Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA IŠVADA,
pateikta 2016 m. sausio 12 d.[1]

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

Eurogate Distribution GmbH
prieš
Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14)
ir
DHL Hub Leipzig GmbH
prieš
Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14)

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

„Muitinės kodeksas — Muitinės sandėlis — Išorinio tranzito procedūra — Skolos muitinei atsiradimas dėl prievolės nevykdymo — Pavėluotas įregistravimas prekių apskaitoje — Pavėluotas prekių pateikimas kompetentingai muitinės įstaigai — Šeštoji direktyva — PVM direktyva — Prievolė apskaičiuoti PVM — Ryšys tarp skolos muitinei ir PVM skolos“

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

2. Šiose bylose Teisingumo Teismas turi galimybę patikslinti praktiką, suformuotą savo Sprendime *X*[3]; jame jis išaiškino Šeštosios direktyvos[4] 7 straipsnį, pareiškęs, kad PVM tampa mokėtinas, jei prekėms nebetaikomos šioje nuostatoje nurodytos muitinės procedūros, net jei skola muitinei atsiranda tik pagal BMK 204 straipsnį.

1 — Originalo kalba: ispanų.

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

3 — Byla C-480/12, EU:C:2014:329.

4 — 1977 m. gegužės 17 d. 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), su pakeitimais, padarytais 2004 m. balandžio 26 d. Tarybos direktyva 2004/66/EB (OL L 168, p. 35).

3. Atsakant į abiejose bylose iškeltus prejudicinius klausimus galima vadovautis dviem požiūriais. Pirmuoju atveju tiesiog pažodžiui, be esminių patikslinimų, galėtų būti pakartojama Teisingumo Teismo sprendime *X*[5]jau patvirtinta pozicija. Antruoju atveju, priešingai, galėtų būti pateikiami patikslinimai, iškeltas problemas nagrinėjant ne formaliai, o atkreipiant dėmesį į PVM funkciją ir savybes, vertinant PVM kaip konkrečių bruožų turintį mokestį, kuriuo apmokestinama kiekvieno gamybos proceso ar prekių ir paslaugų platinimo etapų metu sukurta pridėtinė vertė.

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

I – **Teisinis pagrindas**

A – *Sąjungos teisė*

1. Bendrijos muitinės kodeksas

5. BMK 4 straipsnyje įtvirtinta:

„Šiame Kodekse vartojamos šios sąvokos:

<...>

7) „Bendrijos prekės“ – prekės:

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

— importuotos iš šalių arba teritorijų, nesančių Bendrijos muitų teritorijos dalimis, ir išleistos į laisvą apyvartą,

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

<…>“

6. Pagal BMK 37 straipsnį:

„1. Į Bendrijos muitų teritoriją įvežtos prekėms nuo jų įvežimo momento yra muitinės prižiūrimos. Jų muitinį tikrinimą galima atlikti vadovaujantis galiojančiomis nuostatomis.

5 — Byla C-480/12, EU:C:2014:329.

6 — Byla C-480/12, EU:C:2014:329.

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

7. Pagal BMK 50 straipsnį „[m]uitinei pateiktos prekės nuo jų pateikimo iki tol, kol joms įforminami muitinės sankcionuoti veiksmai, turi laikinai saugomų prekių statusą. Tokios prekės toliau vadinamos „laikinai saugomomis prekėmis“.

8. Pagal BMK 79 straipsnį:

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

<…>“

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

10. BMK 91 straipsnyje nurodyta:

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

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

<...>

2. 1 dalyje nurodytas gabenimas atliekamas:

a) taikant išorinio Bendrijos tranzito procedūrą;

<...>“

11. BMK 92 straipsnyje nustatyta:

„1. Išorinio tranzito procedūra baigiama ir jos vykdytojo įsipareigojimai įvykdomi, kai prekės, kurioms buvo įforminta procedūra, ir atitinkami dokumentai pateikiami paskirties muitinės įstaigai, vadovaujantis atitinkamos procedūros nuostatomis.

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

12. BMK 96 straipsnyje nustatyta:

„1. Už prievolių, susijusių su išorinio Bendrijos tranzito procedūra, įvykdymą atsako jos vykdytojas. Jis atsako:

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

b) už nuostatų, susijusių su Bendrijos tranzito procedūra, laikymąsi.

2. Nepaisant 1 dalyje nustatytų tranzito procedūros vykdytojo prievolių, prekių vežėjas arba gavėjas, priėmęs prekes ir žinantis, kad jos gabenamos taikant Bendrijos tranzito procedūrą, taip pat atsako už nesugadintų prekių pristatymą per nustatytą terminą į paskirties muitinės įstaigą ir už deramą priežiūrą, kad nebūtų pažeistos muitinės panaudotos prekių identifikavimo priemonės.“

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

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

15. BMK 204 straipsnyje nustatyta:

„1. Importo skola muitinei atsiranda:

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

b) nesilaikant reikalavimų, kurių privaloma laikytis įforminant prekėms atitinkamą procedūrą arba taikant joms sumažintą arba nulinę importo muito normą dėl prekių galutinio vartojimo,

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

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

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

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

16. Įgyvendinimo reglamento 356 straipsnyje nustatyta:

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

<…>“

7 — 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamentas, išdėstantis Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas (toliau – Įgyvendinimo reglamentas) (OL L 253, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 6 t., p. 3), iš dalies pakeistas 2006 m. kovo 8 d. Komisijos reglamentu (EEB) Nr. 402/2006 (OL L 70, p. 35).

