

GENERALINIO ADVOKATO

NIILO JÄÄSKINEN IŠVADA,

pateikta 2014 m. vasario 13 d.(1)

Byla C-480/12

Minister van Financiën

prieš

X

(*Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Bendrijos muitinės kodeksas – Reglamentas (EEB) Nr. 2913/92 – 203 straipsnio ir 204 straipsnio 1 dalies a punkto taikymo sritis – Išorinės tranzito procedūra – Skolos muitinei atsiradimas dėl prievolės nevykdymo – Pavuluotas pateikimas paskirties štaigai – Įgyvendinimo reglamentas – Reglamentas (EEB) Nr. 2454/93 – 859 straipsnis – Šeštoji PVM direktyva – 10 straipsnio 3 dalies pirma pastraipa – Importo sūvoka pagal Šeštąją PVM direktyvą – Atitinkamos muitinės procedūros užbaigimas – Skolos muitinei ir PVM skolos atsiradimo sūsaja – Apmokestinamojo sandorio sūvoka“

I – Įžanga

1. Išorinis Bendrijos tranzitas, nustatytas Reglamente (EEB) Nr. 2913/92(2) ir jo įgyvendinimo reglamente(3), – tai labai griežtomis sąlygomis pagrįsta muitinės procedūra. Ji taikoma pervežant ne Bendrijos prekes iš vienos Europos Sąjungos muitų teritorijos vietos į kitą siekiant reeksportuoti šias prekes į trečiąją šalį. Vykstant šiam tranzitui už prekes nereikia mokėti nei muitų, nei pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), nei akcizų.

2. Šioje byloje *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas) savo pirmuoju klausimu Teisingumo Teismo teiraujasi dėl pažeidimų, susijusių su paskirties štaigai per vėlai pateikta preke(4), padarytų vykstant išoriniam tranzitui, teisinių pasekmių atsižvelgiant į Muitinės kodeksą, pirmiausia jo 203 straipsnį (skirtą prekėms iš muitinės priežiūros paimti) ir 204 straipsnį (skirtą nevykdytoms muitinės procedūros taikymo sąlygoms). Iškart norėčiau pažymėti, kad įgyvendinimo reglamento 859 straipsnyje nurodytos tam tikros „lengvinančios“ aplinkybės, kurioms esant dėl pažeidimo, patenkančio į Muitinės kodekso 204 straipsnio taikymo sritį, o ne dėl prekių paėmimo iš muitinės priežiūros pagal šio kodekso 203 straipsnį, neatsiranda skola muitinei.

3. Tuo atveju, jei būtų taikytinas Muitinės kodekso 204 straipsnis, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas antruoju klausimu teiraujasi dėl Šeštosios direktyvos 77/388/EEB(5) aiškinimo, pirmiausia dėl skolos muitinei ir PVM skolos atsiradimo sąsajos, konkrečiau kalbant, siekia išsiaiškinti, ar tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, mokėtinas

importo PVM, jeigu dėl pavėluoto prekės pateikimo yra atsiradusi skola muitinei pagal Muitinės kodekso 204 straipsnį.

II – Teisinis pagrindas

A – Sąjungos teisė

1. Išorinio tranzito procedūra

4. Kalbant apie išorinio tranzito procedūrą, Muitinės kodekso 91, 92 ir 96 straipsniuose pateikiama jos apibrėžtis, nurodomas tikslas ir išvardijamos deklarantui, kaip už šios tranzito procedūros vykdymą atsakingam asmeniui, tenkančios prievolės.

5. Gyvendinimo reglamento 356 straipsnis susijęs su galutiniu terminu, iki kurio prekės turi būti pateiktos paskirties štaigai. Šio straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„Jeigu prekės paskirties štaigą pateikiamos pasibaigus išvykimo štaigos nustatytam terminui ir jei šio termino nesilaikoma dėl aplinkybių, kurių paaiškinimas patenkina paskirties štaigą ir kurios atsiranda ne dėl vežėjo ar vykdytojo kaltės, pastarieji laikomi nepažeidusiais nustatyto termino.“

2. Skolos muitinei atsiradimas

6. Pagal Muitinės kodekso 203 straipsnį skola muitinei atsiranda neteisėtai paėmus prekes iš muitinės priežiūros. O pagal Muitinės kodekso 204 straipsnio 1 dalies a punktą skola muitinei atsiranda nevykdžius vienos iš prievolių, susijusių su prekėmis formintos muitinės procedūros taikymu.

7. Gyvendinimo reglamento 859 straipsniu minėtas 204 straipsnis papildomas apibrėžiant pažeidimus, kurie laikomi neturintiais esminės įtakos tinkamam muitinės procedūros taikymui, kaip tai suprantama pagal Muitinės kodekso 204 straipsnio 1 dalį. Pagal minėtą 859 straipsnį tuo tikslu reikalaujama, kad šie pažeidimai nebūtų susiję su bandymu neteisėtai paimti prekes iš muitinės priežiūros, kad jie nebūtų atsiradę dėl akivaizdaus atitinkamo asmens aplaidumo ir kad vėliau būtų atlikti visi formalumai, būtini su prekėmis susijusiai situacijai sureguliuoti. Minėto 859 straipsnio 2 punktą suformuluotas taip:

„<...>

2) kai prekėmis taikoma tranzitinė procedūra, vieno iš įsipareigojimų, prisiimamų norint naudotis tokia procedūra, nevykdymas, kai vykdomos toliau išvardytos sąlygos:

a) procedūrai forminti pateiktos prekės paskirties štaigoje buvo pateiktos nesugadintos;

b) paskirties štaiga galėjo užtikrinti, kad baigus tranzito operaciją prekėmis buvo taikomi muitinės sankcionuoti veiksmai arba jos buvo atiduotos laikinam saugojimui;

c) jei nebuvo laikomasi 356 straipsnyje nustatyto termino ir netaikoma šio straipsnio 3 dalies [3 dalis], prekės vis tiek buvo pateiktos paskirties štaigai per pagrįstą laikotarpį.“

8. Pagal Gyvendinimo reglamento 860 straipsnį „muitinė, vadovaudamasi [Muitinės] kodekso 204 straipsnio 1 dalimi, laiko, kad atsirado skola muitinei, nebent asmuo, kuris galėjo būti skolininkas, rodo, kad vykdytos 859 straipsnyje nurodytos sąlygos“.

3. PVM

9. Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 2 punktą PVM apmokestinamas, be kita ko, prekės

importas.

10. Remiantis Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 1 dalies a punktu, prekės importu laikomas „prekės, neatitinkančios Europos ekonominės bendrijos steigimo sutarties 9 ir 10 straipsniuose nustatytą sąlygą, <...> vežimas į Bendriją“(6). Pagal minėto 7 straipsnio 2 dalį prekės importo vieta – tai valstybės narė, kurios teritorijoje prekės yra, kai jos vežamos į Bendriją.

11. Pagal šios direktyvos 7 straipsnio 3 dalį:

„Nepaisant šio straipsnio 2 dalies nuostatų, jeigu šio straipsnio 1 dalies a punkte nurodytoms prekėms, kai jos vežamos į Bendriją, 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 valstybės narė, kurios teritorijoje minėtos procedūros daugiau negali būti taikomos.

