

ENERĢLADVOKĀTA M. KAMPOSA SANĒSA BORDONAS [M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA]

SECINĀJUMI,

sniegti 2016. gada 12. janvārī (1)

Apvienotās lietas C-226/14 un C-228/14

Eurogate Distribution GmbH

pret

Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14)

un

DHL Hub Leipzig GmbH

pret

Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14)

(*Finanzgericht Hamburg* (Vācija) lūgumi sniegt prejudiciālu nolikumu)

Kopienas Muitas kodekss – Muitas noliktava – Vācijā tranzīta procedūra – Muitas parāda rašanās pienākuma neizpildes dēļ – Novēlota reģistrācija krājumu uzskaitē – Novēlota preču uzraudzība kompetentajai muitas iestādei – Sestā direktīva – PVN direktīva – PVN iekasgājuma – Saikne starp muitas parādu un PVN parādu

1. Situācijā, kad nav izpildīti formāli pienākumi attiecībā uz precī, kurai tiek piemērota ievērmīgas nodokļa atlikšanas procedūra, kāda Vācijas tiesa jautā Tiesai, vai ir jāmaksā ne tikai muitas parāds, kas šā iemesla dēļ rodas saskaņā ar Kopienas Muitas kodeksa (2) 204. pantu, bet arī pievienotās vērtības nodoklis (PVN). Ja tas tā būtu, jautājums ir par to, vai par PVN maksāšanu atbildīga ir tā pati persona, kas nav ievērojusi muitas formalitātes, pat ja tā ir noliktavas turētājs, kuram nebija tiesību rīkoties ar šīm precēm.
2. Šīs lietas Tiesai dod iespēju precizēt judikatūru, kas izriet no tās sprieduma X (3), kurā tās interpretējusi Sestās direktīvas (4) 7. pantu, nospriežot, ka PVN ir jāmaksā gadījumā, ja preces ir izņemtas no šajā pantā paredzētajām muitas procedūrām, pat ja muitas parāds ir radies, pamatojoties tikai uz KMK 204. pantu.
3. Sniedzot atbildi uz abās lietās uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem, ir iespējamas divas pieejas. Pirmā pieeja būtu viengrīdīga burtiski atkarībā no tā, ko Tiesa jau nospriedusi spriedumā X (5), to sēkšķ neniansējot. Turpretī otrā būtu tāda, ka šīs nianses izvirzīto problēmu analīzē tiktu iztīrītas nevis formāli, bet gan ievērojot PVN funkciju un apstākli, ka tas pāc sava rakstura ir

nodoklis, kuram piemērt vienotas iezīmes un kurš tiek iekasēts par vārtības pievienošanu katrā preču ražošanas vai izplatīšanas un pakalpojumu sniegšanas posmā.

4. Rūpīgi iepazīstoties ar 2014. gada 15. maija spriedumu, man ir jāatzīst, ka PVN vienlaicīgums ar konkrētu pienākumu neizpildes dēļ radušos muitas parādu patiesībā nav tik automātisks, kā to varētu izsecināt no sprieduma X (6) rezolutīvās daļas formulējuma, gluži pretēji, gan no tā pamatojuma, gan it īpaši, ņemot vērā pašu PVN būtību, var secināt, ka nav iemesla, lai muitas parāda rašanās nenovērstami izraisītu importam piemērojamā PVN iekasējamības gadījumu.

I – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības

1) Kopienas Muitas kodekss

5. KMK 4. pantā ir noteikts:

“Šajā Kodeksa termiņiem ir šāda nozīme:

[..]

7) “Kopienas preces” nozīmē preces, kas ir:

– pilnībā iegūts Kopienas muitas teritorijā saskaņā ar 23. pantā minētajiem nosacījumiem un neietverot preces, kas ievestas no valstīm vai teritorijām, kas nav Kopienas muitas teritorijas daļa. Neuzskata, ka precēm, kas iegūtas no precēm, kuras atrodas neuzlikšanas režīmā, ir Kopienas statuss īpašas saimnieciskās nozīmības gadījumos, ko nosaka saskaņā ar komitejas procedūru;

– ievestas no valstīm vai teritorijām, kas neveido Kopienas muitas teritoriju, un ir laistas brīvā apgrozībā;

– iegūtas vai saražotas Kopienas muitas teritorijā vai nu tikai no precēm, kas minētas otrajā ievilkumā, vai no precēm, kas minētas pirmajā un otrajā ievilkumā;

[..].”

6. Atbilstoši KMK 37. pantam:

“1. Preces, kas ievestas Kopienas muitas teritorijā, no to ieviešanas brīža atrodas muitas uzraudzībā. Tās var pakārtot muitas kontrolei saskaņā ar spēkā esošajiem noteikumiem.

2. Tām ir jāpaliek šādā uzraudzībā tik ilgi, cik vajadzīgs, lai noteiktu to statusu muitā, ja tas vajadzīgs, un, neskarot 82. panta 1. punktu, rūpiskopienas preču gadījumā – līdz to muitas statuss tiek nomainīts, tās nonāk brīvā zonā vai brīvā noliktavā vai tās ir atkal izvestas vai iznīcinātas saskaņā ar 182. pantu.”

7. Saskaņā ar KMK 50. pantu “līdz nodošanai muižošanas vai izmantošanas režīmā muitai uzrādītās preces pēc šādas uzrādīšanas ir pagaidu glabāšanā esošu preču statusā. Šādas preces turpmāk apzīmētas kā “preces pagaidu glabāšanā”.

8. Saskaņā ar KMK 79. pantu:

“Pre?u laišana br?v? apgroz?b? dod ?rpuskopienas prec?m Kopienas pre?u statusu.

[..]”

9. Saska?? ar KMK 89. panta 1. punktu “neuzlikšanas proced?ra ar saimniecisku noz?mi tiek sl?gta, ja jaun? pre?u mui?ošanas vai izmantošanas re?m? nodod vai nu preces, kas nodotas ?ai proced?rai, vai kompens?jo?us produktus vai p?rst?des produktus, kuri tai nodoti”.

10. KMK 91. pant? ir noteikts:

“1. ?r?j? tranz?ta proced?ra at?auj Kopienas muitas teritorij? p?rvietot no viena punkta uz otru:

a) ?rpuskopienas preces, neattiecinot uz t?m ievad muitas nodok?us un citus maks?jumus vai tirdzniec?bas politikas pas?kumus;

[..]

2. 1. punkt? min?to p?rvieto?anu ir j?veic:

a) saska?? ar Kopienas ?r?j? tranz?ta proced?ru vai,

[..].”

11. KMK 92. pant? ir noteikts:

“1. ?r?j? tranz?ta proced?ra beidzas un tranz?ta dokumentu tur?t?ja pien?kumi ir izpild?ti, kad preces, uz kur?m proced?ra attiecas, un vajadz?gie dokumenti ir uzr?d?ti galam?r?a muitas iest?d? saska?? ar attiec?g?s proced?ras noteikumiem.

2. Muitas dienesti izbeidz proced?ru, ja [tie], pamatojoties uz nos?t?t?ja muitas iest?d? un galam?r?a muitas iest?d? pieejamo datu sal?dzin?jumu, var konstat?t, ka proced?ra ir beigusies pareizi.”

12. Atbilsto?i KMK 96. pantam:

“1. Kopienas ?r?j? tranz?ta proced?ras izmantot?js ir galvenais atbild?gais. Vi?š ir atbild?gs:

a) par pre?u neskartu nog?d??anu galam?r?a muitas iest?d? noliktaj? termi??, pien?c?gi izpildot muitas dienestu noteiktos identifik?cijas nodrošin?šanas pas?kumus;

b) par Kopienas tranz?ta proced?ras noteikumu iev?ro?anu.

2. Neatkar?gi no 1. punkt? min?tajiem galven? atbild?g? pien?kumiem pre?u p?rvad?t?jam vai sa??m?jam, kur? pie?em preces un zina, ka preces tiek p?rvietotas Kopienas tranz?t?, t?pat ir pien?kums preces neskartas nog?d?t sa??m?ja muitas iest?d? noliktaj? termi??, pien?c?gi izpildot muitas dienestu noteiktos identifik?cijas nodrošin?šanas pas?kumus.”

13. Saska?? ar KMK 98. panta 1. punktu “proced?ra glab?šanai muitas noliktav? ?auj muitas noliktav?s glab?t: a) ?rpuskopienas preces, nepiem?rojot t?m ievad muitas nodok?us un citus maks?jumus vai tirdzniec?bas politikas pas?kumus [..]”.

14. Saskaņā ar KMK 105. pantu "muitas dienestu norīkotā persona šo dienestu noteiktā veidā veic visu muitas noliktavas procedūru nodoto prešu krājumu uzskaiti. Krājumu uzskaitē nav vajadzīga, ja muitas dienesti apsaimnieko publisko noliktavu. [..]"

15. KMK 204. pants ir norādīts:

"1. Ievedmuitas parāds rodas:

a) neizpildot kādu no pienākumiem, ko uzliek ievedmuitas nodoklim pakāujamo prešu pagaidu glabāšana vai tās muitas procedūras izmantošana, kurā tās nodotas, vai

b) neievērojot kādu nosacījumu prešu nodošanai šajā muitas procedūrā, vai pazeminātas ievedmuitas nodokļa likmes vai nulles likmes piemērošanai precēm sakarā ar to galapatēriņu,

gadījumos, kas nav minēti 203. pantā, ja vien netiek konstatēts, ka neizpildīšana nav būtiski iespaidojusi attiecīgās pagaidu glabāšanas vai muitas procedūras pareizu norisi.