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

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

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

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

21. Įgyvendinimo reglamento 866 straipsnyje nustatyta: „[n]epažeidžiant draudimus ar apribojimus nustatančių nuostatų, kurios gali būti taikomos atitinkamoms prekėms tais atvejais, kai skola muitinei atsiranda vadovaujantis Kodekso 202, 203, 204 arba 205 straipsniais ir kai sumokami importo muitai, šios prekės laikomos Bendrijos prekėmis nereikalaujant pateikti išleidimo į laisvą apyvartą deklaracijos.“

3. Šeštoji direktyva

22. Šeštosios direktyvos 2 straipsnyje nurodyta, kad „[p]ridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas: <… > 2) prekių importas“.

23. Pagal Šeštosios direktyvos 7 straipsnį:

„1. „Prekių importas“ yra:

a) prekių, neatitinkančių [EB 23 ir EB 24] straipsniuose nustatytų sąlygų, arba, kai taikoma [EAPB] sutartis, – laisvai necirkuliuojančių prekių įvežimas į Bendriją;

b) prekių, kitų nei a punkte nurodytos prekės, įvežimas į Bendriją iš trečiosios teritorijos.

2. Prekių importo vieta yra ta valstybė narė, kurios teritorijoje prekės yra, kai jos įvežamos į Bendriją.

3. 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.“

24. Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 3 dalyje nustatyta: „[a]pmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai prekės įvežamos. Jeigu įvežtoms į Bendriją prekėms taikoma viena iš 7 straipsnio 3 dalyje nurodytų procedūrų, apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas tik tada, kai prekėms ši procedūra daugiau negali būti taikoma. <…>“

25. Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje numatyta:

„1. Teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) [PVM], apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

b) [PVM], apskaičiuotą ar sumokėtą už importuotas prekes;

<…>“

26. Remiantis Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 4 dalies nuostatomis, „[t]oliau išvardyti asmenys turi mokėti [PVM]: <…> Importuojant: asmuo ar asmenys, kuriuos valstybė narė, į kurią importuojamos prekės, paskiria ar pripažįsta kaip privalančius mokėti pridėtinės vertės mokestį“.

4. PVM direktyva [8]

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

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

29. PVM direktyvos 30 straipsnis suformuluotas taip:

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

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

30. Pagal PVM direktyvos 60 straipsnį „prekių importo vieta yra valstybė narė, kurios teritorijoje prekės yra, kai jos įvežamos į Bendriją.“

31. PVM direktyvos 61 straipsnyje nustatyta:

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

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

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

8 — 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1).

33. Pagal PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalį „[k]ai į Bendriją įvežamoms prekėms taikoma viena iš 156, 276 ir 277 straipsniuose nurodytų procedūrų ar aplinkybių, arba laikinojo įvežimo visiškai neapmokestinant importo muitais procedūros, arba išorinio tranzito procedūros, apmokestinimo momentas nustatomas ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai prekėms nebetaikomos tos procedūros ar aplinkybės. <…>“

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

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

36. PVM direktyvos 168 straipsnyje numatyta:

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

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

<…>

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

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

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

B – *Nacionalinė teisė*

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

„(1) PVM objektas yra šie sandoriai:

1. Prekių tiekimas ir kitų paslaugų teikimas už atlygį Vokietijos teritorijoje įmonei vykdant savo veiklą.

<…>

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

<…>.“

9 — *BGBl.* 2005 I, p. 386.

40. *UStG* 15 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Verslininkas nuo pirkimo mokesčio gali atskaityti toliau nurodytas sumas:

1. Teisiškai privalomą mokestį už prekių tiekimą ir kitų paslaugų teikimą, kurias jo įmonei patiekė ar suteikė kitas verslininkas.

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

<…>.“

41. *UStG* 21 straipsnyje nurodyta:

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

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

<…>“

II – **Faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai**

A – *Byla C-226/14*

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

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

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

45. Dėl skolos muitinei *Finanzgericht Hamburg* Teisingumo Teismui jau pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą, jis buvo išnagrinėtas Sprendime *Eurogate*[10]. To sprendimo 35 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, jog „[BMK] 204 straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip: ne Bendrijos kilmės prekės atveju neįvykdžius prievolės nedelsiant įregistruoti išgabenimo iš muitinės sandėlių faktą šiuo tikslu vedamoje prekių apskaitoje ne vėliau kaip šios prekės išgabenimo momentu atsiranda skola muitinei už šią prekę, net jeigu ji buvo reeksportuota“.

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

10 — Byla C-28/11, EU:C:2012:533.

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

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

2 Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai:

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

ir

3. Ar muitinės sandėlio operatorius, kuris pagal paslaugų teikimo sutartį į savo sandėlį priėmė prekę iš trečiosios valstybės, tačiau negali ja disponuoti, yra importo PVM, susidariusio dėl to, kad jis neįvykdė prievolės pagal Direktyvos 77/388/EEB 10 straipsnio 3 dalies antrą pastraipą, siejamą su [BMK] 204 straipsnio 1 dalimi, skolininkas, net jei ši prekė nenaudojama jo apmokestinamiems sandoriams, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 77/388/EEB 17 straipsnio 2 dalies a punktą?“

B – *Byla C-228/14*

48. 2011 m. sausio 5 d. buvo pradėta taikyti T1 išorinio tranzito procedūra, susijusi su prekėmis, kurios per nustatytą laiką (iki 2011 m. sausio 12 d.) turėjo būti nugabentos į Makao per Hanoverio arba Leipcigo oro uosto muitinę. Vežėja, kaip ji suprantama pagal BMK 96 straipsnio 2 dalį, buvo *DHL Hub Leipzig GmbH* (toliau – DHL), bet bendrovė nepateikė prekių Leipcigo oro uosto muitinei prieš išsiųsdama jas į Makao.