Panašiai, jeigu 1 dalies b punkte nurodytoms į Bendriją vežamoms prekėms yra taikoma viena iš 33a straipsnio 1 dalies b arba c punktuose nurodytų procedūrų, vežimo vieta yra valstybės narė, kurios teritorijoje ši procedūra baigiama taikyti.“

12. Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad apmokestinimą lemianti aplinkybė ir prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda, kai prekės vežamos. Jeigu vežtoms į Bendriją prekėms taikoma viena iš šios direktyvos 7 straipsnio 3 dalyje nurodytų procedūrų, apmokestinimą lemianti aplinkybė ir prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda tik tada, kai prekės ši procedūra nebetaikoma.

13. Šeštosios direktyvos 16 straipsnyje nustatytos sąlygos ir tvarka, kurią laikydamosi valstybės narės gali numatyti specialius atleidimo nuo mokesčio atvejus, susijusius su tarptautiniu prekių gabenimu.

B – *Nyderlandų teisė*

14. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Wet op de omzetbelasting*)(7) 1 straipsnio d punkte nustatyta, kad prekės importui taikomas vadinamasis „apvyvartos mokestis“.

15. Minėto įstatymo 18 straipsnio 1 dalies c punkte nustatyta, kad „prekių importas“ suprantamas kaip muitinės procedūros Nyderlanduose užbaigimas arba šios procedūros nebetaikymas prekėms Nyderlanduose. Remiantis šio straipsnio 3 dalimi, importu nelaikomas prekės pagal šio straipsnio 1 dalies a ir b punktus, kurioms taikoma muitinės procedūra arba kurioms po vežimo forminta muitinės procedūra, vežimas į Nyderlandus. Tolygiu importui nelaikoma ir muitinės procedūros Nyderlanduose užbaigimas, jei po šios procedūros taikoma kita muitinės procedūra.

III – Pagrindinė byla, prejudiciniai klausimai ir procesas Teisingumo Teisme

16. 2005 m. spalio 26 d. X BV (toliau – X) elektroniniu būdu pateikė deklaraciją, kuria dyzeliniam varikliui (toliau – variklis) forminama išorinio Bendrijos tranzito procedūra(8). Deklaracijoje D BV (toliau – D) buvo nurodyta kaip variklio gavėja. 2005 m. spalio 28 d. buvo nurodyta kaip galutinė data, iki kurios variklis turėjo būti pateiktas paskirties muitinės staigai.

17. D galiojantis asmuo pateikė variklį minėtai muitinės staigai 2005 m. lapkričio 14 d.(9), t. y. praėjus 17 dienų nuo termino pabaigos. Jis D vardu deklaravo variklį pagal kitą muitinės procedūrą, t. y. laikinojo vežimo perdirbti procedūrą. Pateikimo termino praleidimo priežastis nežinoma(10).

18. Paskirties muitin?s ?staiga konstatavo, kad i?orinio Bendrijos tranzito proced?ra buvo ?forminta netinkamai. *Inspecteur*, kompetentinga i?vykimo muitin?s ?staigos tarnyba, praneš? X, kad i?vykimo muitin?s ?staiga negavo nei min?tos proced?ros ?forminimo deklaracijos, nei b?tino elektroninio pranešimo apie jos gavim?. Jis suteik? X galimyb? pateikti ?rodym?, kad proced?ra vis d?lto buvo ?forminta tinkamai. Ta?iau X nenurod? nauj? paaiškinan?i? aplinkybi?.

19. *Inspecteur* padar? i?vad?, kad variklis buvo pateiktas paskirties muitin?s ?staigai ne pagal teis?s akt? nuostatas, tod?l jis buvo paimtas i? muitin?s prieži?ros, kaip tai suprantama pagal Muitin?s kodekso 203 straipsnio 1 dal?. Tuo remdamasis *Inspecteur* nurod? X sumok?ti už varikl? muit? ir apyvartos mokest?. Jis atmet? X pateikt? prašym? gr?žinti muit? ir apyvartos mokest?. Gav?s skund? d?l šio sprendimo *Inspecteur* paliko j? galioti.

20. X pareišk? ieškin? d?l *Inspecteur* sprendimo *Rechtbank te Haarlem* (Harlemo apylink?s teismas). Šis teismas nurod?, kad vien termino praleidimas negali lemti Muitin?s kodekso 203 straipsnio taikymo, ir remdamasis šio kodekso 204 straipsniu nusprend?, kad yra ?vykdytos ?gyvendinimo reglamento 859 straipsnyje nustatytos s?lygos. Tod?l jis pripažino ieškin? pagr?stu ir nurod? *Inspecteur* gr?žinti muit? ir apyvartos mokest?, kurie buvo sumok?ti. *Inspecteur* d?l šio sprendimo pateik? apeliacini? skund? *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamo apygardos teismas), šis paliko galioti *Rechtbank te Haarlem* sprendim?. Galiausiai Finans? ministerija d?l *Gerechtshof te Amsterdam* sprendimo pateik? kasacin? skund? *Hoge Raad der Nederlanden* ir šis 2012 m. spalio 12 d. nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. a) Ar [Muitin?s kodekso] 203 ir 204 straipsnius, nagrin?jamus kartu su [?gyvendinimo reglamento] 859 straipsniu, pirmiausia šio straipsnio 2 punkto c papunk?iu, reikia aiškinti taip, kad (vien) tranzito termino, nustatyto pagal [?gyvendinimo reglamento] 356 straipsnio 1 dal?, praleidimas lemia ne skol? muitinei, atsirandan?i? d?l prek? pa?mimo i? muitin?s prieži?ros, kaip tai suprantama pagal [Muitin?s kodekso] 203 straipsn?, o skol? muitinei, atsirandan?i? pagal [šio kodekso] 204 straipsn??

b) Ar siekiant teigiamai atsakyti ? pirmojo klausimo a punkt? b?tina, kad suinteresuotieji asmenys pateikt? muitin?s ?staigoms informacij? apie termino praleidimo priežastis arba bent paaiškint? šioms ?staigoms, kur buvo prek?s per laikotarp? nuo termino, nustatyto pagal [?gyvendinimo reglamento] 356 straipsn?, pabaigos iki to momento, kai jos faktiškai buvo pateiktos paskirties muitin?s ?staigai?

2. Ar [Šešt?j? direktyv?], pirmiausia jos 7 straipsn?, reikia aiškinti taip, kad PVM tampa mok?tinas, jei skola muitinei atsiranda tik pagal [Muitin?s kodekso] 204 straipsn??”

21. Pastabas raštu pateik? X, Nyderland?, Graikijos ir ?ekijos vyriausyb?s (pastaroji vyriausyb? apsiribojo pastabomis d?l pirmojo klausimo), taip pat Europos Komisija. 2013 m. lapkri?io 6 d. vykusiame pos?dyje buvo atstovauta Nyderland? vyriausybei ir Komisijai.

