

GENERALINIO ADVOKATO

MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA IŠVADA,

pateikta 2016 m. sausio 12 d.(1)

Sujungtos bylos C-226/14 ir C-228/14

Eurogate Distribution GmbH

prieš

Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14)

ir

DHL Hub Leipzig GmbH

prieš

Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14)

(*Finanzgericht Hamburg* (Vokietija) pateikti prašymai priimti prejudicinį sprendimą)

„Muitinų kodeksas – Muitinų sandoris – Išorinio tranzito procedūra – Skolos muitinei atsiradimas dėl prievolės nevykdymo – Pavoluotas registravimas prekių apskaitoje – Pavluotas prekių pateikimas kompetentingai muitinų staigai – Šeštoji direktyva – PVM direktyva – Prievolė apskaičiuoti PVM – Ryšys tarp skolos muitinei ir PVM skolos“

1. Vokietijos teismas klausia Teisingumo Teismo, ar oficiali prievolė, taikoma pagal atidėto apmokestinimo importo muitų procedūrą apmokestinamoms prekėms, pažeidimo atveju kartu su dėl šios priežasties Muitinų kodekso 204 straipsnyje numatyta skola muitinei(2) taip pat nustatomas pridėtinės vertės mokestis (PVM). Jeigu taip būtų, kyla klausimas, ar PVM mokesčio prievolė taikoma tam pačiam asmeniui, kuris pažeidžia muitinų formalumus, net jei muitinų sandorio operatorius neturėjo teisės disponuoti minėtomis prekėmis.

2. Šiose bylose Teisingumo Teismas turi galimybę patikslinti praktiką, suformuoti savo Sprendime X(3); jame jis išaiškino Šeštosios direktyvos(4) 7 straipsnį, pareiškęs, kad PVM tampa mokėtinas, jei prekės nebetaikomos šioje nuostatoje nurodytos muitinų procedūros, net jei skola muitinei atsiranda tik pagal BMK 204 straipsnį.

3. Atsakant abiejose bylose iškeltus prejudicinius klausimus galima vadovautis dviem požiūriais. Pirmuoju atveju tiesiog pažodžiui, be esminių patikslinimų, galėtų būti pakartojama Teisingumo Teismo sprendime X(5) jau patvirtinta pozicija. Antruoju atveju, priešingai, galėtų būti pateikiami patikslinimai, iškeltas problemas nagrinėjant ne formaliai, o atkreipiant dėmesį į PVM funkcijų ir savybes, vertinant PVM kaip konkrečią bruozę turintį mokestį, kuriuo apmokestinama

kiekvieno gamybos proceso ar prekų ir paslaugų platinimo etapų metu sukurtą pridėtiną vertę.

4. Atidžiai išanalizavęs 2014 m. gegužės 15 d. sprendimų galiu teigti, kad PVM ir dėl tam tikrų sąlygų nevykdymo atsiradusios skolos muitinei vienalaikiškumas iš tikrųjų neatsiranda taip iš karto, kaip galima būtų numanyti iš Sprendimo X(6) rezoliucinės dalies formuluotės, veikiau priešingai – tiek PVM pagrindimas, tiek pats jo pobūdis leidžia daryti išvadą, kad skolos muitinei atsiradimas nebūtinai reiškia, kad importo PVM neišvengiamai tampa mokėtinas.

I – Teisinis pagrindas

A – Sąjungos teisė

1. Bendrijos muitinės kodeksas

5. BMK 4 straipsnyje tvirtinta:

„Šiame Kodekse vartojamos šios sąvokos:

<...>

7) „Bendrijos prekės“ – prekės:

– gautos tik Bendrijos muitinės teritorijoje, laikantis 23 straipsnyje nustatytų sąlygų, kurių sudėtyje nėra prekių, importuotų iš šalies arba teritorijų, nesančių Bendrijos muitinės teritorijos dalimis. Nebus manoma, kad prekės, gautos iš prekių, kurioms yra taikomas sąlyginio neapmokestinimo režimas, turi Bendrijos statusą pagal komiteto nustatytą tvarką, numatytą ypatingų ekonominę reikšmę turintiems atvejams,

– importuotos iš šalies arba teritorijų, nesančių Bendrijos muitinės teritorijos dalimis, ir išleistos į laisvą apyvartą,

– išgautos arba pagamintos Bendrijos muitinės teritorijoje tik iš antrojoje įtraukoje nurodytų prekių arba iš prekių, nurodytų pirmojoje ir antrojoje įtraukose.

<...>“

6. Pagal BMK 37 straipsnį:

„1. Bendrijos muitinės teritoriją vežtos prekės nuo jų vežimo momento yra muitinės prižiūrimos. Jų muitinės tikrinimą galima atlikti vadovaujantis galiojančiomis nuostatomis.

2. Jos lieka taip prižiūrimos tiek laiko, kiek, atitinkamais atvejais, reikia jų muitiniam statusui nustatyti, o ne Bendrijos prekių atveju, nepažeidžiant 82 straipsnio 1 dalies, – tol, kol pakeičiamas prekių muitinis statusas, jos vežamos į laisvąją zoną, padedamos į laisvąją sandėlį, reeksportuojamos ar sunaikinamos vadovaujantis 182 straipsniu.“

7. Pagal BMK 50 straipsnį „[muitinei pateiktos prekės nuo jų pateikimo iki tol, kol joms forminami muitinės sankcionuoti veiksmai, turi laikinai saugomą prekių statusą. Tokios prekės toliau vadinamos „laikinai saugomomis prekėmis“.

8. Pagal BMK 79 straipsnį:

„Išleidimas į laisvą apyvartą suteikia ne Bendrijos prekėms Bendrijos prekių muitinės statusą.

<...>“

9. Pagal BMK 89 straipsnio 1 dalį „[e]konominio poveikio turinti sąlyginio neapmokestinimo procedūra baigiama, kai prekės arba kompensaciniam ar perdirbtiesiems produktams, kuriems ši procedūra buvo forminta, forminami nauji muitinės sankcionuoti veiksmai.“

10. BMK 91 straipsnyje nurodyta:

„1. Taikant išorinio tranzito procedūrą iš vienos Bendrijos muitų teritorijos vietos kitą gali būti gabenamos:

a) ne Bendrijos prekės, kurios neapmokestinamos importo muitais bei kitais privalomaisiais mokesčiais ir kurioms netaikomos prekybos politikos priemonės;

<...>

2. 1 dalyje nurodytas gabenimas atliekamas:

a) taikant išorinio Bendrijos tranzito procedūrą;

<...>“

11. BMK 92 straipsnyje nustatyta:

„1. Išorinio tranzito procedūra baigiama ir jos vykdytojo pareigojimai vykdomi, kai prekės, kurioms buvo forminta procedūra, ir atitinkami dokumentai pateikiami paskirties muitinės staigai, vadovaujantis atitinkamos procedūros nuostatomis.

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

12. BMK 96 straipsnyje nustatyta:

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

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

b) už nuostatą, susijusią su Bendrijos tranzito procedūra, laikymąsi.

2. Nepaisant 1 dalyje nustatytų tranzito procedūros vykdytojo prievolių, prekių vežėjai arba gavėjai, priėmus prekes ir žinant, kad jos gabenamos taikant Bendrijos tranzito procedūrą, taip pat atsako už nesugadintų prekių pristatymą per nustatytą terminą paskirties muitinės staigai ir už deramą priežiūrą, kad nebūtų pažeistos muitinės panaudotos prekių identifikavimo priemonės.“

13. BMK 98 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad „[t]aikant muitinio sandėliavimo procedūrą muitinės sandėlyje leidžiama laikyti: a) ne Bendrijos prekes, neapmokestinant šių prekių importo muitais ir netaikant joms prekybos politikos priemonių <...>“.

14. BMK 105 straipsnyje nustatyta, kad „[m]uitinės paskirtas asmuo turi tvarkyti visų prekių, kurioms forminta muitinio sandėliavimo procedūra, prekių apskaitą, laikydamasis šios institucijos nustatytos tvarkos. Prekių apskaitos tvarkyti nereikia viešajame sandėlyje, kur turi muitinės. <...>“

15. BMK 204 straipsnyje nustatyta:

„1. Importo skola muitinei atsiranda:

a) neįvykdžius bent vienos iš prievolių, susijusių su importo muitais apmokestinamų prekių laikinuoju saugojimu arba su joms įformintos muitinės procedūros taikymu, arba

b) nesilaikant reikalavimų, kurių privaloma laikytis įforminant prekes atitinkamų procedūrų arba taikant joms sumažintą arba nulinį importo muito normų dėl prekių galutinio vartojimo,

203 straipsnyje nenurodytais atvejais, išskyrus, kai nustatyta, kad minėti pažeidimai neturi esminės įtakos tinkamam laikinojo prekių saugojimo arba atitinkamos muitinės procedūros taikymui.

