Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA M. KAMPOSA SANČESA-BORDONAS [M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA]
SECINĀJUMI,
sniegti 2016. gada 12. janvārī[1]

Apvienotās lietas C-226/14 un C-228/14

Eurogate Distribution GmbH
pret
Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14)
un
DHL Hub Leipzig GmbH
pret
Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14)

(Finanzgericht Hamburg (Vācija) lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Kopienas Muitas kodekss — Muitas noliktava — Ārējā tranzīta procedūra — Muitas parāda rašanās pienākuma neizpildes dēļ — Novēlota reģistrēšana krājumu uzskaitē — Novēlota preču uzrādīšana kompetentajai muitas iestādei — Sestā direktīva — PVN direktīva — PVN iekasējamība — Saikne starp muitas parādu un PVN parādu

1. Situācijā, kad nav izpildīti formāli pienākumi attiecībā uz preci, kurai tiek piemērota ievedmuitas nodokļa atlikšanas procedūra, kāda Vācijas tiesa jautā Tiesai, vai ir jāmaksā ne tikai muitas parāds, kas šī iemesla dēļ rodas saskaņā ar Kopienu Muitas kodeksa[2] 204. pantu, bet arī pievienotās vērtības nodoklis (PVN). Ja tas tā būtu, jautājums ir par to, vai par PVN maksāšanu atbildīga ir tā pati persona, kas nav ievērojusi muitas formalitātes, pat ja tā ir noliktavas turētājs, kuram nebija tiesību rīkoties ar šīm precēm.

2. Šīs lietas Tiesai dod iespēju precizēt judikatūru, kas izriet no tās sprieduma *X*[3], kurā tā interpretējusi Sestās direktīvas[4] 7. pantu, nospriežot, ka PVN ir jāmaksā gadījumā, ja preces ir izņemtas no šajā pantā paredzētajām muitas procedūrām, pat ja muitas parāds ir radies, pamatojoties tikai uz KMK 204. pantu.

1 — Oriģinālvaloda – spāņu.

2 — Padomes 1992. gada 12. oktobra Regula (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa [turpmāk tekstā – "KMK"] izveidi (OV L 302, 1. lpp.; Īpašais izdevums latviešu valodā, 2. nod., 4. sēj., 307. lpp.), redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2005. gada 13. aprīļa Regulu (EK) Nr. 648/2005 (OV L 117, 13. lpp.).

3 — Lieta C-480/12, EU:C:2014:329.

4 — Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK, par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; Īpašais izdevums latviešu valodā, 9. nod., 1. sēj., 23. lpp.), redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 2004. gada 26. aprīļa Direktīvu 2004/66/EK (OV L 168, 35. lpp.).

3. Sniedzot atbildi uz abās lietās uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem, ir iespējamas divas pieejas. Pirmā pieeja būtu vienīgi burtiski atkārtot to, ko Tiesa jau nospriedusi spriedumā *X*[5], to sīkāk neniansējot. Turpretim otrā būtu tāda, ka šīs nianses izvirzīto problēmu analīzē tiktu iztirzātas nevis formāli, bet gan ievērojot PVN funkciju un apstākli, ka tas pēc sava rakstura ir nodoklis, kuram piemīt vienotas iezīmes un kurš tiek iekasēts par vērtības pievienošanu katrā preču ražošanas vai izplatīšanas un pakalpojumu sniegšanas posmā.

4. Rūpīgi iepazīstoties ar 2014. gada 15. maija spriedumu, man ir jāatzīst, ka PVN vienlaicīgums ar konkrētu pienākumu neizpildes dēļ radušos muitas parādu patiesībā nav tik automātisks, kā to varētu izsecināt no sprieduma *X*[6] rezolutīvās daļas formulējuma, gluži pretēji, gan no tā pamatojuma, gan it īpaši, ņemot vērā pašu PVN būtību, var secināt, ka nav iemesla, lai muitas parāda rašanās nenovēršami izraisītu importam piemērojamā PVN iekasējamības gadījumu.

I – **Atbilstošās tiesību normas**

A – *Savienības tiesības*

1) Kopienas Muitas kodekss

5. KMK 4. pantā ir noteikts:

“Šajā Kodeksā terminiem ir šāda nozīme:

[..]

7) “Kopienas preces” nozīmē preces, kas ir:

— pilnībā iegūts Kopienas muitas teritorijā saskaņā ar 23. pantā minētajiem nosacījumiem un neietverot preces, kas ievestas no valstīm vai teritorijām, kas nav Kopienas muitas teritorijas daļa. Neuzskata, ka precēm, kas iegūtas no precēm, kuras atrodas neuzlikšanas režīmā, ir Kopienas statuss īpašas saimnieciskas nozīmības gadījumos, ko nosaka saskaņā ar komitejas procedūru;

— ievestas no valstīm vai teritorijām, kas neveido Kopienas muitas teritoriju, un ir laistas brīvā apgrozībā;

— iegūtas vai saražotas Kopienas muitas teritorijā vai nu tikai no precēm, kas minētas otrajā ievilkumā, vai no precēm, kas minētas pirmajā un otrajā ievilkumā;

[..].”

6. Atbilstoši KMK 37. pantam:

“1. Preces, kas ievestas Kopienas muitas teritorijā, no to ievešanas brīža atrodas muitas uzraudzībā. Tās var pakļaut muitas kontrolei saskaņā ar spēkā esošajiem noteikumiem.

5 — Lieta C-480/12, EU:C:2014:329.

6 — Lieta C-480/12, EU:C:2014:329.

2. Tām ir jāpaliek šādā uzraudzībā tik ilgi, cik vajadzīgs, lai noteiktu to statusu muitā, ja tas vajadzīgs, un, neskarot 82. panta 1. punktu, ārpuskopienas preču gadījumā – līdz to muitas statuss tiek nomainīts, tās nonāk brīvajā zonā vai brīvajā noliktavā vai tās ir atkal izvestas vai iznīcinātas saskaņā ar 182. pantu."

7. Saskaņā ar KMK 50. pantu "līdz nodošanai muitošanas vai izmantošanas režīmā muitai uzrādītās preces pēc šādas uzrādīšanas ir pagaidu glabāšanā esošu preču statusā. Šādas preces turpmāk apzīmētas kā "preces pagaidu glabāšanā"".

8. Saskaņā ar KMK 79. pantu:

"Preču laišana brīvā apgrozībā dod ārpuskopienas precēm Kopienas preču statusu.

[..]"

9. Saskaņā ar KMK 89. panta 1. punktu "neuzlikšanas procedūra ar saimniecisku nozīmi tiek slēgta, ja jaunā preču muitošanas vai izmantošanas režīmā nodod vai nu preces, kas nodotas šai procedūrai, vai kompensējošus produktus vai pārstrādes produktus, kuri tai nodoti".

10. KMK 91. pantā ir noteikts:

"1. Ārējā tranzīta procedūra atļauj Kopienas muitas teritorijā pārvietot no viena punkta uz otru:

a) ārpuskopienas preces, neattiecinot uz tām ievedmuitas nodokļus un citus maksājumus vai tirdzniecības politikas pasākumus;

[..]

2. 1. punktā minēto pārvietošanu ir jāveic:

a) saskaņā ar Kopienas ārējā tranzīta procedūru vai,

[..]."

11. KMK 92. pantā ir noteikts:

"1. Ārējā tranzīta procedūra beidzas un tranzīta dokumentu turētāja pienākumi ir izpildīti, kad preces, uz kurām procedūra attiecas, un vajadzīgie dokumenti ir uzrādīti galamērķa muitas iestādē saskaņā ar attiecīgās procedūras noteikumiem.

2. Muitas dienesti izbeidz procedūru, ja [tie], pamatojoties uz nosūtītāja muitas iestādē un galamērķa muitas iestādē pieejamo datu salīdzinājumu, var konstatēt, ka procedūra ir beigusies pareizi."

12. Atbilstoši KMK 96. pantam:

"1. Kopienas ārējā tranzīta procedūras izmantotājs ir galvenais atbildīgais. Viņš ir atbildīgs:

a) par preču neskartu nogādāšanu galamērķa muitas iestādē noliktajā termiņā, pienācīgi izpildot muitas dienestu noteiktos identifikācijas nodrošināšanas pasākumus;

b) par Kopienas tranzīta procedūras noteikumu ievērošanu.

2. Neatkarīgi no 1. punktā minētajiem galvenā atbildīgā pienākumiem preču pārvadātājam vai saņēmējam, kurš pieņem preces un zina, ka preces tiek pārvietotas Kopienas tranzītā, tāpat ir pienākums preces neskartas nogādāt saņēmēja muitas iestādē noliktajā termiņā, pienācīgi izpildot muitas dienestu noteiktos identifikācijas nodrošināšanas pasākumus."

13. Saskaņā ar KMK 98. panta 1. punktu "procedūra glabāšanai muitas noliktavā ļauj muitas noliktavās glabāt: a) ārpuskopienas preces, nepiemērojot tām ievedmuitas nodokļus un citus maksājumus vai tirdzniecības politikas pasākumus [..]".

