

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. birželio 1 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Išorinio tranzito procedūra – Krovinių gabenimas per valstybėje narėje esantį laisvųjų uostų – Šios valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos nacionalinis mokestinis teritorijai neįtraukiami laisvieji uostai – Neteisėtas paėmimas iš muitinės priežiūros – Skolos muitinei atsiradimas ir prievolė apskaičiuoti PVM“

Byloje C-571/15

dėl 2015 m. rugsėjo 29 d. *Hessisches Finanzgericht* (Heseno finansų teismas, Vokietija) sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2015 m. lapkričio 6 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Wallenborn Transports SA

prieš

Hauptzollamt Gießen

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. L. da Cruz Vilaça, teisėjai M. Berger, A. Borg Barthet (pranešėjas), E. Levits ir F. Biltgen,

generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Wallenborn Transports SA*, atstovaujamos advokato B. Klüver,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos E. Tsaousi ir A. Dimitrakopoulou,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Caeiros, M. Wasmeier ir L. Grønfeldt,

susipažinęs su 2016 m. gruodžio 13 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinio vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2007 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 2007/75/EB (OL L 346, 2007, p. 13)

(toliau – PVM direktyva), 61 straipsnio pirmos pastraipos, 71 straipsnio 1 dalies ir 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą (OL L 302, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 4 t., p. 307), iš dalies pakeisto 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos reglamentu (EB) Nr. 1791/2006 (OL L 363, 2006, p. 1) (toliau – Muitinės kodeksas), 203 straipsnio 1 dalies ir 204 straipsnio 1 dalies a punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Wallenborn Transports SA* (toliau – *Wallenborn*) ir *Hauptzollamt Gießen* (Gyseno centrinė muitinė, Vokietija) ginčą dėl jai nustatytos prievolės sumokėti pridėtinės vertės mokestį (PVM), atsiradusios dėl susidariusios skolos muitinei.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

PVM direktyva

3 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

d) prekių importas.“

4 PVM direktyvos 5 straipsnyje, kuris patenka į II antraštinę dalį „Teritorinio taikymo sritis“, nustatyta:

„Taikant šią direktyvą naudojami šie sąvokų apibrėžimai:

1. „Bendrija“ ir „Bendrijos teritorija“ – 2 punkte apibrėžtos valstybių narų teritorijos;
2. „valstybų narė“ ir „valstybės narės teritorija“ – Bendrijos kiekvienos valstybės narės teritorija, kuriai taikoma Europos bendrijos steigimo sutartis, kaip apibrėžta jos 299 straipsnyje, išskyrus šios direktyvos 6 straipsnyje nurodytas teritorijas;
3. „trečiosios teritorijos“ – 6 straipsnyje nurodytos teritorijos;
4. „trečioji valstybė“ – valstybė ar teritorija, kuriai netaikoma Sutartis.“

5 Šios direktyvos 10 straipsnyje nurodyta:

„1. Ši direktyva netaikoma šiose teritorijose, priklausančiose Bendrijos muitų teritorijai:

- a) Atos kalne;
- b) Kanarų salose;
- c) Prancūzijos užjūrio departamentuose;
- d) Alandų salose;
- e) Normandijos salose.

2. Ši direktyva netaikoma šiose teritorijose, nepriklausančiose Bendrijos muitų teritorijai:

- a) Helgolando salai;
- b) Biusingeno teritorijoje;
- c) Seutoje;
- d) Melilijoje;
- e) Livinjai;
- f) Campione d'Italia;
- g) Italijai priklausančiai Lugano ežero daliai.“

6 PVM direktyvos 30 straipsnyje nurodyta:

„Prekių importas“ – prekių, kurios nėra išleistos į laisvą apyvartą, kaip nustatyta Sutarties 24 straipsnyje, vežimas į Bendriją.

Be pirmoje pastraipoje nurodyto sandorio, prekių importu laikomas prekių, kurios išleistos į laisvą apyvartą, vežimas į Bendriją iš Bendrijos muitų teritorijai priklausančios trečiosios teritorijos.“

7 Šios direktyvos 60 straipsnis suformuluotas taip:

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

8 Šios direktyvos 61 straipsnyje numatyta:

„Nukrypstant nuo 60 straipsnio, kai į Bendriją vežtoms prekės, kurios nėra išleistos į laisvą apyvartą, taikoma viena iš 156 straipsnyje nurodytų procedūrų ar aplinkybių, arba laikinojo vežimo visiškai neapmokestinant importo muitais procedūros, arba išorinio tranzito muitinės procedūros, šių prekių importo vieta yra valstybės narė, kurios teritorijoje prekės nebetaikomos šios procedūros ar aplinkybės.“

Atitinkamai, kai į Bendriją vežtoms prekės, kurios išleistos į laisvą apyvartą, taikoma viena iš 276 ir 277 straipsniuose nurodytų procedūrų ar aplinkybių, importo vieta yra valstybės narė, kurios teritorijoje prekės nebetaikomos šios procedūros ar aplinkybės.“

9 PVM direktyvos 70 straipsnyje nustatyta:

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

10 Šios direktyvos 71 straipsnyje numatyta:

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

Tačiau, kai už importuojamas prekes reikia sumokėti muitą, žemės ūkio mokesčius arba pagal bendrąjį politiką nustatytas jiems lygiavertės rinkliavas, apmokestinimo momentas ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai vyksta 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.“

11 Tos pačios direktyvos 156 straipsnyje numatyta:

„1. Valstybės narės gali PVM neapmokestinti sandorių, pagal kuriuos:

- a) tiekiamos prekės pateikiamos muitinei ir tam tikrais atvejais padedamos laikinai saugoti;
- b) tiekiamos prekės vežamos į laisvąją zoną arba padedamos į laisvąją sandėlį;
- c) tiekiamos prekės, kurioms taikomos muitinės sandėliavimo procedūros arba muitinės prižiūrimo perdirbimo procedūros;
- d) tiekiamos prekės vežamos į teritorinius vandenius tam, kad jos būtų montuotos gręžimo ar gavybos platformose vykdant tokių platformų statybą, remontą, priežiūrą, rekonstrukciją ar rengimą arba siekiant jas sujungti su žemynu;
- e) tiekiamos prekės vežamos į teritorinius vandenius kuru ir atsargomis aprūpinti gręžimo ar gavybos platformas.

2. 1 dalyje nurodytos vietos apibrėžtos galiojančiomis Bendrijos muitų nuostatomis.“

12 PVM direktyvos 202 straipsnyje nustatyta:

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

Muitinės kodeksas

13 Muitinės kodekso 4 straipsnyje numatyta:

„Šiame Kodekse vartojamos šios sąvokos:

<...>

7) „Bendrijos prekės“ – prekės:

- gautos tik Bendrijos muitų teritorijoje, laikantis 23 straipsnyje nustatytų sąlygų, kurių sudėtyje nėra prekių, importuotų iš šalies arba teritorijų, nesančių Bendrijos muitų teritorijos dalimis. Nebus manoma, kad prekės, gautos iš prekių, kurioms yra taikomas sąlyginio neapmokestinimo režimas, turi Bendrijos statusą pagal komiteto nustatytą tvarką, numatytą ypatingų ekonominę reikšmę turintiems atvejams,
- importuotos iš šalies arba teritorijų, nesančių Bendrijos muitų teritorijos dalimis, ir išleistos į laisvą apyvartą,
- išgautos arba pagamintos Bendrijos muitų teritorijoje tik iš antroje įtraukoje nurodytų

preki? arba iš preki?, nurodyt? pirmojoje ir antrojoje ?traukose.

8) „Ne Bendrijos prek?s“ – 7 punkte nenurodytos prek?s.

Nepažeidžiant 163 ir 164 straipsni?, prek?s netenka j? turimo Bendrijos preki? statuso, kai jos fiziškai išgabamos iš Bendrijos muit? teritorijos.

<...>

10) „Importo muitai“:

– muitai ir muitams mokamiems už importuojamas prekes lygiaver?io poveikio privalomieji mok?jimai,

– importo privalomieji mok?jimai, nustatyti ?gyvendinant bendr?j? žem?s ?kio politik? arba konkre?i? tvark?, kuri taikoma tam tikroms prek?ms, gaunamoms perdirbant žem?s ?kio produktus.

<...>

15) „Muitin?s sankcionuoti veiksmai su prek?mis“:

a) muitin?s proced?ros ?forminimas prek?ms;

b) preki? ?vežimas ? laisv?j? zon? arba pad?jimas ? laisv?j? sand?l?;

<...>

16) „Muitin?s proced?ra“:

<...>

b) tranzitas;

<...>“

14 Muitin?s kodekso 37 straipsnyje nustatyta:

„1. ? Bendrijos muit? teritorij? ?vežtos prek?ms nuo j? ?vežimo momento yra muitin?s priži?rimos. J? muitin? tikrinim? galima atlikti vadovaujantis galiojan?iomis nuostatomis.

2. Jos lieka taip priži?rimos tiek laiko, kiek, atitinkamais atvejais, reikia j? muitiniam statusui nustatyti, o ne Bendrijos preki? atveju, nepažeidžiant 82 straipsnio 1 dalies, – tol, kol pakei?iamas preki? muitinis statusas, jos ?vežamos ? laisv?j? zon?, padedamos ? laisv?j? sand?l?, reeksportuojamos ar sunaikinamos vadovaujantis 182 straipsniu.“

15 Šio kodekso 92 straipsnyje nustatyta:

„1. Išorinio tranzito proced?ra baigiama ir jos vykdytojo ?sipareigojimai ?vykdomi, kai prek?s, kurioms buvo ?forminta proced?ra, ir atitinkami dokumentai pateikiami paskirties muitin?s ?staigai, vadovaujantis atitinkamos proced?ros nuostatomis.

2. Muitin? užbaigia proced?r?, kai, palyginusi išvykimo ?staigos turimus duomenis su paskirties muitin?s ?staigos turimais duomenimis, gali patvirtinti, kad proced?ra buvo atlikta tinkamai.“

16 Min?to kodekso 96 straipsnyje nustatyta:

„1. Už prievoli?, susijusi? su išorinio Bendrijos tranzito proced?ra, ?vykdym? atsako jos vykdytojas. Jis atsako:

a) už nesugadint? preki? pristatym? per nustatyt? termin? ? paskirties muitin?s ?staig?, deramai priži?rint, kad neb?t? pažeistos muitin?s panaudotos preki? identifikavimo priemon?s;

b) už nuostat?, susijusi? su Bendrijos tranzito proced?ra, laikym?si.

