TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2017. gada 1. jūnijā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Nodokļi — Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) — Ārējā tranzīta procedūra — Preču pārvadāšana caur dalībvalstī esošu brīvostu — Šīs dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā brīvostas ir izslēgtas no valsts nodokļu teritorijas — Izņemšana no muitas uzraudzības — Muitas parāda rašanās un PVN iekasējamība

Lieta C-571/15

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Hessisches Finanzgericht* (Hesenes Finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2015. gada 29. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2015. gada 6. novembrī, tiesvedībā

Wallenborn Transports SA

pret

Hauptzollamt Gießen.

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. L. da Krušs Vilasa [*J. L. da Cruz Vilaça*], tiesneši M. Bergere [*M. Berger*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*] (referents), E. Levits un F. Biltšens [*F. Biltgen*],

ģenerāladvokāts M. Kamposs Sančess-Bordona [*M. Campos Sánchez-Bordona*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Wallenborn Transports SA* vārdā – *B. Klüver*, advokāts,

— Grieķijas valdības vārdā – *E. Tsaousi* un *A. Dimitrakopoulou*, pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā – *A. Caeiros* un *M. Wasmeier*, kā arī *L. Grønfeldt*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2016. gada 13. decembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – vācu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2007. gada 20. decembra Direktīvu 2007/75/EK (OV 2007, L 346, 13. lpp.) (turpmāk tekstā – "PVN direktīva"), 61. panta pirmo daļu un 71. panta 1. punktu, kā arī Padomes 1992. gada 12. oktobra Regulas (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (OV 1992, L 302, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2006. gada 20. novembra Regulu (EK) Nr. 1791/2006 (OV 2006, L 363, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – "Muitas kodekss"), 203. panta 1. punktu un 204. panta 1. punkta a) apakšpunktu.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Wallenborn Transports SA* (turpmāk tekstā – "*Wallenborn*") un *Hauptzollamt Gießen* (Gīsenes muitas iestāde, Vācija) saistībā ar *Wallenborn* uzliktu pienākumu maksāt pievienotās vērtības nodokli (PVN) muitas parāda rašanās dēļ.

Atbilstošie tiesību akti

Savienības tiesības

PVN direktīva

3 PVN direktīvas 2. panta 1. punktā ir noteikts:

"PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

d) preču importam."

4 PVN direktīvas 5. pantā, kas ietilpst tās II sadaļā "Teritoriālā darbības joma", ir noteikts:

"Šīs direktīvas piemērošanas nolūkā:

1) "Kopiena" un "Kopienas teritorija" ir dalībvalstu teritoriju kopums, kā tas definēts 2. punktā;

2) "dalībvalsts" un "dalībvalsts teritorija" ir Kopienas katras dalībvalsts teritorija, kurai piemēro Eiropas Kopienas dibināšanas līgumu saskaņā ar tā 299. pantu, izņemot vienu vai vairākas šīs direktīvas 6. pantā minētās teritorijas;

3) "trešās teritorijas" ir teritorijas, kas ir minētas 6. pantā;

4) "trešā valsts" ir jebkura valsts vai teritorija, kurā nepiemēro Līgumu."

5 Šīs direktīvas 6. pantā ir noteikts:

"1. Šo direktīvu nepiemēro šādām teritorijām, kas ir Kopienas muitas teritorijas daļa:

a) Atosa kalnam;

b) Kanāriju salām;

c) Francijas aizjūras departamentiem;

d) Ālandu salām;

e) Normandijas salām.

2. Šo direktīvu nepiemēro šādām teritorijām, kas nav Kopienas muitas teritorijas daļa:

a) Helgolandes salai;

b) Bizingenas teritorijai;

c) Seūtai;

d) Meliļai;

e) Livinjo;

f) Kampionei d'Italia;

g) Lugāno ezera Itālijas ūdeņiem."

6 Atbilstoši PVN direktīvas 30. pantam:

"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."

7 Šīs direktīvas 60. pants ir formulēts šādi:

"Preču importa vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā preces atrodas, kad tās tiek ievestas Kopienā."

8 Minētās direktīvas 61. pantā ir paredzēts:

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

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

9 PVN direktīvas 70. pantā ir noteikts:

Nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad preces faktiski tiek importētas."

10 Atbilstoši šīs direktīvas 71. pantam:

"1. Ja, ievedot tās Kopienā, precēm piemēro vai nu kādu no 156., 276. un 277. pantā minētajiem režīmiem vai apstākļiem, vai arī pagaidu importa režīmu ar pilnīgu atbrīvošanu no importa nodevas vai ārējā tranzīta pasākumu, tad nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams vienīgi tad, kad uz precēm vairs neattiecas šie pasākumi vai apstākļi.

