TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. gegužės 18 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Bendrijos muitinės kodeksas — Reglamentas (EEB) Nr. 2913/92–94 straipsnio 1 dalis ir 96 straipsnis — Išorinio Bendrijos tranzito procedūra — Tranzito procedūros vykdytojo atsakomybė — 203, 204 straipsniai ir 206 straipsnio 1 dalis — Skolos muitinei atsiradimas — Neteisėtas paėmimas iš muitinės priežiūros — Vienos iš taikant muitinės procedūrą kylančių pareigų nevykdymas — Visiškas prekių sunaikinimas arba negrąžinamas praradimas dėl paties prekių pobūdžio arba dėl nenumatytų aplinkybių ar *force majeure* — 213 straipsnis — Skolos muitinei mokėjimas solidariai — Direktyva 2006/112/EB — Pridėtinės vertės mokestis (PVM) — 2 straipsnio 1 dalis ir 70 bei 71 straipsniai — Apmokestinimo momentas ir prievolė sumokėti mokestį — 201, 202 ir 205 straipsniai — Mokestį sumokėti privalantys asmenys — Paskirties muitinės įstaigos atliktas krovinio trūkumo nustatymas — Netinkamai uždaryto ar apgadinto cisterninio vagono apatinis išpylimo įtaisas“

Byloje C-154/16

dėl *Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments* (Aukščiausiojo Teismo Administracinių bylų skyrius, Latvija) 2016 m. kovo 9 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2016 m. kovo 15 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

„Latvijas Dzelzceļš“ VAS

prieš

Valsts ieņēmumu dienests

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Vilaras, teisėjai M. Safjan (pranešėjas) ir D. Šváby,

generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— Latvijos vyriausybės, atstovaujamos G. Bambāne, D. Pelše ir I. Kalniņš,

— Europos Komisijos, atstovaujamos L. Grønfeldt, M. Wasmeier ir A. Sauka,

priima šį

* Proceso kalba: latvių.

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą (OL L 302, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 4 t., p. 307), iš dalies pakeisto 2005 m. balandžio 13 d. Tarybos reglamentu (EB) Nr. 648/2005 (OL L 117, 2005, p. 13; toliau – Muitinės kodeksas), 94 straipsnio 1 dalies, 96, 203 ir 204 straipsnių, 206 straipsnio 1 dalies ir 213 straipsnio ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 70, 71, 201, 202 ir 205 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant „Latvijas Dzelzceļš“ VAS (toliau – *LDz*), kaip tranzito procedūros vykdytoja, kaip ji suprantama pagal Muitinės kodeksą, veikiančios valstybinės akcinės bendrovės, ir *Valsts ieņēmumu dienests* (mokesčių administratorius, Latvija; toliau – VID) ginčą dėl skolos muitinei ir importo pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sumokėjimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Muitinės kodeksas

3 Muitinės kodekso 4 straipsnio 9, 10, 12–14, 19 ir 21 punktuose nustatyta:

„Šiame Kodekse vartojamos šios sąvokos:

<…>

9) „Skola muitinei“ – asmens prievolė sumokėti pagal galiojančias Bendrijos nuostatas atitinkamoms prekėms taikomų importo muitų (importo skola muitinei) <…> sumą.

10) „Importo muitai“:

— muitai ir muitams[,] mokamiems už importuojamas prekes[,] lygiaverčio poveikio privalomieji mokėjimai,

<…>

12) „Skolininkas“ – bet kuris asmuo, privalantis sumokėti skolą muitinei;

13) „Muitinės priežiūra“ – priemonės, kurias paprastai taiko ši institucija, siekdama užtikrinti, kad būtų laikomasi muitinės veiklos taisyklių ir, atitinkamais atvejais, kitų nuostatų, taikomų prekėms, kurios yra muitinės prižiūrimos;

14) „Muitinis tikrinimas“ – konkretūs veiksmai, kuriuos atlieka muitinė, siekdama užtikrinti, kad būtų teisingai taikomos muitinės veiklos taisyklės ir kiti teisės aktai, reglamentuojantys prekių, gabenamų tarp Bendrijos muitų teritorijos ir trečiųjų šalių, įvežimo, išvežimo, tranzito, perkėlimo ir galutinio vartojimo tvarką bei Bendrijos prekių statuso neturinčių prekių laikymo tvarką; tokiais veiksmais gali būti laikomas prekių tikrinimas, deklaracijos duomenų tikrinimas, elektroninių arba rašytinių dokumentų egzistavimo ir autentiškumo tikrinimas, įmonių apskaitos registrų ir kitų registrų tikrinimas, transporto priemonių tikrinimas, bagažo ir kitų daiktų, kuriuos gabena arba su savimi nešioja asmenys, tikrinimas, tarnybiniai tyrimai ir kiti panašūs veiksmai;

<…>

19) „Prekių pateikimas muitinei“ – nustatytu būdu muitinei pateikiamas pranešimas apie prekių pristatymą į muitinės įstaigą arba bet kurią kitą muitinės nustatytą arba patvirtintą vietą.

<…>

21) „Muitinės procedūros vykdytojas“ – asmuo, kurio vardu buvo pateikta muitinės deklaracija, arba asmuo, kuriam buvo perduotos su muitinės procedūra susijusios pirmiau minėto asmens teisės ir prievolės.“

4 Šio kodekso 37 straipsnyje numatyta:

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

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.“

5 Minėto kodekso 38 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta:

„Asmuo, gabenantis į Bendriją prekes, įvežtas į Bendrijos muitų teritoriją, turi nedelsdamas, laikydamasis muitinės nustatyto maršruto ir vykdydamas jos nurodymus, jeigu jie duoti, šias prekes pristatyti:

a) į muitinės nustatytą muitinės įstaigą arba į bet kurią kitą muitinės nustatytą arba patvirtintą vietą <…>“

6 To paties kodekso 40 straipsnis suformuluotas taip:

„Į Bendrijos muitų teritoriją įvežamas prekes <…> muitinei turi pateikti asmuo, kuris jas įveža į minėtą teritoriją arba, atitinkamais atvejais, asmuo, kuris prisiima atsakomybę už jau įvežtų prekių gabenimą.“

7 Muitinės kodekso 59 straipsnio 2 dalyje nurodyta:

„Bendrijos prekės, deklaruotos eksporto, laikinojo išvežimo perdirbti, tranzito arba muitinio sandėliavimo procedūrai, yra muitinės prižiūrimos nuo muitinės deklaracijos priėmimo momento iki tų prekių išgabenimo iš Bendrijos muitų teritorijos arba sunaikinimo momento ar iki joms įformintos muitinės deklaracijos pripažinimo negaliojančia momento.“

8 Šio kodekso 91 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta:

„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.“

9 Minėto kodekso 92 straipsnyje nurodyta:

„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.“

10 To paties kodekso 94 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Tranzito procedūros vykdytojas pateikia garantiją, užtikrinančią, kad bus sumokėta bet kokia skola ar privalomieji mokėjimai muitinei, galintys atsirasti dėl atitinkamų prekių.“

11 Muitinės kodekso 96 straipsnyje nurodyta:

„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.“

12 Minėto kodekso 202 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta:

„Importo skola muitinei atsiranda:

a) neteisėtai įvežant į Bendrijos muitų teritoriją importo muitais apmokestinamas prekes

<…>“

13 To paties kodekso 203 straipsnyje numatyta:

„1. Importo skola muitinei atsiranda:

— neteisėtai paimant iš muitinės priežiūros importo muitais apmokestinamas prekes.