IV – Vertinimas

A – Nuostata, reglamentuojanti skolos muitinei atsiradim? termino, taikomo atliekant i?orinio tranzito proced?r?, praleidimo atveju

1. Pirmin?s pastabos

22. Pirmojo prejudicinio klausimo pirma dalimi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas i? esm?s siekia išsiaiškinti, ar d?l tranzito termino, taikomo vykdant i?orinio Bendrijos

tranzito procedūrą, praleidimo skola muitinei atsiranda pagal Muitinės kodekso 203 straipsnį, ar pagal šio kodekso 204 straipsnį.

23. Nyderlandų vyriausybės manymu, importo skola muitinei atsiranda pagal Muitinės kodekso 203 straipsnį dėl prekės pažeidimo iš muitinės priežiūros, kai prekė, kuriai forminta išorinio Bendrijos tranzito procedūra, per nustatytą tranzito terminą nepateikiama paskirties staigai, nebent pagal gyvendinimo reglamento 356 straipsnio 3 dalį deklarantas rodo, kad terminas praleistas ne dėl jo ar vežėjo kaltės. Taigi Nyderlandų vyriausybė mano, kad Muitinės kodekso 204 straipsnis netaikytinas.

24. Kitos šalys, priešingai, yra tos nuomonės, kad reikia taikyti būtent Muitinės kodekso 204 straipsnį. Komisija patikslina, kad ne Bendrijos prekė atveju nevykdžius pareigos per nustatytą terminą pateikti jas paskirties staigai, remiantis Muitinės kodekso 204 straipsniu atsiranda su šiomis prekėmis susijusi skola muitinei, nebent šis pažeidimas „neturi esminės įtakos tinkamam laikinojo prekės saugojimo arba atitinkamos muitinės procedūros taikymui“ laikantis gyvendinimo reglamento 859 straipsnio 2 punkto a papunktyje nustatytą sąlygą. Šekijos vyriausybė priduria, kad minėto reglamento 203 straipsnis vis dėlto taikytinas su sąlyga, kad turi būti nustatytos kitos aplinkybės, rodančios, jog prekė buvo tvarkoma taip, kad paskirties muitinės staigai buvo trukdoma tinkamai atlikti tikrinimą.

25. Dėl priežasčių, kurias išdėstysiu toliau, manau, kad šiuo atveju taikytinas būtent Muitinės kodekso 204 straipsnis.

26. Visų pirma primintina, kad importo skola muitinei gali atsirasti arba tinkamai laikantis atitinkamos muitinės procedūros sąlygų, arba dėl pažeidimo. Ši byla susijusi su antruoju atveju. Iš tikrųjų Sąjungos muitės teisė pagrįsta numanomu principu, pagal kurį vežant prekę Sąjungos muitės teritoriją atsiranda objektyvi pareiga sumokėti muitą, nebent taikoma sąlyginio neapmokestinimo procedūra. Taigi skola muitinei gali atsirasti tiek dėl teisėto, tiek dėl neteisėto importo, jei prekės nėra laikinai ar galutinai neapmokestinamos(11).

27. Tačiau, kaip Teisingumo Teismas patikslino Sprendime *Döhler Neuenkirchen*(12), „skolos muitinei atsiradimas <...> yra ne sankcija, o paprasčiausia reikiamą sąlygą, kad būtų suteiktas pranašumas pritaikius laikinojo vežimo perdirbti procedūrą, atliekamą naudojant sąlyginio neapmokestinimo sistemą, nevykdymo pasekmę. Iš tiesų pagal šią procedūrą suteikiamas sąlyginis pranašumas, kuris negali būti suteiktas, jei nesilaikoma su juo susijusių sąlygų, dėl ko sąlyginio neapmokestinimo sistema negali būti taikoma, todėl pateisinamas apmokestinimas muitais“. Pridurtina, kad ir išorinio tranzito procedūra, ir laikinojo vežimo perdirbti procedūra – tai sąlyginio neapmokestinimo muitais sistemos, reiškiančios išimtinės priemonės, skirtas palengvinti tam tikros ekonominės veiklos vykdymą(13).

2. Išorinis tranzitas: trys atvejai

28. Aptartini trys atvejai, kurie galimi vykstant išoriniam tranzitui. Šios bendrosios aplinkybės leidžia geriau apibrėžti problemas, keliamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo pirmuoju klausimu.

29. Pirmuoju galimu atveju išorinio tranzito procedūra vyksta visiškai pagal Sąjungos teisę, pirmiausia, kai prekė pateikiama paskirties staigai per nustatytą terminą. Išorinio tranzito procedūra forminama ir yra užbaigta. Tokiu atveju jokia skola muitinei neatsiranda.

30. Antruoju atveju išorinio tranzito procedūra vyksta tinkamai, išskyrus tai, kad prekė paskirties staigai pateikiama praėjus nustatytam terminui. Tačiau pagal gyvendinimo reglamento 356 straipsnio 3 dalį, jei nustatyta, kad „šio termino nesilaikoma dėl aplinkybių, kurių paaiškinimas

patenkina paskirties ?staig? ir kurios atsiranda *ne d?l* vež?jo ar vykdytojo *kalt?s*, pastarieji laikomi nepažeidusiais nustatyto termino“(14). Taigi tokiu atveju išorinio tranzito proced?ra ?forminama ?prastai, yra užbaigta ir jokia skola muitinei taip pat neatsiranda.

31. Tre?iuoju atveju d?l išor?s tranzito proced?ros nustatytas terminas praleidžiamas, ta?iau paskirties ?staigai nepateikiamas tinkamas paaiškinimas. Kitaip tariant, terminas yra praleistas d?l vež?jo ar vykdytojo *kalt?s*. Taigi tokiu atveju n?ra ?vykdytos išorinio tranzito proced?ros taikymui nustatytos s?lygos ir negalima remtis ?gyvendinimo reglamento 356 straipsnio 3 dalimi, nes išorinio tranzito proced?ra nebuvo ?prastai ?forminta ir negali b?ti užbaigta.

32. Kalbant apie antr?j? atvej?, ?gyvendinimo reglamento 356 straipsnio 3 dalyje nustatytos tam tikros s?lygos. Pirma, aišku, kad b?tent vykdytojui(15) tenka galutin? atsakomyb? už b?tin? paaiškinim? pateikim?, jeigu j? prireikia. Antra, bet kuriuo atveju prek? pateikimo paskirties ?staigai terminas turi b?ti praleistas d?l aplinkybi?, susiklos?iusi? „ne d?l vež?jo ar vykdytojo *kalt?s*“, t. y. turi b?ti kalbama apie aplinkybes, kuri? vež?jas ar vykdytojas negali kontroliuoti.

33. Komisijos parengtame „Tranzito vadove“ pateikiami naudingi pavyzdžiai d?l ?rodym?(16). Visi šie pavyzdžiai susij? su išimtin?mis situacijomis, kurios paprastai trunka neilgai. Dauguma atvej? – nuo keli? valand? iki keli? dien?. NAGRIN?DAMAS pagrindin? byl? nacionalinis teismas turi patikrinti, ar taikytina ?gyvendinimo reglamento 356 straipsnio 3 dalis, bet atsižvelgdamas ? laikotarpio, pra?jusio nuo termino pabaigos iki prek?s pateikimo, trukm? ir ? tai, kad nustatyta, jog nebuvo pateiktas joks tinkamas paaiškinimas, manau, kad min?ta straipsnio dalis netaikytina(17).