2. Skola muitinei atsiranda tuo momentu, kai nustojama vykdyti prievolę, kurios nevykdymas sąlygoja skolos muitinei atsiradimą, arba tuo momentu, kai prekės įforminama atitinkama muitinės procedūra, jeigu po to nustatoma, kad faktiškai nebuvo laikytasi reikalavimų, kurių privaloma laikytis įforminant prekes tokių procedūrų arba taikant joms sumažintą arba nulinį importo muito normų dėl prekių galutinio vartojimo.

3. Skolininku laikomas asmuo, kuris esamomis aplinkybėmis turi vykdyti prievoles, susijusias su importo muitais apmokestinamų prekių laikinuoju saugojimu arba su joms įformintos muitinės procedūros taikymu, arba asmuo, kuris turi laikytis reikalavimų, kurių privaloma laikytis įforminant prekes atitinkamų procedūrų.“

2. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2454/93(7)

16. Įgyvendinimo reglamento 356 straipsnyje nustatyta:

„1. Išvykimo įstaiga, atsižvelgdama į maršrutą, transporto veiklą reglamentuojančius bei kitus teisės aktus ir prireikus į vykdytojo pateiktus duomenis, nustato terminą, per kurį prekes būtina pateikti paskirties įstaigai.

<...>“

17. Įgyvendinimo reglamento 512 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad „[?] išvykimo įstaiga reeksporto tikslais gali būti perkeliama pagal procedūras. Šiuo atveju procedūros formalumai neužbaigiami, kol reeksportui deklaruotos prekės arba produktai faktiškai nėra išvežti iš Bendrijos muitų teritorijos.“

18. Remiantis įgyvendinimo reglamento 529 straipsnio 1 dalimi, „[p]rekių apskaita visuomet parodo turimas prekių atsargas, kurioms vis dar taikomos saugojimo muitinio sandėliavimo procedūros. Muitinių nustatytu laiku sandėlio savininkas priziūrinių įstaigai pateikia minėtų atsargų sąrašą.“

19. Minėto reglamento 530 straipsnio 3 dalyje nurodyta, kad „[?] prekių apskaitos dokumentus, susijusius su procedūrų įforminimu, rašoma vėliausiai tuo metu, kai prekės išvežamos iš muitinės sandėlio arba iš turėtojo sandėlio“.

20. Pagal minėto reglamento 860 straipsnį „[m]uitinė, vadovaudamasi [BMK] 204 straipsnio 1 dalimi, laiko, kad atsirado skola muitinei, nebent asmuo, kuris galėjo būti skolininkas, rodo, kad įvykdytos 859 straipsnyje nurodytos sąlygos.“

21. ?gyvendinimo reglamento 866 straipsnyje nustatyta: „[n]epažeidžiant draudimus ar apribojimus nustatan?i? nuostat?, kurios gali b?ti taikomos atitinkamoms prek?ms tais atvejais, kai skola muitinei atsiranda vadovaujantis Kodekso 202, 203, 204 arba 205 straipsniais ir kai sumokami importo muitai, šios prek?s laikomos Bendrijos prek?mis nereikalaujant pateikti išleidimo ? laisv? apyvart? deklaracijos.“

3. Šeštoji direktyva

22. Šeštosios direktyvos 2 straipsnyje nurodyta, kad „[p]rid?tin?s vert?s mokes?iu apmokestinamas: <...> 2) prek? importas“.

23. Pagal Šeštosios direktyvos 7 straipsn?:

„1. „Prek? importas“ yra:

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

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

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

3. Nepaisant šio straipsnio 2 dalies nuostat?, jeigu šio straipsnio 1 dalies a punkte nurodytoms prek?ms, kai jos ?vežamos ? Bendrij?, yra taikoma viena iš 16 straipsnio 1 dalies B punkto a, b, c ir d papunk?iuose nurodyt? proced?r? arba laikinojo ?vežimo visiškai atleidžiant nuo importo muito proced?ra, arba išorinio tranzito proced?ra, toki? prek? importo vieta yra ta valstyb? nar?, kurios teritorijoje min?tos proced?ros daugiau negali b?ti taikomos.

Panašiai, jeigu 1 dalies b punkte nurodytoms ? Bendrij? ?vežamoms prek?ms yra taikoma viena iš 33a straipsnio 1 dalies b arba c punktuose nurodyt? proced?r?, ?vežimo vieta yra valstyb? nar?, kurios teritorijoje ši proced?ra baigiama taikyti.“

24. Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 3 dalyje nustatyta: „[a]pmokestinimo momentas ?vyksta ir mokestis tampa apskai?iuotinas, kai prek?s ?vežamos. Jeigu ?vežtoms ? Bendrij? prek?ms taikoma viena iš 7 straipsnio 3 dalyje nurodyt? proced?r?, apmokestinimo momentas ?vyksta ir mokestis tampa apskai?iuotinas tik tada, kai prek?ms ši proced?ra daugiau negali b?ti taikoma. <...>“

25. Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje numatyta:

„1. Teis? atskaityti mokest? atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskai?iuotinas.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi tur?ti teis? iš mokes?io, kur? jis turi sumok?ti, atskaityti:

a) [PVM], apskai?iuot? ar sumok?t? už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

b) [PVM], apskai?iuot? ar sumok?t? už importuotas prekes;

<...>“

26. Remiantis Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 4 dalies nuostatomis, „[t]oliau išvardyti asmenys turi mokėti [PVM]: <...> Importuojant: asmuo ar asmenys, kuriuos valstybės narės, kurios importuojamos prekės, paskiria ar pripažįsta kaip privalančius mokėti pridėtinąs vertės mokestį“.

4. PVM direktyva(8)

27. PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nustatyta: „PVM objektas yra šie sandoriai: <...> d) prekių importas“.

28. Pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį „[a]pmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą <...>“.

29. PVM direktyvos 30 straipsnis suformuluotas taip:

„Prekių importas“ – prekių, kurios nėra išleistos į laisvą apyvartą, kaip nustatyta Sutarties 24 straipsnyje, vežimas į Bendriją.

Be pirmoje pastraipoje nurodyto sandorio, prekių importu laikomas prekių, kurios išleistos į laisvą apyvartą, vežimas į Bendriją iš Bendrijos muitų teritorijai priklausančios trečiosios teritorijos.“

30. Pagal PVM direktyvos 60 straipsnį „prekių importo vieta yra valstybės narės, kurios teritorijoje prekės yra, kai jos vežamos į Bendriją.“

31. PVM direktyvos 61 straipsnyje nustatyta:

„Nukrypstant nuo 60 straipsnio, kai į Bendriją vežtoms prekėms, kurios nėra išleistos į laisvą apyvartą, taikoma viena iš 156 straipsnyje nurodytų procedūrų ar aplinkybių, arba laikinojo vežimo visiškai neapmokestinant importo muitais procedūros, arba išorinio tranzito muitinės procedūros, šių prekių importo vieta yra valstybės narės, kurios teritorijoje prekės nebetaikomos šios procedūros ar aplinkybės.“

Atitinkamai, kai į Bendriją vežtoms prekėms, kurios išleistos į laisvą apyvartą, taikoma viena iš 276 ir 277 straipsniuose nurodytų procedūrų ar aplinkybių, importo vieta yra valstybės narės, kurios teritorijoje prekės nebetaikomos šios procedūros ar aplinkybės.“

32. PVM direktyvos 70 straipsnyje tvirtintas principas, kad „[a]pmokestinimo momentas vyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai prekės yra importuotos“.

33. Pagal PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalį „[k]ai 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. <...>“

34. PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte nustatyta, kad „[v]alstybės narės PVM neapmokestina [šių sandorių, pagal kuriuos] <...> iš trečiosios teritorijos ar trečiosios šalies išsiųstos ar išgabentos prekės importuojamos į kitą valstybę narę nei ta, kurioje užbaigiamas prekių siuntimas ar gabenimas, kai tokias prekes tiekiančio importuotojo, kuriam pagal 201 straipsnį tenka ar pripažįstama tenkanti prievolė sumokėti PVM, vykdomas prekių tiekimas neapmokestinamas PVM pagal 138 straipsnį“.

35. Pagal PVM direktyvos 167 straipsnį „[t]eisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei

apskaičiuoti atskaitytiną PVM“.

36. PVM direktyvos 168 straipsnyje numatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolę, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>

e) mokėtiną arba sumokėtą PVM už prekių importą į tą valstybę narę.“

37. Pagal PVM direktyvos 178 straipsnį, „[k]ad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas: <...> e) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio e punktą už prekių importą jis privalo turėti importo dokumentą, kuriame nurodyta, kad jis yra gavėjas ar importuotojas, ir mokėtina PVM suma arba tai sumai apskaičiuoti būtina informacija <...>“.