2. Skola muitinei atsiranda prekių paėmimo iš muitinės priežiūros momentu.

3. Skolininkais laikomi:

— asmuo, paėmęs prekes iš muitinės priežiūros,

— bet kurie asmenys, dalyvavę taip paimant prekes ir žinoję arba, yra pagrindo manyti, turėję žinoti, kad prekės paimamos iš muitinės priežiūros,

— bet kurie asmenys, įsigiję arba laikę atitinkamas prekes ir jų įsigijimo arba gavimo metu žinoję arba, yra pagrindo manyti, turėję žinoti, kad prekės buvo paimtos iš muitinės priežiūros,

ir

— atitinkamais atvejais asmuo, turėjęs vykdyti prievoles, susijusias su laikinuoju prekių saugojimu arba su prekėms įformintos muitinės procedūros taikymu.“

14 Muitinės kodekso 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

<…>

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 arba 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.“

15 Šio kodekso 206 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Nukrypstant nuo 202 straipsnio ir 204 straipsnio 1 dalies a punkto, su atitinkamomis prekėmis susijusi importo skola muitinei nelaikoma atsiradusia, jeigu suinteresuotas asmuo įrodo, kad prievolės, susijusios su:

— 38–41 straipsnių ir 177 straipsnio antrosios įtraukos nuostatomis arba

— atitinkamų prekių laikinuoju saugojimu, arba

— prekėms įformintos muitinės procedūros taikymu,

nebuvo įvykdytos dėl visiško minėtų prekių sunaikinimo arba negrįžtamo praradimo, kurių priežastis buvo faktinė prekių prigimtis, nenumatytos aplinkybės, *force majeure* arba veiksmai, įvykdyti muitinei leidus.

Taikant šią dalį prekės laikomos negrįžtamai prarastomis tada, kai jų nebegali panaudoti joks asmuo.“

16 Minėto kodekso 213 straipsnyje nustatyta:

„Jeigu vieną skolą muitinei privalo sumokėti keli asmenys, jie solidariai atsako už tokią skolą.“

Reglamentas Nr. 2454/93

17 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2454/93, išdėstančio Reglamento Nr. 2913/92 įgyvendinimo nuostatas (OL L 253, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 6 t., p. 3), iš dalies pakeisto 2009 m. balandžio 30 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 414/2009 (OL L 125, 2009, p. 6), 360 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Vežėjas turi įrašyti reikiamus įrašus tranzito lydimajame dokumente – tranzito / saugumo lydimajame dokumente ir kartu su siunta jį pateikti valstybės narės, kurios teritorijoje yra transporto priemonė, muitinei:

<…>

e) jeigu dėl eismo nelaimių arba kitų atsitikimų vykdytojas arba vežėjas nebegali vykdyti savo prievolių.“

PVM direktyva

18 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<…>

d) prekių importas.“

19 Šios direktyvos 60 straipsnyje nustatyta:

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

20 Minėtos direktyvos 61 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta:

„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.“

21 Tos pačios direktyvos 70 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai prekės yra importuotos.“

22 PVM direktyvos 71 straipsnyje nurodyta:

„1. Kai į Bendriją įvežamoms prekėms taikom[os] <…> 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.

Tačiau, kai už importuojamas prekes reikia sumokėti muitą, žemės ūkio mokesčius arba pagal bendrąją politiką nustatytas jiems lygiavertes rinkliavas, apmokestinimo momentas ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai įvyksta apmokestinimo tais mokesčiais momentas ir atsiranda prievolė juos apskaičiuoti.

2. Kai importuotoms prekėms netaikomi 1 dalies antroje pastraipoje nurodyti muitai, valstybės narės apmokestinimo momentui bei prievolės apskaičiuoti PVM atsiradimo momentui nustatyti taiko galiojančias nuostatas dėl muitų.“

23 Šios direktyvos 201 straipsnyje nustatyta:

„Importo atveju PVM moka asmuo arba asmenys, kuriuos importo valstybė narė laiko ar pripažįsta turinčiais prievolę sumokėti PVM.“

24 Minėtos direktyvos 202 straipsnyje numatyta:

„PVM moka asmuo, dėl kurio veiksmų nustoja galioti prekėms galiojusios 156, 157, 158, 160 ir 161 straipsniuose išvard[y]tos procedūros ar aplinkybės.“

25 Tos pačios direktyvos 205 straipsnis suformuluotas taip:

„193–200 ir 202, 203 bei 204 straipsniuose nurodytomis aplinkybėmis valstybės narės gali numatyti, kad kitas asmuo nei tas, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, turi būti laikomas asmeniu, kuriam tenka prievolė solidariai sumokėti PVM.“

Latvijos teisė

26 1995 m. kovo 9 d. PVM įstatymo (*Likums par pievienotās vērtības nodokli*; *Latvijas Vēstnesis*, Nr. 49, 1995), galiojusio iki 2012 m. gruodžio 31 d., 2 straipsnio 2^2 dalyje buvo numatyta:

„Bet koks prekių importas apmokestinamas, išskyrus atvejus, kai šiame įstatyme nurodyta kitaip.“

27 Šio įstatymo 12 straipsnio 2 dalyje buvo nustatyta:

„Importuojant prekes mokestį turi mokėti kiekvienas prekes į laisvą apyvartą išleidžiantis asmuo. Mokestis už importuojamas prekes renkamas kartu su muitais <…>.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

28 Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad 2011 m. vasario 25 d. *LDz*, veikianti kaip tranzito procedūros vykdytoja, įformino grupės cisterninių vagonų išorinio Bendrijos tranzito procedūrą, kaip tai suprantama pagal Muitinės kodekso 91 straipsnį, pateikdama geležinkelių važtaraštį. Tranzitu gabenamas prekes, t. y. tirpiklius, jų vežėjas *Baltijas Tranzīta Serviss* turėjo pristatyti į paskirties muitinės įstaigą, šiuo atveju – Ventspilio uosto (Latvija) muitinės tikrinimo postą.