34. B?tent tre?iuoju atveju kyla klausimas, ar kalbama apie „vienos iš prievoli?, susijusi? su importo muitais apmokestinamoms prek?ms <...> ?formintos muitin?s proced?ros taikymu“, ne?vykdydam?, d?l kurio atsiranda importo skola muitinei pagal Muitin?s kodekso 204 straipsnio 1 dalies a punkt?, ar reikia taikyti šio kodekso 203 straipsnio 1 dal?, pagal kuri? ši skola atsiranda „neteis?tai paimant iš muitin?s prieži?ros importo muitais apmokestinamas prekes“.

3. D?l Muitin?s kodekso 203 ir 204 straipsni? tarpusavio s?veikos

35. Pirmuoju prejudiciniu klausimu iš esm?s keliamas Muitin?s kodekso 203 ir 204 straipsni? atitinkam? taikymo sri?i? atskyrimo klausimas, siekiant nustatyti šiuo atveju atsirandan?ios skolos muitinei teisin? pagrind?. Nyderland? vyriausyb?s teigimu, tai, kad 17 dien? prek? buvimo vieta nežinoma, reiškia j? pa?mim? iš muitin?s prieži?ros, tod?l taikytinas Muitin?s kodekso 203 straipsnis.

36. Iš pirmo žvilgsnio ši? dviej? straipsni? atitinkamas taikymo sritis atskirti nelengva. Tam lemiamos ?takos tur?jo Teisingumo Teismo praktika(18). Iš tikr?j? Teisingumo Teismas nurod?, kad Muitin?s kodekso 203 ir 204 straipsni? taikymo sritys yra skirtingos, nes pirmasis straipsnis susij?s su veiksmais, d?l kuri? prek? paimama iš muitin?s prieži?ros, o antrasis – su prievoli? ir s?lyg? d?l ?vairi? muitin?s proced?r? ne?vykdymu(19).

37. Siekiant nustatyti, pagal kur? iš ši? dviej? straipsni? atsirado importo skola muitinei, pirmiausia reikia išsiaiškinti, ar aptariamoms faktin?s aplinkyb?s reiškia prek? pa?mim? iš muitin?s prieži?ros, kaip tai suprantama pagal Muitin?s kodekso 203 straipsnio 1 dal?. Tik tuo atveju, jei atsakymas ? š? klausim? yra neigiamas, gali b?ti taikomos Muitin?s kodekso 204 straipsnio nuostatos(20).

38. D?l pa?mimo iš muitin?s prieži?ros s?vokos, vartojamos Muitin?s kodekso 203 straipsnio 1 dalyje, primintina, kad pagal Teisingumo Teismo praktik? ši? s?vok? reikia suprasti kaip apiman?i? bet kur? veiksm? ar neveikim?, kuris net trumpam sutrukdo kompetentingai muitin?s institucijai prieiti prie prek?s, esan?ios muitin?s prieži?roje, ir atlikti muit? teis?s aktuose numatyt?

tikrinim?(21).

39. Teisingumo Teismo sprendimuose, kuriuose aiškinama pa?mimo iš muitin?s prieži?ros s?voka, prekį?, kurioms taikoma s?lyginio neapmokestinimo proced?ra, kaip antai sand?liavimas, tranzitas ar laikinasis saugojimas, vagyst? sudaro gana svarbi? kategorij?(22). Tokiu atveju Teisingumo Teismas, atrodo, remiasi prielaida, kad d?l vagyst?s prek? patenka ? S?jungos rink?(23). Taigi skola muitinei atsiranda d?l prek?s pa?mimo iš muitin?s prieži?ros pagal Muitin?s kodekso 203 straipsn?.

40. Preki? pa?mimas iš muitin?s prieži?ros, kuris n?ra apibr?žtas teis?s aktuose, yra plati s?voka. Tod?l Teisingumo Teismas patvirtino jos taikym? ir kitais atvejais, kaip antai neteis?tas pa?mimas iš saugojimo vietos, netinkamas nurodymas deklaracijoje arba, vykstant išorinio tranzito proced?rai, išvis prek?s nepateikimas paskirties ?staigai(24).

41. Pažym?tina, kad, nebent klys?iau, Teisingumo Teismas n?ra nagrin?j?s tokio atvejo, kad vykstant išorinio tranzito proced?rai vien prek?s pateikimo paskirties ?staigai termino praleidimas – jei prek? vis d?lto buvo pateikta – b?t? l?m?s Muitin?s kodekso 203 straipsnio taikym?.

42. Kaip min?ta, vadovaujantis Teisingumo Teismo praktika prekį? pa?mimo iš muitin?s prieži?ros s?voka suprantama labai pla?iai(25). Taigi jei prek?s buvimo vieta nežinoma ilgiau kaip dvi savaites, n?ra taip, kad prie jos tik „trumpam“ negalima prieiti.

43. Vis d?lto, mano nuomone, b?tent numanomam importuotos prek?s patekimu ? S?jungos rink? pagal Teisingumo Teismo praktik? pateisinamas Muitin?s kodekso 203 straipsnio taikymas, pirmiausia prek?s dingimo d?l vagyst?s ar materialini? muit? teis?s taisykli? nesilaikymo atveju, kai kyla min?to patekimo ? rink? rizika. Taigi kalbama apie kitokius atvejus nei aiškiai nurodytieji Muitin?s kodekso 204 straipsnyje ir ?gyvendinimo reglamento 859 straipsnyje.

44. Be to, pagal išorinio tranzito proced?r? nereikalaujama, kad muitin?s institucija ar vykdytojas žinot? tikslį? prek?s buvimo viet? vežimo metu. Tai aiškiai matyti iš ?gyvendinimo reglamento 356 straipsnio 3 dalies formuluot?s. Reikalaujama, kad prek? nustatyt? laiku b?t? pateikta paskirties ?staigai ir kad neb?t? pažeistos plombos. Taip pat vykdytojas arba vež?jas turi gal?ti prireikus susisiekti su asmeniu, atsakingu už vežim?, kaip antai sunkvežimio vairuotoju. Taigi su prekį? pa?mimu iš muitin?s prieži?ros susijusi Teisingumo Teismo praktika negali b?ti aiškinama taip, kad tai b?t? nesuderinama su praktin?mis išorinio tranzito aplinkyb?mis.

