

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 – Pažimimas arba nepažimimas iš muitinės priežiūros – Prievolės nevykdymas – Pavoluotas prekių pateikimas paskirties štaigai – Prekės, kurios, gavėjui atsisakius jas priimti, grąžintos nepateikus jų muitinės štaigai – Prekės, dėl kurių forminta nauja išorinio tranzito procedūra pagal naują deklaraciją – Direktyva 2006/112/EB – 168 straipsnio e punktą – 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 rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs 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,
- čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek ir J. Vlášil,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos G. Skiani ir M. Germani,

– Europos Komisijos, atstovaujamos C. Soulay ir L. Grønfeldt,

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

priima šį

Sprendimas

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 muito 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 laisvąją 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 Minuto kodekso 92 straipsnyje nurodyta:

„1. Išorinio tranzito procedūra baigiama ir jos vykdytojo įsipareigojimai vykdomi, kai prekės, kurioms [dėl kurių] buvo forminta 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 prievolę, susijusią su išorinio Bendrijos tranzito procedūra, vykdytojas atsako jos vykdytojas. Jis atsako:

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

b) už nuostatą, susijusią 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) nevykdžius bent vienos iš prievolių, susijusių su importo muitais apmokestinamų prekių laikinuoju saugojimu arba su joms [dėl jų] formintos 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, paaiškinant paskirties sątaigai priimtinu būdu ir nepriklausiusi nuo vežėjo arba vykdytojo valios, laikoma, kad pastarieji nustatyto prekės pristatymo paskirties vietos laiko apribojimo [termino] nepažeidė.“

10 Šio reglamento 859 straipsnyje nustatyta:

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

- jie nelaikytini kėsinimusi paimti prekes, kurioms [dėl kurių] forminta 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 išsipareigojimo, prisiimamo norint naudotis tokia procedūra, nevykdymas, kai vykdomos toliau išvardytos sąlygos:

- a) procedūrai forminti pateiktos prekės paskirties sątaigoje buvo pateiktos nesugadintos;
- b) paskirties sątaiga 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 sątaigai 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 prievolę, 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 valstybės narės 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 ? Danijos muit? teritorij? prekes, kuri? nėra laisvoje apyvartoje Europos Sąjungos muit? teritorijoje;

<...>

4) transporto priemon?s, kuria gabenamos prek?s, už kurias nemokamas muitas, bet kurios apmokestinamos muitais ir mokesčiais tam tikromis sąlygomis, vairuotojas arba savininkas. Tas pats taikoma asmeniui, kuris valdo toki? transporto priemon?.

14 PVM ?statymo (*Momsloven*) 37 straipsnyje nustatyta:

„mon?s, ?registruotos pagal 47, 49, 51 ar 51a straipsnius, apskaičiuodamos mokėtin? pirkimo mokest? pagal 56 straipsnio 3 dal?, gali atskaityti šiame ?statyme numatyt? mokest? už mon?s prekį pirkim? ir kitus sandorius, susijusius su prekėmis ir paslaugomis, naudojamomis tik mon?s tiekimui, kuris nėra neapmokestintas <...>“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

15 2007 m. rugpjūčio 23 d. ir 2008 m. balandžio 10 d. DSV, Danijos transporto ir logistikos mon?, kaip pagrindin? prievol?s vykdytoja, pradėjo dvi išorinio Bendrijos tranzito proced?ras (toliau – tranzito proced?ros) dėl atitinkamai 148 ir 703 elektronikos prekį pakuočių gabenimo iš išvykimo muitin?s ?staigos, esančios Kopenhagos (Danija) laisvajame uoste, ? paskirties muitin?s ?staig? Jonšopinge (Švedija). Danijos išvykimo muitin?, neatlikusi fizinio prekį patikrinimo, nurod? jas areštuoti ir nustat? j? pateikimo paskirties muitin?s ?staigai termin? atitinkamai iki 2007 m. rugpjūčio 31 d. ir iki 2008 m. balandžio 13 d.