29 Vežant šias prekes Latvijos teritorijoje buvo nustatyta, kad viename iš cisterninių vagonų iš apatinio išpylimo įtaiso ištekėjo dalis krovinio. 2011 m. vasario 28 d. ir kovo 1 d. buvo surašyti tipinės formos protokolai, būtent patikrinimo protokolas ir šio cisterninio vagono techninės būklės protokolas, susiję su atitinkamos cisternos defektais ir priemonėmis, kurių imtasi gedimui pašalinti. 2011 m. kovo 1 d. gedimo konstatavimo protokole pažymėta, kad atitinkamoje cisternoje trūksta 2 448 kilogramų (kg) krovinio.

30 2011 m. kovo 10 d. paskirties muitinės įstaiga konstatavo, kad trūksta 2 448 kg krovinio, nes atitinkamo cisterninio vagono apatinis išpylimo įtaisas buvo neteisingai uždarytas arba sugadintas. Kadangi paskirties muitinės įstaigai nebuvo pateikta dokumento dėl trūkstamo krovinio pristatymo ir tinkamo išorinio Bendrijos tranzito procedūros užbaigimo, taip pat nebuvo įrodymų, kad krovinio trūkumas atsirado dėl siuntėjo veiksmų, VID priėmė sprendimą ir jame apskaičiavo *LDz* skolą muitinei, lygią

63,26 Latvijos lato (LVL) (maždaug 90,01 EUR), ir šios bendrovės PVM skolą, lygią 228,02 LVL (maždaug 324,44 EUR). *LDz* ginčijo šį sprendimą. VID generalinis direktorius patvirtino sprendimą 2011 m. rugsėjo 16 d. sprendimu.

31 Tuomet *LDz* padavė skundą *Administratīvā rajona tiesa* (Apylinkės administracinis teismas, Latvija) su prašymu panaikinti šį VID generalinio direktoriaus sprendimą ir nurodė, kad šiuo atveju už nagrinėjamos skolos muitinei sumokėjimą gali būti solidariai atsakingi keli asmenys, be kita ko, tie, kurie atsakingi už techninį vežimo vykdymą ir tinkamą gedimo konstatavimo protokolo surašymą. Be to, *LDz* teigė, jog VID neatsižvelgė į tai, kad nustatytas krovinio trūkumas atsirado dėl atitinkamų prekių visiško sunaikinimo arba nesugrąžinamo praradimo dėl paties šių prekių pobūdžio arba dėl nenumatytų aplinkybių ar *force majeure*.

32 2013 m. rugpjūčio 6 d. sprendimu minėtas teismas atmetė *LDz* skundą.

33 2014 m. gruodžio 8 d. sprendimu *Administratīvā apgabaltiesa* (Apygardos administracinis teismas, Latvija) atmetė *LDz* apeliacinį skundą dėl pirmojoje instancijoje priimto teismo sprendimo.

34 *Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments* (Aukščiausiojo Teismo Administracinių bylų skyrius, Latvija) nagrinėjant *LDz* paduotą kasacinį skundą visų pirma kilo abejonių dėl klausimo, ar VID ir žemesnės instancijos teismai pagrįstai nagrinėjamu atveju taikė Muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalį, susijusį su prekių paėmimu iš muitinės priežiūros. Šiuo atžvilgiu tas teismas nurodo, viena vertus, jog VID mano, kad 2009 m. rugsėjo 15 d. Komisijos Mokesčių ir muitų sąjungos generalinio direktorato „Tranzito vadovo“ (Darbo dokumentas Taxud/2033/2008-LV 4 red.) 2.2 punktas taikomas visais atvejais, kai paskirties muitinės įstaiga nustato prekių trūkumą, nors, kita vertus, *LDz* pabrėžia išvadas, jog nustatyta, kad nagrinėjamu atveju iš atitinkamos cisternos dėl techninės priežasties ištekėjo tirpiklis, ir nurodo veiksmus, skirtus šiam defektui pašalinti.

35 Atsižvelgiant į tai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, veikiau reikėtų taikyti Muitinės kodekso 204 straipsnio 1 dalies a punktą, siejamą su šio kodekso 206 straipsnio 1 dalyje numatyta nukrypti leidžiančia nuostata, o tai leistų neskaičiuoti importo skolos muitinei nustačius visišką prekių sunaikinimą, dėl kurio jos negali patekti į Europos Sąjungos ekonominę apyvartą.

36 Paskui tas teismas priminė, kad klausimas dėl atleidimo nuo importo muitų mokėjimo yra susijęs su neapmokestinimo PVM klausimu. Šiuo atžvilgiu jis daro prielaidą: kadangi pagal Muitinės kodeksą nėra reikalaujama skaičiuoti importo muitų už prekes, kurios sunaikintos laikotarpiu, kai joms buvo įforminta išorinio Bendrijos tranzito procedūra, ir kurios dėl to negalėjo patekti į Sąjungos ekonominę apyvartą, PVM taip pat neturėtų būti mokamas.

37 Galiausiai minėtas teismas pažymi, jog net jeigu iš Muitinės kodekso 94 straipsnio 1 dalies ir 96 straipsnio 1 dalies pakankamai aiškiai matyti, kad tranzito procedūros vykdytojas, kaip toks, yra atsakingas už skolos muitinei sumokėjimą ir nors Teisingumo Teismas savo jurisprudencijoje yra pabrėžęs tranzito procedūros vykdytojo atsakomybės svarbą apsaugant Sąjungos ir valstybių narių finansinius interesus, lieka klausimų dėl Muitinės kodekso nuostatų, numatančių kitų asmenų atsakomybę, apimties, kiek tai susiję tiek su pareigų pagal išorinio Bendrijos tranzito procedūrą vykdymu, tiek su skolos muitinei mokėjimu. Iš tiesų tiek pagal šio kodekso 203 straipsnį, tiek pagal jo 204 straipsnį į ratą asmenų, kurie gali būti pripažinti atsakingi už atitinkamą ištekėjimą, gali patekti ne tik tranzito procedūros vykdytojas.

38 Tokiomis aplinkybėmis *Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments* (Aukščiausiojo Teismo Administracinių bylų skyrius) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [Muitinės kodekso] 203 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad ji taikoma visais atvejais, kai paskirties muitinės įstaigai, numatytai vykdant išorinio tranzito procedūrą, pateikiamos ne visos prekės, įskaitant atvejį, kai tinkamai įrodoma, jog tos prekės visiškai sunaikintos arba negrąžinamai prarastos?

2. Jeigu atsakymas į pirmąjį klausimą būtų neigiamas, ar tinkamas įrodymas, kad prekės sunaikintos ir dėl to nepateiktos į valstybės narės ekonominę apyvartą, gali pagrįsti [Muitinės kodekso] 204 straipsnio 1 dalies ir 206 straipsnio taikymą, kai apskaičiuojant skolą muitinei neįtraukiamas per išorinio tranzito procedūrą sunaikintų prekių kiekis?