2. Nepaisant 1 dalyje nustatyt? tranzito proced?ros vykdytojo prievoli?, preki? vež?jas arba gav?jas, pri?m?s prekes ir žinant, kad jos gabenamos taikant Bendrijos tranzito proced?r?, taip pat atsako už nesugadint? preki? pristatym? per nustatyt? termin? ? paskirties muitin?s ?staig? ir už deram? prieži?r?, kad neb?t? pažeistos muitin?s panaudotos preki? identifikavimo priemon?s.“

17 To paties kodekso 166 straipsnyje nurodyta:

„Laisvosios zonos ir laisvieji sand?liai – tai Bendrijos muit? teritorijos dalys arba toje teritorijoje esan?ios patalpos, atskirtos nuo likusios šios teritorijos dalies, kuriose:

a) ne Bendrijos prek?s importo muit? ir prekybos politikos importo priemoni? pož?riu laikomos esan?iomis ne Bendrijos muit? teritorijoje, jeigu jos neišleidžiamos ? laisv? apyvart?, jeigu joms ne?forminama kita muitin?s proced?ra ir jeigu jos nenaudojamos ir nevartojamos kitomis s?lygomis, nei nustatytosios muit? teis?s aktuose;

b) Bendrijos prek?s, nurodytos konkre?ias sritis reglamentuojan?iuose Bendrijos teis?s aktuose, kurias ?vežus ? laisv?j? zon? arba pad?jus ? laisv?j? sand?l? leidžiama taikyti priemonės, paprastai susijusias su preki? eksportu.“

18 Muitin?s kodekso 167 straipsnyje numatyta:

„1. Valstyb?s nar?s turi teis? nustatyti, kad tam tikros Bendrijos muit? teritorijos dalys laikomos laisvosiomis zonomis, arba leisti steigti laisvuosius sand?lius.

2. Valstyb?s nar?s nustato kiekvienos zonos užimam? plot?. Patalpos, kurias numatoma skirti laisv?j? sand?li? veiklai, turi b?ti valstybi? nari? patvirtintos.

3. Gali b?ti ?traukiamos laisvosios zonos, išskyrus pagal 168a straipsn? nustatytas zonas. Min?tos valstyb?s nar?s nustato kiekvienos laisvosios zonos ir kiekvieno laisvojo sand?lio ?važiavimo ir išvažiavimo vietas.

<...>“

19 Šio kodekso 170 straipsnyje nurodyta:

„1. Nepažeidžiant 168 straipsnio 4 dalies, ? laisv?j? zon? ?vežam? arba ? laisv?j? sand?l? padedam? preki? nereikia pateikti muitinei, taip pat nereikia pateikti ir muitin?s deklaracijos.

2. Prek?s turi b?ti pateikiamos muitinei ir nustatyti muitin?s formalumai turi b?ti atliekami tik tada, jeigu:

a) joms buvo forminta muitin? proced?ra, kuri u?baigiama ?vežant prekes ? laisv?j? zon? arba padedant ? laisv?j? sand?l?; ta?iau, jeigu taikant atitinkam? muitin?s proced?r? leidžiama pasinaudoti atleidimu nuo prievol?s pateikti prekes, j? pateikti nereikalaujama;

<...>“

20 Šios direktyvos 202 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

1. Importo skola muitinei atsiranda, kai:

a) neteis?tai ?vežant ? Bendrijos muit? teritorij? importo muitais apmokestinamas prekes arba

b) neteis?tai ?vežant ? kit? tos teritorijos dal? prekes, esan?ias laisvojoje zonoje arba laisvajame sand?lyje.

Taikant š? straipsn? neteis?tu ?vežimu laikomas bet koks prek? ?vežimas pažeidžiant 38–41 straipsni? ir 177 straipsnio antrosios ?traukos nuostatas.

2. Skola muitinei atsiranda neteis?to prek? ?vežimo momentu.“

21 Šio kodekso 203 straipsnyje numatyta:

1. Importo skola muitinei atsiranda, kai:

– neteis?tai paimant iš muitin?s prieži?ros importo muitais apmokestinamas prekes.

