

GENERALINIO ADVOKATO

MANUEL CAMPOS SÁCHEZ-BORDONA IŠVADA,

pateikta 2016 m. gruodžio 13 d.(1)

Byla C-571/15

Wallenborn Transports S. A.

prieš

Hauptzollamt Gießen

(*Hessisches Finanzgericht* (Heseno finansų teismas, Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Apmokestinimas – PVM – Tarptautinė prekyba – Apmokestinamų sandorių vieta – Krovinių gabenimas per valstybėje narėje esantį laisvąjį uostą – Šios valstybės narės teisės aktai, kuriais neįtraukiami nacionalinėje teritorijoje esantys laisvieji uostai – Skolos muitinei atsiradimas ir prievolė apskaičiuoti PVM neteisėto paėmimo iš muitinės priežiūros atveju“

1. *Hessisches Finanzgericht* (Heseno finansų teismas) pateikia teorinį susidomėjimą keliantį ir praktiškai reikšmingą klausimą. Trumpai tariant, siekiama išsiaiškinti, kokių teisinių pasekmių importo pridėtinės vertės mokestiui (PVM) turi tai, kad pagal Vokietijos įstatymus tam tikros laisvosios zonos laikomos „užsieniu“. Tiksliau kalbant, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar apskritai prekės išleidimas į rinką vienoje iš tokių laisvųjų zonų neleidžia jai patekti į Sąjungos teritoriją ir taip pat apmokestinti importo PVM.

2. Ginčas kyla, nes apmokestinamasis asmuo ginąjį Vokietijos institucijos reikalaujamą importo PVM kartu su muito mokesčiais pagal Bendrijos muitinės kodekso(2) 203 straipsnio 1 dalį, t. y. nes prekės, kurioms nebuvo tinkamai atlikta muitinės (tranzito) procedūra, buvo neteisėtai paimtos iš muitinės priežiūros. Kadangi skola muitinei atsirado laisvojoje zonoje (Hamburgo uoste), kuri pagal nacionalinės teisės aktus nelaikoma „užsieniu“, kiek tai susiję su PVM, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar prekė buvo importuota, ar ne, ir ar todėl tapo mokėtinas PVM.

I – Teisinis pagrindas

A – Sąjungos teisė

1. Direktyva 2006/112/EB(3)

3. Pagal 2 straipsnio 1 dalį: „PVM objektas yra šie sandoriai: <...> d) prekės importas.“

4. 5 straipsnyje numatyta:

„Taikant ši? direktyv? naudojami šie s?vok? apibr?žimai:

1. „Bendrija“ ir „Bendrijos teritorija“ – 2 punkte apibr?žtos valstybi? nari? teritorijos;
2. „valstyb? nar?“ ir „valstyb?s nar?s teritorija“ – Bendrijos kiekvienos valstyb?s nar?s teritorija, kuriai taikoma Europos bendrijos steigimo sutartis, kaip apibr?žta jos 299 straipsnyje, išskyrus šios direktyvos 6 straipsnyje nurodytas teritorijas;
3. „tre?iosios teritorijos“ – 6 straipsnyje nurodytos teritorijos;
4. „tre?ioji valstyb?“ – valstyb? ar teritorija, kuriai netaikoma Sutartis.“

5. 6 straipsnyje numatyta:

„1. Ši direktyva netaikoma šiose teritorijose, priklausan?iose Bendrijos muit? teritorijai:

- a) Atos kalne;
- b) Kanar? saloms;
- c) Pranc?zijos užj?rio departamentuose;
- d) Aland? saloms;
- e) Normandijos saloms.

2. Ši direktyva netaikoma šiose teritorijose, priklausan?iose Bendrijos muit? teritorijai:

- a) Helgolando saloje;
- b) Biusingeno teritorijoje;
- c) Seutoje;
- d) Melilijoje;
- e) Livinjoje;
- f) Campione d'Italia;
- g) Lugano ežero Italijos vandenyse.“

6. Pagal 30 straipsn?:

„Preki? importas“ – preki?, kurios n?ra išleistos ? laisv? apyvart?, kaip nustatyta Sutarties 24 straipsnyje, ?vežimas ? Bendrij?.

Be pirmoje pastraipoje nurodyto sandorio, preki? importu laikomas preki?, kurios išleistos ? laisv? apyvart?, ?vežimas ? Bendrij? iš Bendrijos muit? teritorijai priklausan?ios tre?iosios teritorijos.“

7. Pagal PVM direktyvos 60 straipsn? „[p]reki? importo vieta yra valstyb? nar?, kurios teritorijoje prek?s yra, kai jos ?vežamos ? Bendrij?.“

8. 61 straipsnis išdėstyta taip:

„Nukrypstant nuo 60 straipsnio, kai Bendrijoje vežtoms prekėms, 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 Bendrijoje vežtoms prekėms, 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 tvirtintas principas, kad „[a]pmokestinimo momentas vyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai prekės yra importuotos.“

10. Pagal 71 straipsnį:

„1. Kai Bendrijoje 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. Pagal Direktyvos 156 straipsnio 1 dalį: „[v]alstybės narės gali PVM neapmokestinti sandorių, pagal kuriuos: <...> b) tiekiamos prekės vežamos į laisvąją zoną arba padedamos į laisvąją sandėlį; <...>“.

12. Pagal Direktyvos 202 straipsnį: „PVM moka asmuo, dėl kurio veiksmų nustoja galioti prekės galiojusios 156, 157, 158, 160 ir 161 straipsniuose išvardytos procedūros ar aplinkybės“.

2. BMK

13. 4 straipsnyje numatyta:

„Šiame Kodekse vartojamos šios sąvokos:

<...>

7) „Bendrijos prekės“: prekės

– išgautos arba (ir) pagamintos tik Bendrijos muitų teritorijoje, laikantis 23 straipsnyje nustatytų sąlygų, kurių sudėtyje nėra prekių, importuotų iš šalies arba teritorijų, nesančių Bendrijos muitų teritorijos dalimis,

– importuotos iš šalių arba teritorijų, nesančių Bendrijos muitų teritorijos dalimis, ir išleistos į laisvą apyvartą,

– išgautos arba pagamintos Bendrijos muitų teritorijoje tik iš antrojoje įtraukoje nurodytų prekių arba iš prekių, nurodytų pirmojoje ir antrojoje įtraukose.