38. Pagal PVM direktyvos 201 straipsnį „[i]mporto atveju PVM moka asmuo arba asmenys, kuriuos importo valstybė narė laiko ar pripažįsta turinčiais prievolę sumokėti PVM“.

B – Nacionalinė teisė

39. Pagrindinės bylos aplinkybių metu galiojusios redakcijos Apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz*, toliau – *UStG*) 1 straipsnyje(9) nustatyta:

„(1) PVM objektas yra šie sandoriai:

1. Prekių tiekimas ir kitų paslaugų teikimas už atlygą Vokietijos teritorijoje žmonei vykdamas savo veiklą.

<...>

4. Prekių importas į Vokietiją <...> (importo apyvartos mokestis);

<...>.“

40. *UStG* 15 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Verslininkas nuo pirkimo mokesčio gali atskaityti toliau nurodytas sumas:

1. Teisiškai privalomą mokestį už prekių tiekimą ir kitų paslaugų teikimą, kurias jo žmonei eksportuoja kitas verslininkas.

2. Importo apyvartos mokestį, atsiradusį už žmonei importuotas prekes pagal 1 straipsnio 1 dalies 4 punktą.

<...>.“

41. *UStG* 21 straipsnyje nurodyta:

„(1) Pagal Bendrąjį mokesčių kodeksą (*Abgabenordnung*) importo apyvartos mokestis yra

vartojimo mokestis.

(2) Importo apyvartos mokesčiui analogiškai taikomos muitinės taisyklės, išskyrus laikinojo vežimo perdirbti taisyklės pagal kompensavimo sistemą ir laikinojo išvežimo perdirbti taisyklės.

<...>“

II – Faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

A – *Byla C-226/14*

42. Kaip nurodyta prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nutartyje, ieškovas pagrindinėje byloje *Eurogate Distribution GmbH* (toliau – *Eurogate*) savo muitinės sandėlyje priėmė savo klientų tranzitu gabenamas prekes ir visas jas pateikė išvežti į varias Rytų Europos šalis. Prekės muitinės sandėlyje buvo saugomos vidutiniškai ilgiau kaip šešias savaites. Vėliau prekes iš *Eurogate* sandėlio atsiėmė paskirties valstybės steigtos vežimo kompanijos.

43. Atlikus muitinės patikrinimą už laikotarpį nuo 2006 m. liepos 1 d. iki gruodžio 31 d. paaiškėjo, kad dalis prekių išgabenimo iš muitinės sandėlio faktų šiuo tikslu vedamoje prekių apskaitoje buvo registruoti vėliau, nei reikalaujama pagal muitinės teisės aktus – iki 126 dienų po išgabenimo.

44. 2008 m. liepos 1 d. nustačius importo muitus, *Hauptzollamt Hamburg-Stadt* nustatė Sąjungos muitų mokestį ir importo PVM. Dėl tokio sprendimo *Eurogate* pateikė administracinį skundą; šis skundas buvo atmestas. Dėl tokio sprendimo *Eurogate* pareiškė ieškinį *Finanzgericht Hamburg*.

45. Dėl skolos muitinei *Finanzgericht Hamburg* Teisingumo Teismui jau pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą, jis buvo išnagrinėtas Sprendime *Eurogate*(10). To sprendimo 35 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, jog „[BMK] 204 straipsnio 1 dalies a punktą turi būti aiškinamas taip: ne Bendrijos kilmės prekės atveju nevykdyti prievolių nedelsiant registruoti išgabenimo iš muitinės sandėlio faktų šiuo tikslu vedamoje prekių apskaitoje ne vėliau kaip šios prekės išgabenimo momentu atsiranda skola muitinei už šias prekes, net jeigu ji buvo reeksportuota“.

46. *Eurogate* ir toliau nesutinka su importo PVM nustatymu ir prašo panaikinti sprendimą nustatyti šį mokestį.

47. Atsižvelgdamas į tai, *Finanzgericht Hamburg* pateikia tokius klausimus:

„1. Ar Direktyvos 77/388/EEB nuostatomis prieštarauja tai, kad importo PVM taikomas už prekes, kurios buvo reeksportuotos kaip ne Bendrijos prekės, tačiau už kurias dėl prievolių pagal [BMK] 204 straipsnį pažeidimo – šiuo atveju: pavėluoto prievolių registruoti prekių išgabenimo iš muitinės sandėlio faktų šiuo tikslu vedamoje prekių apskaitoje ne vėliau kaip šios prekių išgabenimo momentu vykdymo – atsirado skola muitinei?

2. Jeigu pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai:

Ar pagal Direktyvos 77/388/EEB nuostatas reikalaujama tokiais atvejais taikyti importo PVM už prekes, ar šiuo klausimu valstybės narės turi diskreciją?

ir

3. Ar muitinės sandėlio operatorius, kuris pagal paslaugų teikimo sutartį savo sandėlyje priėmė prekes iš trečiosios valstybės, tačiau negali ja disponuoti, yra importo PVM, susidariusio dėl to, kad

jis ne?vykd? prievol?s pagal Direktyvos 77/388/EEB 10 straipsnio 3 dalies antr? pastraip?, siejam? su [BMK] 204 straipsnio 1 dalimi, skolininkas, net jei ši prek? nenaudojama jo apmokestinamiems sandoriams, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 77/388/EEB 17 straipsnio 2 dalies a punkt??“

B – *Byla C?228/14*

48. 2011 m. sausio 5 d. buvo prad?ta taikyti T1 išorinio tranzito proced?ra, susijusi su prek?mis, kurios per nustatyt? laik? (iki 2011 m. sausio 12 d.) tur?jo b?ti nugabentos ? Makao per Hanoverio arba Leipzigo oro uosto muitin?. Vež?ja, kaip ji suprantama pagal BMK 96 straipsnio 2 dal?, buvo *DHL Hub Leipzig GmbH* (toliau – DHL), bet bendrov? nepateik? preki? Leipzigo oro uosto muitinei prieš išsi?sdama jas ? Makao.

49. Muitin?s proced?ros negal?jo b?ti užbaigtos pagal ?gyvendinimo reglamento 366 straipsnio 2 dal?, nes nebuvo pateikti reikalingi dokumentai.

50. 2011 m. rugpj??io 8 d. *Hauptzollamt Braunschweig* pateik? DHL pranešim? d?l nustatyto importo PVM dydžio pagal BMK 204 straipsnio 1 dalies a punkt?. Nustatyta PVM suma buvo 6 002,01 EUR. 2012 m. vasario 29 d. DHL pateik? prašym? pagal BMK 236 straipsn? gr?žinti remiantis šiuo pranešimu sumok?t? importo PVM.

51. 2012 m. kovo 28 d. sprendimu *Hauptzollamt Braunschweig* atmet? prašym? gr?žinti mokest?. Atmetus administracin? skund?, DHL pareišk? ieškin? *Finanzgericht Hamburg*, prašydama pripažinti *Hauptzollamt* sprendim? negaliojan?iu ir gr?žinti importo PVM.

52. Atsižvelgdamas ? tai *Finanzgericht Hamburg* pateikia tok? klausim?:

„Ar už prekes, kurios buvo reeksportuotos kaip ne Bendrijos prek?s, esan?ios muitin?s prieži?roje, ta?iau už kurias d?l prievol?s pagal [BMK] 204 straipsn? ne?vykdymo – šiuo atveju d?l laiku neatliktos išorinio Bendrijos tranzito proced?ros pateikiant prekes atitinkamai muitin?s ?staigai prieš j? persiuntim? ? tre?i?j? šal? – atsirado skola muitinei, importo PVM pagal [BMK] 236 straipsnio 1 dal?, siejam? su Direktyvos 2006/112/EB nuostatomis, nelaikomas teisiškai privalomu sumok?ti bent tuo atveju, jei skolininku laikomas asmuo, kuris prival?jo ?vykdyti pažeist? prievol?, ta?iau netur?jo teis?s disponuoti prek?mis?“

III – Procesas Teisingumo Teisme

53. Teisingumo Teismo kanceliarija prašym? priimti prejudicin? sprendim? byloje C?226/14 gavo 2014 m. geguž?s 8 d. 2014 m. geguž?s 12 d. ji gavo prašym? priimti prejudicin? sprendim? byloje C?228/14.

54. 2014 m. spalio 14 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi buvo nutarta abi bylas sujungti, kad b?t? bendrai vykdoma rašytin? ir žodin? proceso dalys ir priimtas bendras sprendimas.

