GENERALINIO ADVOKATO
NIILO JÄÄSKINEN IŠVADA,
pateikta 2014 m. vasario 13 d.[1]

Byla C-480/12

Minister van Financiën
prieš
X

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

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

I – Įžanga

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

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

1 — Originalo kalba: prancūzų.

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

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

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

3. Tuo atveju, jei būtų taikytinas Muitinės kodekso 204 straipsnis, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas antruoju klausimu teiraujasi dėl Šeštosios direktyvos 77/388/EEB[5] aiškinimo, pirmiausia dėl skolos muitinei ir PVM skolos atsiradimo sąsajos, konkrečiau kalbant, siekia išsiaiškinti, ar tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, mokėtinas importo PVM, jeigu dėl pavėluoto prekės pateikimo yra atsiradusi skola muitinei pagal Muitinės kodekso 204 straipsnį.

II – Teisinis pagrindas

A – *Sąjungos teisė*

1. Išorinio tranzito procedūra

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

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

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

2. Skolos muitinei atsiradimas

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

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

„<...>

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

   a) procedūrai įforminti pateiktos prekės paskirties įstaigoje buvo pateiktos nesugadintos;

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

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

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

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

3. PVM

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

10. Remiantis Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 1 dalies a punktu, prekių importu laikomas „prekių, neatitinkančių Europos ekonominės bendrijos steigimo sutarties 9 ir 10 straipsniuose nustatytų sąlygų, <...> įvežimas į Bendriją“ [6]. Pagal minėto 7 straipsnio 2 dalį prekių importo vieta – tai valstybė narė, kurios teritorijoje prekės yra, kai jos įvežamos į Bendriją.

11. Pagal šios direktyvos 7 straipsnio 3 dalį:

„Nepaisant šio straipsnio 2 dalies nuostatų, jeigu šio straipsnio 1 dalies a punkte nurodytoms prekėms, kai jos įvežamos į Bendriją, yra taikoma viena iš 16 straipsnio 1 dalies B punkto a, b, c ir d papunkčiuose nurodytų procedūrų arba laikinojo įvežimo visiškai atleidžiant nuo importo muito procedūra, arba išorinio tranzito procedūra, tokių prekių importo vieta yra ta valstybė narė, kurios teritorijoje minėtos procedūros daugiau negali būti taikomos.

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

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

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

B – *Nyderlandų teisė*

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

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

7 — *Staatsblad* 1968, Nr. 329.

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

III – Pagrindinė byla, prejudiciniai klausimai ir procesas Teisingumo Teisme

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

17. D įgaliotas asmuo pateikė variklį minėtai muitinės įstaigai 2005 m. lapkričio 14 d.[9], t. y. praėjus 17 dienų nuo termino pabaigos. Jis D vardu deklaravo variklį pagal kitą muitinės procedūrą, t. y. laikinojo įvežimo perdirbti procedūrą. Pateikimo termino praleidimo priežastis nežinoma[10].

18. Paskirties muitinės įstaiga konstatavo, kad išorinio Bendrijos tranzito procedūra buvo įforminta netinkamai. *Inspecteur*, kompetentinga išvykimo muitinės įstaigos tarnyba, pranešė X, kad išvykimo muitinės įstaiga negavo nei minėtos procedūros įforminimo deklaracijos, nei būtino elektroninio pranešimo apie jos gavimą. Jis suteikė X galimybę pateikti įrodymų, kad procedūra vis dėlto buvo įforminta tinkamai. Tačiau X nenurodė naujų paaiškinančių aplinkybių.

19. *Inspecteur* padarė išvadą, kad variklis buvo pateiktas paskirties muitinės įstaigai ne pagal teisės aktų nuostatas, todėl jis buvo paimtas iš muitinės priežiūros, kaip tai suprantama pagal Muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalį. Tuo remdamasis *Inspecteur* nurodė X sumokėti už variklį muitą ir apyvartos mokestį. Jis atmetė X pateiktą prašymą grąžinti muitą ir apyvartos mokestį. Gavęs skundą dėl šio sprendimo *Inspecteur* paliko jį galioti.