8) „Ne Bendrijos prekės“ 7 punkte nenurodytos prekės.

Nepažeidžiant 163 ir 164 straipsnių, prekės netenka jų turimo Bendrijos prekių statuso, kai jos fiziškai išgabėamos iš Bendrijos muitų teritorijos.

<...>

10) „Importo muitai“:

– muitai ir muitams mokamiems už importuojamas prekes lygiavertio poveikio privalomieji mokesčiai,

– žemės ūkio mokesčiai ir kiti importo privalomieji mokesčiai, nustatyti įgyvendinant bendrąjį žemės ūkio politiką arba konkrečių tvarkų, kuri taikoma tam tikroms prekėms, gaunamoms perdirbant žemės ūkio produktus.

<...>

15) „Muitinių sankcionuoti veiksmai su prekėmis“:

a) muitinių procedūros forminimas prekių;

b) prekių vežimas į laisvųjų zonų arba padėjimas į laisvųjų sandėlių;

<...>

16) „Muitinių procedūra“:

<...>

b) tranzitas;

<...>

14. Pagal 37 straipsnį:

„1. Į Bendrijos muitų teritoriją įvežtos prekės nuo jų įvežimo momento yra muitinių prižiūrimos. Jų muitinių tikrinimų galima atlikti vadovaujantis galiojančiomis nuostatomis.

2. Jos lieka taip prižiūrimos tiek laiko, kiek atitinkamais atvejais reikia jų muitiniam statusui nustatyti, o ne Bendrijos prekių atveju, nepažeidžiant 82 straipsnio 1 dalies, – tol, kol pakeičiamas prekių muitinis statusas, jos įvežamos į laisvųjų zonų, padedamos į laisvųjų sandėlių, reeksportuojamos ar sunaikinamos vadovaujantis 182 straipsniu.“

15. Pagal 92 straipsnį:

„1. Išorinio tranzito procedūra baigiama ir jos vykdytojo įsipareigojimai įvykdomi, kai prekės, kurioms buvo forminta procedūra, ir atitinkami dokumentai pateikiami paskirties muitinių įstaigai,

vadovaujantis atitinkamos procedūros nuostatomis.

2. Muitinė užbaigia procedūrą, kai, palyginusi išvykimo į staigos turimus duomenis su paskirties muitinės į staigos turimais duomenimis, gali patvirtinti, kad procedūra buvo atlikta tinkamai.“

16. Pagal 96 straipsnį

„1. Už prievolę, susijusią su išorinio Bendrijos tranzito procedūra, įvykdymą atsako jos vykdytojas. Jis atsako:

a) už nesugadintų prekių pristatymą per nustatytą terminą į paskirties muitinės į staigą, deramai prižiūrint, kad nebūtų pažeistos muitinės panaudotos prekių identifikavimo priemonės;

b) už nuostatą, susijusią su Bendrijos tranzito procedūra, laikymąsi.

2. Nepaisant 1 dalyje nustatytų tranzito procedūros vykdytojo prievolių, prekių vežėjai arba gavėjai, priėmus prekes ir žinant, kad jos gabenamos taikant Bendrijos tranzito procedūrą, taip pat atsako už nesugadintų prekių pristatymą per nustatytą terminą į paskirties muitinės į staigą ir už deramą priežiūrą, kad nebūtų pažeistos muitinės panaudotos prekių identifikavimo priemonės.“

17. 166 straipsnis išdėstyta taip:

„Laisvosios zonos ir laisvieji sandėliai – tai Bendrijos muitų teritorijos dalys arba toje teritorijoje esančios patalpos, atskirtos nuo likusios šios teritorijos dalies, kuriose:

a) ne Bendrijos prekių importo muitų ir prekybos politikos importo priemonių požiūriu laikomos esančiomis ne Bendrijos muitų teritorijoje, jeigu jos neišleidžiamos į laisvą apyvartą, jeigu joms neforminama kita muitinės procedūra ir jeigu jos nenaudojamos ir nevartojamos kitomis sąlygomis, nei nustatytosios muitų teisės aktuose;

b) Bendrijos prekių, nurodytos konkrečias sritis reglamentuojančiuose Bendrijos teisės aktuose, kurias vežus į laisvąją zoną arba padėjus į laisvąją sandėlį leidžiama taikyti priemones, paprastai susijusias su prekių eksportu.“

18. 167 straipsnyje numatyta:

„1. Valstybės narės turi teisę nustatyti, kad tam tikros Bendrijos muitų teritorijos dalys laikomos laisvosiomis zonomis, arba leisti steigti laisvuosius sandėlius.

2. Valstybės narės nustato kiekvienos zonos užimamą plotą. Patalpos, kurias numatoma skirti laisvąją sandėlių veiklai, turi būti valstybių narių patvirtintos.

3. Laisvosios zonos turi būti aptvertos. Valstybės narės nustato kiekvienos laisvosios zonos ir kiekvieno laisvojo sandėlio įvažiavimo ir išvažiavimo vietas.

<...>“

19. Pagal 170 straipsnį:

„1. Nepažeidžiant 168 straipsnio 4 dalies, į laisvąją zoną vežamą arba į laisvąją sandėlį padedamą prekių nereikia pateikti muitinei, taip pat nereikia pateikti ir muitinės deklaracijos.

2. Prekių turi būti pateikiamos muitinei ir nustatyti muitinės formalumai turi būti atliekami tik tada, jeigu:

a) joms buvo ?forminta muitin?s proced?ra, kuri užbaigiama ?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. Pagal 202 straipsn?:

„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 preki? ?vežimas pažeidžiant 38–41 straipsni? ir 177 straipsnio antrosios ?traukos nuostatas.

