

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. gegužės 12 d.(\*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Muitų sąjunga – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 201 straipsnis – Prievolė mokėti mokestį turintis asmuo – Importo PVM – Sąjungos muitinės kodeksas – Reglamentas (ES) Nr. 952/2013 – 77 straipsnio 3 dalis – Netiesioginio atstovo muitinėje ir bendrovės importuotojos solidarioji atsakomybė – Muitai“

Byloje C-714/20

dėl *Commissione tributaria provinciale di Venezia* (Venecijos provincijos mokestinių ginčų komisija, Italija) 2020 m. lapkričio 17 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2020 m. gruodžio 24 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**U.I. Srl**

prieš

**Agenzia delle dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Venezia**

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkė I. Ziemele, teisėjai T. von Danwitz (pranešėjas) ir P. G. Xuereb, generalinio advokato T. Ąapeta,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį procesą dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *U.I. Srl*, atstovaujamos *avvocati* M. C. Santacroce ir A. Dal Ferro,
  - Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* G. Albenzio,
  - Graikijos vyriausybės, atstovaujamos M. Tassopoulou, K. Georgiadis ir G. Avdikos,
  - Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios, F. Clotuche-Duvieusart ir F. Moro,
- atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

**Sprendimą**

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos

direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 201 straipsnio ir 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), 77 straipsnio 3 dalies išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *U.I. Srl* ir *Agenzia delle dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Venezia* (Muitinės ir monopolijų agentūra, Venecijos muitinė, Italija; toliau – muitinė) ginčą dėl U.I., kaip netiesioginio atstovo muitinės, sumokėto, be muitės, susijusi su importo operacijomis, ir importo pridėtinės vertės mokesčio (PVM).

## Teisinis pagrindas

### Sąjungos teisė

#### PVM direktyva

3 PVM direktyvos 43 ir 44 konstatuojamosiose dalyse nurodyta:

„(43) Valstybės narės turėtų turėti visišką laisvę paskirti asmenį, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM už importą.

(44) Valstybės narės turėtų būti užtikrinta galimybė numatyti, kad kitas asmuo, nei tas, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, būtų solidariai atsakingas už PVM sumokėjimą.“

4 Šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies d punkte numatyta, kad prekės importas apmokestinamas PVM.

5 Pagal šios direktyvos 30 straipsnio pirmą pastraipį prekės importu laikomas prekės, kurios nėra išleistos į laisvą apyvartą, kaip nustatyta SESV 29 straipsnyje, vežimas į Bendriją.

6 PVM direktyvos 70 straipsnyje nustatyta, kad apmokestinimo momentas vyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai prekės yra importuotos.

7 PVM direktyvos 71 straipsnyje nustatyta:

„1. 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.

2. Kai importuotoms prekėms netaikomi 1 dalies antroje pastraipoje nurodyti muitai, valstybės narės apmokestinimo momentui bei prievolės apskaičiuoti PVM atsiradimo momentui nustatyti taiko galiojančias nuostatas dėl muitų.“

8 Šios direktyvos 201 straipsnis išdėstyta taip:

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

## Muitin?s kodeksas

9 Muitin?s kodekso 5 straipsnyje nustatyta:

„[Muitin?s k]odekse vartojam? termin? apibr?žtys:

<...>

6) atstovas muitin?je – bet kuris asmuo, kito asmens ?galiotas atlikti muit? teis?s akt? nustatytus veiksmus ir formalumus, privalomus jo santykiuose su muitine;

<...>

12) muitin?s deklaracija – nustatytu b?du atliekamas nustatytos formos veiksmas, kuriuo asmuo pareiškia pageidavim?, kad prek?ms b?t? ?forminta tam tikra muitin?s proced?ra, atitinkamais atvejais nurodydamas ir konkre?ius jos taikymo b?dus;

<...>

15) deklarantas – asmuo, pateikiantis muitin?s deklaracij?, laikinojo saugojimo deklaracij?, ?vežimo bendr?j? deklaracij?, išvežimo bendr?j? deklaracij?, reeksporto deklaracij? arba pranešim? apie reeksport? savo vardu, arba asmuo, kurio vardu tokia deklaracija arba pranešimas yra pateikiamas;

<...>

18) skola muitinei – asmens pareiga sumok?ti importo ar eksporto muto, taikomo konkre?ioms prek?ms pagal galiojan?ius muit? teis?s aktus, sum?;

19) skolininkas – asmuo, privalantis sumok?ti skol? muitinei;

20) importo maitas – už prekį import? mok?tinas maitas;

<...>“

10 Šio kodekso 18 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Bet kuris asmuo gali paskirti atstov? muitin?je.