2. Muitas parāds rodas vai nu brīdī, kad pienākums, kura neizpildīšana rada muitas parādu, netiek vairs pildīts, vai brīdī, kad preces tiek nodotas attiecīgajā muitas procedūrā, ja pēc tam tiek konstatēts, ka faktiski nav bijis izpildīts kāds nosacījums, kas regulā prešu nodošanu attiecīgajā procedūrā ar pazeminātas ievedmuitas nodokļa likmes vai nulles likmes piemērošanu sakarā ar prešu galapatēriņu.

3. Parādnieks ir persona, kam atkarībā no apstākļiem vai nu jāpilda pienākumi, ko uzliek ievedmuitas nodoklim pakāujamo prešu pagaidu glabāšana vai tās muitas procedūras izmantošana, kurā tās nodotas, vai arī jāievēro nosacījumi prešu nodošanai šajā procedūrā."

2) Regula (EEK) Nr. 2454/93 (7)

16. Ķenošanas regulas 356. pants ir noteikts:

"1. Nosūtītāja iestādē nosaka termiņu, kādā precēm jānonāk galamērķa iestādē, ņemot vērā maršrutu, visus spēkā esošos transporta vai citus likumus un, ja vajadzīgs, principā [galvenā atbildīgā] paziņotos datus.

[..]"

17. Ķenošanas regulas 512. panta 3. punkts ir noteikts, ka "pārvešana uz izvešanas muitas iestādi ar nolūku izvest atpakaļ var notikt saskaņā ar procedūru. Šādā gadījumā procedūra netiek slēgta, iekams atpakaļizvešanai deklarētās preces vai produkti nav faktiski pametuši Kopienas muitas teritoriju".

18. Saskaņā ar Ķenošanas regulas 529. panta 1. punktu "inventāra uzskaitē vienmēr jāatspoguļo tērība prešu inventārs, kas jāprojē pakauts muitas noliktavas procedūrai. Muitas dienesta noteiktā laikā noliktavas saimnieks/pārzinis iesniedz uzraudzības iestādei šo inventāra sarakstu".

19. Saskaņā ar minētās regulas 530. panta 3. punktu "prešu ņemšana [ierakstus] uzskaitē sakarā ar procedūras noslēgumu notiek [izdara], vēlākais, tad, kad preces atstāj muitas noliktavu vai turētāja glabātavu".

20. Atbilstoši minētās regulas 860. pantam "muitas dienesti uzskata, ka ir radies [KMK] 204. panta 1. punkta minētais muitas parāds, ja vien persona, kura būtu parādnieks, nepierāda, ka ir

izpildīti 859. pantā uzskaitītie nosacījumi”.

21. Stenošanas regulas 866. pantā ir norādīts, ka, “neskarot noteikumus par attiecīgām precēm piemērojamiem aizliegumiem vai ierobežojumiem, ja saistībā ar ievēšanu muitas parāds ir radies atbilstīgi Kodeksa 202., 203., 204. vai 205. pantam un ja ir atmaksāta [samaksāta] ievedmuita, tad šīs preces uzskata par Kopienas precēm un par tām neprasa uzrādīt deklarāciju par laišanu brīvā apgrozībā”.

3) Sestā direktīva

22. Sestās direktīvas 2. pantā bija noteikts, ka “pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā [...] 2. Par prešu ievēšanu.”

23. Saskaņā ar Sestās direktīvas 7. pantu:

“1. “Prešu imports” nozīmē:

a) tādu prešu ievēšanu Kopienā, kas neatbilst [EKL 23. un 24.] pantā izklāstītajiem nosacījumiem, vai tādu prešu ievēšanu, uz kurām attiecas [EOTK līgums] un kuras nav brīvā apgrozībā;

b) tādu prešu ievēšanu Kopienā no trešās teritorijas, uz kurām neattiecas a) apakšpunkts.

2. Prešu importēšanas vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā preces atrodas, kad tās ievēd Kopienā.

3. Neatkarīgi no 2. punkta, ja, ievēdot Kopienā preces, kas minētas 1. punkta a) apakšpunktā, uz tām attiecas kāds [kāda] no 16. panta 1. punkta B daļas a), b), c) un d) apakšpunktā minētajiem režīmiem [minētajām procedūrām], pagaidu importa režīms [procedūra] ar pilnīgu atbrīvojumu no ieved muitas nodokļa vai tās tranzīta režīms [procedūra], šādu prešu importa vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā uz tām beidz attiekties šie režīmi [šīs procedūras].

Tāpat, ja uz precēm, kas minētas 1. punkta b) apakšpunktā, ievēdot Kopienā, attiecas kāda no procedūrām, kas minētas 33.a panta 1. punkta b) vai c) apakšpunktā, importēšanas vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā šo procedūru beidz piemērot.”

24. Saskaņā ar Sestās direktīvas 10. panta 3. punktu “nodokļus var uzlikt un sākt iekasēt, ja preces importē. Ja, ievēdot Kopienā, uz precēm attiecas viens no pasākumiem [viena no procedūrām], kas minēts [a] 7. panta 3. punktā, darbība, par kuru jāmaksā nodokļi, notiek un nodokļus var sākt iekasēt tikai tad, ja uz precēm vairs neattiecas šie pasākumi [šīs procedūras]. [...]”

25. Sestās direktīvas 17. pantā bija noteikts:

“1. Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kāst iekasjams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļu maksātājs izmanto darījumiem, kuriem uzliek nodokļus, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) [PVN], kas ir jāmaksā vai ir samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, ko viņam piegādājis [vai sniedzis] vai piegādājis [vai sniegs] cits nodokļu maksātājs, kuram ir jāmaksā nodokļi valsts teritorijā;

b) [PVN], kas maksājams vai samaksāts par ievestām precēm;

[..].”

26. Saskaņā ar Sestās direktīvas 21. panta 4. punktā noteikto, “ievedot preces, [PVN] ir jāmaksā personai vai personām, ko dalībvalsts, kurā preces ir ievestas, iecēlusi vai atzinusi par atbildīgām”.

4) PVN direktīva (8)

27. PVN direktīvas 2. panta 1. punktā ir noteikts, ka “PVN uzliek šādiem darījumiem: [...] d) preču importam”.

28. Saskaņā ar PVN direktīvas 9. panta 1. punktu “nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta [...]”.

29. PVN direktīvas 30. pants ir formulēts šādi:

“Preču imports” ir tādā preču ieviešana Kopienā, kas neatrodas brīvā apgrozībā Līguma 24. panta nozīmē.

Papildus pirmajā daļā minētajam darījumam tādā brīvā apgrozībā laistu preču importu, ko ieved Kopienā no kādas trešās teritorijas, kas ir Kopienas muitas teritorijas daļa, uzskata par preču importu.”

30. Atbilstoši PVN direktīvas 60. pantam “preču importa vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā preces atrodas, kad tās tiek ievestas Kopienā”.

31. PVN direktīvas 61. pants ir noteikts:

“Atkāpjoties no 60. panta, ja uz precēm, kuras importē Kopienā un kuras nav brīvā apgrozībā, attiecas kāds [kāda] no 156. panta minētajiem režīmiem [minētajām procedūrām] vai gadījumiem, vai arī pagaidu importa režīms [procedūra] ar pilnīgu atbrīvošanu no importa nodevas [ievedmuitas nodokļa] vai tādējādi tranzīta pasākums [procedūra], tad šādu preču importa vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā uz tām beidz attiekties šie režīmi [šīs procedūras] vai gadījumi.

Tāpat, ja uz precēm, kuras importē Kopienā un kuras ir laistas brīvā apgrozībā, attiecas kāds [kāda] no 276. un 277. panta minētajiem režīmiem [minētajām procedūrām] vai gadījumiem, šādu preču importa vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā uz tām beidz attiekties šie režīmi [šīs procedūras] vai gadījumi.”

32. Saskaņā ar PVN direktīvas 70. pantu “nodokļa iekasājams gadījums iestājas, un nodoklis kļūst iekasājams tad, kad preces faktiski tiek importētas”.

33. Saskaņā ar PVN direktīvas 71. panta 1. punktu, “ja, ievedot tās Kopienā, precēm piemēro vai nu kādu no 156., 276. un 277. panta minētajiem režīmiem [minētajām procedūrām] vai apstākļiem, vai arī pagaidu importa režīmu [procedūru] ar pilnīgu atbrīvošanu no importa nodevas [ievedmuitas nodokļa] vai tādējādi tranzīta pasākumu [procedūru], tad nodokļa iekasājams gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasājams vienīgi tad, kad uz precēm vairs neattiecas šie pasākumi [šīs procedūras] vai apstākļi. [...]”

34. PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir noteikts, ka “dalībvalstis atbrīvo no

nodokļa [..] to preču importu, kas nosūtīts vai transportēts no trešās teritorijas vai trešās valsts uz dalībvalsti, kura nav nosūtīšanas vai transportēšanas galamērķa dalībvalsts, ja saskaņā ar 138. pantu šādu preču piegāde, ko veic importētājs, kurš saskaņā ar 201. pantu noteikts vai atzīts par atbildīgu par PVN nomaksu, ir atbrīvota no nodokļa”.