20. X pareiškė ieškinį dėl *Inspecteur* sprendimo *Rechtbank te Haarlem* (Harlemo apylinkės teismas). Šis teismas nurodė, kad vien termino praleidimas negali lemti Muitinės kodekso 203 straipsnio taikymo, ir remdamasis šio kodekso 204 straipsniu nusprendė, kad yra įvykdytos Įgyvendinimo reglamento 859 straipsnyje nustatytos sąlygos. Todėl jis pripažino ieškinį pagrįstu ir nurodė *Inspecteur* grąžinti muitą ir apyvartos mokestį, kurie buvo sumokėti. *Inspecteur* dėl šio sprendimo pateikė apeliacinį skundą *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamo apygardos teismas), šis paliko galioti *Rechtbank te Haarlem* sprendimą. Galiausiai Finansų ministerija dėl *Gerechtshof te Amsterdam* sprendimo pateikė kasacinį skundą *Hoge Raad der Nederlanden* ir šis 2012 m. spalio 12 d. nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. a) Ar [Muitinės kodekso] 203 ir 204 straipsnius, nagrinėjamus kartu su [Įgyvendinimo reglamento] 859 straipsniu, pirmiausia šio straipsnio 2 punkto c papunkčiu, reikia aiškinti taip, kad (vien) tranzito termino, nustatyto pagal [Įgyvendinimo reglamento] 356 straipsnio 1 dalį, praleidimas lemia ne skolą muitinei, atsirandančią dėl prekių paėmimo iš muitinės priežiūros, kaip tai suprantama pagal [Muitinės kodekso] 203 straipsnį, o skolą muitinei, atsirandančią pagal [šio kodekso] 204 straipsnį?

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

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

10 — Patikslintina, kad, X teigimu, Z įmonė gavo variklį ir įmontavo jį laive, o tai atitinka šalių siekiamą tikslą. 2006 m. sausio 19 d. X pateikė reeksporto deklaraciją ir laivas, kuriame įmontuotas variklis, per Antverpeną (Belgija) išplaukė iš Sąjungos.

b) Ar siekiant teigiamai atsakyti į pirmojo klausimo a punktą būtina, kad suinteresuotieji asmenys pateiktų muitinės įstaigoms informaciją apie termino praleidimo priežastis arba bent paaiškintų šioms įstaigoms, kur buvo prekės per laikotarpį nuo termino, nustatyto pagal [Įgyvendinimo reglamento] 356 straipsnį, pabaigos iki to momento, kai jos faktiškai buvo pateiktos paskirties muitinės įstaigai?

2. Ar [Šeštąją direktyvą], pirmiausia jos 7 straipsnį, reikia aiškinti taip, kad PVM tampa mokėtinas, jei skola muitinei atsiranda tik pagal [Muitinės kodekso] 204 straipsnį?“

21. Pastabas raštu pateikė X, Nyderlandų, Graikijos ir Čekijos vyriausybės (pastaroji vyriausybė apsiribojo pastabomis dėl pirmojo klausimo), taip pat Europos Komisija. 2013 m. lapkričio 6 d. vykusiame posėdyje buvo atstovauta Nyderlandų vyriausybei ir Komisijai.

IV – Vertinimas

A – *Nuostata, reglamentuojanti skolos muitinei atsiradimą termino, taikomo atliekant išorinio tranzito procedūrą, praleidimo atveju*

1. Pirminės pastabos

22. Pirmojo prejudicinio klausimo pirma dalimi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar dėl tranzito termino, taikomo vykdant išorinio Bendrijos tranzito procedūrą, praleidimo skola muitinei atsiranda pagal Muitinės kodekso 203 straipsnį, ar pagal šio kodekso 204 straipsnį.

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

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

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

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

neapmokestinamos [11].