14. Saskaņā ar KMK 105. pantu "muitas dienestu norīkotā persona šo dienestu noteiktā veidā veic visu muitas noliktavas procedūrā nodoto preču krājumu uzskaiti. Krājumu uzskaite nav vajadzīga, ja muitas dienesti apsaimnieko publisko noliktavu. [..]"

15. KMK 204. pantā ir norādīts:

"1. Ievedmuitas parāds rodas:

a) neizpildot kādu no pienākumiem, ko uzliek ievedmuitas nodoklim pakļaujamo preču pagaidu glabāšana vai tās muitas procedūras izmantošana, kurā tās nodotas, vai

b) neievērojot kādu nosacījumu preču nodošanai šajā muitas procedūrā, vai pazeminātas ievedmuitas nodokļa likmes vai nulles likmes piemērošanai precēm sakarā ar to galapatēriņu,

gadījumos, kas nav minēti 203. pantā, ja vien netiek konstatēts, ka neizpildīšana nav būtiski iespaidojusi attiecīgās pagaidu glabāšanas vai muitas procedūras pareizu norisi.

2. Muitas parāds rodas vai nu brīdī, kad pienākums, kura neizpildīšana rada muitas parādu, netiek vairs pildīts, vai brīdī, kad preces tiek nodotas attiecīgajā muitas procedūrā, ja pēcāk tiek konstatēts, ka faktiski nav bijis izpildīts kāds nosacījums, kas regulē preču nodošanu attiecīgajā procedūrā ar pazemināta ievedmuitas nodokļa likmes vai nulles likmes piemērošanu sakarā ar preču galapatēriņu.

3. Parādnieks ir persona, kam atkarībā no apstākļiem vai nu jāpilda pienākumi, ko uzliek ievedmuitas nodoklim pakļaujamo preču pagaidu glabāšana vai tās muitas procedūras izmantošana, kurā tās nodotas, vai arī jāievēro nosacījumi preču nodošanai šajā procedūrā."

2) Regula (EEK) Nr. 2454/93[7]

16. Īstenošanas regulas 356. pantā ir noteikts:

"1. Nosūtītāja iestāde nosaka termiņu, kādā precēm jānonāk galamērķa iestādē, ņemot vērā maršrutu, visus spēkā esošos transporta vai citus likumus un, ja vajadzīgs, principāla [galvenā atbildīgā] paziņotos datus.

[..]"

17. Īstenošanas regulas 512. panta 3. punktā ir noteikts, ka "pārvešana uz izvešanas muitas iestādi ar nolūku izvest atpakaļ var notikt saskaņā ar procedūru. Šādā gadījumā procedūra netiek slēgta, iekams atpakaļizvešanai deklarētās preces vai produkti nav faktiski pametuši Kopienas muitas teritoriju".

7 — Komisijas 1993. gada 2. jūlija regula, ar ko nosaka īstenošanas noteikumus Padomes Regulai (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (turpmāk tekstā – "Īstenošanas regula") (OV L 253, 1. lpp.; Īpašais izdevums latviešu valodā, 2. nod., 6. sēj., 3. lpp.), redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Komisijas 2006. gada 8. marta Regulu (EEK) Nr. 402/2006 (OV L 70, 35. lpp.).

18. Saskaņā ar Īstenošanas regulas 529. panta 1. punktu "inventāra uzskaitei vienmēr jāatspoguļo tābrīža preču inventārs, kas joprojām pakļauts muitas noliktavas procedūrai. Muitas dienesta noteiktā laikā noliktavas saimnieks/pārzinis iesniedz uzraudzības iestādei šā inventāra sarakstu".

19. Saskaņā ar minētās regulas 530. panta 3. punktu "preču ņemšana [ierakstus] uzskaitē sakarā ar procedūras noslēgumu notiek [izdara], vēlākais, tad, kad preces atstāj muitas noliktavu vai turētāja glabātavu".

20. Atbilstoši minētās regulas 860. pantam "muitas dienesti uzskata, ka ir radies [KMK] 204. panta 1. punktā minētais muitas parāds, ja vien persona, kura būtu parādnieks, nepierāda, ka ir izpildīti 859. pantā uzskaitītie nosacījumi".

21. Īstenošanas regulas 866. pantā ir norādīts, ka, "neskarot noteikumus par attiecīgām precēm piemērojamiem aizliegumiem vai ierobežojumiem, ja saistībā ar ievešanu muitas parāds ir radies atbilstīgi Kodeksa 202., 203., 204. vai 205. pantam un ja ir atmaksāta [samaksāta] ievedmuita, tad šīs preces uzskata par Kopienas precēm un par tām neprasa uzrādīt deklarāciju par laišanu brīvā apgrozībā".

3) Sestā direktīva

22. Sestās direktīvas 2. pantā bija noteikts, ka "pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā [..] 2. Par preču ievešanu."

23. Saskaņā ar Sestās direktīvas 7. pantu:

"1. "Preču imports" nozīmē:

a) tādu preču ievešanu Kopienā, kas neatbilst [EKL 23. un 24.] pantā izklāstītajiem nosacījumiem, vai tādu preču ievešanu, uz kurām attiecas [EOTK līgums] un kuras nav brīvā apgrozībā;

b) tādu preču ievešanu Kopienā no trešās teritorijas, uz kurām neattiecas a) apakšpunkts.

2. Preču importēšanas vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā preces atrodas, kad tās ieved Kopienā.

3. Neatkarīgi no 2. punkta, ja, ievedot Kopienā preces, kas minētas 1. punkta a) apakšpunktā, uz tām attiecas kāds [kāda] no 16. panta 1. punkta B daļas a), b), c) un d) apakšpunktā minētajiem režīmiem [minētajām procedūrām], pagaidu importa režīms [procedūra] ar pilnīgu atbrīvojumu no ievedmuitas nodokļa vai ārējā tranzīta režīms [procedūra], šādu preču importa vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā uz tām beidz attiekties šie režīmi [šīs procedūras].

Tāpat, ja uz precēm, kas minētas 1. punkta b) apakšpunktā, ievedot Kopienā, attiecas kāda no procedūrām, kas minētas 33.a panta 1. punkta b) vai c) apakšpunktā, importēšanas vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā šo procedūru beidz piemērot."

24. Saskaņā ar Sestās direktīvas 10. panta 3. punktu "nodokļus var uzlikt un sākt iekasēt, ja preces importē. Ja, ievedot Kopienā, uz precēm attiecas viens no pasākumiem [viena no procedūrām], kas minēts[-a] 7. panta 3. punktā, darbība, par kuru jāmaksā nodokļi, notiek un nodokļus var sākt iekasēt tikai tad, ja uz precēm vairs neattiecas šie pasākumi [šīs procedūras]. [..]"

25. Sestās direktīvas 17. pantā bija noteikts:

"1. Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļu maksātājs izmanto darījumiem, kuriem uzliek nodokļus, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) [PVN], kas ir jāmaksā vai ir samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, ko viņam piegādājis [vai sniedzis] vai piegādās [vai sniegs] cits nodokļu maksātājs, kuram ir jāmaksā nodokļi valsts teritorijā;

b) [PVN], kas maksājams vai samaksāts par ievestām precēm;

[..].”

26. Saskaņā ar Sestās direktīvas 21. panta 4. punktā noteikto, “ievedot preces, [PVN] ir jāmaksā personai vai personām, ko dalībvalsts, kurā preces ir ievestas, iecēlusi vai atzinusi par atbildīgām”.

4) PVN direktīva[8]

27. PVN direktīvas 2. panta 1. punktā ir noteikts, ka “PVN uzliek šādiem darījumiem: [..] d) preču importam”.

28. Saskaņā ar PVN direktīvas 9. panta 1. punktu ““nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta [..]”.

29. PVN direktīvas 30. pants ir formulēts šādi:

““Preču imports” ir tādu preču ievešana Kopienā, kas neatrodas brīvā apgrozībā Līguma 24. panta nozīmē.

Papildus pirmajā daļā minētajam darījumam tādu brīvā apgrozībā laistu preču importu, ko ieved Kopienā no kādas trešās teritorijas, kas ir Kopienas muitas teritorijas daļa, uzskata par preču importu.”

30. Atbilstoši PVN direktīvas 60. pantam “preču importa vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā preces atrodas, kad tās tiek ievestas Kopienā”.

31. PVN direktīvas 61. pantā ir noteikts:

“Atkāpjoties no 60. panta, ja uz precēm, kuras importē Kopienā un kuras nav brīvā apgrozībā, attiecas kāds [kāda] no 156. pantā minētajiem režīmiem [minētajām procedūrām] vai gadījumiem, vai arī pagaidu importa režīms [procedūra] ar pilnīgu atbrīvošanu no importa nodevas [ievedmuitas nodokļa] vai ārējā tranzīta pasākums [procedūra], tad šādu preču importa vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā uz tām beidz atteikties šie režīmi [šīs procedūras] vai gadījumi.

Tāpat, ja uz precēm, kuras importē Kopienā un kuras ir laistas brīvā apgrozībā, attiecas kāds [kāda] no 276. un 277. pantā minētajiem režīmiem [minētajām procedūrām] vai gadījumiem, šādu preču importa vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā uz tām beidz atteikties šie režīmi [šīs procedūras] vai gadījumi.”

