

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. kovo 3 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Muitų sąjunga – Sąjungos muitų kodeksas – Reglamentas (ES) Nr. 952/2013–87 straipsnio 4 dalis – Skolos muitinei atsiradimo vieta – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 2 straipsnio 1 dalis – 70 ir 71 straipsniai – Apmokestinimo momentas ir prievolė apskaičiuoti PVM – Mokesčio skolos atsiradimo vieta – Sąjungos muitų teisės aktuose nustatytos prievolės nevykdymo konstatavimas – Vežimas ? Sąjungos muitų teritorij? vienoje valstyb?je nar?je, bet išleidimas ? Sąjungos ekonomin? apyvar? valstyb?je nar?je, kurioje atliktas konstatavimas“

Byloje C-7/20

d?l *Finanzgericht Düsseldorf* (Düsseldorfio finansų teismas, Vokietija) 2019 m. gruodžio 11 d. nutartimi, kuri? Teisingumo Teismas gavo 2020 m. sausio 9 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

VS

prieš

Hauptzollamt Münster

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas L. Bay Larsen, Teisingumo Teismo pirmininko pavaduotoja R. Silva de Lapuerta (pranešėja) ir teisėjai N. Jääskinen,

generalinis advokatas M. Bobek,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Hauptzollamt Münster*, atstovaujamos K. Thode,
- Europos Komisijos, atstovaujamos F. Clotuche-Duvieusart, J. Jokubauskaitės ir R. Pethke,

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

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas d?l 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1;

toliau – PVM direktyva) 71 straipsnio 1 dalies antros pastraipos išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant VS ir *Hauptzollamt Münster* (Miunsterio centrinių muitinių, Vokietija) ginčą dėl importo maitinimo ir pridėtinės vertės mokesčio (PVM) mokėjimo už konkrečią Turkijoje registruotą ir Europos Sąjungos teritorijai VS importuoti transporto priemonę.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

PVM direktyva

3 Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies d punktą prekių importas apmokestinamas PVM. Pagal šios direktyvos 30 straipsnio pirmą pastraipą prekių importu laikomas prekė, kurios išleistos Sąjungos laisvą apyvartą, vežimas į Bendriją iš Bendrijos muitų teritorijai priklausančios trečiosios teritorijos.

4 Pagal šios direktyvos 60 straipsnį prekių importo vieta yra valstybės narė, kurios teritorijoje yra prekės, kai jos vežamos į Sąjungą.

5 Šios direktyvos 62 straipsnyje nustatyta:

„Šioje direktyvoje:

1) „Apmokestinimo momentas“ – momentas, kada vykdomos prievolės apskaičiuoti PVM atsirasti būtinose sąlygose;

<...>“

6 Remiantis PVM direktyvos 70 straipsniu, apmokestinimo momentas vyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai prekės yra importuotos.

7 Šios direktyvos 71 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Kai į Bendriją vežamoms prekėms taikoma viena iš 156, 276 ir 277 straipsniuose nurodytų procedūrų ar aplinkybių, arba laikinojo vežimo 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.“

Tačiau, kai už importuojamas prekes reikia sumokėti muitą, žemės ūkio mokesčius arba pagal bendrąjį politiką nustatytas jiems lygiavertės rinkliavas, apmokestinimo momentas ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai vyksta apmokestinimo tais mokesčiais momentas ir atsiranda prievolė juos apskaičiuoti.“

Muitinės kodeksas

8 2013 m. spalio 9 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) Nr. 952/2013, kuriuo nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas (OL L 269, 2013, p. 1; toliau – Muitinės kodeksas), 79 straipsnyje „Skolos muitinei atsiradimas dėl reikalavimų nesilaikymo“ nustatyta:

„1. Importo skola muitinei, susijusi su prekėmis, apmokestinamomis importo muitu, atsiranda, jei nevykdoma:

a) bent viena iš muitinės teisės aktuose nustatytų pareigų, susijusių su ne Sąjungos prekių vežimu į Sąjungos muitų teritoriją, į pačią muitinę iš muitinės priežiūros arba su tokių prekių

gabėnimu, perdirbimu, saugojimu, laikinuoju saugojimu, laikinuoju ?vežimu arba disponavimu jomis toje teritorijoje;

<...>

3. 1 dalies a ir b punktuose nurodytais atvejais skolininku laikomas bet kuris iš ši? asmen?:

a) asmuo, kuris prival?jo ?vykdyti atitinkamas pareigas;

