

Lieta C-125/24 [*Palmstråle*] ¹

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

Iesniegšanas datums:

2024. gada 15. februāris

Iesniedzējtiesa:

Högsta förvaltningsdomstolen (Zviedrija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2024. gada 13. februāris

Apelācijas sūdzības iesniedzējs:

AA

Atbildētājs:

Allmänna ombudet hos Tullverket

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam par to, kā interpretēt Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 143. panta 1. punkta e) apakšpunkta un Regulas (ES) Nr 952/2013, ar ko izveido Savienības Muitas kodeksu (turpmāk tekstā – “Savienības Muitas kodekss”), 86. panta 6. punktu un 203. pantu

Ievads

- 1 Ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu *Högsta förvaltningsdomstolen* (Zviedrijas Augstākā administratīvā tiesa) lūdz precizēt, kā ir jāinterpretē PVN direktīvas 143. panta 1. punkta e) apakšpunkts un Savienības Muitas kodeksa 86. panta 6. punkts un 203. pants attiecībā uz nosacījumiem atbrīvošanai no PVN preču atpakaļiešanas gadījumā. Jautājums par interpretāciju radās lietā par muitas tiesiskā regulējuma neievērošanu atpakaļiešanas gadījumā.

¹ Šis lietas nosaukums ir izdomāts. Tas neatbilst neviena lietas dalībnieka reālajam personvārdam vai nosaukumam.

Piemērojamās Savienības tiesību normas

PVN direktīva

- 2 Saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta d) apakšpunktu preču importam tiek uzlikts PVN. Saskaņā ar minētās direktīvas 30. pantu “Preču imports” ir tādu preču ieviešana Kopienā, kas neatrodas brīvā apgrozībā Līguma 24. panta nozīmē.
- 3 Saskaņā ar minētās direktīvas 143. panta 1. punkta e) apakšpunktu dalībvalstis atbrīvo no nodokļa preču atpakaļievešanu valstī, no kuras tās tika eksportētas, ko veic persona, kura tās eksportējusi, ja šīs preces ir atbrīvotas no muitas nodokļiem.

Savienības Muitas kodekss

- 4 Saskaņā ar Muitas kodeksa 203. panta 1. punktu ārpussavienības preces, kas sākotnēji kā Savienības preces bijušas izvestas no Savienības muitas teritorijas un trīs gadu laikā tiek šajā teritorijā ievestas atpakaļ un deklarētas laišanai brīvā apgrozībā, pēc attiecīgās personas pieteikuma atbrīvo no ievadmuitas nodokļa. Saskaņā ar minētā panta 5. punktu atbrīvojumu no ievadmuitas nodokļa piešķir tikai tad, ja preces ievēd atpakaļ tādā pašā stāvoklī, kādā tās bija izvestas; saskaņā ar šī paša panta 6. punktu atbrīvojumu no ievadmuitas nodokļa papildina ar informāciju, kas pierāda, ka nosacījumi atbrīvojuma saņemšanai ir izpildīti.
- 5 Saskaņā ar minētā kodeksa 139. panta 1. punkta a) apakšpunktu Savienības muitas teritorijā ievestas preces tūlīt pēc to nogādāšanas norādītajā muitas iestādē vai jebkurā citā muitas dienestu norādītā vai apstiprinātā vietā, vai brīvajā zonā muitai uzrāda persona, kas ir ievēdusi preces Savienības muitas teritorijā.
- 6 Saskaņā ar minētā kodeksa 79. panta 1. punkta a) apakšpunktu attiecībā uz precēm, kam uzliedkams ievadmuitas nodoklis, ievadmuitas parāds rodas, ja nav izpildīts kāds no pienākumiem, kas ir noteikti tiesību aktos muitas jomā attiecībā, tostarp, uz ārpussavienības preču ievēšanu Savienības muitas teritorijā.
- 7 Tā paša kodeksa 86. panta 6. punktā ir paredzēts, ka, ja tiesību aktos muitas jomā ir paredzēts labvēlīgs tarifa režīms precēm, pilnīgs vai daļējs atbrīvojums no ievadmuitas vai izvedmuitas nodokļa vai šāda nodokļa nepiemērošana, tostarp, saskaņā ar šīs regulas 203. pantu, šādu labvēlīgu tarifa režīmu, atbrīvojumu no nodokļa vai nodokļa nepiemērošanu piešķir arī gadījumos, kad muitas parāds ir radies atbilstīgi, tostarp, šīs regulas 79. pantam, ar nosacījumu, ka pienākumu neizpilde, kuras dēļ radies muitas parāds, nav bijusi mēģinājums krāpt.
- 8 Saskaņā ar šī kodeksa 38. apsvērumu ir lietderīgi ņemt vērā attiecīgās personas godprātību gadījumos, kad muitas parāds ir radies saistībā ar tiesību aktu muitas jomā neievērošanu, un mazināt nolaidības ietekmi uz parādnieku.

