Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2016. gada 2. jūnijā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Pievienotās vērtības nodoklis — Muitas noliktavas procedūra — Ārējā tranzīta procedūra — Muitas parāda rašanās pienākuma neizpildes dēļ — Pievienotās vērtības nodokļa iekasējamība

Apvienotās lietas C-226/14 un C-228/14

par lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgas Finanšu tiesa, Vācija) izteica ar lēmumiem, ka pieņemti 2014. gada 18. februārī un kas Tiesā reģistrēti attiecīgi 2014. gada 8. un 12. maijā, tiesvedībās

Eurogate Distribution GmbH

pret

Hauptzollamt Hamburg Stadt (C-226/14),

un

DHL Hub Leipzig GmbH

pret

Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14).

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: Tiesas priekšsēdētāja vietnieks A. Ticano [*A. Tizzano*], kas pilda pirmās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši F. Biltšens [*F. Biltgen*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*] (referents), M. Bergere [*M. Berger*] un S. Rodins [*S. Rodin*],

ģenerāladvokāts M. Kamposs Sančess-Bordona [*M. Campos Sánchez-Bordona*],

sekretārs M. Aleksejevs [*M. Aleksejev*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2015. gada 11. novembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Eurogate Distribution GmbH* un *DHL Hub Leipzig GmbH* vārdā – *U. Schrömbges*, *Rechtsanwalt*,

— *Hauptzollamt Hamburg Stadt* vārdā – *J. Thaler*, pārstāvis,

* Tiesvedības valoda – vācu.

— *Hauptzollamt Braunschweig* vārdā – *F. Zimmerer*, pārstāvis,

— Grieķijas valdības vārdā – *K. Georgiadis* un *K. Karavasili*, pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā – *M. Owsiany-Hornung*, kā arī *M. Wasmeier* un *A. Caeiros*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2016. gada 12. janvāra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretējami 204. un 236. pants Padomes 1992. gada 12. oktobra Regulā (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (OV 1992, L 302, 1. lpp.; Īpašais izdevums latviešu valodā, 2. nod., 4. sēj., 307. lpp.), redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2005. gada 13. aprīļa Regulu (EK) Nr. 648/2005 (OV 2005, L 117, 13. lpp.) (turpmāk tekstā – "Muitas kodekss"), 7. pants, 10. panta 3. punkta otrā daļa un 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK, par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; Īpašais izdevums latviešu valodā, 9. nod., 1. sēj., 23. lpp.), redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 2004. gada 26. aprīļa Direktīvu 2004/66/EK (OV 2004, L 168, 35. lpp.) (turpmāk tekstā – "Sestā direktīva"), kā arī 30. un 61. pants Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva").

2 Šie lūgumi ir iesniegti divās tiesvedības starp, pirmkārt, *Eurogate Distribution GmbH* (turpmāk tekstā – "*Eurogate*") un *Hauptzollamt Hamburg Stadt* (Hamburgas pilsētas Galvenā muitas pārvalde, Vācija) un, otrkārt, *DHL Hub Leipzig GmbH* (turpmāk tekstā – "*DHL*") un *Hauptzollamt Braunschweig* (Braunšveigas Galvenā muitas pārvalde, Vācija) par šo uzņēmumu pienākumu maksāt pievienotās vērtības nodokli (PVN) sakarā ar muitas parāda rašanos, pamatojoties uz Muitas kodeksa 204. pantu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Pamatlietu faktiskie apstākļi norisinājās laikā no 2006. līdz 2011. gadam. Tāpēc piemērojamas ir Sestā direktīva lietā C-226/14 un PVN direktīva lietā C-228/14.

Sestā direktīva

4 Sestās direktīvas 2. pantā ir noteikts:

"Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

[..]

2. Par preču ievešanu."

5 Minētās direktīvas 7. pantā ir teikts:

"1. "Preču imports" nozīmē:

a) tādu preču ievešanu Kopienā, kas neatbilst [EKL 23. un 24.] pantā izklāstītajiem nosacījumiem, vai tādu preču ievešanu, uz kurām attiecas [EOTK līgums] un kuras nav brīvā apgrozībā;

b) tādu preču ievešanu Kopienā no trešās teritorijas, uz kurām neattiecas a) apakšpunkts.

2. Preču importēšanas vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā preces atrodas, kad tās ieved Kopienā.

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

Tāpat, ja uz precēm, kas minētas 1. punkta b) apakšpunktā, ievedot Kopienā, attiecas kāda no procedūrām, kas minētas 33.a panta 1. punkta b) vai c) apakšpunktā, importēšanas vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā šo procedūru beidz piemērot."

6 Tās pašas direktīvas 10. panta 3. punktā ir noteikts:

"Nodokļus var uzlikt un sākt iekasēt, ja preces importē. Ja, ievedot Kopienā, uz precēm attiecas viens no pasākumiem [viena no procedūrām], kas minēts[-a] 7. panta 3. punktā, darbība, par kuru jāmaksā nodokļi, notiek un nodokļus var sākt iekasēt tikai tad, ja uz precēm vairs neattiecas šie pasākumi [šīs procedūras].

[..]"

7 Sestās direktīvas 17. pantā ir teikts:

"1. Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) [PVN], kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

b) [PVN], kas maksājams vai samaksāts par ievestām precēm;

[..]."

8 Atbilstoši minētās direktīvas 21. pantam:

"[PVN] jāmaksā šādām personām:

[..]