16 Abiem atvejais DSV gabeno prekes ? Jonšoping?, kur j? gav?jas vis dėlto atsisak? jas priimti. Dėl to nepristačiusi j? ? Jonšopingo arba Kopenhagos laisvojo uosto muitin?s ?staigas ir nepanaikinusį tranzito dokument? DSV atitinkamai 2007 m. rugsėjo 4 d. ir 2008 m. balandžio 14 d. gr?žino šias prekes ? Kopenhagos laisvąjį uost?.

17 DSV tvirtina, kad tie patys 148 ir 703 elektronikos prekį paketai buvo dar kart? išsi?sti ? Jonšoping? atitinkamai 2007 m. rugsėjo 13 d. ir 2008 m. balandžio 17 d. su kitais elektronikos produktais. Dėl kiekvieno iš ši? tiekim? DSV pradėjo nauj? tranzito proced?r? ir pareng? nauj? tranzito dokument?, taigi atitinkamai iš viso dėl 573 ir 939 elektronikos prekį pakuočių. Šios antrosios proced?ros buvo tinkamai užbaigtos atitinkamai 2007 m. rugsėjo 13 d. ir 2008 m. balandžio 23 d. Tačiau *Skatteministeriet* gināja tai, kad 148 ir 703 elektronikos prekį pakuot?s, dėl kuri? atliktos pirmosios tranzito proced?ros, buvo taip pat ?trauktos ? antrąsias tranzito proced?ras.

18 Dėl kiekvienos pirmosios neužbaigtos tranzito proced?ros *danske told- og skatteforvaltning* (Danijos centrin? ?mok? ir muit? administracija) reikalavo iš DSV sumokėti muitus pagal Muitin?s kodekso 203 straipsn? ir subsidiariai pagal šio kodekso 204 straipsn?. Be to, *danske told- og skatteforvaltning* reikalavo sumokėti importo PVM už prekes, dėl kuri? atliktos šios proced?ros, pagal Muitin?s ?statymo, kodifikuoto 2005 m. rugsėjo 13 d. nutarimu Nr. 867, 39 straipsnio 1 dalies 4 punkt?. Iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad DSV sumokėjo importo PVM, bet jai nebuvo suteikta teis? š? PVM atskaityti. Kadangi DSV užginėjo šiuos sprendimus, byl? šiuo metu nagrinėja *Østre Landsret* (Ryt? regiono apeliacinis teismas).

19 Šiomis aplinkybomis *Østre Landsret* nusprend? sustabdyti bylos nagrinėjim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar [Muitin?s kodekso] 203 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad pa?mimas iš

muitin?s prieži?ros yra atliktas esant tokiai situacijai, kokia nagrin?jama pagrindin?je byloje, darant prielaid?, kad: a) kiekvienas iš dviej? atitinkamai 2007 ir 2008 m. atlikt? gabenim? buvo susij?s su tomis pa?iomis prek?mis arba b) negalima pagr?sti dokumentais, kad tai buvo tos pa?ios prek?s?

2. Ar Muitin?s kodekso 204 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad skola muitinei atsiranda esant tokiai situacijai, kokia nagrin?jama pagrindin?je byloje, darant prielaid?, kad: a) kiekvienas iš dviej? atitinkamai 2007 ir 2008 m. atlikt? gabenim? buvo susij?s su tomis pa?iomis prek?mis arba b) negalima pagr?sti dokumentais, kad tai buvo tos pa?ios prek?s?

3. Ar [?gyvendinimo reglamento] 859 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad pagrindin?s bylos aplinkyb?mis yra pareig? pažeidimas, kuris neturi didel?s ?takos tinkamam muitin?s proced?ros taikymui, darant prielaid?, kad: a) kiekvienas iš dviej? atitinkamai 2007 ir 2008 m. atlikt? gabenim? tranzitu buvo susij?s su tomis pa?iomis prek?mis arba b) negalima pagr?sti dokumentais, kad tai buvo tos pa?ios prek?s?

