TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. gegužės 12 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Muitų sąjunga – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 201 straipsnis – Prievolę mokėti mokestį turintis asmuo – Importo PVM – Sąjungos muitinės kodeksas – Reglamentas (ES) Nr. 952/2013 – 77 straipsnio 3 dalis – Netiesioginio atstovo muitinėje ir bendrovės importuotojos solidarioji atsakomybė – Muitai“

Byloje C-714/20

dėl *Commissione tributaria provinciale di Venezia* (Venecijos provincijos mokestinių ginčų komisija, Italija) 2020 m. lapkričio 17 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2020 m. gruodžio 24 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

U.I. Srl

prieš

Agenzia delle dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Venezia

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkė I. Ziemele, teisėjai T. von Danwitz (pranešėjas) ir P. G. Xuereb,

generalinė advokatė T. Ćapeta,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *U.I. Srl*, atstovaujamos *avvocati* M. C. Santacroce ir A. Dal Ferro,

– Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* G. Albenzio,

– Graikijos vyriausybės, atstovaujamos M. Tassopoulou, K. Georgiadis ir G. Avdikos,

– Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios, F. Clotuche-Duvieusart ir F. Moro,

* Proceso kalba: italų.

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 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) 201 straipsnio ir 2013 m. spalio 9 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) Nr. 952/2013, kuriuo nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas (OL L 269, 2013, p. 1; toliau – Muitinės kodeksas), 77 straipsnio 3 dalies išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *U.I. Srl* ir *Agenzia delle dogane e dei monopoli – Ufficio delle delle dogane di Venezia* (Muitinės ir monopolijų agentūra, Venecijos muitinė, Italija; toliau – muitinė) ginčą dėl U.I., kaip netiesioginio atstovo muitinėje, sumokėto, be muitų, susijusių su importo operacijomis, ir importo pridėtinės vertės mokesčio (PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

PVM direktyva

3 PVM direktyvos 43 ir 44 konstatuojamosiose dalyse nurodyta:

„(43) Valstybės narės turėtų turėti visišką laisvę paskirti asmenį, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM už importą.

(44) Valstybėms narėms turėtų būti užtikrinta galimybė numatyti, kad kitas asmuo, nei tas, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, būtų solidariai atsakingas už PVM sumokėjimą.“

4 Šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies d punkte numatyta, kad prekių importas apmokestinamas PVM.

5 Pagal šios direktyvos 30 straipsnio pirmą pastraipą prekių importu laikomas prekių, kurios nėra išleistos į laisvą apyvartą, kaip nustatyta SESV 29 straipsnyje, įvežimas į Bendriją.

6 PVM direktyvos 70 straipsnyje nustatyta, kad apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai prekės yra importuotos.

7 PVM direktyvos 71 straipsnyje nustatyta:

„1. Kai į Bendriją įvežamoms prekėms taikoma viena iš 156, 276 ir 277 straipsniuose nurodytų procedūrų ar aplinkybių, arba laikinojo įvežimo visiškai neapmokestinant importo muitais procedūros, arba išorinio tranzito procedūros, apmokestinimo momentas nustatomas ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai prekėms nebetaikomos tos procedūros ar aplinkybė.

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.“

8 Šios direktyvos 201 straipsnis išdėstytas taip:

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

Muitinės kodeksas

9 Muitinės kodekso 5 straipsnyje nustatyta:

„[Muitinės k]odekse vartojamų terminų apibrėžtys:

<…>

6) atstovas muitinėje – bet kuris asmuo, kito asmens įgaliotas atlikti muitų teisės aktų nustatytus veiksmus ir formalumus, privalomus jo santykiuose su muitine;

<…>

12) 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;

<…>

15) deklarantas – asmuo, pateikiantis muitinės deklaraciją, laikinojo saugojimo deklaraciją, įvežimo bendrąją deklaraciją, išvežimo bendrąją deklaraciją, reeksporto deklaraciją arba pranešimą apie reeksportą savo vardu, arba asmuo, kurio vardu tokia deklaracija arba pranešimas yra pateikiamas;

<…>

18) skola muitinei – asmens pareiga sumokėti importo ar eksporto muito, taikomo konkrečioms prekėms pagal galiojančius muitų teisės aktus, sumą;

19) skolininkas – asmuo, privalantis sumokėti skolą muitinei;

20) importo muitas – už prekių importą mokėtinas muitas;

<…>“

10 Šio kodekso 18 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Bet kuris asmuo gali paskirti atstovą muitinėje.