32. Saskaņā ar PVN direktīvas 70. pantu “nodokļa iekasējamības gadījums iestājas, un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad preces faktiski tiek importētas”.

8 — Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.).

33. Saskaņā ar PVN direktīvas 71. panta 1. punktu, "ja, ievedot tās Kopienā, precēm piemēro vai nu kādu no 156., 276. un 277. pantā minētajiem režīmiem [minētajām procedūrām] vai apstākļiem, vai arī pagaidu importa režīmu [procedūru] ar pilnīgu atbrīvošanu no importa nodevas [ievedmuitas nodokļa] vai ārējā tranzīta pasākumu [procedūru], tad nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams vienīgi tad, kad uz precēm vairs neattiecas šie pasākumi [šīs procedūras] vai apstākļi. [..]"

34. PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā ir noteikts, ka "dalībvalstis atbrīvo no nodokļa [..] to preču importu, kas nosūtītas vai transportētas no trešās teritorijas vai trešās valsts uz dalībvalsti, kura nav nosūtīšanas vai transportēšanas galamērķa dalībvalsts, ja saskaņā ar 138. pantu šādu preču piegāde, ko veic importētājs, kurš saskaņā ar 201. pantu noteikts vai atzīts par atbildīgu par PVN nomaksu, ir atbrīvota no nodokļa".

35. Saskaņā ar PVN direktīvas 167. pantu "atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams".

36. PVN direktīvas 168. pantā ir paredzēts:

"Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..]

e) PVN, kas maksājams vai samaksāts par preču importu attiecīgajā dalībvalstī."

37. Saskaņā ar PVN direktīvas 178. pantu, "lai izmantotu atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi: [..] e) 168. panta e) punktā paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz preču importu – jāsaglabā importa dokuments, kas nodokļa maksātāju norāda kā preču saņēmēju vai importētāju un norāda vai ļauj aprēķināt maksājamā PVN summu [..]".

38. Saskaņā ar PVN direktīvas 201. pantu, "importējot preces, par PVN maksā persona vai personas, kuras importa dalībvalsts norādījusi vai atzinusi par atbildīgām".

B – *Valsts tiesības*

39. Likuma par apgrozījuma nodokli (*Umsatzsteuergesetz*, turpmāk tekstā – "*UStG*") šo lietu faktiskajiem apstākļiem piemērojamās redakcijas [9] 1. pantā ir noteikts:

"(1) PVN uzliek šādiem darījumiem:

1. piegādēm un citiem pakalpojumiem, kurus uzņēmējs Vācijā sava uzņēmuma ietvaros sniedz par atlīdzību;

[..]

4. preču ieviešanai Vācijā [..] (apgrozījuma nodoklis importam);

[..]."

9 — *BGBl.* 2005 I, 386. lpp.

40. Saskaņā ar *UStG* 15. panta 1. punktu:

"Uzņēmējs var atskaitīt šādas priekšnodokļa summas:

1. saskaņā ar likumu nodokli, kas maksājams par preču piegādēm un citiem pakalpojumiem, ko tā uzņēmumam eksportējis cits uzņēmējs;

2. apgrozījuma nodokli to preču importam, kas ievestas viņa uzņēmumam saskaņā ar 1. panta 1. punkta 4. apakšpunktu;

[..]."

41. *UStG* 21. pantā ir paredzēts:

"(1) Importam piemērojamais apgrozījuma nodoklis ir patēriņa nodoklis Vispārīgā nodokļu kodeksa (*Abgabenordnung*) izpratnē.

(2) Muitas noteikumus pēc analoģijas attiecina uz importam piemērojamo apgrozījuma nodokli; izņemot noteikumus par iekšējās apstrādes procedūrām atmaksas sistēmā un par standarta apmaiņas sistēmu.

[..]"

II – **Fakti un prejudiciālie jautājumi**

A – *Lieta C-226/14*

42. No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka prasītāja pamatlietā *Eurogate Distribution GmbH* (turpmāk tekstā – "*Eurogate*") savā muitas noliktavā glabāja savu klientu tranzītā esošās preces un sagatavoja tās nosūtīšanai uz dažādām Austrumeiropas valstīm. To vidējais glabāšanas ilgums bija vairāk nekā sešas nedēļas. Vēlāk preces no *Eurogate* noliktavas izveda attiecīgajās galamērķa valstīs reģistrēti transporta uzņēmumi.

43. Muitas pārbaudē attiecībā uz laikposmu no 2006. gada 1. jūlija līdz 31. decembrim tika konstatēts, ka muitas tiesību aktos noteiktajā krājumu uzskaitē šī izvešana no muitas noliktavas dažkārt tika reģistrēta vēlāk (līdz pat 126 dienām pēc to izvešanas dienas).

44. *Hauptzollamt Hamburg-Stadt* [Hamburgas pilsētas Galvenā muitas pārvalde], izdodot 2008. gada 1. jūlijā paziņojumu par ievedmuitas nodokli, noteica gan ievedmuitas nodokļa, gan importam piemērojamā PVN summu. Par šo paziņojumu par nodokli *Eurogate* iesniedza administratīvu sūdzību, kas tika noraidīta. Saņēmusi noraidošu lēmumu, tā cēla prasību *Finanzgericht Hamburg* [Hamburgas Finanšu tiesā].

45. Jautājumā par muitas parādu *Finanzgericht Hamburg* Tiesai jau bija lūgusi sniegt prejudiciālu nolēmumu, kas tika pasludināts spriedumā *Eurogate*[10]. Minētā sprieduma 35. punktā Tiesa nosprieda, ka "[KMK] 204. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ārpuskopienas preču gadījumā, tādēļ ka nav ticis izpildīts pienākums reģistrēt preču izvešanu no muitas noliktavas šim nolūkam paredzētajā krājumu uzskaitē, vēlākais, šīs izvešanas brīdī, rodas muitas parāds attiecībā uz minētajām precēm, pat ja šīs pašas preces tikušas reeksportētas".

10 — Lieta C-28/11, EU:C:2012:533.

46. Tagad šo paziņojumu par nodokli *Eurogate* turpina apstrīdēt daļā, kas attiecas uz importam piemērojamo PVN, un lūdz atcelt šī nodokļa maksājumu.

47. Šajos apstākļos *Finanzgericht Hamburg* uzdod Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai importam piemērojamā apgrozījuma nodokļa iekasēšana par precēm, kuras kā ārpuskopienas preces ir tikušas reeksportētas un par kurām pienākuma neizpildes dēļ – šajā gadījumā netika savlaicīgi izpildīts pienākums preču izvešanu no muitas noliktavas fiksēt tam paredzētajā krājumu uzskaitē ne vēlāk kā to izvešanas brīdī – atbilstoši [KMK] 204. pantam ir radies muitas parāds, nav saderīga ar Direktīvas 77/388/EEK normām?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša:

Vai tādos gadījumos Direktīvas 77/388/EEK normas prasa iekasēt importam piemērojamo apgrozījuma nodokli par precēm vai tomēr šajā ziņā dalībvalstīm ir rīcības brīvība?

un

3) Vai muitas noliktavas turētājs, kurš savā muitas noliktavā uz pakalpojumu līguma pamata uzglabā preces no trešās valsts, taču nevar ar tām rīkoties, ir importam piemērojamā PVN, kas radies viņa pienākuma neizpildes dēļ atbilstoši Direktīvas 77/388/EEK 10. panta 3. punkta otrajai daļai, to aplūkojot kopā ar [KMK] 204. panta 1. punktu, parādnieks, pat ja preces netiek izmantotas viņa ar nodokli apliekamiem darījumiem Direktīvas 77/388/EEK 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratnē?"

B – *Lieta C-228/14*

48. 2011. gada 5. janvārī tika uzsākta ārējā tranzīta procedūra T 1 attiecībā uz precēm, kas noteiktajā termiņā (līdz 2011. gada 12. janvārim) bija jāizved uz Makao [*Macao*], izmantojot Hannoveres lidostas vai Leipcigas lidostas muitas iestādi. *DHL Hub Leipzig GmbH* (turpmāk tekstā – "*DHL*") bija pārvadātājs KMK 96. panta 2. punkta izpratnē un pirms preču izvešanas uz Makao tās neuzrādīja Leipcigas lidostas muitas iestādei.

49. Muitas procedūra nevarēja tikt pabeigta saskaņā ar Īstenošanas regulas 366. panta 2. punktu, jo nebija iesniegti vajadzīgie dokumenti.

50. 2011. gada 8. augustā *Hauptzollamt Braunschweig* [Braunšveigas Galvenā muitas pārvalde] nosūtīja *DHL* paziņojumu par importam piemērojamo PVN saskaņā ar KMK 204. panta 1. punkta a) apakšpunktu. Proti, maksājamā PVN summa tika aprēķināta EUR 6 002,01 apmērā. 2012. gada 29. februārī *DHL* saskaņā ar KMK 236. pantu lūdza atmaksāt importam piemēroto PVN, kas tika samaksāts atbilstoši šim paziņojumam par nodokli.