Tomēr, ja importētajām precēm uzliek muitas nodevu [nodokli], lauksaimniecības nodokļus vai līdzvērtīgas nozīmes maksas, kas paredzētas kopējā politikā, tad nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski iestājas šo nodevu iekasējamības gadījums un šīs nodevas kļūst iekasējamas.

2. Ja importētām precēm neuzliek nevienu no 1. punkta otrajā daļā minētajām nodevām [nodokļiem], dalībvalstis attiecībā uz nodokļa iekasējamības gadījumu un nodokļa iekasējamību piemēro spēkā esošos muitas nodevu noteikumus."

11 Šīs pašas direktīvas 156. pantā ir paredzēts:

"1. Dalībvalstis var atbrīvot no nodokļa šādus darījumus:

a) to preču piegādi, kuras paredzēts uzrādīt muitai un, attiecīgos gadījumos, novietot pagaidu glabāšanā;

b) to preču piegādi, kuras paredzēts novietot brīvā zonā vai brīvā noliktavā;

c) to preču piegādi, kuras paredzēts nodot glabāšanā citā, nevis muitas, noliktavā vai nodot iekšējai apstrādei;

d) to preču piegādi, kuras paredzēts ielaist teritoriālajos ūdeņos, lai iekļautu urbšanas vai ražošanas platformās šādu platformu būvei, remontam, apkopei, pārbūvei vai aprīkošanai vai lai saistītu šādas urbšanas vai ražošanas platformas ar cietzemi;

e) to preču piegādi, kuras paredzēts ielaist teritoriālos ūdeņos, lai apgādātu urbšanas vai ražošanas platformas.

2. Šā panta 1. punktā minētās vietas ir tās, kas tā definētas Kopienas spēkā esošos muitas noteikumos."

12 PVN direktīvas 202. pantā ir noteikts:

"PVN maksā persona, kura izraisa tādus apstākļus, ka uz precēm vairs neattiecas 156., 157., 158., 160. un 161. pantā norādītā kārtība vai gadījumi."

Muitas kodekss

13 Muitas kodeksa 4. pantā ir paredzēts:

"Šajā Kodeksā terminiem ir šāda nozīme:

[..]

7) "Kopienas preces" nozīmē preces, kas ir:

— pilnīgi iegūtas vai saražotas Kopienas muitas teritorijā saskaņā ar 23. panta nosacījumiem, atskaitot preces, kas ievestas no valstīm vai teritorijām, kuras neveido Kopienas muitas teritoriju. 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.

8) "Ārpuskopienas preces" nozīmē preces, kas nav minētas 7. apakšpunktā.

Neskarot 163. un 164. pantu, Kopienas preces zaudē savu statusu, kad tās ir faktiski izvestas no Kopienas muitas teritorijas.

[..]

10) "Ievedmuitas nodokļi" nozīmē:

— muitas nodokļus un muitas nodokļiem līdzvērtīgus maksājumus, kas jāmaksā, preces ievedot,

— lauksaimniecības maksājumus un citus ievedmuitas maksājumus, kas ieviesti ar kopējo lauksaimniecības politiku vai īpašu režīmu, kurš attiecas uz atsevišķām lauksaimniecības ražojumu pārstrādes precēm.

[..]

15) "Muitas noteikumos atzīta preču izmantošana nozīmē":
a) muitas procedūras piemērošanu precēm,
b) preču ievešanu brīvajā zonā vai brīvajā noliktavā,

[..]

16) "Muitas procedūra" nozīmē:

[..]
b) tranzītu,

[..]."

14 Muitas kodeksa 37. pantā ir noteikts:

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

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."

15 Atbilstoši šā kodeksa 92. pantam:

"1. Ārējā tranzīta procedūra beidzas un tranzīta dokumentu turētāja [procedūras izmantotāja] 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."

16 Minētā kodeksa 96. pantā ir noteikts:

"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."

17 Atbilstoši šī paša kodeksa 166. pantam:

"Brīvās zonas un brīvās noliktavas ir Kopienas muitas teritorijas daļas vai telpas, kas atrodas šajā teritorijā un ir norobežotas no pārējās teritorijas, kur:

a) ievedmuitas nodokļu un tirdzniecības politikas pasākumu piemērošanas vajadzībām Kopienas preces tiek uzskatītas par ārpus Kopienas muitas teritorijas esošām, ja tās nav laistas brīvā apgrozībā vai nodotas citā muitas procedūrā, vai netiek izmantotas vai patērētas tādā veidā, kas nav paredzēts muitas noteikumos;

b) Kopienas preces, par kurām ir pieņemti attiecīgi Kopienas noteikumi īpašās jomās, atbilst preču izvešanas gadījumos parasti piemērojamiem pasākumiem tādēļ, ka tās novietotas brīvajā zonā vai brīvajā noliktavā."

