

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 nevykdymo – 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 rašytinį proceso dalį ir įvykus 2015 m. lapkričio 11 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Eurogate Distribution GmbH* ir *DHL Hub Leipzig GmbH*, atstovaujamą advokato U. Schrömbges,
- *Hauptzollamt Hamburg-Stadt*, atstovaujamą J. Thaler,
- *Hauptzollamt Braunschweig*, atstovaujamą F. Zimmerer,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamą K. Georgiadis ir K. Karavasili,
- Europos Komisijos, atstovaujamą M. Owsiany-Hornung, M. Wasmeier ir A. Caeiros,

susipažin? su 2016 m. sausio 12 d. pos?dyje pateikta generalinio advokato išvada, priima š?

Sprendim?

1 Prašymai priimti prejudicin? sprendim? pateikti d?l 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatan?io Bendrijos muitin?s kodeks? (OL L 302, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? 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 – Muitin?s kodeksas), 204 ir 236 straipsni?, 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? 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. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 30 ir 61 straipsni? išaiškinimo.

2 Šie prašymai pateikti nagrin?jant du gin?us: pirma, *Eurogate Distribution GmbH* (toliau – *Eurogate*) ir *Hauptzollamt Hamburg-Stadt* (Hamburgo miesto centrin? muitin?, Vokietija) ir, antra, *DHL Hub Leipzig GmbH* (toliau – DHL) ir *Hauptzollamt Braunschweig* (Braunšveigo centrin? muitin?, Vokietija) d?l šioms ?mon?ms nustatytos prievol?s sumok?ti prid?tin?s vert?s mokest? (PVM) d?l skolos muitinei atsiradimo pagal Muitin?s kodekso 204 straipsn?.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 Pagrindin?se bylose nagrin?jami ?vykiai vyko 2006 ir 2011 metais. Tod?l byloje C?226/14 taikoma Šeštoji direktyva, o byloje C?228/14 – PVM direktyva.

Šeštoji direktyva

4 Šeštosios direktyvos 2 straipsnyje nustatyta:

„Prid?tin?s vert?s mokes?iu apmokestinamas:

<...>

2) preki? importas.“

5 Šios direktyvos 7 straipsnyje nurodyta:

„1. „Preki? importas“ yra:

a) preki?, neatitinkan?i? [EB 23 ir EB 24] straipsniuose nustatyt? s?lyg?, arba, kai taikoma [EAPB sutartis], – laisvai necirkuliuojan?i? preki? ?vežimas ? Bendrij?;

b) preki?, kit? nei a punkte nurodytos prek?s, ?vežimas ? Bendrij? iš tre?iosios teritorijos.

2. Preki? importo vieta yra ta valstyb? nar?, kurios teritorijoje prek?s yra, kai jos ?vežamos ? Bendrij?.

3. Nepaisant šio straipsnio 2 dalies nuostatų, jeigu šio straipsnio 1 dalies a punkte nurodytoms prekėms, kai jos vežamos Bendrijoje, yra taikoma viena iš 16 straipsnio 1 dalies B punkto a, b, c ir d papunkčiuose nurodytų procedūrų arba laikinojo vežimo 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 Bendrijoje vežamoms prekėms yra taikoma viena iš 33a straipsnio 1 dalies b arba c punktuose nurodytų procedūrų, vežimo vieta yra valstybė narė, kurios teritorijoje ši procedūra baigiama taikyti.“

6 Tos paėios direktyvos 10 straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„Apmokestinimo momentas vyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai prekės vežamos. Jeigu vežtoms Bendrijoje prekėms taikoma viena iš 7 straipsnio 3 dalyje nurodytų procedūrų, apmokestinimo momentas vyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas tik tada, kai prekės 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 mokesėio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) [PVM], apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas 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, kuri importuojamos prekės, paskiria ar pripažęsta kaip privalančius mokėti pridėtinę vertęs 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 valstybės 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 valstybės narė, kurios teritorijoje prekės 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 valstybės narė, kurios teritorijoje prekės 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 prekės 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,

kur? jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo.