2. Skola muitinei atsiranda prek? pa?mimo iš muitin?s prieži?ros momentu.

3. Skolininkais laikomi:

– asmuo, pa?m?s prekes iš muitin?s prieži?ros,

– bet kurie asmenys, dalyvav? taip paimant prekes ir žinoj? arba, yra pagrindo manyti, tur?j? žinoti, kad prek?s paimamos iš muitin?s prieži?ros,

– bet kurie asmenys, ?sigij? arba laik? atitinkamas prekes ir j? ?sigijimo arba gavimo metu žinoj? arba, yra pagrindo manyti, tur?j? žinoti, kad prek?s buvo paimtos iš muitin?s prieži?ros,

ir

– atitinkamais atvejais asmuo, tur?j?s vykdyti prievoles, susijusias su laikinuoju prek? saugojimu arba su prek?ms ?formintos muitin?s proced?ros taikymu.“

22 Muitin?s kodekso 204 straipsnyje skelbiama:

„1. Importo skola muitinei atsiranda, kai:

a) ne?vykdžius bent vienos iš prievoli?, susijusi? su importo muitais apmokestinam? prek? laikinuoju saugojimu arba su joms ?formintos muitin?s proced?ros taikymu, arba

<...>

203 straipsnyje nenurodytais atvejais, išskyrus, kai nustatyta, kad min?ti pažeidimai neturi

esminės įtakos tinkamam laikinojo prekės saugojimo arba atitinkamos muitinės procedūros taikymui.

2. Skola muitinei atsiranda arba tuo momentu, kai nustojama vykdyti prievolę, kurios nevykdymas sąlygoja skolos muitinei atsiradimą, arba tuo momentu, kai prekės forminama atitinkama muitinės procedūra, jeigu po to nustatoma, kad faktiškai nebuvo laikytasi reikalavimų, kurių privaloma laikytis forminant prekės tokią procedūrą arba taikant joms sumažintą arba nulinį importo muitą normoje prekės galutinio vartojimo.

3. Skolininku laikomas asmuo, kuris esamomis aplinkybėmis turi vykdyti prievolės, susijusias su importo muitais apmokestinamų prekės laikinuoju saugojimu arba su joms formintos muitinės procedūros taikymu, arba asmuo, kuris turi laikytis reikalavimų, kurių privaloma laikytis forminant prekės atitinkamą procedūrą.“

Įgyvendinimo reglamentas

23 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2454/93, išdėstanojo tam tikras Reglamento Nr. 2913/92 įgyvendinimo nuostatas (OL L 253, 1993, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 4 t., p. 307), iš dalies pakeisto 2008 m. lapkričio 17 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 1192/2008 (OL L 329, 2008, p. 1, toliau – įgyvendinimo reglamentas), 356 straipsnyje nustatyta:

„1. Išvykimo įstaiga, atsižvelgdama į maršrutą, transporto veiklų reglamentuojančius bei kitus teisės aktus ir prireikus į vykdytojo pateiktus duomenis, nustato terminą, per kurį prekes būtina pateikti paskirties įstaigai.

2. Išvykimo muitinės įstaigos nustatytas laikotarpis yra privalomas šalių, per kurių teritoriją prekės gabenamos atliekant bendrojo tranzito operaciją, kompetentingoms institucijoms, kurios negali jo keisti.“

24 Įgyvendinimo reglamento II dalies V antraštinės dalies „Kiti muitinės sankcionuoti veiksmai“ 1 skyriuje „Laisvosios zonos ir laisvieji sandėliai“ yra 799 straipsnis. Šiame straipsnyje numatyta:

„Šiame skyriuje:

a) „I kontrolės tipas“ – tai kontrolė, kuri daugiausia pagrįsta tuo, kad yra tvora;

<...>“

25 Įgyvendinimo reglamento IV dalies, susijusios su skola muitinei, II antraštinėje dalyje „Skolos muitinei atsiradimas“ yra 859 straipsnis. Šiame straipsnyje nustatyta:

„Toliau nurodyti pažeidimai laikomi neturinčiais esminės įtakos tinkamam laikinojo prekės saugojimo arba atitinkamos muitinės procedūros taikymui, kaip apibrėžta [Muitinės] Kodekso 204 straipsnio 1 dalyje, jei:

- jie nėra susiję su bandymu neteisėtai paaimti prekes iš muitinės priežiūros,
- jie nėra atsiradę dėl akivaizdaus atitinkamo asmens aplaidumo ir
- visi formalumai, būtini su prekėmis susijusiai situacijai sureguliuoti, vėliau atliekami:

<...>

2) kai prekės taikoma tranzitinė procedūra, vieno iš susipareigojimų, prisiimamų norint

naudotis tokia procedūra, nevykdydamas, kai vykdomos toliau išvardytos sąlygos:

a) procedūrai forminti pateiktos prekės paskirties sątaigoje buvo pateiktos nesugadintos;

<...>

6) tais atvejais, kai prekės yra laikinai saugomos arba pateikiamos muitinės procedūrai forminti, prekės išvežamos iš Bendrijos muitų teritorijos arba jos vežamos į kontrolės tipo laisvųjų zonų, kaip apibrėžta 799 straipsnyje, arba atvežamos į laisvųjų sandėlių neužbaigus reikalingų formalumų;

<...>“

Vokietijos teisė

Apyvartos mokesčių įstatymas

26 Klostantis pagrindinėje byloje nagrinėjamiems faktinėms aplinkybėms galiojusios redakcijos 2005 m. vasario 21 d. *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčių įstatymas; toliau – Apyvartos mokesčių įstatymas) (*BGBI.* 2005 I, p. 386) 1 straipsnyje nustatyta:

„(1) Apyvartos mokesčiu apmokestinami šie sandoriai:

<...>

4. prekių importas nacionalinėje teritorijoje; <...> (importo apyvartos mokestis);

