TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. birželio 1 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Apmokestinimas — Pridėtinės vertės mokestis (PVM) — Išorinio tranzito procedūra — Krovinių gabenimas per valstybėje narėje esantį laisvąjį uostą — Šios valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos į nacionalinę mokestinę teritoriją neįtraukiami laisvieji uostai — Neteisėtas paėmimas iš muitinės priežiūros — Skolos muitinei atsiradimas ir prievolė apskaičiuoti PVM“

Byloje C-571/15

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

Wallenborn Transports SA

prieš

Hauptzollamt Gießen

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

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

generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Wallenborn Transports SA*, atstovaujamos advokato B. Klüver,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos E. Tsaousi ir A. Dimitrakopoulou,

— Europos Komisijos, atstovaujamos A. Caeiros, M. Wasmeier ir L. Grønfeldt,

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

priima šį

* Proceso kalba: vokiečių.

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2007 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 2007/75/EB (OL L 346, 2007, p. 13) (toliau – PVM direktyva), 61 straipsnio pirmos pastraipos, 71 straipsnio 1 dalies ir 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą (OL L 302, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 4 t., p. 307), iš dalies pakeisto 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos reglamentu (EB) Nr. 1791/2006 (OL L 363, 2006, p. 1) (toliau – Muitinės kodeksas), 203 straipsnio 1 dalies ir 204 straipsnio 1 dalies a punkto išaiškinimo.

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

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

PVM direktyva

3 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<…>

d) prekių importas.“

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

„Taikant šią direktyvą naudojami šie sąvokų apibrėžimai:

1. „Bendrija“ ir „Bendrijos teritorija“ – 2 punkte apibrėžtos valstybių narių teritorijos;

2. „valstybė narė“ ir „valstybės narės teritorija“ – Bendrijos kiekvienos valstybės narės teritorija, kuriai taikoma Europos bendrijos steigimo sutartis, kaip apibrėžta jos 299 straipsnyje, išskyrus šios direktyvos 6 straipsnyje nurodytas teritorijas;

3. „trečiosios teritorijos“ – 6 straipsnyje nurodytos teritorijos;

4. „trečioji valstybė“ – valstybė ar teritorija, kuriai netaikoma Sutartis.“

5 Šios direktyvos 10 straipsnyje nurodyta:

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

a) Atos kalne;

b) Kanarų salose;

c) Prancūzijos užjūrio departamentuose;

d) Alandų salose;

e) Normandijos salose.

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

a) Helgolando salai;

b) Biusingeno teritorijoje;

c) Seutoje;

d) Melilijoje;

e) Livinjai;

f) Campione d'Italia;

g) Italijai priklausančiai Lugano ežero daliai."

6 PVM direktyvos 30 straipsnyje nurodyta:

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

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

7 Šios direktyvos 60 straipsnis suformuluotas taip:

„Prekių importo vieta yra valstybė narė, kurios teritorijoje yra prekės, kai jos įvežamos į Bendriją."

8 Šios direktyvos 61 straipsnyje numatyta:

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

Atitinkamai, kai į Bendriją įvežtoms prekėms, kurios išleistos į laisvą apyvartą, taikoma viena iš 276 ir 277 straipsniuose nurodytų procedūrų ar aplinkybių, importo vieta yra valstybė narė, kurios teritorijoje prekėms nebetaikomos šios procedūros ar aplinkybės."

9 PVM direktyvos 70 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai prekės yra importuotos."

10 Šios direktyvos 71 straipsnyje numatyta:

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

Tačiau, kai už importuojamas prekes reikia sumokėti muitą, žemės ūkio mokesčius arba pagal bendrąją politiką nustatytas jiems lygiavertes rinkliavas, apmokestinimo momentas ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai įvyksta apmokestinimo tais mokesčiais momentas ir atsiranda prievolė juos apskaičiuoti.