<...>

e) mok?tin? arba sumok?t? PVM už prek? import? ? t? valstyb? nar?..“

18 Min?tos direktyvos 201 straipsnyje numatyta:

„Importo atveju PVM moka asmuo arba asmenys, kuriuos importo valstyb? nar? laiko ar pripaž?sta turin?iais prievol? sumok?ti PVM.“

Muitin?s kodeksas

19 Muitin?s kodekso 4 straipsnio 7 ir 10 punktuose numatyta:

„Šiame Kodekse vartojamos šios s?vokos:

7) „Bendrijos prek?s“ – prek?s:

– gautos tik Bendrijos muit? teritorijoje, laikantis 23 straipsnyje nustatyt? s?lyg?, kuri? sud?tyje n?ra prek?, importuot? iš šali? arba teritorij?, nesan?i? Bendrijos muit? teritorijos dalimis. Nebus manoma, kad prek?s, gautos iš prek?, kurioms yra taikomas s?lyginio neapmokestinimo režimas, turi Bendrijos status? pagal komiteto nustatyt? tvark?, numatyt? ypating? ekonomin? reikšm? turintiems atvejams,

– importuotos iš šali? arba teritorij?, nesan?i? Bendrijos muit? teritorijos dalimis, ir išleistos ? laisv? apyvart?,

– išgautos arba pagamintos Bendrijos muit? teritorijoje tik iš antrojoje ?traukoje nurodyt? prek? arba iš prek?, nurodyt? pirmojoje ir antrojoje ?traukose.

<...>

10) „Importo muitai“:

– muitai ir muitams, mokamiems už importuojamas prekes, lygiaver?io poveikio privalomieji mok?jimai,

<...>“

20 Pagal šio kodekso 79 straipsn?:

„Išleidimas ? laisv? apyvart? suteikia ne Bendrijos prek?ms Bendrijos prek? muitin? status?.

<...>“

21 Min?to kodekso 89 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Ekonominio poveikio turinti s?lyginio neapmokestinimo proced?ra baigiama, kai prek?ms arba kompensaciniams ar perdirbtiesiems produktams, kuriems ši proced?ra buvo ?forminta, ?forminami nauji muitin?s sankcionuoti veiksmai.“

22 Muitin?s kodekso 91 straipsnyje nustatyta:

„1. Taikant išorinio tranzito proced?r? iš vienos Bendrijos muit? teritorijos vietos ? kit? gali b?ti

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 vykdomi, kai prekės, kurioms buvo forminta procedūra, ir atitinkami dokumentai pateikiami paskirties muitinės staigai, vadovaujantis atitinkamos procedūros nuostatomis.

2. Muitinė užbaigia procedūrą, kai, palyginusi išvykimo staigos turimus duomenis su paskirties muitinės staigos turimais duomenimis, gali patvirtinti, kad procedūra buvo atlikta tinkamai.“

24 Pagal šio kodekso 96 straipsnį:

„1. Už prievolę, susijusią su išorinio Bendrijos tranzito procedūra, vykdymą atsako jos vykdytojas. Jis atsako:

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

b) už nuostatą, susijusią 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 paskirties muitinės staigą 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 forminta muitinio sandėliavimo procedūra, prekių apskaitą, laikydamasis šios institucijos nustatytos tvarkos. Prekių apskaitos tvarkyti nereikia viešajame sandėlyje, kur turi muitinę.

<...>“

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 prekių atitinkamą procedūrą arba taikant joms sumažintą arba nulinį importo muito 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 prekių įforminama atitinkama muitinės procedūra, jeigu po to nustatoma, kad faktiškai nebuvo laikytasi reikalavimų, kurių privaloma laikytis įforminant prekių tokią procedūrą arba taikant joms sumažintą arba nulinį importo muito normą dėl prekių galutinio vartojimo.

3. Skolininku laikomas asmuo, kuris esamomis aplinkybomis 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 prekių atitinkamą procedūrą.“

28 Pagal minėto kodekso 236 straipsnį:

„1. Importo arba eksporto muitai grąžinami nustatytus, 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 nustatytus, 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 negrąžinami 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 grąžinami 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 rodymus, kad pateikti tokie prašymai per nustatytą laikotarpį jam sukliudė ypatingos aplinkybės arba *force majeure*.

Jeigu muitinės per šį laikotarpį pati nustato, kad susidarė kuri nors iš 1 dalies pirmojoje ar antrojoje pastraipose aprašytų padidėjusių, ji grąžina arba atsisako išieškoti muitų savo iniciatyva.“

Įgyvendinimo reglamentas

29 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2454/93, išdėstančio Reglamento Nr.