45. Tod?l tuo atveju, jei prek? per v?lai pateikta paskirties ?staigai, atrodo, turi b?ti taikomas Muitin?s kodekso 204 straipsnio 1 dalies a punktas. Iš tikr?j? pav?luotas pateikimas – tai „vienos iš prievoli?, susijusi? su importo muitais apmokestinamoms prek?ms <...> ?formintos muitin?s proced?ros taikymu“, ne?vykdyto pavyzdys ir yra vienas iš atvej?, patenkan?i? ? min?to straipsnio taikymo srit?. Š? poži?r? patvirtina tai, kad pav?luotas pateikimas yra viena iš priežas?i?, aiškiai nurodyt? ?gyvendinimo reglamento 859 straipsnyje. Pagal š? straipsn? pav?luotas pateikimas gali b?ti pateisintas, jei ?vykdomos griežtos jame nustatytos s?lygos.

46. Šiuo atžvilgiu pažym?tina: kadangi termino praleidimas aiškiai numatytas ?gyvendinimo reglamento 859 straipsnyje, kuris taikomas tik Muitin?s kodekso 204 straipsnyje nurodytiems atvejams, ši teis?s akt? leid?jo priimta nuostata netur?t? prasm?s, jei pateikimo termino praleidim? reik?t? priskirti prie pa?mimo iš muitin?s prieži?ros s?vokos, vartojamos Muitin?s kodekso 203 straipsnyje. Taigi šioje byloje skolos muitinei atsiradimas nagrin?tinąs remiantis Muitin?s kodekso 204 straipsniu.

47. Tod?l si?lau Teisingumo Teismui ? pirmojo klausimo a punkt? atsakyti taip, kad Muitin?s kodekso 203 ir 204 straipsnius, nagrin?jamus kartu su ?gyvendinimo reglamento 859 straipsniu,

pirmiausia šio straipsnio 2 punkto c papunkčiu, reikia aiškinti taip, kad vien tranzito termino, nustatyto pagal Įgyvendinimo reglamento 356 straipsnio 1 dalį, praleidimas lemia ne skolą muitinei, atsirandančią dėl prekių paėmimo iš muitinės priežiūros, kaip tai suprantama pagal Muitinės kodekso 203 straipsnį, o skolą muitinei, atsirandančią pagal šio kodekso 204 straipsnį.

B – *Pareiga pateikti su termino praleidimu susijusią informaciją*

48. Pirmojo prejudicinio klausimo antra dalimi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar tam, kad būtų galima nuspręsti, jog dėl termino praleidimo atsiranda skola muitinei pagal Muitinės kodekso 204 straipsnį, būtina, kad suinteresuotieji asmenys pateiktą informaciją apie termino praleidimo priežastis arba apie prekių buvimo vietą ginčijamu laikotarpiu.

49. Komisija patikslina, kad Įgyvendinimo reglamento 356 straipsnio 3 dalis aiškinama taip, kad asmuo, kuris pateikia prekes paskirties staigai praėjus išvykimo staigos nustatytam terminui, turi tinkamai, tikindamas paskirties muitinės staigą, nurodyti aplinkybes, dėl kurių šis terminas buvo praleistas.

50. Akivaizdu, kad asmuo, kuris remiasi Įgyvendinimo reglamento 356 straipsnio 3 dalimi, turi tinkamai rodyti, kad yra vykdytos šios išimties taikymo sąlygos. Priešingu atveju muitinės institucijos neturėtų jokio teisinio suinteresuotumo būti informuotos apie tikslą prekių judėjimą, bet galėtų konstatuoti, kad atsirado skola muitinei pagal Muitinės kodekso 204 straipsnį, ir nustatyti muito, kurį vykdytojas privalo sumokėti, dydį.

51. Todėl siūlau Teisingumo Teismui pirmojo klausimo b punktą atsakyti taip, kad siekdami pasinaudoti Įgyvendinimo reglamento 356 straipsnio 3 dalyje nustatyta išimtimi suinteresuotieji asmenys privalo muitinės institucijoms pateikti visą informaciją, leidžiančią konstatuoti, jog yra vykdytos nustatytos sąlygos.

C – *Skolos muitinei, atsiradusios pagal Muitinės kodekso 204 straipsnį, ir PVM sąsaja*

1. Pirminės pastabos

52. Antruoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar importo PVM tampa mokėtinas, jei skola muitinei atsiranda tik pagal Muitinės kodekso 204 straipsnį. Numanomas ekonominis interesas susijęs su tuo, kad PVM gana dažnai yra daug didesnis, nei taikytini muitai.

53. Savo išvadoje, pateiktoje byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Eurogate Distribution*, trumpai aptariau muitį ir apmokestinimo PVM sąsajos klausimą(26). Iš tikrųjų pažymėtina, kad pagal Muitinės kodekso 204 straipsnį visai įmanoma skolos muitinei atsiradimas, nors aptariamoms prekėms buvo išvežtos iš Sąjungos arba išvis nebuvo patekusios į jos rinką(27).

54. Šioje byloje Nyderlandų vyriausybė yra tos nuomonės, kad jei Teisingumo Teismas padarytų išvadą, jog atsiranda skola muitinei pagal Muitinės kodekso 204 straipsnį, reikėtų mokėti PVM, nes, jos teigimu, Muitinės kodekso 204 straipsnyje minimas „importas“, dėl kurio atsiranda skola muitinei, – tai tas pats, kas „prekių importas“, apie kurį kalbama Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 2 dalyje. Momentas, kai prekės forminama muitinės procedūra, sutampa su skolos muitinei atsiradimo momentu(28). Panašiai samprotaudama Graikijos vyriausybė taip pat mano, kad skola muitinei ir PVM yra susiję(29).

55. Komisija, priešingai, teigia, kad jei pagrindinėje byloje dėl aptariamo variklio pateiktos deklaracijos laikinojo vežimo perdirbti procedūrai forminti pripažinimas negaliojančia lėmė laikinojo saugojimo procedūros forminimą, reikia mokėti PVM, nes šiam varikliui nebūna taikoma

viena iš Šeštosios direktyvos 16 straipsnyje nurodyt? proced?r?. Kol prekei taikoma ši proced?ra, neatsižvelgiant ? skolos muitinei atsiradim? pagal Muitin?s kodekso 204 straipsnio 1 dalies a punkt?, PVM mok?ti nereikia. Komisijos teigimu, importo PVM n?ra automatiškai mok?tinas, jei skola muitinei atsiranda tik pagal Muitin?s kodekso 204 straipsn?.

2. Skolos muitinei ir PVM s?saja

56. Pirmiausia reikia išnagrin?ti skolos muitinei ir PVM s?saj? atsižvelgiant ? Šeštosios direktyvos nuostatas.

57. Iš pradži? pažym?tina, kad tai, jog skola muitinei, atsiradusi pagal Muitin?s kodekso 204 straipsn?, yra „importo“ skola muitinei, nereiskia, kad, priešingai, nei teigia Nyderland? vyriausyb?, importo PVM yra mok?tinas pagal Šešt?j? direktyv?. Iš tikr?j? Muitin?s kodekse nurodytos dvi skol? muitinei r?šys: importo skola muitinei ir eksporto skola muitinei(30). Mano manymu, šis vien terminologinis aspektas neturi jokios reikšm?s teisiškai vertinant galim? Muitin?s kodekso 204 straipsnio ir Šeštosios direktyvos 7 ir 10 straipsni? s?saj?.