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

2. Išorinis tranzitas: trys atvejai

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

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

30. Antruoju atveju išorinio tranzito procedūra vyksta tinkamai, išskyrus tai, kad prekė paskirties įstaigai pateikiama praėjus nustatytam terminui. Tačiau pagal Įgyvendinimo reglamento 356 straipsnio 3 dalį, jei nustatyta, kad „šio termino nesilaikoma dėl aplinkybių, kurių paaiškinimas patenkina paskirties įstaigą ir kurios atsiranda *ne dėl* vežėjo ar vykdytojo *kaltės*, pastarieji laikomi nepažeidusiais nustatyto termino“ [14]. Taigi tokiu atveju išorinio tranzito procedūra įforminama įprastai, yra užbaigta ir jokia skola muitinei taip pat neatsiranda.

31. Trečiuoju atveju dėl išorės tranzito procedūros nustatytas terminas praleidžiamas, tačiau paskirties įstaigai nepateikiamas tinkamas paaiškinimas. Kitaip tariant, terminas yra praleistas dėl vežėjo ar vykdytojo kaltės. Taigi tokiu atveju nėra įvykdytos išorinio tranzito procedūros taikymui nustatytos sąlygos ir negalima remtis Įgyvendinimo reglamento 356 straipsnio 3 dalimi, nes išorinio tranzito procedūra nebuvo įprastai įforminta ir negali būti užbaigta.

32. Kalbant apie antrąjį atvejį, Įgyvendinimo reglamento 356 straipsnio 3 dalyje nustatytos tam tikros sąlygos. Pirma, aišku, kad būtent vykdytojui [15] tenka galutinė atsakomybė už būtinų paaiškinimų pateikimą, jeigu jų prireikia. Antra, bet kuriuo atveju prekių pateikimo paskirties įstaigai terminas turi būti praleistas dėl aplinkybių, susiklosčiusių „ne dėl vežėjo ar vykdytojo kaltės“, t. y. turi būti kalbama apie aplinkybes, kurių vežėjas ar vykdytojas negali kontroliuoti.

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

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

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

14 — Išskirta mano.

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

33. Komisijos parengtame „Tranzito vadove“ pateikiami naudingi pavyzdžiai dėl įrodymų [16]. Visi šie pavyzdžiai susiję su išimtinėmis situacijomis, kurios paprastai trunka neilgai. Dauguma atvejų – nuo kelių valandų iki kelių dienų. Nagrinėdamas pagrindinę bylą nacionalinis teismas turi patikrinti, ar taikytina Įgyvendinimo reglamento 356 straipsnio 3 dalis, bet atsižvelgdamas į laikotarpio, praėjusio nuo termino pabaigos iki prekės pateikimo, trukmę ir į tai, kad nustatyta, jog nebuvo pateiktas joks tinkamas paaiškinimas, manau, kad minėta straipsnio dalis netaikytina [17].

34. Būtent trečiuoju atveju kyla klausimas, ar kalbama apie „vienos iš prievolių, susijusių su importo muitais apmokestinamoms prekėms <...> įformintos muitinės procedūros taikymu“, neįvykdymą, dėl kurio atsiranda importo skola muitinei pagal Muitinės kodekso 204 straipsnio 1 dalies a punktą, ar reikia taikyti šio kodekso 203 straipsnio 1 dalį, pagal kurią ši skola atsiranda „neteisėtai paimant iš muitinės priežiūros importo muitais apmokestinamas prekes“.

3. Dėl Muitinės kodekso 203 ir 204 straipsnių tarpusavio sąveikos

35. Pirmuoju prejudiciniu klausimu iš esmės keliamas Muitinės kodekso 203 ir 204 straipsnių atitinkamų taikymo sričių atskyrimo klausimas, siekiant nustatyti šiuo atveju atsirandančios skolos muitinei teisinį pagrindą. Nyderlandų vyriausybės teigimu, tai, kad 17 dienų prekių buvimo vieta nežinoma, reiškia jų paėmimą iš muitinės priežiūros, todėl taikytinas Muitinės kodekso 203 straipsnis.

36. Iš pirmo žvilgsnio šių dviejų straipsnių atitinkamas taikymo sritis atskirti nelengva. Tam lemiamos įtakos turėjo Teisingumo Teismo praktika [18]. Iš tikrųjų Teisingumo Teismas nurodė, kad Muitinės kodekso 203 ir 204 straipsnių taikymo sritys yra skirtingos, nes pirmasis straipsnis susijęs su veiksmais, dėl kurių prekė paimama iš muitinės priežiūros, o antrasis – su prievolių ir sąlygų dėl įvairių muitinės procedūrų neįvykdymu [19].