3. Jei [Muitinės kodekso] 203 straipsnio 1 dalis, 204 straipsnio 1 dalies a punktas ir 206 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad importo muitai mokami už per išorinio tranzito procedūrą sunaikintų prekių kiekį, ar [PVM direktyvos] 2 straipsnio 1 dalies d punktas, 70 ir 71 straipsniai gali būti aiškinami taip, kad kartu su importo muitais taip pat turi būti sumokamas [PVM], net jeigu prekės realiai nepateko į valstybės narės ekonominę apyvartą?

4. Ar [Muitinės kodekso] 96 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad visais atvejais būtent tranzito procedūros vykdytojas turi sumokėti šią skolą muitinei, susidariusią taikant išorinio tranzito procedūrą, ir nesvarbu tai, ar prekių vežėjas įvykdė to [kodekso] 96 straipsnio 2 dalyje jam nustatytas pareigas?

5. Ar [Muitinės kodekso] 94 straipsnio 1 dalis, 96 straipsnio 1 dalis ir 213 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad valstybės narės muitinė turi pareigą pripažinti solidariai atsakingais visus asmenis, kurie konkrečiu atveju gali būti laikomi atsakingais už skolą muitinei kartu su tranzito procedūros vykdytoju pagal [šio kodekso] nuostatas?

6. Jeigu atsakymas į pirmesnį klausimą būtų teigiamas ir jei pagal valstybės narės įstatymus pareiga sumokėti [PVM] už prekių importą paprastai siejama su procedūra, kurią taikant leidžiamas prekių išleidimas į laisvą apyvartą, ar [PVM direktyvos] 201, 202 ir 205 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad valstybė narė turi pareigą pripažinti, jog bet kurie asmenys, kurie konkrečiu atveju gali būti laikomi atsakingais už skolą muitinei pagal [Muitinės kodekso] nuostatas, turi solidariai sumokėti [PVM]?

7. Jeigu atsakymai į penktąjį ir šeštąjį klausimus būtų teigiami, ar [Muitinės kodekso] 96 straipsnio 1 dalis ir 213 straipsnis ir [PVM direktyvos] 201, 202 ir 205 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad tuo atveju, kai valstybės narės muitinė dėl padarytos klaidos vienam iš asmenų, kartu su tranzito procedūros vykdytoju atsakančiu už skolą muitinei, netaikė solidariosios atsakomybės už tokią skolą, vien tokios aplinkybės pakanka, kad tranzito procedūros vykdytojas būtų atleistas nuo atsakomybės už šią skolą?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

39 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad ši nuostata taikoma tuo atveju, kai paskirties muitinės įstaigai, numatytai vykdant išorinio transporto procedūrą, nebuvo pateiktos visos prekės, kurioms taikyta ta procedūra, dėl to, kad dalis šių prekių buvo visiškai sunaikinta arba negrąžinamai prarasta, ir tai buvo tinkamai įrodyta.

40 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad pagal Muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalį importo skola muitinei atsiranda, neteisėtai paimant iš muitinės priežiūros importo muitais apmokestinamas prekes.

41 Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją sąvoką „prekių paėmimas iš muitinės priežiūros“, pateiktą Muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalyje, reikia suprasti kaip apimančią bet kokį veiksmą ar neveikimą, kuris yra kliūtis, nors tik trumpam, kompetentingai muitinės įstaigai prieiti prie muitinės priežiūroje esančios prekės ir atlikti šio kodekso 37 straipsnio 1 dalyje numatytus tikrinimus (2001 m. vasario 1 d. Sprendimo *D. Wandel*, C-66/99, EU:C:2001:69, 47 punktas ir 2014 m. birželio 12 d. Sprendimo *SEK Zollagentur*, C-75/13, EU:C:2014:1759, 28 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

42 Taigi prekių paėmimas iš muitinės priežiūros, kaip jis suprantamas pagal minėto kodekso 203 straipsnio 1 dalį, yra bet koks prekės, kuriai taikoma muitinės priežiūra, atsiėmimas iš patvirtintos saugojimo vietos be kompetentingos muitinės leidimo, tiek netyčinis, tiek tyčinis kaip vagystės atveju (šiuo klausimu žr. 2001 m. vasario 1 d. Sprendimo *D. Wandel*, C-66/99, EU:C:2001:69, 48 ir 50 punktus; 2004 m. vasario 12 d. Sprendimo *Hamann International*, C-337/01, EU:C:2004:90, 36 punktą ir 2013 m. liepos 11 d. Sprendimo *Harry Winston*, C-273/12, EU:C:2013:466, 30 ir 33 punktus). Be to, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad laikino saugojimo vietoje esančios prekės turi būti laikomos paimtos iš muitinės priežiūros, jei pateikta jų išorinio tranzito procedūros deklaracija, tačiau jos neišvežtos iš saugojimo vietos ir nepateiktos paskirties muitinei, nors šiai buvo pateikti tranzito dokumentai (2014 m. birželio 12 d. Sprendimo *SEK Zollagentur*, C-75/13, EU:C:2014:1759, 33 punktas).

43 Nagrinėjamu atveju iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad paskirties muitinės įstaiga nustatė, kad trūksta 2 448 kg krovinio, t. y. tirpiklio, nes atitinkamo cisterninio vagono apatinis išpylimo įtaisas buvo neteisingai uždarytas arba sugadintas. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad *Administratīvā apgabaltiesa* (Apygardos administracinis teismas) nenustatė tikslesnių šio krovinio praradimo aplinkybių.

44 Bet kuriuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas vadovaujasi prielaida, kad prekės buvo visiškai sunaikintos arba negrąžinamai prarastos.

45 Šiuo klausimu pažymėtina, kad pagal Muitinės kodekso 37 straipsnio 1 dalį muitinės prižiūrimoms prekėms gali būti taikomas muitinis tikrinimas.

46 Tokiais tikrinimais, remiantis šio kodekso 4 straipsnio 14 punktu, *inter alia*, siekiama užtikrinti tinkamą muitų teisės aktų taikymą ir jie, be kita ko, gali apimti prekių, deklaracijose pateiktos informacijos, dokumentų egzistavimo, autentiškumo tikrinimą ir transporto priemonių apžiūrą.

47 Pagal šio sprendimo 41 ir 42 punktuose nurodytą Teisingumo Teismo jurisprudenciją dalies prekių, kurioms įforminta išorinio Bendrijos tranzito procedūra, dingimas iš principo gali būti jų paėmimas iš muitinės priežiūros, kaip jis suprantamas pagal minėto kodekso 203 straipsnio 1 dalį, jeigu tokiu atveju muitinės įstaigoms iš tikrųjų trukdoma prieiti prie šios prekių dalies ir atlikti to paties kodekso 37 straipsnio 1 dalyje numatytus tikrinimus.

48 Vis dėlto Muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalies taikymas pateisinamas, jeigu dėl prekių dingimo kyla pavojus, kad jos, neatlikus muitinės formalumų, gali patekti į Sąjungos ekonominę apyvartą (šiuo klausimu žr. 2005 m. sausio 20 d. Sprendimo *Honeywell Aerospace*, C-300/03, EU:C:2005:43, 20 punktą ir 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimo *X*, C-480/12, EU:C:2014:329, 35 ir 36 punktus).

