

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2016. gada 2. jūnijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vērtības nodoklis – Muitas noliktavas procedūra – Ērējā tranzīta procedūra – Muitas parāda rašanās pienākuma neizpildes dēļ – Pievienotās vērtības nodokļa iekasējamība

Apvienotās lietas C-226/14 un C-228/14

par līgumiem sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgas Finanšu tiesa, Vācija) izteica ar lēmumiem, kas pieņemti 2014. gada 18. februārī un kas Tiesā reģistrēti attiecīgi 2014. gada 8. un 12. maijā, tiesvedības

Eurogate Distribution GmbH

pret

Hauptzollamt Hamburg Stadt (C-226/14),

un

DHL Hub Leipzig GmbH

pret

Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14).

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: Tiesas priekšsēdētāja vietnieks A. Tizzano [A. Tizzano], kas pilda pirmās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši F. Biltšens [F. Biltgen], E. Borgs Bartets [A. Borg Barthet] (referents), M. Bergere [M. Berger] un S. Rodins [S. Rodin],

ģenerālvokāts M. Kampos Sančess-Bordona [M. Campos Sánchez-Bordona],

sekretārs M. Aleksejevs [M. Aleksejev], administrators,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2015. gada 11. novembra tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Eurogate Distribution GmbH* un *DHL Hub Leipzig GmbH* vērā – U. Schrömbges, Rechtsanwalt,
- *Hauptzollamt Hamburg Stadt* vērā – J. Thaler, pārstāvis,
- *Hauptzollamt Braunschweig* vērā – F. Zimmerer, pārstāvis,
- Grieķijas valdības vērā – K. Georgiadis un K. Karavasili, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vērā – M. Owsiany-Hornung, kā arī M. Wasmeier un A. Caeiros,

pārsta, vī,

noklausījies enerģētiskā secinājums 2016. gada 12. janvārā tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgumi sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretējami 204. un 236. pants Padomes 1992. gada 12. oktobra Regulā (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (OV 1992, L 302, 1. lpp.; pašais izdevums latviešu valodā, 2. nod., 4. sēj., 307. lpp.), redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2005. gada 13. aprīļa Regulu (EK) Nr. 648/2005 (OV 2005, L 117, 13. lpp.) (turpmāk tekstā – “Muitas kodekss”), 7. pants, 10. panta 3. punkta otrā daļa un 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK, par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; pašais izdevums latviešu valodā, 9. nod., 1. sēj., 23. lpp.), redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 2004. gada 26. aprīļa Direktīvu 2004/66/EK (OV 2004, L 168, 35. lpp.) (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), kā arī 30. un 61. pants Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”).

2 Šie līgumi ir iesniegti divās tiesvedības stadijās, pirmkārt, *Eurogate Distribution GmbH* (turpmāk tekstā – “Eurogate”) un *Hauptzollamt Hamburg Stadt* (Hamburgas pilsētas Galvenā muitas pārvalde, Vācija) un, otrkārt, *DHL Hub Leipzig GmbH* (turpmāk tekstā – “DHL”) un *Hauptzollamt Braunschweig* (Braunšveigas Galvenā muitas pārvalde, Vācija) par šo uzdevumu pienākumu maksāt pievienotās vērtības nodokli (PVN) sakarā ar muitas pārda rašanos, pamatojoties uz Muitas kodeksa 204. pantu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Pamatlietu faktiskie apstākļi norisinājās laikā no 2006. līdz 2011. gadam. Tāpēc piemērojamas ir Sestā direktīva lietā C-226/14 un PVN direktīva lietā C-228/14.

Sestā direktīva

4 Sestās direktīvas 2. pants ir noteikts:

“Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

[..]

2. Par preču ieviešanu.”

5 Minētās direktīvas 7. pants ir teikts:

“1. “Preču imports” nozīmē:

a) tādā preču ieviešanu Kopienā, kas neatbilst [EKL 23. un 24.] pants izklāstītajiem nosacījumiem, vai tādā preču ieviešanu, uz kurām attiecas [EOTK līgums] un kuras nav brīvā apgrozībā;

b) t?du pre?u ievēšanu Kopien? no treš?s teritorijas, uz kur?m neattiecas a) apakšpunkts.

2. Pre?u importēšanas vieta ir dal?bvalsts, kuras teritorij? preces atrodas, kad t?s ievēd Kopien?.

3. Neatkar?gi no 2. punkta, ja, ievēdot Kopien? preces, kas min?tas 1. punkta a) apakšpunkt?, uz t?m attiecas k?ds [k?da] no 16. panta 1. punkta B da?as a), b), c) un d) apakšpunkt? min?tajiem rež?miem [min?taj?m proced?r?m], pagaidu importa rež?ms [proced?ra] ar piln?gu atbr?vojumu no ievēdmuitas nodok?a vai ?r?j? tranz?ta rež?ms [proced?ra], š?du pre?u importa vieta ir dal?bvalsts, kuras teritorij? uz t?m beidz attiekties šie rež?mi [š?s proced?ras].

T?pat, ja uz prec?m, kas min?tas 1. punkta b) apakšpunkt?, ievēdot Kopien?, attiecas k?da no proced?r?m, kas min?tas 33.a panta 1. punkta b) vai c) apakšpunkt?, importēšanas vieta ir dal?bvalsts, kuras teritorij? šo proced?ru beidz piem?rot.”