49. Muitinės procedūros negalėjo būti užbaigtos pagal Įgyvendinimo reglamento 366 straipsnio 2 dalį, nes nebuvo pateikti reikalingi dokumentai.

50. 2011 m. rugpjūčio 8 d. *Hauptzollamt Braunschweig* pateikė DHL pranešimą dėl nustatyto importo PVM dydžio pagal BMK 204 straipsnio 1 dalies a punktą. Nustatyta PVM suma buvo 6 002,01 EUR. 2012 m. vasario 29 d. DHL pateikė prašymą pagal BMK 236 straipsnį grąžinti remiantis šiuo pranešimu sumokėtą importo PVM.

51. 2012 m. kovo 28 d. sprendimu *Hauptzollamt Braunschweig* atmetė prašymą grąžinti mokestį. Atmetus administracinį skundą, DHL pareiškė ieškinį *Finanzgericht Hamburg*, prašydama pripažinti *Hauptzollamt* sprendimą negaliojančiu ir grąžinti importo PVM.

52. Atsižvelgdamas į tai *Finanzgericht Hamburg* pateikia tokį klausimą:

„Ar už prekes, kurios buvo reeksportuotos kaip ne Bendrijos prekės, esančios muitinės priežiūroje, tačiau už kurias dėl prievolės pagal [BMK] 204 straipsnį neįvykdymo – šiuo atveju dėl laiku neatliktos išorinio Bendrijos tranzito procedūros pateikiant prekes atitinkamai muitinės įstaigai prieš jų persiuntimą į trečiąją šalį – atsirado skola muitinei, importo PVM pagal [BMK] 236 straipsnio 1 dalį, siejamą su Direktyvos 2006/112/EB nuostatomis, nelaikomas teisiškai privalomu sumokėti bent tuo atveju, jei skolininku laikomas asmuo, kuris privalėjo įvykdyti pažeistą prievolę, tačiau neturėjo teisės disponuoti prekėmis?“

III – **Procesas Teisingumo Teisme**

53. Teisingumo Teismo kanceliarija prašymą priimti prejudicinį sprendimą byloje C-226/14 gavo 2014 m. gegužės 8 d. 2014 m gegužės 12 d. ji gavo prašymą priimti prejudicinį sprendimą byloje C-228/14.

54. 2014 m. spalio 14 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi buvo nutarta abi bylas sujungti, kad būtų bendrai vykdoma rašytinė ir žodinė proceso dalys ir priimtas bendras sprendimas.

55. Rašytinėje proceso dalyje dalyvavo *Hauptzollamt Hamburg-Stadt*, *Hauptzollamt Braunschweig*, *Eurogate*, Graikijos vyriausybė ir Komisija.

56. 2014 m. birželio 5 d. *Finanzgericht Hamburg* buvo paprašyta patvirtinti, ar, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo sprendimą *X*[11], jis vis tiek teikia savo prašymą priimti prejudicinį sprendimą. 2014 m. spalio 3 d. prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas raštu pareiškė, kad neatsiima pateiktų klausimų. Konkrečiau kalbant, minėtas teismas paprašė Teisingumo Teismo atsakant į pirmąjį klausimą „paaiškinti, ar kiekvienu atveju, kai skola muitinei atsirado pagal [BMK] 204 straipsnį, iš karto – ir neatsižvelgiant į tai, ar šiai prekei tebetaikoma atidėto apmokestinimo procedūra pagal Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalies B [punkto] b papunktį arba išorinio tranzito procedūra – pagal Direktyvos 77/388/EEB nuostatas, tampa mokėtinas ir [PVM], ar vis dėlto importo [PVM] netaikytinas už tokias prekes, kurioms, kaip ne Bendrijos prekėms, buvo taikoma muitinio sandėliavimo procedūra ir kurios vėliau buvo reeksportuotos pagal tinkamai įformintą muitinės deklaraciją, tačiau už kurias tuo metu pagal [BMK] 204 straipsnio 1 dalį buvo atsiradusi skola muitinei (kuri, tiesa, buvo nustatyta tik reeksportavus prekes) dėl to, kad muitinės sandėlio operatorius savo prievolę – įregistruoti prekės išgabenimo iš muitinės sandėlio faktą šiuo tikslu vedamoje prekių apskaitoje ne vėliau kaip šios prekės išgabenimo momentu – įvykdė tik praėjus kelioms dienoms po išgabenimo“.