2913/92 ?gyvendinimo nuostatas (OL L 253, 1993, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 2 sk., 6 t., p. 3; toliau – ?gyvendinimo reglamentas), 866 straipsnyje nustatyta:

„Nepa?eidžiant draudimus ar apribojimus nustatan?i? nuostat?, kurios gali b?ti taikomos atitinkamoms prek?ms tais atvejais, kai skola muitinei atsiranda vadovaujantis Kodekso 202, 203, 204 arba 205 straipsniais ir kai sumokami importo muitai, šios prek?s laikomos Bendrijos prek?mis nereikalaujant pateikti išleidimo ? laisv? apyvart? deklaracijos.“

Vokietijos teis?

30 Pagrindin?s bylos aplinkyb?ms taikytinos redakcijos 2005 m. vasario 21 d. *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokes?io ?statymas) (*BGBI.* 2005 I, p. 386; toliau – *UStG*) 1 straipsnyje nustatyta:

„(1) PVM objektas yra šie sandoriai:

1. preki? tiekimas ir kit? paslaug? teikimas už atlyg? Vokietijos teritorijoje ?monei vykdant savo veikl?.

<...>

4. preki? importas ? Vokietij? <...> (importo apyvartos mokestis);

<...>“

31 *UStG* 5 straipsnyje numatyta:

„<...>

(2) <...> Federalin? finans? ministerija ?sakymu <...> gali nurodyti neapmokestinti mokes?iu ar j? sumažinti:

<...>

5. preki?, kurios buvo importuotos tik laikinai ir v?liau reeksportuotos priži?rint muitinei, atveju;

<...>

(3) Federalin? finans? ministerija ?sakymu gali nurodyti gr?žinti importo apyvartos mokes?ius arba iš dalies ar visiškai atsisakyti juos išieškoti, pagal analogij? taikydama Tarybos arba Europos Bendrij? Komisijos teis?s aktuose, susijusiuose su importo muit? gr?žinimu ar atsisakymu juos išieškoti, numatytas s?lygas.

<...>“

32 *UStG* 13 straipsnyje nurodyta:

„(1) Mokestis mokamas:

1. už preki? tiekim? ir kit? paslaug? teikim? <...>

<...>

Importo apyvartos mokes?iui 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 kitą paslaugų teikimą, kurias jo įmonei eksportavo 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 vežimo perdirbti taisyklės pagal kompensavimo sistemą ir laikinojo išvežimo perdirbti taisyklės.

<...>“

35 Pagrindinės bylos aplinkyboms 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 taisyklės ir su jomis susijusias taikymo taisyklės; 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 sandėlininkas savo privatųjį muitinės sandėlį vežė jos klientams priklausančią ne Bendrijos prekių, skirtą reeksportuoti iš Europos Sąjungos teritorijos. Atsiimant minėtas prekes iš muitinės sandėlio, buvo surašytos jų reeksporto muitinės deklaracijos.

38 2007 m. sausio 31 d. vykdamą muitinės patikrinimą buvo konstatuota, kad apie nagrinįjamą 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

pastraip?, siejam? su ?gyvendinimo reglamento 529 straipsnio 1 dalimi ir 530 straipsnio 3 dalimi.

39 2008 m. liepos 1 d. pranešimu Hamburgo miesto centrin? muitin? pareikalavo sumok?ti importo muitus ir importo PVM už prekes, kurios ? preki? apskait? buvo ?trauktos pav?luotai. *Eurogate* t? pranešim? apskund?.

40 2009 m. rugpj??io 11 d. pranešimu atsisakiusi išieškoti dal? min?t? muit? Hamburgo miesto centrin? muitin?, kiek tai susij? su likusiais mok?tinais muitais, 2009 m. gruodžio 8 d. sprendimu atmet? kaip nepagr?st? *Eurogate* skund?, motyvuodama tuo, kad pav?luotas ?traukimas ? preki? apskait? turi b?ti laikomas pareig?, tenkan?i? jai pagal muitinio sand?liavimo proced?r?, pažeidimu ir kad d?l šio prievol?s ne?vykdyimo atsirado skola muitinei pagal Muitin?s kodekso 204 straipsnio 1 dal?.