2. Skola muitinei atsiranda neteis?to preki? ?vežimo momentu.

<...>“

21. 203 straipsnyje nustatyta:

„1. Importo skola muitinei atsiranda, kai:

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

2. Skola muitinei atsiranda preki? 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 preki? saugojimu arba su prek?ms ?formintos muitin?s proced?ros taikymu.“

22. Pagal 204 straipsn?:

„1. Importo skola muitinei atsiranda, kai:

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

b) nesilaikant reikalavim?, kuri? privaloma laikytis ?forminant prek?ms atitinkam? proced?r? arba taikant joms sumažint? arba nulin? importo muito norm? d?l preki? galutinio vartojimo,

203 straipsnyje nenurodytais atvejais, išskyrus, kai nustatyta, kad min?ti pažeidimai neturi esmin?s ?takos tinkamam laikinojo preki? saugojimo arba atitinkamos muitin?s proced?ros

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 p[askui] nustatoma, kad faktiškai nebuvo laikytasi reikalavimų, kurių privaloma laikytis forminant prekės tokią procedūrą arba taikant joms sumažintą arba nulinį importo maito normą dėl prekių galutinio vartojimo.

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

B – Nacionalinė teisė

1. Apyvartos mokesčio įstatymas (*Umsatzsteuergesetz*)(4)

23. 1 straipsnis išdėstyta taip:

„1. Apyvartos mokesčio objektas yra šie sandoriai:

<...>

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

<...>

2. „Nacionalinė teritorija“ pagal šį įstatymą yra Vokietijos Federacinės Respublikos teritorija, išskyrus <...> I kontrolės tipo laisvėsias zonas pagal *Zollverwaltungsgesetz* 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 PVM teisės aktus; <...>

<...>“

24. Pagal 13 straipsnio 2 dalį: „[d]ėl importo apyvartos mokesčio taikoma 21 straipsnio 2 dalis.“

25. Pagal 21 straipsnį:

„<...>

2. Importo PVM yra taikomos *mutatis mutandis* nuostatos dėl muitų;

<...>

2 a. Užsienyje esančios muitinės formalumų atlikimo vietos, kuriose galiotieji Vokietijos muitinės pareigūnai atlieka oficialius veiksmus pagal 2 dalį, šiuo atžvilgiu yra nacionalinės teritorijos dalis.
<...>“

II – Faktinės aplinkybės

26. 2009 m. birželio 11 d. vieną dieną prieš tai Europos Sąjungos muitų teritoriją vežti ir Frankfurt prie Maino oro uostą pristatyti tekstilės gaminiai buvo deklaruoti išorinio Bendrijos tranzito procedūrai forminti ir išleisti. Tranzito procedūra turėjo būti užbaigta iki 2009 m. birželio 17 d.

27. Prekių gavėja buvo Hamburgo laisvajame uoste įsisteigusi bendrovė. Tinkamai užantspauduotas prekes patikėta vežti *Wallenborn Transports* įmonei (toliau – *Wallenborn*).

28. Prekės neatvyko į paskirties muitinės įstaigą. Iš tyrimų, atliktų per paieškos procedūrą, paaiškėjo, kad 2009 m. birželio 11 d. prekės nuėmus plombą iškrautos pas prekių gavėją Hamburgo laisvajame uoste, iš kurio to paties mėnesio 16 d. laivas išplaukė į Suomiją, o iš ten prekės reeksportuotos į Rusiją.

29. 2010 m. rugsėjo 2 d. *Hauptzollamt Gießen* (Gießen Muitinės administracija) pateikė pranešimą apie mokėtinus importo muitus ir importo PVM tranzito procedūros vykdytojui, kaip galiotajam siuntėjui, ir *Wallenborn*, kaip vežėjui.

30. Tačiau mokėti paprašyta tik *Wallenborn*, nes muitinę mano, jog tranzito procedūros vykdytojas rodo, kad siunta ir tranzito dokumentas buvo perduoti tinkamai, o *Wallenborn* tranzito procedūros neatliko laiku. Prekių gavėjas muitinei nurodė, jog priimdama siuntą ji darė prielaidą, kad prekė buvo išleista į laisvą apyvartą; gavėjas pridūrė, kad jam nebuvo perduotas tranzito lydimasis dokumentas.

31. *Wallenborn* administracine tvarka užginėjo nustatytą PVM, tačiau nesėkmingai, ir tada pateikė administracinį skundą *Hessisches Finanzgericht* teismui (Heseno finansų teismas). *Wallenborn* tvirtino, kad skola muitinei atsirado tada, kai krovininis automobilis nuėmus plombą buvo iškrautas laisvojoje zonoje. Tačiau laisvasis uostas, kuris yra laisvoji zona, nėra nacionalinės teritorijos dalis. Taigi nėra ir PVM apmokestinamojo sandorio.

III – Pateiktas klausimas

32. Šiomis aplinkybėmis 2015 m. lapkričio 6 d. *Hessisches Finanzgericht* (Heseno finansų teismas) pagal prejudicinio klausimo procedūrą pateikė Teisingumo Teismui tokius klausimus:

„1 klausimas:

Ar valstybės narės PVM <...> direktyva, 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 71 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje?

Jeigu šis klausimas būtų atsakyta teigiamai:

2 klausimas:

Ar prekė, 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 antrojo klausimo būtų atsakyta teigiamai:

3 klausimas:

Ar tuo atveju, kai prekės pagal išorinio tranzito procedūrą jos neužbaigus buvo vežtos I kontrolės tipo laisvojoje zonoje ir joje neteisėtai paimtos iš muitinės priežiūros, todėl dėl jų 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 paimtos iš muitinės priežiūros, jos nebuvo pristatytos už laisvojoje zoną atsakingą nacionalinėje teritorijoje esančiai paskirties muitinės staigai ir joje nebuvo užbaigta tranzito procedūra? <...>

IV – Procesas Teisingumo Teisme ir šalies argumentai

33. *Wallenborn*, Graikijos vyriausybė ir Komisija pateikė rašytines pastabas ir nė viena šalis nepareiškė noro surengti viešo teismo posėdžio.

34. *Wallenborn* mano, kad pirmuosius du klausimus reikėtų atsakyti teigiamai, ir papildomai siūlo trečiojo klausimo atsakyti neigiamai.