49 Taip nėra tuo atveju, kai prekės dingsta dėl jų visiško sunaikinimo arba negrąžinamo praradimo; remiantis Muitinės kodekso 206 straipsnio 1 dalimi, toks praradimas apibrėžiamas kaip negalėjimas bet kokiam asmeniui panaudoti prekės, kai gabenant skystį, kaip antai pagrindinėje byloje aptariamą tirpiklį, jis išteka iš cisternos. Iš tiesų prekės, kurios nebeegzistuoja arba jų joks asmuo nebegali panaudoti, vien dėl šio fakto negali patekti į Sąjungos ekonominę apyvartą.

50 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad Muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad ši nuostata netaikoma tuo atveju, kai paskirties muitinės įstaigai, numatytai vykdant išorinio transporto procedūrą, nebuvo pateiktos visos prekės, kurioms įforminta ta procedūra, dėl to, kad dalis šių prekių buvo visiškai sunaikinta arba negrąžinamai prarasta, ir tai buvo tinkamai įrodyta.

Dėl antrojo klausimo

51 Antruoju klausimu, kuris buvo pateiktas tuo atveju, jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Muitinės kodekso 204 straipsnio 1 dalies a punktas ir 206 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad šios nuostatos taikytinos tuo atveju, kai paskirties muitinės įstaigai, numatytai vykdant išorinio transporto procedūrą, nebuvo pateiktos visos prekės, kurioms įforminta ta procedūra, dėl to, kad dalis šių prekių buvo visiškai sunaikinta arba negrąžinamai prarasta, ir tai buvo tinkamai įrodyta.

52 Šiuo atžvilgiu pirmiausia reikia pažymėti, kad Muitinės kodekso 203 ir 204 straipsniai turi skirtingas taikymo sritis. Iš šio kodekso 204 straipsnio teksto matyti, kad šis straipsnis gali būti taikomas tik tais atvejais, kurie nepatenka į minėto kodekso 203 straipsnio taikymo sritį; pastarojo straipsnio taikytinumas aptariamoms faktinėms aplinkybėms nagrinėjamas pirmiausia (2004 m. vasario 12 d. Sprendimo *Hamann International*, C-337/01, EU:C:2004:90, 28–30 punktai ir 2015 m. spalio 29 d. Sprendimo *B & S Global Transit Center*, C-319/14, EU:C:2015:734, 25–27 punktai).

53 Remiantis į pirmąjį klausimą pateiktu atsakymu, kadangi Muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalis nagrinėjamu atveju netaikytina, reikia patikrinti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjama situacija patenka į šio kodekso 204 straipsnio 1 dalies a punktą.

54 Pagal pastarąją nuostatą importo skola muitinei atsiranda neįvykdžius kitais atvejais, nei nurodytieji Muitinės kodekso 203 straipsnyje, vienos iš pareigų, susijusių su importo muitais apmokestinamoms prekėms įformintos muitinės procedūros taikymu.

55 Kalbant apie išorinio Bendrijos tranzito procedūrą, pagal šio kodekso 96 straipsnio 1 dalies a punktą viena iš šių pareigų, be kita ko, yra nepakeisto pavidalo prekių pateikimas paskirties muitinės įstaigai.

56 Šiuo atžvilgiu reikia konstatuoti, kad tokiomis aplinkybėmis, kaip pagrindinėje byloje, mažesnio prekių kiekio, negu buvo deklaruota pagal išorinio Bendrijos tranzito procedūrą išvykimo muitinės įstaigoje, pateikimas paskirties muitinės įstaigai dėl dalies šių prekių visiško sunaikinimo arba negrąžinamo praradimo negali būti laikomas nepakeisto pavidalo prekių pateikimu, kaip tai suprantama pagal minėto kodekso 96 straipsnio 1 dalies a punktą.

57 Darytina išvada, kad toks pateikimas turi būti vertinamas pagal to paties kodekso 204 straipsnio 1 dalies a punktą kaip vienos iš pareigų, susijusių su išorinio Bendrijos tranzito procedūra, neįvykdymas, o dėl to iš principo atsiranda importo skola muitinei dėl dalies prekių, kuri nebuvo pateikta paskirties muitinės įstaigai.

58 Vis dėlto reikia pažymėti, kad Muitinės kodekso 206 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad, nukrypstant nuo šio kodekso 204 straipsnio 1 dalies a punkto, su atitinkamomis prekėmis susijusi importo skola muitinei nelaikoma atsiradusi, jeigu suinteresuotasis asmuo įrodo, kad pareigos, kylančios taikant šioms prekėms įformintą muitinės procedūrą, neįvykdytos dėl minėtų prekių visiško sunaikinimo arba negrąžinamo praradimo dėl paties šių prekių pobūdžio ar nenumatytų aplinkybių arba *force majeure*.

59 Taigi reikia patikrinti, ar skysčio, kaip antai tirpiklio, ištekėjimą iš cisternos dėl to, kad atitinkamo vagono apatinis išpylimo įtaisas buvo neteisingai uždarytas arba sugadintas, gali būti vertinama kaip nenumatyta aplinkybė arba *force majeure*.

60 Šiuo klausimu reikia priminti suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, pagal kurią: kadangi sąvokos *force majeure* turinys įvairiose Sąjungos teisės taikymo srityse skiriasi, jos reikšmė turi būti nustatyta pagal teisines aplinkybes, kuriomis ji turi sukelti pasekmių (2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Société Pipeline Méditerranée ir Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, 25 punktas ir 2012 m. birželio 14 d. Sprendimo *CIVAD*, C-533/10, EU:C:2012:347, 26 punktas).

61 Atsižvelgiant į muitų teisės aktus, abi sąvokos *force majeure* ir „nenumatyta aplinkybė“ apima objektyvųjį elementą, susijusį su neįprastų ir nuo veiklos vykdytojo nepriklausančių aplinkybių egzistavimu, ir subjektyvųjį elementą, susijusį su suinteresuotojo asmens pareiga apsisaugoti nuo neįprasto įvykio padarinių imantis tinkamų priemonių, kurios nepareikalautų pernelyg didelės aukos (šiuo klausimu žr. 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Société Pipeline Méditerranée ir Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, 24 punktą; 2012 m. birželio 14 d. Sprendimo *CIVAD*, C-533/10, EU:C:2012:347, 28 punktą; 2012 m. rugsėjo 21 d. Nutarties *Noscira / VRDT*, C-69/12 P, nepaskelbta Rink., EU:C:2012:589, 39 punktą; 2014 m. rugsėjo 30 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutarties *Faktor B. i W. Gęsina / Komisija*, C-138/14 P, nepaskelbta Rink., EU:C:2014:2256, 19 punktą ir 2016 m. vasario 4 d. Sprendimo *C & J Clark International ir Puma*, C-659/13 ir C-34/14, EU:C:2016:74, 192 punktą).