6 T?s pašas direkt?vas 10. panta 3. punkt? ir noteikts:

“Nodok?us var uzlikt un s?kt iekas?t, ja preces import?. Ja, ievēdot Kopien?, uz prec?m attiecas viens no pas?kumiem [viena no proced?r?m], kas min?ts[a] 7. panta 3. punkt?, darb?ba, par kuru j?maks? nodok?i, notiek un nodok?us var s?kt iekas?t tikai tad, ja uz prec?m vairs neattiecas šie pas?kumi [š?s proced?ras].

[..]”

7 Sest?s direkt?vas 17. pant? ir teikts:

“1. Atskaitēšanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, vi?am ir ties?bas atskait?t no nodok?a, kurš vi?am j?maks?:

a) [PVN], kas maks?jams vai samaks?ts par prec?m vai pakalpojumiem, kurus vi?am jau pieg?d?jis vai sniedzis vai v?l pieg?d?s vai sniegs cits nodok?a maks?t?js;

b) [PVN], kas maks?jams vai samaks?ts par ievest?m prec?m;

[..].”

8 Atbilstoši min?t?s direkt?vas 21. pantam:

“[PVN] j?maks? š?d?m person?m:

[..]

2. Par importēšanu: personai vai person?m, ko par atbild?g?m nor?kojušas vai apstiprin?jušas t?s dal?bvalstis, kur?s preces ievēd.”

PVN direkt?va

9 PVN direkt?vas 2. panta 1. punkt? ir teikts:

“PVN uzliek š?diem dar?jumiem:

[..]

d) pre?u importam.”

10 Š?s direkt?vas 9. panta 1. punkt? ir noteikts:

“Nodok?a maks?t?js” ir jebkura persona, kas patst?v?gi jebkur? viet? veic jebkuru saimniecisku darb?bu, neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a vai rezult?ta.

[..]”

11 Min?t?s direkt?vas 30. pant? ir paredz?ts:

“Pre?u imports” ir t?du pre?u iev?šana Kopien?, kas neatrodas br?v? apgroz?b? L?guma 24. panta noz?m?.

Papildus pirmaj? da?? min?tajam dar?jumam t?du br?v? apgroz?b? laistu pre?u importu, ko iaved Kopien? no k?das treš?s teritorijas, kas ir Kopienas muitas teritorijas da?a, uzskata par pre?u importu.”

12 PVN direkt?vas 60. pant? ir noteikts:

“Pre?u importa vieta ir dal?bvalsts, kuras teritorij? preces atrodas, kad t?s tiek ievestas Kopien?.”

13 Š?s direkt?vas 61. pant? ir teikts:

“Atk?pjoties no 60. panta, ja uz prec?m, kuras import? Kopien? un kuras nav br?v? apgroz?b?, attiecas k?ds [k?da] no 156. pant? min?tajiem re??miem [min?taj?m proced?r?m] vai gad?jumiem, vai ar? pagaidu importa re??ms [proced?ra] ar piln?gu atbr?vošanu no importa nodevas [ievedmuitas nodok?a] vai ?r?j? tranz?ta pas?kums [proced?ra], tad š?du pre?u importa vieta ir dal?bvalsts, kuras teritorij? uz t?m beidz atteikties šie re??mi [š?s proced?ras] vai gad?jumi.

T?pat, ja uz prec?m, kuras import? Kopien? un kuras ir laistas br?v? apgroz?b?, attiecas k?ds [k?da] no 276. un 277. pant? min?tajiem re??miem [min?taj?m proced?r?m] vai gad?jumiem, š?du pre?u importa vieta ir dal?bvalsts, kuras teritorij? uz t?m beidz atteikties šie re??mi [š?s proced?ras] vai gad?jumi.”

14 Min?t?s direkt?vas 70. pant? ir noteikts:

“Nodok?a iekas?jam?bas gad?jums iest?jas, un nodoklis k??st iekas?jams tad, kad preces faktiski tiek import?tas.”

15 Atbilstoši t?s pašas direkt?vas 71. panta 1. punktam:

“Ja, iavedot t?s Kopien?, prec?m piem?ro vai nu k?du no 156., 276. un 277. pant? min?tajiem re??miem [min?taj?m proced?r?m] vai apst?k?iem, vai ar? pagaidu importa re??mu [proced?ru] ar piln?gu atbr?vošanu no importa nodevas [ievedmuitas nodok?a] vai ?r?j? tranz?ta pas?kumu [proced?ru], tad nodok?a iekas?jam?bas gad?jums iest?jas un nodoklis k??st iekas?jams vien?gi tad, kad uz prec?m vairs neattiecas šie pas?kumi [š?s proced?ras] vai apst?k?i.”

16 PVN direkt?vas 167. pant? ir paredz?ts:

“Atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams.”

17 Šīs direktīvas 168. pantā ir noteikts:

“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:

a) PVN, kas attiecas uz dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..]

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

18 Minētās direktīvas 201. pantā ir paredzēts:

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

Muitas kodekss

19 Muitas kodeksa 4. panta 7. un 10. punkti ir paredzēti:

“Šajā Kodeksā termini ir šāda nozīme:

7) “Kopienas preces” nozīmē preces, kas ir:

– pilnībā iegūtas Kopienas muitas teritorijā saskaņā ar 23. pantā minētajiem nosacījumiem un neietverot preces, kas ivestas no valstīm vai teritorijām, kas nav Kopienas muitas teritorijas daļa. Neuzskata, ka precēm, kas iegūtas no precēm, kuras atrodas neuzlikšanas režīmā, ir Kopienas statuss, ja pašas saimnieciskās nozīmības gadījumos, ko nosaka saskaņā ar komitejas procedūru,

– ivestas no valstīm vai teritorijām, kas neveido Kopienas muitas teritoriju, un ir laistas brīvā apgrozībā,

– iegūtas vai saražotas Kopienas muitas teritorijā vai nu tikai no precēm, kas minētas otrajā ievilkumā, vai no precēm, kas minētas pirmajā un otrajā ievilkumā;

[..]