35. *Wallenborn* nuomone, BMK 204 straipsnis taikomas tik išskirtinėse aplinkybėse atveju, jeigu nesusiklosto BMK 203 straipsnio sąlygos. Kadangi pagrindinės bylos aplinkybėmis muitinės plombos nuėmimas, prekė iškrovimas ir prekė pristatymo procedūros praleidimas yra išskirtinės aplinkybės, BMK 204 straipsnis netaikomas.

36. Graikijos vyriausybė siūlo pirmąjį klausimą atsakyti neigiamai. Jos nuomone, pagal BMK 166 straipsnį ne Bendrijos prekės, esančios laisvojoje zonoje, importo muitų ir prekybos politikos importo priemonių požiūriu laikomos esančiomis ne Bendrijos muitų teritorijoje. Taigi šios zonos negali būti laikomos „trečiosiomis šalimis“, nes joms, kaip ir atitinkamos valstybės narės muitų teritorijoje, taikomi (nacionaliniai ir Sąjungos) muitinės teisės aktai. Graikijos vyriausybė pabrėžė, kad pagal PVM direktyvos 5 ir 6 straipsnius laisvosios zonos nėra erdvės, kurios nepatenka į minėtos direktyvos taikymo sritį.

37. Papildomai dėl antrojo ir trečiojo klausimo Graikijos vyriausybė teigia, kad PVM direktyvos 61 ir 71 straipsniuose daroma nuoroda į BMK nuostatas, susijusias su skolos muitinei atsiradimu. Remdamasi tuo Graikijos vyriausybė daro išvadą, kad šiuo atveju skola muitinei, todėl ir PVM skola atsirado tuo momentu, kai nebuvo laikomasi tranzito procedūros prievolių, kurios taikomos prekėms.

38. Jos nuomone, šio skolos muitinei atsiradimo reikėtų nagrinėti pagal BMK 204 straipsnį, o tai reiškia, kad, atsižvelgiant į nedidelį pažeidimo praktinį reikšmę, neatsirado jokia skola muitinei ar PVM skola, jeigu tenkinamos gyvendinimo reglamento 859 straipsnyje numatytos sąlygos.

39. Preliminariai Komisija mano, kad atsižvelgiant į abiejų mokesčių skirtumus, susijusius su jų

paskirtimi ir samprata, importo PVM sudėties elementus reikėtų nagrinėti neatsižvelgiant į skolą muitinei. Nagrinėjamu atveju skola muitinei susidaro pagal BMK 203 straipsnį, nes nuomos plombų prekės buvo neteisėtai paimtos iš muitinės priežiūros.

40. Dėl pirmojo klausimo Komisija teigia, kad PVM direktyvos 61 straipsnyje ir 71 straipsnio 1 dalyje daroma nuoroda ne į tos pačios direktyvos 156 straipsnio įgyvendinimo sąlygas, o tik į ten minimas aplinkybes ir procedūras. Kadangi PVM direktyvos 156 straipsnio b punkte „156 straipsnyje nurodytos aplinkybės“ aiškiai apima laisvąsias zonas ir laisvuosius sandėlius, minėtos laisvosios zonos ir sandėliai aiškinami pagal PVM direktyvos 61 ir 71 straipsnius.

41. Dėl antrojo klausimo Komisija pažymi, kad pagal PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipį lemiamas įvykis ir prievolė apskaituoti importo PVM svarbūs tik tokiu atveju, kai prekės nebetaikoma muitinės procedūra arba PVM direktyvos 156 straipsnyje numatytais atvejais. Šioje byloje neteisėtas prekės paėmimas iš muitinės priežiūros nuomos plombų lėmė skolos muitinei atsiradimą pagal BMK 203 straipsnį ir prekės paėmimą iš tranzito procedūros, taip laikantis importo reikalavimų pagal PVM direktyvos 70 straipsnį ir 71 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipį. Tačiau jeigu prekės buvo paimtos už Vokietijos mokesčių teritorijos ribų, pagal minėtos direktyvos 61 straipsnį importas nevyko.

42. Trečiajame klausime Komisija priduria, kad BMK 204 straipsnis taikomas tik jeigu netaikomas BMK 203 straipsnis, t. y. jeigu prekės nebuvo neteisėtai paimtos iš muitinės priežiūros. Komisija pabrėžė vienos skolos muitinei atsiradimo principą, pagal kurį dėl vėlesnio veikimo ar neveikimo prekės, dėl kurios atsirado minėta skola, atžvilgiu iš esmės nesusidaro kita tos paties rūšies skola.

43. Kitais klausimais Komisija pakartoja, kad importo PVM ir muitis mokestis reikėtų nagrinėti atskirai, taip, kad nei BMK 203 straipsnis, nei 204 straipsnis savaime nebūtų susiję su PVM skolos atsiradimu.

V – Vertinimas

A – Pirmasis klausimas

44. Man atrodo, kad pirmąjį klausimą reikėtų pradėti nagrinėti pakartojant prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo žodžius: „[a]r valstybės narės PVM teisės norma, 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 71 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje?“

45. *Hessisches Finanzgericht* (Heseno finansų teismas) tiesiogiai neklausia, ar tai, kad prekės yra laisvojoje zonoje, reiškia, kad jai taikoma viena iš PVM direktyvos 156 straipsnyje nurodytų „procedūrų ar aplinkybių“, kurios yra nurodytos tos pačios direktyvos 61 ir 71 straipsniuose. Jo abejonę susijusi ne su laisvosiomis zonomis, kaip jos apibrėžtos BMK 166 straipsnyje, o su tomis zonomis, kurios Vokietijos teisėje kvalifikuojamos kaip „užsieniui“ priklausančios zonos pagal PVM teisę (*UStG* 1 straipsnio 2 dalis). Taigi kalbama ne apie laisvąsias zonas muitis teritorijoje, o apie laisvąsias zonas, į kurias įvežamoms prekėms netaikomas importo PVM.