55. Rašytin?je proceso dalyje dalyvavo *Hauptzollamt Hamburg-Stadt*, *Hauptzollamt Braunschweig*, *Eurogate*, Graikijos vyriausyb? ir Komisija.

56. 2014 m. birželio 5 d. *Finanzgericht Hamburg* buvo paprašyta patvirtinti, ar, atsižvelgiant ? Teisingumo Teismo sprendim? X(11), jis vis tiek teikia savo prašym? priimti prejudicin? sprendim?. 2014 m. spalio 3 d. prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas raštu pareišk?, kad neatsiima pateikt? klausim?. Konkre?iau kalbant, min?tas teismas papraš? Teisingumo Teismo atsakant ? pirm?j? klausim? „paaiškinti, ar kiekvienu atveju, kai skola muitinei atsirado pagal [BMK] 204 straipsn?, iš karto – ir neatsižvelgiant ? tai, ar šiai prekei tebetaikoma atid?to

apmokestinimo procedūra pagal Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalies B [punkto] b papunktį arba išorinio tranzito procedūra – pagal Direktyvos 77/388/EEB nuostatas, tampa mokėtinas ir [PVM], ar vis dėlto importo [PVM] netaikytinas už tokias prekes, kurioms, kaip ne Bendrijos prekės, buvo taikoma muitinio sandėliavimo procedūra ir kurios vėliau buvo reeksportuotos pagal tinkamai formintą muitinės deklaraciją, tačiau už kurias tuo metu pagal [BMK] 204 straipsnio 1 dalį buvo atsiradusi skola muitinei (kuri, tiesa, buvo nustatyta tik reeksportavus prekes) dėl to, kad muitinės sandėlio operatorius savo prievole – registruoti prekes išgabenimo iš muitinės sandėlio faktą šiuo tikslu vedamoje prekių apskaitoje ne vėliau kaip šios prekes išgabenimo momentu – vykdė tik praėjus kelioms dienoms po išgabenimo“.

57. 2015 m. spalio 1 d. nutartimi Teisingumo Teismas viešame posėdyje pasiūlė šalims savo argumentus pateikti daugiausia dėl antrojo ir trečiojo klausimų byloje C-226/14 ir byloje C-228/14 pateikto klausimo. Be to, šalims buvo pasiūlyta pareikšti pozicijų dėl to, ar galima teigti, kad importo PVM buvo sumokėtas tada, kai prekės buvo reeksportuotos.

58. 2015 m. lapkričio 11 d. viešame posėdyje dalyvavo *Hauptzollamt Hamburg-Stadt*, *Hauptzollamt Braunschweig*, *Eurogate* ir Komisija.

IV – Argumentai

59. Dėl byloje C-226/14 pateikto pirmojo klausimo pažymėtina, jog *Eurogate* laikosi nuomonės, kad importo PVM nustatymas prieštarauja Šeštajai direktyvai tokiu atveju, kai skola muitinei atsirado pagal BMK buvusio 204 straipsnio 1 dalies a punktą, jei nėra importo fakto, kaip tai suprantama pagal Šeštąją direktyvą.

60. Dėl toje pačioje byloje C-226/14 pateikto antrojo ir trečiojo klausimo *Eurogate* teigia, kad valstybės narės neturi diskrecijos apibrėžti „importo“ sąvokos pagal Šeštąją direktyvą. *Eurogate* nuomone, valstybės narės suteikta tam tikra diskrecija nustatyti, kas pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnį yra PVM skolininkas, nes šiuo atveju manomi du alternatyvūs aiškinimai: a) laikyti „importuotoju“ asmenį, kuris veža ne Bendrijos prekes, t. y. kuris deklaruoja prekes muitinėje arba padaro muitinės akto pažeidimą; arba b) laikyti „importuotoju“ tik tą asmenį, kuris gali savininko teisėmis disponuoti prekėmis į importo metu. Pirmuoju atveju importuotojas turėtų turėti teisę atskaityti mokėtiną PVM, bet *Eurogate* atveju to nebuvo. Bendrovės nuomone, tai rodo, kad nacionalinė teisė nesuderinama su Sąjungos teisės aktais.

61. Dėl byloje C-228/14 iškelto klausimo *Eurogate* teigia, kad nėra prievolės mokėti PVM, jei, kaip šiuo atveju, ne Bendrijos prekės, esančios muitinės priežiuroje, buvo reeksportuotos vadovaujantis tranzito procedūra. *Eurogate* teigia, kad jos pateikti argumentai dėl „importuotojo“ sąvokos pagal Šeštąją direktyvą tinka ir PVM direktyvai.

62. *Hauptzollamt Hamburg-Stadt* ir *Hauptzollamt Braunschweig* tvirtina, kad nevykdant muitinės prievolės atsiranda ne tik skola muitinei, bet ir prievolė mokėti PVM. Jų nuomone, prievolė apskaitoje registruoti prekes, kurioms taikoma muitinio sandėliavimo procedūra, turėtų būti prilyginama išgabenimui iš muitinės priežiūros. Abiem atvejais muitinės staiga nebegali prižiūrėti prekių gabenimo, todėl negali užtikrinti, kad laikomasi sąlygų, susijusių su eksporto grąžinamųjų išmokų išankstinio mokėjimo sistema.

63. *Hauptzollamt Hamburg-Stadt* nuomone, kaip prievolė mokėti muitį mokestis atsiranda nevykdžius sąlygų, reikalingų siekiant pasinaudoti muitinės sandėliavimo procedūra taikymo nauda (todėl tai pateisina muito taikymą), taip nereikėtų tikėtis tokios naudos, susijusios su PVM, jei dėl muitinio sandėliavimo procedūros taikoma prievolė nebuvo vykdyta ir tai neleidžia tinkamai vykdyti muitinės priežiūros.

64. Dėl byloje C-226/14 pateikto pirmojo klausimo Graikijos vyriausybė pareiškė, kad, kartu aiškinant Sąjungos teisės aktus, susijusius su PVM ir muitinės procedūromis, tokiu atveju, kaip nagrinėjamas šioje byloje, vadovaujamasi Šeštąja direktyva.
65. Dėl antrojo klausimo Graikijos vyriausybė mano, kad PVM direktyvos nuostatas, susijusias su prekių importu ir prievole apskaičiuoti importo PVM, privaloma taikyti. Apskaitos pažeidimai lemia skolos muitinei atsiradimą ir nėra vienai iš institucijų nereikia vertinti konkretaus atvejo aplinkybių. Todėl skolos muitinei atsiradimas dėl esamų sąlygų taip pat suponuoja mokestinį prievolę: PVM mokestį turi sumokėti asmuo, kuriam tenka ši prievolė (depozitorius).
66. Dėl trečiojo klausimo Graikijos vyriausybė tvirtina, kad valstybės narės turi nustatyti, kas privalo sumokėti importo mokestį, nepaisant to, ar, jos nuomone, vienintelis mokesčio skolininkas yra prekių importuotojas, ar ir asmuo, kuriam tenka skola muitinei, atsiradusi vadovaujantis BMK.
67. Dėl byloje C-226/14 pateikto klausimo Graikijos vyriausybė nurodo, kad visų pirma būtina nustatyti, ar prekių paėmimas iš muitinės priežiūros dėl atsakingos šalies apgaulės arba aplaidumo laikomas prievolės nevykdymu ir ar atitinkami formalumai nebuvo atlikti *a posteriori*. Kadangi dėl įvykio aplinkybių nebuvo laikomasi gyvendinimo reglamento 859 straipsnio 2 dalies a ir c punktų, Graikijos vyriausybės teigimu, reikėtų patikrinti, ar paskirties staiga turi tinkamas sąlygas užtikrinti, kad pasibaigus tranzito procedūrai prekės pasieks paskirties muitinę. Todėl atsižvelgiant į, pirma, PVM direktyvos taisyklės dėl prievolės apskaičiuoti PVM atsiradimo ir, antra, į Teisingumo Teismo sprendimą X(12), jei skola muitinei atsirado pagal BMK 204 straipsnį, taip pat atsiranda aplinkybės, iš karto lemiančios prievolę apskaičiuoti PVM. PVM skolininkai yra asmenys, kuriems tenka prievolė vykdyti muitinės tranzito procedūras, t. y. tranzito procedūros vykdytojas (BMK 96 straipsnio 1 dalis) ir transporto bendrovės (BMK 96 straipsnio 2 dalis), nors jos ir negali atskaityti PVM.
68. Komisija teigia, kad dėl muitų mokesčio ir importo PVM skirtumų pirmąjį bylos C-226/14 klausimą reikėtų atsakyti teigiamai. Ji tvirtina, jog šie skirtumai, dėl kurių Teisingumo Teismas pripažino, kad PVM ir skolos muitinei atsiradimas visada turi būti nagrinėjamas atskirai, gali lemti PVM taikymą tokiu atveju, kai nėra jokios skolos muitinei, ir atvirkščiai.
69. Komisija pažymi, kad Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 2 punkte nustatyta prekių importo sąlyga. Jei prekės, kurioms taikoma laikinojo vežimo procedūra arba sąlyginio neapmokestinimo procedūra, nėra importuotos, importo PVM taikomas tik tokiu atveju, kai prekės nustojama taikyti minėta procedūra. Nagrinėjamu atveju prekės buvo taikoma muitinio sandėliavimo procedūra, kai jos buvo faktiškai išvežtos iš muitų teritorijos, todėl joms buvo taikoma „sąlyginio neapmokestinimo“ procedūra. Importo faktas nevyko, todėl nereikia mokėti importo PVM.
70. Be to, Komisija priduria, kad muitinės sandėlio operatoriui tenkančios prievolės nevykdymas, dėl kurio pagal BMK 204 straipsnio 1 dalies a punktą atsiranda skola muitinei, neleidžia daryti išvados, kad prekė buvo importuota, nes, priešingai nei skolai, atsiradusi pagal BMK 202 ir 203 straipsnius, atveju, skola, atsiradusi pagal BMK 204 straipsnį, nereiškia, kad prekės buvo išleistos Sąjungos rinkai. Be to, tai nereiškia, kad, nacionalinės teisės aktuose pateikiant paprastą nuorodą į Sąjungos muitų teisės aktus, kaip yra UStG 21 straipsnio atveju, išplečiama importo sąvoka.
71. Todėl Komisija mano, kad nereikia atsakyti į byloje C-226/14 pateiktus antrąjį ir trečiąjį klausimus. Komisija tik pažymi, kad jei Teisingumo Teismas išaiškintų kitaip, į antrąjį klausimą reikėtų atsakyti taip, kad valstybės narės privalo surinkti importo PVM net ir neturėdamos diskrecijos. Komisija mano, kad į trečiąjį klausimą reikėtų atsakyti taip, jog valstybės narės gali laisvai nuspręsti, kas pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 4 dalį yra importo PVM skolininkas,