<...>“

9 Muitin?s kodekso 87 straipsnio „Skolos muitinei atsiradimo vieta“ 4 dalyje numatyta:

„Jeigu muitin? nustato, kad skola muitinei pagal 79 ar 82 straipsn? atsirado kitoje valstyb?je nar?je ir kad importo ar eksporto muito suma, atitinkanti t? skol?, yra mažesn? nei 10 000 EUR, laikoma, kad skola muitinei atsirado jos atsiradim? nusta?iusioje valstyb?je nar?je.“

10 Muitin?s kodekso 135 straipsnio „Pristatymas ? tinkam? viet?“ 1 dalyje nustatyta:

„Asmuo, kuris ?veža prekes ? S?jungos muit? teritorij?, nedelsdamas jas pristato ? muitin?s nurodyt? muitin?s ?staig? arba ? kit? muitin?s nustatyt? arba jai priimtin? viet?, arba ? laisv?j? zon?, vykdamas muitin?s nurodytu maršrutu ir laikydamasis muitin?s nurodym?, jeigu muitin? j? duoda.“

11 Muitin?s kodekso 139 straipsnio „Preki? pateikimas muitinei“ 1 dalyje nustatyta, kad ? S?jungos muit? teritorij? ?vežtas prekes – po to, kai jos atvežamos ? nurodyt? muitin?s ?staig? ar kit? jos nustatyt? ar jai priimtin? viet? arba ? laisv?j? zon?, – muitinei nedelsdamas pateikia, be kita ko, ? S?jungos muit? teritorij? prekes ?vež?s asmuo.

Vokietijos teis?

12 Klostantis pagrindin?je byloje nagrin?jamoms faktin?ms aplinkyb?ms 2005 m. vasario 21 d. galiojusios *Umsatzsteuergesetz* (Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas; *BGBI.* 2005 I, p. 386) redakcijos 21 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Muitams taikomos nuostatos *mutatis mutandis* taikomos importo PVM, išskyrus nuostatas, susijusias su laikinojo ?vežimo perdirbti proced?ra pagal kompensavimo sistem? ir laikinojo išvežimo perdirbti proced?ra.“

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

13 Vokietijoje gyvenantis VS iš Turkijos ?vež? savo transporto priemon? iš Turkijos, kur ji buvo ?registruota, ? šios valstyb?s nar?s teritorij? per Bulgarij?, Serbij?, Vengrij? ir Austrij?. Šios transporto priemon?s importas buvo nustatytas Vokietijoje per 2018 m. vasario 26 d. policijos patikrinim?. 2018 m. kovo m?n. ieškovas išvež? savo transporto priemon? atgal ? Turkij? ir ten j? pardav?.

14 Atlikusi min?t? patikrinim? Miunsterio centrin? muitin?, manydama, kad VS nepristat? transporto priemon?s ? importo muitin?s ?staig? ir nepateik? jos muitinei, konstatavo, kad suinteresuotasis asmuo tur?jo sumok?ti 1 589 EUR importo muit? ir 3 021,01 EUR kaip importo PVM.

15 VS pareišk? *Finanzgericht Düsseldorf* (Diuseldorfo finans? teismas, Vokietija), prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusiam teismui, ieškin? ir teig?, kad transporto priemon?

naudojo tik trumpą laiką ir tik kaip transporto priemonę privatiems reisams. Todėl šiai transporto priemonei neturėtų būti taikomi importo muitai.

16 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmiausia pabrėžia, kad, priešingai, nei jis netiesiogiai teigė savo ieškinyje, VS negali pasinaudoti laikinojo įvežimo muitinės procedūra, nes suinteresuotasis asmuo iš tiesų gyvena Sąjungos teritorijoje.

17 Šis teismas mano, kad importuodamas pagrindinėje byloje aptariamą transporto priemonę Sąjungos teritoriją VS pažeidė tam tikras muitinės teisės nuostatas, visų pirma Muitinės kodekso 135 straipsnio 1 dalį, susijusią su pareiga pristatyti prekes į muitinės įstaigą, ir šio kodekso 139 straipsnio 1 dalį, susijusią su pareiga jas pateikti muitinei. Todėl pagal minėto kodekso 79 straipsnio 1 dalies a punktą atsirado importo skola muitinei, kurią ieškovas pagrindinėje byloje turi sumokėti pagal to paties kodekso 79 straipsnio 3 dalies a punktą.

18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, neiginėjama, kad pagal Muitinės kodekso 87 straipsnio 4 dalį skola muitinei atsirado Vokietijoje. Iš tiesų, pirma, nors transporto priemonė buvo fiziškai atgabenta į Sąjungos teritoriją per Bulgariją, todėl būtų šioje valstybėje narėje ji turėjo būti pristatyta ir pateikta muitinei, būtų Vokietijos institucijos nustatę skolą. Antra, ši skolą sudaranti muito suma yra mažesnė nei 10 000 eurų.

