Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA NĪLO JĒSKINENA [*NIILO JÄÄSKINEN*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2014. gada 13. februārī [1]

Lieta C-480/12

Minister van Financiën
pret
X BV

(Hoge Raad der Nederlanden (Nīderlande) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Kopienas Muitas kodekss — Regula (EEK) Nr. 2913/92 — 203. panta un 204. panta 1. punkta a) apakšpunkta piemērošanas joma — Ārējā tranzīta procedūra — Muitas parāda rašanās pienākuma neizpildes dēļ — Novēlota uzrādīšana galamērķa muitas iestādē — Īstenošanas regula — Regula (EEK) Nr. 2454/93 — 859. pants — Sestā PVN direktīva — 10. panta 3. punkta pirmā daļa — Importa jēdziens Sestajā PVN direktīvā — Izņemšana no konkrētās muitas procedūras — Saikne starp muitas un PVN parāda rašanos — Ar nodokli apliekama darījuma jēdziens

I – Ievads

1. Kopienas ārējais tranzīts, kas ieviests ar Regulu (EEK) Nr. 2913/92 [2] un ar tā Īstenošanas regulu [3], ir muitas procedūra, uz kuru attiecas ļoti stingri nosacījumi. Tas ir piemērojams attiecībā uz ārpuskopienas preču apriti starp diviem Eiropas Savienības muitas teritorijas punktiem, kad preces paredzēts atkal izvest uz trešo valsti. Tranzīta laikā par precēm nav jāmaksā ne muitas nodoklis, ne pievienotās vērtības nodoklis (turpmāk tekstā – "PVN"), ne akcīzes nodoklis.

2. Šajā lietā *Hoge Raad der Nederlanden* [Nīderlandes Augstākā tiesa] (Nīderlande) ar savu pirmo Tiesai uzdoto jautājumu vēlas noskaidrot, kādas tiesiskās sekas rodas saistībā ar muitas parādu, pārkāpumiem attiecībā uz preču novēlotu uzrādīšanu [4] galamērķa muitas iestādē, kuri pieļauti ārējā tranzīta laikā, saskaņā ar Muitas kodeksu, it īpaši tā 203. pantu (saistībā ar izņemšanu no muitas uzraudzības) un 204. pantu (saistībā ar muitas procedūras īstenošanas nosacījumu neievērošanu). Vispirms vēlos norādīt, ka Īstenošanas regulas 859. pantā ir paredzēti noteikti "attaisnojami" apstākļi, kuros no Muitas kodeksa 204. panta izrietošā pienākuma neizpilde, kas nav minētā kodeksa 203. pantā paredzētā izņemšana, nerada muitas parādu.

1 — Oriģinālvaloda – franču.

2 — Padomes 1992. gada 12. oktobra Regula par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (OV L 302, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2005. gada 13. aprīļa Regulu (EK) Nr. 648/2005 (OV L 117, 13. lpp.; turpmāk tekstā – "Muitas kodekss"). Muitas kodekss tika atcelts ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2008. gada 23. aprīļa Regulu (EK) Nr. 450/2008, ar ko izveido Kopienas Muitas kodeksu (Modernizētais muitas kodekss) (OV L 145, l. lpp.), kura atsevišķas tiesību normas ir stājušās spēkā 2008. gada 24. jūnijā, savukārt pārējās – 2013. gada 24. jūnijā. Ņemot vērā pamatlietas faktu rašanās laiku, to joprojām reglamentē Muitas kodeksa normas.

3 — Komisijas 1993. gada 2. jūlija Regulas (EEK) Nr. 2454/93, ar ko nosaka īstenošanas noteikumus Regulai Nr. 2913/92 (OV L 253, 1. lpp.) un kurā grozījumi izdarīti ar Komisijas 2003. gada 18. decembra Regulu (EK) Nr. 2286/2003 (OV L 343, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "Īstenošanas regula").

4 — Pamatlietā konkrētā prece ir dīzeļmotors, kas ievests Savienībā un pēc tam pēc vairākiem mēnešiem izvests, iebūvējot to kuģī.

3. Gadījumā, ja būtu piemērojams Muitas kodeksa 204. pants, iesniedzējtiesa uzdod otro jautājumu par Sestās direktīvas 77/388/EEK[5] interpretāciju, tostarp par pastāvošo saistību starp muitas parāda un PVN parāda rašanos, un it īpaši par jautājumu, vai tādos apstākļos kā pamatlietā PVN ir jāmaksā par importu, kad uzrādīšanas termiņa pārsniegšanas dēļ muitas parāds ir radies saskaņā ar Muitas kodeksa 204. pantu.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – *Savienības tiesības*

1) Ārējā tranzīta procedūra

4. Attiecībā uz ārējo tranzīta procedūru Muitas kodeksa 91., 92. un 96. pantā ir attiecīgi paredzēta tā definīcija, mērķis un galvenā atbildīgā, kas ir minētās procedūras izmantotājs, pienākumi.

5. Īstenošanas regulas 356. pants attiecas uz termiņu, kādā preces jāuzrāda galamērķa muitas iestādē. Tā 3. punkts attiecas uz novēlotu preču uzrādīšanu un tajā ir paredzēts:

"Ja preces uzrāda galamērķa muitas iestādē pēc nosūtītāja muitas iestādes noteiktā termiņa beigām un ja termiņš nav ievērots tādu apstākļu dēļ, ko pienācīgi paskaidro galamērķa muitas iestādei un ko nevar piedēvēt pārvadātājam vai principālam [galvenajam atbildīgajam], tad uzskata, ka pēdējais ir iekļāvies paredzētajā termiņā."

2) Muitas parāda rašanās

6. Saskaņā ar Muitas kodeksa 203. pantu muitas parāds rodas, ja preces ir izņemtas no muitas uzraudzības. Savukārt, piemērojot Muitas kodeksa 204. panta 1. punkta a) apakšpunktu, muitas parāds rodas gadījumā, ja nav izpildīts viens no pienākumiem, kas izriet to muitas procedūras, kurā preces tikušas nodotas, izmantošanas.

7. Ar Īstenošanas regulas 859. pantu tiek papildināts minētais 204. pants, definējot tādu pienākumu neizpildi, kurai nav faktiskas sekas uz muitas procedūras pareizu īstenošanu Muitas kodeksa 204. panta 1. punkta izpratnē. Šim nolūkam tiek prasīts, lai pienākumu neizpilde nebūtu uzskatāma par preču izņemšanas no muitas uzraudzības mēģinājumu, lai šī pienākumu neizpilde nebūtu saistīta ar ieinteresētās personas acīmredzamu nevērību un lai visas nepieciešamās formalitātes, lai labotu preču situāciju, būtu izpildītas *a posteriori*. Minētā 859. panta 2. punkts ir formulēts šādi:

"[..]