58. 1977 m. pirmosios redakcijos Direktyvos 77/388 10 straipsnio 3 dalies antra pastraipa suformuluota taip (išskirta mano):

„Kai už importuojamas prekes reikia sumok?ti muit?, žem?s ?kio produkt? importo mokes?ius arba pagal bendr?j? politik? nustatytas jiems lygiavertes rinkliavas, *valstyb?s nar?s gali apmokestinimo moment? ir dat?, kada mokestis tampa apskai?iuotinas, sieti su toki? Bendrijos rinkliav? apmokestinimo momentu ir j? data.*“

59. Priešingai, Direktyva 91/680/EEB(31), kuri taikytina šiuo atveju, ?tvirtintos redakcijos Direktyvos 77/388 10 straipsnio 3 dalies antroje pastraipoje nustatyta (išskirta mano)(32):

„Vis d?lto, kai importuojamoms prek?ms taikomas muitas, žem?s ?kio produkt? importo mokestis arba pagal bendr? politik? nustatytos jiems lygiavert?s rinkliavos, *apmokestinimo momentas ?vyksta ir mokestis tampa apskai?iuotinas, kai ?vyksta apmokestinimo momentas šioms Bendrijos rinkliavoms ir šios rinkliavos tampa apskai?iuotinos.*“

60. Taigi, mano manymu, pirmosios redakcijos Šeštojoje direktyvoje valstyb?ms nar?ms nurodyta galimyb? Direktyvoje 91/680 buvo pakeista privaloma nuostata, net jei parengiamuosiuose dokumentuose šiuo atžvilgiu nepateikiamas joks paaiškinimas. Tai svarbus skirtumas, kur? reikia tur?ti galvoje nagrin?jant su tuo susijusi? teismo praktik?(33). Iš tikr?j? teismo praktika, kurioje aiškinama pirmoji redakcija, nebegali b?ti taikoma situacijoms, reglamentuojamoms pakeitimu, padarytu Direktyva 91/680, kuri taikytina šiuo atveju(34).

3. Nagrin?jamas atvejis

61. Šioje byloje reikia remtis Teisingumo Teismo Sprendime *Profitube*(35) atliktu vertinimu.

62. Pirmiausia primintina, kad pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsn? PVM apmokestinamas prek? importas bei prek? tiekimas ir paslaug? teikimas, kai šalies teritorijoje už atlyg? prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

63. Iš pradži? reikia nustatyti, ar tokiomis aplinkyb?mis, kokios susiklost? pagrindin?je byloje, prek?s buvo importuotos, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 2 punkt?.

64. Pagal Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 1 dalies a punkt? „preki? importas“ yra prek?, neatitinkan?i? EB 23 ir 24 straipsniuose nustatyt? s?lyg?, ?vežimas ? Bendrij?(36). Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 3 dalyje patikslinama, kad jeigu tokioms prek?ms, kai jos ?vežamos ?

Bendrij?, taikoma viena iš min?tos direktyvos 16 straipsnio 1 dalies B punkto a, b, c ir d papunk?iuose nurodyt? proced?r?, toki? prek? importo vieta yra ta valstyb? nar?, kurios teritorijoje min?tos proced?ros užbaigiamos.

65. Šiuo atveju aptariamai prekei iš tre?iosios šalies buvo pritaikyta išorinio tranzito proced?ra valstyb?je nar?je, paskui – laikinojo ?vežimo perdirbti proced?ra pagal s?lyginio neapmokestinimo sistem? ir galiausiai ši prek? buvo reeksportuota.

66. Taigi prekei, ?vežus j? ? Bendrij?, iš pradži? buvo pritaikyta išorinio tranzito proced?ra, paskui – laikinojo ?vežimo perdirbti proced?ra, nurodytos atitinkamai Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 3 dalies pirmoje pastraipoje ir 16 straipsnio 1 dalies B punkto c papunktyje. Kadangi šios proced?ros aptariamai prekei reeksporto dien? vis dar buvo taikomos, nors ši prek? fiziškai buvo ?vežta ? S?jungos teritorij?, ji negal?jo b?ti laikoma „importo“, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 2 punkt?, dalyku(37). Be to, vienos iš prievoli?, susijusi? su išorinio tranzito proced?ros taikymu, ne?vykdydamas n?ra tolygus „importui“, kaip jis suprantamas pagal ši? nuostat?, neatsižvelgiant ? tai, kad d?l šio ne?vykdyimo gali atsirasti skola muitinei pagal Muitin?s kodekso 204 straipsn?.

67. Šiuo atžvilgiu tai, kad prek?ms taikoma muitin?s proced?ra buvo pakeista, negali reikšti, jog prek?s buvo importuotos, nes abi atitinkamos muitin?s proced?ros numatytos Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 3 dalyje(38).

68. Tod?l, kadangi aptariamai prekei buvo taikoma s?lyginio neapmokestinimo proced?ra, taigi pagrindin?s bylos aplinkybi? susiklostymo metu ji nebuvo importuota, jai nebuvo taikytinas PVM pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 2 punkt?.

69. Šis aiškinimas atitinka ankstesn? Teisingumo Teismo praktik?, susijusi? su importu ir juo pagr?stu apmokestinimu PVM.

70. Primintina, kad bylos, kurioje priimtas Sprendimas *Dansk Transport og Logistik*(39), atveju PVM nebuvo mok?tinas. Ši byla buvo susijusi su cigare?i? ?vežimu ? S?jungos muit? teritorij?, ta?iau šias cigaretes iškart pa?m? saugoti ir v?liau sunaikino valdžios institucijos. Taigi šios cigaret?s nepateko ? S?jungos rink? ir nebuvo importuotos, kaip tai suprantama pagal Šešt?j? PVM direktyv?.

71. PVM nebuvo mok?tinas ir bylos, kurioje priimtas Sprendimas *British American Tobacco ir Newman Shipping*(40), atveju. Ta?iau pabr?žtina, kad ta byla buvo susijusi su prek?mis, jau saugomomis muitin?s sand?lyje. Taigi toje byloje kil?s klausimas buvo susij?s ne su Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 2 dalimi, kuri skirta importo s?vokai, aptariamai šioje byloje, apibr?žti, o su šio straipsnio 1 dalimi, skirtai prek?ms tiekti ar paslaugoms teikti už atlyg?.

72. Byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Harry Winston*(41), buvo nagrin?jamas kitas atvejis: prek?s buvo importuotos ir v?liau pavogtos iš muitin?s sand?lio. Toje byloje prek?ms taikyta muitinio sand?liavimo proced?ra buvo baigta taikyti d?l vagyst?s. Ta?iau tokia muitin?s proced?ros pabaiga reiškia PVM skol? lemian?ios aplinkyb?s atsiradim?, nes tokiu atveju numatomas prek?s patekimas ? S?jungos rink?.

