, net jei tos prekės buvo reeksportuotos.
- 65 Tačiau pagrindinėje byloje yra aišku, kad minėtos prievolės neįvykdymas konstatuotas po to, kai nagrinėjamos prekės buvo reeksportuotos. Todėl šioms prekėms iki jų reeksportavimo taikyta muitinio sandėliavimo procedūra ir yra neginčijama, kad nebuvo jokios grėsmės, jog prekės gali patekti į ekonominę apyvartą Sąjungoje. Kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 97 punkte, be skolos muitinei, dar gali egzistuoti PVM prievolė, jei dėl neteisėto veiksmo, dėl kurio atsirado ši skola muitinei, būtų galima preziumuoti, kad atitinkamos prekės buvo išleistos į ekonominę apyvartą Sąjungoje, todėl galėjo būti vartojamos, dėl to atsiranda prievolė apskaičiuoti PVM.
- 66 Taigi, kadangi ši procedūra pagrindinėje byloje aptariamoms prekėms jų reeksporto dieną buvo tebetaikoma, šios prekės, net jei fiziškai buvo Sąjungos teritorijoje, negali būti laikomos „importuotomis“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 2 punktą (šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Profitube*, C-165/11, EU:C:2012:692, 46 punktą).
- 67 Vadinas, aptariamoms prekėms pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 2 punktą PVM nebuvo taikomas, nes pagrindinės bylos aplinkybių metu jos nebuvo importuotos (2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Profitube*, C-165/11, EU:C:2012:692, 48 punktą).
- 68 Kaip teisingai pažymi Europos Komisija, 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimas X (C-480/12, EU:C:2014:329) negali paneigti šio atsakymo. Byloje, kurioje priimtas tas sprendimas, buvo pritaikytas Įgyvendinimo reglamento 866 straipsnis, kuriame numatyta, kad tais atvejais, kai skola muitinei atsiranda vadovaujantis visų pirma Muitinės kodekso 203 arba 204 straipsniais ir kai sumokami importo muitai, šios prekės laikomos Bendrijos prekėmis, nereikalaujant pateikti išleidimo į laisvą apyvartą deklaracijos.
- 69 Kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 84 punkte, minėto 866 straipsnio taikymo sritis apsiriboja prekėmis, esančiomis Sąjungos muitų teritorijoje, ir neapima reeksportuotų prekių. Tačiau iš šio sprendimo 65 punkto matyti, kad pagrindinėje byloje aptiriamos prekės jau buvo palikusios Sąjungos muitų teritoriją ir dėl to fiziškai negalėjo būti išleistos joje į ekonominę apyvartą.
- 70 Todėl, kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 86 ir 87 punktuose, Įgyvendinimo reglamento 866 straipsnis pagrindinėje byloje negali būti taikomas, nes su pagrindinėje byloje nagrinėjamos prekėmis, kurioms nepertraukiamai buvo taikoma sąlyginio neapmokestinimo procedūra, susijusi skola muitinei atsirado, kai prekės jau buvo reeksportuotos. Iš tiesų šioms prekėms muitinio sandėliavimo procedūra nebetaikoma tik dėl to, kad jos buvo reeksportuotos, taigi, jokio importo nebuvo.
- 71 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą byloje C-226/14 reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 3 dalis turi būti aiškinama taip, kad PVM už prekes, kurios buvo reeksportuotos kaip ne Bendrijos prekės, nėra mokėtinas, jei šioms prekėms jų reeksporto dieną buvo tebetaikomos šioje nuostatoje nurodytos muitinės procedūros, bet šios procedūros nebetaikomos dėl reeksporto, net jei skola muitinei atsirado tik pagal Muitinės kodekso 204 straipsnį.

Dėl antrojo ir trečiojo klausimų byloje C-226/14

- 72 Atsižvelgiant į atsakymą, pateiktą į pirmąjį klausimą byloje C-226/14, nereikia atsakyti į antrąjį ir trečiąjį šioje byloje pateiktus klausimus.

