GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2025 m. kovo 6 d.[1]

Byla C-125/24 [*Palmstråle*][i]

AA
prieš
Allmänna ombudet hos Tullverket

(*Högsta förvaltningsdomstolen* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Švedija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisės aktai – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – Prekių reimportas – Grąžintos prekės – Neapmokestinimas PVM – 143 straipsnio 1 dalies e punktas – Būtinybė laikytis muitų teisės aktų – Muitų sąjunga – Muitinės kodeksas – Grąžintų prekių atleidimas nuo importo muito – 203 straipsnis – 86 straipsnio 6 dalis – Muitų teisės aktų ir PVM teisės aktų santykis“

I. Įvadas

1. Ši byla suteikia Teisingumo Teismui dar vieną[2] galimybę paaiškinti muitų teisės aktų ir importo PVM teisės aktų sąveiką, šį kartą neapmokestinimo PVM aspektu. Konkrečiai nagrinėjamas muitais neapmokestinamų prekių reimporto į Sąjungą neapmokestinimas importo PVM.

2. Neapmokestinimo muitais sąlygos iš esmės įvykdytos, tačiau nebuvo tinkamai atlikta muitinės procedūra. Taigi Teisingumo Teismas turi išsiaiškinti, kokį poveikį muitinės procedūrai taikomų reikalavimų (šiuo atveju – pateikti muitinei prekes, muitinės deklaraciją ir prašymą neapmokestinti muitais) nesilaikymas daro naudojimuisi neapmokestinimu importo PVM. Ar neapmokestinimas importo PVM šiuo atžvilgiu papildo reimportuotų prekių atleidimą nuo muito, ar abu neapmokestinimai taikytini atskirai?

[1] Originalo kalba: vokiečių.

[i] Šios bylos pavadinimas išgalvotas. Jis neatitinka jokios bylos šalies tikrojo vardo, pavardės ar pavadinimo.

[2] 2024 m. sausio 18 d. Sprendimas *Hauptzollamt Braunschweig (PVM atsiradimo vieta – III)* (C-791/22, EU:C:2024:59), 2022 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Hauptzollamt Hamburg (PVM atsiradimo vieta – II)* (C-368/21, EU:C:2022:647), 2022 m. balandžio 7 d. Sprendimas *Kauno teritorinė muitinė* (C-489/20, EU:C:2022:277), 2021 m. kovo 3 d. Sprendimas *Hauptzollamt Münster (PVM atsiradimo vieta)* (C-7/20, EU:C:2021:161), 2019 m. liepos 10 d. Sprendimas *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579) ir 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548).

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

1. Direktyva 2006/112/EB[3] (toliau – PVM direktyva)

3. PVM direktyvos 143 straipsnis susijęs su importo neapmokestinimu PVM:

„1. Valstybės narės PVM neapmokestina sandorių, pagal kuriuos:

<…>

e) reimportuojamos prekės, kai prekes eksportavęs asmuo jas importuoja į valstybę, iš kurios tos prekės buvo eksportuotos, jei šioms prekėms netaikomi muitai;

f) pagal diplomatinius ir konsulinius susitarimus importuojamos prekės, kurios neapmokestinamos muitais;

<…>“

2. Reglamentas (ES) Nr. 952/2013[4] (toliau – Muitinės kodeksas)

4. Muitinės kodekso 203 straipsnyje reglamentuojamas grąžintų prekių nepamokestinimas:

„1. Ne Sąjungos prekės, pirma eksportuotos iš Sąjungos muitų teritorijos kaip Sąjungos prekės, o po to per trejus metus grąžintos atgal į šią teritoriją bei deklaruotos išleidimui į laisvą apyvartą įforminti, suinteresuotojo asmens prašymu atleidžiamos nuo importo muito.

<…>

5. Atleidimas nuo importo muito taikomas tik tuo atveju, jei prekės grąžinamos tokio paties pavidalo, kokios buvo eksportuotos.

6. Atleidimui nuo importo muito pagrįsti pateikiama informacija, įrodanti, kad įvykdytos tokio atleidimo sąlygos.“

5. Muitinės kodekso 139 straipsnyje reglamentuota pareiga pateikti prekes muitinei:

„1. Į Sąjungos muitų teritoriją įvežtas prekes, po to, kai jos atvežamos į nurodytą muitinės įstaigą ar kitą muitinės nustatytą ar jai priimtiną vietą, arba į laisvąją zoną, muitinei nedelsdamas pateikia vienas iš šių asmenų:

a) į Sąjungos muitų teritoriją prekes įvežęs asmuo;

[3] 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos su pakeitimais, padarytais 2022 m. liepos 1 d. (OL L 347, 2006, p. 1; iš dalies paskutinį kartą pakeista OL L 155, 2022, p. 1).

[4] 2013 m. spalio 9 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 952/2013, kuriuo nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas (nauja redakcija), 2016 m. gruodžio 14 d. redakcija (OL L 354, 2016, p. 32).

<…>“

6. Muitinės kodekso 5 straipsnio 33 punkte pateikimas muitinei apibrėžiamas taip:

„prekių pateikimas muitinei – pranešimas muitinei apie prekių pristatymą į muitinės įstaigą arba bet kurią kitą muitinės nustatytą arba muitinei priimtiną vietą ir galimybę atlikti šių prekių muitinį tikrinimą“.

7. Muitinės kodekso 158 straipsnyje įpareigojama deklaruoti prekes muitinei:

„1. Visos prekės, kurioms norima įforminti muitinės procedūrą, išskyrus laisvosios zonos procedūrą, nurodomos muitinės deklaracijoje, pateiktoje atitinkamai procedūrai įforminti.