35. Saskaņā ar PVN direktīvas 167. pantu “atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams”.

36. PVN direktīvas 168. pants ir paredzēts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecas uz dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..]

e) PVN, kas maksājams vai samaksāts par preču importu attiecīgajā dalībvalstī.”

37. Saskaņā ar PVN direktīvas 178. pantu, “lai izmantotu atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi: [..] e) 168. panta e) punktā paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz preču importu – jā saglabā importa dokuments, kas nodokļa maksātāju norāda kā preču saņēmēju vai importētāju un norāda vai ļauj aprēķināt maksājamo PVN summu [..]”.

38. Saskaņā ar PVN direktīvas 201. pantu, “importējot preces, par PVN maksā persona vai personas, kuras importa dalībvalsts norādījusi vai atzinusi par atbildīgām”.

B – Valsts tiesības

39. Likuma par apgrozījuma nodokli (*Umsatzsteuergesetz*, turpmāk tekstā – “UStG”) šo lietu faktiskajiem apstākļiem piemērojamās redakcijas (9) 1. pants ir noteikts:

“(1) PVN uzliek šādiem darījumiem:

1. piegādi un citiem pakalpojumiem, kurus uzņēmums Vācijā sava uzņēmuma ietvaros sniedz par atlīdzību;

[..]

4. preču ieviešanai Vācijā [..] (apgrozījuma nodoklis importam);

[..].”

40. Saskaņā ar UStG 15. panta 1. punktu:

“Uzņēmums var atskaitīt šādas priekšnodokļa summas:

1. saskaņā ar likumu nodokli, kas maksājams par preču piegādi un citiem pakalpojumiem, ko tā uzņēmumam eksportējis cits uzņēmums;

2. apgrozījuma nodokli to preču importam, kas ievestas viņa uzņēmumam saskaņā ar 1. panta 1. punkta 4. apakšpunktu;

[..].”

41. UStG 21. pant? ir paredz?ts:

“(1) Importam piem?rojamais apgroz?juma nodoklis ir pat?ri?a nodoklis Visp?r?g? nodok?u kodeksa (*Abgabenordnung*) izpratn?.

(2) Muitas noteikumus p?c analo?ijas attiecina uz importam piem?rojamo apgroz?juma nodokli; iz?emot noteikumus par iekš?j?s apstr?des proced?r?m atmaksas sist?m? un par standarta apmai?as sist?mu.

[..]”

II – Fakti un prejudici?lie jaut?jumi

A – *Lieta C?226/14*

42. No iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka pras?t?ja pamatliet? *Eurogate Distribution GmbH* (turpm?k tekst? – “*Eurogate*”) sav? muitas noliktav? glab?ja savu klientu tranz?t? esoš?s preces un sagatavoja t?s nos?t?šanai uz daž?d?m Austrumeiropas valst?m. To vid?jais glab?šanas ilgums bija vair?k nek? sešas ned??as. V?l?k preces no *Eurogate* noliktavas izveda attiec?gaj?s galam?r?a valst?s re?istr?ti transporta uz??mumi.

43. Muitas p?rbaud? attiec?b? uz laikposmu no 2006. gada 1. j?lija l?dz 31. decembrim tika konstat?ts, ka muitas ties?bu aktos noteiktaj? kr?jumu uzskait? š? izvešana no muitas noliktavas dažk?rt tika re?istr?ta v?l?k (l?dz pat 126 dien?m p?c to izvešanas dienas).

44. *Hauptzollamt Hamburg-Stadt* [Hamburgas pils?tas Galven? muitas p?rvalde], izdodot 2008. gada 1. j?lij? pazi?ojumu par ievadmuitas nodokli, noteica gan ievadmuitas nodok?a, gan importam piem?rojam? PVN summu. Par šo pazi?ojumu par nodokli *Eurogate* iesniedza administrat?vu s?dz?bu, kas tika noraid?ta. Sa??musi noraidošu l?mumu, t? c?la pras?bu *Finanzgericht Hamburg* [Hamburgas Finanšu ties?].

45. Jaut?jum? par muitas par?du *Finanzgericht Hamburg* Tiesai jau bija l?gusi sniegt prejudici?lu nol?mumu, kas tika pasludin?ts spriedum? *Eurogate* (10). Min?t? sprieduma 35. punkt? Tiesa nosprieda, ka “[KMK] 204. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka ?rpuskopienas pre?u gad?jum?, t?d?? ka nav ticis izpild?ts pien?kums re?istr?t pre?u izvešanu no muitas noliktavas šim nol?kam paredz?taj? kr?jumu uzskait?, v?l?kais, š?s izvešanas br?d?, rodas muitas par?ds attiec?b? uz min?taj?m prec?m, pat ja š?s pašas preces tikušas reeksport?tas”.

46. Tagad šo pazi?ojumu par nodokli *Eurogate* turpina apstr?d?t da??, kas attiecas uz importam piem?rojamo PVN, un l?dz atcelt š? nodok?a maks?jumu.

47. Šajos apst?k?os *Finanzgericht Hamburg* uzdod Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai importam piem?rojam? apgroz?juma nodok?a iekas?šana par prec?m, kuras k? ?rpuskopienas preces ir tikušas reeksport?tas un par kur?m pien?kuma neizpildes d?? – šaj? gad?jum? netika savlaic?gi izpild?ts pien?kums pre?u izvešanu no muitas noliktavas fiks?t tam paredz?taj? kr?jumu uzskait? ne v?l?k k? to izvešanas br?d? – atbilstoši [KMK] 204. pantam ir radies muitas par?ds, nav sader?ga ar Direkt?vas 77/388/EEK norm?m?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša:

Vai tādās gadījumos Direktīvas 77/388/EEK normas prasa iekasēt importam piemērojamo apgrozījuma nodokli par precēm vai tomēr šajās ziņās dalībvalstīm ir rīcības brīvība?

un

3) Vai muitas noliktavas turētājs, kurš savas muitas noliktavā uz pakalpojumu līguma pamata uzglabā preces no trešās valsts, taču nevar ar tām rīkoties, ir importam piemērojams PVN, kas radies viņa pienākuma neizpildes dēļ atbilstoši Direktīvas 77/388/EEK 10. panta 3. punkta otrajai daļai, to aplūkojot kopā ar [KMK] 204. panta 1. punktu, parādnieks, pat ja preces netiek izmantotas viņa ar nodokli apliekamiem darījumiem Direktīvas 77/388/EEK 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratnē?”

B – *Lieta C-228/14*

48. 2011. gada 5. janvārī tika uzskata rījā tranzīta procedūra T 1 attiecībā uz precēm, kas noteiktaj termiņā (līdz 2011. gada 12. janvārim) bija jāizved uz Makao [Macao], izmantojot Hannoveres lidostas vai Leipcigas lidostas muitas iestādi. *DHL Hub Leipzig GmbH* (turpmāk tekstā – “DHL”) bija pārvadātājs KMK 96. panta 2. punkta izpratnē un pirms preču izvešanas uz Makao tās neuzrādīja Leipcigas lidostas muitas iestādi.

49. Muitas procedūra nevarēja tikt pabeigta saskaņā ar stenošanas regulas 366. panta 2. punktu, jo nebija iesniegti vajadzīgie dokumenti.

50. 2011. gada 8. augustā *Hauptzollamt Braunschweig* [Braunšveigas Galvenās muitas pārvalde] nosūtīja DHL paziņojumu par importam piemērojamo PVN saskaņā ar KMK 204. panta 1. punkta a) apakšpunktu. Proti, maksājamā PVN summa tika aprēķināta EUR 6 002,01 apmērā. 2012. gada 29. februārī DHL saskaņā ar KMK 236. pantu lūdza atmaksāt importam piemēroto PVN, kas tika samaksāts atbilstoši šim paziņojumam par nodokli.

51. *Hauptzollamt Braunschweig* ar 2012. gada 28. marta lēmumu atmaksāšanas pieteikumu noraidīja. Tā kā administratīvā prasība tika noraidīta, DHL cēla prasību *Finanzgericht Hamburg*, lūdzot atzīt *Hauptzollamt* lēmumu par spēkā neesošu un atmaksāt importam piemēroto PVN.

52. Šajos apstākļos *Finanzgericht Hamburg* uzdod šādu jautājumu:

“Vai PVN par ievestām precēm, kas kā rūpnieciskiem preces muitas uzraudzībā tika reeksportētas, bet attiecībā uz kurām bija radies muitas parāds par [KMK] 204. punktu noteiktā pienākuma neizpildi – šajā gadījumā rījā tranzīta procedūra netika pabeigta noteiktaj termiņā, uzrēdot kompetentajās muitas iestādēs preces pirms to izvešanas uz trešo valsti, – nav uzskatāms par iekasājamo saskaņā ar likumu atbilstoši [KMK] 236. panta 1. punktam, to skatot kopsakarā ar Direktīvas 2006/112/EK normām, katrā ziņā tad, ja par parādnieku tiek uzskatīta persona, kurai bija pienākums izpildīt minēto pienākumu, bet kurai nebija tiesību rīkoties ar precēm?”

III – **Tiesvedība Tiesās**

53. Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu lietā C-226/14 Tiesās tika reģistrēts 2014. gada 8. maijā, savukārt līgums lietā C-226/14 tika reģistrēts 2014. gada 12. maijā.