41 *Eurogate* pareišk? ieškin? *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgo finans? teismas, Vokietija), prašydama panaikinti 2008 m. liepos 1 d. pranešim? d?l mok?tin? muit?, iš dalies pakeist? 2009 m. rugpj??io 11 d. pranešimu ir patvirtint? 2009 m. gruodžio 8 d. sprendimu; jame, be kita ko, teig?, kad v?lavimas ?traukti ? preki? apskait? iš muitin?s sand?lio išvežtas prekes n?ra jos prievoli? pažeidimas, kaip tai suprantama pagal Muitin?s kodekso 204 straipsnio 1 dalies a punkt?, nes pagal Muitin?s kodekso 105 straipsn? ir ?gyvendinimo reglamento 530 straipsnio 3 dal? ši prievol? ?traukti ? apskait? turi b?ti ?vykdyta tik užbaigus muitinio sand?liavimo proced?r?.

42 Muito mokes?i? nustatymo klausimas Teisingumo Teismui buvo pateiktas byloje, kurioje priimtas 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimas *Eurogate Distribution* (C?28/11, EU:C:2012:533).

43 To sprendimo 35 punkte Teisingumo Teismas nurod?, kad Muitin?s kodekso 204 straipsnio 1 dalies a punktas turi b?ti aiškinamas taip, jog ne Bendrijos prek?s atveju ne?vykdytus prievol?s ?registruoti preki? išgabenimo iš muitin?s sand?li? fakt? šiuo tikslu vedamoje preki? apskaitoje ne v?liau kaip šios prek?s išgabenimo momentu atsiranda skola muitinei už ši? prek?, net jeigu ji buvo reeksportuota.

44 Kiek tai susij? su importo PVM, pažym?tina, kad *Eurogate* gin?ija pranešim? apmokestinti šiuo mokes?iu, motyvuodama tuo, kad, neatsižvelgiant ? tai, ar atsiranda skola muitinei, importo PVM taikymo s?lygos ne?vykdytos, nes atitinkama prek? nepateko ? S?jungos ekonomin? apyvar?.

45 Hamburgo miesto centrin? muitin? ? š? argument? atsak? taip, kad atsiradus muitin?s skolai atsiranda ir importo PVM skola, nes nacionalin?s teis?s aktuose apyvartos mokes?io srityje ir S?jungos teis?s aktuose PVM srityje daroma nuoroda ? muitin?s teis?s aktus.

46 Šiuo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas primena, kad toks motyvavimas atitinka Vokietijos teism? praktik?, tod?l šiuo pagrindu ieškinys tur?t? b?ti atmestas, nes ne?vykdyta n? viena iš neapmokestinimo importo mokes?iu s?lyg?, nurodyt? *UStG* 5 straipsnyje ir pagrindin?s bylos aplinkyb?ms taikytinos redakcijos Neapmokestinimo importo apyvartos mokes?iu tvarkos 1 straipsnio 2 dalyje.

47 Ta?iau prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas, pirma, ar importo PVM b?tina yra mok?tinas atsiradus importo skolai muitinei pagal Muitin?s kodekso 204 straipsn?, ir, antra, ar muitin?s sand?lio operatoriui, kaip antai ieškovei pagrindin?je byloje, atitinkamais atvejais gali tekti prievol? sumok?ti PVM.

48 Tokiomis aplinkyb?mis *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgo finans? teismas) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Šeštosios direktyvos nuostatomis 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: paviluoto prievolių registruoti prekių išgabenimo iš muitinės sandėlio faktų šiuo tikslu vedamoje prekių apskaitoje ne vėliau kaip šių prekių išgabenimo momentu vykdymo – atsirado skola muitinei?

Jei 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 savo sandėlyje priima prekes iš trečiosios valstybės, tačiau negali jas disponuoti, yra importo PVM, susidariusio dėl to, kad jis nevykdė prievolių pagal Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 3 dalies antrą pastraipį, siejam 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 muitis 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 prievolių pagal Muitinės kodekso 204 straipsnį nevykdymo – šiuo atveju dėl laiku neužbaigtos išorinio Bendrijos tranzito procedūros pateikiant prekes atitinkamai muitinės staigai prieš ją persiuntimą trečiųjų šalių – 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 privalo 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 atlygą 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, vežimas į Sąjungą.

61 Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 3 dalyje nurodyta, kad jeigu tokioms prekėms nuo įvežimo į Sąjungą taikoma viena iš tos pačios direktyvos 16 straipsnio 1 dalies B punkto a–d papunkčiuose nurodytų procedūrų, tokios prekių importo vieta yra ta valstybė narė, kurios teritorijoje minėtos procedūros užbaigiamos.