73. Baigdamas nor??iau panagrin?ti pagrindin?je byloje aptariam? Nyderland? teis?s akt?. Pažym?tina, kad pagal pagrindin?je byloje taikytinos 1968 m. birželio 28 d. redakcijos Apyvartos mokes?io ?statymo 18 straipsnio 1 dal? „prek? importas“ suprantamas ne tik kaip ?vairi? prek? iš tre?i?j? šalio ?vežimas ? Nyderlandus (žr. a ir b punktus), bet ir kaip „muitin?s proced?ros Nyderlanduose užbaigimas arba šios proced?ros nebetaikymas prek?ms Nyderlanduose“ (žr. c punkt?). Taigi teis?s akt? leid?jas aiškiai papild? apmokestinim? PVM lemian?i? aplinkybi? s?raš?,

trauktis ir minėtame c punkte numatytą atvejį. Toks pasirinkimas, kuris buvo galimas pagal pirmosios redakcijos Šeštąjį direktyvą ir kuris tapo prievole po Direktyva 91/680 padaryto pakeitimo, mano manymu, atitinka šiuo metu galiojančiuose Sąjungos teisės aktuose, kaip juos yra išaiškinęs Teisingumo Teismas, nustatytus reikalavimus.

74. Taigi siūlau Teisingumo Teismui antrąjį klausimą atsakyti taip, kad Šeštąjį direktyvą, pirmiausia jos 7 straipsnio 3 dalies pirmą pastraipį, reikia aiškinti taip, kad PVM nemokėtinas, kai prekės tebetaikoma muitinės procedūra, net jei yra atsiradusi skola muitinei pagal Muitinės kodekso 204 straipsnį dėl vienos iš prievolių, susijusių su prekės formintos muitinės procedūros taikymu, nevykdymu.

V – Išvada

75. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau teisingumo Teismui *Hoge Raad der Nederlanden* pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, iš dalies pakeisto 2005 m. balandžio 13 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentu (EB) Nr. 648/2005, 203 ir 204 straipsnius, nagrinėjamus kartu su 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2454/93, išdančio Reglamento Nr. 2913/92, iš dalies pakeisto 2003 m. gruodžio 18 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 2286/2003, įgyvendinimo nuostatas, 859 straipsnio 2 punkto c papunkčiu, reikia aiškinti taip, kad vien tranzito termino, nustatyto pagal minėtą Reglamento Nr. 2454/93 356 straipsnio 1 dalį, praleidimas lemia ne skolą muitinei, atsirandančią dėl prekių pačiomis iš muitinės priežiūros, kaip tai suprantama pagal nurodyto Reglamento Nr. 2913/92 203 straipsnį, o skolą muitinei, atsirandančią pagal to paties reglamento 204 straipsnį. Siekdami pasinaudoti Reglamento Nr. 2454/93 356 straipsnio 3 dalyje nustatyta išimtimi suinteresuotieji asmenys privalo muitinės institucijoms pateikti visą informaciją, leidžiančią konstatuoti, kad yra vykdytos nustatytos sąlygos.

2. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštąjį Tarybos direktyvą 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistą 2004 m. balandžio 26 d. Tarybos direktyva 2004/66/EB, pirmiausia jos 7 straipsnio 3 dalies pirmą pastraipį, reikia aiškinti taip, kad pridėtinės vertės mokesčius nemokėtinas, kai prekės tebetaikoma joms forminta muitinės procedūra, net jei yra atsiradusi skola muitinei pagal Reglamento Nr. 2913/92, iš dalies pakeisto Reglamentu Nr. 648/2005, 204 straipsnį dėl vienos iš prievolių, susijusių su šios muitinės procedūros taikymu, nevykdymu.

1 – Originalo kalba: prancūzų.

2 – 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamentas, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą (OL L 302, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 4 t., p. 307), iš dalies pakeistas 2005 m. balandžio 13 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentu (EB) Nr. 648/2005 (OL L 117, p. 13; toliau – Muitinės kodeksas). Muitinės kodeksas panaikintas 2008 m. balandžio 23 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentu (EB) Nr. 450/2008, nustatančiu Bendrijos muitinės kodeksą (Modernizuotas muitinės kodeksas) (OL L 145, p. 1), kurio vienos nuostatos buvo pradėtos taikyti 2008 m. birželio 24 d., o kitos – nuo 2013 m. birželio 24 dienos. Atsižvelgiant į faktinių aplinkybių pagrindinį byloje susiklostymo laiką, į nagrinįjant tebetaikytinos Muitinės kodekse nustatytos taisyklės.

3 – 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamentas (EEB) Nr. 2454/93, išdančias Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas (OL L 253, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 6 t., p. 3), iš dalies pakeistas 2003 m. gruodžio 18 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 2286/2003 (OL L 343, p. 1; toliau – įgyvendinimo

reglamentas).

4 – Pagrindinėje byloje aptariama prekė – tai dyzelinis variklis, vežtas į Sąjungą, ir po kelių mėnesių iš jos išvežtas montuotas laive.

5 – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeista 2004 m. balandžio 26 d. Tarybos direktyva 2004/66/EB (OL L 168, p. 35; toliau – Šeštoji direktyva). Minėta direktyva panaikinta 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1 ir klaidų ištaisymas OL L 335, 2007 12 20, p. 60). Tačiau atsižvelgiant į faktinę aplinkybę pagrindinėje byloje susiklostymo laiką ji nagrinėjant tebetaikytina Šeštoji direktyva.

6 – EEB 9 ir 10 straipsniai tapo EB 23 ir 24 straipsniais, o vėliau – SESV 28 ir 29 straipsniais.

7 – *Staatsblad* 1968, Nr. 329.

8 – Sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodyta, kad X veikia kaip galiotoji siuntėja, kaip tai suprantama pagal gyvendinimo reglamento 398 straipsnį, todėl galėjo pateikti deklaraciją elektroniniu būdu.

9 – Sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodyta, kad D neturi galiotosios gavėjos statuso pagal gyvendinimo reglamento 406 straipsnio 1 dalį. Taigi remiantis šia nuostata D nėra atleista nuo pareigos pateikti prekė bei tranzito deklaracijos 4-ąjį ir 5-ąjį egzempliorius paskirties staigai.

10 – Patikslintina, kad, X teigimu, Z žmonė gavo variklį ir montavo jį laive, o tai atitinka šalį, siekiamą tikslą. 2006 m. sausio 19 d. X pateikė reeksporto deklaraciją ir laivas, kuriame montuotas variklis, per Antverpeną (Belgija) išplaukė iš Sąjungos.

11 – Dėl Muitinės kodekso 203 ir 204 straipsnių tarpusavio sąsajos žr. generalinės advokatės J. Kokott išvados, pateiktos byloje, kurioje priimtas 2005 m. kovo 3 d. Sprendimas *Papismedov ir kt.* (C-195/03, Rink. p. I-1667), 75 ir 76 punktus.

12 – 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimas (C-262/10, 43 punktas).

13 – Šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Döhler Neuenkirchen* 40 punktą.

14 – Išskirta mano.

15 – Vykdytojas dažnai yra krovinių ekspeditorius arba muitinės tarpininkas; tai asmuo, atsakingas už tinkamą procedūros taikymą ir visų mokesčių, mokėtinų dėl vykdančios tranzitą padaryto pažeidimo ar nusižengimo, mokėjimą.