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

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

IV – **Argumentai**

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

60. Dėl toje pačioje byloje C-226/14 pateikto antrojo ir trečiojo klausimo *Eurogate* teigia, kad valstybės narės neturi diskrecijos apibrėžti „importo“ sąvokos pagal Šeštąją direktyvą. *Eurogate* nuomone, valstybėms narėms suteikta tam tikra diskrecija nustatyti, kas pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnį yra PVM skolininkas, nes šiuo atveju įmanomi du alternatyvūs aiškinimai: a) laikyti „importuotoju“ asmenį, kuris įveža ne Bendrijos prekę, t. y. kuris deklaruoja prekę muitinėje arba padaro muitų teisės

11 — Byla C-480/12, EU:C:2014:329.

aktų pažeidimų; arba b) laikyti „importuotoju“ tik tą asmenį, kuris gali savininko teisėmis disponuoti prekėmis jų importo metu. Pirmuoju atveju importuotojas turėtų turėti teisę atskaityti mokėtiną PVM, bet *Eurogate* atveju to nebuvo. Bendrovės nuomone, tai rodo, kad nacionalinė teisė nesuderinama su Sąjungos teisės aktais.

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

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

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

64. Dėl byloje C-226/14 pateikto pirmojo klausimo Graikijos vyriausybė pareiškė, kad, kartu aiškinant Sąjungos teisės aktus, susijusius su PVM ir muitinės procedūromis, tokiu atveju, kaip nagrinėjamasis šioje byloje, vadovaujamasi Šeštąja direktyva.

65. Dėl antrojo klausimo Graikijos vyriausybė mano, kad PVM direktyvos nuostatas, susijusias su prekių importu ir prievole apskaičiuoti importo PVM, privaloma taikyti. Apskaitos pažeidimai lemia skolos muitinei atsiradimą ir nė vienai iš institucijų nereikia įvertinti konkretaus atvejo aplinkybių. Todėl skolos muitinei atsiradimas dėl esamų sąlygų taip pat suponuoja mokestinę prievolę: PVM mokestį turi sumokėti asmuo, kuriam tenka ši prievolė (depozitorius).

66. Dėl trečiojo klausimo Graikijos vyriausybė tvirtina, kad valstybės narės turi nustatyti, kas privalo sumokėti importo mokestį, nepaisant to, ar, jos nuomone, vienintelis mokesčio skolininkas yra prekių importuotojas, ar ir asmuo, kuriam tenka skola muitinei, atsiradusi vadovaujantis BMK.

67. Dėl byloje C-228/14 pateikto klausimo Graikijos vyriausybė nurodo, kad visų pirma būtina nustatyti, ar prekių paėmimas iš muitinės priežiūros dėl atsakingos šalies apgaulės arba aplaidumo laikomas prievolės nevykdymu ir ar atitinkami formalumai nebuvo atlikti *a posteriori*. Kadangi dėl įvykio aplinkybių nebuvo laikomasi Įgyvendinimo reglamento 859 straipsnio 2 dalies a ir c punktų, Graikijos vyriausybės teigimu, reikėtų patikrinti, ar paskirties įstaiga turi tinkamas sąlygas užtikrinti, kad pasibaigus tranzito procedūrai prekės pasieks paskirties muitinę. Todėl atsižvelgiant į, pirma, PVM direktyvos taisykles dėl prievolės apskaičiuoti PVM atsiradimo ir, antra, į Teisingumo Teismo sprendimą *X*[12], jei skola muitinei atsirado pagal BMK 204 straipsnį, taip pat atsiranda aplinkybės, iš karto lemiančios prievolę apskaičiuoti PVM. PVM skolininkai yra asmenys, kuriems tenka prievolė vykdyti muitinės tranzito procedūras, t. y. tranzito procedūros vykdytojas (BMK 96 straipsnio 1 dalis) ir transporto bendrovės (BMK 96 straipsnio 2 dalis), nors jos ir negali atskaityti PVM.

12 — Byla C-480/12, EU:C:2014:329.

68. Komisija teigia, kad dėl muitų mokesčio ir importo PVM skirtumų į pirmąjį bylos C-226/14 klausimą reikėtų atsakyti teigiamai. Ji tvirtina, jog šie skirtumai, dėl kurių Teisingumo Teismas pripažino, kad PVM ir skolos muitinei atsiradimas visada turi būti nagrinėjamas atskirai, gali lemti PVM taikymą tokiu atveju, kai nėra jokios skolos muitinei, ir atvirkščiai.

69. Komisija pažymi, kad Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 2 punkte nustatyta prekių importo sąlyga. Jei prekės, kurioms taikoma laikinojo įvežimo procedūra arba sąlyginio neapmokestinimo procedūra, nėra importuotos, importo PVM taikomas tik tokiu atveju, kai prekėms nustojama taikyti minėta procedūra. Nagrinėjamu atveju prekėms buvo taikoma muitinio sandėliavimo procedūra, kai jos buvo faktiškai išvežtos iš muitų teritorijos, todėl joms buvo taikoma „sąlyginio neapmokestinimo“ procedūra. Importo faktas neįvyko, todėl nereikia mokėti importo PVM.

70. Be to, Komisija priduria, kad muitinės sandėlio operatoriui tenkančios prievolės neįvykdymas, dėl kurio pagal BMK 204 straipsnio 1 dalies a punktą atsiranda skola muitinei, neleidžia daryti išvados, kad prekė buvo importuota, nes, priešingai nei skolų, atsiradusių pagal BMK 202 ir 203 straipsnius, atveju, skola, atsiradusi pagal BMK 204 straipsnį, nereiškia, kad prekės buvo išleistos į Sąjungos rinką. Be to, tai nereiškia, kad, nacionalinės teisės aktuose pateikiant paprastą nuorodą į Sąjungos muitų teisės aktus, kaip yra *UStG* 21 straipsnio atveju, išplečiama importo sąvoka.