Toks atstovavimas gali b?ti tiesioginis, kai atstovas muitin?je veikia kito asmens vardu ir to asmens interesais, arba netiesioginis, kai atstovas muitin?je veikia savo vardu, ta?iau kito asmens interesais.“

11 Šio kodekso III antraštin?s dalies „Skola muitinei ir garantijos“ 1 skyriaus „Skolos muitinei atsiradimas“ 1 skirsnio „Importo skola muitinei“ 77 straipsnyje numatyta:

„1. Importo skola muitinei atsiranda, kai importo maitu apmokestinamoms ne S?jungos prek?ms ?forminama viena iš ši? muitin?s proced?r?:

a) išleidimas ? laisv? apyvart?, ?skaitant atvejus, kai taikomos nuostatos, susijusios su galutiniu vartojimu;

b) laikinasis ?vežimas iš dalies neapmokestinant importo maitu.

2. Skola muitinei atsiranda muitin?s deklaracijos pri?mimo metu.

3. Skolininku laikomas deklarantas. Netiesioginio atstovavimo atveju asmuo, kurio interesais pateikiama muitin?s deklaracija, taip pat laikomas skolininku.

Jeigu muitin?s deklaracija, pateikta deklaruojant prekes vienai iš 1 dalyje nurodyt? proced?r? ?forminti, surašyta remiantis informacija, d?l kurios neb?t? surinkta visa importo muito suma arba jos dalis, asmuo, kuris pateik? deklaracijai surašyti reikaling? informacij? ir kuris žinojo arba, yra pagrindo manyti, kad tur?jo žinoti, jog tokia informacija yra klaidinga, taip pat laikomas skolininku.“

12 Muitin?s kodekso 84 straipsnyje nustatyta:

„Jeigu importo ar eksporto muito sum?, atitinkan?i? vien? skol? muitinei, privalo sumok?ti keli asmenys, jie solidariai atsako už tos sumos sumok?jim?.“

### ***Italijos teis?***

13 1972 m. spalio 26 d. *Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto* (Respublikos prezidento dekretas Nr. 633 d?l prid?tin?s vert?s mokes?io nustatymo ir reglamentavimo; GURI, Nr. 292 paprastasis priedas, 1972 m. lapkri?io 11 d., toliau – Dekretas Nr. 633/1972) 1 straipsnyje nustatyta:

„Prid?tin?s vert?s mokestis taikomas preki? tiekimui ir paslaug? teikimui, atliekamiems valstyb?s teritorijoje vykdant ?mon?s veikl?, užsiimant amatu ar profesija, ir bet kurio asmens vykdomam importui.“

14 Šio dekreto 8 straipsnyje išd?styta:

„Neapmokestinamu tiekimu eksportuoti laikomas:

<...>

c) preki? tiekimas, taip pat ir per tarpininkus, išskyrus pastat? ir žem?s statybai tiekim? bei paslaug? teikim? asmenims, kurie tiek? prekes eksportuoti arba vykd? sandorius Bendrijos viduje ir kurie šiuo pagrindu pasinaudojo galimybe ?sigyti, taip pat ir per tarpininkus, arba importuoti preki? arba paslaug? nemokant mokes?io.

<...>“

15 Min?to dekreto 17 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Mokest? moka asmenys, kurie tiekia apmokestinam?sias prekes ir teikia apmokestinam?sias paslaugas. Jie j? turi sumok?ti ? valstyb?s išd? bendrai už visus sudarytus sandorius ir atlik? atskait?, numatyt? 19 straipsnyje, pagal II antraštin?je dalyje nustatyt? tvark? ir terminus.“

16 Šio dekreto 70 straipsnio 1 dalyje išd?styta:

„Importo mokestis nustatomas, apskai?iuojamas ir renkamas už kiekvien? sandor?. Gin?ams ir sankcijoms taikomos muit? teis?s nuostatos, susijusios su pasienyje renkama is mokes?iais.“

17 1973 m. sausio 23 d. *Decreto del Presidente della Repubblica n. 43 – Approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale* (Respublikos prezidento dekretas Nr. 4 d?l muit? teis?s akt? suvestinio teksto; GURI, Nr. 80 paprastasis priedas, 1973 m. kovo 28 d., toliau – Dekretas Nr. 43/1973) 34 straipsnyje nustatyta:

„Muitais“ laikomi visi mokes?iai, kuriuos muitin? privalo surinkti pagal ?statymus vykdydama muitin?s operacijas.

Tarp muit?, kurie yra „pasienyje renkami mokes?iai“, yra importo ir eksporto muitai, importo ar eksporto mokes?iai, rinkliavos ir kiti importo ar eksporto privalomieji mok?jimai, numatyti Bendrijos reglamentuose ir j? ?gyvendinimo taisykl?se, taip pat, kiek tai susij? su importuotomis prek?mis, monopolin?ms prek?ms taikomi muitai, papildomi sienos kirtimo mokes?iai ir visi kiti valstybei mokami mokes?iai ar papildomi vartojimo mokes?iai.“

18 Šio dekreto 38 straipsnyje numatyta:

„Prievo? mok?ti muito mokest? turi, vadovaujantis 56 straipsniu, prek? savininkas ir solidariai visi asmenys, kuri? interesais prek?s buvo importuotos arba eksportuotos.