51. *Hauptzollamt Braunschweig* ar 2012. gada 28. marta lēmumu atmaksāšanas pieteikumu noraidīja. Tā kā administratīvā prasība tika noraidīta, *DHL* cēla prasību *Finanzgericht Hamburg*, lūdzot atzīt *Hauptzollamt* lēmumu par spēkā neesošu un atmaksāt importam piemēroto PVN.

52. Šajos apstākļos *Finanzgericht Hamburg* uzdod šādu jautājumu:

"Vai PVN par ievestām precēm, kas kā ārpuskopienu preces muitas uzraudzībā tika reeksportētas, bet attiecībā uz kurām bija radies muitas parāds par [KMK] 204. punktā noteiktā pienākuma neizpildi – šajā gadījumā ārējā tranzīta procedūra netika pabeigta noteiktajā termiņā, uzrādot kompetentajā muitas iestādē preces pirms to izvešanas uz trešo valsti, – nav uzskatāms par iekasējamu saskaņā ar likumu atbilstoši [KMK] 236. panta 1. punktam, to skatot kopsakarā ar Direktīvas 2006/112/EK normām, katrā ziņā tad, ja par parādnieku tiek uzskatīta persona, kurai bija pienākums izpildīt minēto pienākumu, bet kurai nebija tiesību rīkoties ar precēm?"

III – **Tiesvedība Tiesā**

53. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu lietā C-226/14 Tiesā tika reģistrēts 2014. gada 8. maijā, savukārt lūgums lietā C-226/14 tika reģistrēts 2014. gada 12. maijā.

54. Ar Tiesas priekšsēdētāja 2014. gada 14. oktobra rīkojumu abas lietas tika apvienotas rakstveida un mutvārdu procesam, kā arī izspriešanai vienā spriedumā.

55. Rakstveida procesā piedalījās *Hauptzollamt Hamburg-Stadt*, *Hauptzollamt Braunschweig*, *Eurogate*, Grieķijas valdība un Komisija.

56. 2014. gada 5. jūnijā *Finanzgericht Hamburg* tika lūgts apstiprināt, vai, ņemot vērā Tiesas spriedumu *X*[11], tā uzturēja savus lūgumus sniegt prejudiciālu nolēmumu. 2014. gada 3. oktobrī reģistrētajā vēstulē iesniedzējtiesa apliecināja savu nodomu uzturēt uzdotos jautājumus. Proti, tā lūdza Tiesai, lai, atbildot uz pirmo jautājumu, tā "paskaidro, vai ikreiz, kad saskaņā ar [KMK] 204. pantu ir radies muitas parāds, un neatkarīgi no tā, vai precēm ir piemērojama Sestās direktīvas 16. panta 1. punkta B daļas b) apakšpunktā paredzētā atlikšanas procedūra vai ārējā tranzīta procedūra, saskaņā ar Direktīvas 77/388/EEK normām arī ir jāmaksā [PVN] vai arī vai ar [PVN] nav apliekamas ievestās preces, kurām kā ārpuskopienas precēm bija piemērojama muitas noliktavas procedūra un kuras vēlāk pēc attiecīgās muitas deklarācijas tika reeksportētas, bet attiecībā uz kurām saskaņā ar [KMK] 204. panta 1. punktu pa to laiku bija radies muitas parāds (kas tomēr tika konstatēts tikai pēc reeksportēšanas), jo pienākumu reģistrēt krājumu uzskaitē ne vēlāk kā līdz brīdim, kad notiek preču izvešana no muitas noliktavas, attiecīgais noliktavas turētājs bija izpildījis ar vairāku dienu nokavēšanos".

57. 2015. gada 1. oktobra rīkojumā Tiesa uzaicināja puses tiesas sēdē apsvērumus sniegt galvenokārt par lietā C-226/14 uzdotajiem otro un trešo un vienīgo lietā C-228/14 uzdoto jautājumu. Puses tika aicinātas arī paust nostāju par to, vai importam piemērojamo PVN var uzskatīt par samaksātu preču atkārtotas izvešanas brīdī.

58. 2015. gada 11. novembrī rīkotajā tiesas sēdē piedalījās *Hauptzollamt Hamburg-Stadt*, *Hauptzollamt Braunschweig*, *Eurogate* un Komisija.

IV – **Argumenti**

59. Saistībā ar pirmo lietā C-226/14 uzdoto jautājumu *Eurogate* uzskata, ka importam piemērojamā PVN iekasēšana ir pretrunā Sestajai direktīvai tad, ja muitas parāds ir radies saskaņā ar KMK 204. panta 1. punkta a) apakšpunktu, jo šajā gadījumā nenotiek ievešana Sestās direktīvas izpratnē.

11 — Lieta C-480/12, EU:C:2014:329.

60. Saistībā ar šajā pašā lietā C-226/14 uzdotajiem otro un trešo jautājumu *Eurogate* apgalvo, ka dalībvalstīm nav rīcības brīvības, lai definētu "importa" jēdzienu Sestās direktīvas izpratnē. Tās ieskatā, tām ir zināma brīvība, lai noteiktu, kas saskaņā ar Sestās direktīvas 21. pantu ir PVN parādnieks, ņemot vērā, ka šajā ziņā ir iespējamas divas alternatīvas interpretācijas: proti, a) par "importētāju" uzskatīt personu, kas ieved ārpuskopienas preces, proti, tās deklarē muitā vai izdara muitas pārkāpumu, vai b) par "importētāju" uzskatīt tikai to personu, kura preču ievešanas brīdī ar tām var rīkoties kā to īpašnieks. Pirmajā gadījumā importētājam esot jābūt tiesībām atskaitīt samaksāto PVN, kas gan *Eurogate* gadījumā tā nenotika. Šīs sabiedrības ieskatā, tas skaidri parādot piemēroto valsts tiesību nesaderību ar Savienības tiesību normām.

61. Saistībā ar lietā C-228/14 uzdoto jautājumu *Eurogate* apgalvo, ka nav pienākuma maksāt PVN, ja ārpuskopienas preces saskaņā ar tranzīta procedūru tika atkārtoti izvestas muitas uzraudzībā, kā tas notika šajā gadījumā. *Eurogate* uzskata, ka tās argumenti jautājumā par "importētāja" jēdzienu Sestās direktīvas izpratnē ir vienlīdz attiecināmi uz PVN direktīvu.

62. Gan *Hauptzollamt Hamburg-Stadt*, gan *Hauptzollamt Braunschweig* apgalvo, ka muitas pienākumu neizpildes dēļ rodas ne tikai muitas parāds, bet arī pienākums samaksāt PVN. Pienākuma reģistrēt krājumu uzskaitē preces, kurām ir piemērojama muitas noliktavas procedūra, neizpilde, to ieskatā, ir pielīdzināma izņemšanai no muitas uzraudzības. Abos gadījumos muitas dienestiem ir liegta iespēja kontrolēt preču apriti un tādējādi nodrošināt, ka tiek ievēroti nosacījumi, kas ir saistīti ar eksporta kompensācijas avansa norēķinu sistēmu.

63. *Hauptzollamt Hamburg-Stadt* uzskata, ka gluži tāpat kā pienākums maksāt muitas nodokļus izriet no tā, ka netiek izpildīti nepieciešamie nosacījumi, lai izmantotu muitas noliktavas procedūras sniegtās priekšrocības (kas tādējādi pamato muitas nodokļu uzlikšanu), tāpat arī uz priekšrocībām saistībā ar PVN nav pretendējams, ja nav izpildīts ar muitas noliktavas procedūru uzliktais pienākums, un tādējādi muitas iestādēm liegts veikt uzraudzību.

64. Saistībā ar pirmo lietā C-226/14 uzdoto jautājumu Grieķijas valdība apgalvo, ka, Savienības tiesību normas par PVN un par muitas procedūru interpretējot kopīgi, redzams, ka prasība samaksāt PVN tādā gadījumā kā aplūkotais atbilst Sestajai direktīvai.

65. Saistībā ar otro jautājumu Grieķijas valdība uzskata, ka obligāti jāpiemēro PVN direktīvas normas par preču ievešanu un importam piemērojamā nodokļa iekasējamības gadījumu. Pārkāpumi krājumu uzskaitē muitas parādu rada automātiski, proti, bez vajadzības iestādēm veikt kādu vērtējumu, ņemot vērā katra gadījuma īpašos apstākļus. Tādēļ muitas parāda rašanās saskaņā ar nosacījumiem, kas radušies pamatlietā, ietver arī nodokļa iekasējamības gadījumu, un PVN ir jāmaksā nodokļa un pienākuma izpildes parādniekam (noliktavas turētājam).

66. Saistībā ar trešo jautājumu Grieķijas valdība apgalvo, ka dalībvalstīm ir jānosaka importam piemērojamā nodokļa parādnieks un, tās ieskatā, par nodokļa parādnieku ir uzskatāms ne tikai preču importētājs, bet arī persona, kurai ir jāmaksā muitas parāds, kas radies saskaņā ar KMK.