2) tādu preču gadījumā, kas atrodas kādā tranzīta procedūrā, ja neizpilda kādu no pienākumiem, ko uzliek šīs procedūras izmantošana, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

   a) preces, kas atrodas kādā procedūrā, neskartas faktiski uzrādīja galamērķa muitas iestādē;

   b) galamērķa muitas iestāde varēja pārliecināties par preču nodošanu muitas noteikumos atzītai izmantošanai vai par to ievietošanu pagaidu glabāšanā tranzīta darbības beigās;

5 — Padomes 1977. gada 17. maija Direktīva par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2004. gada 26. aprīļa Direktīvu 2004/66/EK (OV L 168, 35. lpp.; turpmāk tekstā – "Sestā direktīva"). Minētā direktīva tika atcelta ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/122/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.). Tomēr, ņemot vērā pamatlietas faktu norises laiku, tos reglamentē Sestā direktīva.

c) ja nav ievērots 356. pantā paredzētais termiņš un minētā panta 3. punkts nav piemērojams, preces tomēr ir uzrādītas saņēmējā muitas iestādē saprātīgā laika periodā."

8. Atbilstoši Īstenošanas regulas 860. pantam "muitas dienesti uzskata, ka ir radies [Muitas] kodeksa 204. panta 1. punktā minētais muitas parāds, ja vien persona, kura būtu parādnieks, nepierāda, ka ir izpildīti 859. pantā uzskaitītie nosacījumi".

– Par PVN

9. Saskaņā ar Sestās direktīvas 2. panta 2. punktu par preču ievešanu ir jāmaksā PVN.

10. Saskaņā ar Sestās direktīvas 7. panta 1. punkta a) apakšpunktu "preču imports" nozīmē "tādu preču ievešanu Kopienā, kas neatbilst Eiropas Ekonomikas kopienas dibināšanas līguma 9. un 10. pantā izklāstītajiem nosacījumiem [..]"[6]. Atbilstoši minētā panta 2. punktam preču importēšanas vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā preces atrodas, kad tās ieved Kopienā.

11. Saskaņā ar minētās direktīvas 7. panta 3. punktu:

"Neatkarīgi no 2. punkta, ja, ievedot Kopienā preces, kas minētas 1. punkta a) apakšpunktā, uz tām attiecas kāds no 16. panta 1. punkta B daļas a), b), c) un d) apakšpunktā minētajiem režīmiem, pagaidu importa režīms ar pilnīgu atbrīvojumu no ievedmuitas nodokļa vai ārējā tranzīta režīms, šādu preču importa vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā uz tām beidz attiekties šie režīmi.

Tāpat, ja uz precēm, kas minētas 1. punkta b) apakšpunktā, ievedot 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."

12. Sestās direktīvas 10. panta 3. punktā ir paredzēts, ka nodokļus var uzlikt un sākt iekasēt no brīža, kad preces ir ievestas. Ja, ievedot Kopienā, uz precēm attiecas viens no pasākumiem, kas minēts šīs direktīvas 7. panta 3. punktā, darbība, par kuru jāmaksā nodokļi, notiek un nodokļus var sākt iekasēt tikai tad, ja uz precēm vairs neattiecas šīs procedūras.

13. Sestās direktīvas 16. pantā paredzēti nosacījumi un kārtība, saskaņā ar kuru dalībvalstīm ir tiesības paredzēt īpašus atbrīvojumus no nodokļa, kas saistīti ar starptautisko preču transportu.

B – *Nīderlandes tiesības*

14. 1968. gada 28. jūnija Likuma par apgrozījuma nodokli (*Wet op de omzetbelasting*), redakcijā, kas piemērojama pamatlietā[7], 1. panta d) punktā ir paredzēts, ka nodoklis, kurš nodēvēts par "apgrozījuma nodokli", tiek iekasēts par preču ievešanu.

15. Minētā likuma 18. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir noteikts, ka ar "preču importu" saprot muitas procedūras Nīderlandē pabeigšanu vai preču izņemšanu no muitas procedūras Nīderlandē. Saskaņā ar minētā panta 3. punktu preču ievešana Nīderlandē 1. punkta a) un b) apakšpunkta izpratnē nav uzskatāma par importu, ja runa ir par precēm, attiecībā uz kurām piemērojama muitas procedūra vai kuras pēc to ievešanas Nīderlandē tikušas nodotas muitas procedūrā. Muitas procedūras Nīderlandē izbeigšana arī netiek uzskatīta par līdzvērtīgu importam, kad tai seko citas muitas procedūras piemērošana.

6 — EEK līguma 9. un 10. pants, kuri vēlāk kļuva par EKL 23. un 24. pantu un LESD 28. un 29. pantu.

7 — *Staatsblad* 1968, Nr.°329.

III – Pamatlieta, prejudiciālie jautājumi un tiesvedība Tiesā

16. 2005. gada 26. oktobrī *X BV* (turpmāk tekstā – "*X*") elektroniski deklarēja dīzeļa motora (turpmāk tekstā – "motors") nodošanu Kopienas ārējā tranzīta muitas procedūrā[8]. *D BV* (turpmāk tekstā – "*D*") deklarācijā tika norādīta kā motora saņēmēja. Motora uzrādīšanas galamērķa muitas iestādei galīgais termiņš bija noteikts 2005. gada 28. oktobris.

17. *D* pārstāvis minētajā muitas iestādē motoru uzrādīja 2005. gada 14. novembrī[9] jeb 17 dienas pēc termiņa beigām. Viņš *D* vārdā deklarēja motora nodošanu citā muitas procedūrā, proti, ievešanas pārstrādei muitas procedūrā. Uzrādīšanas termiņa pārsniegšanas iemesls nav zināms[10].

18. Galamērķa muitas iestāde konstatēja, ka Kopienas ārējā tranzīta muitas procedūra nav tikusi pabeigta pareizi. Inspektors, kas ir nosūtītāja muitas iestādes kompetentais muitas dienests, vēlāk darīja zināmu *X*, ka šī iestāde nebija saņēmusi elektroniskās informācijas nosūtīšanas vai atgriešanas kopiju, kas nepieciešama paziņojumā par nodošanu minētajā procedūrā. Tas *X* deva iespēju sniegt pierādījumus par to, ka muitas procedūra tomēr bija pabeigta tiesiski atbilstoši. *X* nenorādīja uz jauniem paskaidrojošiem apstākļiem.

19. Inspektors secināja, ka galamērķa muitas iestādē motors netika uzrādīts atbilstoši tiesību aktiem un ka šī iemesla dēļ motors tika izņemts no muitas uzraudzības Muitas kodeksa 203. panta 1. punkta izpratnē. Pamatojoties uz minēto, viņš lūdza *X* par motoru samaksāt muitas nodokļus un apgrozījuma nodokli. Viņš noraidīja *X* iesniegto atmaksāšanas pieteikumu. Saņēmis sūdzību par šo lēmumu, inspektors tomēr paturēja to spēkā.