Siekdama, kad mokestis b?t? sumok?tas, valstyb?, be teis?s aktuose nustatyt? privilegij?, turi teis? sulaikyti apmokestinamas prekes.

Sulaikymo teise galima pasinaudoti ir siekiant patenkinti bet kok? kit? valstyb?s reikalavim?, susijus? su prek?mis, kuri? muitin?s operacijos atliekamos.“

19 Pagrindin?s bylos aplinkyb?ms taikomos redakcijos 1983 m. gruodžio 29 d. *Decreto-Legge n. 746 – Disposizioni urgenti in materia di imposta su valore aggiunto* (Dekretas ?statymas Nr. 746 d?l skubi? nuostat? prid?tin?s vert?s mokes?io srityje; GURI, Nr. 358, 1983 m. gruodžio 31 d.), pertvarkyto ir iš dalies pakeisto 1984 m. vasario 27 d. ?statymu Nr. 17 (GURI, Nr. 59, 1984 m. vasario 29 d., toliau – Dekretas ?statymas Nr. 746/1983), 1 straipsnyje numatyta:

„Iš dalies pakeisto [Dkreto Nr. 633/1972] 8 straipsnio 1 dalies c punkto ir 2 dalies nuostatos taikomos su s?lyga, kad:

a) atlygio už to paties straipsnio a ir b punktuose nurodytus tiekimus eksportuoti, ?registruotus pra?jusiais metais, dydis viršija 10 % apyvartos, nustatytos pagal to paties dekreto 20 straipsn? <...>.

<...>

c) ketinimas pasinaudoti galimybe pirkti arba importuoti netaikant mokes?io kyla iš pagal Finans? ministerijos dekretu patvirtint? pavyzd? parengtos deklaracijos, kurioje nurodytas deklaranto PVM mok?tojo kodas ir kompetentingas biuras, elektroniniu b?du perduotos *Agenzia delle Entrate* (mokes?i? administratorius), kuris išduoda elektronin? kvit?. <...>“

20 Šio dekreto ?statymo 2 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Asmenims, kurie vykdo sandorius nemok?dami mokes?io, nepateikus 1 straipsnio 1 dalies c punkte nurodytos deklaracijos, skiriama bauda nuo dviej? iki šeši? kart? didesn? už nesumok?t? mokest?, taip pat jie turi sumok?ti pat? mokest?; jei deklaracija buvo pateikta, už mokes?io nesumok?jim? atsako tik tiek?jai, atstovai ir importuotojai.“

21 1990 m. lapkri?io 8 d. *Decreto legislativo n. 374 – Riordinamento degli istituti doganali e revisione delle procedure di accertamento e controllo in attuazione delle direttive n. 79/695/CEE del 24 luglio 1979 e n. 82/57/CEE del 17 dicembre 1981, in tema di procedure di immissione in*

*libera pratica delle merci, e delle direttive n. 81/177/CEE del 24 febbraio 1981 e n. 82/347/CEE del 23 aprile 1982, in tema di procedure di esportazione delle merci comunitarie* (?statyminis dekretas Nr. 374 d?l muitin?s ?staig? pertvarkymo ir ?vertinimo bei kontrol?s proced?r? perži?r?jimo ?gyvendinant 1979 m. liepos 24 d. [Tarybos] direktyv? 79/695/EEB ir 1981 m. gruodžio 17 d. [Komisijos] direktyv? 82/57/EEB d?l preki? išleidimo ? laisv? apyvart? proced?r? suderinimo bei 1981 m. vasario 24 d. [Tarybos] direktyv? 81/177/EEB ir 1982 m. balandžio 23 d. [Komisijos] direktyv? 82/347/EEB d?l Bendrijos preki? eksporto proced?r? suderinimo; GURI, Nr. 291,1990 m. gruodžio 14 d.) 3 straipsnyje numatyta:

„1. Muitai nustatomi, apskaičiuojami ir surenkami pagal [Dekrete Nr. 43/1973] ir kituose muitus reglamentuojančiuose ?statymuose nustatytas taisyklės, nebent kitaip numatyta specialiu su tuo susijusiu ?statymu nuostatose.

2. Bendrijos reglamentuose numatyti muitai, rinkliavos ir kiti importo ir eksporto privalomieji mokesčiai nustatomi, apskaičiuojami ir renkami pagal minėtų reglamentu nuostatas, o kai juose daroma nuoroda ? skirtingų valstybių narių teisės aktus arba bet kuriuo atveju nenumatyta jokia nuostata – pagal [Dekrete Nr. 43/1973] ir kituose muitus reglamentuojančiuose ?statymuose nustatytas taisyklės.“

### **Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

22 Dviem pranešimais apie mokesčių mokestį, apie kuriuos Milane (Italija) steigta bendrovei *U.I.* pranešta 2017 m. gegužės 15 d. ir 2018 m. vasario 6 d., muitin? atitinkamai patais? 45 ir 115 importo deklaracijas ir nustat? atitinkamas mokesčių importo PVM sumas, t. y. 173 561,22 euro ir 786 046,24 euro su pal?kanomis. Ji taip pat nusprend?, kad *U.I.*, kaip Romoje (Italija) steigta bendrovei? importuotoj? *A. SpA* ir *U.C. Srl*, kuri? pirmajai buvo iškelta bankroto byla, netiesiogin? atstov? muitin?je, buvo kartu su šiomis bendrovomis solidariai atsakinga už šio mokesčio sumokėjimą, be kita ko, pagal Muitin?s kodekso 77 ir 84 straipsnius.