19 Tokiomis aplinkybėmis lieka nustatyti, ar pagal analogiją importo PVM galima taikyti Muitinės kodekso 87 straipsnio 4 dalį, o teigiamas atsakymas reikštų, kad šis mokestis taip pat turi būti laikomas atsiradusiu Vokietijoje.

20 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas primena, kad pagal PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies antrą pastraipį, jei aptariamoms prekėms taikomi muitai, apmokestinimo momentas ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai vyksta apmokestinimo tais mokesčiais momentas ir atsiranda prievolė juos apskaičiuoti.

21 Taigi šiuo atveju, kadangi pagal Muitinės kodekso 79 straipsnio 1 dalies a punktą ir 87 straipsnio 4 dalį su transporto priemone susijusi skola muitinei atsirado Vokietijoje, galima daryti išvadą, kad PVM skola atsirado taip pat šioje valstybėje narėje, net jei ši transporto priemonė fiziškai į Sąjungos teritoriją pateko per Bulgariją.

22 Be to, anot prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo, šiuo atveju kitos sąlygos, būtinės PVM skolai atsirasti, yra vykdytos. Iš tiesų pagrindinėje byloje aptariama transporto priemonė buvo naudojama kelis mėnesius Sąjungos teritorijoje, netaikant jokios muitinės procedūros. Taigi, remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, muitinės nuostatų nesilaikymas leidžia daryti prielaidą, kad transporto priemonė pateko į Sąjungos ekonominę apyvarą, todėl galėjo būti naudojama.

23 Vis dėlto *Finanzgericht Düsseldorf* (Diuseldorfo finansų teismas) abejoja galimybe pagal analogiją taikyti Muitinės kodekso 87 straipsnio 4 dalyje tvirtintas taisykles dėl importo PVM skolos atsiradimo. Iš tiesų, viena vertus, reikia atskirai analizuoti kompetencijas išieškoti muito mokesčius, akcizus ir PVM (šiuo klausimu žr. 2019 m. liepos 10 d. Sprendimo *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, 44 punktą). Kita vertus, PVM direktyvos 71 straipsnis susijęs tik su PVM atsiradimo momentu ir jame nėra jokios nuorodos į šios direktyvos 60 ir 61 straipsniuose nustatytus kriterijus, leidžiančius nustatyti importo vietą.

24 Tokiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Düsseldorf* (Diuseldorfo finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [PVM direktyvos] 71 straipsnio 1 dalies antrą pastraipį reikia aiškinti taip, kad [Muitinės

kodekso] 87 straipsnio 4 dalis pagal analogiją taikoma PVM (importo PVM) [skolos] atsiradimui“

D?I prejudicinio klausimo

25 Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies antra pastraipa turi b?ti aiškinama taip, kad importo PVM, susij?s su muitais apmokestinamomis prek?mis, gali atsirasti valstyb?je nar?je, kurioje buvo konstatuotas S?jungos muit? teis?s aktuose nustatytos pareigos ne?vykdymas.

26 Šiuo klausimu reikia pažym?ti, kad pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies d punkt? prek? importas apmokestinamas PVM ir kad pagal šios direktyvos 30 straipsnio pirm? pastraip? prek? importu laikomas prek?, kurios n?ra išleistos ? laisv? apyvart?, ?vežimas ? S?jung?.

27 Kelios aplinkyb?s leidžia teigti, kad egzistuoja ryšys tarp importo PVM ir muit?.

28 Vis? pirma, nors pagal PVM direktyvos 60 straipsn? prek? importo vieta yra valstyb?je nar?je, kurios teritorijoje prek?s yra, kai jos ?vežamos ? S?jung?, šios direktyvos 71 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje numatyta, kad kai importuojamoms prek?ms taikomas muitas, apmokestinimo momentas ?vyksta ir prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda tada, kai ?vyksta apmokestinimo tais mokes?iais momentas ir atsiranda prievol? juos apskai?iuoti.

29 Be to, apmokestinimo importo PVM ir muit? mokes?iais esminiai bruožai yra panaš?s, nes atsiranda d?I importo ? S?jung? ir d?I paskesnio prek? išleidimo ? valstybi? nari? ekonomin? apyvart?. Š? sugretinim? patvirtina tai, kad PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje valstyb?ms nar?ms leidžiama susieti apmokestinimo moment? ir prievol? apskai?iuoti importo PVM su apmokestinimo muitais momentu ir prievole juos apskai?iuoti (2019 m. liepos 10 d. Sprendimo *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C?26/18, EU:C:2019:579, 41 punktas).