Toks atstovavimas gali būti tiesioginis, kai atstovas muitinėje veikia kito asmens vardu ir to asmens interesais, arba netiesioginis, kai atstovas muitinėje veikia savo vardu, tačiau kito asmens interesais.“

11 Šio kodekso III antraštinės dalies „Skola muitinei ir garantijos“ 1 skyriaus „Skolos muitinei atsiradimas“ 1 skirsnio „Importo skola muitinei“ 77 straipsnyje numatyta:

„1. Importo skola muitinei atsiranda, kai importo muitu apmokestinamoms ne Sąjungos prekėms įforminama viena iš šių muitinės procedūrų:

a) išleidimas į laisvą apyvartą, įskaitant atvejus, kai taikomos nuostatos, susijusios su galutiniu vartojimu;

b) laikinasis įvežimas iš dalies neapmokestinant importo muitu.

2. Skola muitinei atsiranda muitinės deklaracijos priėmimo metu.

3. Skolininku laikomas deklarantas. Netiesioginio atstovavimo atveju asmuo, kurio interesais pateikiama muitinės deklaracija, taip pat laikomas skolininku.

Jeigu muitinės deklaracija, pateikta deklaruojant prekes vienai iš 1 dalyje nurodytų procedūrų įforminti, surašyta remiantis informacija, dėl kurios nebūtų surinkta visa importo muito suma arba jos dalis, asmuo, kuris pateikė deklaracijai surašyti reikalingą informaciją ir kuris žinojo arba, yra pagrindo manyti, kad turėjo žinoti, jog tokia informacija yra klaidinga, taip pat laikomas skolininku.“

12 Muitinės kodekso 84 straipsnyje nustatyta:

„Jeigu importo ar eksporto muito sumą, atitinkančią vieną skolą muitinei, privalo sumokėti keli asmenys, jie solidariai atsako už tos sumos sumokėjimą.“

Italijos teisė

13 1972 m. spalio 26 d. *Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto* (Respublikos prezidento dekretas Nr. 633 dėl pridėtinės vertės mokesčio nustatymo ir reglamentavimo; GURI, Nr. 292 paprastasis priedas, 1972 m. lapkričio 11 d., toliau – Dekretas Nr. 633/1972) 1 straipsnyje nustatyta:

„Pridėtinės vertės mokestis taikomas prekių tiekimui ir paslaugų teikimui, atliekamiems valstybės teritorijoje vykdant įmonės veiklą, užsiimant amatu ar profesija, ir bet kurio asmens vykdomam importui.“

14 Šio dekreto 8 straipsnyje išdėstyta:

„Neapmokestinamu tiekimu eksportuoti laikomas:

<…>

c) prekių tiekimas, taip pat ir per tarpininkus, išskyrus pastatų ir žemės statybai tiekimą bei paslaugų teikimą asmenims, kurie tiekė prekes eksportuoti arba vykdė sandorius Bendrijos viduje ir kurie šiuo pagrindu pasinaudojo galimybe įsigyti, taip pat ir per tarpininkus, arba importuoti prekių arba paslaugų nemokant mokesčio.

<…>“

15 Minėto dekreto 17 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Mokestį moka asmenys, kurie tiekia apmokestinamąsias prekes ir teikia apmokestinamąsias paslaugas. Jie jį turi sumokėti į valstybės iždą bendrai už visus sudarytus sandorius ir atlikę atskaitą, numatytą 19 straipsnyje, pagal II antraštinėje dalyje nustatytą tvarką ir terminus.“

16 Šio dekreto 70 straipsnio 1 dalyje išdėstyta:

„Importo mokestis nustatomas, apskaičiuojamas ir renkamas už kiekvieną sandorį. Ginčams ir sankcijoms taikomos muitų teisės nuostatos, susijusios su pasienyje renkamais mokesčiais.“

17 1973 m. sausio 23 d. *Decreto del Presidente della Repubblica n. 43 – Approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale* (Respublikos prezidento dekretas Nr. 4 dėl muitų teisės aktų suvestinio teksto; GURI, Nr. 80 paprastasis priedas, 1973 m. kovo 28 d., toliau – Dekretas Nr. 43/1973) 34 straipsnyje nustatyta:

„Muitais“ laikomi visi mokesčiai, kuriuos muitinė privalo surinkti pagal įstatymus vykdydama muitinės operacijas.

Tarp muitų, kurie yra „pasienyje renkami mokesčiai“, yra importo ir eksporto muitai, importo ar eksporto mokesčiai, rinkliavos ir kiti importo ar eksporto privalomieji mokėjimai, numatyti Bendrijos reglamentuose ir jų įgyvendinimo taisyklėse, taip pat, kiek tai susiję su importuotomis prekėmis, monopolinėms prekėms taikomi muitai, papildomi sienos kirtimo mokesčiai ir visi kiti valstybei mokami mokesčiai ar papildomi vartojimo mokesčiai.“

18 Šio dekreto 38 straipsnyje numatyta:

„Prievolę mokėti muito mokestį turi, vadovaujantis 56 straipsniu, prekių savininkas ir solidariai visi asmenys, kurių interesais prekės buvo importuotos arba eksportuotos.