jei atsižvelgiama ? Bendrijos PVM teisin?s sistemos principus.

72. D?l bylos C?228/14 Komisija teigia, kad jai galima iš esm?s pritaikyti argumentus, išd?styti d?l byloje C?226/14 pateikto pirmojo klausimo.

V – Vertinimas

A – Byla C?226/14

1. Pirmasis prejudicinis klausimas

73. Vykstant nacionaliniam procesui, kuriame kilo byloje C?226/14 nagrin?jamas klausimas, *Finanzgericht Hamburg* savo laiku išk?l? pirm?j? prejudicin? klausim?(13), ? kur? Teisingumo Teismas atsak?, kad BMK 204 straipsnio 1 dalies a punkt? „reikia aiškinti taip, kad ne Bendrijos prek?s atveju ne?vykdyt? prievol?s ?registruoti išgabenimo iš muitin?s sand?lio fakt? šiuo tikslu vedamoje preki? apskaitoje ne?v?liau kaip šios prek?s išgabenimo momentu atsiranda skola muitinei už ši? prek?, net jei ji buvo reeksportuota“(14).

74. Dabar *Finanzgericht Hamburg* nori žinoti, ar, atsižvelgiant ? tai, „kiekvienos prievol?s mok?ti importo mokest? atsiradimas automatiškai reiškia, kad reikia mok?ti importo PVM“(15).

75. Kaip generalinis advokatas N. Jääskinen nurod? savo išvadoje (pirmojoje) byloje *Eurogate*, tame prašyme priimti prejudicin? sprendim? nebuvo nagrin?jamas klausimas d?l „Vokietijos teis?s aktuose nustatyto muto mokes?i? surinkimo siejimo su importo prid?tin?s vert?s mokes?io taikymu“(16). Tod?l ? klausim? liko neatsakyta(17), bet netrukus jis buvo v?l aiškiai iškeltas byloje X(18), kurioje Nyderland? teismas, be kita ko, klaus?, ar Šeštosios direktyvos 7 straipsn? „reikia aiškinti taip, kad PVM tampa mok?tinas, jei skola muitinei atsiranda tik pagal [BMK] 204 straipsn?“.

76. Atsakydamas ? byloje X(19) iškelt? klausim? Teisingumo Teismas nurod?, kad Šeštosios direktyvos 7 straipsn? „reikia aiškinti taip, kad [PVM] yra mok?tinas, jei susijusioms prek?ms nebetaikomos šiame straipsnyje nurodytos muitin?s proced?ros, net jei skola muitinei atsirado tik pagal Reglamento Nr. 2913/92, iš dalies pakeisto Reglamentu Nr. 648/2005, 204 straipsn?“(20).

77. Paprašytas patvirtinti, ar, atsižvelgiant ? š? (antr?j?) Teisingumo Teismo sprendim?, toliau palaiko savo prašym? priimti prejudicin? sprendim?, *Finanzgericht Hamburg* nurod?, kad „iš byloje C?480/12 priimto sprendimo negali aiškiai nustatyti, ar prekei nebetaikomos Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 3 dalies pirmoje pastraipoje nurodytos muitin?s proced?ros, d?l to ji pagal PVM reglamentuojan?ius teis?s aktus laikytina importuota jau arba ir tuomet, kai skola muitinei atsirado pagal Muitin?s kodekso 204 straipsn?“(21).

78. *Finanzgericht Hamburg* teigia, kad pagal Šešt?j? direktyv? prek? negali b?ti importuota tol, kol šiai prekei taikoma proced?ra, visiškai atleidžianti nuo importo muto. Be to, jis mano, kad „prekei, kuri – kaip nagrin?jamu atveju – nebuvo paimta iš muitin?s prieži?ros, ši muitin?s proced?ra dar gali b?ti taikoma ir tuomet, kai tuo tarpu d?l vienos iš su šia muitin?s proced?ra susijus? prievoli? nevykdymo atsirado skola muitinei pagal [BMK] 204 straipsn?“(22).

79. Tai, kaip atkreipia d?mes? pats *Finanzgericht*, atitinka generalinio advokato N. Jääskinen išvadoje byloje X(23) pateikt? si?lym?, ir prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas taip aiškina š? fakt?, kurio aplinkybes Teisingumo Teismas palieka patvirtinti nacionaliniam teismui: ar reeksporto metu nagrin?jamai prekei nebebuvo taikomos Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 3 dalies ir 16 straipsnio 1 dalies B punkto a papunk?io proced?ros(24).

80. Teisingumo Teismas byloje X(25) priimto sprendimo rezoliucin?je dalyje patvirtino, jog Šeštosios direktyvos 7 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad PVM yra mok?tinas, jei

atitinkamoms prekėms nebetaikomos šiame straipsnyje nurodytos muitinės procedūros, „net jei skola muitinei atsirado tik pagal [BMK] 204 straipsnį“.

81. Tačiau, kaip primena *Finanzgericht*, šis teiginys paaiškintas minėto sprendimo 54 punkte, pažymint, kad svarbus momentas siekiant patvirtinti, ar minėtos muitinės procedūros nebetaikomos, yra „[prekių] reeksporto diena“(26). Toks patikslinimas man atrodo svarbus, nes jei Teisingumo Teismas laikosi nuomonės, kad skolos muitinei atsiradimas pagal BMK 204 straipsnį atitinka muitinės procedūros nebetaikymo faktą, todėl suponuoja prievolę mokėti PVM, nes, kaip nurodyta minėto sprendimo 51 punkte, „kaip matyti iš gyvendinimo reglamento 866 straipsnio, kai skola muitinei atsiranda vadovaujantis [BMK] 203 arba 204 straipsniais ir kai sumokami importo muitai, šios prekės laikomos Bendrijos prekėmis nereikalaujant pateikti išleidimo ? laisv? apyvart? deklaracijos“.

82. Pritariu Komisijai(27), kad gyvendinimo reglamento 866 straipsnio tikslas yra Bendrijos prekių, kaip jos suprantamos pagal BMK 4 straipsnį, laikyti tas prekes, kurios yra Sąjungos muit? teritorijoje nesilaikant išleidimo ? laisv? apyvart? formalum?. Kol prekės yra Sąjungos muit? teritorijoje, gali būti, kad šio tipo prekės (t. y. prekės, kurios neatitinka reikalavimų, kurių nesilaikymas lemia muitinės skolos atsiradimą)(28) bus išleistos ? Sąjungos rink? ne?gijusios „Bendrijos prekių muitinio statuso“, nurodyto BMK 79 straipsnyje. Šis statusas, remiantis tuo pačiu straipsniu, suteikia „išleidimas ? laisv? apyvart?“, o tai „reiškia, kad prekės pritaikytos prekybos politikos priemonės, atlikti kiti nustatytieji prekių importo formalumai ir kad prekės apmokestintos visais teisiškai privalomais sumokėti muitais“(29).