23 Atlikdama patikrinimą muitin? iš ties? nusprend?, kad prie ši? importo deklaracijų prid?tos ketinim? deklaracijos nepatikimos, nes jos buvo pagrįstos klaidingu tvirtinimu, kad šios bendrov?s importuotojos buvo ?prastos eksportuotojos. Kadangi jos nevykd? sandorių, kurie gali b?ti laikomi PVM neapmokestinamu pirkimu, patikrinti importo sandoriai nebuvo atleisti nuo PVM pagal Dekreto ?statymo Nr. 746/1983 1 straipsnio a punkt?.

24 *U.I.* pareišk? ieškinius dėl ši? dviejų pranešimų apie mokesčių mokestį prašym? priimti prejudicin? sprendimą pateikusiam teisme – *Commissione tributaria provinciale di Venezia* (Venecijos provincijos mokesčių gin?? komisija, Italija), siekdama, kad jie b?t? pripažinti neteis?tais.

25 Šiomis aplinkybomis *U.I.* pripažino, kad ji, kaip netiesiogin? atstov? muitin?je, atliko nagrin?jamas muitin?s operacijas ši? bendrovei? importuotoj? interesais, remdamasi atstovavimo ?galiojimais, ir pateik? atitinkamas deklaracijas muitinei. Vis dėlto ji tvirtino, kad taisykl?s, kuriomis remiantis buvo priimti min?ti pranešimai apie mokesčių mokestį, b?tent Muitin?s kodekso 77 ir 84 straipsniai, negali b?ti taikomos PVM. Ji prid?r?, kad Italijos teis?s sistemoje nėra jokios nuostatos, kurioje b?t? numatyta solidari netiesioginio atstovo muitin?je ir bendrov?s importuotojos atsakomyb? mok?ti importo PVM, ir kad pripažinus toki? solidari? atsakomyb? b?t? pažeistas PVM direktyvos 201 straipsnis.

26 Muitin? savo ruožtu praš? atmesti šiuos ieškinius. Jis pabrėž?, kad nagrin?jamo PVM, kaip ir muito, apmokestinimo momentas ?vyko importo momentu ir jis yra nustatytas muit? teis?s aktuose. Taip pat reikia remtis šiais teis?s aktais siekiant nustatyti importo PVM skolos kilm?, taigi ir nustatyti, kad šios skolos skolininkai yra asmenys, pateik? prekes muitinei, t. y., kaip matyti iš *Corte suprema di cassazione*

(Kasacinis teismas, Italija) jurisprudencijos, solidariai skolingi importuotojas ir jo netiesioginis atstovas muitinėje.

27 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad pagal šią jurisprudenciją prievolė sumokėti importo PVM atsiranda tuo metu, kai prekės pateikiamos muitinei, už vežimą į Sąjungos teritoriją, lygiai taip pat kaip ir prievolė sumokėti muitus. Tai yra tas pats mokestis kaip ir PVM Bendrijos viduje, kaip tai matyti, be kita ko, iš 2014 m. liepos 17 d. Sprendimo *Equoland* (C-272/13, EU:C:2014:2091). Importo PVM nėra nei vienas iš šių muitų, nei vienas iš pasienyje renkamų mokesčių siaurąja prasme, bet yra vienas iš mokesčių, kuriuos reglamentuoja nacionalinė teisė, kuris turi su muitais bendrą apmokestinimo momentą, kaip numatyta Dekreto Nr. 43/1973 34 straipsnyje, todėl netiesioginis atstovas muitinėje, kadangi pateikia ketinimą deklaruoti muitinei savo vardu, yra solidariai atsakingas už PVM sumokėjimą.

28 Šis teismas remiasi kita nacionaline jurisprudencija, pagal kurią, nesant aiškios nacionalinės teisės nuostatos, kurioje pagal PVM direktyvos 201 straipsnį būtų numatyta, kad asmenys „laikomi“ turintys sumokėti importo PVM, negalima plačiai taikyti Sąjungos teisės normų dėl skolų muitinei, kuriomis reglamentuojama solidari importuotojo ir jo netiesioginio atstovo muitinėje atsakomybė.