4. Ar valstyb? nar?, ? kuri? importuotos prek?s, gali atsisakyti valstyb?s nar?s nustatytam PVM apmokestinamajam asmeniui atskaityti importo PVM pagal PVM direktyvos 168 straipsnio e punkt?, kai importo PVM apmokestinamas nagrin?jam? prekį vež?jas, kuris n?ra prekį importuotojas ir savininkas, o tik gabeno prekes ir buvo atsakingas už krovinio išsiuntim? iš muitin?s ir tai buvo dalis jo vykdomos krovini? gabenimo veiklos, kuri yra apmokestinama PVM?“

D?I prejudicini? klausim?

D?I pirmojo klausimo

20 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar Muitin?s kodekso 203 straipsnio 1 dal? reikia aiškinti taip, kad skola muitinei pagal ši? nuostat? atsiranda vien d?l to, kad prek?s, d?l kuri? ?forminta tranzito proced?ra, po nes?kmingo tiekimo bandymo nepristatytos nei ? paskirties vietos, nei ? laisvojo uosto muitin?s ?staigas, gr?žinamos ? išvykimo laisv?j? uost?.

21 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas kelia š? klausim? atsižvelgdamas ? skirtingas faktines prielaidas: pirma, kad nustatyta, jog tos pa?ios prek?s paskui v?l gabenamos ? paskirties viet? pagal antr?j? tranzito proced?r?, kuri tinkamai užbaigta, ir, antra, kad negal?jo b?ti nustatytas prekį, gabenam? per pirm?j? ir antr?j? tranzito proced?ras, tapatumas.

22 Pirmiausia, reikia priminti, kad Muitin?s kodekso 203 ir 204 straipsniai turi skirtingas taikymo sritis. Pirmoji nuostata susijusi su veiksmiais, d?l kuri? prek?s paimamos iš muitin?s prieži?ros, o antroji nuostata – su prievoli? pažeidimais ir skirting? muitin?s proced?r? s?lyg? nesilaikymu, neturin?iais reikšm?s muitin?s prieži?ros taikymui (Sprendimo X, C?480/12, EU:C:2014:329, 31 punktas).

23 Iš Muitin?s kodekso 204 straipsnio formuluot?s matyti, kad ši nuostata taikoma tik tais atvejais, kurie nepatenka ? šio kodekso 203 straipsnio taikymo srit? (Sprendimo X, C?480/12, EU:C:2014:329, 32 punktas).

24 Iš to matyti, kad siekiant nustatyti, pagal kur? iš ši? dviej? straipsni? atsirado importo skola muitinei, pirmiausia reikia išnagrin?ti, ar nagrin?jamos faktin?s aplinkyb?s reiškia prekį pa?imim? iš muitin?s prieži?ros, kaip tai suprantama pagal Muitin?s kodekso 203 straipsnio 1 dal?. Tik tuo atveju, jei atsakymas ? š? klausim? yra neigiamas, gali b?ti taikomos Muitin?s kodekso 204 straipsnio nuostatos (Sprendimo X, C?480/12, EU:C:2014:329, 33 punktas).

25 D?l s?vokos „pa?imimas iš muitin?s prieži?ros“, vartojamos Muitin?s kodekso 203 straipsnio

1 dalyje, primintina, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką ši sąvoka reikia suprasti kaip apimančią bet kurį veiksmy ar neveikimą, kuris net trumpam sutrukdo kompetentingai muitinės institucijai prieiti prie prekių, esančiųios muitinės priežiroje, ir atlikti Muitinės kodekso 37 straipsnio 1 dalyje numatytą tikrinimą (Sprendimo X, C-480/12, EU:C:2014:329, 34 punktą).