20. *X* par inspektora lēmumu cēla prasību *Rechtbank te Haarlem* [Hārlemas pirmās instances tiesā]. Tā nosprieda, ka vienīgi termiņa pārsniegšana nevar izraisīt Muitas kodeksa 203. panta piemērojamību, un, pamatojoties uz Muitas kodeksa 204. pantu, *Rechtbank te Haarlem* uzskatīja, ka Īstenošanas regulas 859. pantā paredzētie nosacījumi ir tikuši izpildīti. Līdz ar to šī tiesa atzina prasību par pamatotu un lūdza inspektoru atlīdzināt samaksātās muitas nodokļu un apgrozījuma nodokļa summas. Turpmāk inspektors par šo spriedumu *Gerechtshof te Amsterdam* [Amsterdamas Apelācijas tiesa] iesniedza apelācijas sūdzību, kas tika noraidīta. Visbeidzot Finanšu ministrija iesniedza kasācijas sūdzību *Hoge Raad der Nederlanden* [Nīderlandes Augstākajā tiesā], kura 2012. gada 12. oktobrī nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) a) Vai [Muitas kodeksa] 203. un 204. pants, lasot to kopsakarā ar [Īstenošanas regulas] 859. pantu, it īpaši tā 2. punkta c) apakšpunktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka atbilstoši [Īstenošanas regulas] 356. panta 1) punktam noteiktā tranzīta termiņa pārsniegšana (pati par sevi) nerada muitas parādu par izņemšanu no muitas uzraudzības [Muitas kodeksa] 203. panta izpratnē, bet gan muitas parādu, pamatojoties uz [Muitas kodeksa] 204. pantu?

b) Vai apstiprinošai atbildei uz pirmā jautājuma a) daļu ir nepieciešams, lai ieinteresētās personas muitas iestādēm iesniedz informāciju par termiņa pārsniegšanas iemesliem, vai vismaz paskaidro muitas iestādēm, kur preces atradās laikposmā starp atbilstoši [Īstenošanas regulas] 356. panta 1) punktam noteikto tranzīta termiņu un faktiskās uzrādīšanas brīdi galamērķa muitas iestādē?

8 — Iesniedzējtiesas ieskatā *X* ir atzītais nosūtītājs Īstenošanas regulas 398. panta izpratnē, kas viņam ļāva veikt elektronisko deklarāciju.

9 — Saskaņā ar iesniedzējtiesas nolēmumu *D* nav atzītā saņēmēja statuss Īstenošanas regulas 406. panta 1. punkta izpratnē. No minētā izriet, ka saskaņā ar šo pašu tiesību normu *D* nav atbrīvots no pienākuma galamērķa muitas iestādē uzrādīt preces un tranzīta deklarācijas paraugus Nr. 4 un Nr. 5.

10 — Ir jāprecizē, ka *X* skatījumā uzņēmums *Z* ir saņēmis motoru un to ir iebūvējis kuģī, kas atbilst lietas dalībnieku sasniedzamajam mērķim. 2006. gada 19. janvārī *X* aizpildīja atkalizvešanas deklarāciju un ar motoru aprīkotais kuģis izbrauca no Savienības caur Antverpeni (Beļģija).

2) Vai [Sestā direktīva], it īpaši šīs direktīvas 7. pants, ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN ir jāmaksā, ja muitas parāds rodas vienīgi, pamatojoties uz [Muitas kodeksa] 204. pantu?"

21. Rakstveida apsvērumus iesniedza *X*, Nīderlandes, Čehijas Republikas (kuras rakstveida apsvērumi attiecās tikai uz pirmo jautājumu) un Grieķijas valdības, kā arī Eiropas Komisija. Nīderlandes valdība un Komisija tika pārstāvētas 2013. gada 6. novembrī notikušajā tiesas sēdē.

IV – Analīze

A – *Tiesību norma, kas regulē muitas parāda rašanos ārējā tranzīta procedūrai piemērojamā termiņa pārkāpšanas gadījumā*

1) Ievada apsvērumi

22. Ar pirmā prejudiciālā jautājuma pirmo daļu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai saistībā ar Kopienas ārējā tranzīta muitas procedūru piemērojamā tranzīta termiņa pārkāpšana izraisa muitas parādu saskaņā ar Muitas kodeksa 203. pantu vai saskaņā ar šī paša kodeksa 204. pantu.

23. Nīderlandes valdība uzskata, ka ievedmuitas parāds rodas saskaņā ar Muitas kodeksa 203. pantu izņemšanas no muitas uzraudzības dēļ, ja prece, kas nodota Kopienas ārējā tranzīta muitas procedūrā, nav tranzīta termiņā uzrādīta galamērķa muitas iestādē, ja vien atbilstoši Īstenošanas regulas 356. panta 3. punktam galvenais atbildīgais sniedz pierādījumus par to, ka termiņa pārsniegšana nav piedēvējama ne viņam pašam, ne pārvadātājam. Nīderlandes valdība tātad uzskata, ka Muitas kodeksa 204. pants nav jāņem vērā.

24. Savukārt pārējie lietas dalībnieki uzskata, ka ir piemērojams Muitas kodeksa 204. pants. Komisija precizē, ka precēm, kurām nav Kopienas izcelsme, pienākuma tās uzrādīt galamērķa muitas iestādē paredzētajā termiņā neievērošana attiecībā uz šīm precēm rada muitas parādu, pamatojoties uz Muitas kodeksa 204. pantu, izņemot gadījumu, ja šī pienākuma neizpilde "nav būtiski iespaidojusi attiecīgās pagaidu glabāšanas vai muitas procedūras pareizu norisi", piemērojot Īstenošanas regulas 859. panta 2. punkta a) apakšpunktā noteiktos nosacījumus. Čehijas Republikas valdība piebilst, ka minētās regulas 203. pants tomēr ir piemērojams ar nosacījumu, ka tiek konstatēti citi apstākļi, kas pierāda, ka attiecībā uz precēm ir tikušas veiktas tādas darbības, kas liedz galamērķa muitas iestādei pienācīgā veidā veikt savu pārbaudi.

25. Tālāk izklāstīto iemeslu dēļ uzskatu, ka šajā lietā ir jāpiemēro Muitas kodeksa 204. pants.

26. Vispirms vēlos atgādināt, ka ievedmuitas parāds var rasties kā attiecīgās muitas procedūras noteikumu pareizas piemērošanas sekas vai arī kā pārkāpuma rezultāts. Šī lieta attiecas uz šo otro pieņēmumu. Proti, Savienības muitas tiesības ir balstītas uz netiešu principu, saskaņā ar kuru preču ievešana Savienības muitas teritorijā izraisa objektīvu pienākumu maksāt muitas nodokli, izņemot neuzlikšanas procedūras piemērošanu. Tādējādi muitas parāds var rasties gan likumīgas, gan nelikumīgas ievešanas gadījumā, ciktāl preces uz laiku vai galīgi netiek atbrīvotas no nodokļa [11].

27. Tomēr, kā Tiesa precizējusi spriedumā lietā *Döhler Neuenkirchen* [12], "muitas parāda rašanās nav [..] sankcijas rakstura, bet ir uzskatāma par sekām, kuras iestājas, neizpildot ievešanas pārstrādei neuzlikšanas režīmā priekšrocības iegūšanai nepieciešamos nosacījumus. Šai procedūrai ir raksturīga nosacītas priekšrocības piešķiršana, kas nevar notikt, ja netiek izpildīti ar to saistītie nosacījumi, kuru

11 — Par saikni starp Muitas kodeksa 203. un 204. pantu skat. ģenerāladvokātes J. Kokotes [*J. Kokott*] secinājumu 75. un 76. punktu lietā, kurā pieņemts 2005. gada 3. marta spriedums lietā C-195/03 *Papismedov* u.c. (Krājums, I-1667. lpp.).