Siekdama, kad mokestis būtų sumokėtas, valstybė, be teisės aktuose nustatytų privilegijų, turi teisę sulaikyti apmokestinamas prekes.

Sulaikymo teise galima pasinaudoti ir siekiant patenkinti bet kokį kitą valstybės reikalavimą, susijusį su prekėmis, kurių muitinės operacijos atliekamos.“

19 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos redakcijos 1983 m. gruodžio 29 d. *Decreto-Legge n. 746 – Disposizioni urgenti in materia di imposta su valore aggiunto* (Dekretas įstatymas Nr. 746 dėl skubių nuostatų pridėtinės vertės mokesčio srityje; GURI, Nr. 358,1983 m. gruodžio 31 d.), pertvarkyto ir iš dalies pakeisto 1984 m. vasario 27 d. Įstatymu Nr. 17 (GURI, Nr. 59,1984 m. vasario 29 d., toliau – Dekretas įstatymas Nr. 746/1983), 1 straipsnyje numatyta:

„Iš dalies pakeisto [Dekreto Nr. 633/1972] 8 straipsnio 1 dalies c punkto ir 2 dalies nuostatos taikomos su sąlyga, kad:

a) atlygio už to paties straipsnio a ir b punktuose nurodytus tiekimus eksportuoti, įregistruotus praėjusiais metais, dydis viršija 10 % apyvartos, nustatytos pagal to paties dekreto 20 straipsnį <…>.

<…>

c) ketinimas pasinaudoti galimybe pirkti arba importuoti netaikant mokesčio kyla iš pagal Finansų ministerijos dekretu patvirtintą pavyzdį parengtos deklaracijos, kurioje nurodytas deklaranto PVM mokėtojo kodas ir kompetentingas biuras, elektroniniu būdu perduotos *Agenzia delle Entrate* (mokesčių administratorius), kuris išduoda elektroninį kvitą. <…>“

20 Šio dekreto įstatymo 2 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Asmenims, kurie vykdo sandorius nemokėdami mokesčio, nepateikus 1 straipsnio 1 dalies c punkte nurodytos deklaracijos, skiriama bauda nuo dviejų iki šešių kartų didesnė už nesumokėtą mokestį, taip pat jie turi sumokėti patį mokestį; jei deklaracija buvo pateikta, už mokesčio nesumokėjimą atsako tik tiekėjai, atstovai ir importuotojai.“

21 1990 m. lapkričio 8 d. *Decreto legislativo n. 374 – Riordinamento degli istituti doganali e revisione delle procedure di accertamento e controllo in attuazione delle direttive n. 79/695/CEE del 24 luglio 1979 e n. 82/57/CEE del 17 dicembre 1981, in tema di procedure di immissione in libera pratica delle merci, e delle direttive n. 81/177/CEE del 24 febbraio 1981 e n. 82/347/CEE del 23 aprile 1982, in tema di procedure di esportazione delle merci comunitarie* (Įstatyminis dekretas Nr. 374 dėl muitinės įstaigų pertvarkymo ir įvertinimo bei kontrolės procedūrų peržiūrėjimo įgyvendinant 1979 m. liepos 24 d. [Tarybos] direktyvą 79/695/EEB ir 1981 m. gruodžio 17 d. [Komisijos] direktyvą 82/57/EEB dėl prekių išleidimo į laisvą apyvartą procedūrų suderinimo bei 1981 m. vasario 24 d. [Tarybos] direktyvą 81/177/EEB ir 1982 m. balandžio 23 d. [Komisijos] direktyvą 82/347/EEB dėl Bendrijos prekių eksporto procedūrų suderinimo; GURI, Nr. 291, 1990 m. gruodžio 14 d.) 3 straipsnyje numatyta:

„1. Muitai nustatomi, apskaičiuojami ir surenkami pagal [Dekrete Nr. 43/1973] ir kituose muitus reglamentuojančiuose įstatymuose nustatytas taisykles, nebent kitaip numatyta specialių su tuo susijusių įstatymų nuostatose.