83. Todėl išleidimas ? laisv? apyvart? yra bendras ir ?prastas būdas ?gyti Bendrijos prekių statusas. Tačiau tai nėra vienintelis būdas, nes pagal gyvendinimo reglamento 866 straipsnį šis statusas gali būti ?gytas ?vykdžius dvi sąlygas, pagal kurias nustatomas: a) prievolės mokėti importo muit? atsiradimas pagal BMK 204 straipsnį, kuris šiuo atveju yra aktualus; ir b) importo muit? mokėjimas. Abiejų sąlygų ?vykdymas reiškia, kad „prekės pritaikytos prekybos politikos priemonės, atlikti kiti nustatytieji prekių importo formalumai ir kad prekės apmokestintos visais teisiškai privalomais sumokėti muitais“, t. y. ?vykdyti išleidimo ? laisv? apyvart? reikalavimai, nustatyti BMK 79 straipsnio antroje pastraipoje.

84. Jeigu, kaip suprantu, gyvendinimo reglamento 866 straipsnis iš tikrųjų nurodyt? konkret? Bendrijos prekių statuso pavadinimo priskyrimą, kuris atitinka išleidimo ? laisv? apyvart?, jo taikymo sritis teapimt? prekes, esančias Sąjungos muit? teritorijoje, ir neapimt? reeksportuot? prekių. Pastarosios prekės, išvežtos iš Sąjungos muit? teritorijos, negali būti fiziškai išleistos ? apyvart?, todėl, remiantis teisės aktais, išleidžiant ? apyvart? nėra reikalinga ?gyti minėt? statusas.

85. Nagrinėjamu atveju, remiantis prašym? priimti prejudicin? sprendimą pateikusio teismo pateikta informacija, nagrinėjamai prekei per vis? laikotarp? iki jos reeksporto buvo taikyta atidėto apmokestinimo procedūra (muitinės sandėlis). Šiuo atveju padarytas pažeidimas, dėl kurio taikomas BMK 204 straipsnis, pagal pirmąjį Teisingumo Teismo sprendimą *Eurogate*(30) buvo formalus pobūdžio: *Eurogate* per nustatyt? laikotarp? ne?registravo prekių išgabenimo iš muitinės sandėlio fakto prekių apskaitoje. *Finanzgericht* tvirtina, kad nekilo pavojaus, jog šios prekės pateks ? Sąjungos rink?, nes prievolės nevykdymas buvo nustatytas, kai prekės jau buvo reeksportuota.

86. Todėl, kaip tvirtina ir prašym? priimti prejudicin? sprendimą pateikęs teismas, atsakydamas Teisingumo Teismui dėl Sprendimo X(31) ?takos nagrinėjamam atvejui, gyvendinimo reglamento 866 straipsnis šioje byloje neturi reikšmės, nes dėl ginčomo dalyko esančių prekių, kurioms nepertraukiamai buvo taikoma sąlyginio apmokestinimo procedūra, skola muitinei atsirado, kai prekės jau buvo reeksportuotos. Dėl šios skolos atsirad? mokesčiai negalėjo padėti ?gyvendinti sąlygas, reikalingas prekėms išleisti ? laisv? apyvart? ir toliau jas priskirti prie Bendrijos prekių vien

todėl, kad reeksportuotos prekės negali įgyti tokio statuso.

87. Todėl, kadangi ginčijamoms prekėms *j? reeksporto dien?* dar buvo taikoma muitinio sandėliavimo procedūra, jos neatitinka reikalavimų, kuriuos Teisingumo Teismas nustatė Sprendime X(32) „importo“, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 2 punktą, faktui patvirtinti. Iš tikrųjų nagrinžjamoms prekėms muitinio sandėliavimo procedūra nebebuvo taikoma *dėl j? reeksporto*, o ne *dėl skolos muitinei pagal BMK 204 straipsn?*; jeigu būtų laikoma, kad prekės vis dar yra Sąjungos muitų teritorijoje, tai prilygtų jos išleidimui į laisvą apyvartą, ir taip prekės būtų laikoma „Bendrijos preke“.

88. Manau, kad Sprendimo X(33) rezoliucinėje dalyje pateiktos formuluotės turi būti aiškinamos atsižvelgiant į konkrečią aplinkybę, nurodant to sprendimo 54 punkte. Tų sprendimų reikia susieti su muitinio sandėliavimo procedūros nebetaikymu, įvykusių anksčiau nei prekės reeksporto momentas, ir dėl to atsiradusia skola muitinei pagal tam tikras įgyvendinimo reglamento 866 straipsnio nuostatas.

89. Toks *kompleksinis* Sprendimo X(34) aiškinimas, mano nuomone, leidžia tinkamiausiai ir teisingiausiai susieti Šeštąją direktyvą ir BMK.

90. Pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką „apmokestinimo importo PVM ir muitų mokesčiais esminiai bruožai yra panašūs, nes atsiranda dėl importo į Sąjungą ir dėl paskesnio prekės išleidimo į valstybę narių rinką“; šį sugretinimą „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“(35).

91. Tačiau toks sugretinimas nereiškia, kad abu atvejai yra identiški, todėl Teisingumo Teismas siūlo skolos muitinei ir PVM skolos atsiradimą tirti atskirai. Kitokio būdo nėra, suprantant skirtingą vieno ir kito mokesčio pobūdį, o šie skirtumai dar padidėja, jei iš tikrųjų skola muitinei atsirado ne dėl prekių išleidimo į Sąjungos rinką įprastu būdu, o dėl nustatytų reikalavimų ir prievolių nesilaikymo.

92. Kaip apibrėžta Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 2 punkte, importuotoms prekėms taikomas PVM. To paties teisės akto 7 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta, kad „prekių importu“ laikomas „prekių, neatitinkančių [EB 23 ir EB 24] straipsniuose nustatytą sąlygą, <...> vežimas į Bendriją“.

93. Iš esmės, remiantis Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 2 ir 3 dalimis, fizinis prekių vežimas į Sąjungos teritoriją nebūtinai reiškia jos importą PVM tikslu. Jei nuo faktinio prekių vežimo į Sąjungą momento prekei taikoma, kaip nagrinėjamu atveju, muitinio sandėliavimo procedūra, t. y. procedūra, apibūdinta Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalies B punkto c papunktyje, importo PVM taikomas tik kai prekės nebetaikoma minėta procedūra, o tai gali vykti kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje prekės buvo fiziškai vežta į Sąjungos teritoriją. Todėl prekės gali būti gabenama Sąjungoje, net jei buvo vežta į jos teritoriją ne PVM tikslu.

94. Jei prekei taikoma nors viena iš Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalies B punkto a, b, c ir d papunkčiuose nurodytų procedūrų, ji atsiduria tokioje situacijoje, kai jos neįmanoma išleisti į Sąjungos rinką. Ši rinką leidžiamos tik Bendrijos prekės, t. y. pagal BMK 4 straipsnio 7 punktą – prekės, kurios buvo BMK 23 straipsnyje nustatytais sąlygomis įsigytos Sąjungos muitų teritorijoje, arba prekės, importuotos ne iš Sąjungos muitų teritorijos ir išleistos į laisvą apyvartą. Kitaip tariant, pastarosios prekės yra tokios, už kurias buvo sumokėti mokesčiai ir įvykdytos prievolės, netaikomos prekėms, formintoms taikant minėtas procedūras.

95. Jei, kaip nagrinėjamu atveju, prekės, kuriai buvo taikoma muitinio sandėliavimo procedūra,

buvo reeksportuota nenutraukus min?tos proced?ros taikymo ir fiziškai liko S?jungos teritorijoje, vadinasi, ji nebuvo importuota, kaip tai suprantama pagal Šešt?j? direktyv?(36), ir PVM n?ra taikomas.

96. Priešingu atveju, jei min?ta proced?ra jau nebebuvo taikoma prekei jai dar esant S?jungos teritorijoje, j? visais aspektais reik?t? laikyti importuota preke, tod?l jai b?t? taikomas PVM. Tod?l šiuo atžvilgiu nesvarbu, ar proced?ros nebetaikym? l?m? teisingas min?tos proced?ros užbaigimas sumok?jus atitinkamus mokes?ius, ar ši? proced?r? reglamentuojan?i? s?lyg? pažeidimas (kaip numatyta ?gyvendinimo reglamento 866 straipsnyje, jei yra vienas iš BMK 202–205 straipsniuose nurodyt? atvej?).

