

Byla C-125/24 [*Palmstråle*]ⁱ**Prašymas priimti prejudicinį sprendimą****Gavimo data:**

2024 m. vasario 15 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Högsta förvaltningsdomstolen (Švedija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2024 m. vasario 13 d.

Apeliantė:

AA

Atsakovas:

Allmänna ombudet hos Tullverket

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pagal SESV 267 straipsnį dėl Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 143 straipsnio 1 dalies e punkto ir Reglamento (ES) Nr. 952/2013, kuriuo nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas (toliau – Sąjungos muitinės kodeksas), 86 straipsnio 6 dalies ir 203 straipsnio išaiškinimo

Įvadas

- 1 Teikdamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija) siekia išsiaiškinti, kaip turi būti aiškinami PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies e punktas ir Sąjungos muitinės kodekso 86 straipsnio 6 dalis ir 203 straipsnis, kiek tai susiję su sąlygomis, kuriomis reimportuojamos prekės neapmokestinamos PVM. Išaiškinimo klausimas kilo byloje dėl muitinės taisyklių nesilaikymo reimportuojant prekes.

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

Taikytinos Sąjungos teisės nuostatos

PVM direktyva

- 2 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies d punkte nustatyta, kad prekių importas yra PVM objektas. Pagal PVM direktyvos 30 straipsnį prekių importas yra prekių, kurios nėra išleistos į laisvą apyvartą, kaip nustatyta Sutarties 24 straipsnyje, įvežimas į Bendriją.
- 3 Pagal direktyvos 143 straipsnio 1 dalies e punktą valstybės narės neapmokestina reimportuojamų prekių, kai prekes eksportavęs asmuo jas importuoja į valstybę, iš kurios tos prekės buvo eksportuotos, jei šioms prekėms netaikomi muitai.

Sąjungos muitinės kodeksas

- 4 Sąjungos muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad ne Sąjungos prekės, pirma eksportuotos iš Sąjungos muitų teritorijos kaip Sąjungos prekės, o po to per trejus metus grąžintos atgal į šią teritoriją bei deklaruotos išleidimui į laisvą apyvartą įforminti, suinteresuotojo asmens prašymu atleidžiamos nuo importo maito. To paties straipsnio 5 dalyje nurodyta, kad atleidimas nuo importo maito taikomas tik tuo atveju, jei prekės grąžinamos tokio paties pavidalo, kokio buvo eksportuotos, o 6 dalyje nustatyta, kad atleidimui nuo importo maito pagrįsti turi būti pateikiama informacija, įrodanti, kad įvykdytos tokio atleidimo sąlygos.
- 5 Pagal [Muitinės] kodekso 139 straipsnio 1 dalies a punktą į Sąjungos muitų teritoriją įvežtas prekes, po to, kai jos atvežamos į nurodytą muitinės įstaigą ar kitą muitinės nustatytą ar jai priimtina vietą, arba į laisvąją zoną, muitinei turi nedelsdamas pateikti į Sąjungos muitų teritoriją prekes įvežęs asmuo.
- 6 Pagal 79 straipsnio 1 dalies a punktą importo skola muitinei, susijusi su prekėmis, apmokestinamomis importo maitu, atsiranda, jei neįvykdoma bent viena iš muitų teisės aktuose nustatytų pareigų, susijusių, be kita ko, su ne Sąjungos prekių įvežimu į Sąjungos muitų teritoriją.
- 7 [Muitinės] kodekso 86 straipsnio 6 dalyje nustatyta, kad, jeigu muitų teisės aktuose numatyta, kad prekėms taikomas palankus muitų tarifų režimas, atleidimas nuo importo arba eksporto maito arba visiškas ar dalinis neapmokestinimas šiuo maitu pagal, be kita ko, šio reglamento 203 straipsnį, toks palankus muitų tarifų režimas, neapmokestinimas arba atleidimas nuo maito taip pat taikomas ir tais atvejais, kai skola muitinei atsiranda pagal šio reglamento 79 straipsnį, jeigu reikalavimų nesilaikymo, dėl kurio atsirado skola muitinei, nėra pagrindo laikyti bandymu apgauti.
- 8 Pagal [Muitinės] kodekso 38 konstatuojamąją dalį, kai skola muitinei atsiranda dėl muitų teisės aktų nesilaikymo, tikslinga atsižvelgti į atitinkamo asmens sąžiningumą ir sumažinti skolininko aplaidumo padarinius.