<…>“

8. Muitinės kodekso 5 straipsnio 12 punkte muitinės deklaracija apibrėžiama taip:

„muitinės deklaracija – nustatytu būdu atliekamas nustatytos formos veiksmas, kuriuo asmuo pareiškia pageidavimą, kad prekėms būtų įforminta tam tikra muitinės procedūra, atitinkamais atvejais nurodydamas ir konkrečius jos taikymo būdus“.

9. Muitinės kodekso 79 straipsnyje reglamentuojamas skolos muitinei atsiradimas dėl muitų teisės aktų nesilaikymo:

„1. Importo skola muitinei, susijusi su prekėmis, apmokestinamomis importo muitu, atsiranda, jei neįvykdoma:

a) bent viena iš muitų teisės aktuose nustatytų pareigų, susijusių su ne Sąjungos prekių įvežimu į Sąjungos muitų teritoriją, jų paėmimu iš muitinės priežiūros arba su tokių prekių gabenimu, perdirbimu, saugojimu, laikinuoju saugojimu, laikinuoju įvežimu arba disponavimu jomis toje teritorijoje;

<…>

3. 1 dalies a ir b punktuose nurodytais atvejais skolininku laikomas bet kuris iš šių asmenų:

a) asmuo, kuris privalėjo įvykdyti atitinkamas pareigas; <…>“

10. Muitinės kodekso 86 straipsnio 6 dalyje įtvirtinta Muitinės kodekso 79 straipsnio išimtis, be kita ko, kai numatytas atleidimas nuo muito:

„6. Jeigu muitų teisės aktuose numatyta, kad prekėms taikomas palankus muitų tarifų režimas, atleidimas nuo importo arba eksporto muito arba visiškas ar dalinis neapmokestinimas šiuo muitu pagal šio reglamento 56 straipsnio 2 dalies d–g punktus, 203, 204, 205 ir 208 arba 259–262 straipsnius arba pagal 2009 m. lapkričio 16 d. Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1186/2009, nustatantį Bendrijos atleidimo nuo muitų sistemą <…>, toks palankus muitų tarifų režimas, neapmokestinimas arba atleidimas nuo muito taip pat taikomas ir tais atvejais, kai skola muitinei atsiranda pagal šio reglamento 79 arba 82 straipsnį, jeigu reikalavimų nesilaikymo, dėl kurio atsirado skola muitinei, nėra pagrindo laikyti bandymu apgauti.“

11. Muitinės kodekso 38 konstatuojamojoje dalyje nustatyta:

„(38) kai skola muitinei atsiranda dėl muitų teisės aktų nesilaikymo, tikslinga atsižvelgti į atitinkamo asmens sąžiningumą ir sumažinti skolininko aplaidumo padarinius“.

B. Švedijos teisė

12. Byloje nagrinėjamu laikotarpiu galiojo *Mervärdesskattelag* (1994:200) (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (1994:200) [5]).

13. Pagal 1 skyriaus 1 straipsnio pirmos pastraipos 3 punktą PVM mokamas už į šalį importuojamas prekes, kurios yra apmokestinamos. Pagal 2 skyriaus 1a straipsnį „importas“ reiškia, kad prekės įvežamos į Švediją iš Europos Sąjungai nepriklausančios vietos.

14. 3 skyriaus 30 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta, kad neapmokestinamos importuojamos prekės, kurios neapmokestinamos pagal *Lag om frihet från skatt vid import, m.m.* (1994:1551) (Įstatymas dėl importo neapmokestinimo ir kt. (1994:1551)).

15. Pagal Įstatymo dėl importo neapmokestinimo 2 skyriaus 5 straipsnio pirmą pastraipą nuo mokesčio atleidžiamos Sąjungos prekės, kurias po to, kai jos buvo eksportuotos iš Europos Sąjungos į trečiąją šalį, jas eksportavęs asmuo įveža į Švediją ir jos nebuvo perdirbtos tuo metu, kai buvo eksportuotos iš Europos Sąjungos. Pagal to paties straipsnio antrą pastraipą neapmokestinama tik tuo atveju, jei prekės atleidžiamos nuo muito pagal, be kita ko, Muitinės kodekso 203 straipsnį. Laikoma, kad prekės, kurios pagal Reglamentą (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo atleidžiamos nuo muito, yra apmokestinamos muitu.

III. Faktinės aplinkybės ir prašymas priimti prejudicinį sprendimą

16. Pareiškėja turi žirgų, kurie dalyvauja įvairiose šalyse vykstančiose varžybose. Du žirgus ji išvežė iš Europos Sąjungos muitų teritorijos į Norvegiją. Po to, kai žirgai sudalyvavo varžybose, jie buvo įvežti atgal į Sąjungą per Norvegijos ir Švedijos sienos perėjimo punktą. Pareiškėja nesustojo muitinės poste, kad pateiktų žirgus ir deklaruotų juos muitinei. Vis dėlto ji buvo sustabdyta *Tullverket* (toliau – muitinė) kelio poste netrukus po to, kai pravažiavo muitinės postą.

17. Muitinė nusprendė apskaičiuoti pareiškėjai 41 178 Švedijos kronų (SEK) (apie 3 500 EUR) dydžio importo PVM. Vis dėlto skola muitinei nebuvo nustatyta. Muitinės teigimu, neapmokestinimas PVM reimportui negalėjo būti taikomas, nes pareiškėja nedeklaravo žirgų išleidimo į laisvą apyvartą ir neprašė atleidimo nuo muito.