62 Be to, kadangi Muitinės kodekso 206 straipsnio 1 dalis yra nuo šio kodekso 204 straipsnio 1 dalies a punkte įtvirtintos taisyklės leidžianti nukrypti nuostata, sąvokos *force majeure* ir „nenumatyta aplinkybė“, kaip jos suprantamos pagal minėtą 206 straipsnio 1 dalį, turi būti aiškinamos griežtai (pagal analogiją žr. 2012 m. birželio 14 d. Sprendimo *CIVAD*, C-533/10, EU:C:2012:347, 24 punktą; 2016 m. vasario 4 d. Sprendimo *C & J Clark International ir Puma*, C-659/13 ir C-34/14, EU:C:2016:74, 190 ir 191 punktus ir 2017 m. sausio 25 d. Sprendimo *Vilkas*, C-640/15, EU:C:2017:39, 56 punktą).

63 Atsižvelgiant į šio sprendimo 61 punkte išdėstytus kriterijus, reikia konstatuoti, kad tirpiklio ištekėjimas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, tuo atveju, kai jį sukėlė neteisingas išpylimo įtaiso uždarymas, turi būti laikomas ne neįprasta arba nuo skystų medžiagų gabenimo srityje veikiančio subjekto nepriklausančia aplinkybe, bet veikiau rūpestingumo, įprastai reikalaujamo vykdant šio subjekto veiklą, nebuvimo padariniu, todėl nagrinėjamu atveju nėra nei objektyviojo elemento, nei subjektyviojo elemento, kurie būdingi minėtame šio sprendimo punkte nurodytoms sąvokoms *force majeure* ir „nenumatyta aplinkybė“.

64 Kalbant apie prielaidą, jog išpylimo įtaisas buvo sugadintas, negalima atmesti galimybės, kad ši aplinkybė atitiktų šio sprendimo 61 punkte nurodytus kriterijus, jeigu paaiškėtų, kad ji yra neįprasta ir nuo tokio subjekto nepriklausanti aplinkybė, ir jeigu jos padarinių nebūtų buvę galima išvengti net ėmusis visų atsargumo priemonių. Tačiau tai, ar įvykdyti šie kriterijai, turi patikrinti nacionalinis

teismas. Atlikdamas šį patikrinimą tas teismas, be kita ko, turi atsižvelgti į tai, ar veiklos vykdytojai, kaip antai tranzito procedūros vykdytojas ir vežėjas, laikėsi galiojančių normų ir reikalavimų, susijusių su cisternų technine būkle ir skystų medžiagų, kaip antai tirpiklio, gabenimo saugumu.

65 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad Muitinės kodekso 204 straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad jeigu paskirties muitinės įstaigai, numatytai vykdant išorinio transporto procedūrą, nebuvo pateiktos visos prekės, kurioms įforminta ta procedūra, dėl to, kad dalis šių prekių buvo visiškai sunaikinta arba negrąžinamai prarasta, ir tai buvo tinkamai įrodyta, esant šiai situacijai, kai nevykdoma viena iš su šia procedūra susijusių pareigų, t. y. pareiga pateikti paskirties muitinės įstaigai nepakeisto pavidalo prekes, iš principo atsiranda importo skola muitinei dėl dalies prekių, kurios nebuvo pateiktos tai įstaigai. Nacionalinis teismas turi patikrinti, ar nagrinėjamu atveju aplinkybė, kaip antai išpylimo įtaiso sugadinimas, atitinka sąvokas *force majeure* ir „nenumatyta aplinkybė“, kaip jos suprantamos pagal Muitinės kodekso 206 straipsnio 1 dalį, apibūdinančius kriterijus, t. y. ar ji yra neįprasta skystų medžiagų gabenimo srityje veikiančiam subjektui ir nuo jo nepriklauso ir ar jos padarinių nebūtų buvę galima išvengti net ėmusis visų atsargumo priemonių. Atlikdamas šį patikrinimą tas teismas, be kita ko, turi atsižvelgti į tai, ar veiklos vykdytojai, kaip antai tranzito procedūros vykdytojas ir vežėjas, laikėsi galiojančių normų ir reikalavimų, susijusių su cisternų technine būkle ir skystų medžiagų, kaip antai tirpiklio, gabenimo saugumu.

Dėl trečiojo klausimo

66 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies d punktas bei 70 ir 71 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad PVM yra mokėtinas už prekių, kurioms įforminta išorinio Bendrijos tranzito procedūra, dalį, kuri buvo visiškai sunaikinta arba negrąžinamai prarasta.

67 Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies d punktą prekių importas apmokestinamas PVM. Šios direktyvos 70 straipsnyje įtvirtintas principas, kad apmokestinimo momentas ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda, kai prekės yra importuotos. Taigi šios direktyvos 71 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje numatyta, kad kai prekėms nuo jų įvežimo į Sąjungą taikoma išorinio Bendrijos tranzito procedūra, apmokestinimo momentas ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda, tik kai prekėms nebetaikoma ši procedūra (šiuo klausimu žr. 2013 m. liepos 11 d. Sprendimo *Harry Winston*, C-273/12, EU:C:2013:466, 40 punktą).

68 Iš šių nuostatų išplaukia, kad prekių, kurioms įforminta išorinio Bendrijos tranzito procedūra, visiškas sunaikinimas arba negrąžinamas praradimas gali lemti apmokestinimo momento ir prievolės apskaičiuoti PVM atsiradimą, tik jeigu šį sunaikinimą ar praradimą galima prilyginti šios procedūros nebetaikymui tokioms prekėms.

69 Šiuo atžvilgiu reikia konstatuoti: kadangi PVM pagal pobūdį yra vartojimo mokestis, jis taikomas prekėms ir paslaugoms, kurios patenka į Sąjungos ekonominę apyvartą ir gali būti vartojamos (šiuo klausimu žr. 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *Tulică ir Plavoşin*, C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 35 punktą ir 2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Eurogate Distribution ir DHL Hub Leipzig*, C-226/14 ir C-228/14, EU:C:2016:405, 65 punktą).

70 Vadinasi, išorinio Bendrijos tranzito procedūros nebetaikymas prekėms, dėl kurio atsiranda apmokestinimo momentas ir prievolė apskaičiuoti PVM, turi būti laikomas susijusiu su šių prekių patekimu į Sąjungos ekonominę apyvartą, o tai neįmanoma, jeigu prekės nebeegzistuoja arba jų nebegali panaudoti joks asmuo (šiuo klausimu žr. 2010 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08, EU:C:2010:231, 93 ir 96 punktus).