2. Bendrijos reglamentuose numatyti muitai, rinkliavos ir kiti importo ir eksporto privalomieji mokėjimai nustatomi, apskaičiuojami ir renkami pagal minėtų reglamentų nuostatas, o kai juose daroma nuoroda į skirtingų valstybių narių teisės aktus arba bet kuriuo atveju nenumatyta jokia nuostata – pagal [Dekrete Nr. 43/1973] ir kituose muitus reglamentuojančiuose įstatymuose nustatytas taisykles.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

22 Dviem pranešimais apie mokėtiną mokestį, apie kuriuos Milane (Italija) įsteigtai bendrovei *U.I* pranešta 2017 m. gegužės 15 d. ir 2018 m. vasario 6 d., muitinė atitinkamai pataisė 45 ir 115 importo deklaracijas ir nustatė atitinkamas mokėtino importo PVM sumas, t. y. 173 561,22 euro ir 786 046,24 euro su palūkanomis. Ji taip pat nusprendė, kad *U.I.*, kaip Romoje (Italija) įsteigtų bendrovių importuotojų *A. SpA* ir *U.C. Srl*, kurių pirmajai buvo iškelta bankroto byla, netiesioginė atstovė muitinėje, buvo kartu su šiomis bendrovėmis solidariai atsakinga už šio mokesčio sumokėjimą, be kita ko, pagal Muitinės kodekso 77 ir 84 straipsnius.

23 Atlikdama patikrinimą muitinė iš tiesų nusprendė, kad prie šių importo deklaracijų pridėtos ketinimų deklaracijos nepatikimos, nes jos buvo pagrįstos klaidingu tvirtinimu, kad šios bendrovės importuotojos buvo įprastos eksportuotojos. Kadangi jos nevykdė sandorių, kurie gali būti laikomi PVM neapmokestinamu pirkimu, patikrinti importo sandoriai nebuvo atleisti nuo PVM pagal Dekreto įstatymo Nr. 746/1983 1 straipsnio a punktą.

24 *U.I.* pareiškė ieškinius dėl šių dviejų pranešimų apie mokėtiną mokestį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme – *Commissione tributaria provinciale di Venezia* (Venecijos provincijos mokestinių ginčų komisija, Italija), siekdama, kad jie būtų pripažinti neteisėtais.

25 Šiomis aplinkybėmis *U.I.* pripažino, kad ji, kaip netiesioginė atstovė muitinėje, atliko nagrinėjamas muitinės operacijas šių bendrovių importuotojų interesais, remdamasi atstovavimo įgaliojimais, ir pateikė atitinkamas deklaracijas muitinei. Vis dėlto ji tvirtino, kad taisyklės, kuriomis remiantis buvo priimti minėti pranešimai apie mokėtiną mokestį, būtent Muitinės kodekso 77 ir 84 straipsniai, negali būti taikomos PVM. Ji pridūrė, kad Italijos teisės sistemoje nėra jokios nuostatos, kurioje būtų numatyta solidari netiesioginio atstovo muitinėje ir bendrovės importuotojos atsakomybė mokėti importo PVM, ir kad pripažinus tokią solidarią atsakomybę būtų pažeistas PVM direktyvos 201 straipsnis.

26 Muitinė savo ruožtu prašė atmesti šiuos ieškinius. Jis pabrėžė, kad nagrinėjamo PVM, kaip ir muito, apmokestinimo momentas įvyko importo momentu ir jis yra nustatytas muitų teisės aktuose. Taip pat reikia remtis šiais teisės aktais siekiant nustatyti importo PVM skolos kilmę, taigi ir nustatyti, kad šios skolos skolininkai yra asmenys, pateikę prekes muitinei, t. y. kaip matyti iš *Corte suprema di cassazione* (Kasacinis teismas, Italija) jurisprudencijos, solidariai skolingi importuotojas ir jo netiesioginis atstovas muitinėje.

27 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad pagal šią jurisprudenciją prievolė sumokėti importo PVM atsiranda tuo metu, kai prekės pateikiamos muitinei, už įvežimą į Sąjungos teritoriją, lygiai taip pat kaip ir prievolė sumokėti muitus. Tai yra tas pats mokestis kaip ir PVM Bendrijos viduje, kaip tai matyti, be kita ko, iš 2014 m. liepos 17 d. Sprendimo *Equoland* (C-272/13, EU:C:2014:2091). Importo PVM nėra nei vienas iš šių muitų, nei vienas iš pasienyje renkamų mokesčių siaurąja prasme, bet yra vienas iš mokesčių, kuriuos reglamentuoja nacionalinė teisė, kuris turi su muitais bendrą apmokestinimo momentą, kaip numatyta Dekreto Nr. 43/1973 34 straipsnyje, todėl netiesioginis atstovas muitinėje, kadangi pateikia ketinimų deklaraciją muitinei savo vardu, yra solidariai atsakingas už PVM sumokėjimą.

28 Šis teismas remiasi kita nacionaline jurisprudencija, pagal kurią, nesant aiškios nacionalinės teisės nuostatos, kurioje pagal PVM direktyvos 201 straipsnį būtų numatyta, kad asmenys „laikomi“ turinčiais sumokėti importo PVM, negalima plačiai taikyti Sąjungos teisės normų dėl skolų muitinei, kuriomis reglamentuojama solidari importuotojo ir jo netiesioginio atstovo muitinėje atsakomybė.