46. Byloje nagrinėjami aplinkybės, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nurodytas skirtumas man atrodo dirbtinis. PVM direktyvos 61 straipsnyje nustatyta, kad prekės importas užbaigiamas, kai prekei nebetaikoma (o tai yra svarbu šiuo atveju) viena iš minėtų direktyvos 156 straipsnio procedūrų ar aplinkybių. Savo ruožtu PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalyje taip pat numatyta, kad apmokestinimo momentas ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tuo momentu, kai prekei nebetaikomos minėtos procedūros ar aplinkybės.

47. PVM direktyvos procedūromis ar aplinkybėmis laikomos „1. <...> b) tiekiamos prekės vežamos į laisvąją zoną arba padedamos į laisvąją sandėlį“. Tai reiškia, kad pagal PVM direktyvos 61 straipsnį šios rūšies prekės nelaikomos importuotomis, kol jos neišvežamos iš laisvosios zonos, ir nuo to momento tampa mokėtinas importo PVM (PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalis).

48. Taigi Sąjungos teisėje ir Vokietijos teisės aktuose laisvosios zonos yra kartu „Sąjungos išorėje“ ir „užsienyje“, nes „tiekiamos prekės vežamos į [ją]“, nėra importas ir todėl neatsiranda PVM apmokestinimo momentas(5).

49. Žinoma, PVM direktyvos 156 straipsnis susijęs su „tiekiamo[mis] prekė[mis], vežamo[mis] į laisvąją zoną arba padedamo[mis] į laisvąją sandėlį“, kaip sandoriais, kuriuos valstybės narės gali neapmokestinti PVM. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad minėta nuostata bet kuriuo atveju reiškia, kad importas gali būti neapmokestinamas sandoris tik jeigu jam iš esmės taikytinas tas mokestis, kuriuo neapmokestinama. Taip UStG 1 straipsnio 2 dalyje atsirastų tam tikras prieštaravimas, jeigu laisvąją zoną laikant „užsieniu“, būtų atmetama pati importo galimybė. Atsižvelgdamas į tai *Hessisches Finanzgericht* (Heseno finansų teismas) klausia, ar Vokietijos laisvosios zonos gali būti prilyginamos PVM direktyvos 61 ir 71 straipsniuose nustatytoms laisvosioms zonoms.

50. Manau, kad taip. PVM direktyvos 61 ir 71 straipsniuose, kuriuose daroma nuoroda į jos 156 straipsnį, minimi ne teisės aktai, reglamentuojantys atleidimą nuo mokesčių, o nuostata, kurioje pateiktas „procedūrų ar aplinkybių“ sąrašas. Nors kalbama apie procedūras ir situacijas, kurios pagal direktyvos 156 straipsnį yra reikšmingos, kalbant apie neapmokestinimą, visai kitu tikslu pateikiami 61 ir 71 straipsniai (kurie atitinka į teisės aktų objektą) t. y. nustatyti vietų ir laikų, kai bus laikoma, kad įvyko importas ir mokėtinas PVM.

51. Taigi PVM direktyvos 156 straipsnyje pagal PVM direktyvos 61 ir 71 straipsnius reikšmą turi tik jo nuoroda į „tiekiamas prekes vežamas į laisvąją zoną arba padedamas į laisvąją sandėlį“. Ši tiekimo su viena paskirties vieta rūšis minėtomis dviem nuostatoms sudaro *factum*, kuriam išnykus atsiranda apmokestinimo momentas ir prievolė apskaičiuoti PVM.

52. Taigi manau, kad pirmąjį klausimą reikėtų atsakyti teigiamai. UStG minimos laisvosios zonos negali būti kas kita nei PVM direktyvos 156 straipsnyje nurodytos zonos ir tos pačios direktyvos 61 straipsnio pirmoje pastraipoje ir 71 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nurodytos zonos. PVM srityje laisvosios zonos Vokietijos ir Sąjungos teisėje yra „išorės zona“ ir ši sąvoka aiškinama taip, kad tam tikromis aplinkybėmis laisvosiose zonose sandėliuojamos prekės laikomos importuotomis į Sąjungos teritoriją, kai jos išvežamos iš laisvosios zonos ir vežamos į valstybės narės teritoriją.

53. Galiausiai, performuluojant klausimo tekstą, reikia manyti, kad PVM direktyvos 61 straipsnio pirmoje pastraipoje ir 71 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje minimos tos pačios direktyvos 156 straipsnyje „nurodyt[os] procedūr[os] ar aplinkyb[ės]“ apima laisvasias zonas kaip prekių importo zonas Sąjungos teritorijoje.

54. Teigiamai atsakius ? pirmąjį klausimą reikia išanalizuoti antrąjį klausimą, kuriuo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori sužinoti, ar apskritai apmokestinus muito mokesčiu laisvosios zonos viduje taip pat atsiranda prievolė apskaičiuoti importo PVM prekes, kurios iš šios zonos nebuvo išvežtos.

55. *Hessisches Finanzgericht* (Heseno finansų teismas) nuomone, kadangi šiuo atveju prekės buvo neteisėtai paimtos iš muitinės priežiūros, pagal BMK 203 straipsnio 1 dalį atsirado skola muitinei. Tačiau, jo nuomone, ?vykus minėtam prekių paėmimui laisvojoje zonoje nebūtų galima kalbėti apie prekių importą, taigi nebūtų tinkama reikalauti importo PVM.

56. Kaip minėjau, laisvosios zonos PVM ir muitų mokesčio tikslais gali būti Sąjungos „išorės zona“, jeigu jos atitinka BMK 166 straipsnyje nustatytus reikalavimus (šiuo atveju svarbu ar prekei taikoma muitinės procedūra, ar ne).

57. ? Hamburgo laisvąjį zoną ?vežtoms prekėms buvo ?forminta išorinio tranzito procedūra, todėl, nors prekės ir buvo laisvojoje zonoje, kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, „ne Bendrijos prekės laisvojoje zonoje importo muitų požiūriu laikomos esančiomis ne Bendrijos muitų teritorijoje <...> sulygos nebuvo ?vykdytos.“(6)

58. Taigi dėl ? Sąjungos muitų teritorijų ?vežtų prekių, kurios yra ginčo dalykas, galėjo atsirasti skola muitinei. Tiksliau sakant, BMK 203 straipsnio 1 dalyje numatyta skola dėl neteisėto prekių paėmimo iš muitinės priežiūros, kurį parodo neteisėtas plombos nuėmimas ir paskesnis tranzito procedūros nutraukimas(7).