71 Taigi, prekių, kurios buvo visiškai sunaikintos arba negrąžinamai prarastos tuo laikotarpiu, kai joms buvo įforminta išorinio Bendrijos tranzito procedūra, kurios negali patekti į Sąjungos ekonominę apyvartą ir dėl to negalima nustoti joms taikyti šios procedūros, negalima laikyti „importuotomis“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies d punktą, nei šiuo pagrindu apmokestinti PVM.

72 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į trečiąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies d punktas ir 70 bei 71 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad PVM nėra mokėtinas už prekių, kurioms įforminta išorinio Bendrijos tranzito procedūra, dalį, kuri buvo visiškai sunaikinta arba negrąžinamai prarasta.

Dėl ketvirtojo klausimo

73 Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar siejamos Muitinės kodekso 96 straipsnio 1 dalies a punkto ir 204 straipsnio 1 dalies a punkto ir 3 dalies nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad tranzito procedūros vykdytojas turi sumokėti skolą muitinei, atsiradusią dėl prekių, kurioms įforminta išorinio Bendrijos tranzito procedūra, net jeigu vežėjas neįvykdė pareigų pagal šio kodekso 96 straipsnio 2 dalį, be kita ko, pareigos pateikti šias prekes nepakeisto pavidalo paskirties muitinės įstaigai per nustatytą terminą.

74 Pagal minėto kodekso siejamas 96 straipsnio 1 dalies a punkto ir 204 straipsnio 1 dalies a punkto nuostatas importo skola muitinei atsiranda, jeigu paskirties muitinės įstaigai nepateikiamos nepakeisto pavidalo prekės, kurioms įforminta išorinio Bendrijos tranzito procedūra. To paties kodekso 204 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad muitinės skolininkas yra asmuo, kuris turi vykdyti pareigas, atsirandančias naudojantis ta procedūra.

75 Taigi pagal Muitinės kodekso 96 straipsnio 1 dalį tranzito procedūros vykdytojas turi pateikti minėtas prekes nepakeisto pavidalo paskirties muitinės įstaigai. Šio kodekso 96 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad, nedarant poveikio tranzito procedūros vykdytojo pareigoms, minėtų prekių vežėjas taip pat turi pateikti jas nepakeisto pavidalo paskirties muitinės įstaigai.

76 Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad pagal minėto kodekso 204 straipsnį siekiama užtikrinti tinkamą muitų teisės aktų taikymą. Iš tiesų pagal to paties kodekso 96 straipsnio 1 dalį ir 204 straipsnio 1 dalį procedūros vykdytojas, kaip išorinio Bendrijos tranzito procedūrą vykdantis asmuo, yra atsakingas už skolą muitinei, kuri atsirado nesilaikius su šia procedūra susijusių nuostatų. Tokia tranzito procedūros vykdytojui priskirta atsakomybe siekiama užtikrinti tikslų ir vienodą su šia procedūra susijusių nuostatų taikymą ir tinkamą tranzito operacijų eigą, kad būtų apsaugoti Sąjungos ir jos valstybių narių finansiniai interesai (2010 m. liepos 15 d. Sprendimo *DSV Road*, C-234/09, EU:C:2010:435, 30 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

77 Ši atsakomybė taip pat nepriklauso nuo tranzito procedūros vykdytojo sąžiningumo ir nuo to, kad išorinio Bendrijos tranzito procedūros pažeidimą lemia su juo nesusijęs veiksmas (šiuo klausimu žr. 2008 m. balandžio 3 d. Sprendimo *Militzer & Münch*, C-230/06, EU:C:2008:186, 49 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

78 Be to, minėtos atsakomybės nepaneigia aplinkybė, kad pagal Muitinės kodekso 96 straipsnio 2 dalį ši atsakomybė apima ir kitus asmenis, kaip antai prekių vežėją, nes šio kodekso nuostatose, susijusiose su išorinio Bendrijos tranzito procedūra, nėra numatyta jokio tranzito procedūros vykdytojo atleidimo nuo atsakomybės šiuo pagrindu. Iš tiesų iš minėto kodekso 96 straipsnio 2 dalies formuluotės matyti, kad prekių vežėjo pareiga pateikti jas nepakeisto pavidalo paskirties muitinės įstaigai išlieka „[n]epaisant <…> tranzito procedūros vykdytojo prievolių“ šiuo atžvilgiu.

79 Remiantis tuo darytina išvada, kad tranzito procedūros vykdytojas turi mokėti skolą muitinei, atsiradusią dėl prekių, kurioms įforminta išorinio Bendrijos tranzito procedūrą, net jeigu vežėjas neįvykdė pareigų pagal to kodekso 96 straipsnio 2 dalį.

80 Vis dėlto ši išvada nebūtinai reiškia, kad tik tranzito procedūros vykdytojas turi mokėti šią skolą muitinei.

81 Iš tiesų, kaip matyti iš šio sprendimo 74 ir 75 punktų, jeigu vežėjas neįvykdė pareigos paskirties muitinės įstaigai pateikti nepakeisto pavidalo prekes, kurioms įforminta išorinio Bendrijos tranzito procedūra, jis taip pat dėl to turi būti laikomas muitinės skolininku, o tai reiškia, kad pagal Muitinės kodekso 213 straipsnį jis kartu su tranzito procedūros vykdytoju turi solidariai sumokėti skolą muitinei.

82 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į ketvirtąjį klausimą reikia atsakyti, kad siejamos Muitinės kodekso 96 straipsnio 1 dalies a punkto ir 204 straipsnio 1 dalies a punkto ir 3 dalies nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad tranzito procedūros vykdytojas turi sumokėti skolą muitinei, atsiradusią dėl prekių, kurioms įforminta išorinio Bendrijos tranzito procedūra, net jeigu vežėjas neįvykdė pareigų pagal šio kodekso 96 straipsnio 2 dalį, be kita ko, pareigos pateikti šias prekes nepakeisto pavidalo paskirties muitinės įstaigai per nustatytą terminą.

Dėl penktojo klausimo

83 Penktuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Muitinės kodekso 96 straipsnio 1 dalies a punktas ir 2 dalis, 204 straipsnio 1 dalies a punktas ir 3 dalis bei 213 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad valstybės narės muitinė turi pareigą pripažinti solidariai atsakingu vežėją, kuris lygiagrečiai su tranzito procedūros vykdytoju turi būti laikomas privalančiu sumokėti skolą muitinei.

84 Šiuo atžvilgiu reikia pažymėti, kad Muitinės kodekso 213 straipsnyje patvirtintas solidarumo principas tos pačios skolos muitinei skolininkų daugeto atveju, tačiau nei šiame kodekse, nei jo įgyvendinimo nuostatose nenumatyta konkretesnės taisyklės dėl šio solidarumo įgyvendinimo (šiuo klausimu žr. 2011 m. vasario 17 d. Sprendimo *Berel ir kt.*, C-78/10, EU:C:2011:93, 42 ir 43 punktus).