29 Minėtas teismas taip pat pažymi, kad jei šiame straipsnyje vartojamos sąvokos „laikomi“ arba „pripažinti“ aiškinamos siaurai, t. y. kad nacionalinės teisės aktų leidėjas turėtų aiškiai nustatyti asmenis, turinčius prievolę mokėti PVM, jis turi konstatuoti, kad šiuo atveju nacionalinės teisės nuostatose tik importuotojas laikomas turinčiu prievolę sumokėti šį mokestį. Vis dėlto plačiai aiškinant šias sąvokas tas pats teismas galėtų plačiai taikyti nacionalines taisykles, nustatytas kitiems nei importo PVM mokesčiams, kaip antai muitams.

30 Be to, Muitinės kodekso 77 straipsnio 3 dalies aiškinimas ir, be kita ko, klausimas, ar ji turi būti taikoma tik muitams, yra lemiamas sprendžiant ginčą pagrindinėje byloje.

31 Šiomis aplinkybėmis *Commissione tributaria provinciale di Venezia* (Venecijos provincijos mokestinių ginčų komisija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

1. [Teisingumo Teismo] prašoma atsakyti, ar [PVM] direktyvos 201 straipsnis, kuriame nurodyta, kad „importo atveju PVM moka asmuo arba asmenys, kuriuos importo valstybė narė laiko ar pripažįsta turinčiais prievolę sumokėti PVM“, turi būti aiškinamas taip, jog pagal jį reikalaujama, kad valstybė priimtų tam tikrą nacionalinės teisės aktą dėl importo PVM (pagal nacionalinę teisę reglamentuojamas mokestis, [byla, kurioje priimtas 2014 m. liepos 17 d. Sprendimas *Equoland*, C-272/13, EU:C:2014:2091]), kuriame būtų konkrečiai nurodyti asmenys, turintys prievolę jį mokėti?

2. [Teisingumo Teismo] prašoma atsakyti, ar [Muitinės kodekso] 77 straipsnio 3 dalis, pagal kurią, kiek tai susiję su importo skola muitinei, „netiesioginio atstovavimo atveju asmuo, kurio interesais pateikiama muitinės deklaracija, taip pat laikomas skolininku“, turi būti aiškinama taip, kad netiesioginis atstovas yra atsakingas ne tik už muitus, bet ir už importo PVM vien dėl to, kad savo vardu veikia kaip „muitinės deklarantas“?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl priimtinumo

32 Italijos vyriausybė tvirtina, kad prejudiciniai klausimai yra nepriimtini, nes jie yra ne tik dviprasmiški, bet ir nesvarbūs priimant sprendimą pagrindinėje byloje, kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas netaikė *Corte suprema di cassazione* (Kasacinis teismas) jurisprudencijos, kurioje jau buvo išspręstas už importo PVM atsakingų asmenų klausimas. Be to, kalbant apie pirmąjį klausimą, pažymėtina, kad nacionalinės ir Sąjungos nuostatos, kuriose nedviprasmiškai nurodomas apmokestinimo importo PVM momentas ir jo skolininkai, nebuvo aiškiai nurodytos.

33 Šiuo klausimu primintina, kad, Teisingumo Teismui ir nacionaliniams teismams bendradarbiaujant, kaip numatyta SESV 267 straipsnyje, tik bylą nagrinėjantis nacionalinis teismas, atsakingas už sprendimo priėmimą, atsižvelgdamas į bylos aplinkybes turi įvertinti, ar jo

sprendimui priimti būtinas prejudicinis sprendimas ir Teisingumo Teismui pateikiamų klausimų svarbą. Todėl iš principo Teisingumo Teismas turi priimti sprendimą tuo atveju, kai pateikiami klausimai susiję su Sąjungos teisės išaiškinimu (2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Darie*, C-592/18, EU:C:2019:1140, 24 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

34 Remiantis tuo, darytina išvada, kad nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl Sąjungos teisės išaiškinimo, atsižvelgiant į jo paties nurodytą teisinį pagrindą ir faktines aplinkybes, kurių Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma svarbos prezumpcija. Teisingumo Teismas gali atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prašymo tik jeigu akivaizdu, kad prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinėje byloje nagrinėjamo ginčo aplinkybėmis ar dalyku, jeigu problema hipotetinė arba Teisingumo Teismas neturi informacijos apie faktines ir teisines aplinkybes, būtinos tam, kad naudingai atsakytų į jam pateiktus klausimus (2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Darie*, C-592/18, EU:C:2019:1140, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