12 — 2012. gada 6. septembra spriedums lietā C-262/10, 43. punkts.

dēļ neuzlikšanas režīmu nevar piemērot un līdz ar to ir pamats piemērot muitas nodokli". Vēlos piebilst, ka gan ārējā tranzīta procedūra, gan ievešanas pārstrādei procedūra ir muitas nodokļa neuzlikšanas sistēmas, kuras ir uzskatāmas par izņēmuma pasākumiem, lai atvieglotu atsevišķu ekonomisko aktivitāšu norisi [13].

2) Ārējais tranzīts: trīs iespējamie gadījumi

28. Ir jāparedz trīs iespējamie gadījumi, kas var rasties saistībā ar ārējo tranzītu. Šī pamatinformācija ļauj labāk izprast ar pirmo iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu izvirzītās problēmas.

29. Pirmais iespējamais gadījums ir tas, kurā ārējā tranzīta procedūra pilnībā norit atbilstoši Savienības tiesībām, tostarp, kad prece galamērķa muitas iestādē ir uzrādīta noteiktajā termiņā. Ārējā tranzīta procedūra beidzas, un procedūra vēlāk tiek dzēsta. Šādā gadījumā nekāds muitas parāds nerodas.

30. Otrais gadījums ir tas, kurā ārējā tranzīta procedūra notiek pareizi, izņemot to, ka preces galamērķa muitas iestādē uzrādītas pēc termiņa beigām. Tomēr atbilstoši Īstenošanas regulas 356. panta 3. punktam, ja ir noteikts, ka "termiņš nav ievērots tādu apstākļu dēļ, ko pienācīgi paskaidro galamērķa muitas iestādei un ko *nevar piedēvēt* pārvadātājam vai galvenajam atbildīgajam, tad uzskata, ka pēdējais ir iekļāvies paredzētajā termiņā" [14]. Ja tas tā ir, ārējā tranzīta procedūra beidzas parastā kārtībā, minētā procedūra vēlāk tiek dzēsta un muitas parāds tāpat nerodas.

31. Trešais gadījums ir tāds, kurā ārējā tranzīta procedūrai noteiktais termiņš nav ievērots un galamērķa muitas iestādē nav sniegti pienācīgi paskaidrojumi. Citiem vārdiem sakot, termiņa neievērošana tiek piedēvēta pārvadātājam vai galvenajam atbildīgajam. Šādā gadījumā ārējās tranzīta procedūras piemērošanai noteiktie nosacījumi tātad nav ievēroti un nevar atsaukties uz Īstenošanas regulas 356. panta 3. punktu, tādēļ ārējā tranzīta procedūra nebeidzas parastā kārtībā un minētā procedūra nevar tikt dzēsta.

32. Attiecībā uz otro gadījumu Īstenošanas regulas 356. panta 3. punktā ir noteikti vairāki nosacījumi. Pirmkārt, ir skaidrs, ka persona, kas attiecīgajā gadījumā galu galā ir atbildīga par prasīto paskaidrojumu sniegšanu, ir galvenais atbildīgais [15]. Otrkārt un katrā ziņā, preču uzrādīšanas galamērķa muitas iestādē termiņa neievērošanai ir jānotiek tādu apstākļu dēļ, "kas nav piedēvējami pārvadātājam vai galvenajam atbildīgajam", proti, runai ir jābūt par notikumiem, kuri ir ārpus pārvadātāja vai galvenā atbildīgā kontroles.

33. Komisijas izstrādātajā Tranzīta rokasgrāmatā [*Manuel de Transit*] ir sniegti vērtīgi piemēri pierādīšanas jomā [16]. Visi šie piemēri attiecas uz laika ziņā ierobežotām un parasti īslaicīgām situācijām. Lielākajā daļā gadījumu runa ir par stundām, pat vairākām dienām. Pamatlietā valsts tiesai ir jāpārbauda, vai Īstenošanas regulas 356. punkta 3. punkts var tikt piemērots, bet, ņemot vērā termiņa pārsniegšanas ilgumu, un, ja ir konstatēts, ka neviens pienācīgs paskaidrojums nav sniegts, manuprāt, ir jāizslēdz minētā panta piemērošana [17].

13 — Šajā ziņā skat. spriedumu lietā *Döhler Neuenkirchen* (minēts iepriekš, 40. punkts).

14 — Izcēlums mans.

15 — Galvenais atbildīgais bieži ir aģents nosūtītājs vai muitas aģents, kas ir par procedūras pareizu piemērošanu un par visu piemērojamo nodokļu maksāšanu atbildīgā persona pēc saistībā ar šo tranzītu izdarītā pārkāpuma vai prettiesiskas rīcības izdarīšanas.

16 — Atbilstoši šai rokasgrāmatai tālāk uzskaitītie dokumenti ir jāiesniedz kā pierādījumi, lai apstiprinātu no Īstenošanas regulas 356. panta 3. punkta izrietošos apstākļus, proti, iesniegumi policijai (negadījuma, zādzības utt. gadījumā), ārstniecības iestādes izdota izziņa (ārstēšanās gadījumā utt.), autoservisa apliecinājums (transportlīdzekļa remonta gadījumā) un ikviens pierādījums par kavējumu streika vai jebkura cita neparedzēta apstākļa dēļ. Skat. minētās rokasgrāmatas 2010. gada konsolidētās versijas IV daļas 4. nodaļas 5. punktu ar nosaukumu "Uzrādīšana pēc termiņa beigām" (ar dokumentu var iepazīties internetā šādā adresē: http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/procedural_aspects/transit/index_fr.htm).

17 — Turklāt saskaņā ar Tranzīta rokasgrāmatu, "ja preču transportēšanas laikā noticis negadījums, pārvadātājam par to nekavējoties jāinformē vistuvākais kompetentais muitas birojs" (skat. IV daļas 3. nodaļas 3.1. punktu ar nosaukumu "Formālās prasības saistībā ar transportēšanas laikā notikušiem negadījumiem").

34. Trešajā gadījumā rodas jautājums par to, vai runa ir par "viena no pienākumiem, kurš izriet no muitas procedūras, kurā preces tikušas nodotas [..], izmantošanas attiecībā uz precēm, kuras apliekamas ar ievedmuitas nodokli, neizpilde", kas rada ievedmuitas nodokļa parādu saskaņā ar Muitas kodeksa 204. panta 1. punkta a) apakšpunktu, vai ir jāpiemēro minētā kodeksa 203. panta 1. punkts, kurš attiecas uz "ar ievedmuitas nodokli apliekamo preču izņemšanas no muitas uzraudzības".

3) Par saistību starp Muitas kodeksa 203. un 204. pantu

35. Ar pirmo prejudiciālo jautājumu, lai šajā lietā noteiktu muitas parāda juridisko pamatu, būtībā ir izvirzīts jautājums attiecīgi par Muitas kodeksa 203. un 204. panta piemērošanas jomu robežu noteikšanu. Nīderlandes valdība apgalvo, ka nezināma preču atrašanās vieta 17 dienu laikā ir uzskatāma par izņemšanu [no muitas uzraudzības], tādēļ būtu jāpiemēro Muitas kodeksa 203. pants.