67. Saistībā ar jautājumu lietā C-228/14 Grieķijas valdība apgalvo, ka vispirms ir jānosaka, vai tik neizpilde nav preču izņemšana no muitas uzraudzības atbildīgās personas pieļautās nolaidības vai krāpšanas dēļ un vai attiecīgās formalitātes ir tikušas nokārtotas *a posteriori*. Tā kā no lietas apstākļiem izriet, ka Īstenošanas regulas 859. panta 2. punkta a) un c) apakšpunktā paredzētie nosacījumi nav izpildīti, Grieķijas valdībasprāt, ir jāpārbauda, vai galamērķa iestāde var apliecināt, ka šo preču nodošana tika veikta, pabeidzot tranzīta procedūru. Tāpēc, ņemot vērā, pirmkārt, PVN direktīvas normas par nodokļa iekasējamības gadījumu un, otrkārt, Tiesas spriedumu lietā *X*[12], rodoties muitas

12 — Lieta C-480/12, EU:C:2014:329.

parādam saskaņā ar KMK 204. pantu, iekasējams kļūst arī PVN, kas ir jāmaksā tūlītēji. PVN parādnieki ir personas, kurām bija jāpilda muitas tranzīta procedūras pienākumi, proti, galvenais atbildīgais ārējā tranzīta procedūrā (KMK 96. panta 1. punkts) un transporta uzņēmums (KMK 96. panta 2. punkts), lai arī tas nevar atskaitīt PVN.

68. Komisija uzskata, ka uz pirmo jautājumu lietā C-226/14 ir jāatbild apstiprinoši, ņemot vērā atšķirības starp muitas nodokli un importam piemērojamo PVN. Tā apgalvo, ka, ņemot vērā šīs atšķirības, Tiesa ir nospriedusi, ka PVN un muitas parāda rašanās vienmēr ir jāizskata savrupi, jo, iespējams, PVN ir jāmaksā arī tad, ja nerodas muitas parāds, un otrādi.

69. Komisija uzsver, ka Sestās direktīvas 2. panta 2. punktā paredzētais nosacījums ir preču ievešana. Ņemot vērā, ka preces, uz kurām attiecas pagaidu ievešanas procedūra vai atlikšanas procedūra, nav ievestas preces, PVN ir jāmaksā tikai tad, ja šīm precēm minētās procedūras vairs netiek piemērotas. Šajā gadījumā brīdī, kad preces faktiski tika izvestas no muitas teritorijas, tās atradās muitas noliktavas procedūrā, tāpēc tām joprojām esot tikusi piemērota "atlikšanas procedūra". Tādējādi, tā kā šīs preces neesot tikušas ievestas, importam piemērojamais PVN neesot bijis jāmaksā.

70. Turklāt – turpina Komisija – tas, ka muitas noliktavas turētāja pienākuma neizpildes dēļ saskaņā ar KMK 204. panta 1. punkta a) apakšpunktu rodas muitas parāds, neļauj secināt, ka preces tika ievestas, jo atšķirībā no parādiem, kas rodas saskaņā ar KMK 202. un 203. pantu, parāda rašanās saskaņā ar KMK 204. pantu nebūt nenozīmē, ka preces ir nokļuvušas Savienības ekonomiskajā apritē. Preču ievešanas jēdziens nav paplašināms arī ar to vien, ka valsts tiesībās – kā tas noticis *UStG* 21. panta gadījumā – tiek izdarīta atsauce uz Savienības tiesību normām muitas jomā.

71. Tādējādi Komisija uzskata, ka uz lietā C-226/14 uzdoto otro un trešo jautājumu nav jāatbild. Tā vienīgi piebilst, ka gadījumā, ja Tiesa šim viedoklim nepiekristu, uz otro jautājumu būtu jāatbild tādējādi, ka dalībvalstīm ir pienākums iekasēt importam piemērojamo PVN un šajā ziņā tām nav rīcības brīvības. Uz trešo jautājumu, Komisijas ieskatā, būtu jāatbild tādējādi, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 21. panta 4. punktu dalībvalstis var brīvi noteikt, kas ir importam piemērojamā PVN parādnieks, ja vien tās ievēro kopējās PVN sistēmas principus.

72. Uz lietu C-228/14, Komisijasprāt, kopumā ir attiecināmi apsvērumi, kurus tā izklāstījusi par lietā C-226/14 uzdoto pirmo jautājumu.

V – **Vērtējums**

A – *Lieta C-226/14*

1) Pirmais prejudiciālais jautājums

73. Valsts tiesā notiekošajā tiesvedībā, par kuru ir lieta C-226/14, *Finanzgericht Hamburg* savulaik bija uzdevusi pirmo prejudiciālo jautājumu [13], uz kuru Tiesa ir atbildējusi, ka "[KMK] 204. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ārpuskopienas preču gadījumā, tādēļ ka nav ticis izpildīts pienākums reģistrēt preču izvešanu no muitas noliktavas šim nolūkam paredzētajā krājumu uzskaitē, vēlākais, šīs izvešanas brīdī, rodas muitas parāds attiecībā uz minētajām precēm, pat ja šīs pašas preces tikušas reeksportētas" [14].

13 — Tiesvedība, par kuru bija pirmā lieta *Eurogate*, C-28/11, EU:C:2012:533.

14 — Spriedums *Eurogate*, C-28/11, EU:C:2012:533, 35. punkts un rezolutīvā daļa.

74. Tagad *Finanzgericht Hamburg* vēlas noskaidrot, vai, ņemot vērā nospriesto, "rodoties ievedmuitas parādam, automātiski iestājas importam piemērojamā PVN iekasējamības gadījums" [15].

75. Kā pirmajā lietā *Eurogate* sniegtajos secinājumos norādīja ģenerāladvokāts N. Jēskinens [*N. Jääskinen*], minētā lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets nebija "jautājums par Vācijas tiesību aktos paredzēto saikni starp muitas nodokļu iekasēšanu un importam piemērojamā [PVN] uzlikšanu" [16]. Tādējādi toreiz problēma palika neatrisināta [17], taču pēc neilga laika atkal kļuva aktuāla saistībā ar lietu *X* [18], kurā kāda Nīderlandes tiesa jautāja tostarp par to, vai Sestās direktīvas 7. pants "ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN ir jāmaksā, ja muitas parāds rodas, vienīgi pamatojoties uz [KMK] 204. pantu".

76. Atbildot uz lietā *X* [19] uzdoto jautājumu, Tiesa nosprieda, ka Sestās direktīvas 7. pants ir "jāinterpretē tādējādi, ka [PVN] ir jāmaksā gadījumā, ja attiecīgās preces ir izņemtas no šajā pantā paredzētajām muitas procedūrām, pat ja muitas parāds ir radies, pamatojoties vienīgi uz Regulas Nr. 2913/92, kurā grozījumi izdarīti ar Regulu Nr. 648/2005, 204. pantu" [20].

77. Kad *Finanzgericht Hamburg* tika lūgts apstiprināt, vai, ņemot vērā šo (otro) Tiesas nolēmumu, tā uztur savu lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, iesniedzējtiesa skaidri norādīja, ka "no lietā C-480/12 pasludinātā sprieduma nevar skaidri izsecināt, ka preces ir izņemtas no Sestās direktīvas 7. panta 3. punkta pirmās daļas paredzētajām muitas procedūrām un tādējādi saskaņā ar tiesību aktiem PVN jomā ir uzskatāmas par ievestām precēm no brīža, kad bija radies muitas parāds saskaņā ar Kopienas Muitas kodeksa 204. pantu – arī šajā gadījumā" [21].

78. *Finanzgericht Hamburg* uzskata, ka saskaņā ar Sesto direktīvu preces nav uzskatāmas par ievestām, kamēr tām tiek piemērota kāda muitas procedūra pilnīgai atbrīvošanai no ievedmuitas nodokļiem. Turklāt, tās ieskatā, "uz precēm, kas nav izņemtas no muitas uzraudzības – kā tas ir šajā gadījumā –, var attiecināt minēto muitas procedūru arī tad, kad pa to laiku ir radies muitas parāds saskaņā ar [KMK] 204. pantu kāda no minētajā procedūrā paredzēto pienākumu neizpildes dēļ" [22].

79. Kā norāda pati *Finanzgericht*, šis viedoklis atbilst viedoklim, ko ģenerāladvokāts N. Jēskinens aizstāvējis secinājumos lietā *X* [23], un tieši šādi iesniedzējtiesa izprotot to, kāpēc pārbaudīt to, vai atkārtotas izvešanas dienā strīdīgās preces jau bija izņemtas no Sestās direktīvas 7. panta 3. punktā un 16. panta 1. punkta B daļas a) apakšpunktā minētajām procedūrām, Tiesa ir atstājusi valsts tiesas ziņā [24].

80. Lietā *X* [25] pasludinātā sprieduma rezolutīvajā daļā Tiesa patiešām ir apgalvojusi, ka Sestās direktīvas 7. panta 3. punkta pirmā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN ir jāmaksā gadījumā, ja attiecīgās preces tiek izņemtas no šajā pantā paredzētajām muitas procedūrām, "pat ja muitas parāds ir radies, pamatojoties vienīgi uz [KMK] 204. pantu".