35 Nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, aiškiai nurodęs priežastis, dėl kurių jam kyla klausimų dėl prejudiciniuose klausimuose nurodytų Sąjungos teisės nuostatų išaiškinimo, patikslino, kad atsakymai į juos turi lemiamą reikšmę sprendimui pagrindinėje byloje priimti, nes galimybė nustatyti galimą *U.I.*, kaip netiesioginės atstovės muitinėje, solidariąją atsakomybę priklauso nuo šių atsakymų. Tai, kad šis teismas netaikė *Corte suprema di cassazione* (Kasacinis teismas) jurisprudencijos, negali panaikinti klausimų, susijusių su Sąjungos teisės aiškinimu, svarbos.

36 Be to, prašyme priimti prejudicinį sprendimą aprašytos pagrindinės bylos faktinės aplinkybės ir teisinis pagrindas, visų pirma nacionalinės teisės nuostatos, kurios gali būti taikomos, ir reikšminga nacionalinė jurisprudencija, kurių pakanka, kad Teisingumo Teismas galėtų naudingai atsakyti į abu pateiktus klausimus.

37 Vadinasi, prejudiciniai klausimai yra priimtini.

Dėl antrojo klausimo

38 Antruoju klausimu, kurį reikia nagrinėti pirmiausia, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Muitinės kodekso 77 straipsnio 3 dalis turi būti aiškinama taip, kad pagal šią vienintelę nuostatą netiesioginis atstovas muitinėje turi prievolę sumokėti muitus, mokėtinus už prekes, kurias jis deklaravo muitinėje, ir importo PVM už tas prekes.

39 Pagal suformuotą jurisprudenciją aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos formuluotę, bet ir į kontekstą ir teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus (2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Kaplan International colleges UK*, C-77/19, EU:C:2020:934, 39 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

40 Reikia priminti, kad pagal Muitinės kodekso 18 straipsnio 1 dalį netiesioginis atstovas muitinėje veikia savo vardu, bet kito asmens interesais. Taigi, kai jis pateikia „muitinės deklaraciją“, kaip ji apibrėžta šio kodekso 5 straipsnio 12 punkte, jis tai daro savo vardu, bet dėl jam suteikusio įgaliojimus atstovauti asmens, kuriam jis atstovauja, ir to asmens interesais, todėl, kaip teisingai pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, jis veikia kaip „deklarantas“, kaip tai suprantama pagal šio kodekso 5 straipsnio 15 punktą.

41 Pirma, pagal Muitinės kodekso 77 straipsnio 3 dalį deklarantas yra skolininkas, o netiesioginio atstovavimo atveju asmuo, kurio interesais pateikiama muitinės deklaracija, taip pat yra skolininkas.

42 Iš šios nuostatos formuluotės matyti, kad tiek netiesioginis atstovas muitinėje, kaip deklarantas, tiek importuotojas, kurio interesais jis pateikia šią deklaraciją, yra skolininkai.

43 Antra, iš teisės akto, kuriame yra ši nuostata, konteksto ir tikslų matyti, kad ši nuostata susijusi tik su skola muitinei, bet ne su importo PVM skola.

44 Iš tiesų, pirma, Muitinės kodekso 77 straipsnis yra šio kodekso III antraštinės dalies „Skola muitinei ir garantijos“ 1 skyriaus „Skolos muitinei atsiradimas“ 1 skirsnyje „Skolos muitinei atsiradimas“. Šiuo klausimu šio straipsnio 1 ir 2 dalys susijusios su skola muitinei.

45 Kita vertus, pagal minėto kodekso 5 straipsnio 19 punktą „skolininkas“ yra „asmuo, privalantis sumokėti skolą muitinei“.

46 Be to, to paties kodekso 84 straipsnyje aiškiai nurodyta skola muitinei numatant, kad jei importo ar eksporto muito sumą, atitinkančią vieną skolą muitinei, privalo sumokėti keli asmenys, jie solidariai atsako už tos sumos sumokėjimą.

47 Sąvoka „skola muitinei“ apibrėžta Muitinės kodekso 5 straipsnio 18 punkte kaip pareiga sumokėti „importo arba eksporto muito, taikomo konkrečioms prekėms pagal galiojančius muitų teisės aktus, sumą“.

48 Importo PVM nėra „importo muitų“, kaip jie suprantami pagal minėto kodekso 5 straipsnio 20 punktą, dalis, kurioje kalbama apie už prekių importą mokėtinus muitus.

49 Kaip teigė tiek Europos Komisija, tiek *U.I.* savo rašytinėse pastabose, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad už prekių importą renkamas PVM nėra tokių importo mokesčių dalis (šiuo klausimu 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), 4 straipsnio 10 punkto, atitinkančio Muitinės kodekso 5 straipsnio 20 punktą, žr. 2010 m. liepos 29 d. Sprendimo *Pakora Pluss*, C-248/09, EU:C:2010:457, 47 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, 81 punktą).