2. Par importēšanu: personai vai personām, ko par atbildīgām norīkojušas vai apstiprinājušas tās dalībvalstis, kurās preces ieved."

PVN direktīva

9 PVN direktīvas 2. panta 1. punktā ir teikts:

"PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

d) preču importam."

10 Šīs direktīvas 9. panta 1. punktā ir noteikts:

""Nodokļa maksātājs" ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

[..]"

11 Minētās direktīvas 30. pantā ir paredzēts:

""Preču imports" ir tādu preču ievešana Kopienā, kas neatrodas brīvā apgrozībā Līguma 24. panta nozīmē.

Papildus pirmajā daļā minētajam darījumam tādu brīvā apgrozībā laistu preču importu, ko ieved Kopienā no kādas trešās teritorijas, kas ir Kopienas muitas teritorijas daļa, uzskata par preču importu."

12 PVN direktīvas 60. pantā ir noteikts:

"Preču importa vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā preces atrodas, kad tās tiek ievestas Kopienā."

13 Šīs direktīvas 61. pantā ir teikts:

"Atkāpjoties no 60. panta, ja uz precēm, kuras importē Kopienā un kuras nav brīvā apgrozībā, attiecas kāds [kāda] no 156. pantā minētajiem režīmiem [minētajām procedūrām] vai gadījumiem, vai arī pagaidu importa režīms [procedūra] ar pilnīgu atbrīvošanu no importa nodevas [ievedmuitas nodokļa] vai ārējā tranzīta pasākums [procedūra], tad šādu preču importa vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā uz tām beidz atteikties šie režīmi [šīs procedūras] vai gadījumi.

Tāpat, ja uz precēm, kuras importē Kopienā un kuras ir laistas brīvā apgrozībā, attiecas kāds [kāda] no 276. un 277. pantā minētajiem režīmiem [minētajām procedūrām] vai gadījumiem, šādu preču importa vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā uz tām beidz atteikties šie režīmi [šīs procedūras] vai gadījumi."

14 Minētās direktīvas 70. pantā ir noteikts:

"Nodokļa iekasējamības gadījums iestājas, un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad preces faktiski tiek importētas."

15 Atbilstoši tās pašas direktīvas 71. panta 1. punktam:

"Ja, ievedot tās Kopienā, precēm piemēro vai nu kādu no 156., 276. un 277. pantā minētajiem režīmiem [minētajām procedūrām] vai apstākļiem, vai arī pagaidu importa režīmu [procedūru] ar pilnīgu atbrīvošanu no importa nodevas [ievedmuitas nodokļa] vai ārējā tranzīta pasākumu [procedūru], tad nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams vienīgi tad, kad uz precēm vairs neattiecas šie pasākumi [šīs procedūras] vai apstākļi."

16 PVN direktīvas 167. pantā ir paredzēts:

"Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams."

17 Šīs direktīvas 168. pantā ir noteikts:

"Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..]

e) PVN, kas maksājams vai samaksāts par preču importu attiecīgajā dalībvalstī."

18 Minētās direktīvas 201. pantā ir paredzēts:

"Importējot preces, par PVN maksā persona vai personas, kuras importa dalībvalsts norādījusi vai atzinusi par atbildīgām."

Muitas kodekss

19 Muitas kodeksa 4. panta 7. un 10. punktā ir paredzēts:

"Šajā Kodeksā terminiem ir šāda nozīme:

7) "Kopienas preces" nozīmē preces, kas ir:

— pilnībā iegūts Kopienas muitas teritorijā saskaņā ar 23. pantā minētajiem nosacījumiem un neietverot preces, kas ievestas no valstīm vai teritorijām, kas nav Kopienas muitas teritorijas daļa. Neuzskata, ka precēm, kas iegūtas no precēm, kuras atrodas neuzlikšanas režīmā, ir Kopienas statuss īpašas saimnieciskas nozīmības gadījumos, ko nosaka saskaņā ar komitejas procedūru,

— ievestas no valstīm vai teritorijām, kas neveido Kopienas muitas teritoriju, un ir laistas brīvā apgrozībā,

— iegūtas vai saražotas Kopienas muitas teritorijā vai nu tikai no precēm, kas minētas otrajā ievilkumā, vai no precēm, kas minētas pirmajā un otrajā ievilkumā;

[..]

10) "Ievedmuitas nodokļi" nozīmē:

— muitas nodokļus un muitas nodokļiem līdzvērtīgus maksājumus, kas jāmaksā, preces ievedot;

[..]."

20 Atbilstoši šā kodeksa 79. pantam:

"Preču laišana brīvā apgrozībā dod ārpuskopienas precēm Kopienas preču statusu.

[..]"

21 Minētā kodeksa 89. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Neuzlikšanas procedūra ar saimniecisku nozīmi tiek slēgta, ja jaunā preču muitošanas vai izmantošanas režīmā nodod vai nu preces, kas nodotas šai procedūrai, vai kompensējošus produktus vai pārstrādes produktus, kuri tai nodoti."

22 Muitas kodeksa 91. pantā ir noteikts:

"1. Ārējā tranzīta procedūra atļauj Kopienas muitas teritorijā pārvietot no viena punkta uz otru:

a) ārpuskopienas preces, neattiecinot uz tām ievedmuitas nodokļus un citus maksājumus vai tirdzniecības politikas pasākumus;

[..]

2. 1. punktā minēto pārvietošanu ir jāveic:

a) saskaņā ar Kopienas ārējā tranzīta procedūru vai,

[..]."