10) “Ievedmuitas nodoklis” nozīmē:

– muitas nodokļus un muitas nodokļiem līdzvērtīgus maksājumus, kas jāmaksā, preces ievedot;

[..].”

20 Atbilstoši šī kodeksa 79. pantam:

“Preču laišana brīvā apgrozībā dod ārpuskopienas precēm Kopienas preču statusu.

[..]”

21 Minētā kodeksa 89. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Neuzlikšanas procedūra ar saimniecisku nozīmi tiek slēgta, ja jaunā preču muižošanas vai izmantošanas režīms nodod vai nu preces, kas nodotas šai procedūrai, vai kompensājošus produktus vai pārstrādes produktus, kuri tai nodoti.”

22 Muižas kodeksa 91. pants ir noteikts:

“1. Ērējā tranzīta procedūra atļauj Kopienas muižas teritorijā pārvietot no viena punkta uz otru:

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

[..]

2. 1. punkts minēto pārvietošanu ir jāveic:

a) saskaņā ar Kopienas ērējā tranzīta procedūru vai,

[..].”

23 Šis kodeksa 92. pants ir teikts:

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

2. Muižas dienesti izbeidz procedūru, ja [tie], pamatojoties uz nosūtītāja muižas iestādi un galamērķa muižas iestādi pieejamo datu salīdzinājumu, var konstatēt, ka procedūra ir beigusies pareizi.”

24 Atbilstoši minētā kodeksa 96. pantam:

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

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

b) par Kopienas tranzīta procedūras noteikumu ieviešanu.

2. Neatkarīgi no 1. punkta minētajiem galvenajiem atbildīgajiem pienākumiem preču pārvadātājam vai saņēmējam, kurš pieņem preces un zina, ka preces tiek pārvietotas Kopienas tranzītā, tāpat ir pienākums preces neskartas nogādāt saņēmēja muižas iestādē noliktajā termiņā, pienācīgi izpildot muižas dienestu noteiktos identifikācijas nodrošināšanas pasākumus.”

25 Šis paša kodeksa 98. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Procedūra glabāšanai muižas noliktavā atļauj muižas noliktavās glabāt:

a) Ērpuskopienas preces, nepiemērojot tām ievadmuitas nodokļus un citus maksājumus vai tirdzniecības politikas pasākumus;

[..].”

26 Muitas kodeksa 105. pant? ir teikts:

“Muitas dienestu nor?kot? persona šo dienestu noteikt? veid? veic visu muitas noliktavas proced?r? nodoto pre?u kr?jumu uzskaiti. Kr?jumu uzskaitē nav vajadz?ga, ja muitas dienesti apsaimnieko publisko noliktavu.

[..]”

27 Š? kodeksa 204. pant? ir noteikts:

“1. Ievedmuitas par?ds rodas:

a) neizpildot k?du no pien?kumiem, ko uzliek ievedmuitas nodoklim pak?aujamo pre?u pagaidu glab?šana vai t?s muitas proced?ras izmantošana, kur? t?s nodotas,

vai

b) neiev?rojot k?du nosac?jumu pre?u nodošanai šaj? muitas proced?r?, vai pazemin?tas ievedmuitas nodok?a likmes vai nulles likmes piem?rošanai prec?m sakar? ar to galapat?ri?u,

gad?jumos, kas nav min?ti 203. pant?, ja vien netiek konstat?ts, ka neizpild?šana nav b?tiski iespaidojusi attiec?g?s pagaidu glab?šanas vai muitas proced?ras pareizu norisi.

2. Muitas par?ds rodas vai nu br?d?, kad pien?kums, kura neizpild?šana rada muitas par?du, netiek vairs pild?ts, vai br?d?, kad preces tiek nodotas attiec?gaj? muitas proced?r?, ja p?c?k tiek konstat?ts, ka faktiski nav bijis izpild?ts k?ds nosac?jums, kas regul? pre?u nodošanu attiec?gaj? proced?r? ar pazemin?tas ievedmuitas nodok?a likmes vai nulles likmes piem?rošanu sakar? ar pre?u galapat?ri?u.

3. Par?dnieks ir persona, kam atkar?b? no apst?k?iem vai nu j?pilda pien?kumi, ko uzliek ievedmuitas nodoklim pak?aujamo pre?u pagaidu glab?šana vai t?s muitas proced?ras izmantošana, kur? t?s nodotas, vai ar? j?iev?ro nosac?jumi pre?u nodošanai šaj? proced?r?.”

28 Atbilstoši min?t? kodeksa 236. pantam:

“1. Ievedmuitas vai izvedmuitas nodok?i ir j?atmaks?, ja tiek konstat?ts, ka to maks?šanas br?d? š?da muitas nodok?u summa p?c likuma nav bijusi maks?jama vai ka t? ieogr?matota pret?ji 220. panta 2. punktam.