97. Jei skola, atsiradusi pagal BMK 202–205 straipsnius, susijusi su prek?mis, kurios jau buvo reeksportuotos, išvežimo iš S?jungos teritorijos faktas neturi ?takos muit? mok?jimui. Be to, prie šios skolos muitinei b?t? galima prid?ti PVM prievol?, jei d?l vieno neteis?to veiksmo, d?l kurio atsirado skola muitinei, b?t? galima preziumuoti, kad prek? buvo išleista ? S?jungos rink?, tod?l gal?jo b?ti vartojama, nes tokiu atveju b?t? apmokestinama PVM.

98. Taip b?t? BMK 202 straipsnio 1 dalies a punkte numatytu atveju (neteis?tas prek?s, kuriai taikomi importo muitai, ?vežimas ? muit? teritorij?) arba BMK 203 straipsnio 1 dalyje numatytu atveju (prek?s pa?mimas iš muitin?s prieži?ros).

99. Ta?iau taip neb?tinai yra BMK 204 straipsnyje numatytu atveju, susijusiu „su prievoli? pažeidimais, neturin?iais reikšm?s muitin?s prieži?ros taikymui“(37). Žinoma, šiuo atveju, *Finanzgericht Hamburg* teigimu, prekei vis? laik? buvo taikoma muitinio sand?liavimo proced?ra, kol ji buvo reeksportuota ir nepateko ? valstybi? nari? rink?. Toliau sprendžiamas skolos muitinei, atsiradusios d?l BMK 204 straipsnyje numatyt? prievoli? nesilaikymo, klausimas, bet ne apmokestinimo PVM momentas, nes negalima daryti prielaidos, kad prek? buvo vartojimo objektas S?jungos teritorijoje.

100. Teisingumo Teismas ne kart? nurod? patekimo ? valstybi? nari? rink? pavoj? (arba patekimo ? rink? prezumpcij?) kaip priežast? rasti muitin?s skolai d?l prievol?s nesilaikymo, siekdamas pažym?ti, kad šios skolos iš esm?s sukuria min?tos rinkos apsaugos mechanizm?(38). ?vairi? muit? proced?r? prievoli? ir reikalavim? nesilaikymas gali kelti pavoj?, kad prek?s pateks ? vidaus rink? ir nes?žiningai konkuruos su Bendrijos gamintojais, be to, sukels mokestini? pajam? praradimo gr?sm?.

101. Jei, kaip yra nagrin?jamu atveju, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas atmet? galimyb?, kad toks pavojus buvo ir kad prek?s pateko ? valstybi? nari? rink?, neb?t? lengva ?vertinti tikr?j? ekonomin? pad?t?, d?l kurios b?t? galima reikalauti netiesioginio mokes?io už vartojim?, kaip antai PVM, nepaisant to, kad skola muitinei, atsiradusi d?l reikalavim? nesilaikymo, buvo sumok?ta.

102. Tod?l si?lau Teisingumo Teismui ? pirm?j? klausim? atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 3 dal? reikia aiškinti taip, kad PVM yra mok?tinas, jei reeksporto metu d?l skolos muitinei pagal BMK 204 straipsn? prek?ms nebetaikomos šiame straipsnyje numatytos muitin?s proced?ros tokiomis aplinkyb?mis, kuriomis galima preziumuoti, kad prek?s pateko ? S?jungos rink?.

2. Antrasis prejudicinis klausimas

103. Pateikus pirma nurodytą atsakymą, likę prejudiciniai klausimai, kuriuos *Finanzgericht Hamburg* pateikė byloje C-226/14, netektę prasmės. Tačiau jei Teisingumo Teismas manytų kitaip, juos išnagrinėsiu subsidiariai.

104. Jei pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai, *Finanzgericht* nori žinoti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamo atveju pagal Šeštąją direktyvą pareigojama taikyti importo PVM ar, priešingai, valstybės narės šiuo klausimu turi tam tikrą diskreciją.

105. Tiek pagrindinės bylos šalys, tiek Graikijos vyriausybė ir Komisija sutinka, kad šis klausimas reikia atsakyti neigiamai tokiu atveju, jei Šeštosios direktyvos 7 straipsnyje suformuluota taisyklė yra išsami ir galutinė.

106. Mano nuomone, nėra kitos išeities, tik sutikti su tokiu požiūriu. Iš tiesų „prekių importo“, kaip PVM lemiančio veikio ir šio mokesčio apibrėžties pagal Šeštosios direktyvos 7 straipsnį, klausimai galutinai ir išsamiai sureguliuoti Šeštojoje direktyvoje ir Sąjungos teisėje turėtų būti aiškinami savarankiškai. Kita vertus, mokestinių prievolių atsiradimo srityje tarp valstybių narių yra skirtumai, o tai trukdo gyvendinti Šeštosios direktyvos tikslą. Kaip nurodo Komisija(39), šis tikslas – bendrosios rinkos, kurios savybės būtų panašios tikros vidaus rinkos savybės, sukurimas, kaip nurodyta Šeštosios direktyvos ketvirtojo konstatuojamojoje dalyje, kai, suderinus mokesčio bazę, „taikant Bendrijos tarifų apmokestinamiesiems sandoriams, visose valstybėse būtų gauti palyginami rezultatai“(40).

107. Taigi, jei taikant Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 3 dalį pagal BMK 204 straipsnį atsiradusi skola muitinei lemia apmokestinimą PVM, valstybės narės neturi diskrecijos nustatyti priešingai.

108. Todėl subsidiariai siūlau Teisingumo Teismui pateiktą antrąjį klausimą atsakyti taip, kad rinkdamos už prekių importą mokėtiną PVM valstybės narės neturi diskrecijos.

3. Trečiasis prejudicinis klausimas

109. Taip pat subsidiariai pateiksiu atsakymą trečiąjį *Finanzgericht Hamburg* iškeltą klausimą: ar tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kai taikomas PVM dėl skolos muitinei, kuri atsirado kartu taikant Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 3 dalies antrą pastraipą ir BMK 204 straipsnį, PVM skolininkas yra muitinės sandėlio operatorius, kuris muitinės sandėlyje priima prekę, net jei ir negali ja disponuoti ar panaudoti savo apmokestinamiems sandoriams, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą.

110. Visos šalys sutinka su prielaida, kad Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 4 dalis suteikia valstybėms narėms teisę nustatyti, kas yra PVM skolininkas importo sandorių atveju. Graikijos vyriausybė mano, jog niekur nenurodyta, kad vienintelis PVM skolininkas yra prekių importuotojas, todėl gali būti, kad asmuo, kuriam dėl BMK nustatytos prievolės nevykdymo tenka skola muitinei, yra ir PVM skolininkas.

111. *Eurogate* atmeta šį antrąjį galimybę, nes mano, kad jai prieštarauja tai, jog muitinės sandėlio operatorius, veikdamas tik kaip paslaugų tiekėjas, neturi teisės atskaityti mokėtiną PVM, priešingai nei muitinės sandėlio operatorius, kuris gali disponuoti prekėmis, o tai sukuria nepagrįstai skirtingą vertinimą.

112. Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 4 dalyje aiškiai nustatyta, kad importo PVM turi mokėti „asmuo ar asmenys, kuriuos valstybės narės, kuri importuojamos prekės, paskiria ar pripažįsta kaip privalančius mokėti pridėtinąs vertės mokestį“. Žinoma, jei *Eurogate* būtų paskirta arba pripažinta importuotoja pagal Vokietijos teisę (tai turi nustatyti nacionalinis teismas), ši bendrovė

negalėtų tikėtis teisės atskaityti mokėtino PVM, nes Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje nustatyta tik mokėtino PVM, susijusio su „[prekėmis ir paslaugomis, kurias] apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams“, atskaita.

113. Neseniai (2015 m. birželio 25 d.) Teisingumo Teismas pateikė savo poziciją panašiu ? š? klausimu ir pareiškė, kad PVM direktyvos 168 straipsnio e punktas, kuris atitinka Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį, „turi būti aiškinamas kaip nedraudžiantis nacionalinės teisės nuostatų, pagal kurias neleidžiama atskaityti importo PVM, kuriuo apmokestinamas vežėjas, kuris nėra nei nagrinėjamo prekės importuotojas, nei savininkas, o tik gabena prekes ir tvarko muitinės formalumus, ir tai yra dalis jo vykdomos krovinių gabenimo veiklos, kuri apmokestinama PVM“(41).

114. Iš 2015 m. birželio 25 d. Teisingumo Teismo sprendimo galima daryti dvi išvadas. Pirmoji – niekas nekliudo vadovaujantis valstybės narės (šiuo atveju – Vokietijos) teisės aktais laikyti vežėją subjektu, kuris privalo mokėti importo PVM. Antroji – neginėjama, kad tokiais atvejais importuotų prekės vežėjas neturi teisės atskaityti mokėtino PVM.