23 Šā kodeksa 92. pantā ir teikts:

"1. Ārējā tranzīta procedūra beidzas un tranzīta dokumentu turētāja pienākumi ir izpildīti, kad preces, uz kurām procedūra attiecas, un vajadzīgie dokumenti ir uzrādīti galamērķa muitas iestādē saskaņā ar attiecīgās procedūras noteikumiem.

2. Muitas dienesti izbeidz procedūru, ja [tie], pamatojoties uz nosūtītāja muitas iestādē un galamērķa muitas iestādē pieejamo datu salīdzinājumu, var konstatēt, ka procedūra ir beigusies pareizi."

24 Atbilstoši minētā kodeksa 96. pantam:

"1. Kopienas ārējā tranzīta procedūras izmantotājs ir galvenais atbildīgais. Viņš ir atbildīgs:

a) par preču neskartu nogādāšanu galamērķa muitas iestādē noliktajā termiņā, pienācīgi izpildot muitas dienestu noteiktos identifikācijas nodrošināšanas pasākumus;

b) par Kopienas tranzīta procedūras noteikumu ievērošanu.

2. Neatkarīgi no 1. punktā minētajiem galvenā atbildīgā pienākumiem preču pārvadātājam vai saņēmējam, kurš pieņem preces un zina, ka preces tiek pārvietotas Kopienas tranzītā, tāpat ir pienākums preces neskartas nogādāt saņēmēja muitas iestādē noliktajā termiņā, pienācīgi izpildot muitas dienestu noteiktos identifikācijas nodrošināšanas pasākumus."

25 Šā paša kodeksa 98. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Procedūra glabāšanai muitas noliktavā ļauj muitas noliktavās glabāt:

a) ārpuskopienas preces, nepiemērojot tām ievedmuitas nodokļus un citus maksājumus vai tirdzniecības politikas pasākumus;

[..]."

26 Muitas kodeksa 105. pantā ir teikts:

"Muitas dienestu norīkotā persona šo dienestu noteiktā veidā veic visu muitas noliktavas procedūrā nodoto preču krājumu uzskaiti. Krājumu uzskaite nav vajadzīga, ja muitas dienesti apsaimnieko publisko noliktavu.

[..]"

27 Šā kodeksa 204. pantā ir noteikts:

"1. Ievedmuitas parāds rodas:

a) neizpildot kādu no pienākumiem, ko uzliek ievedmuitas nodoklim pakļaujamo preču pagaidu glabāšana vai tās muitas procedūras izmantošana, kurā tās nodotas,

vai

b) neievērojot kādu nosacījumu preču nodošanai šajā muitas procedūrā, vai pazeminātas ievedmuitas nodokļa likmes vai nulles likmes piemērošanai precēm sakarā ar to galapatēriņu,

gadījumos, kas nav minēti 203. pantā, ja vien netiek konstatēts, ka neizpildīšana nav būtiski iespaidojusi attiecīgās pagaidu glabāšanas vai muitas procedūras pareizu norisi.

2. Muitas parāds rodas vai nu brīdī, kad pienākums, kura neizpildīšana rada muitas parādu, netiek vairs pildīts, vai brīdī, kad preces tiek nodotas attiecīgajā muitas procedūrā, ja pēcāk tiek konstatēts, ka faktiski nav bijis izpildīts kāds nosacījums, kas regulē preču nodošanu attiecīgajā procedūrā ar pazeminātas ievedmuitas nodokļa likmes vai nulles likmes piemērošanu sakarā ar preču galapatēriņu.

3. Parādnieks ir persona, kam atkarībā no apstākļiem vai nu jāpilda pienākumi, ko uzliek ievedmuitas nodoklim pakļaujamo preču pagaidu glabāšana vai tās muitas procedūras izmantošana, kurā tās nodotas, vai arī jāievēro nosacījumi preču nodošanai šajā procedūrā."

28 Atbilstoši minētā kodeksa 236. pantam:

"1. Ievedmuitas vai izvedmuitas nodokļi ir jāatmaksā, ja tiek konstatēts, ka to maksāšanas brīdī šāda muitas nodokļu summa pēc likuma nav bijusi maksājama vai ka tā iegrāmatota pretēji 220. panta 2. punktam.

Ievedmuitas vai izvedmuitas nodokļus atlaiž, ja tiek konstatēts, ka iegrāmatošanas brīdī šāda muitas nodokļu summa pēc likuma nav bijusi maksājama vai kā tā iegrāmatota pretēji 220. panta 2. punktam.

Atmaksu vai atlaišanu neizdara, ja par pamatu tādas summas samaksai vai iegrāmatošanai, kura pēc likuma nav bijusi maksājama, bijusi attiecīgās personas apzināta rīcība.

2. Ievedmuitas vai izvedmuitas nodokļus atmaksā vai atlaiž, pamatojoties uz iesniegumu, kas attiecīgajai muitas iestādei iesniegts triju gadu laikā no dienas, kad šo muitas nodokļu summa darīta zināma parādniekam.

Šo termiņu pagarina, ja attiecīgā persona sniedz pierādījumus, ka minētajā termiņā iesniegumu nav varējusi iesniegt neparedzamu apstākļu vai nepārvaramas varas dēļ.

Ja šajā laikā muitas dienesti paši atklāj, ka pastāv kādi no 1. punkta pirmajā un otrajā daļā aprakstītajiem apstākļiem, tie atmaksā vai atlaiž nodokli pēc savas ierosmes."