Ievedmuitas vai izvedmuitas nodok?us atlaiž, ja tiek konstat?ts, ka ieogr?matošanas br?d? š?da muitas nodok?u summa p?c likuma nav bijusi maks?jama vai k? t? ieogr?matota pret?ji 220. panta 2. punktam.

Atmaksu vai atlaišanu neizdara, ja par pamatu t?das summas samaksai vai ieogr?matošanai, kura p?c likuma nav bijusi maks?jama, bijusi attiec?g?s personas apzin?ta r?c?ba.

2. Ievedmuitas vai izvedmuitas nodok?us atmaks? vai atlaiž, pamatojoties uz iesniegumu, kas attiec?gajai muitas iest?dei iesniegts triju gadu laik? no dienas, kad šo muitas nodok?u summa dar?ta zin?ma par?dniekam.

Šo termi?u pagarina, ja attiec?g? persona sniedz pier?d?jumus, ka min?taj? termi?? iesniegumu nav var?jusi iesniegt neparedzamu apst?k?u vai nep?rvaramas varas d??.

Ja šaj? laik? muitas dienesti paši atkl?j, ka past?v k?di no 1. punkta pirmaj? un otraj? da??

aprakstītajiem apstākļiem, tie atmaksā vai atlaiž nodokli pēc savas ierosmes.”

Ķstenošanas regula

29 Komisijas 1993. gada 2. jūlija Regulas (EEK) Nr. 2454/93, ar ko nosaka Ķstenošanas noteikumus Regulai Nr. 2913/92 (OV 1993, L 253, 1. lpp.; Ķpašais izdevums latviešu valodā, 2. nod., 6. sēj., 3. lpp.; turpmāk tekstā – “Ķstenošanas regula”) 866. pantā ir noteikts:

“Neskarot noteikumus par attiecīgā precē piemērojamiem aizliegumiem vai ierobežojumiem, ja saistībā ar ievēšanu muitas parāds ir radies atbilstīgi [Muitas kodeksa] 202., 203., 204. vai 205. pantam un ja ir atmaksāta [samaksāta] ievedmuita, tad šīs preces uzskata par Kopienas precēm un par tām neprasa uzraudzēt deklarāciju par laišanu brīvā apgrozībā.”

Vācijas tiesības

30 2005. gada 21. februārā *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgrozījuma nodokli) (*BGBI.* 2005 I, 386. lpp.) šo lietu faktiskajiem apstākļiem piemērojams redakcijas (turpmāk tekstā – “*UStG*”) 1. pantā ir noteikts:

“(1) PVN uzliek šādiem darījumiem:

1. piegādēm un citiem pakalpojumiem, kurus uzņēmums Vācijā sava uzņēmuma ietvaros sniedz par atlīdzību.

[..]

4. preču ieviešanai Vācijā [..] (apgrozījuma nodoklis importam).

[..]”

31 *UStG* 5. pantā ir paredzēts:

“[..]

(2) Federālā finanšu ministrija drīkst noteikumos noteikt atbrīvojumu no nodokļa vai tās samazinājumu [..]

[..]

5. precēm, kas tiek importētas tikai šlaicīgi vai reeksportēšanai muitas uzraudzībā;

[..]

(3) Federālā finanšu ministrija drīkst noteikumos noteikt apgrozījuma nodokļa importam atmaksu vai daļēju vai pilnīgu tās atlaidi, pēc analoģijas piemērojot nosacījumus, kas ietverti Eiropas Kopienas Padomes un Komisijas tiesību aktos par ievadmuitas nodokļa atmaksu vai atlaidi.

[..]”

32 *UStG* 13. pantā ir teikts:

“(1) Ar nodokli apliek

1. Pre?u pieg?des un citus pakalpojumus [..]

[..]

(2) [Š? likuma] 21. panta 2. punkts ir piem?rojams apgroz?juma nodoklim importam.

[..]"

33 UStG 15. panta 1. punkt? ir noteikts:

"Uz??m?js var atskait?t š?das priekšnodok?a summas:

1. saska?? ar likumu nodokli, kas maks?jams par pre?u pieg?d?m un citiem pakalpojumiem, ko t? uz??mumam eksport?jis cits uz??m?js;

2. apgroz?juma nodokli to pre?u importam, kas ivestas vi?a uz??mumam saska?? ar 1. panta 1. punkta 4. apakšpunktu;

[..]."

34 Atbilstoši UStG 21. pantam:

"(1) Importam piem?rojamais apgroz?juma nodoklis ir pat?ri?a nodoklis Visp?r?g? nodok?u kodeksa (*Abgabenordnung*) izpratn?.

(2) Muitas noteikumus p?c analo?ijas attiecina uz importam piem?rojamo apgroz?juma nodokli; iz?emot noteikumus par iekš?j?s apstr?des proced?r?m atmaksas sist?m? un par standarta apmai?as sist?mu.

[..]"

35 1992. gada 11. augusta *Einfuhrumsatzsteuer?Befreiungsverordnung* (Feder?lie noteikumi par atbr?vojumu no apgroz?juma nodok?a importam, *BGBI.* 1992 I, 1526. lpp.) šo lietu faktiskajiem apst?k?iem piem?rojam?s redakcijas (*BGBI.* 2004 I, 21. lpp.) 1. panta 2. punkt? ir paredz?ts:

"Ja vien 11. pant? nav noteikts cit?di, no apgroz?juma nodok?a importam tiek atbr?vots t?du pre?u ?slaic?gs imports, kuras

1. saska?? ar Muitas kodeksa 137.–144. pantu var tikt import?tas atbr?voti no Muitas kodeksa 4. panta 10. punkt? paredz?tajiem ievadmuitas nodok?iem [..]