2. Kai importuotoms prekėms netaikomi 1 dalies antroje pastraipoje nurodyti muitai, valstybės narės apmokestinimo momentui bei prievolės apskaičiuoti PVM atsiradimo momentui nustatyti taiko galiojančias nuostatas dėl muitų.“

11 Tos pačios direktyvos 156 straipsnyje numatyta:

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

a) tiekiamos prekės pateikiamos muitinei ir tam tikrais atvejais padedamos laikinai saugoti;

b) tiekiamos prekės įvežamos į laisvąją zoną arba padedamos į laisvąjį sandėlį;

c) tiekiamos prekės, kurioms taikomos muitinės sandėliavimo procedūros arba muitinės prižiūrimo perdirbimo procedūros;

d) tiekiamos prekės įvežamos į teritorinius vandenis tam, kad jos būtų įmontuotos gręžimo ar gavybos platformose vykdant tokių platformų statybą, remontą, priežiūrą, rekonstrukciją ar įrengimą arba siekiant jas sujungti su žemynu;

e) tiekiamos prekės įvežamos į teritorinius vandenis kuru ir atsargomis aprūpinti gręžimo ar gavybos platformas.

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

12 PVM direktyvos 202 straipsnyje nustatyta:

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

Muitinės kodeksas

13 Muitinės kodekso 4 straipsnyje numatyta:

„Šiame Kodekse vartojamos šios sąvokos:

<…>

7) „Bendrijos prekės“ – prekės:

— gautos tik Bendrijos muitų teritorijoje, laikantis 23 straipsnyje nustatytų sąlygų, kurių sudėtyje nėra prekių, importuotų iš šalių arba teritorijų, nesančių Bendrijos muitų teritorijos dalimis. Nebus manoma, kad prekės, gautos iš prekių, kurioms yra taikomas sąlyginio neapmokestinimo režimas, turi Bendrijos statusą pagal komiteto nustatytą tvarką, numatytą ypatingą ekonominę reikšmę turintiems atvejams,

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

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

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

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

<…>

10) „Importo muitai“:

— muitai ir muitams mokamiems už importuojamas prekes lygiaverčio poveikio privalomieji mokėjimai,

— importo privalomieji mokėjimai, nustatyti įgyvendinant bendrąją žemės ūkio politiką arba konkrečią tvarką, kuri taikoma tam tikroms prekėms, gaunamoms perdirbant žemės ūkio produktus.

<…>

15) „Muitinės sankcionuoti veiksmai su prekėmis“:
a) muitinės procedūros įforminimas prekėms;
b) prekių įvežimas į laisvąją zoną arba padėjimas į laisvąjį sandėlį;

<…>

16) „Muitinės procedūra“:

<…>
b) tranzitas;

<…>“

14 Muitinės kodekso 37 straipsnyje nustatyta:

„1. Į Bendrijos muitų teritoriją įvežtos prekėms nuo jų įvežimo momento yra muitinės prižiūrimos. Jų muitinį tikrinimą galima atlikti vadovaujantis galiojančiomis nuostatomis.

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

15 Šio kodekso 92 straipsnyje nustatyta:

„1. Išorinio tranzito procedūra baigiama ir jos vykdytojo įsipareigojimai įvykdomi, kai prekės, kurioms buvo įforminta procedūra, ir atitinkami dokumentai pateikiami paskirties muitinės įstaigai, vadovaujantis atitinkamos procedūros nuostatomis.

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

16 Minėto kodekso 96 straipsnyje nustatyta:

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

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

b) už nuostatų, susijusių su Bendrijos tranzito procedūra, laikymąsi.

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

17 To paties kodekso 166 straipsnyje nurodyta:

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

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

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

18 Muitinės kodekso 167 straipsnyje numatyta:

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

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

3. Gali būti įtraukiamos laisvosios zonos, išskyrus pagal 168a straipsnį nustatytas zonas. Minėtos valstybės narės nustato kiekvienos laisvosios zonos ir kiekvieno laisvojo sandėlio įvažiavimo ir išvažiavimo vietas.