Īstenošanas regula

29 Komisijas 1993. gada 2. jūlija Regulas (EEK) Nr. 2454/93, ar ko nosaka īstenošanas noteikumus Regulai Nr. 2913/92 (OV 1993, L 253, 1. lpp.; Īpašais izdevums latviešu valodā, 2. nod., 6. sēj., 3. lpp.; turpmāk tekstā – "Īstenošanas regula") 866. pantā ir noteikts:

"Neskarot noteikumus par attiecīgām precēm piemērojamiem aizliegumiem vai ierobežojumiem, ja saistībā ar ievešanu muitas parāds ir radies atbilstīgi [Muitas kodeksa] 202., 203., 204. vai 205. pantam un ja ir atmaksāta [samaksāta] ievedmuita, tad šīs preces uzskata par Kopienas precēm un par tām neprasa uzrādīt deklarāciju par laišanu brīvā apgrozībā."

Vācijas tiesības

30 2005. gada 21. februāra *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgrozījuma nodokli) (*BGBl*. 2005 I, 386. lpp.) šo lietu faktiskajiem apstākļiem piemērojamās redakcijas (turpmāk tekstā – "*UStG*") 1. pantā ir noteikts:

"(1) PVN uzliek šādiem darījumiem:

1. piegādēm un citiem pakalpojumiem, kurus uzņēmējs Vācijā sava uzņēmuma ietvaros sniedz par atlīdzību.

[..]

4. preču ieviešanai Vācijā [..] (apgrozījuma nodoklis importam).

[..]"

31 *UStG 5*. pantā ir paredzēts:

"[..]

(2) Federālā finanšu ministrija drīkst noteikumos noteikt atbrīvojumu no nodokļa vai tā samazinājumu [..]

[..]

5. precēm, kas tiek importētas tikai īslaicīgi vēlākai reeksportēšanai muitas uzraudzībā;

[..]

(3) Federālā finanšu ministrija drīkst noteikumos noteikt apgrozījuma nodokļa importam atmaksu vai daļēju vai pilnīgu tā atlaidi, pēc analoģijas piemērojot nosacījumus, kas ietverti Eiropas Kopienu Padomes un Komisijas tiesību aktos par ievedmuitas nodokļa atmaksu vai atlaidi.

[..]"

32 *UStG* 13. pantā ir teikts:

"(1) Ar nodokli apliek

1. Preču piegādes un citus pakalpojumus [..]

[..]

(2) [Šā likuma] 21. panta 2. punkts ir piemērojams apgrozījuma nodoklim importam.

[..]"

33 *UStG* 15. panta 1. punktā ir noteikts:

"Uzņēmējs var atskaitīt šādas priekšnodokļa summas:

1. nodokli, kas saskaņā ar likumu maksājams par preču piegādēm un citiem pakalpojumiem, ko tā uzņēmumam veicis/sniedzis cits uzņēmējs;

2. apgrozījuma nodokli to preču importam, kas ievestas viņa uzņēmumam saskaņā ar 1. panta 1. punkta 4. apakšpunktu;

[..]."

34 Atbilstoši *UStG* 21. pantam:

"(1) Importam piemērojamais apgrozījuma nodoklis ir patēriņa nodoklis Vispārīgā nodokļu kodeksa (*Abgabenordnung*) izpratnē.

(2) Muitas noteikumus pēc analoģijas attiecina uz importam piemērojamo apgrozījuma nodokli; izņemot noteikumus par iekšējās apstrādes procedūrām atmaksas sistēmā un par standarta apmaiņas sistēmu.

[..]"

35 1992. gada 11. augusta *Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung* (Federālie noteikumi par atbrīvojumu no apgrozījuma nodokļa importam, *BGBl*. 1992 I, 1526. lpp.) šo lietu faktiskajiem apstākļiem piemērojamās redakcijas (*BGBl*. 2004 I, 21. lpp.) 1. panta 2. punktā ir paredzēts:

"Ja vien 11. pantā nav noteikts citādi, no apgrozījuma nodokļa importam tiek atbrīvots tādu preču īslaicīgs imports, kuras

1. saskaņā ar Muitas kodeksa 137.–144. pantu var tikt importētas atbrīvoti no Muitas kodeksa 4. panta 10. punktā paredzētajiem ievedmuitas nodokļiem [..]

[..]

pēc analoģijas piemērojot iepriekš minētos noteikumus, kā arī ar tiem saistītos īstenošanas noteikumus, izņemot noteikumus par īslaicīgu piemērošanu gadījumā, ja atbrīvojums no Muitas kodeksa 4. panta 10. punktā paredzētajiem ievedmuitas nodokļiem ir daļējs."

Pamatlietas un prejudiciālie jautājumi

Lieta C-226/14

36 *Eurogate* ir atļauts apsaimniekot privātu muitas noliktavu kopš 2006. gada. Krājumu uzskaite šajā noliktavā tiek veikta ar informātikas programmas palīdzību.

37 Kā noliktavas turētāja *Eurogate* ieveda savā privātajā muitas noliktavā ārpuskopienas preces no klientiem, lai tās vēlāk nosūtītu ārpus Eiropas Savienības teritorijas. Izņemot minētās preces no muitas noliktavas, tika noformētas muitas deklarācijas par to reeksportu.