54. Ar Tiesas priekšsēdētāja 2014. gada 14. oktobra rīkojumu abas lietas tika apvienotas rakstveida un mutvārdu procesam, kā arī izspriešanai vienā spriedumā.

55. Rakstveida proces? piedal?j?s *Hauptzollamt Hamburg-Stadt*, *Hauptzollamt Braunschweig*, *Eurogate*, Grie?ijas vald?ba un Komisija.

56. 2014. gada 5. j?nij? *Finanzgericht Hamburg* tika l?gts apstiprin?t, vai, ?emot v?r? Tiesas spriedumu X (11), t? uztur?ja savus l?gumus sniegt prejudici?lu nol?mumu. 2014. gada 3. oktobr? re?istr?taj? v?stul? iesniedz?jtiesa apliecin?ja savu nodomu uztur?t uzdotos jaut?jumus. Proti, t? l?dza Tiesai, lai, atbildot uz pirmo jaut?jumu, t? "paskaidro, vai ikreiz, kad saska?? ar [KMK] 204. pantu ir radies muitas par?ds, un neatkar?gi no t?, vai prec?m ir piem?rojama Sest?s direkt?vas 16. panta 1. punkta B da?as b) apak?punkt? paredz?t? atlikšanas proced?ra vai ?r?j? tranz?ta proced?ra, saska?? ar Direkt?vas 77/388/EEK norm?m ar? ir j?maks? [PVN] vai ar? vai ar [PVN] nav aplikamas ievest?s preces, kur?m k? ?rpuskopienas prec?m bija piem?rojama muitas noliktavas proced?ra un kuras v?l?k p?c attiec?g?s muitas deklar?cijas tika reeksport?tas, bet attiec?b? uz kur?m saska?? ar [KMK] 204. panta 1. punktu pa to laiku bija radies muitas par?ds (kas tom?r tika konstat?ts tikai p?c reeksport?šanas), jo pien?kumu re?istr?t kr?jumu uzskait? ne v?l?k k? l?dz br?dim, kad notiek pre?u izvešana no muitas noliktavas, attiec?gais noliktavas tur?t?js bija izpild?jis ar vair?ku dienu nokav?šanas".

57. 2015. gada 1. oktobra r?kojum? Tiesa uzaicin?ja puses tiesas s?d? apsv?rumus sniegt galvenok?rt par liet? C?226/14 uzdotajiem otro un trešo un vien?go liet? C?228/14 uzdoto jaut?jumu. Puses tika aicin?tas ar? paust nost?ju par to, vai importam piem?rojamo PVN var uzskat?t par samaks?tu pre?u atk?rtotas izvešanas br?d?.

58. 2015. gada 11. novembr? r?kotaj? tiesas s?d? piedal?j?s *Hauptzollamt Hamburg-Stadt*, *Hauptzollamt Braunschweig*, *Eurogate* un Komisija.

IV – Argumenti

59. Saist?b? ar pirmo liet? C?226/14 uzdoto jaut?jumu *Eurogate* uzskata, ka importam piem?rojam? PVN iekas?šana ir pretrun? Sestajai direkt?vai tad, ja muitas par?ds ir radies saska?? ar KMK 204. panta 1. punkta a) apak?punktu, jo šaj? gad?jum? nenotiek ievešana Sest?s direkt?vas izpratn?.

60. Saist?b? ar šaj? paš? liet? C?226/14 uzdotajiem otro un trešo jaut?jumu *Eurogate* apgalvo, ka dal?bvalst?m nav r?c?bas br?v?bas, lai defin?tu "importa" j?dzienu Sest?s direkt?vas izpratn?. T?s ieskat?, t?m ir zin?ma br?v?ba, lai noteiktu, kas saska?? ar Sest?s direkt?vas 21. pantu ir PVN par?dnieks, ?emot v?r?, ka šaj? zi?? ir iesp?jamas divas alternat?vas interpret?cijas: proti, a) par "import?t?ju" uzskat?t personu, kas iaved ?rpuskopienas preces, proti, t?s deklar? muit? vai izdara muitas p?rk?pumu, vai b) par "import?t?ju" uzskat?t tikai to personu, kura pre?u ievēšanas br?d? ar t?m var r?koties k? to ?pa?nieks. Pirmaj? gad?jum? import?t?jam esot j?b?t ties?b?m atskait?t samaks?to PVN, kas gan *Eurogate* gad?jum? t? nenotika. Š?s sabiedr?bas ieskat?, tas skaidri par?dot piem?roto valsts ties?bu nesader?bu ar Savien?bas ties?bu norm?m.

61. Saist?b? ar liet? C?228/14 uzdoto jaut?jumu *Eurogate* apgalvo, ka nav pien?kuma maks?t PVN, ja ?rpuskopienas preces saska?? ar tranz?ta proced?ru tika atk?rtoti izvestas muitas uzraudz?b?, k? tas notika šaj? gad?jum?. *Eurogate* uzskata, ka t?s argumenti jaut?jum? par "import?t?ja" j?dzienu Sest?s direkt?vas izpratn? ir vienl?dz attiecin?mi uz PVN direkt?vu.

62. Gan *Hauptzollamt Hamburg-Stadt*, gan *Hauptzollamt Braunschweig* apgalvo, ka muitas pien?kumu neizpildes d?? rodas ne tikai muitas par?ds, bet ar? pien?kums samaks?t PVN. Pien?kuma re?istr?t kr?jumu uzskait? preces, kur?m ir piem?rojama muitas noliktavas proced?ra, neizpilde, to ieskat?, ir piel?dzin?ma iz?emšanai no muitas uzraudz?bas. Abos gad?jumos muitas dienestiem ir liegta iesp?ja kontrol?t pre?u apriti un t?d?j?di nodrošin?t, ka tiek iev?roti

nosacījumi, kas ir saistīti ar eksporta kompensācijas avansa norīcinu sistēmu.

63. *Hauptzollamt Hamburg-Stadt* uzskata, ka gluži tāpat kā pienākums maksāt muitas nodokļus izriet no tā, ka netiek izpildīti nepieciešamie nosacījumi, lai izmantotu muitas noliktavas procedūras sniegtās priekšrocības (kas tādējādi pamato muitas nodokļu uzlikšanu), tāpat arī uz priekšrocībām saistībā ar PVN nav pretendējams, ja nav izpildīts ar muitas noliktavas procedūru uzliktais pienākums, un tādējādi muitas iestādēm liegts veikt uzraudzību.

64. Saistībā ar pirmo lietā C-226/14 uzdoto jautājumu Grieķijas valdība apgalvo, ka, Savienības tiesību normas par PVN un par muitas procedūru interpretējot kopīgi, redzams, ka prasība samaksāt PVN tādā gadījumā kļūst aplūkots atbilst Sestajai direktīvai.

65. Saistībā ar otro jautājumu Grieķijas valdība uzskata, ka obligāti jāpiemēro PVN direktīvas normas par preču ieviešanu un importam piemērojamā nodokļa iekasējamās gadījumā. Pārņēmumi krājumu uzskaitē muitas parādu rada automātiski, proti, bez vajadzības iestādēm veikt kādu vērējumu, ņemot vērā katra gadījuma pašos apstākļus. Tādēļ muitas parāda rašanās saskaņā ar nosacījumiem, kas radušies pamatlietā, ietver arī nodokļa iekasējamās gadījumā, un PVN ir jāmaksā nodokļa un pienākuma izpildes parādniekam (noliktavas turētājam).

66. Saistībā ar trešo jautājumu Grieķijas valdība apgalvo, ka dalībvalstīm ir jānosaka importam piemērojamā nodokļa parādniēks un, tās ieskatā, par nodokļa parādniēku ir uzskatāms ne tikai preču importētājs, bet arī persona, kurai ir jāmaksā muitas parāds, kas radies saskaņā ar KMK.

67. Saistībā ar jautājumu lietā C-228/14 Grieķijas valdība apgalvo, ka vispirms ir jānosaka, vai tik neizpilde nav preču izņemšana no muitas uzraudzības atbildīgās personas pieauts nolaidības vai krāpšanas dēļ un vai attiecīgās formalitātes ir tikušas nokārtotas *a posteriori*. Tā kā no lietas apstākļiem izriet, ka stenošanas regulas 859. panta 2. punkta a) un c) apakšpunktā paredzētie nosacījumi nav izpildīti, Grieķijas valdībasprāt, ir jāpārbauda, vai galamērķa iestāde var apliecināt, ka šo preču nodošana tika veikta, pabeidzot tranzīta procedūru. Tāpēc, ņemot vērā, pirmkārt, PVN direktīvas normas par nodokļa iekasējamās gadījumā un, otrkārt, Tiesas spriedumu lietā X (12), rodoties muitas parādam saskaņā ar KMK 204. pantu, iekasējams kā?st ar PVN, kas ir jāmaksā tādējādi. PVN parādniēki ir personas, kurām bija jāpilda muitas tranzīta procedūras pienākumi, proti, galvenais atbildīgais šā?j? tranzīta procedūrā (KMK 96. panta 1. punkts) un transporta uzņēmums (KMK 96. panta 2. punkts), lai arī tas nevar atskaitīt PVN.