18. Pareiškėja apskundė šį sprendimą *Förvaltningsrätt i Karlstad* (Karlstado administracinis teismas, Švedija), bet šis jos skundą atmetė. *Förvaltningsrätt i Karlstad* (Karlstado administracinis teismas) konstatavo, kad žirgai nebuvo deklaruoti ir pateikti muitinei juos įvežant į Sąjungos muitų teritoriją, todėl susidarė skola muitinei, o tai reiškia, kad reikia sumokėti importo PVM. Be

[5] Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, naujos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo redakcijos (2023:200) nuostatos iš esmės nesiskiria.

to, teismas nusprendė, jog tam, kad reimportuojamos prekės būtų neapmokestintos importo PVM, privaloma deklaruoti jas išleidimui į laisvą apyvartą ir pateikti prašymą atleisti nuo muito. Nė viena iš šių sąlygų neįvykdyta, taigi neapmokestinimas importo PVM netaikytinas.

19. Tiek pareiškėja, tiek *Allmänna ombud hos Tullverket* (muitinės generalinis atstovas, Švedija) apeliacine tvarka apskundė *Förvaltningsrätt i Karlstad* (Karlstado administracinis teismas) sprendimą *Kammarrätt i Göteborg* (Geteborgo administracinis apeliacinis teismas, Švedija) ir prašė jį panaikinti. Šis teismas atmetė apeliacinius skundus iš esmės remdamasis tais pačiais motyvais kaip ir žemesnės instancijos teismas. Pareiškėja apskundė šį sprendimą *Högsta förvaltningsdomstol* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Švedija).

20. Tiesa, nesutariama dėl to, ar pareiškėja deklaravo žirgus žodžiu, kai buvo sustabdyta muitinės darbuotojų po to, kai pravažiavo muitinės postą. Vis dėlto šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs tik su įvykių seka, kuria remiasi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, t. y. muitinės postas buvo pravažiuotas nepateikus prekių, muitinės deklaracijos ir prašymo neapmokestinti.

21. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, kaip turi būti aiškinami PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies e punktas ir Muitinės kodekso 86 straipsnio 6 dalis. Jo nuomone, galimi du variantai: arba Muitinės kodekso 203 straipsnyje nustatytos atleidimo nuo muito sąlygos turi būti tenkinamos visais atvejais, arba atleidimas gali būti taikomas ir tada, jei 203 straipsnyje numatytos procedūros sąlygos netenkinamos (šiuo atveju nepateikta nei deklaracija išleidimui į laisvą apyvartą, nei prašymas neapmokestinti).

22. Tokiomis aplinkybėmis *Högsta förvaltningsdomstol* (aukščiausiasis administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

Ar PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies e punktas ir Sąjungos muitinės kodekso 86 straipsnio 6 dalis ir 203 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad turi būti įvykdytos tiek materialinės, tiek procesinės sąlygos, nustatytos 203 straipsnyje, kad reimportuojant būtų galima atleisti nuo importo muito, taigi ir neapmokestinti PVM, kai skola muitinei pagal Sąjungos muitinės kodekso 79 straipsnį atsirado neįvykdžius Sąjungos muitinės kodekso 139 straipsnio 1 dalyje nustatytos pateikimo pareigos?

23. Vykstant procesui Teisingumo Teisme rašytines pastabas pateikė tik Europos Komisija. Pagal Procedūros reglamento 76 straipsnio 2 dalį Teisingumo Teismas nusprendė nerengti teismo posėdžio.

IV. Teisinis vertinimas

24. Prejudicinis klausimas susijęs su Muitinės kodekso ir PVM direktyvos sąveika vadinamųjų grąžintų prekių atveju. Tai Sąjungos prekės, pirma eksportuotos iš Sąjungos, o paskui per tam tikrą laikotarpį grąžintos atgal nepakeistu pavidalu (Muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa). Ginčas kilo dėl pranešimo apie mokėtiną importo PVM. Pareiškėja remiasi PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies e punktu. Pagal šią nuostatą importo PVM neapmokestinamos reimportuojamos prekės, „jei šioms prekėms netaikomi muitai“.

25. Nors pareiškėja, reimportuodama prekes, nesilaikė nustatytos muitinės procedūros, materialinės neapmokestinimo muitais sąlygos įvykdytos, todėl kyla klausimas, ar neapmokestinimas importo PVM yra papildomas muitų teisės aktų atžvilgiu. Tokiu atveju turi būti tenkinamos visos neapmokestinimo muitais pagal Muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą sąlygos ir muitinės procedūra turi būti tinkamai atlikta. Ar pakanka, kad būtų įvykdytos tik materialinės neapmokestinimo muitais sąlygos?

26. Iš Sąjungos muitų teritorijos išvežti žirgai neteko Sąjungos prekių statuso (Muitinės kodekso 154 straipsnio a punktas) ir tapo ne Sąjungos prekėmis (Muitinės kodekso 5 straipsnio 24 punktas). Jei ne Sąjungos prekės turi būti įvežamos atgal į Sąjungos muitų teritoriją, būtina – taikant specialiąsias muitinės procedūras – jas deklaruoti, kad vėl būtų įforminta išleidimo į laisvą apyvartą procedūra (Muitinės kodekso 201 straipsnio 1 dalis), ir iš esmės atsiranda skola muitinei (Muitinės kodekso 77 straipsnio 1 dalis). Siekiant išvengti mokesčių naštos buvusioms Sąjungos prekėms (grąžintoms prekėms), Muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje tam tikromis sąlygomis numatytas atleidimas nuo muitų. Vis dėlto šios sąlygos nėra įvykdytos, nes nepateikta muitinės deklaracija (Muitinės kodekso 158 straipsnio 1 dalis, 201 straipsnio 1 dalis) ir prašymas (Muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa). Be to, dėl prekių ir deklaracijos nepateikimo muitinei (Muitinės kodekso 139 straipsnio 1 dalis) atsirastų skola muitinei pagal Muitinės kodekso 79 straipsnio 1 dalies a punktą.