Piemērojamās valsts tiesību normas

- 9 Pamatlietas faktu norises laikā bija piemērojams *Mervärdesskattelagen* (Likums par pievienotās vērtības nodokli) (1994:200). Minētais likums tagad ir aizstāts ar jaunu *Mervärdesskattelagen* redakciju (2023:200), taču iepriekšējais likums, ciktāl tas attiecas uz šo lietu, joprojām ir piemērojams apstākļiem, kas attiecas uz laiku pirms jaunās likuma redakcijas spēkā stāšanās. Turpmāk ir aprakstīti piemērojamie 1994. gada likuma noteikumi. Jaunajā likumā ietvertie noteikumi pēc būtības ir līdzīgi.
- 10 Saskaņā ar minētā likuma 1. nodaļas 1. iedaļas pirmās daļas 3. punktu PVN ir jāmaksā par tādu preču ieviešanu valstī, kuras ir apliekamas ar nodokli. Saskaņā ar 2. nodaļas 1.a iedaļu "imports" ir preču ieviešana Zviedrijā no vietas ārpus Eiropas Savienības.
- 11 Likuma 3. nodaļas 30. panta pirmajā daļā ir paredzēts, ka no nodokļa ir atbrīvoyd imports, kas ir atbrīvots no nodokļa saskaņā ar likumu (1994:1551) par *inter alia* atbrīvojumu no importa nodokļa.
- 12 Likuma par *inter alia* atbrīvojumu no importa nodokļa 2. nodaļas 5. iedaļas pirmajā daļā ir paredzēts, ka atbrīvojumu no nodokļa piešķir Savienības precēm, kuras pēc to eksportēšanas no Eiropas Savienības uz trešo valsti Zviedrijā ievē persona, kas tās eksportējusi, un kuras nav tikušas apstrādātas laikā, kamēr tās bijušas izvestas no Eiropas Savienības. Saskaņā ar minētās iedaļas otro daļu atbrīvojumu no nodokļa piešķir tikai tad, ja uz precēm attiecas atbrīvojums no muitas nodokļa, tostarp saskaņā ar Savienības Muitas kodeksa 203. pantu. Preces, kas ir atbrīvotas no muitas nodokļa saskaņā ar Regulu (EEK) Nr. 2658/87 par tarifu un statistikas nomenklatūru un kopējo muitas tarifu, tiek uzskatītas par tādām, kam piemēro muitas nodokli.

Pamatlietas fakti

- 13 AA pieder zirgi, kas piedalās konkursos dažādās valstīs. Viņa eksportēja divus zirgus uz Norvēģiju, proti, ārpus Savienības muitas teritorijas. Pēc piedalīšanās konkursos zirgi tika no jauna ievesti Savienības teritorijā, šķērsojot Norvēģijas robežu ar Zviedriju. AA neapstājās muitas robežkontroles punktā, lai uzrādītu ievestās preces. Tā vietā viņa tika apturēta *Tullverket* (Muitas dienests) ceļa pārbaudes laikā, neilgi pēc tam, kad viņa bija šķērsojusi muitas robežkontroles punktu.
- 14 Muitas dienests nolēma iekasēt no AA PVN 41178 SEK. Muitas nodoklis netika iekasēts. Muitas dienests uzskata, ka atbrīvojumu no PVN atpakaļieņemšanai nevar piešķirt, jo AA nebija ne deklarējusi zirgus laišanai brīvā apgrozībā, ne arī iesniegusi pieteikumu atbrīvojumam no muitas nodokļa.
- 15 AA par šo nolēmumu iesniedza apelācijas sūdzību *Förvaltningsrätten i Karlstad* (Kārlstades Administratīvā tiesa, Zviedrija), kura to noraidīja. *Förvaltningsrätten*

secināja, ka zirgi, tos ievedot Savienības muitas teritorijā, netika uzrādīti muitai, un tādējādi ir radies muitas parāds, kas, savukārt, nozīmē, ka ir jāmaksā PVN. Tiesa nolēma, ka pamata nosacījums atbrīvojuma no PVN piešķiršanai preču atpakaļiešanas gadījumā ir tāds, ka precēm ir jābūt deklarētām laišanai brīvā apgrozībā un deklarētājam ir jāiesniedz pieteikums. Tā kā tas nebija izdarīts, atbrīvojumu no PVN nevarēja piešķirt.