50 Galiausiai Sąjungos teisės aktuose PVM srityje, visų pirma PVM direktyvos 201 straipsnyje, nėra nuorodos į Muitinės kodekso nuostatas, kiek tai susiję su pareiga mokėti šį mokestį, bet numatyta, kad ši pareiga tenka asmeniui ar asmenims, kuriuos importo valstybė narė laiko ar pripažįsta turinčiais prievolę sumokėti PVM, kaip jau konstatavo Teisingumo Teismas (šiuo klausimu dėl 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 t., 1 sk., p. 23) 21 straipsnio 2 dalies, kuri atitinka PVM direktyvos 201 straipsnį, žr. 2010 m. liepos 29 d. Sprendimo *Pakora Pluss*, C-248/09, EU:C:2010:457, 52 punktą).

51 Iš to matyti, kad vien pagal šio kodekso 77 straipsnio 3 dalį, kiek tai susiję su importo PVM mokėjimu, netiesioginis atstovas muitinėje negali būti laikomas atsakingu kartu su importuotoju, kuris jam išdavė įgaliojimą atstovauti ir kuriam jis atstovauja.

52 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad Muitinės kodekso 77 straipsnio 3 dalis turi būti aiškinama taip, kad pagal šią vienintelę nuostatą netiesioginis atstovas muitinėje turi pareigą tik sumokėti muitus, mokėtinus už jo deklaruotas prekes, bet neprivalo mokėti importo PVM už tas pačias prekes.

Dėl pirmojo klausimo

53 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 201 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad netiesioginio atstovo muitinėje atsakomybė už importo PVM sumokėjimą gali būti pripažinta solidaria su importuotojo atsakomybe, jei nėra nacionalinės teisės nuostatų, kuriose jis aiškiai laikomas ar pripažįstamas turinčiu prievolę sumokėti šį mokestį.

54 Pirmiausia, kiek tai susiję su importo PVM ir muitais, reikia priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją šie mokesčiai turi panašių esminių bruožų, nes jie atsiranda dėl importo į Sąjungą ir vėlesnio prekių patekimo į valstybių narių ekonominę apyvartą. Šį sugretinimą patvirtina tai, kad PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje valstybėms narėms leidžiama susieti apmokestinimo momentą ir prievolę apskaičiuoti importo PVM su apmokestinimo muitais momentu ir prievole juos apskaičiuoti (2019 m. liepos 10 d. Sprendimo *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, 41 punktas ir 2021 m. kovo 3 d. Sprendimo *Hauptzollamt Münster (Apmokestinimo PVM vieta)*, C-7/20, EU:C:2021:161, 29 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

55 Iš PVM direktyvos 201 straipsnio, pagal kurį importo PVM „moka asmuo arba asmenys, kuriuos importo valstybė narė laiko ar pripažįsta turinčiais prievolę sumokėti PVM“, matyti, kad pagal šį straipsnį valstybėms narėms paliekama diskrecija nustatyti asmenis, turinčius prievolę mokėti šį PVM, ir tai patvirtina šios direktyvos 43 konstatuojamoji dalis, kurioje nurodyta, kad šios valstybės turėtų turėti visišką laisvę paskirti asmenį, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM už importą.

56 Taigi, nors iš šio straipsnio matyti, kad valstybės narės turi paskirti bent vieną asmenį, kuriam tenka prievolė sumokėti šį mokestį, jos gali laisvai paskirti kelis asmenis, o tai taip pat matyti iš minėtos direktyvos 44 konstatuojamosios dalies, pagal kurią valstybėms narėms turėtų būti užtikrinta galimybė numatyti, kad kitas asmuo nei tas, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, būtų solidariai atsakingas už PVM sumokėjimą.

57 Taigi, atsižvelgiant į valstybėms narėms pagal PVM direktyvos 201 straipsnį suteiktą diskreciją, jos, siekdamos įgyvendinti šį straipsnį, gali numatyti, kad muitinės skolininkai taip pat turi prievolę sumokėti importo PVM, visų pirma kad netiesioginis atstovas muitinėje yra solidariai atsakingas už šio mokesčio sumokėjimą kartu su asmeniu, kuris jam išdavė įgaliojimą atstovauti ir kuriam jis atstovauja.

58 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal SESV 288 straipsnio trečią pastraipą direktyva yra privaloma kiekvienai valstybei narei, kuriai ji skirta, rezultato, kurį reikia pasiekti, atžvilgiu, bet nacionalinės valdžios institucijos pasirenka jos įgyvendinimo formą ir būdus.