18 Muitas kodeksa 167. pantā ir paredzēts:

"1. Dalībvalstis var Kopienas muitas teritorijas daļas norādīt kā brīvās zonas vai atļaut ierīkot brīvās noliktavas.

2. Dalībvalst[i]s nosaka katras zonas aizņemto teritoriju. Telpas, kas tiek norādītas kā brīvās noliktavas, ir jāapstiprina dalībvalstīm.

3. Brīvās zonas, izņemot tās, kas norādītas saskaņā ar 168.a pantu, norobežo. Dalībvalstīm ir jānosaka katras brīvās zonas vai brīvās noliktavas ieejas un izejas punkt[i].

[..]"

19 Šī kodeksa 170. pantā ir noteikts:

"1. Neskarot 168. panta 4. punktu, preces, ko ieved brīvajā zonā vai brīvajā noliktavā, nav jāuzrāda muitas dienestiem, un par tām nav jāiesniedz muitas deklarācija.

2. Preces uzrāda muitas dienestiem un izpilda tām paredzētās muitas formalitātes, ja:

a) tām ir bijusi piemērota kāda muitas procedūrā, ko noslēdz, kad preces nonāk brīvajā zonā vai brīvajā noliktavā; tomēr, ja attiecīgā muitas procedūra ļauj atbrīvot no pienākuma uzrādīt preces, tās nav jāuzrāda;

[..]."

20 Saskaņā ar minētā kodeksa 202. panta 1. un 2. punktu:

"1. Ievedmuitas parāds rodas:

a) pretlikumīgi Kopienas muitas teritorijā ievedot ar ievedmuitas nodokli apliekamās preces

vai

b) šādas preces pretlikumīgi ievedot citā šās teritorijas daļā no brīvās zonas vai brīvās noliktavas.

Šajā pantā "pretlikumīga ievešana" nozīmē jebkādu ievešanu, pārkāpjot 38.–41. pantu un 177. panta otro ievilkumu.

2. Muitas parāds rodas brīdī, kad preces tiek pretlikumīgi ievestas."

21 Šī paša kodeksa 203. pantā ir paredzēts:

"1. Ievedmuitas parāds rodas:

— nelikumīgi izņemot no muitas uzraudzības ar ievedmuitas nodokli apliekamās preces.

2. Muitas parāds rodas brīdī, kad preces tiek izņemtas no muitas uzraudzības.

3. Parādnieki ir:

— persona, kas izņēmusi preces no muitas uzraudzības,

— jebkura persona, kas piedalījusies šādā izņemšanā vai apzinājusies, vai kurai būtu bijis jāapzinās, ka preces tikušas izņemtas no muitas uzraudzības,

— jebkura persona, kas ieguvusi vai valdījusi attiecīgās preces un preču iegūšanas vai saņemšanas brīdī apzinājusies, vai kurai būtu bijis jāapzinās, ka tās izņemtas no muitas uzraudzības,

kā arī

— attiecīgā gadījumā – persona, kam jāizpilda pienākumi, ko uzliek preču pagaidu glabāšana vai tās muitas procedūras piemērošana, kurā preces nodotas."

22 Muitas kodeksa 204. pantā ir noteikts:

"1. Ievedmuitas parāds rodas:

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

[..]

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 pazeminātas 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."

Īstenošanas regula

23 Komisijas 1993. gada 2. jūlija Regulas (EEK) Nr. 2454/93, ar ko nosaka īstenošanas noteikumus Regulai Nr. 2913/92 (OV 1993, L 253, 1. lpp.), redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Komisijas 2008. gada 17. novembra Regulu (EK) Nr. 1192/2008 (OV 2008, L 329, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – "Īstenošanas regula"), 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.

2. Nosūtītāja iestādes noteiktais termiņš ir saistošs to dalībvalstu muitas dienestiem, kuru teritorijā notiek Kopienas tranzīts, un minētās iestādes to nedrīkst mainīt."

24 Īstenošanas regulas II daļas V sadaļā "Citi muitas noteikumi" ir ietverta 1. nodaļa attiecībā uz "Brīvajām zonām un brīvajām noliktavām", kurā ietilpst šīs regulas 799. pants. Šajā pantā ir paredzēts:

Šajā nodaļā:

a) "I kontroles tips" ir kontrole, kas galvenokārt pamatojas uz žoga esamību;

[..]."