37. Siekiant nustatyti, pagal kurį iš šių dviejų straipsnių atsirado importo skola muitinei, pirmiausia reikia išsiaiškinti, ar aptariamos faktinės aplinkybės reiškia prekių paėmimą iš muitinės priežiūros, kaip tai suprantama pagal Muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalį. Tik tuo atveju, jei atsakymas į šį klausimą yra neigiamas, gali būti taikomos Muitinės kodekso 204 straipsnio nuostatos [20].

38. Dėl paėmimo iš muitinės priežiūros sąvokos, vartojamos Muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalyje, primintina, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką šią sąvoką reikia suprasti kaip apimančią bet kurį veiksmą ar neveikimą, kuris net trumpam sutrukdo kompetentingai muitinės institucijai prieiti prie prekės, esančios muitinės priežiūroje, ir atlikti muitų teisės aktuose numatytą tikrinimą [21].

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

17 — Be to, „Tranzito vadove“ nurodyta, kad „jeigu vežant prekes įvyksta incidentų, vežėjas iš karto privalo apie tai pranešti artimiausiai kompetentingai muitinei“ (žr. IV dalies 3 skyriaus 3.1 punktą „Formalumai, atliekami įvykus incidentams vežant krovinį“).

18 — Žr. šios išvados 11 išnašą. Pažymėtina, kad Reglamente Nr. 450/2008 skirtumas tarp Muitinės kodekso 203 ir 204 straipsnių, atrodo, supaprastinimo sumetimais buvo panaikintas, nes atitinkamos nuostatos dabar išdėstytos viename straipsnyje, t. y. šio reglamento 46 straipsnyje. Be to, vietoj formuluočių „paėmimas iš muitinės priežiūros“, „neįvykdymas“ ar „nesilaikymas“, vartojamų Muitinės kodekso 203 ir 204 straipsniuose, naujajame 46 straipsnyje minimas tik „nesilaikymas“.

19 — Žr. 2013 m. liepos 11 d. Sprendimą *Harry Winston* (C-273/12, 27 punktas).

20 — Žr. 2004 m. vasario 12 d. Sprendimą *Hamann International* (C-337/01, Rink. p. I-1791, 30 punktas) ir minėto Sprendimo *Harry Winston* 28 punktą.

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

39. Teisingumo Teismo sprendimuose, kuriuose aiškinama paėmimo iš muitinės priežiūros sąvoka, prekių, kurioms taikoma sąlyginio neapmokestinimo procedūra, kaip antai sandėliavimas, tranzitas ar laikinasis saugojimas, vagystė sudaro gana svarbią kategoriją [22]. Tokiu atveju Teisingumo Teismas, atrodo, remiasi prielaida, kad dėl vagystės prekė patenka į Sąjungos rinką [23]. Taigi skola muitinei atsiranda dėl prekės paėmimo iš muitinės priežiūros pagal Muitinės kodekso 203 straipsnį.

40. Prekių paėmimas iš muitinės priežiūros, kuris nėra apibrėžtas teisės aktuose, yra plati sąvoka. Todėl Teisingumo Teismas patvirtino jos taikymą ir kitais atvejais, kaip antai neteisėtas paėmimas iš saugojimo vietos, netinkamas nurodymas deklaracijoje arba, vykstant išorinio tranzito procedūrai, išvis prekės nepateikimas paskirties įstaigai [24].

41. Pažymėtina, kad, nebent klysčiau, Teisingumo Teismas nėra nagrinėjęs tokio atvejo, kad vykstant išorinio tranzito procedūrai vien prekės pateikimo paskirties įstaigai termino praleidimas – jei prekė vis dėlto buvo pateikta – būtų lėmęs Muitinės kodekso 203 straipsnio taikymą.