68. Komisija uzskata, ka uz pirmo jautājumu lietā C-226/14 ir jāatbild apstiprinoši, ņemot vērā atšķirības starp muitas nodokli un importam piemērojamā PVN. Tā apgalvo, ka, ņemot vērā šīs atšķirības, Tiesa ir nospridusi, ka PVN un muitas parāda rašanās vienmēr ir jāizskata savrupi, jo, iespējams, PVN ir jāmaksā arī tad, ja nerodas muitas parāds, un otrādi.

69. Komisija uzsver, ka Sestās direktīvas 2. panta 2. punktā paredzētais nosacījums ir preču ieviešana. ņemot vērā, ka preces, uz kurām attiecas pagaidu ieviešanas procedūra vai atlikšanas procedūra, nav ievestas preces, PVN ir jāmaksā tikai tad, ja šīm precēm minētās procedūras vairs netiek piemērotas. Šajā gadījumā brīdī, kad preces faktiski tika izvestas no muitas teritorijas, tās atradās muitas noliktavas procedūrā, tāpēc tām jāpro?j?m esot tikusi piemērota "atlikšanas procedūra". Tādējādi, tā kā šīs preces neesot tikušas ievestas, importam piemērojamais PVN neesot bijis jāmaksā.

70. Turklāt – turpina Komisija – tas, ka muitas noliktavas turētāja pienākuma neizpildes dēļ saskaņā ar KMK 204. panta 1. punkta a) apakšpunktu rodas muitas parāds, ne?auj secināt, ka preces tika ievestas, jo atšķirībā no parādiem, kas rodas saskaņā ar KMK 202. un 203. pantu, parāda rašanās saskaņā ar KMK 204. pantu nebūt nenozīmē, ka preces ir nokāvušas

Savienības ekonomiskaj? aprit?. Pre?u ievēšanas j?dziens nav paplašin?ms ar? ar to vien, ka valsts ties?b?s – k? tas noticis *UStG* 21. panta gad?jum? – tiek izdar?ta atsauce uz Savienības ties?bu norm?m muitas jom?.

71. T?d?j?di Komisija uzskata, ka uz liet? C?226/14 uzdoto otro un trešo jaut?jumu nav j?atbild. T? vien?gi piebilst, ka gad?jum?, ja Tiesa šim viedoklim nepiekrīstu, uz otro jaut?jumu b?tu j?atbild t?d?j?di, ka dal?bvalst?m ir pien?kums iekas?t importam piem?rojam? PVN un šaj? zi?? t?m nav r?c?bas br?v?bas. Uz trešo jaut?jumu, Komisijas ieskat?, b?tu j?atbild t?d?j?di, ka saska?? ar Sest?s direkt?vas 21. panta 4. punktu dal?bvalstīs var br?vi noteikt, kas ir importam piem?rojam? PVN par?dnieks, ja vien t?s iev?ro kop?j?s PVN sist?mas principus.

72. Uz lietu C?228/14, Komisijaspr?t, kopum? ir attiecin?mi apsv?rumi, kurus t? izkl?st?jusi par liet? C?226/14 uzdoto pirmo jaut?jumu.

V – V?rt?jums

A – Lieta C?226/14

1) Pirmais prejudici?lais jaut?jums

73. Valsts ties? notiekošaj? tiesved?b?, par kuru ir lieta C?226/14, *Finanzgericht Hamburg* savulaik bija uzdevusi pirmo prejudici?lo jaut?jumu (13), uz kuru Tiesa ir atbild?jusi, ka “[KMK] 204. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka ?rpuskopienas pre?u gad?jum?, t?d?? ka nav ticis izpild?ts pien?kums re?istr?t pre?u izvešanu no muitas noliktavas šim nol?kam paredz?taj? kr?jumu uzskait?, v?l?kais, š?s izvešanas br?d?, rodas muitas par?ds attiec?b? uz min?taj?m prec?m, pat ja š?s pašas preces tikušas reeksport?tas” (14).

74. Tagad *Finanzgericht Hamburg* v?las noskaidrot, vai, ?emot v?r? nospriesto, “rodoties ievēdmuitas par?dam, autom?tiski iest?jas importam piem?rojam? PVN iekas?jam?bas gad?jums” (15).

75. K? pirmaj? liet? *Eurogate* sniegtajos secin?jumos nor?d?ja ?ener?ladvok?ts N. J?skinens [*N. Jääskinen*], min?t? l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu priekšmets nebija “jaut?jums par V?cijas ties?bu aktos paredz?to saikni starp muitas nodok?u iekas?šanu un importam piem?rojam? [PVN] uzlikšanu” (16). T?d?j?di toreiz probl?ma palika neatrisin?ta (17), ta?u p?c neilga laika atkal k?uva aktu?la saist?b? ar lietu X (18), kur? k?da N?derlandes tiesa jaut?ja tostarp par to, vai Sest?s direkt?vas 7. pants “ir j?interpret? t?d?j?di, ka PVN ir j?maks?, ja muitas par?ds rodas, vien?gi pamatojoties uz [KMK] 204. pantu”.

76. Atbildot uz liet? X (19) uzdoto jaut?jumu, Tiesa nosprieda, ka Sest?s direkt?vas 7. pants ir “j?interpret? t?d?j?di, ka [PVN] ir j?maks? gad?jum?, ja attiec?g?s preces ir iz?emtas no šaj? pant? paredz?taj?m muitas proced?r?m, pat ja muitas par?ds ir radies, pamatojoties vien?gi uz Regulas Nr. 2913/92, kur? groz?jumi izdar?ti ar Regulu Nr. 648/2005, 204. pantu”(20).

77. Kad *Finanzgericht Hamburg* tika l?gts apstiprin?t, vai, ?emot v?r? šo (otro) Tiesas nol?mumu, t? uztur savu l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu, iesniedz?jtiesa skaidri nor?d?ja, ka “no liet? C?480/12 pasludin?t? sprieduma nevar skaidri izsecin?t, ka preces ir iz?emtas no Sest?s direkt?vas 7. panta 3. punkta pirm?s da?as paredz?taj?m muitas proced?r?m un t?d?j?di saska?? ar ties?bu aktiem PVN jom? ir uzskat?mas par ievest?m prec?m no br?ža, kad bija radies muitas par?ds saska?? ar Kopienas Muitas kodeksa 204. pantu – ar? šaj? gad?jum?” (21).

78. *Finanzgericht Hamburg* uzskata, ka saska?? ar Sesto direkt?vu preces nav uzskat?mas par ievest?m, kam?r t?m tiek piem?rota k?da muitas proced?ra piln?gai atbr?vošanai no ievēdmuitas

nodokļiem. Turklāt, tās ieskatā, “uz precēm, kas nav izņemtas no muitas uzraudzības – kā tas ir šajā gadījumā –, var attiecināt minēto muitas procedūru arī tad, kad pa to laiku ir radies muitas parāds saskaņā ar [KMK] 204. pantu kāda no minētajā procedūrā paredzēto pienākumu neizpildes dēļ” (22).

79. Kā norāda pati *Finanzgericht*, šis viedoklis atbilst viedoklim, ko ģenerālvokāts N. Jāskinens aizstāvjis secinājumos lietā X (23), un tieši šādi iesniedzējtiesa izprotot to, kāpēc pārbaudīt to, vai atkārtotas izvešanas dienā strādājošās preces jau bija izņemtas no Sestās direktīvas 7. panta 3. punkta un 16. panta 1. punkta B daļas a) apakšpunktā minētajām procedūrām, Tiesa ir atstājusi valsts tiesas ziņā (24).

80. Lietā X (25) pasludinātā sprieduma rezolutāvajā daļā Tiesa patiešām ir apgalvojusi, ka Sestās direktīvas 7. panta 3. punkta pirmā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN ir jāmaksā gadījumā, ja attiecīgās preces tiek izņemtas no šajā pantā paredzētajām muitas procedūrām, “pat ja muitas parāds ir radies, pamatojoties vienīgi uz [KMK] 204. pantu”.

81. Tomēr *Finanzgericht* atgādina, ka minētā sprieduma 54. punktā šis apgalvojums ir precizēts, uzsverot, ka noteicošais brīdis, lai konstatētu izemšanu no minētajām muitas procedūrām, ir “[preču] [...] atkārtotas izvešanas diena” (26). Šim precizējumam, manuprāt, ir būtiska nozīme, jo, ja Tiesa toreiz ir uzskatījusi, ka muitas parāda rašanās saskaņā ar KMK 204. pantu ir līdzvērtīga izemšanai no muitas procedūras – un līdz ar to ietver PVN iekasājamās gadījumā –, tad, kā tas izklāstīts sprieduma 51. punktā, tas bija tāpēc, ka “no ģstenošanas regulas 866. panta izriet, ka, ja ievedmuitas parāds ir radies it paši atbilstoši [KMK] 203. un 204. panta tiesību normām un ja ir samaksāts ievedmuitas nodoklis, tad šīs preces uzskata par Kopienas precēm un attiecībā uz tām nav jāuzrāda deklarācija par laišanu brīvā apgrozībā”.

82. Piekrītu Komisijas viedoklim (27), ka ģstenošanas regulas 866. panta mērķis ir atzīt par Kopienas precēm KMK 4. panta izpratnē preces, kuras atrodas Savienības muitas teritorijā un attiecībā uz kurām nav ievērotas laišanai brīvā apgrozībā veicama procedūras. Kamēr tās atrodas Savienības muitas teritorijā, pastāv iespēja, ka šāda veida preces (proti, attiecībā uz kurām nav izpildīti nosacījumi, kuru neizpilde rada muitas parādu) (28) tiek laistas Savienības saimnieciskajā apritē, “nesaņemot Kopienas preču statusu”, kas minēts KMK 79. pantā. Saskaņā ar minēto tiesību normu šis statuss tiek piešķirts ar “laišanu brīvā apgrozībā”, kas “nozīmē tirdzniecības politikas pasākumu piemērošanu, pārējā ar preču ievēšanu saistīto formalitēšu izpildi un jebkādu likumā noteikto nodokļu uzlikšanu” (29).