25 Īstenošanas regulas IV daļa attiecībā uz muitas parādu ietver II sadaļu "Parāda rašanās", kurā ietilpst šīs regulas 859. pants. Atbilstoši šim pantam:

"Uzskata, ka šāda saistību nepildīšana būtiski neietekmē pagaidu glabāšanas vai muitas procedūras pareizu norisi [Muitas] kodeksa 204. panta 1. punkta izpratnē, ar noteikumu, ka:

— saistību nepildīšanas mērķis nav bijis nelikumīgi izvairīties no muitas uzraudzības pār precēm,

— saistību nepildīšanas cēlonis nav attiecīgās personas acīmredzama nolaidība un

— vēlāk tiek nokārtotas visas formalitātes, kas vajadzīgas preču stāvokļa labošanai.

[..]

2) tādu preču gadījumā, kas atrodas kādā tranzīta procedūrā, ja neizpilda kādu no pienākumiem, ko uzliek šīs procedūras izmantošana, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:
   a) preces, kas atrodas kādā procedūrā, neskartas faktiski uzrādīja saņēmējā muitas iestādē;

[..]

6) attiecībā uz precēm pagaidu glabāšanā vai precēm, kas nodotas muitas procedūrai – šo preču aizvešana no Kopienas muitas teritorijas vai ievešana I kontroles tipa brīvajā zonā 799. panta nozīmē vai brīvajā noliktavā bez nepieciešamo formalitāšu nokārtošanas;

[..]."

Vācijas tiesības

Likums par apgrozījuma nodokli

26 2005. gada 21. februāra *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgrozījuma nodokli) (*BGBl.* 2005 I, 386. lpp.) pamatlietas faktiskajiem apstākļiem piemērojamās redakcijas (turpmāk tekstā – "Likums par apgrozījuma nodokli") 1. pantā ir noteikts:

"(1) Ar apgrozījuma nodokli apliek šādus darījumus:

[..]

4. preču ievešanu iekšzemē [..] (apgrozījuma nodoklis importam);

[..]

(2) Valsts teritorija šī likuma izpratnē ir Vācijas Federatīvās Republikas teritorija, izņemot [..] brīvās zonas, uz kurām attiecas I kontroles tips Likuma par muitas administrāciju 1. panta 1. punkta pirmā teikuma izpratnē (brīvostas) [..] Ārpus valsts teritorijas šī likuma izpratnē ir teritorija, kas nav šādi definētas valsts teritorijas daļa. [..]

(3) Par iekšzemē veiktiem darījumiem uzskata šādus darījumus, ko veic brīvostās [..]:

1. Kopienas iekšienē veiktu tādu preču piegādi un iegādi, kas paredzētas izmantošanai vai lietošanai attiecīgajās teritorijās [..]

[..]

4. tādu preču piegādi, kas piegādes brīdī [..]

[..]
   b) apgrozījuma nodokļa importam mērķiem ir brīvā apgrozībā;

[..]."

27 Likuma par apgrozījuma nodokli 13. panta "Nodokļa rašanās" 2. punktā ir paredzēts:

"21. panta 2. punkts attiecas uz apgrozījuma nodokli importam."

28 Likuma par apgrozījuma nodokli 21. pantā "Īpaši noteikumi attiecībā uz apgrozījuma nodokli" ir paredzēts:

"[..]

(2) Muitas nodokļiem piemērojamās normas pēc analoģijas ir piemērojamas attiecībā uz apgrozījuma nodokli importam;

[..]

(2a) Muitošanas vietas ārpus valsts teritorijas, kurās tam pilnvaroti Vācijas muitas darbinieki atbilstoši 2. punkta noteikumiem veic savus pienākumus, šajā ziņā ir uzskatāmas par tādām, kas atrodas iekšzemē. [..]"

Likums par muitas administrāciju

29 *Zollverwaltungsgesetz* (Likums par muitas administrāciju) pamatlietas faktiskajiem apstākļiem piemērojamās redakcijas 1. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Šā likuma piemērošanas jomā preču pārvietošana pāri Eiropas Kopienu muitas teritorijas robežām (Kopienas muitas teritorija), kā arī pāri brīvo zonu robežām Muitas kodeksa 167. panta 3. punkta izpratnē, lasot to kopsakarā ar [..] Īstenošanas regulas 799. panta a) punktu (I kontroles tipa brīvās zonas), ir pakļauta muitas uzraudzībai. [..]"