[..]

p?c analo?ijas piem?rojot iepriekš min?tos noteikumus, k? ar? ar tiem saist?tos ?stenošanas noteikumus, iz?emot noteikumus par ?slaic?gu piem?rošanu gad?jum?, ja atbr?vojums no Muitas kodeksa 4. panta 10. punkt? paredz?tajiem ievadmuitas nodok?iem ir da??js."

Pamatlietas un prejudici?lie jaut?jumi

Lieta C?226/14

36 *Eurogate* ir at?auts apsaimniekot priv?tu muitas noliktavu kopš 2006. gada. Kr?jumu uzskaitē šaj? noliktav? tiek veikta ar inform?tikas programmas pal?dz?bu.

37 K? noliktavas tur?t?ja *Eurogate* ieveda sav? priv?taj? muitas noliktav? ?rpuskopienas preces no klientiem, lai t?s v?l?k nos?t?tu ?rpus Eiropas Savien?bas teritorijas. Iz?emot min?t?s preces no muitas noliktavas, tika noform?tas muitas deklar?cijas par to reeksportu.

38 Veicot muitas kontroli 2007. gada 31. janv?r?, tika konstat?ts, ka str?d?go pre?u izvešana tika re?istr?ta kr?jumu uzskaitē ar nokav?jumu no 11 l?dz 126 dien?m, proti, nov?loti, ?emot v?r? Muitas kodeksa 105. panta pirmo da?u, to apl?kojot kopsakar? ar ?stenošanas regulas 529. panta 1. punktu un 530. panta 3. punktu.

39 Ar 2008. gada 1. j?lija pazi?ojumu Hamburgas pils?tas Galven? muitas p?rvalde par kr?jumu uzskaitē nov?loti ierakst?taj?m prec?m apr??in?ja ievad muitas nodokli un importam piem?rojam? PVN. Šo pazi?ojumu *Eurogate* apstr?d?ja.

40 P?c min?t? nodok?a da?as atlaišanas, kas veikta ar 2009. gada 11. augusta pazi?ojumu, Hamburgas pils?tas Galven? muitas p?rvalde ar 2009. gada 8. decembra l?mumu noraid?ja *Eurogate* s?dz?bu k? nepamatotu attiec?b? uz p?r?jo da?u, motiv?jot noraid?jumu ar to, ka nov?lot? re?istr?šana kr?jumu uzskaitē ir j?uzskata par muitas noliktavas proced?ras ietvaros esošo *Eurogate* pien?kumu neizpildi un ka l?dz ar to š?s neizpildes d?? ir radies muitas par?ds, pamatojoties uz Muitas kodeksa 204. panta 1. punktu.

41 *Eurogate* iesniedza pras?bu *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgas Finanšu tiesa, V?cija), l?dzot atcelt 2008. gada 1. j?lija nodok?a pazi?ojumu, kur? groz?jumi izdar?ti ar 2009. gada 11. augusta pazi?ojumu un kurš apstiprin?ts ar 2009. gada 8. decembra l?mumu, tostarp nor?dot, ka pre?u izvešanas no muitas noliktavas nov?lota re?istr?šana kr?jumu uzskaitē nav t?s pien?kumu neizpilde Muitas kodeksa 204. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē, jo šis re?istr?šanas pien?kums, kas izriet no Muitas kodeksa 105. panta, to apl?kojot kopsakar? ar ?stenošanas regulas 530. panta 3. punktu, ir j?izpilda tikai p?c muitas noliktavas proced?ras nosl?gšanas.

42 Jaut?jums par muitas nodok?u noteikšanu Tiesai tika uzdots liet?, kur? tais?ts 2012. gada 6. septembra spriedums *Eurogate Distribution* (C?28/11, EU:C:2012:533).

43 Min?t? sprieduma 35. punkt? Tiesa nosprieda, ka Muitas kodeksa 204. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir j?interpretē t?d?j?di, ka ?rpuskopienas pre?u gad?jum?, t?d?? ka nav ticis izpild?ts pien?kums re?istr?t pre?u izvešanu no muitas noliktavas šim nol?kam paredz?taj? kr?jumu uzskaitē v?l?kais š?s izvešanas br?d?, rodas muitas par?ds attiec?b? uz š?m prec?m, pat ja š?s pašas preces tikušas reeksport?tas.

44 Jaut?jum? par importam piem?rojam? PVN *Eurogate* apstr?d šo pazi?ojumu par nodokli, pamatojoties uz to, ka neatkar?gi no muitas par?da rašan?s importam piem?rojam? PVN iekas?šanas nosac?jumi nav izpild?ti, ?emot v?r?, ka attiec?g?s preces nenon?ca Savien?bas ekonomiskaj? apritē.

45 Hamburgas pils?tas Galven? muitas p?rvalde uz šo argumentu atbild, ka muitas par?da rašan?s izraisa ar? importam piem?rojam? PVN rašanos, ?emot v?r?, ka valsts ties?bu aktos par apgroz?juma nodokli un Savien?bas tiesiskaj? regul?jum? PVN jom? ir atsauce uz muitas ties?b?m.