15 — Iesniedzējtiesas lēmums lietā C-226/14 (II. 3. b) (1) (b)).

16 — Secinājumi *Eurogate*, C-28/11, EU:C:2012:131, 45. punkts.

17 — Līdz ar to ģenerāladvokāts N. Jēskinens uzskatīja, ka "Komisijas izvirzītajiem jautājumiem attiecībā uz minētās saiknes atbilstību Savienības tiesībām pievienotās vērtības nodokļa jomā ir zināma nozīme" (minēts iepriekš).

18 — Lieta C-480/12, EU:C:2014:329.

19 — Lieta C-480/12, EU:C:2014:329.

20 — Lieta C-480/12, EU:C:2014:329, rezolutīvās daļas 2) punkts.

21 — Tiesai 2014. gada 3. oktobrī *Finanzgericht* iesniegtās vēstules 1. punkta otrā daļa.

22 — Minēts iepriekš.

23 — C-480/12, EU:C:2014:84, 66. punkts.

24 — Spriedums *X*, C-480/12, EU:C:2014:329, 54. punkts.

25 — C-480/12, EU:C:2014:329.

81. Tomēr *Finanzgericht* atgādina, ka minētā sprieduma 54. punktā šis apgalvojums ir precizēts, uzsverot, ka noteicošais brīdis, lai konstatētu izņemšanu no minētajām muitas procedūrām, ir "[preču] [..] atkārtotas izvešanas diena"[26]. Šim precizējumam, manuprāt, ir būtiska nozīme, jo, ja Tiesa toreiz ir uzskatījusi, ka muitas parāda rašanās saskaņā ar KMK 204. pantu ir līdzvērtīga izņemšanai no muitas procedūras – un līdz ar to ietver PVN iekasējamības gadījumu –, tad, kā tas izklāstīts sprieduma 51. punktā, tas bija tāpēc, ka "no Īstenošanas regulas 866. panta izriet, ka, ja ievedmuitas parāds ir radies it īpaši atbilstoši [KMK] 203. un 204. panta tiesību normām un ja ir samaksāts ievedmuitas nodoklis, tad šīs preces uzskata par Kopienas precēm un attiecībā uz tām nav jāuzrāda deklarācija par laišanu brīvā apgrozībā".

82. Piekrītu Komisijas viedoklim[27], ka Īstenošanas regulas 866. panta mērķis ir atzīt par Kopienas precēm KMK 4. panta izpratnē preces, kuras atrodas Savienības muitas teritorijā un attiecībā uz kurām nav ievērotas laišanai brīvā apgrozībā veicamās procedūras. Kamēr tās atrodas Savienības muitas teritorijā, pastāv iespēja, ka šāda veida preces (proti, attiecībā uz kurām nav izpildīti nosacījumi, kuru neizpilde rada muitas parādu)[28] tiek laistas Savienības saimnieciskajā apritē, "nesaņemot Kopienas preču statusu", kas minēts KMK 79. pantā. Saskaņā ar minēto tiesību normu šis statuss tiek piešķirts ar "laišanu brīvā apgrozībā", kas "nozīmē tirdzniecības politikas pasākumu piemērošanu, pārējo ar preču ievešanu saistīto formalitāšu izpildi un jebkādu likumā noteikto nodokļu uzlikšanu"[29].

83. Tāpēc laišana brīvā apgrozībā ir vispārējs jeb parastais veids, kā iegūt Kopienas preču statusu. Taču tas nav vienīgais, jo tieši saskaņā ar Īstenošanas regulas 866. pantu to var iegūt arī tad, ja ir izpildīti divi tajā noteiktie nosacījumi, proti, a) ievedmuitas parāda rašanās saskaņā – ciktāl tas attiecas uz šo lietu – ar KMK 204. pantu un b) ievedmuitas nodokļa samaksa. Abu nosacījumu izpilde ir līdzvērtīga "tirdzniecības politikas pasākumu piemērošan[ai], pārējo ar preču ievešanu saistīto formalitāšu izpild[ei] un jebkādu likumā noteikto nodokļu uzlikšan[ai]", proti, tās ir KMK 79. panta otrajā daļā paredzētās prasības laišanai brīvā apgrozībā.

84. Ja – kā uzskatu – Īstenošanas regulas 866. pantā patiešām ir paredzēts īpašs un laišanai brīvā apgrozībā līdzvērtīgs mehānisms Kopienas preces statusa piešķiršanai, tas aptver tikai Savienības muitas teritorijā esošās, nevis atkārtoti izvestās preces. Līdzko šīs pēdējās tiek izvestas no Savienības muitas teritorijas, tās fiziski vairs nevar tikt laistas Savienības ekonomiskajā apritē, tādējādi tām nav vajadzības iegūt šo statusu, lai tiesiski nonāktu šajā apritē.

85. Saskaņā ar iesniedzējtiesas sniegto informāciju aplūkotajā gadījumā strīdīgās preces visu laiku – līdz pat to atkārtotai izvešanai – atradās atlikšanas procedūrā (muitas noliktavā). Šajā gadījumā izdarītais pārkāpums, kura rezultātā saskaņā ar to, ko Tiesa nospriedusi pirmajā *Eurogate* spriedumā[30], tika piemērots KMK 204. pants, bija formāls: *Eurogate* noteiktajā termiņā krājumu uzskaitē nebija fiksējusi preču izvešanu no muitas noliktavas. *Finanzgericht* apstiprina, ka nebija nekādu draudu, ka tās tiktu laistas Savienības ekonomiskajā apritē, jo pienākuma neizpilde tika konstatēta tad, kad preces jau bija atkārtoti izvestas.

26 — Šī sprieduma 54. punkta burtiskais formulējums ir šāds: "Tomēr gadījumā, ja minētās preces to atkārtotas izvešanas dienā jau būtu izņemtas no šīm procedūrām muitas parāda rašanās dēļ, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, tad tai ir jāuzskata, ka tās tikušas "ievestas" Sestās direktīvas 2. panta 2. punkta izpratnē."

27 — Skat. tās rakstveida apsvērumu 76. punktu.

28 — KMK 202.–205. pantā noteikto darbību dēļ.

29 — KMK 79. panta otrā daļa.

30 — Lieta C-28/11, EU:C:2012:533.

86. Tāpēc iesniedzējtiesa, atbildot uz Tiesas uzdoto jautājumu par sprieduma *X*[31] ietekmi uz šo lietu, turpinājumā apgalvo, ka Īstenošanas regulas 866. pantam šajā tiesvedībā neesot nozīmes, jo attiecībā uz strīdīgajām precēm, kuras nepārtraukti bija pakļautas atlikšanas procedūrai, muitas parāds radās tikai tad, kad tās jau bija atkārtoti izvestas. Saistībā ar šo parādu radušos nodokļu samaksa nevarēja aizstāt to nosacījumu izpildi, kas ir nepieciešami šo preču laišanai brīvā apgrozībā un turpmākai kvalificēšanai par Kopienas precēm, gluži vienkārši tāpēc, ka – būdamas atkārtoti izvestas – tās šo statusu iegūt nevarēja.

87. Tādējādi, tā kā strīdīgās preces netika izņemtas no muitas noliktavas procedūras *to atkārtotas izvešanas dienā*, nav izpildīti nosacījumi, kurus Tiesa ir izvirzījusi spriedumā *X*[32], lai varētu apgalvot, ka notikusi "preču ievešana" Sestās direktīvas 2. panta 2. punkta izpratnē. Proti, šīs preces tika izņemtas no muitas noliktavas procedūras, *lai atkārtoti tās izvestu*, bet nevis tāpēc, ka *saskaņā ar KMK 204. pantu radies muitas parāds*, kura samaksa – precēm joprojām atrodoties Savienības muitas teritorijā – būtu pielīdzināma to laišanai brīvā apgrozībā un tādējādi uzskatāmībai par "Kopienas precēm".

88. Tādēļ uzskatu, ka spriedums *X*[33] ir interpretējams plašāk par tā rezolutīvajā daļā burtiski teikto, proti, minētā sprieduma 54. punktā norādītā īpašā apstākļa kontekstā. Tāpēc tā rezolutīvā daļa ir jāskata saistībā ar preču izņemšanu no muitas procedūrām pirms to atkārtotas izvešanas dienas un tieši saistībā ar to, ka saskaņā ar kādā no Īstenošanas regulas 866. pantā minētajām tiesību normām noteikto ir radies muitas parāds.

89. Šāda sprieduma *X*[34] nozīmes *integrēta* interpretācija, manuprāt, ir vispiemērotākā un atbilstošākā Sesto direktīvu ar KMK vienojošo saišu loģikai.

90. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru "PVN ievestajām precēm un muitas nodokļiem ir līdzīgas galvenās pazīmes, ciktāl tie rodas saistībā ar preču ievešanu Savienībā un vēlāku laišanu dalībvalstu ekonomiskajā apritē"; šo paralēlismu "apstiprina tas, ka PVN direktīvas 71. panta 1. punkta otrā daļa ļauj dalībvalstīm saistīt PVN ievestajām precēm iekasējamības gadījumu un tā iekasējamību ar muitas nodokļu iekasējamības gadījumu un iekasējamību"[35].