38 Veicot muitas kontroli 2007. gada 31. janvārī, tika konstatēts, ka strīdīgo preču izvešana tika reģistrēta krājumu uzskaitē ar nokavējumu no 11 līdz 126 dienām, proti, novēloti, ņemot vērā Muitas kodeksa 105. panta pirmo daļu, to aplūkojot kopsakarā ar Īstenošanas regulas 529. panta 1. punktu un 530. panta 3. punktu.

39 Ar 2008. gada 1. jūlija paziņojumu Hamburgas pilsētas Galvenā muitas pārvalde par krājumu uzskaitē novēloti ierakstītajām precēm aprēķināja ievedmuitas nodokli un importam piemērojamo PVN. Šo paziņojumu *Eurogate* apstrīdēja.

40 Pēc minētā nodokļa daļas atlaišanas, kas veikta ar 2009. gada 11. augusta paziņojumu, Hamburgas pilsētas Galvenā muitas pārvalde ar 2009. gada 8. decembra lēmumu noraidīja *Eurogate* sūdzību kā nepamatotu attiecībā uz pārējo daļu, motivējot noraidījumu ar to, ka novēlotā reģistrēšana krājumu uzskaitē ir jāuzskata par muitas noliktavas procedūras ietvaros esošo *Eurogate* pienākumu neizpildi un ka līdz ar to šīs neizpildes dēļ ir radies muitas parāds, pamatojoties uz Muitas kodeksa 204. panta 1. punktu.

41 *Eurogate* iesniedza prasību *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgas Finanšu tiesa, Vācija), lūdzot atcelt 2008. gada 1. jūlija nodokļa paziņojumu, kurā grozījumi izdarīti ar 2009. gada 11. augusta paziņojumu un kurš apstiprināts ar 2009. gada 8. decembra lēmumu, tostarp norādot, ka preču izvešanas no muitas noliktavas novēlota reģistrēšana krājumu uzskaitē nav tās pienākumu neizpilde Muitas kodeksa 204. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē, jo šis reģistrēšanas pienākums, kas izriet no Muitas kodeksa 105. panta, to aplūkojot kopsakarā ar Īstenošanas regulas 530. panta 3. punktu, ir jāizpilda tikai pēc muitas noliktavas procedūras noslēgšanas.

42 Jautājums par muitas nodokļu noteikšanu Tiesai tika uzdots lietā, kurā taisīts 2012. gada 6. septembra spriedums *Eurogate Distribution* (C-28/11, EU:C:2012:533).

43 Minētā sprieduma 35. punktā Tiesa nosprieda, ka Muitas kodeksa 204. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ārpuskopienas preču gadījumā, tādēļ ka nav ticis izpildīts pienākums reģistrēt preču izvešanu no muitas noliktavas šim nolūkam paredzētajā krājumu uzskaitē vēlākais šīs izvešanas brīdī, rodas muitas parāds attiecībā uz šīm precēm, pat ja šīs pašas preces tikušas reeksportētas.

44 Jautājumā par importam piemērojamo PVN *Eurogate* apstrīd šo paziņojumu par nodokli, pamatojoties uz to, ka neatkarīgi no muitas parāda rašanās importam piemērojamā PVN iekasēšanas nosacījumi nav izpildīti, ņemot vērā, ka attiecīgās preces nenonāca Savienības ekonomiskajā apritē.

45 Hamburgas pilsētas Galvenā muitas pārvalde uz šo argumentu atbild, ka muitas parāda rašanās izraisa arī importam piemērojamā PVN rašanos, ņemot vērā, ka valsts tiesību aktos par apgrozījuma nodokli un Savienības tiesiskajā regulējumā PVN jomā ir atsauce uz muitas tiesībām.

46 Šajā ziņā iesniedzējtiesa atgādina, ka šis pamatojums atbilst Vācijas tiesu judikatūrai un tādējādi prasība šā iemesla dēļ būtu jānoraida, jo nav izpildīts neviens no nosacījumiem atbrīvošanai no nodokļa importam, kas minēti *UStG* 5. pantā un Federālo noteikumu par atbrīvojumu no apgrozījuma nodokļa importam šīs lietas faktiskajiem apstākļiem piemērojamās redakcijas 1. panta 2. punktā.

47 Tomēr iesniedzējtiesa prāto, pirmkārt, vai importam piemērojamais PVN ir noteikti iekasējams, līdzko rodas muitas parāds importam saskaņā ar Muitas kodeksa 204. pantu, un, otrkārt, vai attiecīgajā gadījumā var būt pienākums šo PVN maksāt tādam muitas noliktavas turētājam kā prasītāja pamatlietā.

48 Šajos apstākļos *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgas Finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai importam piemērojamā apgrozījuma nodokļa iekasēšana par precēm, kuras kā ārpuskopienas preces ir tikušas reeksportētas un par kurām pienākuma neizpildes dēļ – šajā gadījumā netika savlaicīgi izpildīts pienākums preču izvešanu no muitas noliktavas fiksēt tam paredzētajā krājumu uzskaitē ne vēlāk kā to izvešanas brīdī – atbilstoši Muitas kodeksa 204. pantam ir radies muitas parāds, nav saderīga ar Sestās direktīvas normām?

Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša:

2) Vai tādos gadījumos Sestās direktīvas normas prasa iekasēt importam piemērojamo apgrozījuma nodokli par precēm vai tomēr šajā ziņā dalībvalstīm ir rīcības brīvība?

un

3) Vai muitas noliktavas turētājs, kurš savā muitas noliktavā uz pakalpojumu līguma pamata uzglabā preces no trešās valsts, taču nevar ar tām rīkoties, ir importam piemērojamā PVN, kas radies viņa pienākuma neizpildes dēļ atbilstoši Sestās direktīvas 10. panta 3. punkta otrajai daļai, to aplūkojot kopā ar Muitas kodeksa 204. panta 1. punktu, parādnieks, pat ja preces netiek izmantotas viņa ar nodokli apliekamiem darījumiem Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratnē?"

Lieta C-228/14

49 2011. gada 5. janvārī tika uzsākta ārējā tranzīta procedūra T 1 attiecībā uz ārpuskopienas precēm. Pēc šīs procedūras uzsākšanas šīs preces noteiktā termiņā, vēlākais līdz 2011. gada 12. janvārim, bija jāizved uz Makao (Ķīna), izmantojot Hannoveres (Vācija) lidostas vai Leipcigas (Vācija) lidostas muitas iestādi. *DHL*, kas ir pārvadātājs Muitas kodeksa 96. panta 2. punkta izpratnē, pirms preču nosūtīšanas uz Makao tās neuzrādīja Leipcigas lidostas muitas iestādei.

50 Tranzīta procedūra nevarēja tikt pabeigta saskaņā ar Īstenošanas regulas 366. panta 2. punktu, jo nebija iespējams iesniegt vajadzīgos dokumentus.

51 2011. gada 8. augustā Braunšveigas Galvenā muitas pārvalde saskaņā ar Muitas kodeksa 204. panta 1. punkta a) apakšpunktu nosūtīja *DHL* paziņojumu par importam piemērojamo PVN EUR 6002,01 apmērā. Tas netika apstrīdēts.

52 2012. gada 29. februārī *DHL* saskaņā ar Muitas kodeksa 236. pantu lūdza atmaksāt importam piemērojamo PVN, kas samaksāts atbilstoši šim paziņojumam par nodokli.

53 Ar 2012. gada 28. marta un 5. jūlija lēmumu Braunšveigas Galvenā muitas pārvalde noraidīja gan pieteikumu ievedmuitas nodokļi atmaksai, gan *DHL* sūdzību.

54 *DHL* cēla prasību *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgas Finanšu tiesa), apgalvojot, ka ar PVN nav apliekamas tranzītā esošās preces, kas nav nonākušas Vācijas ekonomiskajā apritē.

55 Šajos apstākļos *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgas Finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai PVN par ievestām precēm, kas kā ārpuskopienu preces muitas uzraudzībā tika reeksportētas, bet attiecībā uz kurām bija radies muitas parāds par Muitas kodeksa 204. pantā noteiktā pienākuma neizpildi – šajā gadījumā Kopienas ārējā tranzīta procedūra netika pabeigta noteiktajā termiņā, uzrādot kompetentajā muitas iestādē preces pirms to izvešanas uz trešo valsti, – saskaņā ar likumu nav

uzskatāms par iekasējamu atbilstoši Muitas kodeksa 236. panta 1. punktam, to skatot kopsakarā ar PVN direktīvas normām, katrā ziņā tad, ja par parādnieku tiek uzskatīta persona, kurai bija pienākums izpildīt minēto pienākumu, bet kurai nebija tiesību rīkoties ar precēm?"

56 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2014. gada 14. oktobra rīkojumu lietas C-226/14 un C-228/14 tika apvienotas rakstveida nu mutvārdu procesa norisei, kā arī sprieduma taisīšanai.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu lietā C-226/14

57 Ar pirmo jautājumu lietā C-226/14 iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Sestās direktīvas 7. panta 3. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN par precēm, kas reeksportētas kā ārpuskopienu preces, ir jāmaksā gadījumā, ja muitas parāds ir radies tikai un vienīgi, pamatojoties uz Muitas kodeksa 204. pantu.

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

59 Vispirms ir jāpārbauda, vai tādas preces kā pamatlietā aplūkotās ir tikušas importētas Sestās direktīvas 2. panta 2. punkta izpratnē.

60 Atbilstoši Sestās direktīvas 7. panta 1. punkta a) apakšpunktam "preču imports" nozīmē tādu preču ievešanu Savienībā, kas neatbilst EKL 23. un 24. pantā izklāstītajiem nosacījumiem.

61 Sestās direktīvas 7. panta 3. punktā ir paskaidrots, ka, ja, ievedot Savienībā, preces tiek nodotas kādā no šīs pašas direktīvas 16. panta 1. punkta B daļas a)–d) apakšpunktā minētajām procedūrām, šādu preču importa vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā uz tām beidz attiekties šīs procedūras.

62 Šajā gadījumā no trešās valsts ievestajām pamatlietā aplūkotajām precēm pirms to reeksportēšanas ārpus muitas teritorijas tika piemērota dalībvalsts muitas noliktavas procedūra.

63 Līdz ar to šīm precēm kopš to ievešanas Savienībā un līdz reeksportēšanai tika piemērota viena no Sestās direktīvas 16. panta 1. punkta B daļas c) apakšpunktā paredzētajām procedūrām.