- 16 Gan AA, gan *Allmänna ombudet hos Tullverket* (Muitas dienesta ģenerālpārstāvis, Zviedrija) pārsūdzēja *Förvaltningsrätten* spriedumu *Kammarrätten i Göteborg* (Administratīvā apelācijas tiesa Gēteborgā, Zviedrija) un pieprasīja atcelt lēmumu par PVN iekasēšanu no AA. *Kammarrätten* noraidīja apelācijas sūdzības, pamatojoties būtībā uz tiem pašiem iemesliem, uz kuriem atsaucās *Förvaltningsrätten*.
- 17 AA par *Kammarrätten* spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību *Högsta förvaltningsdomstolen*, kas šo prasību apmierināja. Publisko prasību šajā lietā *Högsta förvaltningsdomstolen* iesniedza Muitas dienesta ģenerālpārstāvis. Tādējādi privātpersonas pretējā puse ir nevis muitas dienests, bet gan ģenerālpārstāvis. Tomēr muitas dienestam tika dota iespēja iesniegt savus apsvērumus šajā lietā.
- 18 Sarakstē starp lietas dalībniekiem pēc tam, kad apelācijas sūdzība tika apmierināta, AA apgalvoja, ka viņa muitas darbiniekiem sniedza mutisku paziņojumu, kad tika apturēta pēc muitas robežkontroles punkta šķērsošanas. Ģenerālpārstāvis iebilda, ka amatpersonas, kas tajā dienā strādājušas muitas iestādē, noliedz, ka būtu sniegts mutisks paziņojums.
- 19 Iepriekš procesa laikā AA nav norādījusi, ka būtu sniegts mutisks paziņojums. Ir jābūt īpašiem iemesliem, lai apstākļi, kas pirmo reizi tiek izvirzīti *Högsta förvaltningsdomstolen*, tiktu ņemti vērā tiesā. *Högsta förvaltningsdomstolen* vēlāk izlems, vai ir jāņem vērā AA sniegtie apsvērumi par mutisku paziņojumu. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas tikai uz faktiem, kas tika izskatīti zemākās instances tiesā, proti to, ka muitas robežkontroles punkts tika šķērsojots, neuzrādot preces un neiesniedzot muitas deklarāciju vai pieteikumu atbrīvojumam no muitas nodokļa.

Pušu un muitas dienesta nostāja

AA

- 20 AA lūdz grozīt *Kammarrätten* lēmumu tā, lai tiktu atcelts muitas dienesta lēmums iekasēt no viņas PVN. Viņa izvirza tālāk norādītos argumentus.
- 21 Viņai neesot bijis nekāda finansiāla ieguvuma, neapstājoties muitas robežkontroles punktā un nedeklarējot zirgu ieviešanu; dzīvnieku interesēs viņa vēlējusies pagūt uz prāmi pārbraucienam uz Somiju, tādējādi saīsinot laiku, ko zirgi pavada braucienā. Pirms došanās turpceļā viņa bija pārliecinājusies, ka

pagaidu eksports uz Norvēģiju ir veikts pareizi, un, viņasprāt, tādējādi bija izpildīti arī atpakaļiešanas nosacījumi. Viņa bija pieļāvusi kļūdu, un nav pamatoti šīs kļūdas dēļ viņai piespriet maksāt PVN par atpakaļiešanu.

- 22 Savienības Muitas kodeksa 86. panta 6. punkts esot jāinterpretē tādējādi, ka atbrīvojumu no muitas nodokļa un, tātad, no PVN piešķir arī gadījumos, kad nav izpildīti 203. pantā paredzētie procesuālie nosacījumi, ar nosacījumu, ka nav veikts mēģinājums krāpt. Tā kā ir izpildīti 203. panta pamatnosacījumi un krāpšanas mēģinājuma nav bijis, viņai nebūtu jāmaksā PVN.