42. Kaip minėta, vadovaujantis Teisingumo Teismo praktika prekių paėmimo iš muitinės priežiūros sąvoka suprantama labai plačiai [25]. Taigi jei prekės buvimo vieta nežinoma ilgiau kaip dvi savaites, nėra taip, kad prie jos tik „trumpam“ negalima prieiti.

43. Vis dėlto, mano nuomone, būtent numanomu importuotos prekės patekimu į Sąjungos rinką pagal Teisingumo Teismo praktiką pateisinamas Muitinės kodekso 203 straipsnio taikymas, pirmiausia prekės dingimo dėl vagystės ar materialinių muitų teisės taisyklių nesilaikymo atveju, kai kyla minėto patekimo į rinką rizika. Taigi kalbama apie kitokius atvejus nei aiškiai nurodytieji Muitinės kodekso 204 straipsnyje ir Įgyvendinimo reglamento 859 straipsnyje.

44. Be to, pagal išorinio tranzito procedūrą nereikalaujama, kad muitinės institucija ar vykdytojas žinotų tikslią prekės buvimo vietą vežimo metu. Tai aiškiai matyti iš Įgyvendinimo reglamento 356 straipsnio 3 dalies formuluotės. Reikalaujama, kad prekė nustatytų laiku būtų pateikta paskirties įstaigai ir kad nebūtų pažeistos plombos. Taip pat vykdytojas arba vežėjas turi galėti prireikus susisiekti su asmeniu, atsakingu už vežimą, kaip antai sunkvežimio vairuotoju. Taigi su prekių paėmimu iš muitinės priežiūros susijusi Teisingumo Teismo praktika negali būti aiškinama taip, kad tai būtų nesuderinama su praktinėmis išorinio tranzito aplinkybėmis.

45. Todėl tuo atveju, jei prekė per vėlai pateikta paskirties įstaigai, atrodo, turi būti taikomas Muitinės kodekso 204 straipsnio 1 dalies a punktas. Iš tikrųjų pavėluotas pateikimas – tai „vienos iš prievolių, susijusių su importo muitais apmokestinamoms prekėms <...> įformintos muitinės procedūros taikymu“, neįvykdymo pavyzdys ir yra vienas iš atvejų, patenkančių į minėto straipsnio taikymo sritį. Šį požiūrį patvirtina tai, kad pavėluotas pateikimas yra viena iš priežasčių, aiškiai nurodytų Įgyvendinimo reglamento 859 straipsnyje. Pagal šį straipsnį pavėluotas pateikimas gali būti pateisintas, jei įvykdomos griežtos jame nustatytos sąlygos.

46. Šiuo atžvilgiu pažymėtina: kadangi termino praleidimas aiškiai numatytas Įgyvendinimo reglamento 859 straipsnyje, kuris taikomas tik Muitinės kodekso 204 straipsnyje nurodytiems atvejams, ši teisės aktų leidėjo priimta nuostata neturėtų prasmės, jei pateikimo termino praleidimą reikėtų priskirti prie paėmimo iš muitinės priežiūros sąvokos, vartojamos Muitinės kodekso 203 straipsnyje. Taigi šioje byloje skolos muitinei atsiradimas nagrinėtinas remiantis Muitinės kodekso 204 straipsniu.

22 — Dėl Muitinės kodekso 203 straipsnio ir prekių dingimo atvejų (įskaitant vagystę) žr. 2001 m. vasario 1 d. Sprendimą *D. Wandel*, (C-66/99, Rink. p. I-873, 46–48 ir 50 punktai), minėto Sprendimo *Honeywell Aerospace* 12 ir 18–20 punktus; 2005 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *United Antwerp Maritime Agencies ir Seaport Terminals* (C-140/04, Rink. p. I-8245, 15 punktas) ir minėto Sprendimo *Harry Winston* 14 ir 30 punktus.

23 — Žr. 1983 m. spalio 5 d. Sprendimą *Esercizio Magazzini Generali ir Mellina Agosta* (186/82 ir 187/82, Rink. p. 2951), taip pat minėtų sprendimų *United Antwerp Maritime Agencies ir Seaport Terminals* 31 punktą ir *Harry Winston* 31 punktą.