27. Muitinės kodekso 86 straipsnio 6 dalyje numatyta minėtos taisyklės išimtis. Remiantis šia nuostata, neapmokestinimas muitu pagal Muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą visų pirma taikomas grąžintoms prekėms ir tuo atveju, kai skola muitinei atsiranda pagal Muitinės kodekso 79 straipsnio 1 dalies a punktą, t. y. dėl neįvykdytos pareigos. Vis dėlto ši išimtis galioja tik tuo atveju, jei reikalavimai pažeisti ne bandant apgauti.

28. Aiškinant PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies e punktą visų pirma bus nagrinėjama, ar neapmokestinimas importo PVM taikomas papildomai muitų teisės aktų atžvilgiu, taigi turi būti tenkinamos visos muitų teisės aktuose nustatytos neapmokestinimo sąlygos (žr. A skirsnį). Jei tai pasitvirtintų, neapmokestinimas importo PVM pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies e punktą šioje byloje galėtų būti taikomas tik tuo atveju, jei įvykdytos visos minėtos, Muitinės kodekso 86 straipsnio 6 dalyje įtvirtintos išimties pagal muitų teisės aktus taikymo sąlygos (žr. B skirsnį).

A. PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies e punkto aiškinimas

1. Tekstas ir struktūra

29. PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies e punkto formuluotė nėra aiški. PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies f punkte kalbama apie prekes, „kurios neapmokestinamos muitais“ (vok. „für die eine Zollbefreiung gilt“), o e punkte nurodoma „jei šioms prekėms netaikomi muitai“ (vok. „unter eine Zollbefreiung [fallende Gegenstände]“).

30. Tai leidžia suprasti, kad pagal f punktą bet kuriuo atveju turi būti tenkinamos visos neapmokestinimo muitais sąlygos, kitaip jis netaikomas. Kitokią reikšmę turi (pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies e punktą) „jei [šioms prekėms] netaikomi muitai“ (vok. „unter eine Zollbefreiung [fallen]“), net jei muitinės procedūros nebuvo laikytasi. Tiesa, toks kalbinis

skirtumas yra tik versijoje vokiečių kalba [6].

31. Vertinant iš istorinės perspektyvos, grąžintų prekių atleidimas nuo importo PVM egzistuoja jau nuo Šeštosios direktyvos [7]. Vis dėlto tuo metu Sąjungos lygmeniu nebuvo suderintos muitinės procedūros. Kiekviena valstybė narė turi savo muitinės procedūras reglamentuojančius teisės aktus. Suderintas neapmokestinimas būtų turėjęs mažai prasmės, jei jis būtų priklausęs nuo skirtingų valstybių narių muitinės procedūrą reglamentuojančių teisės aktų. Dėl šios priežasties mažai tikėtina, kad nuoroda „jei [šioms prekėms] netaikomi muitai“, kuri buvo be pakeitimų perkelta į PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies e punktą, galėtų reikšti (dabar suderintos) muitinės procedūros laikymąsi.

2. Prasmė ir tikslas

a) Grąžintoms prekėms taikomo neapmokestinimo tikslai

32. Muitų teisės aktais siekiama apsaugoti vidaus prekes nuo trečiųjų šalių importo konkurencijos ir taip užtikrinti sąžiningus prekybos santykius. Vis dėlto grąžintų prekių atveju šis tikslas nėra aktualus, nes tokių prekių kilmė – Sąjunga. Atsižvelgiant į tai, Muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje numatyta, kad grąžintos prekės atleidžiamos nuo muito.

33. Kita vertus, importo PVM mokamas už prekes, kurios patenka į Sąjungos ekonominę apyvartą ir gali būti išleidžiamos vartoti [8]. Importo PVM siekiama iš anksto apmokestinti PVM iš trečiųjų šalių importuotas prekes taip pat, kaip prekės apmokestinamos valstybėje narėje, į kurią importuojama. Vis dėlto, jei pirma iš Sąjungos eksportuotos prekės importuojamos atgal į Sąjungą kaip grąžintos, nepakeisto pavidalo prekės, nėra „vartojamojo“ vertės prieaugio, kuris turi būti apmokestinamas. PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies e punkte į tai atsižvelgiama netaikant importo PVM.

b) Skirtingos pažeidimo pasekmės

34. Taigi tiek PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies e punkte, tiek Muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalyje atsižvelgiama į ypatingą grąžintų prekių situaciją. Vis dėlto skola muitinei atsiranda tik dėl muitų teisės pažeidimų. Be to, prievolė sumokėti PVM gali atsirasti tik tuo

[6] Žr., pavyzdžiui, versijas danų, prancūzų, ispanų, italų, portugalų ir olandų kalbomis. Nedidelis skirtumas matyti versijoje anglų kalba („where those goods are exempt from customs duties“ – e punktas, ir „goods which are exempt from customs duties“ – f punktas), jis panašus į skirtumą versijoje švedų kalba. Vis dėlto šis skirtumas nėra toks žymus, kaip versijoje vokiečių kalba.

[7] 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), 14 straipsnio 1 dalies e punktas.

[8] 2019 m. liepos 10 d. Sprendimas *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579, 34 punktas) ir 2017 m. gegužės 18 d. Sprendimas *Latvijas Dzelzceļš* (C-154/16, EU:C:2017:392, 69 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

atveju, jei dėl pažeidimo įvyksta ir apmokestinimo importo PVM momentas [9]. Tai reiškia, kad prekės valstybėje narėje galėjo būti neapmokestinto vartojimo dalykas. Vien muitinės procedūrų pažeidimas gali būti laikomas to požymiu. Tiesa, atitinkamą prielaidą galima paneigti [10].