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

30 2009. gada 11. jūnijā preces, kuras bija ievestas Eiropas Savienības muitas teritorijā un iepriekšējā dienā uzrādītas Frankfurtes pie Mainas (Vācija) lidostā, neilgi pēc to novietošanas pagaidu glabāšanā tika deklarētas kā tādas, kurām ir piemērojama Kopienas ārējā tranzīta procedūra.

31 Šo preču saņēmējs bija uzņēmums, kura juridiskā adrese ir Hamburgas brīvostā (Vācija), kas šīs lietas faktisko apstākļu laikā bija brīvā zona, uz kuru attiecās I kontroles tipa Īstenošanas regulas 799. panta izpratnē noteikumi un kuras robežas bija muitas uzraudzībā. Tranzīta procedūra bija jānoslēdz līdz 2009. gada 17. jūnijam.

32 *Wallenborn* kā pilnvarotais pārvadātājs ar smagajiem kravas transportlīdzekļiem nogādāja attiecīgās preces līdz Hamburgas brīvostai, kurā tās 2009. gada 11. jūnijā pēc muitas plombas noņemšanas tika izkrautas. Tomēr šīs preces netika uzrādītas galamērķa muitas iestādē. Laikā, kad šīs preces atradās brīvajā zonā, tās netika ne laistas brīvā apgrozībā, ne patērētas, ne izmantotas.

33 2009. gada 16. jūnijā attiecīgās preces tika iekrautas konteinerā un ar kuģi pārvestas uz Somiju, kur tām tika piemērots muitas noliktavas režīms, pēc tam visbeidzot tās transportējot uz Krieviju.

34 2010. gada 2. septembrī Gīsenes muitas iestāde galvenajam atbildīgajam, kas, būdams attiecīgo preču nosūtītājs, bija tās deklarējis atbilstoši tranzīta procedūrai, kā arī *Wallenborn*, to pārvadātājam, nosūtīja paziņojumu, kurā bija noteikta muitas nodokļu un apgrozījuma nodokļa importam summa.

35 Tomēr nodokļus tika lūgts samaksāt vienīgi prasītājai pamatlietā, jo galvenais atbildīgais bija pierādījis, ka attiecīgās preces un tranzīta dokuments ir pareizi izsniegti, turpretim *Wallenborn* nebija pienācīgi noslēdzis tranzīta procedūru. Šo preču saņēmējs norādīja, ka ir uzskatījis, ka tās ir atmuitotas, un ka piegādes laikā viņam nav izsniegts tranzīta pavaddokuments.

36 *Wallenborn*, pamatojot savu prasību iesniedzējtiesā, atzīst, ka muitas parāds ir radies brīdī, kad tikuši izkrauti smagie transportlīdzekļi, ar kuriem tika pārvadātas attiecīgās preces, un ticis noņemts muitas zīmogs. Tomēr tā norāda, ka Hamburgas brīvosta, būdama brīvā zona, nebija Vācijas teritorijas daļa Likuma par apgrozījuma nodokli izpratnē. *Wallenborn* no tā secina, ka muitas parāda rašanās gadījums Muitas kodeksa 203. panta 1. punkta izpratnē ir noticis ārpus Vācijas nodokļu teritorijas un tāpēc nav nekāda ar nodokli apliekama darījuma.

37 Prasītāja pamatlietā piebilst, ka, lai gan muitas nodokļi un apgrozījuma nodoklis importam veido divus atšķirīgus nodokļu veidus, muitas parāds un apgrozījuma nodokļa importam parāds nevarot rasties atšķirīgos datumos. Tāpat apgrozījuma nodokli importam nevarot radīt cits nodokļu iekasējamības gadījums, kas nav muitas parāda rašanās gadījums.

38 Gīsenes muitas iestāde apgalvo, ka apgrozījuma nodoklis importam atbilstoši Muitas kodeksa 203. panta 1. punktam ir kļuvis iekasējams vienlaikus ar muitas parādu neatkarīgi no tā, ka muitas parāda rašanās gadījums ir noticis Hamburgas brīvostas teritorijā. Turklāt tā norāda, ka nav nozīmes faktam, ka attiecīgās preces ir pārvadātas uz Somiju un pēc tam eksportētas.

39 Uzskatot, ka pamatlieta rada jautājumus par Savienības tiesību interpretāciju, *Hessisches Finanzgericht* (Hesenes Finanšu tiesa, Vācija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

1) Vai dalībvalsts PVN tiesību norma, atbilstoši kurai I kontroles tipa brīvās zonas (brīvostas) nav daļa no valsts teritorijas, ir viens no gadījumiem PVN direktīvas 156. panta izpratnē, kas ir minēts šīs direktīvas 61. panta pirmajā daļā un 71. panta 1. punkta pirmajā daļā?