Dėl klausimo byloje C-228/14

- 73 Pateikdamas klausimą byloje C-228/14, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Muitinės kodekso 236 straipsnio 1 dalis, siejama su PVM direktyvos nuostatomis, turi būti aiškinama taip, kad importo PVM už prekes, kurios buvo reeksportuotos kaip ne Bendrijos prekės, esančios muitinės priežiūroje, tačiau už kurias dėl prievolės pagal Muitinės kodekso 204 straipsnį neįvykdymo atsirado skola muitinei, nelaikomas teisiškai privalomu sumokėti, jei skolininku laikomas asmuo, kuris privalėjo įvykdyti pažeistą prievolę, tačiau neturėjo teisės disponuoti šiomis prekėmis.
- 74 Pirmiausia primintina, kad byloje C-228/14 taikytina PVM direktyva. Tačiau, kadangi šiai bylai taikytinos direktyvos nuostatos atitinka bylai C-226/14 taikytinus Šeštosios direktyvos straipsnius, siekiant pirmiausia nustatyti, ar PVM yra iš tiesų mokėtinas, *mutatis mutandis* reikia daryti nuorodą į Teisingumo Teismo šio sprendimo 58–61 punktuose atliktą analizę.
- 75 Pagrindinėje byloje nagrinėjamos trečiųjų valstybių kilmės prekės, prieš reeksportuojant jas iš muitų teritorijos, buvo įforminta išorinio tranzito procedūra.
- 76 Todėl šioms prekėms nuo jų įvežimo į Sąjungą buvo taikyta viena iš PVM direktyvos 61 straipsnio pirmoje pastraipoje nurodytų procedūrų.
- 77 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad dėl prievolės laiku užbaigti išorinio tranzito procedūrą pateikiant pagrindinėje byloje nagrinėjamas prekes atitinkamai muitinės įstaigai prieš jų persiuntimą į trečiąją šalį neįvykdymo atsirado skola muitinei pagal Muitinės kodekso 204 straipsnio 1 dalies a punktą, ir to šalys pagrindinėje byloje neginčijo. Tačiau reikia konstatuoti, kad dėl to minėtoms prekėms, kurios buvo reeksportuotos nepatekusios į ekonominę apyvartą Sąjungoje, iki jų reeksporto dienos tebebuvo taikoma išorinio tranzito procedūra.
- 78 Taigi, kadangi ši procedūra pagrindinėje byloje aptariamoms prekėms jų reeksporto dieną buvo tebetaikoma, šios prekės, net jei fiziškai buvo Sąjungos teritorijoje, negali būti laikomos „importuotomis“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies d punktą (šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Profitube*, C-165/11, EU:C:2012:692, 46 punktą).
- 79 Todėl aptariamoms prekėms pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies d punktą PVM nebuvo taikomas, nes pagrindinės bylos aplinkybių metu jos nebuvo importuotos (2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Profitube*, C-165/11, EU:C:2012:692, 48 punktas).
- 80 Tai reiškia, kad jei nebuvo aplinkybės, dėl kurios atsiranda prievolė apskaičiuoti PVM, būtent importo pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies d punktą, nebekyla skolininko nustatymo klausimo.
- 81 Be to, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad Muitinės kodekso 4 straipsnio 10 punktą reikia aiškinti taip, jog importo muitai neapima PVM, kuris turi būti taikomas importuojamoms prekėms (2010 m. liepos 29 d. Sprendimo *Pakora Pluss*, C-248/09, EU:C:2010:457, 47 punktas).
- 82 Todėl Muitinės kodekso 236 straipsnio 1 dalis, kurioje numatyta, kad importo muitai grąžinami nustačius, jog tada, kai jie buvo sumokėti, tokių muitų suma nebuvo teisiškai privaloma sumokėti, negali apimti PVM grąžinimo.

- 83 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į byloje C-228/14 pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad Muitinės kodekso 236 straipsnio 1 dalis, siejama su PVM direktyvos nuostatomis, turi būti aiškinama taip, kad tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kadangi PVM už prekes, kurios buvo reeksportuotos kaip ne Bendrijos prekės, nėra mokėtinas, jei šioms prekėms tebetaikomos PVM direktyvos 61 straipsnyje nurodytos muitinės procedūros, net jei skola muitinei atsirado tik pagal Muitinės kodekso 204 straipsnį, nėra jokio PVM skolininko. Šio kodekso 236 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis negali būti taikomas atvejais, susijusiais su PVM grąžinimu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

- 1. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2004 m. balandžio 26 d. Tarybos direktyva 2004/66/EB, 7 straipsnio 3 dalis turi būti aiškinama taip, kad pridėtinės vertės mokestis už prekes, kurios buvo reeksportuotos kaip ne Bendrijos prekės, nėra mokėtinas, jei šioms prekėms jų reeksporto dieną buvo tebetaikomos šioje nuostatoje nurodytos muitinės procedūros, bet šios procedūros nebetaikomos dėl reeksporto, net jei skola muitinei atsirado tik pagal 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, iš dalies pakeisto 2005 m. balandžio 13 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentu (EB) Nr. 648/2005, 204 straipsnį.**
- 2. Reglamento Nr. 2913/92, iš dalies pakeisto Reglamentu Nr. 648/2005, 236 straipsnio 1 dalis, siejama su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatomis, turi būti aiškinama taip, kad tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kadangi pridėtinės vertės mokestis už prekes, kurios buvo reeksportuotos kaip ne Bendrijos prekės, nėra mokėtinas, jei šioms prekėms tebetaikomos šios direktyvos 61 straipsnyje nurodytos muitinės procedūros, net jei skola muitinei atsirado tik pagal Reglamento Nr. 2913/92, iš dalies pakeisto Reglamentu Nr. 648/2005, 204 straipsnį, nėra jokio pridėtinės vertės mokesčio skolininko. Šio reglamento 236 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis negali būti taikomas atvejais, susijusiais su pridėtinės vertės mokesčio grąžinimu.**

Parašai.