Muitas dienesta ģenerālpārstāvis

- 23 Muitas dienesta ģenerālpārstāvis uzskata, ka lēmums iekasēt PVN no AA bijis pareizs, un tādēļ viņas apelācijas sūdzība par *Kammarrätten* spriedumu ir jānoraida. Ģenerālpārstāvis izvirza tālāk minētos argumentus.
- 24 Viens no nosacījumiem zirgu atpakaļiešanas atbrīvošanai no PVN ir tas, ka ir piešķirts atbrīvojums no muitas nodokļa. Ir skaidrs, ka ir izpildīti Savienības Muitas kodeksa 203. pantā paredzētie materiālie nosacījumi atbrīvojuma no muitas nodokļa piešķiršanai, un nav šaubu, ka nav bijis krāpšanas mēģinājuma.
- 25 Saskaņā ar minēto 203. pantu nosacījums atbrīvojuma piešķiršanai ir arī tāds, ka precēm jābūt deklarētām laišanai brīvā apgrozībā un attiecīgajai personai ir jāpieprasa šāds atbrīvojums. Savienības Muitas kodeksa 86. panta 6. punktā un 203. pantā nav paredzēti nekādi izņēmumi no šīm prasībām. Tādēļ tās jāpiemēro arī tad, kad muitas parāds saskaņā ar 79. pantu ir radies, neievērojot kādu no muitas tiesību aktos noteiktajiem pienākumiem.
- 26 No Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem neizriet, ka AA, ievēdot zirgus Savienības muitas teritorijā, būtu izpildījusi 203. pantā paredzētos procesuālos nosacījumus.

Muitas dienests

- 27 Muitas dienests lūdz apelācijas sūdzību noraidīt, un sniedz šādus argumentus. Tā kā preces netika deklarētas laišanai brīvā apgrozībā, uz tām neattiecas 203. pantā paredzētais atbrīvojums no muitas nodokļa. Tātad to importam ir jāpiemēro PVN.

Prejudiciāla nolēmuma nepieciešamība

- 28 No PVN direktīvas izriet, ka preču importam no trešās valsts Savienībā piemēro PVN. Tomēr saskaņā ar minētās direktīvas 143. panta 1. punkta e) apakšpunktu dalībvalstis atbrīvo no nodokļa preču atpakaļiešanu valstī, no kuras tās tika eksportētas, ko veic persona, kura tās eksportējusi, ja šīs preces atbilst prasībām, lai atbrīvotu no muitas nodokļiem.