36. No pirmā acu uzmetiena nav viegli noteikt šo abu pantu attiecīgo piemērošanas jomu robežas. Tiesas judikatūras ieguldījums ir bijis izšķirošs [18]. Proti, Tiesa uzsvēra, ka Muitas kodeksa 203. un 204. pantam ir atšķirīgas piemērošanas jomas, jo pirmais no tiem attiecas uz rīcību, kuras rezultāts ir preču "izņemšana" no muitas uzraudzības, un otrā priekšmets ir "pienākumu un nosacījumu" saistībā ar dažādām muitas procedūrām "neizpilde" [19].

37. Lai noteiktu, pamatojoties uz kuru no šiem abiem pantiem ir radies ievedmuitas parāds, vispirms ir jānoskaidro, vai konkrētie fakti ir uzskatāmi par izņemšanu no muitas uzraudzības saskaņā ar Muitas kodeksa 203. panta 1. punktu. Vienīgi, ja atbilde uz šo jautājumu ir negatīva, var tikt piemērots Muitas kodeksa 204. pants [20].

38. It īpaši attiecībā uz Muitas kodeksa 203. panta 1. punktā paredzēto izņemšanas no muitas uzraudzības jēdzienu ir jāatgādina, ka atbilstoši Tiesas judikatūrai šis jēdziens ir jāsaprot kā tāds, kurā ietverta ikviena darbība vai bezdarbība, kura kaut vai īslaicīgi traucē kompetentajam muitas dienestam piekļūt precei, kurai ir piemērojama muitas uzraudzība, un veikt muitu reglamentējošos tiesību aktos paredzētās pārbaudes [21].

39. Tiesas spriedumos, kuros ir interpretēts izņemšanas no muitas uzraudzības jēdziens, nodokļu neuzlikšanas procedūrā, proti, noliktavā, tranzītā vai pagaidu noliktavā, deklarēto preču zādzība tiek uzskatīta par diezgan būtisku kategoriju [22]. Šādā gadījumā Tiesa, šķiet, balstās uz premisu, saskaņā ar kuru zādzības dēļ preces nonāk Savienības ekonomiskajā apritē [23]. Muitas parāds tādējādi rodas izņemšanas no muitas uzraudzības dēļ saskaņā ar Muitas kodeksa 203. pantu.

18 — Skat. šo secinājumu 11. zemsvītras piezīmi. Vēlos norādīt, ka Regulā Nr. 450/2008 nošķiršana starp Muitas kodeksa 203. un 204. pantu, šķiet, ir atcelta vienkāršošanas dēļ, jo attiecīgās tiesību normas no tā brīža ietvertas vienā pantā, proti, minētās regulas 46. pantā. Turklāt Muitas kodeksa 203. un 204. pantā ietverto jēdzienu "izņemšana", "neizpilde" vai "neievērošana" vietā šajā jaunajā 46. pantā ir norāde vienīgi uz "neievērošanu".

19 — Skat. 2013. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-273/12 *Harry Winston*, 27. punkts.

20 — Skat. 2004. gada 12. februāra spriedumu lietā C-337/01 *Hamann International* (*Recueil*, I-1791. lpp., 30. punkts) un spriedumu lietā *Harry Winston* (minēts iepriekš, 28. punkts).

21 — Skat. 2002. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-371/99 *Liberexim* (*Recueil*, I-6227. lpp., 55. punkts un tajā minētā judikatūra); 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-222/01 *British American Tobacco* (*Recueil*, I-4683. lpp., 47. punkts un tajā minētā judikatūra); 2005. gada 20. janvāra spriedumu lietā C-300/03 *Honeywell Aerospace* (Krājums, I-689. lpp., 19. punkts), kā arī spriedumu lietā *Harry Winston* (minēts iepriekš, 29. punkts).

22 — Attiecībā uz Muitas kodeksa 203. pantu un preču zuduma gadījumiem (tostarp zādzību) skat. 2001. gada 1. februāra spriedumu lietā C-66/99 *D. Wandel* (*Recueil*, I-873. lpp., 46.–48. un 50. punkts); spriedumu lietā *Honeywell Aerospace* (minēts iepriekš, 12. un 18.–20. punkts); 2005. gada 15. septembra spriedumu lietā C-140/04 *United Antwerp Maritime Agencies* un *Seaport Terminals* (Krājums, I-8245. lpp., 15. punkts), kā arī spriedumu lietā *Harry Winston* (minēts iepriekš, 14. un 30. punkts).

23 — Skat. 1983. gada 5. oktobra spriedumu apvienotajās lietās 186/82 un 187/82 *Esercizio Magazzini Generali* un *Mellina Agosta* (*Recueil*, 2951. lpp.); spriedumu lietā *United Antwerp Maritime Agencies* un *Seaport Terminals* (minēts iepriekš, 31. punkts), kā arī spriedumu lietā *Harry Winston* (minēts iepriekš, 31. punkts).

40. Izņemšana, kas nav definēta likumdošanā, ir plašs jēdziens. Tiesa tādējādi apstiprināja tā piemērojamību arī citos gadījumos, kā, piemēram, neatļauta izvešana no noliktavas, nepareizas informācijas norādīšana deklarācijā vai arī saistībā ar ārējo tranzītu tas, ka preces vispār nav tikušas uzrādītas galamērķa muitas birojā [24].

41. Ir jānorāda, ka Tiesai, ja nekļūdos, nav bijis jāizskata gadījums, kurā saistībā ar ārējā tranzīta procedūru termiņa uzrādīšanai galamērķa muitas iestādē pārsniegšana – ja vien šāda uzrādīšana vismaz ir notikusi – būtu pati par sevi izraisījusi Muitas kodeksa 203. panta piemērošanu.

42. Kā jau to atgādināju, izņemšanas jēdziens saskaņā ar Tiesas judikatūru [25] tiek lietots ļoti plaši. Tādējādi gadījumā, kad preču, kuras nodotas ārējā tranzīta procedūrā, atrašanās vieta tā arī paliek nezināma vairāk nekā divas nedēļas, piekļuves neiespējamība nav vienīgi "tūlītēja".

43. Tomēr, manuprāt, saskaņā ar Tiesas judikatūru Muitas kodeksa 203. panta piemērošanu pamato prezumētā importēto preču integrācija Savienības ekonomiskajā apritē, it īpaši preču zuduma zādzības dēļ vai muitas tiesību materiālo tiesību normu neievērošanas dēļ, kas izraisa integrācijas risku. Tātad runa ir par citādākiem gadījumiem nekā tie, kas tieši paredzēti Muitas kodeksa 204. pantā un Īstenošanas regulas 859. pantā.