16 – Pagal šio vadovo kaip rodymai, patvirtinantys aplinkybes, patenkančias į gyvendinimo reglamento 356 straipsnio 3 dalies taikymo sritį, gali būti pateikti šie dokumentai: policijos išduota pažyma (dėl nelaimingo atsitikimo, vagystės ir pan.), sveikatos priežiūros staigos išduota pažyma (dėl medicininių priežiūros ir pan.), transporto priemonių remonto tarnybos išduota pažyma (dėl transporto priemonės remonto) ir bet koks vėlavimo rodymas dėl streiko ar kitų nenumatytų aplinkybių. Žr. 2010 m. suvestinės redakcijos „Tranzito vadovo“ IV dalies 4 skyriaus 5 punktą „Pateikimas pasibaigus terminui“ (šis dokumentas galima peržiūrėti internete adresu: http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/procedural_aspects/transit/index_fr.htm).

17 – Be to, „Tranzito vadove“ nurodyta, kad „jeigu vežant prekes ?vyksta incident?, vež?jas iš karto privalo apie tai pranešti artimiausiai kompetentingai muitinei“ (žr. IV dalies 3 skyriaus 3.1 punkt? „Formalumai, atliekami ?vykus incidentams vežant krovin?“).

18 – Žr. šios išvados 11 išnaš?. Pažym?tina, kad Reglamente Nr. 450/2008 skirtumas tarp Muitin?s kodekso 203 ir 204 straipsni?, atrodo, supaprastinimo sumetimais buvo panaikintas, nes atitinkamos nuostatos dabar išd?stytos viename straipsnyje, t. y. šio reglamento 46 straipsnyje. Be to, vietoj formuluo?i? „pa?mimas iš muitin?s prieži?ros“, „ne?vykdymas“ ar „nesilaikymas“, vartojam? Muitin?s kodekso 203 ir 204 straipsniuose, naujajame 46 straipsnyje minimas tik „nesilaikymas“.

19 – Žr. 2013 m. liepos 11 d. Sprendim? *Harry Winston* (C?273/12, 27 punktas).

20 – Žr. 2004 m. vasario 12 d. Sprendim? *Hamann International* (C?337/01, Rink. p. I?1791, 30 punktas) ir min?to Sprendimo *Harry Winston* 28 punkt?.

21 – Žr. 2002 m. liepos 11 d. Sprendim? *Liberexim* (C?371/99, Rink. p. I?6227, 55 punktas ir jame nurodyta teismo praktika), 2004 m. balandžio 29 d. Sprendim? *British American Tobacco* (C?222/01, Rink. p. I?4683, 47 punktas ir jame nurodyta teismo praktika), 2005 m. sausio 20 d. Sprendim? *Honeywell Aerospace* (C?300/03, Rink. p. I?689, 19 punktas) ir min?to Sprendimo *Harry Winston* 29 punkt?.

22 – D?l Muitin?s kodekso 203 straipsnio ir preki? dingimo atvej? (?skaitant vagyst?) žr. 2001 m. vasario 1 d. Sprendim? *D. Wandel*, (C?66/99, Rink. p. I?873, 46–48 ir 50 punktai), min?to Sprendimo *Honeywell Aerospace* 12 ir 18–20 punktus; 2005 m. rugs?jo 15 d. Sprendim? *United Antwerp Maritime Agencies ir Seaport Terminals* (C?140/04, Rink. p. I?8245, 15 punktas) ir min?to Sprendimo *Harry Winston* 14 ir 30 punktus.

23 – Žr. 1983 m. spalio 5 d. Sprendim? *Esercizio Magazzini Generali ir Mellina Agosta* (186/82 ir 187/82, Rink. p. 2951), taip pat min?t? sprendim? *United Antwerp Maritime Agencies ir Seaport Terminals* 31 punkt? ir *Harry Winston* 31 punkt?.

24 – Žr. šios išvados 22 išnašoje nurodyt? teismo praktik?.

25 – Žr. šios išvados 21 išnašoje nurodyt? teismo praktik?.

26 – Žr. mano išvados, pateiktos byloje, kurioje priimtas 2012 m. rugs?jo 6 d. sprendimas (C?28/11), 45 punkt?.

27 – Ten pat, 48 punktas.

28 – Šiuo atžvilgiu Nyderland? vyriausyb? remiasi min?to Sprendimo *Liberexim* 44 punktu.

29 – ?ekijos vyriausyb? šiuo klausimu nepateikia nuomon?s.

30 – Žr. Muitin?s kodekso 4 straipsnio 10 ir 11 punktus.

31 – 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva, papildanti bendr? prid?tin?s vert?s mokes?io sistem? ir iš dalies kei?ianti Direktyv? 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 160).

32 – Pažym?tina, kad Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 3 dalies tre?ios pastraipos turinys atlikus nedidelius redakcinio pob?džio pataisymus buvo pakartotas Direktyvos 2006/112 71 straipsnio 1

dalies antroje pastraipoje.

33 – Dėl muitų ir PVM sąsajos pirminių redakcijos Šeštojoje direktyvoje žr. generalinio advokato F. G. Jacobs išvados, pateiktos byloje, kurioje priimtas 1990 m. gruodžio 6 d. Sprendimas *Witzemann* (C-343/89, Rink. p. I-4477), 18 ir 29 punktus.

34 – Šiuo atžvilgiu pažymėtina, kad minėto Sprendimo *Harry Winston* 41 punkte nurodyta, kad Šeštoji direktyva „leidžia“ valstyboms narėms susieti apmokestinimą importo PVM lemiančios aplinkybės ir prievolės į apskaituoti atsiradimą su apmokestinimo maitais lemiančios aplinkybės ir prievolės juos apskaituoti atsiradimu. Pirminių redakcijos Šeštoji direktyva iš tikrųjų leido tokių sąsajų, tačiau nuo tada, kai Direktyva 91/680 padarytas pakeitimas, mano manymu, būtų teisingiau vartoti veiksmažodį „pareigoja“.

35 – 2012 m. lapkričio 8 d. sprendimas (C-165/11, 40 ir paskesni punktai).

36 – Iš EB 24 straipsnio (dabar – SESV 29 straipsnis) matyti, kad „iš trečiosios šalies vežti gaminiai laikomi valstybėje narėje esančiais laisvoje apyvartoje, jei toje valstybėje narėje yra atlikti importo formalumai ir sumokėti mokėtini muitai arba lygiaverčio poveikio mokėjimai ir jei šiems gaminiams nebuvo taikytas visiškas arba dalinis atleidimas nuo tokių muitų ar mokesčių“.

37 – Šiuo klausimu žr. 2006 m. vasario 9 d. Sprendimą *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (C-305/03, Rink. p. I-1213, 41 punktas) ir minėto Sprendimo *Profitube* 46 punktą.

38 – Šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Profitube* 47 punktą.

39 – 2010 m. balandžio 29 d. sprendimas (C-230/08, Rink. p. I-3799).

40 – 2005 m. liepos 14 d. sprendimas (C-435/03, Rink. p. I-7077).

41 – Šioje išvadoje jau minėtas sprendimas.