59. Šalys neginąjo, kad šioje byloje skola muitinei atsirado pagal BMK 203 straipsnio 1 dalį; ginąjama tik tai, ar taip pat galima vertinti importo PVM. Todėl klausimas nediskutuotinas, kiek jis susijęs su minėtu pirmu mokesčiniu (muito) nepriemokos reikalavimu(8).

60. Prekės taikomos tranzito procedūros užbaigimas pagal PVM direktyvos 61 ir 71 straipsnius būtų ?laimė tai, kad prekės būtų laikomos importuotomis ten, kur nutraukiama minėta procedūra su atitinkama prievole mokėti PVM. Tačiau kas būtų, jeigu valstybės narės teritorijoje, kurioje nutraukta tranzito procedūra, būtų laisvoji zona, kuri PVM direktyvos 61 ir 71 straipsniuose minima kaip vieta, iš kurios būtų išvykti, kad joje esančios prekės būtų laikomos importuotomis prekėmis?

61. Ar tokiomis sulygomis atsiradusi skola muitinei, kurios, kaip jau minėjau, niekas neginąja, sukėlė antrą mokesčių pasekmę – prievolę mokėti PVM? Iš esmės taip galėtų nutikti: a) jeigu pakaktų nebetaikyti tranzito procedūros, kad prekės savaime būtų laikomos importuotomis; arba b) jeigu skola muitinei atsirastų pagal BMK 203 straipsnį, jos apmokestinimo momentas savaime lemtų apmokestinimą PVM, nors prekių ir nebūtų galima laikyti importuotomis (nes išlieka jų savybė – atitinkamas buvimas laisvojoje zonoje).

62. Pirmąjį galimybę, manau, reiktų atmesti, nes PVM direktyvos 61 ir 71 straipsniuose nurodomos alternatyvios, bet ne viena kitai prieštaraujančios skirtingos procedūros ir aplinkybės, kurių netaikymas prilygsta jose nurodytų prekių importui. Ši procedūra arba situacijų pakeitimas kitu atveju galimas: pavyzdžiui, BMK 170 straipsnio 2 dalyje minimas prekių, kurioms taikoma muitinės procedūra, ?vežimas ? laisvąjį zoną, „kuri užbaigiama ?vežant prekes ? laisvąjį zoną arba padedant ? laisvąjį sandėlį“.

63. Tačiau reiktų paminėti, kad ši pakeitimo galimybė yra priimtina tik jeigu perėjimas nuo

vienos procedūros prie kitos atliekamas tinkamai pasibaigus pirmajai. Šioje byloje netinkamas išorės tranzito procedūros nutraukimas PVM požiūriu prekės neleidžia gyti vežtą laisvą zoną prekės statuso ir todėl jos turėtų būti vertinamos kaip importuotos prekės. Tačiau tokio požiūrio pripažinimas reikštų PVM pobūdžio iškreipimą, nes mokestis, kuriuo apmokestinamas vartojimas, taptų sankcija už neteisėtą elgesį(9).

64. Remiantis tuo pačiu kriterijumi (kuris yra susijęs su PVM pobūdžiu ir paskirtimi) taip pat, mano nuomone, atmetama antroji minėta galimybė, o dėl to savaime muitų teritorijoje tampa mokėtinas PVM, remiantis PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies antros pastraipos pažodiniu aiškinimu(10).

65. Kaip turėjau galimybę pažymėti savo išvadoje sujungtose bylose *Eurogate Distribution* ir *DHL Hub Leipzig*(11), pagal Teisingumo Teismo praktiką „apmokestinimo importo PVM ir muitų mokesčiais esminiai bruožai yra panašūs, nes atsiranda dėl importo sąjungos ir dėl paskesnio prekės išleidimo valstybių narių rinką“. Šį sugretinimą „patvirtina tai, kad PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje valstybės narės leidžiama susieti apmokestinimo momentą ir prievolę apskaičiuoti importo PVM su apmokestinimo muitais momentu ir prievole juos apskaičiuoti“(12).

66. Vis dėlto pagal tą pačią mano išvadą(13) „toks sugretinimas nereiškia, kad abu atvejai yra identiški, todėl Teisingumo Teismas šio skolos muitinei ir PVM skolos atsiradimą tirti atskirai. Kitokio būdo nėra, suprantant skirtingą vieno ir kito mokesčio pobūdį, o šie skirtumai dar padidėja, jei iš tikrųjų skola muitinei atsirado ne dėl prekės išleidimo sąjungos rinką prastu būdu, o dėl nustatytų reikalavimų ir prievolių nesilaikymo“.

67. Importo PVM apmokestinimo momentui lemiamą aplinkybę yra ta, kad prekės, kurioms jis taikomas, gali patekti sąjungos rinką, todėl vėliau būtų vartojamos. Tai Teisingumo Teismas patvirtino 2016 m. birželio 2 d. Sprendime *Eurogate Distribution* ir *DHL Hub Leipzig*: „[b]e to, prie šios skolos muitinei būtų galima pridėti PVM prievolę, jei dėl vieno neteisėto veiksmo, dėl kurio atsirado skola muitinei, būtų galima preziumuoti, kad prekė buvo išleista sąjungos rinką, todėl galėjo būti vartojama, nes tokiu atveju būtų apmokestinama PVM“(14).

68. Žinoma, kaip teigiau byloje *Eurogate Distribution* ir *DHL Hub Leipzig*(15) pateiktoje išvadoje, vienas iš atvejų, kai minėta prezumpcija galėtų būti pagrįstai taikoma, „būtų BMK 202 straipsnio 1 dalies a punkte numatytas atvejis (neteisėtas prekės, kuriai taikomi importo muitai, vežimas muitų teritorijose) arba BMK 203 straipsnio 1 dalyje numatytas atvejis (prekės paėmimas iš muitinės priežiūros)“(16), o mums ir reikia patikrinti antrąjį hipotezę.