Ja atbilde uz šo jautājumu ir apstiprinoša:

2) Vai attiecībā uz precēm, kuras ir apliekamas ar muitas nodokļiem, saskaņā ar PVN direktīvas 71. panta 1. punkta otro daļu nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams arī brīdī, kad iestājas šo muitas nodokļu iekasējamības gadījums un šie muitas nodokļi kļūst iekasējami, ja muitas nodokļu iekasējamības gadījums iestājas un šie muitas nodokļi kļūst iekasējami I kontroles tipa brīvajā zonā un tās dalībvalsts PVN tiesību normās, kuras teritorijā atrodas brīvā zona, ir paredzēts, ka I kontroles tipa brīvās zonas (brīvostas) nav daļa no valsts teritorijas?

Ja atbilde uz otro jautājumu ir noliedzoša:

3) Vai attiecībā uz preci, kas ārējā tranzīta procedūrā, to nenoslēdzot, ir transportēta uz I kontroles tipa brīvo zonu, kurā tā tiek izņemta no muitas uzraudzības, kas atbilstoši Muitas kodeksa 203. panta 1. punktam rada muitas parādu, vienlaicīgi iestājas nodokļa iekasējamības gadījums un nodoklis kļūst iekasējams pēc tam, kad ir iestājies cits rašanās gadījums, proti, atbilstoši Muitas kodeksa 204. panta 1. punkta a) apakšpunktam, jo pirms darbības, ar kuru prece tika izņemta no muitas uzraudzības, tā netika uzrādīta kādai no iekšzemes muitas iestādēm, kuras kompetencē ietilpst brīvā zona, un tranzīta procedūra netika noslēgta?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

40 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 61. panta pirmā daļa un 71. panta 1. punkta pirmā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka brīvajā zonā esošās preces var tikt uzskatītas par tādām, uz kurām attiecas kāds no šīs direktīvas "156. pantā paredzētajiem gadījumiem", ja saskaņā ar attiecīgās dalībvalsts tiesību normu PVN piemērošanas mērķiem brīvās zonas neveido tās teritorijas daļu.

41 Vispirms ir jānorāda, ka iesniedzējtiesa šķietami uzskata, ka apstiprinoša atbilde uz šo jautājumu ir atkarīga no nosacījuma, ka šāda valsts tiesību norma var tikt uzskatīta par tādu, kas rada atbrīvojumu no nodokļa PVN direktīvas 156. panta izpratnē. Proti, *Hessisches Finanzgericht* (Hesenes Finanšu tiesa, Vācija) ieskatā tiesību norma, saskaņā ar kuru brīvās zonas no PVN viedokļa ir izslēgtas no valsts teritorijas, stingri raugoties, neveido šādu atbrīvojumu.

42 Tomēr ir jāatgādina, kā to darījis ģenerāladvokāts savu secinājumu 50. un 51. punktā, ka, lai gan PVN direktīvas 156. pantā dalībvalstīm ir piešķirta iespēja piemērot atbrīvojumu no nodokļa konkrētiem darījumiem, kuri ir uzskaitīti šajā pantā un starp kuriem b) apakšpunktā ir norādīta to preču piegāde,

kuras paredzēts novietot brīvā zonā vai brīvā noliktavā, šīs direktīvas 61. panta pirmajā daļā un 71. panta 1. punkta pirmajā daļā ir ietverta atsauce nevis uz tās 156. panta piemērošanas nosacījumiem, bet gan vienīgi uz tajā minētajiem gadījumiem un muitas režīmiem.

43 Atbilstoši PVN direktīvas 71. panta 1. punkta pirmajai daļai, ja precēm, ievedot tās Savienībā, tiek piemērots kāds no 156. pantā minētajiem režīmiem vai apstākļiem, PVN iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad uz šīm precēm vairs neattiecas šie pasākumi vai apstākļi. Šādā gadījumā atbilstoši tam, kas ir paredzēts minētās direktīvas 61. panta pirmajā daļā, attiecīgo preču imports ir veikts dalībvalstī, kuras teritorijā uz šīm precēm vairs neattiecas šie režīmi vai apstākļi.

44 Tāpēc PVN direktīvas 61. panta pirmajā daļā un 71. panta 1. punkta pirmajā daļā ietvertā atsauce uz kādu no tās 156. pantā "minētajiem režīmiem vai gadījumiem" ir jāinterpretē tādējādi, ka šī atsauce ietver tostarp brīvās zonas.