<…>“

19 Šio kodekso 170 straipsnyje nurodyta:

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

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

a) joms buvo įforminta muitinės procedūra, kuri užbaigiama įvežant prekes į laisvąją zoną arba padedant į laisvąjį sandėlį; tačiau, jeigu taikant atitinkamą muitinės procedūrą leidžiama pasinaudoti atleidimu nuo prievolės pateikti prekes, jų pateikti nereikalaujama;

<…>“

20 Šios direktyvos 202 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

1. Importo skola muitinei atsiranda, kai:

a) neteisėtai įvežant į Bendrijos muitų teritoriją importo muitais apmokestinamas prekes

arba

b) neteisėtai įvežant į kitą tos teritorijos dalį prekes, esančias laisvojoje zonoje arba laisvajame sandėlyje.

Taikant šį straipsnį neteisėtu įvežimu laikomas bet koks prekių įvežimas pažeidžiant 38–41 straipsnių ir 177 straipsnio antrosios įtraukos nuostatas.

2. Skola muitinei atsiranda neteisėto prekių įvežimo momentu.“

21 Šio kodekso 203 straipsnyje numatyta:

1. Importo skola muitinei atsiranda, kai:

— neteisėtai paimant iš muitinės priežiūros importo muitais apmokestinamas prekes.

2. Skola muitinei atsiranda prekių paėmimo iš muitinės priežiūros momentu.

3. Skolininkais laikomi:

— asmuo, paėmęs prekes iš muitinės priežiūros,

— bet kurie asmenys, dalyvavę taip paimant prekes ir žinoję arba, yra pagrindo manyti, turėję žinoti, kad prekės paimamos iš muitinės priežiūros,

— bet kurie asmenys, įsigiję arba laikę atitinkamas prekes ir jų įsigijimo arba gavimo metu žinoję arba, yra pagrindo manyti, turėję žinoti, kad prekės buvo paimtos iš muitinės priežiūros,

ir

— atitinkamais atvejais asmuo, turėjęs vykdyti prievoles, susijusias su laikinuoju prekių saugojimu arba su prekėms įformintos muitinės procedūros taikymu.“

22 Muitinės kodekso 204 straipsnyje skelbiama:

„1. Importo skola muitinei atsiranda, kai:

a) neįvykdžius bent vienos iš prievolių, susijusių su importo muitais apmokestinamų prekių laikinuoju saugojimu arba su joms įformintos muitinės procedūros taikymu, arba

<…>

203 straipsnyje nenurodytais atvejais, išskyrus, kai nustatyta, kad minėti pažeidimai neturi esminės įtakos tinkamam laikinojo prekių saugojimo arba atitinkamos muitinės procedūros taikymui.

2. Skola muitinei atsiranda arba tuo momentu, kai nustojama vykdyti prievolę, kurios nevykdymas sąlygoja skolos muitinei atsiradimą, arba tuo momentu, kai prekėms įforminama atitinkama muitinės procedūra, jeigu po to nustatoma, kad faktiškai nebuvo laikytasi reikalavimų, kurių privaloma laikytis įforminant prekėms tokią procedūrą arba taikant joms sumažintą arba nulinę importo muito normą dėl prekių galutinio vartojimo.

3. Skolininku laikomas asmuo, kuris esamomis aplinkybėmis turi vykdyti prievoles, susijusias su importo muitais apmokestinamų prekių laikinuoju saugojimu arba su joms įformintos muitinės procedūros taikymu, arba asmuo, kuris turi laikytis reikalavimų, kurių privaloma laikytis įforminant prekėms atitinkamą procedūrą.“

Įgyvendinimo reglamentas

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

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

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

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

„Šiame skyriuje:

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

<…>“

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

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

— jie nėra susiję su bandymu neteisėtai paimti prekes iš muitinės priežiūros,

— jie nėra atsiradę dėl akivaizdaus atitinkamo asmens aplaidumo ir

— visi formalumai, būtini su prekėmis susijusiai situacijai sureguliuoti, vėliau atliekami:

<…>
2) kai prekėms taikoma tranzitinė procedūra, vieno iš įsipareigojimų, prisiimamų norint naudotis tokia procedūra, nevykdymas, kai vykdomos toliau išvardytos sąlygos:
a) procedūrai įforminti pateiktos prekės paskirties įstaigoje buvo pateiktos nesugadintos;

<…>
6) tais atvejais, kai prekės yra laikinai saugomos arba pateikiamos muitinės procedūrai įforminti, prekės išvežamos iš Bendrijos muitų teritorijos arba jos įvežamos į I kontrolės tipo laisvąją zoną, kaip apibrėžta 799 straipsnyje, arba atvežamos į laisvąjį sandėlį neužbaigus reikalingų formalumų;

<…>“

Vokietijos teisė

Apyvartos mokesčio įstatymas

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

„(1) Apyvartos mokesčiu apmokestinami šie sandoriai:

<…>

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

<…>

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

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

1. prekių, skirtų naudoti arba vartoti nustatytose teritorijose, tiekimas ir įsigijimas Bendrijoje <…>

<…>

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

<…>
b) laisvoje apyvartoje pagal importo apyvartos mokesčio teisės aktus;

<…>“

27 Apyvartos mokesčio įstatymo 13 straipsnio „Mokesčio atsiradimas“ 2 dalyje nustatyta:

„Importo apyvartos mokesčiui taikoma 21 straipsnio 2 dalis.“

28 Apyvartos mokesčio įstatymo 21 straipsnyje „Specialios nuostatos dėl importo apyvartos mokesčio“ numatyta:

„<…>

(2) Nuostatos dėl muitų yra taikomos pagal analogiją importo apyvartos mokesčiui;

<…>

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

Muitinės administracijos įstatymas

29 Klostantis pagrindinėje byloje nagrinėjamoms faktinėms aplinkybėms galiojusios redakcijos *Zollverwaltungsgesetz* (Muitinės administracijos įstatymas) 1 straipsnio „Muitinės administracijos uždaviniai“ 1 dalyje nustatyta:

„Prekyba, vykdoma kertant Europos Bendrijų muitų teritorijos (Bendrijos muitų teritorija) ribą ir laisvųjų zonų ribas pagal Muitinės kodekso 167 straipsnio 3 dalį kartu su Muitinės kodekso įgyvendinimo reglamento 799 straipsnio a punktu (I kontrolės tipo laisvosios zonos), pagal šio įstatymo taikymo sritį yra muitinės administracijos priežiūroje. <…>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

30 2009 m. birželio 11 d. vieną dieną prieš tai į Europos Sąjungos muitų teritoriją įvežti ir į Frankfurto prie Maino (Vokietija) oro uostą pristatyti tekstilės gaminiai po trumpo saugojimo šiame oro uoste buvo deklaruoti išorinio Bendrijos tranzito procedūrai įforminti ir išleisti.

31 Šių prekių gavėja buvo Hamburgo laisvajame uoste (Vokietija) įsteigta bendrovė, kuri klostantis faktinėms aplinkybėms buvo I kontrolės tipo laisvoji zona, kaip tai suprantama pagal Muitinės kodekso įgyvendinimo reglamento 799 straipsnį, kurios ribos buvo prižiūrimos muitinės. Tranzito procedūra turėjo būti užbaigta iki 2009 m. birželio 17 d.

32 *Wallenborn*, kaip įgaliota vežėja, sunkvežimiais atvežė nagrinėjamas prekes iki Hamburgo laisvojo uosto, kur 2009 m. birželio 11 d. nuėmus muitinės plombą jos buvo iškrautos. Vis dėlto šios prekės nebuvo pristatytos paskirties muitinės įstaigai. Jų buvimo laisvojoje zonoje laikotarpiu minėtos prekės nebuvo nei išleistos į laisvą apyvartą, nei suvartotos, nei sunaudotos.