71. Todėl Komisija mano, kad nereikia atsakyti į byloje C-226/14 pateiktus antrąjį ir trečiąjį klausimus. Komisija tik pažymi, kad jei Teisingumo Teismas išaiškintų kitaip, į antrąjį klausimą reikėtų atsakyti taip, kad valstybės narės privalo surinkti importo PVM net ir neturėdamos diskrecijos. Komisija mano, kad į trečiąjį klausimą reikėtų atsakyti taip, jog valstybės narės gali laisvai nuspręsti, kas pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 4 dalį yra importo PVM skolininkas, jei atsižvelgiama į Bendrijos PVM teisinės sistemos principus.

72. Dėl bylos C-228/14 Komisija teigia, kad jai galima iš esmės pritaikyti argumentus, išdėstytus dėl byloje C-226/14 pateikto pirmojo klausimo.

V – **Vertinimas**

A – *Byla C-226/14*

1. Pirmasis prejudicinis klausimas

73. Vykstant nacionaliniam procesui, kuriame kilo byloje C-226/14 nagrinėjamas klausimas, *Finanzgericht Hamburg* savo laiku iškėlė pirmąjį prejudicinį klausimą [13], į kurį Teisingumo Teismas atsakė, kad BMK 204 straipsnio 1 dalies a punktą „reikia aiškinti taip, kad ne Bendrijos prekės atveju neįvykdžius prievolės įregistruoti išgabenimo iš muitinės sandėlio faktą šiuo tikslu vedamoje prekių apskaitoje ne vėliau kaip šios prekės išgabenimo momentu atsiranda skola muitinei už šią prekę, net jei ji buvo reeksportuota“ [14].

74. Dabar *Finanzgericht Hamburg* nori žinoti, ar, atsižvelgiant į tai, „kiekvienos prievolės mokėti importo mokestį atsiradimas automatiškai reiškia, kad reikia mokėti importo PVM“ [15].

13 — Procesas, davęs pradžią pirmajai bylai *Eurogate*, C-28/11, EU:C:2012:533.

14 — *Eurogate*, C-28/11, EU:C:2012:533, 35 punktas ir rezoliucinė dalis.

15 — Prašymas priimti prejudicinį sprendimą byloje C-226/14 [II. 3. b) (1) (b)].

75. Kaip generalinis advokatas N. Jääskinen nurodė savo išvadoje (pirmojoje) byloje *Eurogate*, tame prašyme priimti prejudicinį sprendimą nebuvo nagrinėjamas klausimas dėl „Vokietijos teisės aktuose nustatyto muito mokesčių surinkimo siejimo su importo pridėtinės vertės mokesčio taikymu“ [16]. Todėl į klausimą liko neatsakyta [17], bet netrukus jis buvo vėl aiškiai iškeltas byloje *X* [18], kurioje Nyderlandų teismas, be kita ko, klausė, ar Šeštosios direktyvos 7 straipsnį „reikia aiškinti taip, kad PVM tampa mokėtinas, jei skola muitinei atsiranda tik pagal [BMK] 204 straipsnį“.

76. Atsakydamas į byloje *X* [19] iškeltą klausimą Teisingumo Teismas nurodė, kad Šeštosios direktyvos 7 straipsnį „reikia aiškinti taip, kad [PVM] yra mokėtinas, jei susijusioms prekėms nebetaikomos šiame straipsnyje nurodytos muitinės procedūros, net jei skola muitinei atsirado tik pagal Reglamento Nr. 2913/92, iš dalies pakeisto Reglamentu Nr. 648/2005, 204 straipsnį“ [20].

77. Paprašytas patvirtinti, ar, atsižvelgiant į šį (antrąjį) Teisingumo Teismo sprendimą, toliau palaiko savo prašymą priimti prejudicinį sprendimą, *Finanzgericht Hamburg* nurodė, kad „iš byloje C-480/12 priimto sprendimo negali aiškiai nustatyti, ar prekei nebetaikomos Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 3 dalies pirmoje pastraipoje nurodytos muitinės procedūros, dėl to ji pagal PVM reglamentuojančius teisės aktus laikytina importuota jau arba ir tuomet, kai skola muitinei atsirado pagal Muitinės kodekso 204 straipsnį“ [21].

78. *Finanzgericht Hamburg* teigia, kad pagal Šeštąją direktyvą prekė negali būti importuota tol, kol šiai prekei taikoma procedūra, visiškai atleidžianti nuo importo muito. Be to, jis mano, kad „prekei, kuri – kaip nagrinėjamu atveju – nebuvo paimta iš muitinės priežiūros, ši muitinės procedūra dar gali būti taikoma ir tuomet, kai tuo tarpu dėl vienos iš su šia muitinės procedūra susijusių prievolių nevykdymo atsirado skola muitinei pagal [BMK] 204 straipsnį“ [22].

79. Tai, kaip atkreipia dėmesį pats *Finanzgericht*, atitinka generalinio advokato N. Jääskinen išvadoje byloje *X* [23] pateiktą siūlymą, ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip aiškina šį faktą, kurio aplinkybes Teisingumo Teismas palieka patvirtinti nacionaliniam teismui: ar reeksporto metu nagrinėjamai prekei nebebuvo taikomos Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 3 dalies ir 16 straipsnio 1 dalies B punkto a papunkčio procedūros [24].