44. Turklāt ārējā tranzīta procedūra nepieprasa, lai muitas dienestiem un galvenajam atbildīgajam būtu zināma preces precīza atrašanās vieta transportēšanas laikā. Tas netieši izriet no Īstenošanas regulas 356. panta 3. punkta formulējuma. Tiek prasīts, lai preces noteiktajā datumā būtu uzrādītas galamērķa muitas birojā un lai aizzīmogojumi būtu neskarti. Turklāt galvenajam atbildīgajam vai pārvadātājam attiecīgajā gadījumā ir jāspēj sazināties ar personu, kura ir atbildīga par pārvadājumu, kā, piemēram, kravas mašīnas šoferis. Tiesas judikatūra saistībā ar izņemšanu no muitas uzraudzības tātad nevar tikt interpretēta tādā nozīmē, kas nav saderīga ar ārējā tranzīta praktisko realitāti.

45. Tādējādi attiecībā uz gadījumu, kad preces novēloti uzrādītas saņēmēja birojā, šķiet, ka ir paredzēts, ka jāpiemēro Muitas kodeksa 204. panta 1. punkta a) apakšpunkts. Faktiski novēlota uzrādīšana ir uzskatāma par "viena no pienākumiem, kurš izriet no muitas procedūras, kurā preces tikušas nodotas [..], izmantošanas attiecībā uz precēm, kuras apliekamas ar ievedmuitas nodokli, neizpildes" piemēru, kas ir uzskatāma par vienu no minētā panta piemērošanas gadījumiem. Šo nostāju apstiprina tas, ka novēlota uzrādīšana ir viens no Īstenošanas regulas 859. pantā tieši paredzētajiem iemesliem. Saskaņā ar šo pēdējo pantu šāda novēlota uzrādīšana var tikt attaisnota ar nosacījumu, ka tiek ievēroti tajā paredzētie stingrie nosacījumi.

46. Šajā ziņā ir jānorāda, ka, tā kā termiņa pārsniegšana ir tieši paredzēta Īstenošanas regulas 859. pantā, kura ir piemērojama vienīgi Muitas kodeksa 204. pantā noteiktajos gadījumos, šī tiesību norma, kuru ir paredzējis likumdevējs, būtu neiedarbīga, ja uzrādīšanas termiņa pārsniegšanai vajadzētu attiekties uz Muitas kodeksa 203. pantā paredzēto izņemšanu. Tādējādi šajā lietā muitas parāda rašanās ir jāanalizē saskaņā ar Muitas kodeksa 204. pantu.

47. Līdz ar to ierosinu Tiesai uz pirmā jautājuma a) daļu atbildēt, ka Muitas kodeksa 203. un 204. pants, lasot to kopsakarā ar Īstenošanas regulas 859. pantu un it īpaši tā 2. punkta c) apakšpunktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka vienīgi tranzīta termiņa, kas noteikts saskaņā ar Īstenošanas regulas 356. panta 1. punktu, pārsniegšana rada nevis muitas parādu par izņemšanu no muitas uzraudzības saskaņā ar Muitas kodeksa 203. pantu, bet muitas parādu, pamatojoties uz Muitas kodeksa 204. pantu.

24 — Skat. šo secinājumu 22. zemsvītras piezīmē minēto judikatūru.

25 — Skat. šo secinājumu 21. zemsvītras piezīmē minēto judikatūru.

B – *Pienākums sniegt informāciju saistībā ar termiņa pārsniegšanu*

48. Ar pirmā prejudiciālā jautājuma otro daļu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai, lai varētu secināt, ka termiņa pārsniegšana rada muitas parādu saskaņā ar Muitas kodeksa 204. pantu, ir nepieciešams, lai ieinteresētās personas sniegtu ziņas par termiņa pārsniegšanas iemesliem vai par preču atrašanās vietu strīdīgajā laikposmā.

49. Komisija precizē, ka Īstenošanas regulas 356. panta 3. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka personai, kura uzrāda preces galamērķa muitas iestādē pēc nosūtītāja muitas iestādes noteiktā termiņa beigām, ir pienācīgi jāpamato apstākļi, kuri izraisījuši termiņa neievērošanu, tādējādi, lai pārliecinātu galamērķa muitas iestādi.

50. Ir skaidrs, ka tam, kas atsaucas uz Īstenošanas regulas 356. panta 3. punkta piemērošanu, ir pienācīgi jāpamato visu tā piemērošanas nosacījumu [izpilde]. Pretējā gadījumā muitas dienestiem nebūtu nekādas juridiskas intereses tikt informētiem par konkrētajām preču kustībām, bet tie varētu konstatēt muitas parāda rašanos, piemērojot kodeksa 204. pantu, un noteikt muitas nodokļu summu, kas galvenajam atbildīgajam ir jāmaksā.

51. Tādējādi ierosinu Tiesai uz pirmā jautājuma b) daļu atbildēt, ka, lai varētu atsaukties uz Īstenošanas regulas 356. panta 3. punktā minēto izņēmumu, ieinteresētajām personām muitas dienestiem ir jāsniedz visa informācija, lai pierādītu visu prasīto nosacījumu izpildi.

C – *Saikne starp muitas parādu, kas radies, pamatojoties uz Muitas kodeksa 204. pantu, un PVN*

1) Ievada apsvērumi

52. Ar otro prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN par preču importu ir maksājams, ja muitas parāds ir radies vienīgi saskaņā ar Muitas kodeksa 204. pantu. Apslēptais ekonomiskais izaicinājums ir saistīts ar to, ka PVN likme pietiekami bieži ir ievērojami augstāka par piemērojamo muitas nodokļu likmi.

53. Savos secinājumos lietā, kurā pasludināts spriedums *Eurogate Distribution*, īsumā skāru jautājumu par saikni starp muitas nodokļiem un aplikšanu ar PVN[26]. Proti, ir jānorāda, ka saistībā ar Muitas kodeksa 204. pantu ir pavisam iespējams, ka muitas parāds rodas, pat ja konkrētās preces ir izvestas no Savienības vai ja tās nekad nav nonākušas Savienības ekonomiskajā apritē[27].

54. Šajā lietā Nīderlandes valdība uzskata, ka, ja Tiesa secinātu, ka, rodoties muitas parādam saskaņā ar Muitas kodeksa 204. pantu, PVN būtu jāmaksā, jo tā uzskata, ka Muitas kodeksa 204. pantā paredzētais "imports", kurš rada muitas parādu, ir tas pats, kas Sestās direktīvas 7. panta 2. punktā paredzētais "preču imports". Brīdis, kad preces tiek izņemtas no muitas procedūras, sakrītot ar muitas parāda rašanos[28]. Līdzīgi arī Grieķijas valdība uzskata, ka muitas parāds un PVN ir saistīti[29].

26 — Skat. manu secinājumu 45. punktu lietā, kurā pasludināts 2012. gada 6. septembra spriedums C-28/11

27 — Turpat (48. punkts).

28 — Šajā ziņā Nīderlandes valdība atsaucas uz iepriekš minētā sprieduma lietā *Liberexim* 44. punktu.

29 — Čehijas Republikas valdība nepauda nostāju par šo jautājumu.