35. Vis dėlto, jeigu, pavyzdžiui, atsisakoma atleisti nuo importo PVM dėl to, kad nepateiktas prašymas pagal muitų teisės aktus, neatsižvelgiama būtent į šį skirtumą. Atsisakymas taikyti *neapmokestinimą importo PVM* būtų *muitų teisės aktų pažeidimo* pasekmė, nors „apmokestinamasis vartojimas“ taip ir neįvyko. Grąžintų prekių, kaip tai suprantama pagal Muitinės kodekso 203 straipsnį, atveju nėra vertės padidėjimo, kuris galėtų būti „suvartotas“ ir turėtų būti apmokestinamas (žr. šios išvados 33 punktą).

36. Skirtingos teisinės pasekmės atitinka esminį muitų teisės aktų nepriklausomumą nuo PVM teisės aktų [11]. Tiesa, Teisingumo Teismas visų pirma savo ankstesnėje jurisprudencijoje yra gretinęs muitų teisės aktus su importo PVM teisės aktais [12]. Vis dėlto tai daugiausia buvo susiję tik su konkrečiomis taisyklėmis, pavyzdžiui, PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies antra pastraipa. Be to, remiantis teiginiu, kuris dažnai pateikiamas kaip argumentas, kad „importo PVM ir muitų esminiai bruožai yra panašūs, nes jie atsiranda dėl importo į Sąjungą ir dėl paskesnio prekių išleidimo į valstybių narių ekonominę apyvartą [13]“, negali būti daroma išvada apie jų papildomumą vienas kito atžvilgiu [14]. Veikiau darytina išvada, kad prievolės mokėti muitą ir importo PVM praktikoje dažnai sutampa.

37. Kita vertus, skolos muitinei ir importo PVM skolos atsiradimo vietos gali skirtis [15]. PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje su skola muitinei susiejamas tik prievolės apskaičiuoti importo PVM atsiradimo momentas, bet nieko nenurodoma dėl apmokestinimo vietos [16]. Prievolės mokėti PVM atsiradimo vieta negali būti nustatoma remiantis muitų teisės aktų reikalavimais, nes tai prieštarautų mokestinio teritorialumo principui [17]. Be to, Teisingumo Teismo teigimu, PVM gali išlikti mokėtinas nepriklausomai nuo skolos muitinei išnykimo [18]. Visa tai

9 Žr. 2024 m. sausio 18 d. Sprendimą *Hauptzollamt Braunschweig (PVM atsiradimo vieta – III)* (C-791/22, EU:C:2024:59, 31 punktas), 2022 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Hauptzollamt Hamburg (PVM atsiradimo vieta – II)* (C-368/21, EU:C:2022:647, 27 ir 31 punktai), 2022 m. balandžio 7 d. Sprendimą *Kauno teritorinė muitinė* (C-489/20, EU:C:2022:277, 48 punktas), 2021 m. kovo 3 d. Sprendimą *Hauptzollamt Münster (PVM atsiradimo vieta)* (C-7/20, EU:C:2021:161, 30 ir paskesni punktai), 2019 m. liepos 10 d. Sprendimą *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579, 44 ir 48 punktai) ir 2016 m. birželio 2 d. Sprendimą *Eurogate Distribution* (C-226/14 ir C-228/14, EU:C:2016:405, 64 ir paskesni punktai).

10 Žr. 2019 m. liepos 10 d. Sprendimą *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579, 48 punktas).

11 Žr. mano išvadą byloje *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:7, 80 punktas).

12 2022 m. balandžio 7 d. Sprendimas *Kauno teritorinė muitinė* (C-489/20, EU:C:2022:277, 47 punktas), 2021 m. kovo 3 d. Sprendimas *Hauptzollamt Münster (PVM atsiradimo vieta)* (C-7/20, EU:C:2021:161, 29 punktas) ir 2019 m. liepos 10 d. Sprendimas *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579, 41 punktas).

13 2024 m. sausio 18 d. Sprendimas *Hauptzollamt Braunschweig (PVM atsiradimo vieta – III)* (C-791/22, EU:C:2024:59, 23 punktas), 2022 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Hauptzollamt Hamburg (PVM atsiradimo vieta – II)* (C-368/21, EU:C:2022:647, 25 punktas), 2022 m. balandžio 7 d. Sprendimas *Kauno teritorinė muitinė* (C-489/20, EU:C:2022:277, 47 punktas), 2021 m. kovo 3 d. Sprendimas *Hauptzollamt Münster (PVM atsiradimo vieta)* (C-7/20, EU:C:2021:161, 29 punktas) ir 2019 m. liepos 10 d. Sprendimas *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579, 41 punktas).

14 Žr. 2018 m. spalio 25 d. Sprendimą *Božičevič Ježovnik* (C-528/17, EU:C:2018:868, 41 punktas).

15 Žr. 2024 m. sausio 18 d. Sprendimą *Hauptzollamt Braunschweig (PVM atsiradimo vieta – III)* (C-791/22, EU:C:2024:59, 30 ir 31 punktai), 2022 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Hauptzollamt Hamburg (PVM atsiradimo vieta – II)* (C-368/21, EU:C:2022:647, 27 ir 31 punktai), 2021 m. kovo 3 d. Sprendimą *Hauptzollamt Münster (PVM atsiradimo vieta)* (C-7/20, EU:C:2021:161, 34 ir 35 punktai) ir 2019 m. liepos 10 d. Sprendimą *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579, 48 ir 53 punktai).

16 2024 m. sausio 18 d. Sprendimas *Hauptzollamt Braunschweig (PVM atsiradimo vieta – III)* (C-791/22, EU:C:2024:59, 28 punktas).

17 2024 m. sausio 18 d. Sprendimas *Hauptzollamt Braunschweig (PVM atsiradimo vieta – III)* (C-791/22, EU:C:2024:59, 34 punktas).