30 Galiausiai, remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, prie skolos muitinei galima prid?ti PVM skol?, jei d?I neteis?to veiksmo, d?I kurio atsirado skola muitinei, b?t? galima daryti prielaid?, kad atitinkamos prek?s buvo išleistos ? S?jungos ekonomin? apyvart? ir gal?jo b?ti suvartojamos, tod?I ?vyko apmokestinimo PVM momentas (2019 m. liepos 10 d. Sprendimo *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C?26/18, EU:C:2019:579, 44 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

31 Vis d?lto tokia prielaida gali b?ti paneigta, jei b?t? nustatyta, kad, nepaisant muit? teis?s akt? pažeidim?, d?I kuri? valstyb?je nar?je, kurioje buvo padaryti šie pažeidimai, atsirado importo skola muitinei, prek? valstyb?je nar?je, kurioje ji buvo skirta vartoti, pateko ? S?jungos ekonomin? apyvart?. Tokiu atveju apmokestinimo importo PVM momentas ?vyko toje kitoje valstyb?je nar?je (2019 m. liepos 10 d. Sprendimo *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C?26/18, EU:C:2019:579, 48 punktas).

32 Šiuo klausimu reikia pažym?ti, kad byloje, kurioje priimtas 2019 m. liepos 10 d. Sprendimas *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C?26/18, EU:C:2019:579), nors, kiek tai susij? su aptariamomis prek?mis, muitin?s reglamentavimo buvo nepaisoma Vokietijos teritorijoje, toje teritorijoje jos buvo tik perkrautos iš vieno l?ktuvo ? kit? prieš jas gabenant ? Graikiją. Iš ties? b?tent ši valstyb? nar? buvo galutin? j? paskirtis ir vieta, kur šios prek?s buvo suvartotos.

33 Šiomis aplinkyb?mis Teisingumo Teismas konstatavo, kad nagrin?jamos prek?s pateko ? S?jungos ekonomin? apyvart? j? galutin?s paskirties valstyb?je nar?je ir kad d?I to importo PVM, susij?s su šiomis prek?mis, atsirado šioje valstyb?je nar?je (šiuo klausimu žr. 2019 m. liepos 10 d. Sprendimo *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C?26/18, EU:C:2019:579, 53

punkt?).

34 Nagrinėjamu atveju iš Teisingumo Teismo turimos informacijos matyti, kad, kaip ir aplinkybėmis, kuriomis buvo priimtas 2019 m. liepos 10 d. Sprendimas (*Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579), pagrindinėje byloje nagrinėjama transporto priemonė neįsivežta faktiškai į Sąjungos teritoriją įvežta per Bulgariją, todėl būtent šioje valstybėje narėje pareigos muitinei nebuvo vykdytos.

35 Vis dėlto iš tos pačios informacijos, kurią turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, matyti, kad nors tuo metu, kai aptariama transporto priemonė buvo gabenama iš Turkijos į Vokietiją, ir paskui, kai tranzitu buvo pergabenta per trečiosios šalies, t. y. Serbijos, teritoriją, ji buvo iš naujo įvežta į šią muitų teritoriją Vengrijoje, realiai ši transporto priemonė buvo naudojama Vokietijoje, VS rezidavimo valstybėje narėje. Todėl, kadangi transporto priemonė į Sąjungos ekonominę apyvarą pateko Vokietijoje, šioje valstybėje narėje atsirado importo PVM.

36 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad importo PVM, susijęs su muitais apmokestinamomis prekėmis, atsiranda valstybėje narėje, kurioje buvo konstatuotas Sąjungos muitų teisės aktuose nustatytos prievolės nevykdymas, jei aptariamoms prekėms, net jei fiziškai buvo įvežtos į Sąjungos muitų teritoriją kitoje valstybėje narėje, į Sąjungos ekonominę apyvarą pateko valstybėje narėje, kurioje tai buvo konstatuota.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

37 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 (šeštoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 71 straipsnio 1 dalies antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad importo pridėtinės vertės mokestis, susijęs su muitais apmokestinamomis prekėmis, atsiranda valstybėje narėje, kurioje buvo konstatuotas Sąjungos muitų teisės aktuose nustatytos prievolės nevykdymas, jei aptariamoms prekėms, net jei fiziškai buvo įvežtos į Sąjungos muitų teritoriją kitoje valstybėje narėje, į Sąjungos ekonominę apyvarą pateko valstybėje narėje, kurioje tai buvo konstatuota.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.