<...>

(2) Nacionalinė teritorija pagal šį įstatymą yra Vokietijos Federacinės Respublikos teritorija, išskyrus <...> į kontrolės tipo laisvųjų zonas pagal Muitinės administracijos įstatymo 1 straipsnio 1 dalies pirmą sakinį (laisvieji uostai) <...>. Užsienis pagal šį įstatymą yra teritorija, kuri pagal ją nėra nacionalinė teritorija. <...>

(3) Toliau nurodyti sandoriai, vykdomi laisvuosiuose uostuose, laikytini sandoriais, vykdomais nacionalinėje teritorijoje:

1. prekių, skirtų naudoti arba vartoti nustatytoje teritorijoje, tiekimas ir įsigijimas Bendrijoje

<...>

<...>

4. prekių tiekimas, jei tiekimo metu jos yra <...>

<...>

b) laisvoje apyvartoje pagal importo apyvartos mokesčių teisės aktus;

<...>“

27 Apyvartos mokesčių įstatymo 13 straipsnio „Mokesčių atsiradimas“ 2 dalyje nustatyta:

„Importo apyvartos mokesčiui taikoma 21 straipsnio 2 dalis.“

28 Apyvartos mokesčių įstatymo 21 straipsnyje „Specialios nuostatos dėl importo apyvartos

mokes?io“ numatyta:

„<...>

(2) Nuostatos d?l muit? yra taikomos pagal analogij? importo apyvartos mokes?iui;

<...>

(2a) Užsienyje esan?ios muitin?s formalum? atlikimo vietos, kuriose ?galiotieji Vokietijos muitin?s pareig?nai atlieka oficialius veiksmus pagal 2 dal?, šiuo atžvilgiu yra nacionalin?s teritorijos dalis. <...>“

Muitin?s administracijos ?statymas

29 Klostantis pagrindin?je byloje nagrin?jamoms faktin?ms aplinkyb?ms galiojusios redakcijos *Zollverwaltungsgesetz* (Muitin?s administracijos ?statymas) 1 straipsnio „Muitin?s administracijos uždaviniai“ 1 dalyje nustatyta:

„Prekyba, vykdoma kertant Europos Bendrij? muit? teritorijos (Bendrijos muit? teritorija) rib? ir laisv?j? zon? ribas pagal Muitin?s kodekso 167 straipsnio 3 dal? kartu su Muitin?s kodekso ?gyvendinimo reglamento 799 straipsnio a punktu (I kontrol?s tipo laisvosios zonos), pagal šio ?statymo taikymo srit? yra muitin?s administracijos prieži?roje. <...>“.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

30 2009 m. birželio 11 d. vien? dien? prieš tai ? Europos S?jungos muit? teritorij? ?vežti ir ? Frankfurto prie Maino (Vokietija) oro uost? pristatyti tekstil?s gaminiai po trumpo saugojimo šiame oro uoste buvo deklaruoti išorinio Bendrijos tranzito proced?rai ?forminti ir išleisti.

31 Ši? prek? gav?ja buvo Hamburgo laisvajame uoste (Vokietija) ?steigta bendrov?, kuri klostantis faktin?ms aplinkyb?ms buvo I kontrol?s tipo laisvoji zona, kaip tai suprantama pagal Muitin?s kodekso ?gyvendinimo reglamento 799 straipsn?, kurios ribos buvo priži?rimos muitin?s. Tranzito proced?ra tur?jo b?ti užbaigta iki 2009 m. birželio 17 d.

32 *Wallenborn*, kaip ?galiota vež?ja, sunkvežimiais atvež? nagrin?jamas prekes iki Hamburgo laisvojo uosto, kur 2009 m. birželio 11 d. nu?mus muitin?s plomb? jos buvo iškrautos. Vis d?lto šios prek?s nebuvo pristatytos paskirties muitin?s ?staigai. J? buvimo laisvojoje zonoje laikotarpiu min?tos prek?s nebuvo nei išleistos ? laisv? apyvart?, nei suvartotos, nei sunaudotos.

33 2009 m. birželio 16 d. nagrin?jamos prek?s buvo pakrautos ? konteiner? ir laivu išgabentos ? Suomij?, kur joms ?forminta muitinio sand?liavimo proced?ra prieš jas v?liau išgabenant ? Rusij?.

34 2010 m. rugs?jo 2 d. Gyseno muitin? tranzito proced?ros vykdytojai, kuri, kaip siunt?ja, nagrin?jamoms prek?ms ?formino tranzito proced?r?, ir *Wallenborn*, kaip vež?jai, pateik? pranešim? apie mok?tinus importo muitus ir importo apyvartos mokest?.

35 Vis d?lto mok?ti paprašyta tik pareišk?jos pagrindin?je byloje, nes tranzito proced?ros vykdytoja ?rod?, kad nagrin?jamos prek?s ir tranzito dokumentas buvo perduoti tinkamai, o tranzito proced?ros *Wallenborn* neužbaig? tinkamai. Savo ruožtu ši? prek? gav?ja nurod?, jog man?, kad prek?s buvo išleistos ? laisv? apyvart? ir kad pristatant prekes jai nebuvo perduotas tranzito lydimasis dokumentas.