18 2022 m. balandžio 7 d. Sprendimas *Kauno teritorinė muitinė* (C-489/20, EU:C:2022:277, 51 punktas).

akivaizdžiai paneigia prielaidą, kad abu reguliavimo režimai papildo vienas kitą. Teisingumo Teismas taip pat daugiau negretina atitinkamų reguliavimo sistemų, tik nurodo, kad jas sieja [19] „ryšys“ [20].

c) Papildomumo paneigimas dėl praktinių sumetimų

38. Praktikoje importo PVM ir muitai renkami ir formalumai dėl jų atliekami kartu. Pavyzdžiui, atlikti procesus ir patikrinimus lengviau taikant „vieno sustojimo“ principą [21]. Konkrečiu atveju teikiant muitinės deklaraciją kartu galima prašyti ir neapmokestinti importo PVM.

39. Vis dėlto tokių praktinių priežasčių nepakanka papildomumui pagrįsti, t. y. teigti, kad muitinės procedūros turi būti laikomasi ir neapmokestinimo PVM tikslais [22]. Abiejų sistemų struktūra skiriasi. Pagal 1 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą „kodeksas taikomas vienodai visoje Sąjungos muitų teritorijoje“. Be to, muitai atitenka Sąjungai [23]. Importo PVM, priešingai, atitenka ne Sąjungai, o valstybei narei, į kurią importuojama, nes ten vyksta (spėjama) galutinis vartojimas [24]. Taigi svarbiausias yra joje taikomas PVM tarifas.

40. Be to, muitų teisės aktai formalesni nei PVM teisės aktai. Pavyzdžiui, skola muitinei pagal Muitinės kodekso 79 straipsnio 1 dalies a punktą atsiranda vien dėl muitų teisės aktuose nustatytų pareigų nevykdymo, o PVM yra bendras vartojimo mokestis, kuriuo siekiama apmokestinti vartotojo patirtas išlaidas už prekes ar paslaugas [25]. Šis tikslas iš esmės nepriklauso nuo procedūrinių pažeidimų. Vadinasi, formalumų pagal PVM teisės aktus pažeidimai iš esmės nelemia PVM skolos atsiradimo. Tiekimas Bendrijos viduje neapmokestinamas, jei tenkinamos materialinės sąlygos. Vien formalių reikalavimų nesilaikymas iš esmės nepateisina atsisakymo taikyti neapmokestinamą [26].

41. Visų pirma šiuo atveju dėl praktinių priežasčių daroma papildomumo prielaida lemtų labai keistą rezultatą. Nepaisant to, kad nesilaikyta muitinės procedūros reikalavimų, skola muitinei nebuvo nustatyta (akivaizdu, nes šiems žirgams taikomas 0 % muitas). Visgi dėl muitinės procedūros reikalavimų pažeidimo nustatytas importo PVM, nors grąžintų prekių vertė nepadidėjo, kad galėtų būti apmokestinta. Pagal daug formalesnius muitų teisės aktus skola muitinei neatsirado (dėl esminių priežasčių), o pagal kur kas mažiau formalius PVM teisės aktus – PVM direktyvoje nėra atitikmens Muitinės kodekso 79 straipsniui – nepaisant neapmokestinimo turėtų atsirasti importo PVM skola.

[19] 2021 m. kovo 3 d. Sprendimas *Hauptzollamt Münster (PVM atsiradimo vieta)* (C-7/20, EU:C:2021:161, 27 punktas).

[20] 2024 m. sausio 18 d. Sprendimas *Hauptzollamt Braunschweig (PVM atsiradimo vieta – III)* (C-791/22, EU:C:2024:59, 23 punktas).

[21] Žr., pavyzdžiui, Muitinės kodekso 13 konstatuojamąją dalį ir 42 konstatuojamosios dalies antrą sakinį.

[22] Žr. Muitinės kodekso 9 konstatuojamosios dalies ketvirtą sakinį; jame teigiama, kad „[m]uitų teisės aktus reikėtų geriau suderinti su nuostatomis, susijusiomis su importo privalomųjų mokėjimų surinkimu, *nepakeičiant* galiojančių mokesčių teisės aktų nuostatų taikymo srities“.

[23] Žr. 2020 m. gruodžio 14 d. Tarybos sprendimo (ES, Euratomas) 2020/2053 dėl Europos Sąjungos nuosavų išteklių sistemos, kuriuo panaikinamas Sprendimas 2014/335/ES, Euratomas, su pakeitimais, padarytais 2020 m. gruodžio 15 d. (OL L 424, 2020, p. 1), 2 straipsnio 1 dalies a punktą; taip pat žr. 2024 m. sausio 18 d. Sprendimą *Hauptzollamt Braunschweig (PVM atsiradimo vieta – III)* (C-791/22, EU:C:2024:59, 32 punktas).

[24] 2024 m. sausio 18 d. Sprendimas *Hauptzollamt Braunschweig (PVM atsiradimo vieta – III)* (C-791/22, EU:C:2024:59, 32 punktas).

[25] Pavyzdžiui, žr. 2012 m. gegužės 3 d. Sprendimą *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, 23 punktas), 2007 m. spalio 11 d. Sprendimą *KÖGÁZ ir kt.* (C-283/06 ir C-312/06, EU:C:2007:598, 37 punktas – „jo dydis nustatomas proporcingai apmokestinamajam asmeniui už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumokėtai sumai“) ir 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:627, 20 punktas – „Reikia atsižvelgti tik į prisiimto įsipareigojimo pobūdį, taigi tam, kad toks įsipareigojimas būtų įtrauktas į bendrą PVM sistemą, jis turi reikšti vartojimą“, ir 23 punktas).