Taikytinos nacionalinės teisės nuostatos

- 9 Šioje byloje nagrinėjamu laikotarpiu galiojo *Mervärdesskattelagen* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) (1994:200). Šiuo metu šis įstatymas pakeistas nauju *Mervärdesskattelagen* (2023:200), tačiau ankstesnis įstatymas tebetaikomas, kiek tai aktualu šioje byloje, aplinkybėms, susijusioms su laikotarpiu iki naujojo įstatymo įsigaliojimo. Toliau pateikiamos taikytinos 1994 m. įstatymo nuostatos. Naujajame įstatyme yra iš esmės panašių nuostatų.
- 10 Pagal 1 skyriaus 1 straipsnio pirmos pastraipos 3 punktą PVM mokamas už į šalį importuojamas prekes, kurios yra apmokestinamos. Pagal 2 skyriaus 1a straipsnį „importas“ reiškia, kad prekės įvežamos į Švediją iš Europos Sąjungai nepriklausančios vietos.
- 11 3 skyriaus 30 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta, kad importuojamos prekės, kurios neapmokestinamos pagal Įstatymą (1994:1551) dėl, be kita ko, neapmokestinimo importuojant, yra neapmokestinamos.
- 12 Įstatymo dėl atleidimo nuo mokesčio, be kita ko, importuojant, 2 skyriaus 5 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta, kad nuo mokesčio atleidžiamos Sąjungos prekės, kurias po to, kai jos buvo eksportuotos iš Europos Sąjungos į trečiąją šalį, jas eksportavęs asmuo įveža į Švediją ir jos nebuvo perdirbtos tuo metu, kai buvo eksportuotos iš Europos Sąjungos. Pagal to paties straipsnio antrą pastraipą neapmokestinama tik tuo atveju, jei prekės atleidžiamos nuo maito pagal, be kita ko, Sąjungos muitinės kodekso 203 straipsnį. Laikoma, kad prekės, kurios pagal Reglamentą (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo maitų tarifo atleidžiamos nuo maito, yra apmokestinamos maitu.

Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės

- 13 AA turi žirgų, kurie dalyvauja įvairiose šalyse vykstančiose varžybose. Du žirgus ji eksportavo į Norvegiją, t. y. už Sąjungos maitų teritorijos ribų. Po to, kai žirgai sudalyvavo varžybose, jie buvo įvežti atgal į Sąjungą per Norvegijos ir Švedijos sienos perėjimo punktą. AA nesustojo muitinės poste, kad pateiktų įvežamas prekes. Vis dėlto ji buvo sustabdyta *Tullverket* (muitinė) kelio poste netrukus po to, kai pravažiavo muitinės postą.
- 14 Muitinė nusprendė AA apskaičiuoti 41 178 SEK dydžio PVM. Muitas nebuvo apskaičiuotas. Muitinės teigimu, neapmokestinimas PVM reimportuojant negalėjo būti taikomas, nes AA nedeklaravo žirgų išleidimo į laisvą apyvartą ir nepateikė prašymo dėl atleidimo nuo maito.
- 15 AA apskundė šį sprendimą *Förvaltningsrätten i Karlstad* (Karlstado administracinis teismas, Švedija), bet šis jos skundą atmetė. *Förvaltningsrätten* konstatavo, kad žirgai nebuvo pateikti muitinei juos įvežant į Sąjungos maitų teritoriją, todėl susidarė skola muitinei, o tai reiškia, kad reikia sumokėti PVM. Be to, teismas nusprendė, kad esminis reimportuojamų prekių neapmokestinimo

PVM reikalavimas yra jų deklaravimas išleidimui į laisvą apyvartą ir deklaranto pateiktas prašymas. Kadangi to nebuvo padaryta, neapmokestinimas PVM negalėjo būti taikomas.