83. Tāpēc laišana brīvā apgrozībā ir vispārīgs jeb parastais veids, kā iegūt Kopienas preču statusu. Taču tas nav vienīgais, jo tieši saskaņā ar ģstenošanas regulas 866. pantu to var iegūt arī tad, ja ir izpildīti divi tajā noteiktie nosacījumi, proti, a) ievedmuitas parāda rašanās saskaņā – ciktāl tas attiecas uz šo lietu – ar KMK 204. pantu un b) ievedmuitas nodokļa samaksa. Abu nosacījumu izpilde ir līdzvērtīga “tirdzniecības politikas pasākumu piemērošanai”, pārējā ar preču ievēšanu saistīto formalitēšu izpildēi un jebkādu likumā noteikto nodokļu uzlikšanai, proti, tās ir KMK 79. panta otrajā daļā paredzētās prasības laišanai brīvā apgrozībā.

84. Ja – kā uzskatu – ģstenošanas regulas 866. pantā patiešām ir paredzēts pašs un laišanai brīvā apgrozībā līdzvērtīgs mehānisms Kopienas preces statusa piešķiršanai, tas aptver tikai Savienības muitas teritorijā esošās, nevis atkārtoti izvestās preces. Līdzko šīs pārdāvības tiek izvestas no Savienības muitas teritorijas, tās fiziski vairs nevar tikt laistas Savienības ekonomiskajā apritē, tādējādi tām nav vajadzības iegūt šo statusu, lai tiesiski nonāktu šajā apritē.

85. Saskaņā ar iesniedzējtiesas sniegto informāciju aplūkotajā gadījumā strādājošās preces visu laiku – līdz pat to atkārtotai izvešanai – atradās atlikšanas procedūrā (muitas noliktavā). Šajā gadījumā izdarītais pārbaudījums, kura rezultātā saskaņā ar to, ko Tiesa nospriedusi pirmajā *Eurogate*

spriedum? (30), tika piemērots KMK 204. pants, bija formāls: *Eurogate* noteiktaj? termi?? kr?jumu uzskait? nebija fiksējusi pre?u izvešanu no muitas noliktavas. *Finanzgericht* apstiprina, ka nebija nek?du draudu, ka t?s tiktu laistas Savienības ekonomiskaj? aprit?, jo pienākuma neizpilde tika konstatēta tad, kad preces jau bija atkārtoti izvestas.

86. T?pēc iesniedzējtiesa, atbildot uz Tiesas uzdoto jautājumu par sprieduma X (31) ietekmi uz šo lietu, turpināj?m apgalvo, ka ?stenošanas regulas 866. pantam šaj? tiesvedēb? neesot nozēmes, jo attiecēb? uz strēdēgaj?m precēm, kuras nepērtaukti bija pakēautas atlikšanas procedērai, muitas parēds radēs tikai tad, kad t?s jau bija atkārtoti izvestas. Saistēb? ar šo parēdu radušos nodokēu samaksa nevarēja aizstēt to nosacējumu izpildi, kas ir nepieciešami šo pre?u laišanai brēv? apgrozēb? un turpmēkai kvalificēšanai par Kopienas precēm, gluži vienērēši t?pēc, ka – bēdamas atkārtoti izvestas – t?s šo statusu iegēt nevarēja.

87. Tēdējēdi, t? k? strēdēgēs preces netika izēemtas no muitas noliktavas procedēras *to atkārtotas izvešanas dienē*, nav izpildēti nosacējumi, kurus Tiesa ir izvirzējusi spriedum? X (32), lai varētu apgalvot, ka notikusi “pre?u ievēšana” Sestēs direktēvas 2. panta 2. punkta izpratnē. Proti, šēs preces tika izēemtas no muitas noliktavas procedēras, *lai atkārtoti tēs izvestu*, bet nevis t?pēc, ka *saska?? ar KMK 204. pantu radēs muitas parēds*, kura samaksa – precēm joprojēm atrodoties Savienības muitas teritorij? – bētu pielēdzinēma to laišanai brēv? apgrozēb? un tēdējēdi uzskatēmēbai par “Kopienas precēm”.

88. Tēdē? uzskatu, ka spriedums X (33) ir interpretējams plašēk par tē rezolutēvaj? daē? burtiski teikto, proti, minēt? sprieduma 54. punktē norēdēt? ēpaš? apstēkēa kontekstē. T?pēc tē rezolutēv? daēa ir jēskata saistēb? ar pre?u izēemšanu no muitas procedērēm pirms to atkārtotas izvešanas dienas un tieēi saistēb? ar to, ka saska?? ar kēdē no ?stenošanas regulas 866. pantē minētajēm tiesēbu normēm noteikto ir radēs muitas parēds.

89. Šēda sprieduma X (34) nozēmes *integrēta* interpretēcija, manuprēt, ir vispiemērotēkē un atbilstošēkē Sesto direktēvu ar KMK vienojēšo saēēu loēikai.

90. Saska?? ar Tiesas pastēvēgo judikatēru “PVN ievestajēm precēm un muitas nodokēiem ir lēdzēgas galvenēs pazēmes, ciktl tie rodas saistēb? ar pre?u ievēšanu Savienēb? un vēlēku laišanu dalēbvalstu ekonomiskaj? apritē”; šo paralēlismu “apstiprina tas, ka PVN direktēvas 71. panta 1. punkta otrē daēa ēauj dalēbvalstēm saistēt PVN ievestajēm precēm iekasējamēbas gadējumu un tē iekasējamēbu ar muitas nodokēu iekasējamēbas gadējumu un iekasējamēbu” (35).

91. Tomēr lēdzēba vēl nenozēmē identiskumu, tēdē? Tiesa ierosina muitas parēda un PVN [parēda] raēanos izskatēt savrupi. Nevarētu bēt citēdi, ja ēem vērē viena un otra bētēbas atēēirēbu, kas ir lielēka tad, ja muitas parēds faktiski nav radēs saistēb? ar parastaj? procedērē muitas teritorij? veikto pre?u ievēšanu, bet konkrētu prasēbu vai pienākumu neizpildes dēē.

92. Saska?? ar Sestēs direktēvas 2. panta 2. punktu par pre?u ievēšanu ir jēmaksē PVN. Šē paēa tiesēbu akta 7. panta 1. punkta a) apakēpunktē ir noteikts, ka “pre?u imports” nozēmē tēdu pre?u ievēšanu Kopienē, kas neatbilst [EKL 23. un 24. pantē] paredzētajiem nosacējumiem”.

93. Saska?? ar Sestēs direktēvas 7. panta 2. un 3. punktu pre?u fiziska ievēšana Savienības teritorij? principē ne vienmēr nozēmē to ar PVN apliekamu ievēšanu. Ja kopē brēža, kad preces tiek fiziski ievestas Savienēb?, tēm – ciktl tas attiecas uz izskatēmo gadējumu – ir piemērojama muitas noliktavas procedēra, proti, Sestēs direktēvas 16. panta 1. punkta B daēas c) apakēpunktē minētē procedēra, ievēšana PVN izpratnē bēs tikai brēdē, kad šēs preces tiks izēemtas no minētēs procedēras, – kas var notikt kēdas citas, no tēs dalēbvalsts, kurē notika pre?u fiziska ievēšana Savienības teritorij?, atēēirēgē dalēbvalstē. T?pēc preces var atrasties apritē

Savienībā, *nebūdamas ievestas tās teritorijā*? PVN izpratnē.

94. Ja rašanās tiek piemērota kādai no Sestās direktivas 16. panta 1. punkta B daļas a), b), c) un d) apakšpunktā minētajām procedurām, tām tiek radīti tādā apstākļi, ka to laišana Savienības ekonomiskajā apritē nav iespējama. Tajā var tikt laistas tikai Kopienas preces, proti, saskaņā ar KMK 4. panta 7. punktu galvenokārt preces, kas iegūtas Savienības muitas teritorijā atbilstoši KMK 23. pantā paredzētajiem nosacījumiem vai šajā muitas teritorijā ievestas no citurienes un laistas brīvā apgrozībā. Proti, tas nozīmē, ka par šo pētījumu minētajām precēm ir samaksāti nodokļi un nodevas, kas nav jāmaksā par precēm, kurām tiek piemērota kāda no šīm procedurām.

95. Ja, kā tas noticis aplūkotajā gadījumā, muitas noliktavas procedūrā nodotās preces ir atkārtoti izvestas neizēmtas no minētās procedūras, tās – pat ja arī fiziski atrodas Savienības teritorijā – Sestās direktivas izpratnē nebija ievestas (36) un nav pieliekamas ar PVN.