24 — Žr. šios išvados 22 išnašoje nurodytą teismo praktiką.

25 — Žr. šios išvados 21 išnašoje nurodytą teismo praktiką.

47. Todėl siūlau Teisingumo Teismui į pirmojo klausimo a punktą atsakyti taip, kad Muitinės kodekso 203 ir 204 straipsnius, nagrinėjamus kartu su Įgyvendinimo reglamento 859 straipsniu, pirmiausia šio straipsnio 2 punkto c papunkčiu, reikia aiškinti taip, kad vien tranzito termino, nustatyto pagal Įgyvendinimo reglamento 356 straipsnio 1 dalį, praleidimas lemia ne skolą muitinei, atsirandančią dėl prekių paėmimo iš muitinės priežiūros, kaip tai suprantama pagal Muitinės kodekso 203 straipsnį, o skolą muitinei, atsirandančią pagal šio kodekso 204 straipsnį.

B – *Pareiga pateikti su termino praleidimu susijusią informaciją*

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

49. Komisija patikslina, kad Įgyvendinimo reglamento 356 straipsnio 3 dalis aiškintina taip, kad asmuo, kuris pateikia prekes paskirties įstaigai praėjus išvykimo įstaigos nustatytam terminui, turi tinkamai, įtikindamas paskirties muitinės įstaigą, nurodyti aplinkybes, dėl kurių šis terminas buvo praleistas.

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

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

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

1. Pirminės pastabos

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

53. Savo išvadoje, pateiktoje byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Eurogate Distribution*, trumpai aptariau muitų ir apmokestinimo PVM sąsajos klausimą[26]. Iš tikrųjų pažymėtina, kad pagal Muitinės kodekso 204 straipsnį visai įmanomas skolos muitinei atsiradimas, nors aptariamos prekės buvo išvežtos iš Sąjungos arba išvis nebuvo patekusios į jos rinką[27].

26 — Žr. mano išvados, pateiktos byloje, kurioje priimtas 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimas (C-28/11), 45 punktą.

27 — Ten pat, 48 punktas.

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

55. Komisija, priešingai, teigia, kad jei pagrindinėje byloje dėl aptariamo variklio pateiktos deklaracijos laikinojo įvežimo perdirbti procedūrai įforminti pripažinimas negaliojančia lėmė laikinojo saugojimo procedūros įforminimą, reikia mokėti PVM, nes šiam varikliui nebėra taikoma viena iš Šeštosios direktyvos 16 straipsnyje nurodytų procedūrų. Kol prekei taikoma ši procedūra, neatsižvelgiant į skolos muitinei atsiradimą pagal Muitinės kodekso 204 straipsnio 1 dalies a punktą, PVM mokėti nereikia. Komisijos teigimu, importo PVM nėra automatiškai mokėtinas, jei skola muitinei atsiranda tik pagal Muitinės kodekso 204 straipsnį.

2. Skolos muitinei ir PVM sąsaja

56. Pirmiausia reikia išnagrinėti skolos muitinei ir PVM sąsają atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos nuostatas.

57. Iš pradžių pažymėtina, kad tai, jog skola muitinei, atsiradusi pagal Muitinės kodekso 204 straipsnį, yra „importo“ skola muitinei, nereiškia, kad, priešingai, nei teigia Nyderlandų vyriausybė, importo PVM yra mokėtinas pagal Šeštąją direktyvą. Iš tikrųjų Muitinės kodekse nurodytos dvi skolų muitinei rūšys: importo skola muitinei ir eksporto skola muitinei [30]. Mano manymu, šis vien terminologinis aspektas neturi jokios reikšmės teisiškai vertinant galimą Muitinės kodekso 204 straipsnio ir Šeštosios direktyvos 7 ir 10 straipsnių sąsają.