- 29 AA ieveda atpakaļ zirgus tādā pašā stāvoklī, kādā tie bija eksportēšanas brīdī. Tāpēc izšķirošais faktors, lai noteiktu, vai viņai ir jāmaksā PVN par atpakaļievešanu, ir tas, vai zirgiem ir piemērojams atbrīvojums no muitas nodokļa 143. panta 1. punkta e) apakšpunkta nozīmē.
- 30 Atbrīvojuma no ievadmuitas nodokļa piešķiršanu atpakaļievešanas gadījumā reglamentē Savienības Muitas kodeksa 203. pants. Nav šaubu, ka šajā lietā ir izpildīti attiecīgajā pantā paredzētie būtiskie nosacījumi atbrīvojuma piešķiršanai. Tomēr, kā jau minēts iepriekš 19. punktā, šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu tika iesniegts, jo AA, pārkāpjot Savienības Muitas kodeksa 139. panta 1. punkta nosacījumus, nav uzrādījusi preces muitas iestādē un nav izpildījusi 203. pantā paredzētos procesuālos nosacījumus atbrīvojuma piešķiršanai, proti, nosacījumus, kas paredz, ka preces ir jādeklarē laišanai brīvā apgrozībā un ir jāiesniedz pieteikums atbrīvojuma saņemšanai.
- 31 No Savienības Muitas kodeksa 79. panta 1. punkta a) apakšpunkta izriet, ka attiecībā uz precēm, kam uzliekams ievadmuitas nodoklis, ievadmuitas parāds rodas, ja nav izpildīts kāds no pienākumiem, kas ir noteikts tiesību aktos muitas jomā attiecībā uz ārpussavienības preču ieviešanu Savienības muitas teritorijā. Tomēr saskaņā ar minētā kodeksa 86. panta 6. punktu atbrīvojumu no ievadmuitas nodokļa, kā paredzēts 203. pantā, piemēro arī gadījumos, kad muitas parāds ir radies atbilstīgi 79. pantam, ar nosacījumu, ka pienākumu neizpilde, kuras dēļ radies muitas parāds, nav bijusi mēģinājums krāpt. Šajā lietā nav strīda par to, ka AA nav mēģinājusi veikt krāpšanu.
- 32 AA apgalvo, ka Savienības Muitas kodeksa 86. panta 6. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tiesības uz atbrīvojumu no muitas nodokļa pastāv pat tad, ja nav izpildīti 203. pantā paredzētie procesuālie nosacījumi. Saskaņā ar šādu interpretāciju zirgiem ir piemērojams atbrīvojums no muitas nodokļa, un tādējādi saskaņā ar PVN direktīvas 143. panta 1. punkta e) apakšpunktu to atpakaļievešana ir jāatbrīvo no PVN.
- 33 Savukārt ģenerālpārstāvis apgalvo, ka, lai varētu piešķirt atbrīvojumu no ievadmuitas nodokļa, ir jābūt izpildītiem arī Savienības Muitas kodeksa 203. pantā paredzētajiem procesuālajiem nosacījumiem. Tā kā šie nosacījumi nav izpildīti, atbrīvojums no PVN saskaņā ar PVN direktīvas 143. panta 1. punkta e) apakšpunktu atbilstoši šai interpretācijai nav jāpiešķir.
- 34 *Högsta förvaltningsdomstolen* uzskata, ka nav skaidrs, kura no šīm interpretācijām ir pareiza.
- 35 No vienas puses, kā apgalvo ģenerālpārstāvis, 86. panta 6. punkta un 203. panta formulējums paredz tikai to, ka, lai atbrīvojums būtu iespējams, ir jāizpilda visi 203. pantā paredzētie nosacījumi. Tādējādi minēto pantu formulējums pats par sevi neapstiprina viedokli, ka, lai 79. pantā minētajās situācijās varētu piešķirt atbrīvojumu, nav jāizpilda arī 203. pantā paredzētie procesuālie nosacījumi.

- 36 No otras puses, lai muitas parāds saskaņā ar 79. pantu vispār varētu rasties, ir nepieciešams, lai nebūtu izpildīts kāds no pienākumiem, kas ir noteikts tiesību aktos muitas jomā. Rodas jautājums, kādās situācijās importētājs varētu būt vainojams šādu nosacījumu neizpildē un vienlaikus izpildīt 203. pantā paredzētos procesuālos nosacījumus. Katrā ziņā tāds pārkāpums kā šajā lietā – preču ieviešanas neuzrādīšana, pārkāpjot 139. panta 1. punktu, – nevarētu rasties, ja importētājs vienlaikus nebūtu vainojams muitas deklarācijas iesniegšanas un atbrīvojuma pieprasīšanas nosacījumu neizpildē. Interpretācija, kas stingri balstīta uz noteikumu formulējumu, tādējādi nozīmētu, ka 86. panta 6. punkts šādā situācijā nekādi nav piemērojams. Ir apšaubāmi, vai tas atbilst noteikumu mērķim (skat. Savienības Muitas kodeksa 38. apsvērumu).
- 37 Šķiet, ka jautājumu par interpretāciju, kāds rodas šajā lietā, Tiesa nav izskatījusi, un *Högsta förvaltningsdomstolen* uzskata, ka tai tādējādi nav pietiekamas informācijas sprieduma sniegšanai. Tādēļ ir nepieciešams saņemt Tiesas prejudiciālu nolēmumu.
- 38 Ņemot vērā iepriekš minēto, *Högsta förvaltningsdomstolen* lūdz Tiesu atbildēt uz šādu jautājumu.

Jautājums

- 39 Vai PVN direktīvas 143. panta 1. punkta e) apakšpunkts un Savienības Muitas kodeksa 86. panta 6. punkts un 203. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, lai atpakaļieviešanas gadījumā varētu tikt piešķirts atbrīvojums no ievadmuitas nodokļa, un, tāpat, no PVN, ja saskaņā ar Savienības Muitas kodeksa 79. pantu ir radies muitas parāds, jo nav izpildīts Savienības Muitas kodeksa 139. panta 1. punktā paredzētais uzrādīšanas pienākums, ir jābūt izpildītiem 203. pantā paredzētajiem gan materiālajiem, gan procesuālajiem nosacījumiem?