85 Iš paties solidariosios atsakomybės pobūdžio išplaukia, kad kiekvienas skolininkas atsako už visą skolos sumą ir iš principo kreditorius gali savo pasirinkimu reikalauti vieno ar kelių skolininkų sumokėti tą skolą.

86 Kaip matyti iš šio sprendimo 76–79 ir 82 punktų, pagal Muitinės kodekso 96 straipsnio 1 dalies a punktą, 204 straipsnio 1 dalies a punktą ir 3 dalį tranzito procedūros vykdytojas turi sumokėti skolą muitinei, atsiradusią dėl prekių, kurioms įforminta išorinio Bendrijos tranzito procedūra, net jeigu vežėjas nesilaikė pareigų pagal to kodekso 96 straipsnio 2 dalį.

87 Remiantis tuo darytina išvada, kad, įtvirtinant šią objektyvią tranzito procedūros vykdytojo atsakomybę, Muitinės kodekse nustatomas pagrindinis teisinis mechanizmas, be kita ko, palengvinantis tinkamą tranzito operacijų eigą, kad būtų apsaugoti Sąjungos ir jos valstybių narių finansiniai interesai (2010 m. liepos 15 d. Sprendimo *DSV Road*, C-234/09, EU:C:2010:435, 30 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

88 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra pažymėjęs, kad šio kodekso 213 straipsnyje numatytas solidarumo mechanizmas yra nacionalinėms valdžios institucijoms suteikta papildoma teisinė priemonė siekiant padidinti jų veiksmų išieškant skolą muitinei ir apsaugant Sąjungos nuosavus išteklius efektyvumą (2011 m. vasario 17 d. Sprendimo *Berel ir kt.*, C-78/10, EU:C:2011:93, 48 punktas).

89 Taigi reikia konstatuoti, kad tokiomis aplinkybėmis, kaip pagrindinėje byloje, valstybės narės muitinė, be abejo, turi pripažinti tranzito procedūros vykdytojo atsakomybę. Vis dėlto iš šio sprendimo 85 nurodyto solidarumo mechanizmo pobūdžio išplaukia, kad ši muitinė turi teisę, bet ne pareigą pripažinti solidariąją vežėjo atsakomybę.

90 Šiuo atžvilgiu reikia pažymėti, jog tai, kad valstybės narės muitinė, remdamasi solidariąja atsakomybe, nereikalauja vežėjo sumokėti skolą muitinei, niekaip nepažeidžia tranzito procedūros vykdytojo teisės pateikti atgręžtinį reikalavimą vežėjui.

91 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į penktąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad Muitinės kodekso 96 straipsnio 1 dalies a punktas ir 2 dalis, 204 straipsnio 1 dalies a punktas ir 3 dalis bei 213 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad valstybės narės muitinė neturi pareigos pripažinti solidariai atsakingu vežėją, kuris lygiagrečiai su tranzito procedūros vykdytoju turi būti laikomas privalančiu sumokėti skolą muitinei.

Dėl šeštojo ir septintojo klausimų

92 Atsižvelgiant į atsakymą į penktąjį klausimą, nereikia atsakyti į šeštąjį ir septintąjį klausimus.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

93 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

1. **1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, iš dalies pakeisto 2005 m. balandžio 13 d. Tarybos reglamentu (EB) Nr. 648/2005, 203 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad ši nuostata netaikoma tuo atveju, kai paskirties muitinės įstaigai, numatytai vykdant išorinio transporto procedūrą, nebuvo pateiktos visos prekės, kurioms įforminta ta procedūra, dėl to, kad dalis šių prekių buvo visiškai sunaikinta arba negrąžinamai prarasta, ir tai buvo tinkamai įrodyta.**

2. **Reglamento Nr. 2913/92, iš dalies pakeisto Reglamentu Nr. 648/2005, 204 straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad jeigu paskirties muitinės įstaigai, numatytai vykdant išorinio transporto procedūrą, nebuvo pateiktos visos prekės, kurioms įforminta ta procedūra, dėl to, kad dalis šių prekių buvo visiškai sunaikinta arba negrąžinamai prarasta, ir tai buvo tinkamai įrodyta, esant šiai situacijai, kai nevykdoma viena iš su šia procedūra susijusių pareigų, t. y. pareiga pateikti paskirties muitinės įstaigai nepakeisto pavidalo prekes, iš principo atsiranda importo skola muitinei dėl dalies prekių, kurios nebuvo pateiktos tai įstaigai. Nacionalinis teismas turi patikrinti, ar nagrinėjamu atveju aplinkybė, kaip antai išpylimo įtaiso sugadinimas, atitinka sąvokas *force majeure* ir „nenumatyta aplinkybė“, kaip jos suprantamos pagal Reglamento Nr. 2913/92, iš dalies pakeisto Reglamentu Nr. 648/2005, 206 straipsnio 1 dalį, apibūdinančius kriterijus, t. y. ar ji yra neįprasta skystų medžiagų gabenimo srityje veikiančiam subjektui ir nuo jo nepriklauso ir ar jos padarinių nebūtų buvę galima išvengti net ėmusis visų atsargumo priemonių. Atlikdamas šį patikrinimą tas teismas, be kita ko, turi atsižvelgti į tai, ar veiklos vykdytojai, kaip antai tranzito procedūros vykdytojas ir vežėjas, laikėsi galiojančių normų ir reikalavimų, susijusių su cisternų technine būkle ir skystų medžiagų, kaip antai tirpiklio, gabenimo saugumu.**

3. **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies d punktas bei 70 ir 71 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad šis mokestis nėra mokėtinas už prekių, kurioms įforminta išorinio Bendrijos tranzito procedūra, dalį, kuri buvo visiškai sunaikinta arba negrąžinamai prarasta.**

4. **Siejamos Reglamento Nr. 2913/92, iš dalies pakeisto Reglamentu Nr. 648/2005, 96 straipsnio 1 dalies a punkto ir 204 straipsnio 1 dalies a punkto ir 3 dalies nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad tranzito procedūros vykdytojas turi sumokėti skolą muitinei, atsiradusią dėl prekių, kurioms įforminta išorinio Bendrijos tranzito procedūrą, net jeigu vežėjas neįvykdė pareigų pagal šio reglamento 96 straipsnio 2 dalį, be kita ko, pareigos pateikti šias prekes nepakeisto pavidalo paskirties muitinės įstaigai per nustatytą terminą.**

5. **Reglamento Nr. 2913/92, iš dalies pakeisto Reglamentu Nr. 648/2005, 204 straipsnio 1 dalies a punktas ir 3 dalis, 204 straipsnio 213 dalies a punktas ir 92 dalis bei 213 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad valstybės narės muitinė neturi pareigos pripažinti solidariai atsakingu vežėją, kuris lygiagrečiai su tranzito procedūros vykdytoju turi būti laikomas privalančiu sumokėti skolą muitinei.**

Parašai.