29 Minutas teismas taip pat pažymi, kad jei šiame straipsnyje vartojamos sąvokos „laikomi“ arba „pripažinti“ aiškinamos siaurai, t. y. kad nacionalinės teisės aktų leidėjas turėtų aiškiai nustatyti asmenis, turintys prievolę mokėti PVM, jis turi konstatuoti, kad šiuo atveju nacionalinės teisės nuostatose tik importuotojas laikomas turintis prievolę sumokėti šį mokestį. Vis dėlto plačiai aiškinant šias sąvokas tas pats teismas galėtų plačiai taikyti nacionalines taisykles, nustatytas kitiems nei importo PVM mokesčiams, kaip antai muitams.

30 Be to, Muitinės kodekso 77 straipsnio 3 dalies aiškinimas ir, be kita ko, klausimas, ar ji turi būti taikoma tik muitams, yra lemiamas sprendžiant ginčą pagrindinėje byloje.

31 Šiomis aplinkybėmis *Commissione tributaria provinciale di Venezia* (Venecijos provincijos mokestinė ginčų komisija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

1. [Teisingumo Teismo] prašoma atsakyti, ar [PVM] direktyvos 201 straipsnis, kuriame nurodyta, kad „importo atveju PVM moka asmuo arba asmenys, kuriuos importo valstybės narė laiko ar pripažįsta turintys prievolę sumokėti PVM“, turi būti aiškinamas taip, jog pagal jį reikalaujama, kad valstybė priimtų tam tikrą nacionalinės teisės aktą dėl importo PVM (pagal nacionalinę teisę reglamentuojamas mokestis, [byla, kurioje priimtas 2013 m. liepos 14 d. Sprendimas *Equoland*, C-272/13, EU:C:2014:2091]), kuriame būtų konkrečiai nurodyti asmenys, turintys prievolę jį mokėti?

2. [Teisingumo Teismo] prašoma atsakyti, ar [Muitinės kodekso] 77 straipsnio 3 dalis, pagal kurią, kiek tai susiję su importo skola muitinei, „netiesioginio atstovavimo atveju asmuo, kurio interesais pateikiama muitinės deklaracija, taip pat laikomas skolininku“, turi būti aiškinama taip, kad netiesioginis atstovas yra atsakingas ne tik už muitus, bet ir už importo PVM vien dėl to, kad savo vardu veikia kaip „muitinės deklarantas“?

## **Dėl prejudicinių klausimų**

### **Dėl priimtumo**

32 Italijos vyriausybė tvirtina, kad prejudiciniai klausimai yra nepriimtini, nes jie yra ne tik dviprasmiški, bet ir nesvarbūs priimant sprendimą pagrindinėje byloje, kadangi prašymą priimti

prejudicin? sprendim? pateik?s teismas netaik? *Corte suprema di cassazione* (Kasacinis teismas) jurisprudencijos, kurioje jau buvo išspr?stas už importo PVM atsaking? asmen? klausimas. Be to, kalbant apie pirm?j? klausim?, pažym?tina, kad nacionalin?s ir S?jungos nuostatos, kuriose nedviprasmiškai nurodomas apmokestinimo importo PVM momentas ir jo skolininkai, nebuvo aiškiai nurodytos.

33 Šiuo klausimu primintina, kad, Teisingumo Teismui ir nacionaliniams teismams bendradarbiaujant, kaip numatyta SESV 267 straipsnyje, tik byl? nagrin?jantis nacionalinis teismas, atsakingas už sprendimo pri?mim?, atsižvelgdamas ? bylos aplinkybes turi ?vertinti, ar jo sprendimui priimti b?tinai prejudicinis sprendimas ir Teisingumo Teismui pateikiam? klausim? svarb?. Tod?l iš principo Teisingumo Teismas turi priimti sprendim? tuo atveju, kai pateikiami klausimai susij? su S?jungos teis?s išaiškinimu (2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Darie*, C?592/18, EU:C:2019:1140, 24 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

34 Remiantis tuo, darytina išvada, kad nacionalinio teismo pateiktiems klausimams d?l S?jungos teis?s išaiškinimo, atsižvelgiant ? jo paties nurodyt? teisin? pagrind? ir faktines aplinkybes, kuri? Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma svarbos prezumpcija. Teisingumo Teismas gali atsisakyti priimti sprendim? d?l nacionalinio teismo pateikto prašymo tik jeigu akivaizdu, kad prašomas S?jungos teis?s išaiškinimas visiškai nesusij?s su pagrindin?je byloje nagrin?jamo gin?o aplinkyb?mis ar dalyku, jeigu problema hipotetin? arba Teisingumo Teismas neturi informacijos apie faktines ir teises aplinkybes, b?tinai tam, kad naudingai atsakyt? ? jam pateiktus klausimus (2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Darie*, C?592/18, EU:C:2019:1140, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

35 Nagrin?jamu atveju prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, aiškiai nurod?s priežastis, d?l kuri? jam kyla klausim? d?l prejudiciniuose klausimuose nurodyt? S?jungos teis?s nuostat? išaiškinimo, patikslino, kad atsakymai ? juos turi lemiama? reikšm? sprendimui pagrindin?je byloje priimti, nes galimyb? nustatyti galim? *U.I.*, kaip netiesiogin?s atstov?s muitin?je, solidari?j? atsakomyb? priklauso nuo ši? atsakym?. Tai, kad šis teismas netaik? *Corte suprema di cassazione* (Kasacinis teismas) jurisprudencijos, negali panaikinti klausim?, susijusi? su S?jungos teis?s aiškinimu, svarbos.