46 Šaj? zi?? iesniedz?jtiesa atg?dina, ka šis pamatojums atbilst V?cijas tiesu judikat?rai un t?d?j?di pras?ba š? iemesla d?? b?tu j?noraida, jo nav izpild?ts neviens no nosac?jumiem

atbrīvošanai no nodokļa importam, kas minēti UStG 5. pantā un Federālo noteikumu par atbrīvojumu no apgrozījuma nodokļa importam šīs lietas faktiskajiem apstākļiem piemērojams redakcijas 1. panta 2. punkts.

47 Tomēr iesniedzējtiesa prāto, pirmkārt, vai importam piemērojamais PVN ir noteikti iekasājams, līdzko rodas muitas parāds importam saskaņā ar Muitas kodeksa 204. pantu, un, otrkārt, vai attiecīgajā gadījumā var būt pienākums šo PVN maksāt tādām muitas noliktavas turētājam kā prasītāja pamatlietā.

48 Šajos apstākļos *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgas Finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai importam piemērojamo apgrozījuma nodokļa iekasēšana par precēm, kuras kā rūpnieciskās preces ir tikušas reeksportētas un par kurām pienākuma neizpildes dēļ – šajā gadījumā netika savlaicīgi izpildīti pienākums preču izvešanu no muitas noliktavas fiksēt tam paredzētajā krājumu uzskaitē nevis kā to izvešanas brīdī – atbilstoši Muitas kodeksa 204. pantam ir radies muitas parāds, nav saderīga ar Sestās direktīvas normām?

Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša:

2) Vai tādus gadījumos Sestās direktīvas normas prasa iekasēt importam piemērojamo apgrozījuma nodokli par precēm vai tomēr šajā ziņā dalībvalstīm ir rīcības brīvība?

un

3) Vai muitas noliktavas turētājs, kurš savas muitas noliktavā uz pakalpojumu līguma pamata uzglabā preces no trešās valsts, taču nevar ar tām rīkoties, ir importam piemērojamo PVN, kas radies viņa pienākuma neizpildes dēļ atbilstoši Sestās direktīvas 10. panta 3. punkta otrajai daļai, to aplūkojot kopā ar Muitas kodeksa 204. panta 1. punktu, parādnieks, pat ja preces netiek izmantotas viņa ar nodokli apliekamiem darījumiem Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratnē?”

Lieta C-228/14

49 2011. gada 5. janvārī tika uzskaitēta rījā tranzīta procedūra T 1 attiecībā uz rūpnieciskās precēm. Pēc šīs procedūras uzskaites šīs preces noteiktā termiņā, viskārt 2011. gada 12. janvārī, bija jāizved uz Makao (Ķīna), izmantojot Hannoveres (Vācija) lidostas vai Leipcigas (Vācija) lidostas muitas iestādi. *DHL*, kas ir pārvadātājs Muitas kodeksa 96. panta 2. punkta izpratnē, pirms preču nosūtīšanas uz Makao tās neuzrādīja Leipcigas lidostas muitas iestādi.

50 Tranzīta procedūra nevarēja tikt pabeigta saskaņā ar īstenošanas regulas 366. panta 2. punktu, jo nebija iespējams iesniegt vajadzīgos dokumentus.

51 2011. gada 8. augustā Braunšveigas Galvenā muitas pārvalde saskaņā ar Muitas kodeksa 204. panta 1. punkta a) apakšpunktu nosūtīja *DHL* paziņojumu par importam piemērojamo PVN EUR 6002,01 apmēru. Tas netika apstrādāts.

52 2012. gada 29. februārī *DHL* saskaņā ar Muitas kodeksa 236. pantu lūdz atmaksāt importam piemērojamo PVN, kas samaksāts atbilstoši šim paziņojumam par nodokli.

53 Ar 2012. gada 28. marta un 5. jūlija lēmumu Braunšveigas Galvenā muitas pārvalde noraidīja gan pieteikumu ievest muitas nodokli atmaksai, gan *DHL* sūdzību.

54 *DHL* cēla prasību *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgas Finanšu tiesa), apgalvojot, ka ar

63 Līdz ar to šīm precēm kopš to ieviešanas Savienībā un līdz reeksportāšanai tika piemērota viena no Sestās direktīvas 16. panta 1. punkta B daļas c) apakšpunktā paredzētajām procedūrām.

64 J?atg?dina, ka 2012. gada 6. septembra sprieduma *Eurogate Distribution* (C?28/11, EU:C:2012:533) 35. punkt? Tiesa nosprieda, ka ?rpuskopienas pre?u gad?jum?, t?d?? ka nav ticis izpild?ts pien?kums re?istr?t šo pre?u izvešanu no muitas noliktavas šim nol?kam paredz?taj? kr?jumu uzskait? v?l?kais l?dz br?dim, kad š?s preces tiek izvestas no muitas noliktavas, attiec?b? uz min?taj?m prec?m saska?? ar Muitas kodeksa 204. panta 1. punkta a) apakšpunktu rodas muitas par?ds, pat ja š?s preces tikušas reeksport?tas.

65 Tom?r pamatliet? nav str?da par to, ka min?t? pien?kuma neizpilde tika konstat?ta p?c attiec?go pre?u reeksport?šanas. T?p?c l?dz šo pre?u reeksport?šanai t?s bija atraduš?s muitas noliktavas proced?r?, un nav apstr?d?ts, ka nebija nek?da riska, ka t?s var?tu non?kt Savien?bas ekonomiskaj? aprit?. Proti, k? savu secin?jumu 97. punkt? nor?d?jis ?ener?ladvok?ts, PVN par?ds var?tu rasties l?dztekus muitas par?dam tad, ja, ?emot v?r? prettiesisko r?c?bu, kuras d?? radies šis par?ds, var prezum?t, ka attiec?g?s preces non?kušas Savien?bas ekonomiskaj? aprit? un t?d?j?di iesp?jami non?kušas pat?ri??, kas t?d?j?di rada apliekam?bu ar PVN.