36 Gr?sdama prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui paduot? skund? *Wallenborn*

pripažino, kad skola muitinei atsirado, kai sunkvežimis, gabenąs nagrinių jamas prekes, buvo iškrautas ir buvo nuimta muitinė plomba. Vis dėlto ji nurodo, kad Hamburgo laisvasis uostas, kaip laisvoji zona, nesudarą Vokietijos nacionalinės teritorijos, kaip ji suprantama pagal Apyvartos mokesčių įstatymą. *Wallenborn* daro išvadą, kad skola muitinei atsirado, kaip tai suprantama pagal Muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalį, už Vokietijos teritorijos ribų, todėl nėra jokio apmokestinamojo sandorio.

37 Pareiškėja pagrindinėje byloje taip pat priduria, kad nors muitai ir importo apyvartos mokesčiai yra skirtingi mokesčiai, skolos muitinei ir skolos, susijusios su importo apyvartos mokesčiu, negali atsirasti skirtingu laiku. Be to, importo apyvartos mokesčių negali atsirasti dėl kito apmokestinimo momento nei skolos muitinei.

38 Savo ruožtu Gyseno muitinė mano, jog kartu su skola muitinei atsirado ir importo apyvartos mokesčiai pagal Muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalį, nepaisant to, kad šis skolos muitinei atsiradimo momentas vyko Hamburgo laisvajame uoste. Be to, ji nurodo, kad tai, jog nagrinių jamos prekės buvo išvežtos į Suomiją ir vėliau eksportuotos, neturi reikšmės.

39 Nusprendęs, kad pagrindinėje byloje kyla Sąjungos teisės aiškinimo klausimas, *Hessisches Finanzgericht* (Heseno finansų teismas, Vokietija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar valstybės narės PVM <...> nuostata, pagal kurią I kontrolės tipo laisvosios zonos (laisvieji uostai) nėra nacionalinės teritorijos dalis, yra viena iš 156 straipsnyje nurodytų aplinkybių, kaip nustatyta PVM direktyvos 61 straipsnio pirmoje pastraipoje ir minėtos direktyvos 71 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje?

Jeigu ne šis klausimas būtų atsakyta teigiamai:

2. Ar prekės, už kurias reikia sumokėti muitą, apmokestinimo momentas ir prievolė apskaičiuoti PVM pagal PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą taip pat atsiranda tada, kai vyksta apmokestinimo muitais momentas ir atsiranda prievolė juos apskaičiuoti, jei apmokestinimo muitais momentas ir prievolė juos apskaičiuoti atsiranda I kontrolės tipo laisvojoje zonoje, o pagal valstybės narės, kurios teritorijai priklauso laisvoji zona, PVM teisės aktus I kontrolės tipo laisvosios zonos (laisvieji uostai) nėra nacionalinės teritorijos dalis?

Jeigu ne antrasis klausimas būtų atsakyta teigiamai:

3. Ar tuo atveju, kai prekės pagal išorinio tranzito procedūrą jos neužbaigus buvo vežtos į I kontrolės tipo laisvoją zoną ir joje neteisėtai paimitos iš muitinės priežiūros, todėl dėl jos atsirado skola muitinei pagal Muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalį, ši prekė apmokestinimo momentas vyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tuo pačiu momentu, kai vyksta kitas apmokestinimo momentas, t. y. pagal Muitinės kodekso 204 straipsnio 1 dalies a punktą, nes prieš atliekant veiksmą, kuriuo prekės buvo neteisėtai paimitos iš muitinės priežiūros, jos nebuvo pristatytos už laisvoją zoną atsakingą nacionalinę teritorijoje esančią paskirties muitinės staigą ir joje nebuvo užbaigta tranzito procedūra?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

40 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar PVM direktyvos 61 straipsnio pirmą pastraipą ir 71 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą reikia aiškinti taip, kad prekės, esančios laisvojoje zonoje, gali būti laikomos susijusios su „viena iš

[šios direktyvos] 156 straipsnyje nurodyt? aplinkybi?“, kai pagal atitinkamos valstyb?s nar?s teis?s nuostat? laisvosios zonos nesudaro jos nacionalin?s teritorijos apmokestinimo PVM tikslais.

41 Pirmiausia reikia pažym?ti, kad atrodo, jog prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad teigiamas atsakymas ? š? klausim? priklauso nuo s?lygos, jog tokia nacionalin? nuostata gal?t? b?ti laikoma neapmokestinimo atveju, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 156 straipsn?. Taigi, anot *Hessisches Finanzgericht* (Heseno finans? teismas), nuostata, pagal kuri? laisvosios zonos PVM taikymo tikslais nepatenka ? nacionalin? teritorij?, n?ra toks neapmokestinimo atvejis.

42 Vis d?lto reikia priminti, kaip tai padar? generalinis advokatas savo išvados 50 ir 51 punktuose, kad, nors PVM direktyvos 156 straipsnyje valstyb?ms nar?s suteikiama galimyb? neapmokestinti kai kuri? sandori? tip?, kurie yra jame išvardyti ir tarp kuri? b punkte nurodytos tiekiamos prek?s, ?vežamos ? laisv?j? zon? arba padedamos ? laisv?j? sand?l?, šios direktyvos 61 straipsnio pirmoje pastraipoje ir 71 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje daroma nuoroda ne ? jos 156 straipsnio taikymo s?lygas, bet tik ? jame min?tas aplinkybes ir muitin?s proced?ras.