[26] Suformuota jurisprudencija, pavyzdžiui, 2017 m. vasario 9 d. Sprendimas eur*o Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, 34 punktas), 2016 m. spalio 20 d. Sprendimas *Plöckl* (C-24/15, EU:C:2016:791, 37 punktas) ir 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 29 ir 30 punktai).

42. Galiausiai PVM teisės aktų paskirtis nėra užtikrinti muitinės procedūros laikymąsi. Sankcijos už muitų teisės aktų nesilaikymą pagal Muitinės kodekso 42 straipsnį veikiau turėtų būti nustatytos nacionalinėje teisėje (pavyzdžiui, bauda). Be to, bet kuriuo atveju vis dar egzistuoja paskata pateikti muitinei prekes ir deklaraciją, kad būtų galima pasinaudoti atleidimu nuo muitų. Neįvykdžius šios pareigos paprastai atsiranda skola muitinei pagal Muitinės kodekso 79 straipsnio 1 dalies a punktą, išskyrus atvejus, kai taikoma Muitinės kodekso 86 straipsnio 6 dalyje numatyta išimtis (šiuo klausimu žr. šios išvados 44 ir paskesnius punktus).

3. Tarpinė išvada

43. Taigi muitinės procedūros laikymasis neapmokestinimui importo PVM pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies e punktą nėra būtinas. Veikiau pakanka, kad būtų tenkinamos materialinės neapmokestinimo muitais sąlygos (šiuo atveju – kad egzistuotų atitinkamos grąžintos prekės). Nagrinėjamoje byloje taip ir yra. Vadinasi, pareigos pateikti prekes muitinei, muitinės deklaraciją arba prašymą atleisti nuo muitų nepaisymas nereiškia, kad nebetaikomas grąžintoms prekėms (šiuo atveju – žirgams) iš esmės taikytinas neapmokestinimas importo PVM.

B. Subsidiariai: Muitinės kodekso 86 straipsnio 6 dalies aiškinimas

44. Tuo atveju, jei Teisingumo Teismas pirma pateiktai išvadai nepritartų, reikia išnagrinėti, ar pagal Muitinės kodekso 86 straipsnio 6 dalį leidžiama toliau taikyti Muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje grąžintoms prekėms nustatytą neapmokestinimą nepaisant to, kad nesilaikyta muitų teisės aktuose nustatytų pareigų (prekės ir deklaracija nepateiktos muitinei). Tai visų pirma suponuoja, kad nebuvo pareiškėjos bandymo apgauti.

45. Vis dėlto pagrindinis tokio požiūrio, kuris šiuo atveju taikomas subsidiariai, trūkumas yra tai, kad visos problemos, kylančios taikant Muitinės kodekso 79 straipsnio 1 dalies a punktą ir 86 straipsnio 6 dalyje įtvirtintą išimties išlygą, būtų perkeltos į PVM teisę. Tokios subjektyvios nuostatos, kaip Muitinės kodekso 86 straipsnio 6 dalis ir 38 konstatuojamoji dalis (sąžiningumas), PVM teisei iš esmės yra svetimos. Tas pats pasakytina apie prievolės mokėti PVM atsiradimą dėl procedūrinio pažeidimo. Šioje byloje aiškiai atsiskleidžia su tuo susiję sunkumai.

46. Visų pirma neaišku, ar Muitinės kodekso 86 straipsnio 6 dalis šiuo atveju apskritai taikytina. Taip yra todėl, kad atleidimui nuo muito pagal Muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatytas sąlygas būtina muitinės deklaracija. Būtent ji šiuo atveju ir nepateikta, todėl, vertinant visiškai formaliai, atleidimas nuo muito nebūtų taikomas. Tiesa, atleidimas turi būti tik „numatytas“. Be to, Muitinės kodekso 86 straipsnio 6 dalis buvo priimta specialiai, siekiant sumažinti muitų teisės aktų nesilaikymo (pavyzdžiui, muitinės deklaracijos nepateikimo) padarinius (žr. Muitinės kodekso 38 konstatuojamąją dalį). Taigi priežastys taikyti Muitinės kodekso 86 straipsnio 6 dalį yra svaresnės.

47. Tiesa, vertinimas, ar muitinei nepateikti žirgai ir nepateikta deklaracija šiuo konkrečiu atveju laikytini bandymu apgauti, yra fakto klausimas. Paprastai nacionalinis teismas turi atlikti reikiamą faktinių aplinkybių vertinimą. Vis dėlto atrodo pagrįsta nurodyti teismui gaires, kas laikytina bandymu apgauti, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą. Mano žiniomis, Teisingumo Teismas dar nenagrinėjo šio klausimo.

48. Sprendžiant iš žodžių prasmės, apgauti siekia tas asmuo, kuris žino, kad atsirado skola muitinei, ir stengiasi jos išvengti. Be to, iš Muitinės kodekso 38 konstatuojamosios dalies matyti, kad 86 straipsnio 6 dalimi siekiama atsižvelgti į sąžiningumą muitų teisės aktų nesilaikymo atveju. Asmuo laikomas sąžiningu su sąlyga, kad jis siekė elgtis tinkamai ir galėjo kliautis savo vertinimu[27]. Pagal Muitinės kodekso 38 konstatuojamąją dalį aplaidumo padarinius tikslinga sumažinti. Vis dėlto didelis aplaidumas taip pat gali reikšti bandymą apgauti. Taip yra tuo atveju, kai importuotojas dėl didelio aplaidumo ignoravo informaciją, nors turėjo žinoti savo pareigas pagal muitų teisės aktus. Tai patvirtina ir palyginimas su ankstesne Bendrijos muitinės kodekso 212a straipsnio nuostata[28]. Joje buvo kalbama apie „apgaulės“ ir „akivaizdaus aplaidumo“ požymius, kuriuos teisės aktų leidėjas dabar apibendrino sąvoka „bandymas apgauti“.