80. Teisingumo Teismas byloje *X* [25] priimto sprendimo rezoliucinėje dalyje patvirtino, jog Šeštosios direktyvos 7 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad PVM yra mokėtinas, jei atitinkamoms prekėms nebetaikomos šiame straipsnyje nurodytos muitinės procedūros, „net jei skola muitinei atsirado tik pagal [BMK] 204 straipsnį“.

81. Tačiau, kaip primena *Finanzgericht*, šis teiginys paaiškintas minėto sprendimo 54 punkte, pažymint, kad svarbus momentas siekiant patvirtinti, ar minėtos muitinės procedūros nebetaikomos, yra „[prekių] reeksporto diena“ [26]. Toks patikslinimas man atrodo svarbus, nes jei Teisingumo Teismas laikosi nuomonės, kad skolos muitinei atsiradimas pagal BMK 204 straipsnį atitinka muitinės procedūros

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

17 — Vis dėlto generalinis advokatas N. Jääskinen pažymėjo, jog jam neatrodo, kad „Komisijos iškelti klausimai dėl minėto siejimo suderinamumo su Sąjungos teise pridėtinės vertės mokesčio srityje neatrodo nereikšmingi“ (ten pat).

18 — Byla C-480/12, EU:C:2014:329.

19 — Byla C-480/12, EU:C:2014:329.

20 — Byla C-480/12, EU:C:2014:329, rezoliucinės dalies 2 punktas.

21 — 2014 m. spalio 3 d. *Finanzgericht* Teisingumo Teismui pateikto dokumento 1 punkto antra pastraipa.

22 — Ten pat.

23 — C-480/12, EU:C:2014:84, 66 punktas.

24 — Sprendimas *X*, C-480/12, EU:C:2014:329, 54 punktas.

25 — C-480/12, EU:C:2014:329.

26 — Minėto sprendimo 54 dalies pažodinė formuluotė yra tokia: „Tačiau, jei dėl atsiradusios skolos muitinei aptariamai prekei jos reeksporto dieną šios procedūros jau nebuvo taikomos, ką [o tai] privalo patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, ši prekė turėtų būti laikoma „importo“, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 2 punktą, dalyku.“

nebetaikymo faktą, todėl suponuoja prievolę mokėti PVM, nes, kaip nurodyta minėto sprendimo 51 punkte, „kaip matyti iš Įgyvendinimo reglamento 866 straipsnio, kai skola muitinei atsiranda vadovaujantis [BMK] 203 arba 204 straipsniais ir kai sumokami importo muitai, šios prekės laikomos Bendrijos prekėmis nereikalaujant pateikti išleidimo į laisvą apyvartą deklaracijos“.

82. Pritariu Komisijai [27], kad Įgyvendinimo reglamento 866 straipsnio tikslas yra Bendrijos prekėmis, kaip jos suprantamos pagal BMK 4 straipsnį, laikyti tas prekes, kurios yra Sąjungos muitų teritorijoje nesilaikant išleidimo į laisvą apyvartą formalumų. Kol prekės yra Sąjungos muitų teritorijoje, gali būti, kad šio tipo prekės (t. y. prekės, kurios neatitinka reikalavimų, kurių nesilaikymas lemia muitinės skolos atsiradimą) [28] bus išleistos į Sąjungos rinką neįgijusios „Bendrijos prekių muitinio statuso“, nurodyto BMK 79 straipsnyje. Šį statusą, remiantis tuo pačiu straipsniu, suteikia „išleidimas į laisvą apyvartą“, o tai „reiškia, kad prekėms pritaikytos prekybos politikos priemonės, atlikti kiti nustatytieji prekių importo formalumai ir kad prekės apmokestintos visais teisiškai privalomais sumokėti muitais“ [29].

83. Todėl išleidimas į laisvą apyvartą yra bendras ir įprastas būdas įgyti Bendrijos prekės statusą. Tačiau tai nėra vienintelis būdas, nes pagal Įgyvendinimo reglamento 866 straipsnį šis statusas gali būti įgytas įvykdžius dvi sąlygas, pagal kurias nustatomas: a) prievolės mokėti importo muitą atsiradimas pagal BMK 204 straipsnį, kuris šiuo atveju yra aktualus; ir b) importo muitų mokėjimas. Abiejų sąlygų įvykdymas reiškia, kad „prekėms pritaikytos prekybos politikos priemonės, atlikti kiti nustatytieji prekių importo formalumai ir kad prekės apmokestintos visais teisiškai privalomais sumokėti muitais“, t. y. įvykdyti išleidimo į laisvą apyvartą reikalavimai, nustatyti BMK 79 straipsnio antroje pastraipoje.

84. Jeigu, kaip suprantu, Įgyvendinimo reglamento 866 straipsnis iš tikrųjų nurodytų konkretų Bendrijos prekės statuso pavadinimo priskyrimą, kuris atitinka išleidimą į laisvą apyvartą, jo taikymo sritis teapimtų prekes, esančias Sąjungos muitų teritorijoje, ir neapimtų reeksportuotų prekių. Pastarosios prekės, išvežtos iš Sąjungos muitų teritorijos, negali būti fiziškai išleistos į apyvartą, todėl, remiantis teisės aktais, išleidžiant į apyvartą nėra reikalinga įgyti minėtą statusą.