33 2009 m. birželio 16 d. nagrinėjamos prekės buvo pakrautos į konteinerį ir laivu išgabentos į Suomiją, kur joms įforminta muitinio sandėliavimo procedūra prieš jas vėliau išgabenant į Rusiją.

34 2010 m. rugsėjo 2 d. Gyseno muitinė tranzito procedūros vykdytojai, kuri, kaip siuntėja, nagrinėjamoms prekėms įformino tranzito procedūrą, ir *Wallenborn*, kaip vežėjai, pateikė pranešimą apie mokėtinus importo muitus ir importo apyvartos mokestį.

35 Vis dėlto mokėti paprašyta tik pareiškėjos pagrindinėje byloje, nes tranzito procedūros vykdytoja įrodė, kad nagrinėjamos prekės ir tranzito dokumentas buvo perduoti tinkamai, o tranzito procedūros *Wallenborn* neužbaigė tinkamai. Savo ruožtu šių prekių gavėja nurodė, jog manė, kad prekės buvo išleistos į laisvą apyvartą ir kad pristatant prekes jai nebuvo perduotas tranzito lydimasis dokumentas.

36 Grįsdama prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui paduotą skundą *Wallenborn* pripažino, kad skola muitinei atsirado, kai sunkvežimis, gabenęs nagrinėjamas prekes, buvo iškrautas ir buvo nuimta muitinės plomba. Vis dėlto ji nurodo, kad Hamburgo laisvasis uostas, kaip laisvoji zona, nesudarė Vokietijos nacionalinės teritorijos, kaip ji suprantama pagal Apyvartos mokesčio įstatymą. *Wallenborn* daro išvadą, kad skola muitinei atsirado, kaip tai suprantama pagal Muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalį, už Vokietijos teritorijos ribų, todėl nėra jokio apmokestinamojo sandorio.

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

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

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

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

Jeigu į šį klausimą būtų atsakyta teigiamai:

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

Jeigu į antrąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai:

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

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

40 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar PVM direktyvos 61 straipsnio pirmą pastraipą ir 71 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą reikia aiškinti taip, kad prekės, esančios laisvojoje zonoje, gali būti laikomos susijusios su „viena iš [šios direktyvos] 156 straipsnyje nurodytų aplinkybių“, kai pagal atitinkamos valstybės narės teisės nuostatą laisvosios zonos nesudaro jos nacionalinės teritorijos apmokestinimo PVM tikslais.

41 Pirmiausia reikia pažymėti, kad atrodo, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad teigiamas atsakymas į šį klausimą priklauso nuo sąlygos, jog tokia nacionalinė nuostata galėtų būti laikoma neapmokestinimo atveju, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 156 straipsnį. Taigi, anot *Hessisches Finanzgericht* (Heseno finansų teismas), nuostata, pagal kurią laisvosios zonos PVM taikymo tikslais nepatenka į nacionalinę teritoriją, nėra toks neapmokestinimo atvejis.

42 Vis dėlto reikia priminti, kaip tai padarė generalinis advokatas savo išvados 50 ir 51 punktuose, kad, nors PVM direktyvos 156 straipsnyje valstybėms narės suteikiama galimybė neapmokestinti kai kurių sandorių tipų, kurie yra jame išvardyti ir tarp kurių b punkte nurodytos tiekiamos prekės, įvežamos į laisvąją zoną arba padedamos į laisvąjį sandėlį, šios direktyvos 61 straipsnio pirmoje pastraipoje ir 71 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje daroma nuoroda ne į jos 156 straipsnio taikymo sąlygas, bet tik į jame minėtas aplinkybes ir muitinės procedūras.

43 Iš tiesų pagal PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą, kai į Sąjungą įvežamoms prekėms taikoma viena iš 156 straipsnyje nurodytų procedūrų ar aplinkybių, apmokestinimo momentas nustatomas ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai prekėms nebetaikomos tos procedūros ar aplinkybės. Šiuo atveju, kaip numatyta minėtos direktyvos 61 straipsnio pirmoje pastraipoje, nagrinėjamos prekės importuojamos toje valstybėje narėje, kurios teritorijoje joms nustojamos taikyti minėtos procedūros ar aplinkybės.