69. Vis dėlto ši prielaida yra ne nugrįžijama, o *iuris tantum* ir todėl ji gali tapti neveiksminga, remiantis faktais, kurie teisėtai laikomi įrodytais. Tiksliau, jeigu galima būtų daryti prielaidą, kad prekės pateko į rinką, kai jos nebuvo laisvojoje zonoje, ši prielaida susilpnėtų dar labiau, kad po to, kai prekės buvo minėtoje zonoje ir joms nebuvo taikomi kiti sandoriai, paskui prekės jos buvo išvežtos į kitą valstybę narę siekiant vėliau jas reeksportuoti.

70. Atrodo, kad taip nutiko šiuo atveju. Pasak prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo, plomba nuo prek? nuimta 2009 m. birželio 11 d., iškraunant jas Hamburgo laisvojoje zonoje. To paties m?nesio 15 d. jos buvo sukrautos ? konteiner? ir pakrautos ? laiv?, kuris kit? dien? išplauk? iš Hamburgo laisvojo uosto(17). *Hessisches Finanzgericht* (Heseno finans? teismas) nuomone, per š? laikotarp? „n?ra išleidimo ? valstyb?s nar?s, kurios teritorijai priklauso laisvoji zona, rink?. Taip yra d?l to, kad prek?s, neteis?tai paimtos iš muitin?s prieži?ros, pirmiausia buvo paliktos laisvojoje zonoje ir nebuvo nei išleistos vartoti viduje, nei suvartotos ar sunaudotos, o tokie sandoriai pagal UStG 1 straipsnio 3 dal?, esant tam tikroms aplinkyb?ms, laikytini nacionalin?je teritorijoje vykdomais sandoriais“(18).

71. Nors tai, kad prek?s yra laisvojoje zonoje, teoriškai pagal PVM direktyvos 61 ir 71 straipsnius, kuriuose daroma nuoroda ? jos 156 straipsn?, n?ra svarbu, aišku viena – atsižvelgiant ? išskirtines ši? fakt? aplinkybes, prek?s negal?jo b?ti panaudotos ar suvartotos S?jungos teritorijoje.

72. Abstrak?iai kalbant, PVM direktyvos 156 straipsnio nereikšmingumas reiškia, kad pagal tos pa?ios direktyvos 61 ir 71 straipsnius min?tos prek?s b?t? „importuotos“ nutraukus tranzito proced?r?. Šiuo klausimu b?t? taikytina PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies antra pastraipa(19). Ta?iau manau, kad taip gal?t? b?ti tik tuo atveju, jei importas kartu apimt? ir prek? prieinamum? S?jungos rinkoje, kaip paprastai ir b?na. Kai, atvirkš?iai, atlikus teisin? vertinim? galima negin?ijamai ir vienareikšmiai konstatuoti, kad nebuvo galimyb?s prek?ms patekti ? rink?, toks „importas“ yra teisinis veiksmas, kuris nelemia prievol?s mok?ti PVM.

73. Mano nuomone, PVM direktyvos 61 ir 71 straipsnius reikia aiškinti taip, kad skolos muitinei atsiradimas pagal BMK 203 straipsnio 1 dal? d?l prek?, esan?i? laisvojoje zonoje, neteis?to pa?mimo iš muitin?s prieži?ros lemia apmokestinimo moment? ir prievol? apskai?iuoti importo PVM, jeigu pagr?stai galima daryti prielaid?, kad min?tos prek?s gal?jo patekti ? S?jungos rink?, o tai turi nustatyti nacionalin? teismin? institucija.

C – Tre?iasis klausimas

74. Kaip teigia Komisija(20), tre?iasis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo klausimas paremtas tuo, kad taip pat galimas BMK 203 ir 204 straipsni? taikymas.

75. *Hessisches Finanzgericht* (Heseno finans? teismas) klausia, ar atsiradus skolai muitinei pagal BMK 203 straipsn? d?l neteis?to prek? pa?mimo iš muitin?s prieži?ros laisvojoje zonoje (taip pat) gali atsirasti PVM skola, nes pagal BMK 204 straipsnio 1 dalies a punkt? nebuvo ?vykdyta prievol? užbaigti tranzito proced?r? muitin?je šalies teritorijoje.

76. Manau, kad atsakym? galima rasti Teisingumo Teismo praktikoje: „matyti, kad ši nuostata [BMK 204 straipsnis] taikoma tik tokiu atveju, kuris nepatenka ? [BMK] 203 straipsnio taikymo srit?“(21).

77. Taigi, jeigu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad pagrindin?je byloje išnagrin?tas atvejis sutampa su BMK 203 straipsnyje numatytu atveju, kartu nereik?t? taikyti BMK 204 straipsnio, taip siekiant padarini? (PVM apmokestinimo momento), kurie bylos aplinkyb?mis nekyla iš min?tos pirmos nuostatos.

78. Mano si?lomas atsakymas gali b?ti tik vienas – pagal BMK 203 straipsn? atsiradus skolai muitinei ir d?l šios bylos aplinkybi? atmetus PVM skolos atsiradim?, BMK 204 straipsnio nereik?t? taikyti, siekiant vienintelio tikslo pateisinti apmokestinim? min?tu mokes?iu.

VI – Išvada

79. Remdamasis pateiktais argumentais siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į pateiktus klausimus:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos Direktyva 2007/75/EB, 61 straipsnio pirma pastraipa ir 71 straipsnio pirma pastraipa turėtų būti aiškinamos taip:

a) minėtos direktyvos 156 straipsnyje „nurodytą procedūrą ar aplinkybę“ paminėjimas apima laisvąsias zonas, kokios yra numatytos prekų importo zonos Sąjungos teritorijoje; ir

b) skolos muitinei atsiradimas pagal BMK 203 straipsnio 1 dalį dėl neteisėto prekų, esančių laisvojoje zonoje, paėmimo iš muitinės priežiūros lemia apmokestinimo momentą ir prievolę apskaičiuoti importo PVM, jeigu pagrįstai galima daryti prielaidą, kad minėtos prekų galėjo patekti į Sąjungos rinką, o tai turi nustatyti nacionalinė teisminė institucija.