49. Tai, kad didelis aplaidumas laikomas bandymu apgauti, taip pat pagrįsta, nes muitų teisės aktai dėl ribotų galimybių patikrinti masines muitinės procedūras yra labai formalūs. Tik prekių ir deklaracijos pateikimas muitinei suteikia muitinės institucijoms galimybę patikrinti importuojamas prekes. Dėl šios priežasties pagal Muitinės kodekso 79 straipsnio 1 dalies a punktą muitinės procedūros nesilaikymo iš esmės pakanka, kad atsirastų skola muitinei. Tik Muitinės kodekso 86 straipsnio 6 dalyje numatyta išimtis, tačiau ji netaikoma esant bandymui apgauti. Pernelyg siauras bandymo apgauti supratimas prieštarautų šiam taisyklės ir išimties santykiui. Taigi Muitinės kodekso 86 straipsnio 6 dalyje įtvirtinta išimtis turi būti aiškinama siaurai. Vadinasi, bandymas apgauti, kaip jis suprantamas pagal Muitinės kodekso 86 straipsnio 6 dalį, yra jau tuomet, jei importuotojas žinojo muitų teisės aktų reikalavimus, kuriuos pažeidė, arba nežinojo jų dėl didelio aplaidumo.

50. Subjektyvios (ne)žinojimo ar atitinkamo pagrindo sukūrimo aplinkybės turi būti paremtos objektyviais kriterijais[29]. Susiklosčiusios aplinkybės yra labai svarbios. Visų pirma tai pasakytina apie iš esmės neutralų elgesį be objektyvaus turinio (kaip, pavyzdžiui, muitinės posto pravažiavimas nesustojant).

51. Profesionalių ekonominės veiklos vykdytojų atveju yra svarių priežasčių daryti prielaidą, kad muitų teisės aktuose nustatytos pareigos jiems žinomos. Labai tikėtina, kad žirgus nustatyta tvarka eksportuojantis asmuo žino muitų teisės aktų reikalavimus. Taigi būtų logiška daryti išvadą, kad jam žinoma ir tai, jog nustatyta tvarka privaloma ir įvežti žirgus atgal.

52. Jei importuotojas vis dėlto žinojo arba dėl didelio aplaidumo nežinojo muitų teisės aktuose nustatytos pareigos (pavyzdžiui, pateikti muitinei prekes ir deklaraciją), tokios pareigos nevykdymas paprastai reikš bandymą apgauti. Kitokia išvada gali būti daroma *force majeure* arba kritinių situacijų atvejais, kai atitinkamas asmuo neturi pagrįstos, teisiškai pripažintinos galimybės veikti kitaip, nei pažeidžiant muitų teisės aktuose nustatytas pareigas.

53. Taigi iš to, kas išdėstyta, darytina išvada, kad bandymo apgauti, kaip jis suprantamas pagal Muitinės kodekso 86 straipsnio 6 dalį, esama tada, kai iš objektyvių (susijusių) aplinkybių matyti, jog importuotojas žinojo muitų teisės aktuose nustatytas pareigas arba nežinojo jų dėl didelio aplaidumo ir jas pažeidė. Tokiu atveju susidaro skola muitinei pagal Muitinės kodekso 79 straipsnio 1 dalies a punktą dėl (sąmoningai ar dėl didelio aplaidumo) neįvykdytos pareigos.

[27] Dėl muitinės skolininko teisėtų lūkesčių ir sąžiningumo, kiek tai susiję su išieškojimu išleidus prekes pagal Muitinės kodekso 119 straipsnio 1 dalies a punktą ir 3 dalies trečią ir ketvirtą pastraipas, žr. 2017 m. kovo 16 d. Sprendimą *Veloserviss* (C-47/16, EU:C:2017:220, 24 ir paskesni punktai, dėl ankstesnės nuostatos).

[28] 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą (OL L 302, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 4 t., p. 307).

[29] Šiuo klausimu žr. 2018 m. spalio 25 d. Sprendimą *Božičevič Ježovnik* (C-528/17, EU:C:2018:868, 47 punktas) dėl PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkto ir užtikrinimo, kad būtų išvengta dalyvavimo sukčiaujant mokesčiais.

Taigi, jeigu pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies e punktą iš tikrųjų taip pat būtų reikalaujama laikytis muitinės procedūros, tokiu atveju (su sąlyga, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas atitinkamai įvertins faktines aplinkybes) tikriausiai reikėtų neleisti taikyti neapmokestinimą importo PVM.

V. Išvada

54. Siūlau Teisingumo Teismui į *Högsta förvaltningsdomstol* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Švedija) prejudicinį klausimą atsakyti taip:

Pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies e punktą tik reikalaujama, kad būtų įvykdytos materialinės Muitinės kodekso 203 straipsnyje nustatytos sąlygos. Jei skola muitinei pagal Muitinės kodekso 79 straipsnį susidarė tik dėl neįvykdytos pareigos deklaruoti prekes muitinei pagal Muitinės kodekso 158 straipsnio 1 dalį ir pateikti prekes muitinei pagal Muitinės kodekso 139 straipsnio 1 dalį ar nepateikto prašymo atleisti nuo muito pagal Muitinės kodekso 203 straipsnį, grąžintų prekių reimportas, kaip tai suprantama pagal Muitinės kodekso 203 straipsnį, neapmokestinamas PVM. Dėl šios priežasties neapmokestinimui importo PVM pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies e punktą neturi reikšmės, ar tenkinamos Muitinės kodekso 86 straipsnio 6 dalyje įtvirtintos išimties pripažinimo sąlygos (nes nebuvo bandoma apgauti).