26 Šioje byloje dėl, pirma, prielaidos, kad nebuvo galima nustatyti prekių, kurios buvo gabenamos per pirmąją ir antrąją tranzito procedurą, tapatumo, reikia konstatuoti, kad vykdytos skolos muitinei atsiradimo pagal Muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalį sąlygos. Darant šią prielaidą nenustatyta, kad prekės buvo pristatytos į paskirties muitinės staigą, 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 prekės, kurios buvo gabenamos per pirmąją ir antrąją tranzito procedurą, tapatumas nustatytas, šios prekės buvo veiksmingai pristatytos į paskirties vietas muitinės staigą nugabenus antrąją kartą. Kiek tai susiję su šia prielaida, reikia konstatuoti, kad minėtą prekių nepristatymas į Jonšiopingo muitinės staigą nugabenus pirmąją kartą, nepristatymas Kopenhagos laisvojo uosto muitinės staigai po sugrąžinimo ir vėlavimas jas pristatyti į paskirties vietas muitinės staigą nėra aplinkybės, kuri 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 forminama pirmoji tranzito procedūra iki įgrąžinimo ir atidavimo saugoti Kopenhagos laisvajame uoste. Europos Komisija pažymėjo, kad per pirmąją tranzito procedurą muitinės priežira 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 priežirą nuotoliniu būdu netrukdo vien tai, kad nagrinėjamos prekės nebuvo pristatytos į paskirties vietas arba laisvojo uosto muitinės staigas, jeigu vykdytos visos kitos tranzito procedūros sąlygos. Susiklosčius tokiai situacijai, nepaisant šio neveikimo, nagrinėjamos prekės visuomet buvo gabenamos pagal patvirtintą tranzito procedurą ir su atitinkamais tranzito dokumentais, todėl muitinė visuomet gali prieiti prie šių prekių ir jas patikrinti.

30 Nagrinėjamų prekių antrosios tranzito procedūros, per kurią (o ne per pirmąją procedurą) šios prekės galiausiai buvo pristatytos į paskirties vietas muitinės staigą, forminimas negali būti laikomas paėmimu iš muitinės priežiūros. Atlikus šį forminimą minėtos prekės visuomet buvo prižiūrimos muitinės, ir vienintelis skirtumas buvo tik toks, kad ši priežira buvo vykdoma ne pagal pirmąją, o pagal antrąją tranzito procedurą.

31 Tai, kad DSV galiausiai pristatė prekes į paskirties vietas muitinės staigą pasibaigus per pirmąją tranzito procedurą nustatytam pristatymo terminui, nebegali būti laikoma paėmimu iš muitinės priežiūros. Teisingumo Teismas jau konstatavo, kad vien pristatymo termino, nustatyto pagal gyvendinimo 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, 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 forminta tranzito procedūra, po nesėkmingo tiekimo bandymo nepristatomos nei į paskirties vietas, nei į laisvojo uosto muitinės staigas, grąžinamos į išvykimo laisvąjį uostą, jeigu nustatyta, jog tos pačios prekės paskui vėl gabenamos į paskirties vietą pagal antrąją tranzito procedurą, kuri tinkamai užbaigiama. Tačiau darant prielaidą, kad

negal?jo b?ti nustatytas prek?, kurios buvo gabenamos per pirm?j? ir antr?j? tranzito proced?ras, tapatumas, skola muitinei atsiranda pagal š? straipsn?.

D?l antrojo ir tre?iojo klausim?

33 Atsižvelgiant ? atsakym? ? pirm?j? klausim?, ? antr?j? ir tre?i?j? klausimus atsakyti reikia tik tuo atveju, jei nustatytas per pirm?j? ir antr?j? tranzito proced?ras gabent? prek? tapatumas.

34 Jeigu iš ties?, darant ši? prielaid?, DSV pristat? šias prekes ? paskirties vietos muitin?s ?staig? per antr?j? tranzito proced?r?, tai vis d?lto reiškia, kad šis pristatymas atliktas praleidus pirmoje tranzito proced?roje nustatyt? pristatymo termin?. Taigi šiai prielaidai b?dinga tai, kad prek?s, d?l kuri? ?forminta pirmoji tranzito proced?ra, buvo pristatytos ? paskirties vietos muitin?s ?staig? tik pav?luotai ir tik pagal antr?j? tranzito proced?r?.