55. Savukārt Komisija apgalvo, ka, ja pamatlietā ievešanas pārstrādei deklarācijas attiecībā uz konkrēto motoru padarīšana par spēkā neesošu ir izraisījusi preču izņemšanu no pagaidu uzglabāšanas procedūras, PVN ir jāmaksā, jo motors vairs nav pakļauts kādai no Sestās direktīvas 16. pantā paredzētajām procedūrām. Kamēr preces paliek šajā procedūrā un neatkarīgi no muitas parāda rašanās saskaņā ar Muitas kodeksa 204. panta 1. punkta a) apakšpunktu, PVN nav uzliekams. Komisijas ieskatā nav automātiski uzliekams PVN par importu, ja muitas parāds rodas vienīgi, pamatojoties uz Muitas kodeksa 204. pantu.

2) Saikne starp muitas parādu un PVN

56. Vispirms ir jāanalizē saikne starp muitas parādu un PVN saistībā ar Sestās direktīvas tiesību normām.

57. Vispirms vēlos norādīt, ka tas, ka muitas parāds, kas radies saskaņā ar Muitas kodeksa 204. pantu, ir uzskatāms par "ievedmuitas" parādu, pretēji tam, ko apgalvo Nīderlandes valdība, neizraisa PVN piemērojamību importam saskaņā ar Sesto direktīvu. Proti, Muitas kodeksā ir paredzēti divi muitas parādu veidi, proti, ievedmuitas un izvedmuitas parādi [30]. Manā ieskatā šim pilnībā terminoloģiskam aspektam nav nekādas ietekmes uz tiesisko vērtējumu par saikni, kas var pastāvēt starp Muitas kodeksa 204. pantu un Sestās direktīvas 7. un 10. pantu.

58. Direktīvas 77/388 sākotnējā, proti, 1977. gada redakcijā, 10. panta 3. punkta otrā daļa ir formulēta šādi (izcēlums mans):

"Ja par importētajām precēm ir jāmaksā muitas nodokļi, lauksaimniecības nodokļi vai līdzvērtīgas nozīmes maksājumi, kas pieņemti saskaņā ar kopējo politiku, *dalībvalstis var saistīt darbību, par kuru jāmaksā nodoklis, un dienu, kad nodoklis kļūst iekasējams, ar šiem Kopienas nodokļiem noteikto darbību un dienu*."

59. Savukārt redakcijā, kas izriet no Direktīvas 91/680/EEK [31] un kas ir piemērojama šajā lietā, Direktīvas 77/388 10. panta 3. punkta trešajā daļā ir noteikts (izcēlums mans) [32]:

"Tomēr, ja uz ievestām precēm attiecas muitas nodokļa, lauksaimniecības nodokļa vai līdzīgas iedarbības maksājumi, kas noteikti atbilstīgi kopējai politikai, tad *darbība, par kuru jāmaksā nodokļi, notiek un nodokļus var sākt iekasēt, ja ir jāmaksā šie Kopienas nodokļi un tos var sākt iekasēt*."

60. Tātad, manuprāt, dalībvalstīm dotā iespēja Sestās direktīvas sākotnējā redakcijā tika aizstāta ar obligātu tiesību normu Direktīvā 91/680, pat ja sagatavošanas darbi šajā ziņā nesniedz nekādus skaidrojumus. Tā ir būtiska nošķiršana, kura jāpatur prātā, analizējot ar to saistīto judikatūru [33]. Proti, judikatūra, kurā interpretēta sākotnējā redakcija, vairs nešķiet pārnesama attiecībā uz situācijām, kuras reglamentē no šajā lietā piemērojamās [34] Direktīvas 91/680 izrietošie grozījumi.

30 — Skat. Muitas kodeksa 4. panta 10. un 11. punktu.

31 — Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīva 91/680/EEK, kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK nolūkā atcelt fiskālās robežas (OV L 376, 1. lpp.).

32 — Ir jānorāda, ka Sestās direktīvas 10. panta 3. punkta trešā daļa ar atsevišķām nelielām lingvistiskām izmaiņām tikusi pārņemta Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otrajā daļā.

33 — Attiecībā uz saikni starp muitas nodokļiem un PVN Sestās direktīvas sākotnējā redakcijā skat. ģenerāladvokāta F. Dž. Džeikobsa [*F. G. Jacobs*] secinājumu 18. un 29. punktu lietā, kurā pieņemts 1990. gada 6. decembra spriedums lietā C-343/89 *Witzemann* (*Recueil*, I-4477. lpp.).

34 — Šajā ziņā norādu, ka iepriekš minētā sprieduma lietā *Harry Winston* 41. punktā ir minēts, ka Sestajā direktīvā ir "atļauts" dalībvalstīm saistīt darbību, par kuru jāmaksā PVN nodoklis, un dienu, kad šis nodoklis kļūst iekasējams, ar muitas nodokļiem noteikto darbību un dienu. Sestās direktīvas sākotnējā redakcijā patiešām bija atļauta šī saikne, bet kopš Direktīvā 91/680 veiktajiem grozījumiem, manuprāt, būtu pareizāk lietot vārdu savienojumu "uzliek pienākumu".

3) Konkrētā lieta

61. Šajā tiesvedībā ir jāņem vērā Tiesas spriedumā lietā *Profitube*[35] ierosinātā analīze.

62. Vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 2. pantu PVN ir jāmaksā par preču ievešanu, kā arī par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas.

63. Vispirms ir jāpārbauda, vai tādos apstākļos kā pamatlietā aplūkotie preces ir tikušas importētas Sestās direktīvas 2. panta 2. punkta izpratnē.

64. Saskaņā ar Sestās direktīvas 7. panta 1. punkta a) apakšpunktu "preču imports" nozīmē tādu preču ievešanu Kopienā, kas neatbilst EKL 23. un 24. pantā[36] paredzētajiem nosacījumiem. Sestās direktīvas 7. panta 3. punktā ir precizēts, ka, ja, ievedot Kopienā, preces tiek nodotas kādā no šīs pašas direktīvas 16. panta 1. punkta B daļas a), b), c) un d) apakšpunktā minētajām procedūrām, šādu preču importa vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā uz tām beidz attiekties šīs procedūras.

65. Šajā lietā konkrētās preces no trešās valsts tika nodotas kādas dalībvalsts ārējā tranzīta procedūrā, vēlāk ievešanas pārstrādei procedūrā neuzlikšanas sistēmas veidā, pirms tās tika galīgi izvestas.

66. Tādējādi preces kopš to ievešanas Kopienā vispirms tika novietotas ārējā tranzīta procedūrā, vēlāk ievešanas pārstrādei procedūrā, kas attiecīgi reglamentētas Sestās direktīvas 7. panta 3. punkta pirmajā daļā un 16. panta 1. punkta B daļas c) apakšpunktā. Ciktāl konkrētās preces atkalizvešanas dienā vēl nebija izņemtas no šīm procedūrām, pat ja tās faktiski tika ievestas Savienības teritorijā, tās nevar uzskatīt par tādām, kas ir "importa" Sestās direktīvas[37] 2. panta 2. punkta izpratnē priekšmets. Tāpat viena no pienākumiem, kuru rada ārējā tranzīta procedūras piemērošana, neizpilde nav uzskatāma par "importu" šīs tiesību normas izpratnē, lai gan šāda neievērošana var radīt muitas parādu saskaņā ar Muitas kodeksa 204. pantu.