85. Nagrinėjamu atveju, remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateikta informacija, nagrinėjamai prekei per visą laikotarpį iki jos reeksporto buvo taikyta atidėto apmokestinimo procedūra (muitinės sandėlis). Šiuo atveju padarytas pažeidimas, dėl kurio taikomas BMK 204 straipsnis, pagal pirmąjį Teisingumo Teismo sprendimą *Eurogate* [30] buvo formalaus pobūdžio: *Eurogate* per nustatytą laikotarpį neįregistravo prekių išgabenimo iš muitinės sandėlio fakto prekių apskaitoje. *Finanzgericht* tvirtina, kad nekilo pavojaus, jog šios prekės pateks į Sąjungos rinką, nes prievolės nevykdymas buvo nustatytas, kai prekė jau buvo reeksportuota.

86. Todėl, kaip tvirtina ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsakydamas Teisingumo Teismui dėl Sprendimo *X* [31] įtakos nagrinėjamam atvejui, Įgyvendinimo reglamento 866 straipsnis šioje byloje neturi reikšmės, nes dėl ginčo dalyku esančių prekių, kurioms nepertraukiamai buvo taikoma sąlyginio apmokestinimo procedūra, skola muitinei atsirado, kai prekės jau buvo reeksportuotos. Dėl šios skolos atsiradę mokesčiai negalėjo padėti įgyvendinti sąlygas, reikalingas prekėms išleisti į laisvą apyvartą ir toliau jas priskirti prie Bendrijos prekių vien todėl, kad reeksportuotos prekės negali įgyti tokio statuso.

27 — Jos rašytinių pastabų 76 punktas.

28 — Pagal BMK 202–205 straipsniuose apibrėžtus atvejus.

29 — BMK 79 straipsnio antra pastraipa.

30 — Byla C-28/11, EU:C:2012:533.

31 — 2014 m. spalio 3 d. *Finanzgericht* Teisingumo Teismui pateikto dokumento 2 punktas.

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

88. Manau, kad Sprendimo *X*[33] rezoliucinėje dalyje pateiktos formuluotės turi būti aiškinamos atsižvelgiant į konkrečią aplinkybę, nurodytą to sprendimo 54 punkte. Tą sprendimą reikia susieti su muitinio sandėliavimo procedūros nebetaikymu, įvykusiu anksčiau nei prekės reeksporto momentas, ir dėl to atsiradusia skola muitinei pagal tam tikras Įgyvendinimo reglamento 866 straipsnio nuostatas.

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

90. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką „apmokestinimo importo PVM ir muitų mokesčiais esminiai bruožai yra panašūs, nes atsiranda dėl importo į Sąjungą ir dėl paskesnio prekių išleidimo į valstybių narių rinką“; šį sugretinimą „patvirtina tai, kad PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje valstybėms narėms leidžiama susieti apmokestinimo momentą ir prievolę apskaičiuoti importo PVM su apmokestinimo muitais momentu ir prievole juos apskaičiuoti“[35].

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

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

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

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

32 — Byla C-480/12, EU:C:2014:329, 54 punktas.

33 — Byla C-480/12, EU:C:2014:329.

34 — Byla C-480/12, EU:C:2014:329.

35 — Sprendimo *Harry Winston*, C-273/12, EU:C:2013:466, 41 punktas, kuriame minimas Sprendimo *Witzemann*, C-343/89, EU:C:1999:445, 18 punktas ir Sprendimo *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08, EU:C:2010:231, 90 ir 91 punktai.

95. Jei, kaip nagrinėjamu atveju, prekė, kuriai buvo taikoma muitinio sandėliavimo procedūra, buvo reeksportuota nenutraukus minėtos procedūros taikymo ir fiziškai liko Sąjungos teritorijoje, vadinasi, ji nebuvo importuota, kaip tai suprantama pagal Šeštąją direktyvą [36], ir PVM nėra taikomas.

96. Priešingu atveju, jei minėta procedūra jau nebebuvo taikoma prekei jai dar esant Sąjungos teritorijoje, ją visais aspektais reikėtų laikyti importuota preke, todėl jai būtų taikomas PVM. Todėl šiuo atžvilgiu nesvarbu, ar procedūros nebetaikymą lėmė teisingas minėtos procedūros užbaigimas sumokėjus atitinkamus mokesčius, ar šią procedūrą reglamentuojančių sąlygų pažeidimas (kaip numatyta Įgyvendinimo reglamento 866 straipsnyje, jei yra vienas iš BMK 202–205 straipsniuose nurodytų atvejų).

97. Jei skola, atsiradusi pagal BMK 202–205 straipsnius, susijusi su prekėmis, kurios jau buvo reeksportuotos, išvežimo iš Sąjungos teritorijos faktas neturi įtakos muitų mokėjimui. Be to, prie šios skolos muitinei būtų galima pridėti PVM prievolę, jei dėl vieno neteisėto veiksmo, dėl kurio atsirado skola muitinei, būtų galima preziumuoti, kad prekė buvo išleista į Sąjungos rinką, todėl galėjo būti vartojama, nes tokiu atveju būtų apmokestinama PVM.