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

„Kai už importuojamas prekes reikia sumokėti muitą, žemės ūkio produktų importo mokesčius arba pagal bendrąją politiką nustatytas jiems lygiavertes rinkliavas, *valstybės narės gali apmokestinimo momentą ir datą, kada mokestis tampa apskaičiuotinas, sieti su tokių Bendrijos rinkliavų apmokestinimo momentu ir jų data*.“

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

„Vis dėlto, kai importuojamoms prekėms taikomas muitas, žemės ūkio produktų importo mokestis arba pagal bendrą politiką nustatytos jiems lygiavertės rinkliavos, *apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai įvyksta apmokestinimo momentas šioms Bendrijos rinkliavoms ir šios rinkliavos tampa apskaičiuotinos*.“

28 — Šiuo atžvilgiu Nyderlandų vyriausybė remiasi minėto Sprendimo *Liberexim* 44 punktu.

29 — Čekijos vyriausybė šiuo klausimu nepateikia nuomonės.

30 — Žr. Muitinės kodekso 4 straipsnio 10 ir 11 punktus.

31 — 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva, papildanti bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 160).

32 — Pažymėtina, kad Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 3 dalies trečios pastraipos turinys atlikus nedidelius redakcinio pobūdžio pataisymus buvo pakartotas Direktyvos 2006/112 71 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje.

60. Taigi, mano manymu, pirmosios redakcijos Šeštojoje direktyvoje valstybėms narėms nurodyta galimybė Direktyvoje 91/680 buvo pakeista privaloma nuostata, net jei parengiamuosiuose dokumentuose šiuo atžvilgiu nepateikiamas joks paaiškinimas. Tai svarbus skirtumas, kurį reikia turėti galvoje nagrinėjant su tuo susijusią teismo praktiką [33]. Iš tikrųjų teismo praktika, kurioje aiškinama pirmoji redakcija, nebegali būti taikoma situacijoms, reglamentuojamoms pakeitimu, padarytu Direktyva 91/680, kuri taikytina šiuo atveju [34].

3. Nagrinėjamas atvejis

61. Šioje byloje reikia remtis Teisingumo Teismo Sprendime *Profitube* [35] atliktu vertinimu.

62. Pirmiausia primintina, kad pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnį PVM apmokestinamas prekių importas bei prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

63. Iš pradžių reikia nustatyti, ar tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, prekės buvo importuotos, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 2 punktą.

64. Pagal Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 1 dalies a punktą „prekių importas“ yra prekių, neatitinkančių EB 23 ir 24 straipsniuose nustatytų sąlygų, įvežimas į Bendriją [36]. Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 3 dalyje patikslinama, kad jeigu tokioms prekėms, kai jos įvežamos į Bendriją, taikoma viena iš minėtos direktyvos 16 straipsnio 1 dalies B punkto a, b, c ir d papunkčiuose nurodytų procedūrų, tokių prekių importo vieta yra ta valstybė narė, kurios teritorijoje minėtos procedūros užbaigiamos.

65. Šiuo atveju aptariamai prekei iš trečiosios šalies buvo pritaikyta išorinio tranzito procedūra valstybėje narėje, paskui – laikinojo įvežimo perdirbti procedūra pagal sąlyginio neapmokestinimo sistemą ir galiausiai ši prekė buvo reeksportuota.

66. Taigi prekei, įvežus ją į Bendriją, iš pradžių buvo pritaikyta išorinio tranzito procedūra, paskui – laikinojo įvežimo perdirbti procedūra, nurodytos atitinkamai Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 3 dalies pirmoje pastraipoje ir 16 straipsnio 1 dalies B punkto c papunktyje. Kadangi šios procedūros aptariamai prekei reeksporto dieną vis dar buvo taikomos, nors ši prekė fiziškai buvo įvežta į Sąjungos teritoriją, ji negalėjo būti laikoma „importo“, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 2 punktą, dalyku [37]. Be to, vienos iš prievolių, susijusių su išorinio tranzito procedūros taikymu, neįvykdymas nėra tolygus „importui“, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą, neatsižvelgiant į tai, kad dėl šio neįvykdymo gali atsirasti skola muitinei pagal Muitinės kodekso 204 straipsnį.