2. Pagal BMK 203 straipsnį atsiradus skolai muitinei ir dėl šios bylos aplinkybių atmetus PVM skolos atsiradimą, BMK 204 straipsnis neturėtų būti taikomas siekiant vienintelio tikslo pateisinti apmokestinimą minėtu mokesčiu.

1 – Originalo kalba: ispanų.

2 – 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2913/92 (OL L 302, 1992, p. 1), iš dalies pakeistas 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos reglamentu (EB) Nr. 1791/2006 (OL L 363, 2006, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 4 t., p. 307); toliau – BMK.

3 – 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeista Direktyva 2007/75/EB (OL L 346, 2007, p. 13); toliau – PVM direktyva.

4 – 2005 m. vasario 21 d. įstatymas (*BGBI* 2005 I, p. 386); toliau – *UStG*.

5 – Pasikartosiu, kad kalbu vien tik apie laisvąsias zonas kartu taikant PVM direktyvos 61, 71 ir 156 straipsnius. Bendrai ir taip pat PVM srityje „muitinės sandėlis yra „šalies teritorijoje“, jeigu jis yra valstybės narės teritorijoje.“ [2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimas *Profitube* (C-165/11, EU:C:2012:692, 59 punktas)]. Šios bylos aplinkybėmis laisvųjų zonų išoriškumas yra savybė, kuri galima patvirtinti tik iš tam tikrų jose arba iš jų atliekamų teisės veiksmų.

6 – Prašymo priimti prejudicinį sprendimą originalo versijos p. 15.

7 – Pagal 2002 m. liepos 11 d. Sprendimą *Liberexim* (C-371/99, EU:C:2002:433, 53 punktas): „momentas ir vieta, kai nebetaikoma išorės tranzito procedūra, būtinai yra tas momentas ir vieta, kai buvo padarytas pirmasis pažeidimas, kurį galima laikyti neteisėtu paėmimu iš muitinės priežiūros“.

8 – Prekių, kurių padėtis iš pradžių buvo tokia, dėl kurios jas buvo galima laikyti neimportuotomis prekėmis (tranzito procedūra), iš karto gijo kitą statusą, kuris pagal PVM direktyvą taip pat leidžia taikyti tą patį kvalifikavimą (buvimas laisvojoje zonoje). Neteisėtas perėjimas nuo vienos situacijos prie kitos lėmė pirmąjį pasekmę – skolos muitinei atsiradimą.

9 – Be to, ši baudžiamoji sąsaja netinka rodinėjant net ir skolą muitinei, kuri atsirado neteisėtai nutraukus tranzito procedūrą. Pagal 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Döhler Neuenkirchen*

(C-262/10, EU:C:2012:559, 43 punktas): „skolos muitinei atsiradimas <...> yra ne sankcija, o paprasčiausia reikiamų sąlygų, kad būtų suteiktas pranašumas pritaikius laikinojo vežimo perdirbti procedūrą, atliekamą naudojant sąlyginio neapmokestinimo sistemą, nevykdymo pasekmė. Iš tiesų pagal šią procedūrą suteikiamas sąlyginis pranašumas, kuris negali būti suteiktas, jei nesilaikoma su juo susijusių sąlygų, dėl ko sąlyginio neapmokestinimo sistema negali būti taikoma ir todėl pateisinamas apmokestinimas muitais“.

10 – Pagal šią nuostatą, „kai už importuojamas prekes reikia sumokėti muitą, <...> apmokestinimo momentas ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai vyksta apmokestinimo mokesčių momentas ir atsiranda prievolė juos apskaičiuoti“.

11 – C-226/14 ir C-228/14, EU:C:2016:1, 90 punktas.

12 – Primenu 2013 m. liepos 11 d. Sprendimų *Harry Winston* (C-273/12, EU:C:2013:466, 41 punktas), kuriame cituojami sprendimai *Witzemann* (C-343/89, EU:C:1999:445, 18 punktas) ir *Dansk Transport og Logistik* (C-230/08, EU:C:2010:231, 90 ir 91 punktai).

13 – Išvada byloje *Eurogate Distribution* ir *DHL Hub Leipzig* (C-226/14 ir C-228/14, EU:C:2016:1, 91 punktas).

14 – Byla C-226/14 ir C-228/14, EU:C:2016:405, 65 punktas. Šiame sprendimo punkte aiškiai nurodomas mano išvados byloje *Eurogate Distribution* ir *DHL Hub Leipzig* 97 punktas (C-226/14 ir C-228/14, EU:C:2016:1), pagal kurį: „[j]ei skola, atsiradusi pagal BMK 202–205 straipsnius, susijusi su prekėmis, kurios jau buvo reeksportuotos, išvežimo iš Sąjungos teritorijos faktas neturi tokos mokesčių mokėjimui. Be to, prie šios skolos muitinei būtų galima pridėti PVM prievolę, jei dėl vieno neteisėto veiksmo, dėl kurio atsirado skola muitinei, būtų galima preziumuoti, kad prekė buvo išleista į Sąjungos rinką, todėl galėjo būti vartojama, nes tokiu atveju būtų apmokestinama PVM“.

15 – C-226/14 ir C-228/14, EU:C:2016:1, 97 punktas.

16 – C-226/14 ir C-228/14, EU:C:2016:1, 98 punktas. Kursyvu išskirta mano.

17 – Prašymo priimti prejudicinį sprendimą originalo versijos p. 4.

18 – Prašymo priimti prejudicinį sprendimą originalo versijos p. 17.

19 – Pagal šią nuostatą, „kai už importuojamas prekes reikia sumokėti muitą, <...> apmokestinimo momentas ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai vyksta apmokestinimo mokesčių momentas ir atsiranda prievolė juos apskaičiuoti“.

20 – Jos rašytiniuose pastabose 82 punktas.

21 – Pavyzdžiui, 2004 m. vasario 12 d. Sprendimas *Hamann International* (C-337/01, EU:C:2004:90, 29 punktas).