67. Šajā ziņā tas, ka mainījās šīm precēm piemērojamā muitas procedūra, nevar tām piešķirt importētu preču statusu, jo abas attiecīgās muitas procedūras ir paredzētas Sestās direktīvas[38] 7. panta 3. punktā.

68. Līdz ar to, ņemot vērā konkrēto preču nodošanu neuzlikšanas muitas procedūrās un tādējādi importa neesamību pamatlietas apstākļu norises laikā, minētās preces nebija pakļautas PVN saskaņā ar Sestās direktīvas 2. panta 2. punktu.

69. Šī interpretācija atbilst Tiesas agrākajai judikatūrai attiecībā uz importu un secīgu PVN rašanos.

70. Es vēlos atgādināt, ka PVN nebija jāmaksā lietā *Dansk Transport og Logistik*[39]. Šajā lietā runa bija par cigarešu importu Savienības muitas teritorijā, bet iestādes šīs cigaretes nekavējoties aizturēja un vēlāk tās iznīcināja. Cigaretes tātad nebija iekļuvušas Savienības ekonomiskajā apritē un nebija noticis imports Sestās direktīvas izpratnē.

35 — 2012. gada 8. novembra spriedums lietā C-165/11, 40. un nākamie punkti.

36 — No EKL 24. panta (tagad – LESD 29. pants) izriet, ka "ražojumus, kas ievesti no trešām valstīm, uzskata par esošiem brīvā apgrozībā dalībvalstī, ja attiecībā uz šādiem ražojumiem ir ievērotas visas vajadzīgās importa formalitātes un dalībvalstī ir iekasēti visi vajadzīgie muitas nodokļi vai maksājumi ar līdzvērtīgu iedarbību un ja par šiem ražojumiem šādi nodokļi vai maksājumi nav pilnīgi vai daļēji atmaksāti".

37 — Šajā ziņā skat. 2006. gada 9. februāra spriedumu lietā C-305/03 Komisija/Apvienotā Karaliste (Krājums, I-1213. lpp., 41. punkts) un spriedumu lietā *Profitube* (minēts iepriekš, 46. punkts).

38 — Šajā ziņā skat. spriedumu lietā *Profitube* (minēts iepriekš, 47. punkts).

39 — 2010. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-230/08 (Krājums, I-3799. lpp.).

71. PVN nebija jāmaksā arī lietā *British American Tobacco* un *Newman Shipping*[40]. Ir jāuzsver, ka šī lieta attiecās uz jau akcīzes preču noliktavā novietotām precēm. Tādējādi minētajā lietā uzdotais jautājums attiecas nevis uz Sestās direktīvas 2. panta 2. punktu, kura priekšmets ir definēt šajā lietā aplūkoto importa jēdzienu, bet uz šī panta 1. punktu, kas attiecas uz piegādi par atlīdzību.

72. Cits risinājums bija noteikts lietā *Harry Winston*[41], proti, kurā runa bija par importu, pēc kura no akcīzes preču noliktavas preces tika nozagtas. Šajā lietā preces, kuras bija novietotas akcīzes preču noliktavā, tika izņemtas no šīs procedūras zādzības rezultātā. Šāda izņemšana no akcīzes preču noliktavas ir uzskatāma par PVN parādu izraisošu faktoru, jo tika prezumēta to laišana Savienības ekonomiskajā apritē.

73. Es nobeigumā pieskaršos pamatlietā aplūkotajam Nīderlandes tiesiskajam regulējumam. Vēlos norādīt, ka saskaņā ar 1968. gada 28. jūnija Likuma par apgrozījuma nodokli, redakcijā, kas piemērojama pamatlietai, 18. panta 1. punktu ar "preču importu" saprot ne vien atsevišķu preču ievešanu Nīderlandē no kādas trešās valsts (skat. a) un b) punktu), bet arī "muitas procedūras izbeigšanu Nīderlandē vai preču izņemšanu no muitas procedūras Nīderlandē" (skat. c) punktu). Likumdevējs tātad ir tieši papildinājis PVN izraisošo notikumu sarakstu ar c) punktā paredzēto gadījumu. Šī izvēle, kura bija iespējama saskaņā ar Sesto direktīvu tās sākotnējā redakcijā un kura bija obligāti piemērojama pēc grozījumu, kuri ieviesti ar Direktīvu 91/680, stāšanās spēkā, manuprāt, ir saderīga ar pašreizējām Savienības tiesību aktu prasībām, kādas tās interpretējusi Tiesa.

74. Tādējādi ierosinu Tiesu uz otro jautājumu atbildēt, ka Sestā direktīva, it īpaši tās 7. panta 3. punkta pirmā daļa, ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN par importu nav jāmaksā, ja preces nav izņemtas no muitas procedūras, pat ja, pamatojoties uz Muitas kodeksa 204. pantu, ir radies muitas parāds, jo nav izpildīts viens no pienākumiem, kuru rada muitas procedūras, kurā novietotas preces, izmantošana.

V – Secinājumi

75. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz *Hoge Raad der Nederlanden* uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) Padomes 1992. gada 12. oktobra Regulas (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi, kurā grozījumi izdarīti ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2005. gada 13. aprīļa Regulu (EK) Nr. 648/2005, 203. un 204. pants, lasot to kopsakarā ar Komisijas 1993. gada 2. jūlija Regulas (EEK) Nr. 2454/93, ar ko nosaka īstenošanas noteikumus Padomes Regulai (EEK) Nr. 2913/92, kurā grozījumi izdarīti ar Komisijas 2003. gada 18. decembra Regulu (EK) Nr. 2286/2003, 859. panta 2. punkta c) apakšpunktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka vienīgi tranzīta termiņa, kas noteikts atbilstoši minētās Regulas Nr. 2454/93 356. panta 1. punktam, pārsniegšana rada nevis muitas parādu par izņemšanu no muitas uzraudzības saskaņā ar Regulas Nr. 2913/92 203. pantu, bet muitas parādu, pamatojoties uz šīs pašas regulas 204. pantu. Lai varētu atsaukties uz Regulas Nr. 2454/93 356. panta 3. punktā paredzēto izņēmumu, ieinteresētajām personām muitas dienestiem ir jāiesniedz visa informācija, kas pierādītu, ka ir izpildīti visi prasītie nosacījumi;

2) Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2004. gada 26. aprīļa Direktīvu 2004/66/EK, it īpaši tās 7. panta 3. punkta pirmā daļa, ir jāinterpretē tādējādi, ka pievienotās vērtības nodoklis par importu nav jāmaksā, ja preces netiek izņemtas no muitas procedūras, kurā tās tikušas

40 — 2005. gada 14. jūlija spriedums lietā C-435/03 (Krājums, I-7077. lpp.).

41 — Minēts iepriekš.

nodotas, pat ja muitas parāds ir radies, pamatojoties uz Regulas Nr. 2913/92, kurā grozījumi izdarīti ar Regulu Nr. 648/2005, 204. pantu, jo nav izpildīta viena no prasībām, ko rada šīs muitas procedūras izmantošana.