98. Taip būtų BMK 202 straipsnio 1 dalies a punkte numatytu atveju (neteisėtas prekės, kuriai taikomi importo muitai, įvežimas į muitų teritoriją) arba BMK 203 straipsnio 1 dalyje numatytu atveju (prekės paėmimas iš muitinės priežiūros).

99. Tačiau taip nebūtinai yra BMK 204 straipsnyje numatytu atveju, susijusiu „su prievolių pažeidimais, neturinčiais reikšmės muitinės priežiūros taikymui“ [37]. Žinoma, šiuo atveju, *Finanzgericht Hamburg* teigimu, prekei visą laiką buvo taikoma muitinio sandėliavimo procedūra, kol ji buvo reeksportuota ir nepateko į valstybių narių rinką. Toliau sprendžiamas skolos muitinei, atsiradusios dėl BMK 204 straipsnyje numatytų prievolių nesilaikymo, klausimas, bet ne apmokestinimo PVM momentas, nes negalima daryti prielaidos, kad prekė buvo vartojimo objektas Sąjungos teritorijoje.

100. Teisingumo Teismas ne kartą nurodė patekimo į valstybių narių rinką pavojų (arba patekimo į rinką prezumpciją) kaip priežastį rastis muitinės skolai dėl prievolės nesilaikymo, siekdamas pažymėti, kad šios skolos iš esmės sukuria minėtos rinkos apsaugos mechanizmą [38]. Įvairių muitų procedūrų prievolių ir reikalavimų nesilaikymas gali kelti pavojų, kad prekės pateks į vidaus rinką ir nesąžiningai konkuruos su Bendrijos gamintojais, be to, sukels mokestinių pajamų praradimo grėsmę.

101. Jei, kaip yra nagrinėjamu atveju, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas atmestų galimybę, kad toks pavojus buvo ir kad prekės pateko į valstybių narių rinką, nebūtų lengva įvertinti tikrąją ekonominę padėtį, dėl kurios būtų galima reikalauti netiesioginio mokesčio už vartojimą, kaip antai PVM, nepaisant to, kad skola muitinei, atsiradusi dėl reikalavimų nesilaikymo, buvo sumokėta.

102. Todėl siūlau Teisingumo Teismui į pirmąjį klausimą atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 3 dalį reikia aiškinti taip, kad PVM yra mokėtinas, jei reeksporto metu dėl skolos muitinei pagal BMK 204 straipsnį prekėms nebetaikomos šiame straipsnyje numatytos muitinės procedūros tokiomis aplinkybėmis, kuriomis galima preziumuoti, kad prekės pateko į Sąjungos rinką.

36 — Šiuo klausimu žr. Sprendimo *Profitube*, C-165/11, EU:2012:692, 46 punktą.

37 — Sprendimo *X*, C-480/12, EU:C:2014:329, 31 punktas, kuriame minimas Sprendimo *Hamann International*, C-337/01, EU:C:2004:90, 28 punktas.

38 — Taip, pavyzdžiui, yra bylose *Harry Winston*, C-273/12, EU:C:2013:466, 31 punktas; *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08, EU:C:2010:231, 52 punktas.

2. Antrasis prejudicinis klausimas

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

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

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

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

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

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

3. Trečiasis prejudicinis klausimas

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

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

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

39 — Rašytinių pastabų 72 punktas.

40 — Šeštosios direktyvos devinta konstatuojamoji dalis.

112. Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 4 dalyje aiškiai nustatyta, kad importo PVM turi mokėti „asmuo ar asmenys, kuriuos valstybė narė, į kurią importuojamos prekės, paskiria ar pripažįsta kaip privalančius mokėti pridėtinės vertės mokestį“. Žinoma, jei *Eurogate* būtų paskirta arba pripažinta importuotoja pagal Vokietijos teisę (tai turi nustatyti nacionalinis teismas), ši bendrovė negalėtų tikėtis teisės atskaityti mokėtiną PVM, nes Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje nustatyta tik mokėtino PVM, susijusio su „[prekėmis ir paslaugomis, kurias] apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams“, atskaita.

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

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

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

B – *Byla C-228/14*

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

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

118. Sutinku su Komisija, kad į šį klausimą galima atsakyti pritaikant dėl bylos C-226/14 [42] pateiktus argumentus.

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

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

42 — Jos rašytinių pastabų 89–95 punktai.

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

VI – **Išvada**

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

Pagrindinis atsakymas:

1. Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 3 dalį ir PVM direktyvos 61 straipsnį reikia aiškinti taip, kad PVM yra mokėtinas, jei reeksporto metu dėl skolos muitinei pagal Bendrijos muitinės kodekso 204 straipsnį prekėms nebetaikomos šiuose straipsniuose numatytos muitinės procedūros tokiomis aplinkybėmis, kuriomis galima preziumuoti, kad prekės pateko į Sąjungos rinką.

Subsidiarus atsakymas:

2. Rinkdamos PVM valstybės narės neturi diskrecijos tokiu atveju, kai pagal Bendrijos muitinės kodekso 204 straipsnį atsiranda skola muitinei.

3. Jei pagrindinėse bylose nagrinėjamais atvejais turėtų būti apmokestinama PVM, muitinės sandėlio operatorius arba vežėjas, remiantis nacionalinės teisės aktais, gali būti minėto mokesčio skolininkai net ir tuomet, kai jie nėra įgalioti disponuoti prekėmis ir neturi teisės atskaityti mokėtino PVM.

43 — Šios išvados 112–114 punktai.