36 Be to, prašyme priimti prejudicin? sprendim? aprašytos pagrindin?s bylos faktin?s aplinkyb?s ir teisinis pagrindas, vis? pirma nacionalin?s teis?s nuostatos, kurios gali b?ti taikomos, ir reikšminga nacionalin? jurisprudencija, kuri? pakanka, kad Teisingumo Teismas gal?t? naudingai atsakyti ? abu pateiktus klausimus.

37 Vadinas, prejudiciniai klausimai yra priimtini.

### ***D?l antrojo klausimo***

38 Antruoju klausimu, kur? reikia nagrin?ti pirmiausia, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar Muitin?s kodekso 77 straipsnio 3 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad pagal ši? vienintel? nuostat? netiesioginis atstovas muitin?je turi prievol? sumok?ti muitus, mok?tinus už prekes, kurias jis deklaravo muitin?je, ir importo PVM už tas prekes.

39 Pagal suformuot? jurisprudencij? aiškinant S?jungos teis?s nuostat? reikia atsižvelgti ne tik ? jos formuluot?, bet ir ? kontekst? ir teis?s akto, kuriame ji ?tvirtinta, tikslus (2020 m. lapkri?io 18 d. Sprendimo *Kaplan International colleges UK*, C?777/19, EU:C:2020:934, 39 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

40 Reikia priminti, kad pagal Muitin?s kodekso 18 straipsnio 1 dal? netiesioginis atstovas



muitin?je veikia savo vardu, bet kito asmens interesais. Taigi, kai jis pateikia „muitin?s deklaracij?“, kaip ji apibr?žta šio kodekso 5 straipsnio 12 punkte, jis tai daro savo vardu, bet d?l jam suteikuso ?galiojimus atstovauti asmens, kuriam jis atstovauja, ir to asmens interesais, tod?l, kaip teisingai pažymi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, jis veikia kaip „deklarantas“, kaip tai suprantama pagal šio kodekso 5 straipsnio 15 punkt?.

41 Pirma, pagal Muitin?s kodekso 77 straipsnio 3 dal? deklarantas yra skolininkas, o netiesioginio atstovavimo atveju asmuo, kurio interesais pateikiama muitin?s deklaracija, taip pat yra skolininkas.

42 Iš šios nuostatos formuluot?s matyti, kad tiek netiesioginis atstovas muitin?je, kaip deklarantas, tiek importuotojas, kurio interesais jis pateikia ši? deklaracij?, yra skolininkai.

43 Antra, iš teis?s akto, kuriame yra ši nuostata, konteksto ir tiksl? matyti, kad ši nuostata susijusi tik su skola muitinei, bet ne su importo PVM skola.

44 Iš ties?, pirma, Muitin?s kodekso 77 straipsnis yra šio kodekso III antraštin?s dalies „Skola muitinei ir garantijos“ 1 skyriaus „Skolos muitinei atsiradimas“ 1 skirsnyje „Skolos muitinei atsiradimas“. Šiuo klausimu šio straipsnio 1 ir 2 dalys susijusios su skola muitinei.

45 Kita vertus, pagal min?to kodekso 5 straipsnio 19 punkt? „skolininkas“ yra „asmuo, privalantis sumok?ti skol? muitinei“.

46 Be to, to paties kodekso 84 straipsnyje aiškiai nurodyta skola muitinei numatant, kad jei importo ar eksporto muito sum?, atitinkan?i? vien? skol? muitinei, privalo sumok?ti keli asmenys, jie solidariai atsako už tos sumos sumok?jim?.

47 S?voka „skola muitinei“ apibr?žta Muitin?s kodekso 5 straipsnio 18 punkte kaip pareiga sumok?ti „importo arba eksporto muito, taikomo konkre?ioms prek?ms pagal galiojan?ius muit? teis?s aktus, sum?“.

48 Importo PVM n?ra „importo muit?“, kaip jie suprantami pagal min?to kodekso 5 straipsnio 20 punkt?, dalis, kurioje kalbama apie už preki? import? mok?tinus muitus.