43 Iš ties? pagal PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies pirm? pastraip?, kai ? S?jung? ?vežamoms prek?ms taikoma viena iš 156 straipsnyje nurodyt? proced?r? ar aplinkybi?, apmokestinimo momentas nustatomas ir prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda tada, kai prek?ms nebetaikomos tos proced?ros ar aplinkyb?s. Šiuo atveju, kaip numatyta min?tos direktyvos 61 straipsnio pirmoje pastraipoje, nagrin?jamos prek?s importuojamos toje valstyb?je nar?je, kurios teritorijoje joms nustojamos taikyti min?tos proced?ros ar aplinkyb?s.

44 Taigi PVM direktyvos 61 straipsnio pirmoje pastraipoje ir 71 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje esanti nuoroda ? „vien[?] iš 156 [straipsnyje] nurodyt? proced?r? ar aplinkybi?“ turi b?ti aiškinama taip, kad ši nuoroda apima, be kita ko, laisv?sias zonas.

45 Atsižvelgiant ? pateiktus argumentus, matyti, kad pagal tai, kas numatyta šiose nuostatose, laisvojoje zonoje esan?ios prek?s iš esm?s neturi b?ti laikomos importuotomis PVM taikymo tikslais. Taigi laisvosios zonos, ? kurias daroma nuoroda nacionalin?je nuostatoje, numatan?ioje, kad apmokestinimo PVM tikslais laisvosios zonos nesudaro nacionalin?s teritorijos, atitinka laisv?sias zonas, nurodytas PVM direktyvos 156 straipsnyje.

46 Remiantis tuo, kas išd?styta, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 61 straipsnio pirm? pastraip? ir 71 straipsnio 1 dalies pirm? pastraip? reikia aiškinti taip, kad nuoroda ? „vien[?] iš 156 [straipsnyje] nurodyt? proced?r? ar aplinkybi?“ apima laisv?sias zonas.

D?l antrojo klausimo

47 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teiraujasi, ar PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dal? reikia aiškinti taip, kad pa?mus prekes iš muitin?s prieži?ros laisvojoje zonoje ?vyksta apmokestinimo momentas ir atsiranda prievol? mok?ti importo PVM.

48 Pagal PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies pirm? pastraip?, kai ? S?jung? ?vežamoms prek?ms taikoma išorinio tranzito proced?ra arba viena iš 156 straipsnyje nurodyt? proced?r? ar aplinkybi?, apmokestinimo momentas nustatomas ir prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda tada, kai prek?ms nebetaikomos tos proced?ros ar aplinkyb?s.

49 Šios nuostatos antroje pastraipoje nurodyta konkreti situacija, kuriai susiklos?ius, kai importuojamoms prek?ms taikomas muitas, žem?s ?kio produkt? importo mokestis arba pagal bendr? politik? nustatytos jiems lygiavert?s rinkliavos, apmokestinimo momentas ?vyksta ir

prievo? mok?ti š? mokest? atsiranda, kai ?vyksta ši? rinkliav? apmokestinimo momentas ir jos tampa apskai?iuotinos.

50 Pagrindin?je byloje negin?ijama, kad pa?mus nagrin?jamas prekes iš muitin?s prieži?ros (neteis?to muitin?s plombos nu?mimo pasekm?) atsirado skola muitinei pagal Muitin?s kodekso 203 straipsnio 1 dal? (šiuo atžvilgiu žr. 2014 m. geguž?s 15 d. Sprendimo X, C?480/12, EU:C:2014:329, 34 punkt?).

51 Taip pa?mus nagrin?jamas prekes iš muitin?s prieži?ros buvo užbaigta išorinio tranzito proced?ra (šiuo klausimu žr. 2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *Liberexim*, C?371/99, EU:C:2002:433, 53 punkt?).

52 Vis d?lto, kadangi prek?s buvo paimtos iš muitin?s prieži?ros laisvojoje zonoje, pagrindin?je byloje nagrin?jamoms prek?ms ir toliau buvo taikoma viena iš PVM direktyvos 156 straipsnio 1 dalies b punkte numatyt? aplinkybi?, d?l to PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje numatytos s?lygos PVM prievolei atsirasti nebuvo *a priori* ?gyvendintos.

53 Kaip matyti iš šio sprendimo 45 punkto, d?l to, kad paimant prekes iš muitin?s prieži?ros jos buvo laisvojoje zonoje, taip pat negalima taikyti PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies antros pastraipos, nes n?ra importavimo vietos.

54 Šiomis aplinkyb?mis vis d?lto reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau nusprend?, jog prie skolos muitinei b?t? galima prid?ti PVM prievo?, jei d?l vieno neteis?to veiksmo, d?l kurio atsirado skola muitinei, b?t? galima daryti prielaid?, kad prek? buvo išleista ? S?jungos ekonomin? apyvar?, tod?l gal?jo b?ti vartojama, ir taip b?t? ?vyk?s apmokestinimo PVM momentas (2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Eurogate Distribution ir DHL Hub Leipzig*, C?226/14 ir C?228/14, EU:C:2016:405, 65 punktas).