66 T?d?j?di, t? k? pamatliet? apl?kot?s preces to reeksport?šanas dien? nebija iz?emtas no min?t?s proced?ras, lai ar? t?s fiziski atrad?s Savien?bas teritorij?, t?s nevar uzskat?t par "import?t?m" Sest?s direkt?vas 2. panta 2. punkta izpratn? (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2012. gada 8. novembris, *Profitube*, C?165/11, EU:C:2012:692, 46. punkts).

67 L?dz ar to, t? k? pamatlietas faktisko apst?k?u norises dien? imports netika veikts, attiec?gaj?m prec?m nebija piem?rojams PVN atbilstoši Sest?s direkt?vas 2. panta 2. punktam (spriedums, 2012. gada 8. novembris, *Profitube*, C?165/11, EU:C:2012:692, 48. punkts).

68 K? pareizi nor?da Eiropas Komisija, šo atbildi neliek apšaub?t ar? 2014. gada 15. maija spriedums X (C?480/12, EU:C:2014:329). Liet?, kur? tika tais?ts min?tais spriedums, tika piem?rots ?stenošanas regulas 866. pants, kur? ir paredz?ts, ka, ja saist?b? ar ieviešanu muitas par?ds ir radies atbilst?gi tostarp Muitas kodeksa 203. un 204. pantam un ja ir samaks?ti ievadmuitas nodok?i, tad attiec?g?s preces uzskata par Kopienas prec?m bez vajadz?bas deklar?t to laišanu br?v? apgroz?b?.

69 K? savu secin?jumu 84. punkt? nor?d?jis ?ener?ladvok?ts, min?tais 866. pants aptver tikai Savien?bas muitas teritorij? esoš?s, nevis reeksport?t?s preces. Ta?u no š? sprieduma 65. punkta izriet, ka pamatliet? apl?kot?s preces jau bija izvestas no Savien?bas muitas teritorijas un t?p?c fiziski nevar?ja nok??t t?s ekonomiskaj? aprit?.

70 L?dz ar to, k? savu secin?jumu 86. un 87. punkt? nor?d?jis ?ener?ladvok?ts, ?stenošanas regulas 866. pants pamatliet? nevar tikt piem?rots, jo attiec?b? uz pamatliet? apl?kotaj?m prec?m, kuras nep?rtraukti bija pak?autas atlikšanas proced?rai, muitas par?ds rad?s tikai tad, kad t?s jau bija reeksport?tas. Proti, š?s preces tika iz?emtas no muitas noliktavas proced?ras vien?gi t?p?c, ka t?s tika reeksport?tas, t?d?j?di nenotiekot nek?dai import?šanai.

71 Iev?rojot iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz pirmo jaut?jumu liet? C?226/14 ir j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 7. panta 3. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka PVN par prec?m, kas reeksport?tas k? ?rpuskopien? preces, nav j?maks? gad?jum?, ja š?s preces to reeksport?šanas dien? nav iz?emtas no šaj? ties?bu norm? paredz?taj?m muitas proced?r?m, bet no š?m proced?r?m ir iz?emtas š?s reeksport?šanas d??, pat ja muitas par?ds ir radies tikai un vien?gi, pamatojoties uz Muitas kodeksa 204. pantu.

Par otro un trešo jaut?jumu liet? C?226/14

72 Iev?rojot atbildi, kas sniegta uz liet? C?226/14 uzdoto pirmo jaut?jumu, uz otro un trešo

jautājumu, kas uzdoti minētajā lietā, nav jāatbild.

Par jautājumu lietā C-228/14

73 Ar savu jautājumu lietā C-228/14 iesniedzētāja būtībā vaicā, vai Muitas kodeksa 236. panta 1. punkts, to skatot kopsakarā ar PVN direktīvas normām, jāinterpretē tādējādi, ka importam piemērojamais PVN par precēm, kas kārpuskopieņu preces muitas uzraudzībā tika reeksportētas, bet attiecībā uz kurām bija radies muitas parāds par Muitas kodeksa 204. panta noteiktā pienākuma neizpildi, saskaņā ar likumu nav uzskatāms par iekasājumu, ja par parādnieku tiek uzskatīta persona, kurai bija pienākums izpildīt šo pienākumu, bet kurai nebija tiesību raksties ar šo precēm.

74 Ievadam jāatgādina, ka lietā C-228/14 piemērojama PVN direktīva. Tomēr, ņemot vērā, ka šajā lietā piemērojamās šīs direktīvas tiesību normas atbilst Sestās direktīvas pantiem, kas piemērojami lietā C-226/14, *mutatis mutandis* jāatsaucas uz izvērtējumu, ko Tiesa veikusi šā sprieduma 58.–61. punktā, lai vispirms noskaidrotu, vai PVN patiešām ir jāmaksā.

75 Šajā ziņā no trešās valsts ievestajām pamatlietā aplūkotajām precēm pirms to reeksportēšanas ārpus muitas teritorijas tika piemērota arī jebkāda tranzīta procedūra.