64 Jāatgādina, ka 2012. gada 6. septembra sprieduma *Eurogate Distribution* (C-28/11, EU:C:2012:533) 35. punktā Tiesa nosprieda, ka ārpuskopienas preču gadījumā, tādēļ ka nav ticis izpildīts pienākums reģistrēt šo preču izvešanu no muitas noliktavas šim nolūkam paredzētajā krājumu uzskaitē vēlākais līdz brīdim, kad šīs preces tiek izvestas no muitas noliktavas, attiecībā uz minētajām precēm saskaņā ar Muitas kodeksa 204. panta 1. punkta a) apakšpunktu rodas muitas parāds, pat ja šīs preces tikušas reeksportētas.

65 Tomēr pamatlietā nav strīda par to, ka minētā pienākuma neizpilde tika konstatēta pēc attiecīgo preču reeksportēšanas. Tāpēc līdz šo preču reeksportēšanai tās bija atradušās muitas noliktavas procedūrā, un nav apstrīdēts, ka nebija nekāda riska, ka tās varētu nonākt Savienības ekonomiskajā apritē. Proti, kā savu secinājumu 97. punktā norādījis ģenerāladvokāts, PVN parāds varētu rasties līdztekus muitas parādam tad, ja, ņemot vērā prettiesisko rīcību, kuras dēļ radies šis parāds, var prezumēt, ka attiecīgās preces nonākušas Savienības ekonomiskajā apritē un tādējādi iespējami nonākušas patēriņā, kas tādējādi rada apliekamību ar PVN.

66 Tādējādi, tā kā pamatlietā aplūkotās preces to reeksportēšanas dienā nebija izņemtas no minētās procedūras, lai arī tās fiziski atradās Savienības teritorijā, tās nevar uzskatīt par "importētām" Sestās direktīvas 2. panta 2. punkta izpratnē (šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 8. novembris, *Profitube*, C-165/11, EU:C:2012:692, 46. punkts).

67 Līdz ar to, tā kā pamatlietas faktisko apstākļu norises dienā imports netika veikts, attiecīgajām precēm nebija piemērojams PVN atbilstoši Sestās direktīvas 2. panta 2. punktam (spriedums, 2012. gada 8. novembris, *Profitube*, C-165/11, EU:C:2012:692, 48. punkts).

68 Kā pareizi norāda Eiropas Komisija, šo atbildi neliek apšaubīt arī 2014. gada 15. maija spriedums *X* (C-480/12, EU:C:2014:329). Lietā, kurā tika taisīts minētais spriedums, tika piemērots Īstenošanas regulas 866. pants, kurā ir paredzēts, ka, ja saistībā ar ievešanu muitas parāds ir radies atbilstīgi tostarp Muitas kodeksa 203. un 204. pantam un ja ir samaksāti ievedmuitas nodokļi, tad attiecīgās preces uzskata par Kopienas precēm bez vajadzības deklarēt to laišanu brīvā apgrozībā.

69 Kā savu secinājumu 84. punktā norādījis ģenerāladvokāts, minētais 866. pants aptver tikai Savienības muitas teritorijā esošās, nevis reeksportētās preces. Taču no šā sprieduma 65. punkta izriet, ka pamatlietā aplūkotās preces jau bija izvestas no Savienības muitas teritorijas un tāpēc fiziski nevarēja nokļūt tās ekonomiskajā apritē.

70 Līdz ar to, kā savu secinājumu 86. un 87. punktā norādījis ģenerāladvokāts, Īstenošanas regulas 866. pants pamatlietā nevar tikt piemērots, jo attiecībā uz pamatlietā aplūkotajām precēm, kuras nepārtraukti bija pakļautas atlikšanas procedūrai, muitas parāds radās tikai tad, kad tās jau bija reeksportētas. Proti, šīs preces tika izņemtas no muitas noliktavas procedūras vienīgi tāpēc, ka tās tika reeksportētas, tādējādi nenotiekot nekādai importēšanai.

71 Ievērojot iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz pirmo jautājumu lietā C-226/14 ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 7. panta 3. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN par precēm, kas reeksportētas kā ārpuskopienu preces, nav jāmaksā gadījumā, ja šīs preces to reeksportēšanas dienā nav izņemtas no šajā tiesību normā paredzētajām muitas procedūrām, bet no šīm procedūrām ir izņemtas šīs reeksportēšanas dēļ, pat ja muitas parāds ir radies tikai un vienīgi, pamatojoties uz Muitas kodeksa 204. pantu.

Par otro un trešo jautājumu lietā C-226/14

72 Ievērojot atbildi, kas sniegta uz lietā C-226/14 uzdoto pirmo jautājumu, uz otro un trešo jautājumu, kas uzdoti minētajā lietā, nav jāatbild.

Par jautājumu lietā C-228/14

73 Ar savu jautājumu lietā C-228/14 iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Muitas kodeksa 236. panta 1. punkts, to skatot kopsakarā ar PVN direktīvas normām, jāinterpretē tādējādi, ka importam piemērojamais PVN par precēm, kas kā ārpuskopienu preces muitas uzraudzībā tika reeksportētas, bet attiecībā uz kurām bija radies muitas parāds par Muitas kodeksa 204. pantā noteiktā pienākuma neizpildi, saskaņā ar likumu nav uzskatāms par iekasējamu, ja par parādnieku tiek uzskatīta persona, kurai bija pienākums izpildīt šo pienākumu, bet kurai nebija tiesību rīkoties ar šīm precēm.