55 Šiuo klausimu, kaip savo išvados 67–69 punktuose pažym?jo generalinis advokatas, kai prek?s, kurios apmokestinamos importo muitu, paimamos iš muitin?s prieži?ros laisvojoje zonoje ir j? ten neb?ra, galima iš esm?s daryti prielaid?, kad jos pateko ? S?jungos ekonomin? apyvar?.

56 Vis d?lto, kai tokiomis aplinkyb?mis, kurios nagrin?jamos pagrindin?je byloje ir kurios primintos šio sprendimo 32 ir 33 punktuose, paaišk?ja, kad atitinkamos prek?s nebuvo patiektos ? S?jungos ekonomin? apyvar? (tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas), importo PVM neturi b?ti mokamas.

57 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? antr?j? klausim? reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dal? reikia aiškinti taip, kad pa?mus prekes iš muitin?s prieži?ros laisvojoje zonoje ne?vyksta apmokestinimo momentas ir neatsiranda prievo?s mok?ti importo PVM, jeigu šios prek?s nepateko ? S?jungos ekonomin? apyvar?, o tai turi nustatyti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

D?l tre?iojo klausimo

58 Tre?iuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teiraujasi, ar PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies antr? pastraip? reikia aiškinti taip, kad, kai skola muitinei atsirado pagal Muitin?s kodekso 203 straipsn? ir kai d?l pagrindin?s bylos aplinkybi? d?l to neatsirado PVM prievo?s reikia taikyti min?to kodekso 204 straipsn?, siekiant pateisinti šio mokes?io apmokestinimo moment?.

59 Iš karto reikia pažym?ti, kaip tai padar? generalinis advokatas savo išvados 74 punkte, kad atrodo, jog prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas laikosi prielaidos, pagal kuri?

tokiomis aplinkybomis, kaip pagrindinės bylos, galima kartu taikyti Muitinės kodekso 203 ir 204 straipsnius.

60 Iš tiesų atrodo, kad minėtas teismas mano, jog kai dėl prekų pažeidimo iš muitinės priežiūros neatsiranda PVM prievolės, reikia nustatyti, ar apmokestinimas šiuo mokesčiu gali būti grindžiamas skolos muitinei atsiradimu pagal Muitinės kodekso 204 straipsnio 1 dalies a punktą.

61 Vis dėlto reikia priminti, kad, kaip matyti iš Muitinės kodekso 204 straipsnio teksto, jis taikomas tik tuo atveju, kai netaikomas to paties kodekso 203 straipsnis. Todėl siekiant nustatyti, pagal kurį iš šių dviejų straipsnių atsirado importo skola muitinei, pirmiausia reikia išnagrinėti, ar nagrinėjamos faktinės aplinkybės reiškia prekių pažeidimo iš muitinės priežiūros, kaip tai suprantama pagal Muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalį. Tik jeigu šis klausimas atsakoma neigiamai, gali būti taikomos Muitinės kodekso 204 straipsnio nuostatos (2004 m. vasario 12 d. Sprendimo *Hamann International*, C-337/01, EU:C:2004:90, 29 ir 30 punktai).

62 Taigi, kai prekų, kuriai taikomi importo mokesčiai, buvo paimta iš muitinės priežiūros, PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies antros pastraipos taikymo tikslais nereikia taikyti Muitinės kodekso 204 straipsnio 1 dalies a punkto tam, kad būtų nustatyta, ar apmokestinimas PVM gali būti pagrįstas skolos muitinei atsiradimu pagal šią nuostatą.

63 Remiantis nurodytais argumentais šis klausimas reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad kai skola muitinei atsiranda pagal Muitinės kodekso 203 straipsnį ir kai dėl pagrindinės bylos aplinkybių dėl to neatsiranda PVM prievolės, nereikia taikyti minėto kodekso 204 straipsnio, siekiant pateisinti šio mokesčio apmokestinimo momentą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

- 1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2007 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 2007/75/EB, 61 straipsnio pirmą pastraipą ir 71 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą reikia aiškinti taip, kad nuoroda „vienas iš 156 [straipsnyje] nurodytų procedūrų ar aplinkybių“ apima laisvąsias zonas.**
- 2. Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2007/75, 71 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad pažeidimas prekes iš muitinės priežiūros laisvojoje zonoje nevyksta apmokestinimo momentas ir neatsiranda prievolės mokėti importo PVM, jeigu šios prekų nepateko į Sąjungos ekonominę apyvarstę, o tai turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.**
- 3. Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2007/75, 71 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad kai skola muitinei atsiranda pagal 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, iš dalies pakeisto 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos reglamentu (EB) Nr. 1791/2006, 203 straipsnį ir kai dėl pagrindinės bylos aplinkybių dėl to neatsiranda pridėtinės vertės mokesčio prievolės, nereikia taikyti minėto kodekso 204 straipsnio, siekiant pateisinti šio mokesčio**

apmokestinimo moment?.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių?.