115. Taigi reikia pažymėti, kad šiomis aplinkybėmis valstybė narių diskrecijos prekės muitinės sandėlio operatorių laikyti importo PVM skolininku neriboja tai, kad paskirtas asmuo neturi teisės atskaityti mokėtino PVM.

B – *Byla C-228/14*

116. Byloje C-228/14 iškeltas prejudicinis klausimas susijęs su importo skolos muitinei atsiradimu pagal BMK 204 straipsnį. Tačiau tai yra ne muitinės sandėliavimo prievolės pažeidimas, o BMK 91–97 straipsniuose numatytos išorinio tranzito procedūros prievolės nevykdymas. Kita vertus, šioje byloje *ratione temporis* taikoma ne Šeštoji, o PVM direktyva.

117. *Finanzgericht Hamburg* nori visų pirma žinoti, ar su muitinės priežiūra reeksportuotų ne Bendrijos prekių, dėl kurių, nevykdžius BMK 204 straipsnyje numatytos prievolės, atsirado skola muitinei, atveju BMK 236 straipsnio 1 dalį, siejamą su PVM direktyva, reikia aiškinti taip, kad PVM nėra mokėtinas, jei reikalaujama, kad skolą muitinei sumokėtų asmuo, kuris neturėjo teisės disponuoti minėtomis prekėmis.

118. Sutinku su Komisija, kad ? š? klausimą galima atsakyti pritaikant dėl bylos C-226/14(42) pateiktus argumentus.

119. Iš tiesų, panašiai kaip minėtoje byloje, šiuo atveju nagrinėjamas reeksportuotų prekių, kurioms nebuvo nustota taikyti atidėto apmokestinimo procedūra (šioje byloje – išorės tranzito procedūra), atvejis. Tokiomis aplinkybėmis, remdamasis šios išvados 98–115 punktuose pateiktais argumentais, konstatuoju, kad importo fakto nebuvo, todėl importo PVM netapo mokėtinas.

120. Jei Teisingumo Teismas nepritartų tokiam aiškinimui, manau, kad tai, kas nurodyta dėl trečiojo klausimo byloje C-226/14(43), leistų teigti, kad importo PVM skolininkas gali būti vežėjas, neturintis ?galiojimų disponuoti prekėmis.

VI – Išvada

121. Remdamasis tuo, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui ? pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

Pagrindinis atsakymas:

1. Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 3 dalį ir PVM direktyvos 61 straipsnį reikia aiškinti taip, kad PVM yra mokėtinas, jei reeksporto metu dėl skolos muitinei pagal Bendrijos muitinės kodekso

204 straipsn? prek?ms nebetaikomos šiuose straipsniuose numatytos muitin?s proced?ros tokiomis aplinkyb?mis, kuriomis galima preziumuoti, kad prek?s pateko ? S?jungos rink?.

Subsidiarus atsakymas:

2. Rinkdamos PVM valstyb?s nar?s neturi diskrecijos tokiu atveju, kai pagal Bendrijos muitin?s kodekso 204 straipsn? atsiranda skola muitinei.

3. Jei pagrindin?se bylose nagrin?jama atvejais tur?t? b?ti apmokestinama PVM, muitin?s sand?lio operatorius arba vež?jas, remiantis nacionalin?s teis?s aktais, gali b?ti min?to mokes?io skolininkai net ir tuomet, kai jie n?ra ?galioji disponuoti prek?mis ir neturi teis?s atskaityti mok?tino PVM.

1 – Originalo kalba: ispan?.

2 – 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos muitin?s kodeks? (toliau – BMK) (OL L 302, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 2 sk., 4 t., p. 307), su pakeitimais, padarytais 2005 m. balandžio 13 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentu Nr. 648/2005 (OL L 117, p. 13).

3 – Byla C?480/12, EU:C:2014:329.

4 – 1977 m. geguž?s 17 d. Tarybos direktyva 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, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23), su pakeitimais, padarytais 2004 m. balandžio 26 d. Tarybos direktyva 2004/66/EB (OL L 168, p. 35).

5 – Byla C?480/12, EU:C:2014:329.

6 – Byla C?480/12, EU:C:2014:329.

7 – 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamentas, išd?stantis Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatan?io Bendrijos muitin?s kodeks?, ?gyvendinimo nuostatas (toliau – ?gyvendinimo reglamentas) (OL L 253, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 2 sk., 6 t., p. 3), iš dalies pakeistas 2006 m. kovo 8 d. Komisijos reglamentu (EEB) Nr. 402/2006 (OL L 70, p. 35).

8 – 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1).

9 – *BGBI*. 2005 I, p. 386.

10 – Byla C?28/11, EU:C:2012:533.

11 – Byla C?480/12, EU:C:2014:329.

12 – Byla C?480/12, EU:C:2014:329.

13 – Procesas, dav?s pradži? pirmajai bylai *Eurogate*, C?28/11, EU:C:2012:533.

14 – *Eurogate*, C?28/11, EU:C:2012:533, 35 punktas ir rezoliucin? dalis.

15 – Prašymas priimti prejudicin? sprendim? byloje C?226/14 [II. 3. b) (1) (b)].

16 – Išvada byloje *Eurogate* (C?28/11, EU:C:2012:131, 45 punktas).

- 17 – Vis dėlto generalinis advokatas N. Jääskinen pažymėjo, jog jam neatrodo, kad „Komisijos išskelti klausimai dėl minėto siejimo suderinamumo su Sąjungos teise pridėti vertę mokesčio srityje neatrodo nereikšmingi“ (ten pat).
- 18 – Byla C-480/12, EU:C:2014:329.
- 19 – Byla C-480/12, EU:C:2014:329.
- 20 – Byla C-480/12, EU:C:2014:329, rezoliucinės dalies 2 punktas.
- 21 – 2014 m. spalio 3 d. *Finanzgericht* Teisingumo Teismui pateikto dokumento 1 punkto antra pastraipa.
- 22 – Ten pat.
- 23 – C-480/12, EU:C:2014:84, 66 punktas.
- 24 – Sprendimas X, C-480/12, EU:C:2014:329, 54 punktas.
- 25 – C-480/12, EU:C:2014:329.
- 26 – Minėto sprendimo 54 dalies pažodinė formuluotė yra tokia: „Tačiau, jei dėl atsiradusios skolos muitinei aptariamai prekei jos reeksporto dieną šios procedūros jau nebuvo taikomos, ką [o tai] privalo patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, ši prekė turėtų būti laikoma „importo“, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 2 punktą, dalyku.“
- 27 – Jos rašytinė pastaba 76 punktas.
- 28 – Pagal BMK 202–205 straipsniuose apibūdžtus atvejus.
- 29 – BMK 79 straipsnio antra pastraipa.
- 30 – Byla C-28/11, EU:C:2012:533.
- 31 – 2014 m. spalio 3 d. *Finanzgericht* Teisingumo Teismui pateikto dokumento 2 punktas.
- 32 – Byla C-480/12, EU:C:2014:329, 54 punktas.
- 33 – Byla C-480/12, EU:C:2014:329.
- 34 – Byla C-480/12, EU:C:2014:329.
- 35 – Sprendimo *Harry Winston*, C-273/12, EU:C:2013:466, 41 punktas, kuriame minimas Sprendimo *Witzemann*, C-343/89, EU:C:1999:445, 18 punktas ir Sprendimo *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08, EU:C:2010:231, 90 ir 91 punktai.
- 36 – Šiuo klausimu žr. Sprendimo *Profitube*, C-165/11, EU:2012:692, 46 punktą.
- 37 – Sprendimo X, C-480/12, EU:C:2014:329, 31 punktas, kuriame minimas Sprendimo *Hamann International*, C-337/01, EU:C:2004:90, 28 punktas.
- 38 – Taip, pavyzdžiui, yra bylose *Harry Winston*, C-273/12, EU:C:2013:466, 31 punktas; *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08, EU:C:2010:231, 52 punktas.

39 – Rašytinių pastabų 72 punktas.

40 – Šeštosios direktyvos devinta konstatuojamoji dalis.

41 – Byla C-187/14, *DSV Road*, EU:C:2015:421, 51 punktas. Bendrovė *DSV*, veikianti transporto paslaugų ir logistikos sektoriuje, pradėjo taikyti dvi išorinio Bendrijos tranzito procedūras, kurias užbaigus iš jos buvo pareikalauta sumokėti muitus (pagal BMK 203 straipsnį ir subsidiariai pagal BMK 304 straipsnį) ir importo PVM, tačiau nebuvo suteikta teisė atskaityti pastarųjų mokestį.

42 – Jos rašytinių pastabų 89–95 punktai.

43 – Šios išvados 112–114 punktai.