45 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka atbilstoši tam, kas ir paredzēts šajās tiesību normās, brīvajā zonā uzglabātās preces PVN piemērošanas mērķiem principā nevar tikt uzskatītas par tādām, kuras ir importētas. Šajā nozīmē brīvās zonas, uz kurām ir veikta atsauce valsts tiesību normā, saskaņā ar kuru PVN piemērošanas mērķiem brīvās zonas neveido šīs valsts teritorijas daļu, atbilst tām zonām, kuras ir norādītas PVN direktīvas 156. pantā.

46 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 61. panta pirmā daļa un 71. panta 1. punkta pirmā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka atsauce uz kādu no tās 156. pantā "minētajiem režīmiem vai gadījumiem" ietver brīvās zonas.

Par otro jautājumu

47 Ar savu otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 71. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka brīvajā zonā veikta preces izņemšana no muitas uzraudzības nozīmē PVN importam iekasējamības gadījuma iestāšanos un to, ka šis nodoklis kļūst iekasējams.

48 Atbilstoši PVN direktīvas 71. panta 1. punkta pirmajai daļai, ja precēm, ievedot tās Savienībā, tiek piemērota kāda no 156. pantā minētajām ārējā tranzīta procedūrām vai uz tām attiecas kāds no šīs direktīvas 156. pantā paredzētajiem režīmiem vai gadījumiem, tostarp PVN iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad uz šīm precēm vairs neattiecas šie režīmi vai gadījumi.

49 Šī panta otrajā daļā ir reglamentēta īpaša situācija, kurā attiecībā uz importētajām precēm, kurām ir uzliekama muitas nodeva, lauksaimniecības nodokļi vai līdzvērtīgas nozīmes maksas, kas paredzētas kopējā politikā, nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski iestājas šo nodokļu iekasējamības gadījums un šie nodokļi kļūst iekasējami.

50 Pamatlietā nav strīda par to, ka attiecīgo preču izņemšana no muitas uzraudzības, kas notikusi, nelikumīgi noņemot muitas zīmogus, ir izraisījusi muitas parāda rašanos atbilstoši Muitas kodeksa 203. panta 1. punktam (šajā ziņā skat. spriedumu, 2014. gada 15. maijs, *X*, C-480/12, EU:C:2014:329, 34. punkts).

51 Šī izņemšana no muitas uzraudzības arī ir bijusi ārējās tranzīta procedūras izbeigšanas pamats (šajā ziņā skat. spriedumu, 2002. gada 11. jūlijs, *Liberexim*, C-371/99, EU:C:2002:433, 53. punkts).

52 Tomēr, tā kā minētā izņemšana no muitas uzraudzības ir notikusi brīvajā zonā, uz attiecīgajām precēm turpināja attiekties kāds no PVN direktīvas 156. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētajiem gadījumiem, tādējādi *a priori* nav īstenojušies PVN direktīvas 71. panta 1. punkta pirmajā daļā paredzētie apstākļi, lai rastos PVN parāds.

53 Kā izriet no šī sprieduma 45. punkta, preču atrašanās brīvajā zonā brīdī, kad tās tiek izņemtas no muitas uzraudzības, liedz piemērot arī PVN direktīvas 71. panta 1. punkta otro daļu, jo tādējādi nav preču importēšanas vietas.

54 Šādā kontekstā tomēr ir jāatgādina, ka Tiesa ir nospriedusi, ka PVN parāds var rasties līdztekus muitas parādam tad, ja prettiesiskā rīcība, kas ir izraisījusi šo parādu, ļauj prezumēt, ka attiecīgās preces ir nonākušas Savienības ekonomiskajā apritē un tātad varējušas kļūt par patēriņa priekšmetu, kas tādējādi rada PVN iekasējamības gadījumu (spriedums, 2016. gada 2. jūnijs, *Eurogate Distribution* un *DHL Hub Leipzig*, C-226/14 un C-228/14, EU:C:2016:405, 65. punkts).

55 Šajā ziņā, kā ģenerāladvokāts norādījis savu secinājumu 67.–69. punktā, gadījumā, kad ar ievedmuitas nodokli apliekamās preces brīvajā zonā ir izņemtas no muitas uzraudzības un vairs neatrodas šajā zonā, principā ir pamats pieņemt, ka tās ir nonākušas Savienības ekonomiskajā apritē.

56 Tomēr, kad tādos apstākļos kā pamatlietā, kas atgādināti šī sprieduma 32. un 33. punktā, izrādās, ka nav notikusi attiecīgo preču nonākšana Savienības ekonomiskajā apritē – tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai –, nevar būt maksājams nekāds PVN importam.