96. Savukārt, ja preces būtu izēmtas no šīs procedūras, kamēr tās vēl atradās Savienības teritorijā, tās katrā ziņā būtu jāuzskata par ievestām precēm un tādējādi pieliekamām ar PVN. Šajā ziņā nav nozīmes, vai izvešana ir notikusi, pareizi pabeidzot šo procedūru un samaksājot maksājamās nodokļus, vai arī netika ievēroti nosacījumi, kas to reglamentē (proti, ja, kā paredzēts šenošanas regulas 866. pantā, iestājas kāds no KMK 202.–205. pantā minētajiem gadījumiem).

97. Ja saskaņā ar KMK 202.–205. pantu radies parāds attiecas uz jau atkārtoti izvestām precēm, apstāklis, ka tās ir izvestas no Savienības teritorijas, neskar pienākumu samaksāt muitas nodokļus. Turklāt šīm muitas parādam varētu tikt pievienota prasība samaksāt PVN tad, ja, ņemot vērā konkrēto prettiesisko rīcību, kuras dēļ radās muitas parāds, var prezumēt, ka preces nonākušas Savienības ekonomiskajā apritē, un tādējādi varēja nonākt patērētāja, proti, ar PVN pieliekamā darbībā.

98. Tā tas būtu KMK 202. panta 1. punkta a) apakšpunktā (prettiesiska ar ieveidmuitas nodokļiem pieliekamu preču ievēšana muitas teritorijā) vai KMK 203. panta 1. punktā (preču izvešana no muitas uzraudzības) paredzētajā gadījumā.

99. Taču tas tā var arī nebūt gadījumā ar KMK 204. pantu, kura “priekšmets ir pienākumu neizpilde un nosacījumu saistība ar noteiktām muitas procedurām neizpilde, kuri neietekmē muitas uzraudzību” (37). Un tas tā nav šajā gadījumā, jo saskaņā ar *Finanzgericht Hamburg* precēm tika piemērota muitas noliktavas procedūra līdz pat to atkārtotās izvešanas brīdim, nenonākot dalībvalstu ekonomiskajā apritē. Tādējādi muitas parāds, kas ir radies KMK 204. pantā paredzēto pienākumu neizpildes dēļ, ir jāmaksā, savukārt PVN nav iekasājams, jo nav prezumējams, ka preces nonākušas patērētāja Savienības teritorijā.

100. Draudus (vai prezumpciju), ka preces nonāks dalībvalstu ekonomiskajā apritē, Tiesa ir vairākkārt norādījusi kā no pienākumu neizpildes izrietošu muitas parādu rašanās iemeslu, norādot, ka tieši šie parādi ir minētās ekonomiskās aprites aizsardzības mehānisms (38). Dažāds muitas procedūras paredzēto pienākumu un nosacījumu neizpilde var patiešām ne tikai mazināt nodokļu ieņēmumus, bet arī radīt draudus, ka preces var nonākt iekšējā tirgū un izraisīt negodīgu konkurenci ar Kopienas ražotājiem.

101. Ja – kā tas ir šajā gadījumā – iesniedzējtiesa izslēdz, ka šādi draudi būtu bijuši un ka šīs preces būtu nonākušas dalībvalstu ekonomiskajā apritē, nav viegli saprast, kādu ekonomisku apsvērumu dēļ varētu prasīt samaksāt tādā netiešā patērētāja nodokli kā PVN, pat ja ir samaksāts muitas parāds, kas radies attiecīgo nosacījumu neizpildes dēļ.

102. Tāpēc ierosinu Tiesai uz pirmo jautājumu atbildēt, ka Sestās direktīvas 7. panta 3. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN ir jāmaksā gadījumā, ja attiecīgās preces to atkārtotas izvešanas brīdī – no KMK 204. panta izrietošā muitas parāda rašanās dēļ – ir izņemtas no šajā pantā paredzētajām muitas procedūram tādos apstākļos, kas ļauj prezumēt šo preču nonākšanu Savienības ekonomiskajā apritē.

2) Otrais prejudiciālais jautājums

103. Uz iepriekšējo jautājumu sniegtās atbildes dēļ pārējie divi *Finanzgericht Hamburg* lietā C-226/14 uzdotie prejudiciālie jautājumi zaudētu jēgu. Tāpēc gadījumā, ja Tiesa tūlīt neuzskatīs, iztīrīšu tos pakārtoti.

104. Ja uz pirmo jautājumu tiktu sniegta noliedzoša atbilde, *Finanzgericht* vēlās noskaidrot, vai pamatlietā aplūkotajos apstākļos ar Sesto direktīvu ir uzlikts pienākums iekasēt importam piemērojamo PVN vai, gluži pretēji, dalībvalstīm šajā ziņā ir zināma rīcības brīvība.

105. Gan pamatlietas puses, gan Grieķijas valdība un Komisija ir vienprātīgas, ka uz šo jautājumu ir jāatbild noliedzoši, jo Sestās direktīvas 7. pantā ir noteikta izsmeļoša un galīgā norma.

106. Manuprāt, šim viedoklim var vienīgi piekrist. Proti, “preču ieviešana” kā apstāklis, kas rada PVN iekasējamības gadījumu, un tās definīcija saskaņā ar Sestās direktīvas 7. pantu ir jautājumi, kas galīgi un izsmeļoši ir atrisināti Sestajā direktīvā un Savienības tiesību s ir interpretējami autonomi. Pretējā gadījumā dalībvalstu atšķirīgā viedokļa par nodokļa iekasējamības gadījumu kaitētu Sestajā direktīvā izvirzītā mērķa sasniegšanai. Kā atgādina Komisija (39), šis mērķis izveidots kopā ar tirgu ar tādām raksturīgām – saskaņā ar Sestās direktīvas preambulas ceturto apsvērumu – kā īstenam iekšējā tirgum, kurā nodokļu bāzes saskaņošana nodrošina, ka “Kopienas likmes piemērošana darījumiem, par ko uzliek nodokļus, radītu līdzvērtīgus sekas visās dalībvalstīs” (40).

107. Tādējādi, ja, pamatojoties uz Sestās direktīvas 7. panta 3. punktu, rodīties muitas parādam saskaņā ar KMK 204. pantu, būtu jārodas PVN iekasējamības gadījumam, dalībvalstīm nav rīcības brīvības, lai noteiktu pretējo.

108. Tāpēc pakārtoti ierosinu Tiesai uz otro jautājumu atbildēt tādējādi, ka preču ieviešanai piemērojamā PVN iekasēšana dalībvalstīm nav rīcības brīvības.

3) Trešais prejudiciālais jautājums

109. Tikpat pakārtoti paudžu ar viedokli par trešo *Finanzgericht Hamburg* uzdoto jautājumu, proti, vai tādā gadījumā kā pamatlietā aplūkots, kurā PVN uzlikšana izriet no muitas parāda, kas radies saskaņā ar Sestās direktīvas 10. panta 3. punkta otro daļu, to skatot kopsakarā ar KMK 204. pantu, PVN parādnieks ir noliktavas turētājs, kurš muitas noliktavā uzglabā preces, pat ja viņam nav pilnvaru rīkoties ar tām, nedz arī viņš tās izmanto saviem ar nodokli apliekamiem darījumiem Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

110. Visas puses vienprātīgi pieņem, ka ar Sestās direktīvas 21. panta 4. punktu dalībvalstīm ir piešķirtas pilnvaras noteikt, kas ir PVN parādnieks ieviešanas darījumos. Tādējādi Grieķijas valdība uzskata, ka nekur nav noteikts, ka viengais PVN parādnieks ir preču importētājs, no kā izriet, ka ir iespējams, ka muitas parāda, kas ir radies saskaņā ar KMK, maksātājam arī ir PVN parādnieka statuss.

111. *Eurogate* noliedz šo otro iespēju, jo uzskata, ka to liedzot apstāklis, ka noliktavas turētājam, kurš darbojas tikai kā pakalpojumu sniedzējs, nav PVN atskaitīšanas tiesību atšķirībā no

noliktavas turētāja, kuram ir pilnvaras rīkoties ar precēm, k? rezultāt? rastos nepamatota nevienlīdzīga attieksmi.

112. Sestās direktīvas 21. panta 4. punkta noteikumos nepārrēķināti ir noteikts, ka, ievēdot preces, pienākums maksāt PVN ir “personai vai personām, ko dalībvalsts, kur? preces ir ievestas, iec?lusi vai atzinusi par atbildīgām”. Ja saska?? ar Vācijas tiesību par importētāju tiktu atzēta vai norēkota Eurogate – kas ir j?noskaidro valsts tiesai –, š? sabiedrība, protams, nevarētu pretendēt uz PVN atskaitēšanu, jo priekšnodokļa atskaitēšana Sestās direktīvas 17. panta 2. punktā ir paredzēta tikai tad, “ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem”.

113. Nesen (2015. gada 25. jūnijā) Tiesa šeit iztīrītājam līdzīgā jautājumā ir nospriedusi, ka PVN direktīvas 168. panta e) punkts, kas ir ekvivalents Sestās direktīvas 17. panta 2. punktam, “ir j?interpretēt tādi, ka tas neliedz tādai valsts tiesisko regulējumu, kas izslēdz importam piemērojam? PVN atskaitēšanu, par kura samaksu ir atbildīgs pērvadātājs, kurš nav nedz attiecīgo prešu importētājs, nedz pašnieks, bet nodrošina tikai pērvadājumu un muitas procedūras kravas pērvadātājs, kurai ir piemērojams PVN” (41).