- 16 Tiek AA, tiek *Allmänna ombudet hos Tullverket* (bendrasis muitinės atstovas, Švedija) apeliacine tvarka apskundė *Förvaltningsrätten* sprendimą *Kammarrätten i Göteborg* (Gėteborgo apeliacinis administracinis teismas, Švedija) ir reikalavo panaikinti sprendimą AA apskaičiuoti PVM. *Kammarrätten* atmetė apeliacinius skundus iš esmės tais pačiais pagrindais, kuriais rėmėsi *Förvaltningsrätten*.
- 17 AA apskundė *Kammarrätten* sprendimą *Högsta förvaltningsdomstolen*, kuris leido pateikti apeliacinį skundą. Viešąjį ieškinį šioje *Högsta förvaltningsdomstolen* nagrinėjamoje byloje pareiškė bendrasis muitinės atstovas. Taigi byloje fiziniam asmeniui priešinga šalis yra ne muitinė, o bendrasis atstovas. Vis dėlto muitinei buvo suteikta galimybė pateikti pastabas byloje.
- 18 Vykstant šalių susirašinėjimui po to, kai buvo suteiktas leidimas pateikti apeliacinį skundą, AA tvirtino, kad ji muitinės darbuotojams pateikė žodinę deklaraciją, kai buvo sustabdyta po to, kai pravažiavo muitinės postą. Bendrasis atstovas atsakė, kad tą dieną muitinėje dirbė pareigūnai neigia, jog buvo pateikta žodinė deklaracija.
- 19 Anksčiau bylos nagrinėjimo metu AA nenurodė, kad buvo pateikta žodinė deklaracija. Tam, kad teismas galėtų atsižvelgti į aplinkybę, kuria pirmą kartą remtasi teikiant paaiškinimus *Högsta förvaltningsdomstolen*, turi būti ypatingos priežastys. *Högsta förvaltningsdomstolen* vėliau nuspręš, ar reikia atsižvelgti į AA pateiktas pastabas dėl žodinės deklaracijos. Vis dėlto šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs tik su žemesnės instancijos teismuose išnagrinėtais įvykiais, t. y. aplinkybe, kad muitinės postas buvo pravažiuotas nepateikus prekių ir muitinės deklaracijos arba prašymo dėl atleidimo nuo maito.

Šalių ir muitinės pozicijos

AA

- 20 AA prašo pakeisti *Kammarrätten* sprendimą ir panaikinti muitinės sprendimą jai apskaičiuoti PVM. Ji pateikia toliau nurodytus argumentus.
- 21 Nesustodama muitinės poste ir nedeklaruodama žirgų įvežimo ji neturėjo jokios finansinės naudos, tačiau, atsižvelgdama į gyvūnų interesus, norėjo suspėti į keltą į Suomiją ir taip sutrumpinti jų kelionės laiką. Prieš išvykdama ji įsitikino, kad laikinasis eksportas į Norvegiją tinkamai įformintas, todėl manė, kad reimportavimo sąlygos taip pat įvykdytos. Tai buvo jos klaida, ir būtų nepagrįsta, kad ši klaida lemtų AA mokėtino PVM apskaičiavimą dėl reimporto.
- 22 Sąjungos muitinės kodekso 86 straipsnio 6 dalis turėtų būti aiškinama taip, kad teisė būti atleistam nuo maito, taigi ir nuo apmokestinimo PVM, egzistuoja net ir

tuo atveju, kai neįvykdytos 203 straipsnyje nustatytos procedūrinės sąlygos, jei nėra bandymo apgauti. Kadangi 203 straipsnyje nustatytos materialinės sąlygos įvykdytos ir bandymo apgauti nėra, jai neturėtų būti apskaičiuotas PVM.