57 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 71. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka preces izņemšana no muitas uzraudzības, kas notikusi brīvajā zonā, nerada PVN importam iekasējamības gadījumu un PVN importam nekļūst iekasējams, ja šī prece nav nonākusi Savienības ekonomiskajā apritē, bet tas ir jānosaka iesniedzējtiesai.

Par trešo jautājumu

58 Ar savu trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 71. panta 1. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tad, kad atbilstoši Muitas kodeksa 203. pantam rodas muitas parāds un kad pamatlietas apstākļu dēļ ir izslēgts, ka tā rezultātā rastos PVN parāds, ir jāpiemēro šī kodeksa 204. pants, lai pamatotu šī nodokļa iekasējamības gadījumu.

59 Šajā ziņā vispirms ir jānorāda – līdzīgi, kā to darījis ģenerāladvokāts savu secinājumu 74. punktā –, ka iesniedzējtiesa šķietami balstās uz pieņēmumu, saskaņā ar kuru tādos apstākļos kā pamatlietā esot iespējams kumulatīvi piemērot Muitas kodeksa 203. un 204. pantu.

60 Minētā tiesa šķietami uzskata, ka tad, kad, izņemot preci no muitas uzraudzības, nerodas PVN parāds, vēl ir jānosaka, vai aplikšana ar šo nodokli var tikt balstīta uz muitas parāda rašanos, pamatojoties uz Muitas kodeksa 204. panta 1. punkta a) apakšpunktu.

61 Tomēr ir jāatgādina, ka Muitas kodeksa 204. pants – kā tas izriet no tā formulējuma – ir piemērojams vienīgi gadījumā, kas neietilpst šī paša kodeksa 203. panta piemērošanas jomā. Tāpēc, lai noteiktu, pamatojoties uz kuru no šiem abiem pantiem ir radies ievedmuitas parāds, vispirms ir jānoskaidro, vai konkrētie fakti ir uzskatāmi par izņemšanu no muitas uzraudzības Muitas kodeksa 203. panta 1. punkta izpratnē. Vienīgi tad, ja atbilde uz šo jautājumu ir negatīva, var tikt piemērots Muitas kodeksa 204. pants (spriedums, 2004. gada 12. februāris, *Hamann International*, C-337/01, EU:C:2004:90, 29. un 30. punkts).

62 Līdz ar to, kad ar ievedmuitas nodokli apliekamā prece ir izņemta no muitas uzraudzības, PVN direktīvas 71. panta 1. punkta otrās daļas piemērošanas mērķiem nav pamata balstīties uz Muitas kodeksa 204. panta 1. punkta a) apakšpunktu, lai noteiktu, vai aplikšana ar PVN var tikt pamatota ar muitas parāda rašanos atbilstoši šai tiesību normai.

63 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 71. panta 1. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tad, kad atbilstoši Muitas kodeksa 203. pantam rodas muitas parāds un kad pamatlietas apstākļu dēļ ir izslēgts, ka tā rezultātā rastos PVN parāds, šī kodeksa 204. pants nav jāpiemēro, lai vienīgi pamatotu šī nodokļa iekasējamības gadījumu.

Par tiesāšanās izdevumiem

64 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

1) **Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2007. gada 20. decembra Direktīvu 2007/75/EK, 61. panta pirmā daļa un 71. panta 1. punkta pirmā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka atsauce uz kādu no tās 156. pantā "minētajiem režīmiem vai gadījumiem" ietver brīvās zonas;**

2) **Direktīvas 2006/112, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2007/75, 71. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka preces izņemšana no muitas uzraudzības, kas notikusi brīvajā zonā, nerada pievienotās vērtības nodokļa importam iekasējamības gadījumu un šis nodoklis nekļūst iekasējams, ja šī prece nav nonākusi Eiropas Savienības ekonomiskajā apritē, bet tas ir jānosaka iesniedzējtiesai;**

3) **Direktīvas 2006/112, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2007/75, 71. panta 1. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tad, kad saskaņā ar Padomes 1992. gada 12. oktobra Regulas (EEK) Nr. 2913/92 par Muitas kodeksa izveidi, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2006. gada 20. novembra Regulu (EK) Nr. 1791/2006, 203. pantu rodas muitas parāds un kad pamatlietas apstākļu dēļ ir izslēgts, ka tādēļ rastos pievienotās vērtības nodokļa parāds, šīs regulas 204. pants nav jāpiemēro tikai tāpēc vien, lai pamatotu šī nodokļa iekasējamības gadījumu.**

[Paraksti]