59 Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją direktyvos nuostatos turi būti įgyvendintos neginčijamai privalomą galią turinčiais aktais, konkrečiai, tiksliai ir aiškiai, kad būtų tenkinamas teisinio saugumo reikalavimas (2013 m. spalio 24 d. Sprendimo *Komisija / Portugalija*, C-151/12, EU:C:2013:690, 26 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

60 Iš tiesų būtina, kad teisinė situacija, susidaranti dėl nacionalinių direktyvos perkėlimo priemonių, būtų pakankamai tiksli ir aiški, kad atitinkami privatūs asmenys galėtų žinoti savo teisių ir pareigų apimtį (šiuo klausimu žr. 2012 m. vasario 14 d. Sprendimo *Flachglas Torgau*, C-204/09, EU:C:2012:71, 60 punktą).

61 Be to, pagal teisinio saugumo principą reikalaujama, be kita ko, kad teisės normos būtų aiškios, tikslios ir nuspėjamo poveikio, ypač kai jos gali turėti neigiamų pasekmių fiziniams asmenims ir įmonėms (2019 m. balandžio 30 d. Sprendimo *Italija / Taryba (Vidužemio jūros durklažuvių žvejybos kvota)*, C-611/17, EU:C:2019:332, 111 punktas ir 2020 m. kovo 26 d. Sprendimo *Hungeod ir kt.*, C-496/18 ir C-497/18, EU:C:2020:240, 93 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

62 Šiomis aplinkybėmis valstybės narės, įgyvendindamos PVM direktyvos 201 straipsnį, turi asmenį arba asmenis laikyti ar pripažinti turinčiais prievolę sumokėti PVM pakankamai aiškiomis ir tiksliomis nacionalinėmis nuostatomis, laikydamosi teisinio saugumo principo.

63 Darytina išvada, kad valstybės narės galimai numatyta netiesioginio atstovo muitinėje atsakomybė už importo PVM sumokėjimą solidariai su asmeniu, kuris jam suteikė įgaliojimą atstovauti ir kuriam jis atstovauja, turi būti aiškiai ir nedviprasmiškai nustatyta tokiomis nacionalinėmis nuostatomis.

64 Šiuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, vienintelis kompetentingas aiškinti nacionalinę teisę, atsižvelgdamas į visas Italijos teisės nuostatas, turi įvertinti, ar šios nuostatos ir, be kita ko, Dekreto Nr. 43/1973 34 ir 38 straipsniai, šio sprendimo 21 punkte minėto 1990 m. lapkričio 8 d. Įstatyminio dekreto Nr. 374 3 straipsnio 2 dalis, taip pat Dekreto Nr. 633/1972 1 straipsnis ir 70 straipsnio 1 dalis, kuriais remiasi Italijos vyriausybė, arba Dekreto įstatymo Nr. 746/1983 2 straipsnio 1 dalis aiškiai ir nedviprasmiškai laiko ar pripažįsta netiesioginį atstovą muitinėje turinčiu prievolę sumokėti importo PVM ir esančiu muitinės skolininku, kaip tai matyti iš šio sprendimo 42, 46 ir 52 punktų, solidariai su importuotoju, kuris jam išdavė įgaliojimą atstovauti ir kurį jis atstovauja, kaip tai suprantama pagal Muitinės kodekso 77 straipsnio 3 dalį ir 84 straipsnį.

65 Atsižvelgiant į visa tai, kas minėta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 201 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad netiesioginio atstovo muitinėje atsakomybė už importo PVM sumokėjimą negali būti pripažinta solidariai su importuotojo atsakomybe nesant nacionalinės teisės nuostatų, kuriomis jis būtų aiškiai ir nedviprasmiškai laikomas arba pripažįstamas turinčiu prievolę sumokėti šį mokestį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

66 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 (šeštoji kolegija) nusprendžia:

1. **2013 m. spalio 9 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) Nr. 952/2013, kuriuo nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas, 77 straipsnio 3 dalis turi būti aiškinama taip, kad pagal šią vienintelę nuostatą netiesioginis atstovas muitinėje turi pareigą tik sumokėti muitus, mokėtinus už jo deklaruotas prekes, bet neprivalo mokėti importo pridėtinės vertės mokesčio už tas pačias prekes.**

2. **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 201 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad netiesioginio atstovo muitinėje atsakomybė už importo pridėtinės vertės mokesčio sumokėjimą negali būti pripažinta solidariai su importuotojo atsakomybe nesant nacionalinės teisės nuostatų, kuriomis jis būtų aiškiai ir nedviprasmiškai laikomas arba pripažįstamas turinčiu prievolę sumokėti šį mokestį.**

Parašai.