62 Šiuo atveju pagrindinėje byloje nagrinėjamoms trečiųjų valstybių kilmės prekėms, prieš reeksportuojant jas iš muitų teritorijos, valstybėje narėje buvo forminta muitinio sandėliavimo procedūra.

63 Vadinasi, šioms prekėms nuo įvežimo į Sąjungą iki įvežimo 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 tą dieną išvežimo iš muitinės sandėlio momentu registruoti tam tikslui skirtų prekių apskaitai, 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 nevykdymas konstatuotas po to, kai nagrinjamoms prekėms buvo reeksportuotos. Todėl šioms prekėms iki jų reeksportavimo taikyta muitinio sandėliavimo procedūra ir yra neiginijama, 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 Vadinasi, aptariamoms prekėms pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 2 punktą PVM nebuvo taikomas, nes pagrindinėse bylos aplinkybėse metu jos nebuvo importuotos (2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Profitube*, C-165/11, EU:C:2012:692, 48 punktas).

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 aptariamoms prekėms jau buvo palikusios Sąjungos muitų teritoriją ir dėl to fiziškai negalėjo būti išleistos 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 nagrinjamomis 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, 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 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 pateiktas 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 nevykdymo atsirado skola muitinei, nelaikomas teisiškai privalomu sumokėti, jei skolininku laikomas asmuo, kuris privalo 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 nagrinėjamiems trečiųjų valstybių kilmės prekėms, prieš reeksportuojant jas iš muitų teritorijos, buvo forminta išorinio tranzito procedūra.

76 Todėl šioms prekėms nuo jų vežimo 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 ją persiuntimą trečiųjų šalių nevykdymo atsirado skola muitinei pagal Muitinės kodekso 204 straipsnio 1 dalies a punktą, ir to šalys pagrindinėje byloje neginėjo. 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 aplinkybėmis metu jos nebuvo importuotos (2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Profitube*, C-165/11, EU:C:2012:692, 48 punktą).

80 Tai reiškia, kad jei nebuvo aplinkybės, dėl kurios atsiranda prievolė apskaičiuoti PVM, būtų importas 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 punktą).

82 Todėl Muitinės kodekso 236 straipsnio 1 dalis, kurioje numatyta, kad importo muitai grąžinami nustačius, jog tada, kai jie buvo sumokėti, tokie muitų suma nebuvo teisiškai privaloma sumokėti, negali apimti PVM grąžinimo.

83 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, 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 muitin?s proced?ros, net jei skola muitinei atsirado tik pagal Muitin?s kodekso 204 straipsn?, n?ra jokio PVM skolininko. Šio kodekso 236 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad jis negali b?ti taikomas atvejais, susijusiais su PVM gr?žinimu.

D?I bylin?jimosi išlaid?

84 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

1. 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?I valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2004 m. balandžio 26 d. Tarybos direktyva 2004/66/EB, 7 straipsnio 3 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad prid?tin?s vert?s mokestis už prekes, kurios buvo reeksportuotos kaip ne Bendrijos prek?s, n?ra mok?tinas, jei šioms prek?ms j? reeksporto dien? buvo tebetaikomos šioje nuostatoje nurodytos muitin?s proced?ros, bet šios proced?ros nebetaikomos d?I reeksporto, net jei skola muitinei atsirado tik pagal 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatan?io Bendrijos muitin?s kodeks?, iš dalies pakeisto 2005 m. balandžio 13 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentu (EB) Nr. 648/2005, 204 straipsn?.

2. Reglamento Nr. 2913/92, iš dalies pakeisto Reglamentu Nr. 648/2005, 236 straipsnio 1 dalis, siejama su 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?I prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos nuostatomis, turi b?ti aiškinama taip, kad tokiu atveju, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, kadangi prid?tin?s vert?s mokestis už prekes, kurios buvo reeksportuotos kaip ne Bendrijos prek?s, n?ra mok?tinas, jei šioms prek?ms tebetaikomos šios direktyvos 61 straipsnyje nurodytos muitin?s proced?ros, net jei skola muitinei atsirado tik pagal Reglamento Nr. 2913/92, iš dalies pakeisto Reglamentu Nr. 648/2005, 204 straipsn?, n?ra jokio prid?tin?s vert?s mokes?io skolininko. Šio reglamento 236 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad jis negali b?ti taikomas atvejais, susijusiais su prid?tin?s vert?s mokes?io gr?žinimu.

Parašai.

* Proceso kalba: vokie?i?.