74 Ievadam jāatgādina, ka lietā C-228/14 piemērojama PVN direktīva. Tomēr, ņemot vērā, ka šajā lietā piemērojamās šīs direktīvas tiesību normas atbilst Sestās direktīvas pantiem, kas piemērojami lietā C-226/14, *mutatis mutandis* jāatsaucas uz izvērtējumu, ko Tiesa veikusi šā sprieduma 58.–61. punktā, lai vispirms noskaidrotu, vai PVN patiešām ir jāmaksā.

75 Šajā ziņā no trešās valsts ievestajām pamatlietā aplūkotajām precēm pirms to reeksportēšanas ārpus muitas teritorijas tika piemērota ārējā tranzīta procedūra.

76 Līdz ar to šīm precēm kopš to ievešanas Savienībā tika piemērota viena no PVN direktīvas 61. panta pirmajā daļā paredzētajām procedūrām.

77 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka, neizpildot pienākumu noslēgt ārējā tranzīta procedūru ar pamatlietā aplūkoto preču uzrādīšanu kompetentajai muitas iestādei pirms to nosūtīšanas uz galamērķi trešajā valstī, radās muitas parāds, pamatojoties uz Muitas kodeksa 204. panta 1. punkta a) apakšpunktu, ko pamatlietas puses arī neapstrīd. Tomēr jākonstatē, ka minētās preces, kas tika reeksportētas, nenonākot Savienības ekonomiskajā apritē, tātad līdz to reeksportēšanas dienai ir palikušas ārējā tranzīta procedūrā.

78 Tādējādi, tā kā pamatlietā aplūkotās preces to reeksportēšanas dienā nebija izņemtas no minētās procedūras, lai arī tās fiziski atradās Savienības teritorijā, tās nevar uzskatīt par "importētām" PVN direktīvas 2. panta 1. punkta d) apakšpunkta izpratnē (šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 8. novembris, *Profitube*, C-165/11, EU:C:2012:692, 46. punkts).

79 Līdz ar to, tā kā pamatlietas faktisko apstākļu norises dienā imports netika veikts, attiecīgajām precēm nebija piemērojams PVN atbilstoši PVN direktīvas 2. panta 1. punkta d) apakšpunktam (spriedums, 2012. gada 8. novembris, *Profitube*, C-165/11, EU:C:2012:692, 48. punkts).

80 No tā izriet, ka, tā kā nav ar PVN apliekamā darījuma, proti, importēšanas atbilstoši PVN direktīvas 2. panta 1. punkta d) apakšpunktam, jautājums par šā nodokļa parādnieku atkrīt.

81 Turklāt Tiesa jau ir nospriedusi, ka Muitas kodeksa 4. panta 10. punkts ir interpretējams tādējādi, ka ievedmuitas nodokļos neietilpst par preču ievešanu maksājamais PVN (spriedums, 2010. gada 29. jūlijs, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, 47. punkts).

82 Līdz ar to Muitas kodeksa 236. panta 1. punkts, kurā ir paredzēta ievedmuitas nodokļa atmaksa, ja tiek konstatēts, ka to maksāšanas brīdī šāda muitas nodokļu summa pēc likuma nav bijusi maksājama, nevar ietvert PVN atmaksu.

83 Ievērojot iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz jautājumu lietā C-228/14 ir jāatbild, ka Muitas kodeksa 236. panta 1. punkts, to skatot kopsakarā ar PVN direktīvas normām, ir jāinterpretē tādējādi, ka tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā, ņemot vērā, ka PVN par precēm, kas reeksportētas kā ārpuskopienu preces, nav jāmaksā gadījumā, ja šīs preces to reeksportēšanas dienā nav izņemtas no PVN direktīvas 61. pantā paredzētajām muitas procedūrām, pat ja muitas parāds ir radies tikai un vienīgi, pamatojoties uz Muitas kodeksa 204. pantu, nav neviena PVN parādnieka. Šā kodeksa 236. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nav piemērojams ar PVN atmaksu saistītajās situācijās.

Par tiesāšanās izdevumiem

84 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

1) **Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK, par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 2004. gada 26. aprīļa Direktīvu 2004/66/EK, 7. panta 3. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka pievienotās**

vērtības nodoklis par precēm, kas reeksportētas kā ārpuskopienu preces, nav jāmaksā gadījumā, ja šīs preces to reeksportēšanas dienā nav izņemtas no šajā tiesību normā paredzētajām muitas procedūrām, bet no šīm procedūrām ir izņemtas šīs reeksportēšanas dēļ, pat ja muitas parāds ir radies tikai un vienīgi, pamatojoties uz Padomes 1992. gada 12. oktobra Regulas (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi, redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2005. gada 13. aprīļa Regulu (EK) Nr. 648/2005, 204. pantu;

2) **Regulas Nr. 2913/92, redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Regulu Nr. 648/2005, 236. panta 1. punkts, to skatot kopsakarā ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu tiesību normām, ir jāinterpretē tādējādi, ka tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā, ņemot vērā, ka pievienotās vērtības nodoklis par precēm, kas reeksportētas kā ārpuskopienu preces, nav jāmaksā gadījumā, ja šīs preces to reeksportēšanas dienā nav izņemtas no šīs direktīvas 61. pantā paredzētajām muitas procedūrām, pat ja muitas parāds ir radies tikai un vienīgi, pamatojoties uz Regulas Nr. 2913/92, redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Regulu Nr. 648/2005, 204. pantu, nav neviena pievienotās vērtības nodokļa parādnieka. Šīs regulas 236. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nav piemērojams ar pievienotās vērtības nodokļa atmaksu saistītajās situācijās.**

[Paraksti]