49 Kaip teig? tiek Europos Komisija, tiek *U.I.* savo rašytin?se pastabose, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad už preki? import? renkamas PVM n?ra toki? importo mokes?i? dalis (šiuo klausimu d?l 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatan?io Bendrijos muitin?s kodeks? (OL L 302, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 2 sk., 4 t. p. 307), 4 straipsnio 10 punkto, atitinkan?io Muitin?s kodekso 5 straipsnio 10 punkt?, žr. 2010 m. liepos 29 d. Sprendimo *Pakora Pluss*, C?248/09, EU:C:2010:457, 47 punkt? ir 2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Eurogate Distribution ir DHL Hub Leipzig*, C?226/14 ir C?228/14, EU:C:2016:405, 81 punkt?).

50 Galiausiai S?jungos teis?s aktuose PVM srityje, vis? pirma PVM direktyvos 201 straipsnyje, n?ra nuorodos ? Muitin?s kodekso nuostatas, kiek tai susij? su pareiga mok?ti š? mokest?, bet numatyta, kad ši pareiga tenka asmeniui ar asmenims, kuriuos importo valstyb? nar? laiko ar pripaž?sta turin?iais prievol? sumok?ti PVM, kaip jau konstatavo Teisingumo Teismas (šiuo klausimu d?l 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 t., 1 sk., p. 23) 21 straipsnio 2 dalies, kuri atitinka PVM direktyvos 201 straipsn?, žr. 2010 m. liepos 29 d. Sprendimo *Pakora Pluss*, C?248/09, EU:C:2010:457, 52 punkt?).

51 Iš to matyti, kad vien pagal šio kodekso 77 straipsnio 3 dalį, kiek tai susiję su importo PVM mokėjimu, netiesioginis atstovas muitinėje negali būti laikomas atsakingu kartu su importuotoju, kuris jam išdavę galiojimą atstovauti ir kuriam jis atstovauja.

52 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, antrojo klausimo reikia atsakyti, kad Muitinės kodekso 77 straipsnio 3 dalis turi būti aiškinama taip, kad pagal šį vienintelį nuostatą netiesioginis atstovas muitinėje turi pareigą tik sumokėti muitus, mokėtinus už jo deklaruotas prekes, bet neprivalo mokėti importo PVM už tas pačias prekes.

### ***Dėl pirmojo klausimo***

53 Pirmuoju klausimu prašoma priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 201 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad netiesioginio atstovo muitinėje atsakomybė už importo PVM sumokėjimą gali būti pripažinta solidaria su importuotojo atsakomybe, jei nėra nacionalinės teisės nuostatų, kuriose jis aiškiai laikomas ar pripažįstamas turinčiu prievolę sumokėti šį mokestį.

54 Pirmiausia, kiek tai susiję su importo PVM ir muitais, reikia priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją šie mokesčiai turi panašią esminę bruožą, nes jie atsiranda dėl importo sąjungos ir vėlesnio prekės patekimo į valstybę nario ekonominę apyvartą. Šis sugretinimas patvirtina tai, kad PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje valstyboms narėms leidžiama susieti apmokestinimo momentą ir prievolę apskaičiuoti importo PVM su apmokestinimo muitais momentu ir prievole juos apskaičiuoti (2019 m. liepos 10 d. Sprendimo *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, 41 punktą ir 2021 m. kovo 3 d. Sprendimo *Hauptzollamt Münster (Apmokestinimo PVM vieta)*, C-7/20, EU:C:2021:161, 29 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

55 Iš PVM direktyvos 201 straipsnio, pagal kurį importo PVM „moka asmuo arba asmenys, kuriuos importo valstybės narė laiko ar pripažįsta turinčiais prievolę sumokėti PVM“, matyti, kad pagal šį straipsnį valstyboms narėms paliekama diskrecija nustatyti asmenis, turinčius prievolę mokėti šį PVM, ir tai patvirtina šios direktyvos 43 konstatuojamoji dalis, kurioje nurodyta, kad šios valstybės turėtų turėti visišką laisvę paskirti asmenį, kuriam tenka prievolę sumokėti PVM už importą.

56 Taigi, nors iš šio straipsnio matyti, kad valstybės narės turi paskirti bent vieną asmenį, kuriam tenka prievolę sumokėti šį mokestį, jos gali laisvai paskirti kelis asmenis, o tai taip pat matyti iš minėtos direktyvos 44 konstatuojamosios dalies, pagal kurią valstyboms narėms turėtų būti užtikrinta galimybė numatyti, kad kitas asmuo nei tas, kuriam tenka prievolę sumokėti PVM, būtų solidariai atsakingas už PVM sumokėjimą.

57 Taigi, atsižvelgiant į valstyboms narėms pagal PVM direktyvos 201 straipsnį suteiktą diskreciją, jos, siekdamos gyvendinti šį straipsnį, gali numatyti, kad muitinės skolininkai taip pat turi prievolę sumokėti importo PVM, visų pirma kad netiesioginis atstovas muitinėje yra solidariai atsakingas už šio mokesčio sumokėjimą kartu su asmeniu, kuris jam išdavę galiojimą atstovauti ir kuriam jis atstovauja.