Bendrasis muitinės atstovas

- 23 Bendrasis muitinės atstovas dabar laikosi nuomonės, kad sprendimas AA apskaičiuoti PVM buvo teisingas, todėl jos apeliacinis skundas dėl *Kammarrätten* sprendimo turėtų būti atmestas. Bendrasis atstovas pateikia toliau nurodytus argumentus.
- 24 Viena iš sąlygų, kad reimportuojami žirgai nebūtų apmokestinti PVM, yra ta, kad jie turi būti atleisti nuo maito. Akivaizdu, kad materialinės atleidimo nuo maito sąlygos pagal Sąjungos muitinės kodekso 203 straipsnį įvykdytos ir nėra jokio bandymo sukčiauti.
- 25 Be to, atleidimo nuo maito pagal 203 straipsnį sąlygos yra tokios, kad prekės turi būti deklaruotos išleidimui į laisvą apyvartą, o atitinkamas asmuo turi pateikti prašymą dėl atleidimo nuo maito. 86 straipsnio 6 dalyje ir 203 straipsnyje nenumatyta jokių šių sąlygų išimčių. Todėl turėtų būti laikoma, kad jos taikomos ir tais atvejais, kai skola muitinei pagal 79 straipsnį atsiranda dėl to, kad nebuvo įvykdyta viena iš muitų teisės aktuose nustatytų pareigų.
- 26 Iš teismui pateiktos bylos medžiagos nėra akivaizdu, kad AA įvykdė 203 straipsnyje nustatytas procedūrinės sąlygas, kai žirgai buvo įvežami į Sąjungos muitų teritoriją.

Muitinė

- 27 Muitinė prašo atmesti apeliacinį skundą ir pateikia toliau nurodytus argumentus. Kadangi prekės nebuvo deklaruotos išleidimui į laisvą apyvartą, jos nėra atleidžiamos nuo maito pagal 203 straipsnį. Todėl jų importas turi būti apmokestinamas PVM.

Būtinybė priimti prejudicinį sprendimą

- 28 Iš PVM direktyvos matyti, kad prekių importas iš trečiosios šalies į Sąjungą yra apmokestinamas PVM. Vis dėlto pagal šios direktyvos 143 straipsnio 1 dalies e punktą valstybės narės neapmokestina reimportuojamų prekių, kai prekes eksportavęs asmuo jas importuoja į valstybę, iš kurios tos prekės buvo eksportuotos, jei šioms prekėms netaikomi maitai.
- 29 AA reimportavo žirgus į valstybę, kurioje jie buvo, kai ji juos eksportavo. Todėl nustatant, ar ji reimportuodama turi mokėti PVM, lemiamą reikšmę turi tai, ar žirgams netaikomi maitai, kaip tai suprantama pagal 143 straipsnio 1 dalies e punktą.