35 Antruoju ir tre?iuoju klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teiraujasi, ar Muitin?s kodekso 204 straipsn?, siejam? su ?gyvendinimo reglamento 859 straipsniu, reikia aiškinti taip, kad prek?, d?l kuri? ?forminta pirmoji tranzito proced?ra, pristatymas ? paskirties vietos muitin?s ?staig? pav?luotai ir per antr?j? tranzito proced?r?, yra prievol?s, d?l kurios atsiranda skola muitinei, ne?vykdydamas.

36 D?l klausimo, vis? pirma, ar, susiklos?ius tokiai situacijai, ?vykdyta s?lyga, d?l kurios atsiranda skola muitinei pagal Muitin?s 204 straipsnio 1 dalies 1 punkt? (t. y. vienos tranzito proced?ros prievoli? ne?vykdydamas), Teisingumo Teismas jau konstatavo, kad prek? pateikimo termino, nustatyto pagal ?gyvendinimo reglamento 356 straipsnio 1 dal?, praleidimas lemia skol? muitinei, atsirandan?i? pagal Muitin?s kodekso 204 straipsn? (šiuo klausimu žr. Sprendimo X, C?480/12, EU:C:2014:329, 45 punkt?). Ši s?lyga iš principo ?vykdyta pagrindin?je byloje.

37 Ši s?lyga nebuvo nagrin?ta Sprendime *DSV Road* (C?234/09, EU:C:2010:435), kuriuo šiuo klausimu r?m?si DSV. Šiame sprendime Teisingumo Teismas iš esm?s nusprend?, kad Muitin?s kodekso 204 straipsnis netaikomas situacijai, kai ?galiotasis siunt?jas per klaid? pradeda dvi išorinio tranzito proced?ras d?l vienos ir tos pa?ios prek?s. Šio sprendimo motyvai negali b?ti taikomi pagrindinei bylai, nes abiej? byl? faktin?s aplinkyb?s labai skiriasi.

38 Pirma, skirtingai nuo byloje, kurioje priimtas Sprendimas *DSV Road* (C?234/09, EU:C:2010:435), nagrin?t? faktini? aplinkybi?, iš sprendimo, kuriuo pateiktas prašymas priimti prejudicin? sprendim?, matyti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jam? gabenim? DSV nevykd? kaip ?galiotoji siunt?ja. Antra, byloje, kurioje priimtas Sprendimas *DSV Road* (C?234/09, EU:C:2010:435), nagrin?tos prek?s niekada nebuvo gabenamos pagal pirm?j? tranzito proced?r?, o pagrindin?je byloje nagrin?jamos prek?s ne tik nugabentos ? paskirties viet? ir gr?žintos ? išvykimo viet?, bet ir atiduotos saugoti laisvajame uoste pagal pirm?j? tranzito proced?r?.

39 Ta?iau ?gyvendinimo reglamento 356 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad, kai prek?s paskirties ?staigai pateikiamos pasibaigus išvykimo ?staigos nustatytam laikotarpiui ir kai šio termino nesilaikyta d?l aplinkybi?, paaiškint? paskirties ?staigai priimtinu b?du ir nepriklausiusi? nuo vež?jo arba vykdytojo valios, laikoma, kad pastarieji nustatyto termino laik?si. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas privalo patikrinti, ar šioje byloje šios s?lygos yra ?vykdytos.

40 Antra, d?l klausimo, ar ?vykdyta Muitin?s kodekso 204 straipsnyje numatyta eliminuojanti s?lyga, kad neatsirast? skola muitinei pagal š? straipsn?, kai „pažeidimai neturi esmin?s ?takos tinkamam laikinojo prek? saugojimo arba atitinkamos muitin?s proced?ros taikymui“, reikia priminti, kad ?gyvendinimo reglamento 859 straipsnyje išsamiai išvardytos situacijos, kuriomis gali b?ti ?vykdyta ši s?lyga (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Söhl & Söhlke*, C?48/98, EU:C:1999:548, 43

punkt?).

41 Šioje byloje iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir pagrindinės bylos šalies rašytiniuose pastabose matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos pirmiausia įgyvendinimo reglamento 859 straipsnio antroje ir trečiojoje pastraipose ir šio straipsnio 2 punkto a ir c papunkčiuose numatytos sąlygos.