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

34 — Šiuo atžvilgiu pažymėtina, kad minėto Sprendimo *Harry Winston* 41 punkte nurodyta, kad Šeštoji direktyva „leidžia“ valstybėms narėms susieti apmokestinimą importo PVM lemiančios aplinkybės ir prievolės jį apskaičiuoti atsiradimą su apmokestinimo muitais lemiančios aplinkybės ir prievolės juos apskaičiuoti atsiradimu. Pirminės redakcijos Šeštoji direktyva iš tikrųjų leido tokią sąsają, tačiau nuo tada, kai Direktyva 91/680 padarytas pakeitimas, mano manymu, būtų teisingiau vartoti veiksmažodį „įpareigoja“.

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

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

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

67. Šiuo atžvilgiu tai, kad prekėms taikoma muitinės procedūra buvo pakeista, negali reikšti, jog prekės buvo importuotos, nes abi atitinkamos muitinės procedūros numatytos Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 3 dalyje [38].

68. Todėl, kadangi aptariamai prekei buvo taikoma sąlyginio neapmokestinimo procedūra, taigi pagrindinės bylos aplinkybių susiklostymo metu ji nebuvo importuota, jai nebuvo taikytinas PVM pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 2 punktą.

69. Šis aiškinimas atitinka ankstesnę Teisingumo Teismo praktiką, susijusią su importu ir juo pagrįstu apmokestinimu PVM.

70. Primintina, kad bylos, kurioje priimtas Sprendimas *Dansk Transport og Logistik* [39], atveju PVM nebuvo mokėtinas. Ši byla buvo susijusi su cigarečių įvežimu į Sąjungos muitų teritoriją, tačiau šias cigaretes iškart paėmė saugoti ir vėliau sunaikino valdžios institucijos. Taigi šios cigaretės nepateko į Sąjungos rinką ir nebuvo importuotos, kaip tai suprantama pagal Šeštąją PVM direktyvą.

71. PVM nebuvo mokėtinas ir bylos, kurioje priimtas Sprendimas *British American Tobacco ir Newman Shipping* [40], atveju. Tačiau pabrėžtina, kad ta byla buvo susijusi su prekėmis, jau saugomomis muitinės sandėlyje. Taigi toje byloje kilęs klausimas buvo susijęs ne su Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 2 dalimi, kuri skirta importo sąvokai, aptariamai šioje byloje, apibrėžti, o su šio straipsnio 1 dalimi, skirtai prekėms tiekti ar paslaugoms teikti už atlygį.

72. Byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Harry Winston* [41], buvo nagrinėjamas kitas atvejis: prekės buvo importuotos ir vėliau pavogtos iš muitinės sandėlio. Toje byloje prekėms taikyta muitinio sandėliavimo procedūra buvo baigta taikyti dėl vagystės. Tačiau tokia muitinės procedūros pabaiga reiškia PVM skolą lemiančios aplinkybės atsiradimą, nes tokiu atveju numatomas prekės patekimas į Sąjungos rinką.

73. Baigdamas norėčiau panagrinėti pagrindinėje byloje aptariamą Nyderlandų teisės aktą. Pažymėtina, kad pagal pagrindinėje byloje taikytinos 1968 m. birželio 28 d. redakcijos Apyvartos mokesčio įstatymo 18 straipsnio 1 dalį „prekių importas“ suprantamas ne tik kaip įvairių prekių iš trečiųjų šalių įvežimas į Nyderlandus (žr. a ir b punktus), bet ir kaip „muitinės procedūros Nyderlanduose užbaigimas arba šios procedūros nebetaikymas prekėms Nyderlanduose“ (žr. c punktą). Taigi teisės aktų leidėjas aiškiai papildė apmokestinimą PVM lemiančių aplinkybių sąrašą, įtraukęs į jį ir minėtame c punkte numatytą atvejį. Toks pasirinkimas, kuris buvo galimas pagal pirmosios redakcijos Šeštąją direktyvą ir kuris tapo prievole po Direktyva 91/680 padaryto pakeitimo, mano manymu, atitinka šiuo metu galiojančiuose Sąjungos teisės aktuose, kaip juos yra išaiškinęs Teisingumo Teismas, nustatytus reikalavimus.

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

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

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

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

41 — Šioje išvadoje jau minėtas sprendimas.

V – Išvada

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

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

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