58 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal SESV 288 straipsnio trečią pastraipą direktyva yra privaloma kiekvienai valstybei narei, kuriai ji skirta, rezultato, kurį reikia pasiekti, atžvilgiu, bet nacionalinės valdžios institucijos pasirenka jos įgyvendinimo formą ir būdus.

59 Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją direktyvos nuostatos turi būti įgyvendintos neginijamai privalomą galią turinčiais aktais, konkrečiai, tiksliai ir aiškiai, kad būtų

tenkinamas teisinio saugumo reikalavimas (2013 m. spalio 24 d. Sprendimo *Komisija / Portugalija*, C?277/12, EU:C:2013:690, 26 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

60 Iš tiesų būtina, kad teisinė situacija, susidaranti dėl nacionalinių direktyvos perkėlimo priemonių, būtų pakankamai tiksliai ir aiškiai, kad atitinkami privatūs asmenys galėtų žinoti savo teisių ir pareigų apimtį (šiuo klausimu žr. 2012 m. vasario 14 d. Sprendimo *Flachglas Torgau*, C?204/09, EU:C:2012:71, 60 punktą).

61 Be to, pagal teisinio saugumo principą reikalaujama, be kita ko, kad teisės normos būtų aiškios, tikslios ir nuspėjamo poveikio, ypač kai jos gali turėti neigiamą pasekmę fiziniams asmenims ir žmonėms (2019 m. balandžio 30 d. Sprendimo *Italija / Taryba (Viduržemio jūros durklažuvių žvejybos kvota)*, C?611/17, EU:C:2019:332, 111 punktą ir 2020 m. kovo 26 d. Sprendimo *Hungeod ir kt.*, C?496/18 ir C?497/18, EU:C:2020:240, 93 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

62 Šiomis aplinkybėmis valstybės narės, įgyvendindamos PVM direktyvos 201 straipsnį, turi asmenį arba asmenis laikyti ar pripažinti turinčiais prievolę sumokėti PVM pakankamai aiškiai ir tiksliai nacionalinėmis nuostatomis, laikydamosi teisinio saugumo principo.

63 Darytina išvada, kad valstybės narės galimai numatyta netiesioginio atstovo muitinėje atsakomybę už importo PVM sumokėjimą solidariai su asmeniu, kuris jam suteikė įgaliojimą atstovauti ir kuriam jis atstovauja, turi būti aiškiai ir nedviprasmiškai nustatyta tokiomis nacionalinėmis nuostatomis.

64 Šiuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, vienintelis kompetentingas aiškinti nacionalinę teisę, atsižvelgdamas į visas Italijos teisės nuostatas, turi įvertinti, ar šios nuostatos ir, be kita ko, Dekreto Nr. 43/1973 34 ir 38 straipsniai, šio sprendimo 21 punkte minėto 1990 m. lapkričio 8 d. įstatyminio dekreto Nr. 374 3 straipsnio 2 dalis, taip pat Dekreto Nr. 633/1972 1 straipsnis ir 70 straipsnio 1 dalis, kuriais remiasi Italijos vyriausybė, arba Dekreto įstatymo Nr. 746/1983 2 straipsnio 1 dalis aiškiai ir nedviprasmiškai laiko ar pripažįsta netiesioginį atstovą muitinėje turinčiu prievolę sumokėti importo PVM ir esančiu muitinės skolininku, kaip tai matyti iš šio sprendimo 42, 46 ir 52 punktų, solidariai su importuotoju, kuris jam išdavė įgaliojimą atstovauti ir kurį jis atstovauja, kaip tai suprantama pagal Muitinės kodekso 77 straipsnio 3 dalį ir 84 straipsnį.

65 Atsižvelgiant į visa tai, kas minėta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 201 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad netiesioginio atstovo muitinėje atsakomybę už importo PVM sumokėjimą negali būti pripažinta solidariai su importuotojo atsakomybe nesant nacionalinės teisės nuostatų, kuriomis jis būtų aiškiai ir nedviprasmiškai laikomas arba pripažįstamas turinčiu prievolę sumokėti šį mokestį.

### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

66 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 (šeštoji kolegija) nusprendžia:

1. **2013 m. spalio 9 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) Nr. 952/2013, kuriuo nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas, 77 straipsnio 3 dalis turi būti aiškinama taip, kad pagal šį vienintelį nuostatą netiesioginis atstovas muitinėje turi pareigą tik sumokėti muitus, mokėtinus už jo deklaruotas prekes, bet neprivalo mokėti importo**

pridėtinės vertės mokesčio už tas pačias prekes.

2. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 201 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad netiesioginio atstovo muitinėje atsakomybė už importo pridėtinės vertės mokesčio sumokėjimą negali būti pripažinta solidariai su importuotojo atsakomybe nesant nacionalinės teisės nuostatų, kuriomis jis būtų aiškiai ir nedviprasmiškai laikomas arba pripažįstamas turinčiu prievolę sumokėti šį mokestį.

Parašai.

\* Proceso kalba: italų.