42 Pirma, šio reglamento 859 straipsnio trečiojoje pastraipoje ir 2 punkto a papunktyje reikalaujama, kad vėliau būtų atliekami visi formalumai, būtini su atitinkamomis prekėmis susijusiai situacijai sureguliuoti, ir kad procedūrai forminti pateiktos prekes paskirties staigoje būtų pateiktos nesugadintos.

43 Danijos vyriausybė iš esmės tvirtina, kad pagrindinėje byloje šios sąlygos nevykdytos, 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 pirmąjį ir antrąjį tranzito procedūras, tapatumas ir kad antroji tranzito procedūra buvo tinkamai užbaigta, šios sąlygos vykdytos. Viena vertus, vien aplinkybė, kad pirmoji tranzito procedūra nebuvo tinkamai užbaigta, neturi tokos atsakymui klausimo, ar formalumai, būtini su prekėmis susijusiai situacijai sureguliuoti, atlikti vėliau. Antra vertus, darant šią prielaidą, nagrinėjamos prekės iš tikrųjų pristatytos paskirties staigą 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 paskirties staigą per pagrįstą laikotarpį. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi vertinti, ar šios sąlygos vykdytos pagrindinėje byloje.

46 Trečia, dėl įgyvendinimo reglamento 859 straipsnio trečiojo pastraipos, 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 nuostatą, dėl kurio nevykdymo atsiranda skola muitinei, sudėtingumų ir į kiekio 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 vertinti, ar DSV veikė akivaizdžiai aplaidžiai ar ne.

47 Atsižvelgiant į visus išdėstytus argumentus, antrąjį ir trečiąjį prejudicinius klausimus reikia atsakyti, kad Muitinės kodekso 204 straipsnis, siejamas su įgyvendinimo reglamento 859 straipsniu, turi būti aiškinamas taip, kad prekių, dėl kurių forminta tranzito procedūra, pavėluotas pristatymas paskirties vietos muitinės staigą per antrąjį tranzito procedūrą yra prievolės nevykdymas, dėl kurio atsiranda skola muitinei, jeigu nevykdytos bent šio reglamento 356 straipsnio 3 dalyje arba 859 straipsnio antroje pastraipoje 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 nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką dėl teisės atskaityti PVM už prekių ir paslaugų įsigijimą ši sąlyga vykdoma, kai įsigyjant paslaugas patirtos išlaidos yra atitinkamai traukiamos konkrečių pardavimo sandorių kainų ar apmokestinamojo asmens vykdančią ekonominę veiklą tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainų (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 atlygą, sąskaitose fakturose nurodytas kainas sudarančias išlaidas, PVM direktyvos 168 straipsnio e punkto taikymo sąlygos šioje byloje nevykdytos.

51 Iš visų išdėstytų argumentų matyti, kad 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 nagrinjamų 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 patekusio 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 forminta išorinio Bendrijos tranzito procedūra, po nesėkmingo tiekimo bandymo nepristatytos nei į paskirties vietas, nei į laisvojo uosto muitinės staigas, grąžinamos išvykimo laisvąjį uostą, jeigu nustatyta, jog tos pačios prekės paskui vėl gabenamos į paskirties vietą pagal antrąjį išorinio Bendrijos tranzito procedūrą, kuri tinkamai užbaigiama. Tačiau darant prielaidą, kad negalėjo būti nustatytas prekių, gabenamų per pirmąjį ir antrąjį 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 forminta išorinio Bendrijos tranzito procedūra, pavėluotas pristatymas į paskirties vietas muitinės staigą per antrąjį išorinio Bendrijos tranzito procedūrą yra prievolės nevykdymas, dėl kurio atsiranda skola muitinei, jeigu nevykdomos bent šio reglamento 356 straipsnio 3 dalyje arba 859 straipsnio antroje pastraipoje 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 nedraudžiant 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.

* Proceso kalba: danų.