- 30 Atleidimas nuo importo maito reimportuojant reglamentuojamas Sąjungos maitinės kodekso 203 straipsnyje. Neginčijama, kad šiuo atveju tenkinamos jame nustatytos materialinės atleidimo nuo maito sąlygos. Vis dėlto, kaip minėta šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą 19 punkte, šis prašymas teikiamas dėl to, kad AA, pažeisdama Sąjungos maitinės kodekso 139 straipsnio 1 dalį, nepateikė maitinei prekių įvežimo dokumentų ir neįvykdė 203 straipsnyje nustatytų procedūrinių atleidimo nuo maito sąlygų, t. y. kad prekės turi būti deklaruotos išleidimui į laisvą apyvartą ir turi būti pateiktas prašymas dėl atleidimo nuo maito.
- 31 Iš Sąjungos maitinės kodekso 79 straipsnio 1 dalies a punkto matyti, kad importo maitais apmokestinamų prekių importo skola maitinei atsiranda neįvykdžius vienos iš maitų teisės aktuose nustatytų pareigų, susijusių su ne Sąjungos prekių įvežimu į Sąjungos maitų teritoriją. Vis dėlto pagal 86 straipsnio 6 dalį atleidimas nuo importo maito, numatytas 203 straipsnyje, turi būti taikomas ir tais atvejais, kai skola maitinei atsiranda pagal 79 straipsnį, su sąlyga, kad pažeidimas, dėl kurio atsirado skola maitinei, nebuvo bandymas sukčiauti. Nagrinėjamu atveju neginčijama, kad AA nebandė sukčiauti.
- 32 AA tvirtina, kad Sąjungos maitinės kodekso 86 straipsnio 6 dalis turi būti aiškinama taip, kad teisė būti atleistam nuo maito egzistuoja net ir tuo atveju, jei neįvykdytos 203 straipsnyje nustatytos procedūrinės sąlygos. Todėl, remiantis šiuo aiškinimu, žirgams maitas netaikomas, o tai reiškia, kad pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies e punktą jų reimportas turėtų būti neapmokestinamas PVM.
- 33 Bendrasis atstovas teigia, kad, priešingai, norint atleisti nuo importo maito, turi būti įvykdytos ir Sąjungos maitinės kodekso 203 straipsnyje nustatytos procedūrinės sąlygos. Kadangi šios sąlygos neįvykdytos, pagal šį išaiškinimą neapmokestinimas PVM pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies e punktą neturėtų būti taikomas.
- 34 *Högsta förvaltningsdomstolen* nuomone, neaišku, kuris iš šių aiškinimų yra teisingas.
- 35 Viena vertus, kaip teigia bendrasis atstovas, 86 straipsnio 6 dalies ir 203 straipsnio formuluotėje tiesiog numatoma, kad atleisti nuo maitų galima tik tada, jei įvykdytos visos 203 straipsnyje numatytos sąlygos. Taigi pati formuluotė nepagrindžia nuomonės, kad 79 straipsnyje nurodytais atvejais nebūtina įvykdyti ir 203 straipsnyje nustatytų procedūrinių sąlygų, kad būtų galima atleisti nuo maitų.
- 36 Kita vertus, tam, kad skola maitinei pagal 79 straipsnį apskritai atsirastų, būtina, kad būtų neįvykdyta viena iš maitų teisės aktuose nustatytų pareigų. Kyla klausimas, kokiais atvejais importuotojas gali būti kaltas dėl tokio nesilaikymo, tačiau tuo pat metu atitikti 203 straipsnyje nustatytas procedūrinės sąlygas. Bet kuriuo atveju, toks pažeidimas, koks nagrinėjamas šioje byloje, t. y. įvežamų prekių nepateikimas nesilaikant 139 straipsnio 1 dalies, yra mažai tikėtinas, jei

importuotojas tuo pat metu pateikia muitinės deklaraciją ir prašymą dėl atleidimo nuo maito. Taigi aiškinimas, grindžiamas tik nuostatų formuluote, tikriausiai reikštų, kad tokiu atveju 86 straipsnio 6 dalis niekuomet negali būti taikoma. Abejotina, ar tai atitinka nuostatų tikslą (žr. Sąjungos muitinės kodekso 38 konstatuojamąją dalį).

- 37 Atrodo, kad Europos Sąjungos Teisingumo Teismas šioje byloje kilusio išaiškinimo klausimo nenagrinėjo, todėl, *Högsta förvaltningsdomstolen* nuomone, jis neturi pakankamų gairių sprendimui priimti. Taigi būtina gauti Europos Sąjungos Teisingumo Teismo prejudicinį sprendimą.
- 38 Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, *Högsta förvaltningsdomstolen* prašo atsakyti į toliau nurodytą klausimą.

Klausimas

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