91. Tomēr līdzība vēl nenozīmē identiskumu, tādēļ Tiesa ierosina muitas parāda un PVN [parāda] rašanos izskatīt savrupi. Nevarētu būt citādi, ja ņem vērā viena un otra būtības atšķirību, kas ir lielāka tad, ja muitas parāds faktiski nav radies saistībā ar parastajā procedūrā muitas teritorijā veikto preču ievešanu, bet konkrētu prasību vai pienākumu neizpildes dēļ.

92. Saskaņā ar Sestās direktīvas 2. panta 2. punktu par preču ieviešanu ir jāmaksā PVN. Šī paša tiesību akta 7. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir noteikts, ka ""preču imports" nozīmē tādu preču ievešanu Kopienā, kas neatbilst [EKL 23. un 24. pantā] paredzētajiem nosacījumiem".

93. Saskaņā ar Sestās direktīvas 7. panta 2. un 3. punktu preču fiziska ievešana Savienības teritorijā principā ne vienmēr nozīmē to ar PVN apliekamu ievešanu. Ja kopš brīža, kad preces tiek fiziski ievestas Savienībā, tām – ciktāl tas attiecas uz izskatāmo gadījumu – ir piemērojama muitas noliktavas procedūra, proti, Sestās direktīvas 16. panta 1. punkta B daļas c) apakšpunktā minētā procedūra, ievešana PVN izpratnē būs tikai brīdī, kad šīs preces tiks izņemtas no minētās procedūras, – kas var notikt kādas citas, no tās dalībvalsts, kurā notika preču fiziska ievešana Savienības teritorijā, atšķirīgā dalībvalstī. Tāpēc preces var atrasties apritē Savienībā, *nebūdamas ievestas tās teritorijā* PVN izpratnē.

31 — Tiesai 2014. gada 3. oktobrī *Finanzgericht* iesniegtās vēstules 2. punkts.

32 — Lieta C-480/12, EU:C:2014:329, 54. punkts.

33 — Lieta C-480/12, EU:C:2014:329.

34 — Lieta C-480/12, EU:C:2014:329.

35 — *Harry Winston*, C-273/12, EU:C:2013:466, 41. punkts, kurā minēti spriedumi *Witzemann*, C-343/89, EU:C:1999:445, 18. punkts, un *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08, EU:C:2010:231, 90. un 91. punkts.

94. Ja rašanās tiek piemērota kādai no Sestās direktīvas 16. panta 1. punkta B daļas a), b), c) un d) apakšpunktā minētajām procedūrām, tām tiek radīti tādi apstākļi, ka to laišana Savienības ekonomiskajā apritē nav iespējama. Tajā var tikt laistas tikai Kopienas preces, proti, saskaņā ar KMK 4. panta 7. punktu galvenokārt preces, kas iegūtas Savienības muitas teritorijā atbilstoši KMK 23. pantā paredzētajiem nosacījumiem vai šajā muitas teritorijā ievestas no citurienes un laistas brīvā apgrozībā. Proti, tas nozīmē, ka par šīm pēdējām minētajām precēm ir samaksāti nodokļi un nodevas, kas nav jāmaksā par precēm, kurām tiek piemērota kāda no šīm procedūrām.

95. Ja, kā tas noticis aplūkotajā gadījumā, muitas noliktavas procedūrā nodotās preces ir atkārtoti izvestas neizņemtas no minētās procedūras, tās – pat ja arī fiziski atrodas Savienības teritorijā – Sestās direktīvas izpratnē nebija ievestas [36] un nav apliekamas ar PVN.

96. Savukārt, ja preces būtu izņemtas no šīs procedūras, kamēr tās vēl atradās Savienības teritorijā, tās katrā ziņā būtu jāuzskata par ievestām precēm un tādējādi apliekamām ar PVN. Šajā ziņā nav nozīmes, vai izvešana ir notikusi, pareizi pabeidzot šo procedūru un samaksājot maksājamos nodokļus, vai arī netika ievēroti nosacījumi, kas to reglamentē (proti, ja, kā paredzēts Īstenošanas regulas 866. pantā, iestājas kāds no KMK 202.–205. pantā minētajiem gadījumiem).

97. Ja saskaņā ar KMK 202.–205. pantu radies parāds attiecas uz jau atkārtoti izvestām precēm, apstāklis, ka tās ir izvestas no Savienības teritorijas, neskar pienākumu samaksāt muitas nodokļus. Turklāt šim muitas parādam varētu tikt pievienota prasība samaksāt PVN tad, ja, ņemot vērā konkrēto prettiesisko rīcību, kuras dēļ radās muitas parāds, var prezumēt, ka preces nonākušas Savienības ekonomiskajā apritē, un tādējādi varēja nonākt patēriņā, proti, ar PVN apliekamā darbībā.

98. Tā tas būtu KMK 202. panta 1. punkta a) apakšpunktā (prettiesiska ar ievedmuitas nodokļiem apliekamu preču ievešana muitas teritorijā) vai KMK 203. panta 1. punktā (preču izņemšana no muitas uzraudzības) paredzētajā gadījumā.

99. Taču tas tā var arī nebūt gadījumā ar KMK 204. pantu, kura "priekšmets ir pienākumu neizpilde un nosacījumu saistībā ar noteiktām muitas procedūrām neizpilde, kuri neietekmē muitas uzraudzību" [37]. Un tas tā nav šajā gadījumā, jo saskaņā ar *Finanzgericht Hamburg* precēm tika piemērota muitas noliktavas procedūra līdz pat to atkārtotas izvešanas brīdim, nenonākot dalībvalstu ekonomiskajā apritē. Tādējādi muitas parāds, kas ir radies KMK 204. pantā paredzēto pienākumu neizpildes dēļ, ir jāmaksā, savukārt PVN nav iekasējams, jo nav prezumējams, ka preces nonākušas patēriņā Savienības teritorijā.

100. Draudus (vai prezumpciju), ka preces nonāks dalībvalstu ekonomiskajā apritē, Tiesa ir vairākkārt norādījusi kā no pienākumu neizpildes izrietošu muitas parādu rašanās iemeslu, norādot, ka tieši šie parādi ir minētās ekonomiskās aprites aizsardzības mehānisms [38]. Dažādās muitas procedūrās paredzēto pienākumu un nosacījumu neizpilde var patiešām ne tikai mazināt nodokļu ieņēmumus, bet arī radīt draudus, ka preces var nonākt iekšējā tirgū un izraisīt negodīgu konkurenci ar Kopienas ražotājiem.

101. Ja – kā tas ir šajā gadījumā – iesniedzējtiesa izslēdz, ka šādi draudi būtu bijuši un ka šīs preces būtu nonākušas dalībvalstu ekonomiskajā apritē, nav viegli saprast, kādu ekonomisku apsvērumu dēļ varētu prasīt samaksāt tādu netiešu patēriņa nodokli kā PVN, pat ja ir samaksāts muitas parāds, kas radies attiecīgo nosacījumu neizpildes dēļ.

36 — Šajā ziņā skat. spriedumu *Profitube*, C-165/11, EU:C:2012:692, 46. punkts.

37 — Spriedums *X*, C-480/12, EU:C:2014:329, 31. punkts, kurā ir minēts spriedums *Hamann International*, C-337/01, EU:C:2004:90, 28. punkts.

38 — Piemēram, spriedumi *Harry Winston*, C-273/12, EU:C:2013:466, 31. punkts; *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08, EU:C:2010:231, 52. punkts.

102. Tāpēc ierosinu Tiesai uz pirmo jautājumu atbildēt, ka Sestās direktīvas 7. panta 3. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN ir jāmaksā gadījumā, ja attiecīgās preces to atkārtotas izvešanas brīdī – no KMK 204. panta izrietoša muitas parāda rašanās dēļ – ir izņemtas no šajā pantā paredzētajām muitas procedūrām tādos apstākļos, kas ļauj prezumēt šo preču nonākšanu Savienības ekonomiskajā apritē.

2) Otrais prejudiciālais jautājums

103. Uz iepriekšējo jautājumu sniegtās atbildes dēļ pārējie divi *Finanzgericht Hamburg* lietā C-226/14 uzdotie prejudiciālie jautājumi zaudētu jēgu. Taču gadījumam, ja Tiesa tā neuzskatīs, iztirzāšu tos pakārtoti.

104. Ja uz pirmo jautājumu tiktu sniegta noliedzoša atbilde, *Finanzgericht* vēlas noskaidrot, vai pamatlietā aplūkotajos apstākļos ar Sesto direktīvu ir uzlikts pienākums iekasēt importam piemērojamo PVN vai, gluži pretēji, dalībvalstīm šajā ziņā ir zināma rīcības brīvība.

105. Gan pamatlietas puses, gan Grieķijas valdība un Komisija ir vienisprātis, ka uz šo jautājumu ir jāatbild noliedzoši, jo Sestās direktīvas 7. pantā ir noteikta izsmeļoša un galīga norma.