76 Līdz ar to šīm precēm kopš to ieviešanas Savienībā tika piemērota viena no PVN direktīvas 61. panta pirmajā daļā paredzētajām procedūrām.

77 No iesniedzētības lūguma izriet, ka, neizpildot pienākumu noslēgt arī jebkādu tranzīta procedūru ar pamatlietā aplūkoto preču uzrādīšanu kompetentajai muitas iestādei pirms to nosūtīšanas uz galamērķi trešajā valstī, radās muitas parāds, pamatojoties uz Muitas kodeksa 204. panta 1. punkta a) apakšpunktu, ko pamatlietas puses arī neapstrīd. Tomēr jākonstatē, ka minētās preces, kas tika reeksportētas, nenonākot Savienības ekonomiskajā apritē, tādēļ līdz to reeksportēšanas dienai ir palikušas arī jebkāda tranzīta procedūrā.

78 Tādējādi, tātad kā pamatlietā aplūkoto preču to reeksportēšanas dienā nebija izņemtas no minētās procedūras, lai arī tās fiziski atradās Savienības teritorijā, tās nevar uzskatīt par “importētām” PVN direktīvas 2. panta 1. punkta d) apakšpunkta izpratnē (šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 8. novembris, *Profitube*, C-165/11, EU:C:2012:692, 46. punkts).

79 Līdz ar to, tātad kā pamatlietas faktisko apstākļu norises dienā imports netika veikts, attiecīgajām precēm nebija piemērojams PVN atbilstoši PVN direktīvas 2. panta 1. punkta d) apakšpunktam (spriedums, 2012. gada 8. novembris, *Profitube*, C-165/11, EU:C:2012:692, 48. punkts).

80 No tā izriet, ka, tātad kā nav ar PVN apliekamā darījuma, proti, importēšanas atbilstoši PVN direktīvas 2. panta 1. punkta d) apakšpunktam, jautājums par šā nodokļa parādnieku atkrīt.

81 Turklāt Tiesa jau ir nospriedusi, ka Muitas kodeksa 4. panta 10. punkts ir interpretējams tādējādi, ka ievēdmuitas nodokļos neietilpst par preču ieviešanu maksājamais PVN (spriedums, 2010. gada 29. jūlijs, *Pakora Pluss*, C-248/09, EU:C:2010:457, 47. punkts).

82 Līdz ar to Muitas kodeksa 236. panta 1. punkts, kurā ir paredzēta ievēdmuitas nodokļa atmaksa, ja tiek konstatēts, ka to maksāšanas brīdī šāda muitas nodokļu summa pēc likuma nav bijusi maksājama, nevar ietvert PVN atmaksu.

83 Ievērojot iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz jautājumu lietā C-228/14 ir jāatbild, ka Muitas kodeksa 236. panta 1. punkts, to skatot kopsakarā ar PVN direktīvas normām, ir jāinterpretē tādējādi, ka tādā situācijā kā pamatlietā aplūkoto, ņemot vērā, ka PVN par precēm, kas

reeksport?tas k? ?rpuskopien? preces, nav j?maks? gad?jum?, ja š?s preces to reeksport?šanas dien? nav iz?emtas no PVN direkt?vas 61. pant? paredz?taj?m muitas proced?r?m, pat ja muitas par?ds ir radies tikai un vien?gi, pamatojoties uz Muitas kodeksa 204. pantu, nav neviena PVN par?dnieka. Š? kodeksa 236. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nav piem?rojams ar PVN atmaksu saist?taj?s situ?cij?s.

Par ties?šan?s izdevumiem

84 Attiec?b? uz pamatl?etas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?tiesa, un t? lem j? par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (pirm? pal?ta) nospriež:

1) **Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK, par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, redakcij? ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar Padomes 2004. gada 26. apr??a Direkt?vu 2004/66/EK, 7. panta 3. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka pievienot?s v?rt?bas nodoklis par prec?m, kas reeksport?tas k? ?rpuskopien? preces, nav j?maks? gad?jum?, ja š?s preces to reeksport?šanas dien? nav iz?emtas no šaj? ties?bu norm? paredz?taj?m muitas proced?r?m, bet no š?m proced?r?m ir iz?emtas š?s reeksport?šanas d??, pat ja muitas par?ds ir radies tikai un vien?gi, pamatojoties uz Padomes 1992. gada 12. oktobra Regulas (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi, redakcij? ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2005. gada 13. apr??a Regulu (EK) Nr. 648/2005, 204. pantu;**

2) **Regulas Nr. 2913/92, redakcij? ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar Regulu Nr. 648/2005, 236. panta 1. punkts, to skatot kopsakar? ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vu 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu ties?bu norm?m, ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?d? situ?cij? k? pamatl?et? apl?kot?, ?emot v?r?, ka pievienot?s v?rt?bas nodoklis par prec?m, kas reeksport?tas k? ?rpuskopien? preces, nav j?maks? gad?jum?, ja š?s preces to reeksport?šanas dien? nav iz?emtas no š?s direkt?vas 61. pant? paredz?taj?m muitas proced?r?m, pat ja muitas par?ds ir radies tikai un vien?gi, pamatojoties uz Regulas Nr. 2913/92, redakcij? ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar Regulu Nr. 648/2005, 204. pantu, nav neviena pievienot?s v?rt?bas nodok?a par?dnieka. Š?s regulas 236. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nav piem?rojams ar pievienot?s v?rt?bas nodok?a atmaksu saist?taj?s situ?cij?s.**

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – v?cu.