114. No Tiesas 2015. gada 25. jūnija sprieduma ir izdarāmi divi secinājumi. Pirmais ir tāds, ka nekas neliedz dalībvalsts (šajā gadījumā – Vācijas) tiesību aktos noteikt, ka pērvadātājs ir importam piemērojam? PVN maksātājs. Otrais ir tāds, ka šādos gadījumos nekas neliedz ievēst prešu pērvadātājam nebūt tiesīgam atskaitēt samaksāto PVN.

115. Tomēr jānorāda, ka šādos apstākļos dalībvalstu brīvību par importam piemērojam? PVN parādiem noteikt prešu noliktavas turētāju neierobežo apstākļi, ka šādi noteikt? persona nav tiesīga atskaitēt maksājamo nodokli.

B – *Lietā C-228/14*

116. Lietā C-228/14 uzdotais prejudiciālais jautājums ar attiecas uz ievēdmuitas parāda rašanos saska?? ar KMK 204. pantu. Tomēr runa ir nevis par muitas noliktavas pienākumu neizpildi, bet gan par tās tranzīta procedūru, kas ir reglamentēta ar KMK 91.–97. pantu, paredzēto pienākumu neizpildi. Turklāt šajā lietā *ratione temporis* ir piemērojama nevis Sestā direktīva, bet gan PVN direktīva.

117. Konkrēti *Finanzgericht Hamburg* vēlas noskaidrot, vai attiecībā uz precēm, kas muitas uzraudzībā atkārtoti izvestas kā rēpuskopienas preces, bet attiecībā uz kurām ir radies muitas parāds saistībā ar KMK 204. pantā paredzēto pienākuma neizpildi, KMK 236. panta 1. punkts, skatot to kopsakarā ar PVN direktīvu, ir j?interpretēt tādi, ka PVN nav jāmaksā, ja muitas parāds ir noteikts personai, kas nebija pilnvarota rīkoties ar šīm precēm.

118. Piekrītu Komisijai, ka uz šo jautājumu var atbildēt ar tiem pašiem apsvērumiem, kas izklāstīti, izvērtējot lietu C-226/14 (42).

119. Šā lietā ar attiecas uz atkārtoti izvestām precēm, kas netika izēmtas no atlikšanas procedūras (šajā gadījumā – rējais tranzīts). Tādējādi šo secinājumu 98.–115. punktā izklāstītie iemesli mani mudina secināt, ka prešu ievēšana patiesībā nav notikusi un tādējādi importam piemērojamais PVN nav bijis jāmaksā.

120. Ja Tiesa nepiekrīt iepriekš izklāstītajam viedoklim, uzskatu, ka, ņemot vērā apsvērumus, kas izklāstīti saistībā ar lietu C-226/14 uzdoto trešo jautājumu (43), varētu nospriest, ka importam piemērojam? PVN parādiem var būt pērvadātājs, kas nav tiesīgs rīkoties ar precēm.

VI – Secinājumi

121. Ēmot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

galvenokārt –

1) Sestās direktivas 7. panta 3. punkts un PVN direktivas 61. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN ir jāmaksā gadījumā, ja attiecīgās preces to atkārtotas izvešanas brīdī – no Kopienas Muitas kodeksa 204. panta izrietošā muitas parāda rašanās dēļ – ir izēmtas no šajā pantā paredzētajām muitas procedūram tādās apstākļos, kas ļauj prezumēt šo preču nonākšanu Savienības ekonomiskajā apritē;

pakārtoti –

2) dalībvalstīm nav rēcības brīvības attiecībā uz PVN iekasēšanu gadījumā, kad rodas muitas parāds saskaņā ar Kopienas Muitas kodeksa 204. pantu;

3) ja izskatāmās lietās aplūkotojos gadījumos PVN būtu jāmaksā, noliktavas turētājs vai pērvadātājs var būt šā nodokļa parādnieki saskaņā ar valsts tiesību aktiem pat tad, ja tie nav tiesīgi rīkoties ar precēm un nevar atskaitīt samaksāto PVN.

1 – Oriģinālvārda – spēkā.

2 – Padomes 1992. gada 12. oktobra Regula (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa [turpmāk tekstā – “KMK”] izveidi (OV L 302, 1. lpp.; pašais izdevums latviešu valodā, 2. nod., 4. sēj., 307. lpp.), redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2005. gada 13. aprīļa Regulu (EK) Nr. 648/2005 (OV L 117, 13. lpp.).

3 – Lieta C-480/12, EU:C:2014:329.

4 – Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK, par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; pašais izdevums latviešu valodā, 9. nod., 1. sēj., 23. lpp.), redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 2004. gada 26. aprīļa Direktīvu 2004/66/EK (OV L 168, 35. lpp.).

5 – Lieta C-480/12, EU:C:2014:329.

6 – Lieta C-480/12, EU:C:2014:329.

7 – Komisijas 1993. gada 2. jūlija regula, ar ko nosaka stenošanas noteikumus Padomes Regulai (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (turpmāk tekstā – “stenošanas regula”) (OV L 253, 1. lpp.; pašais izdevums latviešu valodā, 2. nod., 6. sēj., 3. lpp.), redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Komisijas 2006. gada 8. marta Regulu (EEK) Nr. 402/2006 (OV L 70, 35. lpp.).

8 – Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.).

9 – *BGBI.* 2005 I, 386. lpp.

10 – Lieta C-28/11, EU:C:2012:533.

- 11 – Lieta C-480/12, EU:C:2014:329.
- 12 – Lieta C-480/12, EU:C:2014:329.
- 13 – Tiesvedība, par kuru bija pirmā lieta *Eurogate*, C-28/11, EU:C:2012:533.
- 14 – Spriedums *Eurogate*, C-28/11, EU:C:2012:533, 35. punkts un rezolūvē daļa.
- 15 – Iesniedzējtiesas lūgums lietot C-226/14 (II. 3. b) (1) (b)).
- 16 – Secinājumi *Eurogate*, C-28/11, EU:C:2012:131, 45. punkts.
- 17 – Līdz ar to enerģētiskā advokāts N. Jāskinens uzskatīja, ka "Komisijas izvirzītajiem jautājumiem attiecībā uz minētās saiknes atbilstību Savienības tiesību m pievienotās vērības nodokļa jomā ir zināma nozīme" (minēts iepriekš).
- 18 – Lieta C-480/12, EU:C:2014:329.
- 19 – Lieta C-480/12, EU:C:2014:329.
- 20 – Lieta C-480/12, EU:C:2014:329, rezolūvēs daļas 2) punkts.
- 21 – Tiesai 2014. gada 3. oktobrī *Finanzgericht* iesniegtās vērības 1. punkta otrā daļa.
- 22 – Minēts iepriekš.
- 23 – C-480/12, EU:C:2014:84, 66. punkts.
- 24 – Spriedums X, C-480/12, EU:C:2014:329, 54. punkts.
- 25 – C-480/12, EU:C:2014:329.
- 26 – Šis sprieduma 54. punkta burtiskais formulējums ir šāds: "Tomēr gadījumā, ja minētās preces to atkārtotas izvešanas dienā jau būtu izņemtas no šīm procedūrām muitas pārda rašanās dēļ, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, tad tai ir jāuzskata, ka tās tikušas "ievestas" Sestās direktīvas 2. panta 2. punkta izpratnē."
- 27 – Skat. tās rakstveida apsvērumu 76. punktu.
- 28 – KMK 202.–205. pantā noteikto darbību dēļ.
- 29 – KMK 79. panta otrā daļa.
- 30 – Lieta C-28/11, EU:C:2012:533.
- 31 – Tiesai 2014. gada 3. oktobrī *Finanzgericht* iesniegtās vērības 2. punkts.
- 32 – Lieta C-480/12, EU:C:2014:329, 54. punkts.
- 33 – Lieta C-480/12, EU:C:2014:329.
- 34 – Lieta C-480/12, EU:C:2014:329.
- 35 – *Harry Winston*, C-273/12, EU:C:2013:466, 41. punkts, kurā minēti spriedumi *Witzemann*, C-343/89, EU:C:1999:445, 18. punkts, un *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08,

EU:C:2010:231, 90. un 91. punkts.

36 – Šaj? zi?? skat. spriedumu *Profitube*, C?165/11, EU:C:2012:692, 46. punkts.

37 – Spriedums *X*, C?480/12, EU:C:2014:329, 31. punkts, kur? ir min?ts spriedums *Hamann International*, C?337/01, EU:C:2004:90, 28. punkts.

38– Piem?ram, spriedumi *Harry Winston*, C?273/12, EU:C:2013:466, 31. punkts; *Dansk Transport og Logistik*, C?230/08, EU:C:2010:231, 52. punkts.

39 – T?s rakstveida apsv?rumu 72. punkts.

40 – Sest?s direkt?vas preambulas dev?tais apsv?rums.

41 – Lieta *DSV Road*, C?187/14, EU:C:2015:421, 51. punkts. Uz??mums *DSV*, kas sniedz transporta un lo?istikas pakalpojumus, bija uzs?cis divas Kopienas ??r?j? tranz?ta proced?ras, kuru nosl?gum? tam tika pras?ts samaks?t gan muitas nodok?us (saska?? ar KMK 203. pantu un pak?rtoti saska?? ar min?t? kodeksa 304. pantu), gan PVN importam, liedzot tam ?? p?d?j? min?t? nodok?a atskait?šanas ties?bas.

42 – T?s rakstveida apsv?rumu 89.–95. punkts.

43 – ??o secin?jumu 112.–114. punkts.