106. Manuprāt, šim viedoklim var vienīgi piekrist. Proti, "preču ievešana" kā apstāklis, kas rada PVN iekasējamības gadījumu, un tās definīcija saskaņā ar Sestās direktīvas 7. pantu ir jautājumi, kas galīgi un izsmeļoši ir atrisināti Sestajā direktīvā un Savienības tiesībās ir interpretējami autonomi. Pretējā gadījumā dalībvalstu atšķirīgie viedokļi par nodokļa iekasējamības gadījumu kaitētu Sestajā direktīvā izvirzītā mērķa sasniegšanai. Kā atgādina Komisija[39], šis mērķis izveidot kopējo tirgu ar tādām raksturiezīmēm – saskaņā ar Sestās direktīvas preambulas ceturto apsvērumu – kā īstenam iekšējam tirgum, kurā nodokļu bāzes saskaņošana nodrošina, ka "Kopienas likmes piemērošana darījumiem, par ko uzliek nodokļus, radītu līdzvērtīgas sekas visās dalībvalstīs"[40].

107. Tādējādi, ja, pamatojoties uz Sestās direktīvas 7. panta 3. punktu, rodoties muitas parādam saskaņā ar KMK 204. pantu, būtu jārodas PVN iekasējamības gadījumam, dalībvalstīm nav rīcības brīvības, lai noteiktu pretējo.

108. Tāpēc pakārtoti ierosinu Tiesai uz otro jautājumu atbildēt tādējādi, ka preču ievešanai piemērojamā PVN iekasēšanā dalībvalstīm nav rīcības brīvības.

3) Trešais prejudiciālais jautājums

109. Tikpat pakārtoti paudīšu arī viedokli par trešo *Finanzgericht Hamburg* uzdoto jautājumu, proti, vai tādā gadījumā kā pamatlietā aplūkotais, kurā PVN uzlikšana izriet no muitas parāda, kas radies saskaņā ar Sestās direktīvas 10. panta 3. punkta otro daļu, to skatot kopsakarā ar KMK 204. pantu, PVN parādnieks ir noliktavas turētājs, kurš muitas noliktavā uzglabā preces, pat ja viņam nav pilnvaru rīkoties ar tām, nedz arī viņš tās izmanto saviem ar nodokli apliekamiem darījumiem Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

110. Visas puses vienprātīgi pieņem, ka ar Sestās direktīvas 21. panta 4. punktu dalībvalstīm ir piešķirtas pilnvaras noteikt, kas ir PVN parādnieks ievešanas darījumos. Tādējādi Grieķijas valdība uzskata, ka nekur nav noteikts, ka vienīgais PVN parādnieks ir preču importētājs, no kā izriet, ka ir iespējams, ka muitas parāda, kas ir radies saskaņā ar KMK, maksātājam arī ir PVN parādnieka statuss.

39 — Tās rakstveida apsvērumu 72. punkts.

40 — Sestās direktīvas preambulas devītais apsvērums.

111. *Eurogate* noliedz šo otro iespēju, jo uzskata, ka to liedzot apstāklis, ka noliktavas turētājam, kurš darbojas tikai kā pakalpojumu sniedzējs, nav PVN atskaitīšanas tiesību atšķirībā no noliktavas turētāja, kuram ir pilnvaras rīkoties ar precēm, kā rezultātā rastos nepamatota nevienlīdzīga attieksmi.

112. Sestās direktīvas 21. panta 4. punkta noteikumos nepārprotami ir noteikts, ka, ievedot preces, pienākums maksāt PVN ir "personai vai personām, ko dalībvalsts, kurā preces ir ievestas, iecēlusi vai atzinusi par atbildīgām". Ja saskaņā ar Vācijas tiesībām par importētāju tiktu atzīta vai norīkota *Eurogate* – kas ir jānoskaidro valsts tiesai –, šī sabiedrība, protams, nevarētu pretendēt uz PVN atskaitīšanu, jo priekšnodokļa atskaitīšana Sestās direktīvas 17. panta 2. punktā ir paredzēta tikai tad, "ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem".

113. Nesen (2015. gada 25. jūnijā) Tiesa šeit iztirzātajam līdzīgā jautājumā ir nospriedusi, ka PVN direktīvas 168. panta e) punkts, kas ir ekvivalents Sestās direktīvas 17. panta 2. punktam, "ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neliedz tādu valsts tiesisko regulējumu, kas izslēdz importam piemērojamā PVN atskaitīšanu, par kura samaksu ir atbildīgs pārvadātājs, kurš nav nedz attiecīgo preču importētājs, nedz īpašnieks, bet nodrošina tikai pārvadājumus un muitas procedūras kravas pārvadātājs, kurai ir piemērojams PVN"[41].

114. No Tiesas 2015. gada 25. jūnija sprieduma ir izdarāmi divi secinājumi. Pirmais ir tāds, ka nekas neliedz dalībvalsts (šajā gadījumā – Vācijas) tiesību aktos noteikt, ka pārvadātājs ir importam piemērojamā PVN maksātājs. Otrais ir tāds, ka šādos gadījumos nekas neliedz ievesto preču pārvadātājam nebūt tiesīgam atskaitīt samaksāto PVN.

115. Tomēr jānorāda, ka šādos apstākļos dalībvalstu brīvību par importam piemērojamā PVN parādnieku noteikt preču noliktavas turētāju neierobežo apstāklis, ka šādi noteiktā persona nav tiesīga atskaitīt maksājamo nodokli.

B – *Lieta C-228/14*

116. Lietā C-228/14 uzdotais prejudiciālais jautājums arī attiecas uz ievedmuitas parāda rašanos saskaņā ar KMK 204. pantu. Tomēr runa ir nevis par muitas noliktavas pienākumu neizpildi, bet gan par ārējā tranzīta procedūrā, kas ir reglamentēta ar KMK 91.–97. pantu, paredzēto pienākumu neizpildi. Turklāt šajā lietā *ratione temporis* ir piemērojama nevis Sestā direktīva, bet gan PVN direktīva.

117. Konkrēti *Finanzgericht Hamburg* vēlas noskaidrot, vai attiecībā uz precēm, kas muitas uzraudzībā atkārtoti izvestas kā ārpuskopienas preces, bet attiecībā uz kurām ir radies muitas parāds saistībā ar KMK 204. pantā paredzētā pienākuma neizpildi, KMK 236. panta 1. punkts, skatot to kopsakarā ar PVN direktīvu, ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN nav jāmaksā, ja muitas parāds ir noteikts personai, kas nebija pilnvarota rīkoties ar šīm precēm.

118. Piekrītu Komisijai, ka uz šo jautājumu var atbildēt ar tiem pašiem apsvērumiem, kas izklāstīti, izvērtējot lietu C-226/14[42].

119. Šī lieta arī attiecas uz atkārtoti izvestām precēm, kas netika izņemtas no atlikšanas procedūras (šajā gadījumā ārējais tranzīts). Tādējādi šo secinājumu 98.–115. punktā izklāstītie iemesli mani mudina secināt, ka preču ievešana patiesībā nav notikusi un tādējādi importam piemērojamais PVN nav bijis jāmaksā.

41 — Lieta *DSV Road*, C-187/14, EU:C:2015:421, 51. punkts. Uzņēmums *DSV*, kas sniedz transporta un loģistikas pakalpojumus, bija uzsācis divas Kopienas ārējā tranzīta procedūras, kuru noslēgumā tam tika prasīts samaksāt gan muitas nodokļus (saskaņā ar KMK 203. pantu un pakārtoti saskaņā ar minētā kodeksa 304. pantu), gan PVN importam, liedzot tam šī pēdējā minētā nodokļa atskaitīšanas tiesības.

42 — Tās rakstveida apsvērumu 89.–95. punkts.

120. Ja Tiesa nepiekritīs iepriekš izklāstītajam viedoklim, uzskatu, ka, ņemot vērā apsvērumus, kas izklāstīti saistībā ar lietā C-226/14 uzdoto trešo jautājumu[43], varētu nospriest, ka importam piemērojamā PVN parādnieks var būt pārvadātājs, kas nav tiesīgs rīkoties ar precēm.

VI – **Secinājumi**

121. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

galvenokārt –

1) Sestās direktīvas 7. panta 3. punkts un PVN direktīvas 61. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN ir jāmaksā gadījumā, ja attiecīgās preces to atkārtotas izvešanas brīdī – no Kopienas Muitas kodeksa 204. panta izrietoša muitas parāda rašanās dēļ – ir izņemtas no šajā pantā paredzētajām muitas procedūrām tādos apstākļos, kas ļauj prezumēt šo preču nonākšanu Savienības ekonomiskajā apritē;

pakārtoti –

2) dalībvalstīm nav rīcības brīvības attiecībā uz PVN iekasēšanu gadījumā, kad rodas muitas parāds saskaņā ar Kopienas Muitas kodeksa 204. pantu;

3) ja izskatāmajās lietās aplūkotajos gadījumos PVN būtu jāmaksā, noliktavas turētājs vai pārvadātājs var būt šī nodokļa parādnieki saskaņā ar valsts tiesību aktiem pat tad, ja tie nav tiesīgi rīkoties ar precēm un nevar atskaitīt samaksāto PVN.

43 — Šo secinājumu 112.–114. punkts.