44 Taigi PVM direktyvos 61 straipsnio pirmoje pastraipoje ir 71 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje esanti nuoroda į „vien[ą] iš 156 [straipsnyje] nurodytų procedūrų ar aplinkybių“ turi būti aiškinama taip, kad ši nuoroda apima, be kita ko, laisvąsias zonas.

45 Atsižvelgiant į pateiktus argumentus, matyti, kad pagal tai, kas numatyta šiose nuostatose, laisvojoje zonoje esančios prekės iš esmės neturi būti laikomos importuotomis PVM taikymo tikslais. Taigi laisvosios zonos, į kurias daroma nuoroda nacionalinėje nuostatoje, numatančioje, kad apmokestinimo PVM tikslais laisvosios zonos nesudaro nacionalinės teritorijos, atitinka laisvąsias zonas, nurodytas PVM direktyvos 156 straipsnyje.

46 Remiantis tuo, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 61 straipsnio pirmą pastraipą ir 71 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą reikia aiškinti taip, kad nuoroda į „vien[ą] iš 156 [straipsnyje] nurodytų procedūrų ar aplinkybių“ apima laisvąsias zonas.

Dėl antrojo klausimo

47 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad paėmus prekes iš muitinės priežiūros laisvojoje zonoje įvyksta apmokestinimo momentas ir atsiranda prievolė mokėti importo PVM.

48 Pagal PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą, kai į Sąjungą įvežamoms prekėms taikoma išorinio tranzito procedūra arba viena iš 156 straipsnyje nurodytų procedūrų ar aplinkybių, apmokestinimo momentas nustatomas ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai prekėms nebetaikomos tos procedūros ar aplinkybės.

49 Šios nuostatos antroje pastraipoje nurodyta konkreti situacija, kuriai susiklosčius, kai importuojamoms prekėms taikomas muitas, žemės ūkio produktų importo mokestis arba pagal bendrą politiką nustatytos jiems lygiavertės rinkliavos, apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė mokėti šį mokestį atsiranda, kai įvyksta šių rinkliavų apmokestinimo momentas ir jos tampa apskaičiuotinos.

50 Pagrindinėje byloje neginčijama, kad paėmus nagrinėjamas prekes iš muitinės priežiūros (neteisėto muitinės plombos nuėmimo pasekmė) atsirado skola muitinei pagal Muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalį (šiuo atžvilgiu žr. 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimo *X*, C-480/12, EU:C:2014:329, 34 punktą).

51 Taip paėmus nagrinėjamas prekes iš muitinės priežiūros buvo užbaigta išorinio tranzito procedūra (šiuo klausimu žr. 2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *Liberexim*, C-371/99, EU:C:2002:433, 53 punktą).

52 Vis dėlto, kadangi prekės buvo paimtos iš muitinės priežiūros laisvojoje zonoje, pagrindinėje byloje nagrinėjamoms prekėms ir toliau buvo taikoma viena iš PVM direktyvos 156 straipsnio 1 dalies b punkte numatytų aplinkybių, dėl to PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje numatytos sąlygos PVM prievolei atsirasti nebuvo *a priori* įgyvendintos.

53 Kaip matyti iš šio sprendimo 45 punkto, dėl to, kad paimant prekes iš muitinės priežiūros jos buvo laisvojoje zonoje, taip pat negalima taikyti PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies antros pastraipos, nes nėra importavimo vietos.

54 Šiomis aplinkybėmis vis dėlto reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau nusprendė, jog prie skolos muitinei būtų galima pridėti PVM prievolę, jei dėl vieno neteisėto veiksmo, dėl kurio atsirado skola muitinei, būtų galima daryti prielaidą, kad prekė buvo išleista į Sąjungos ekonominę apyvartą, todėl galėjo būti vartojama, ir taip būtų įvykęs apmokestinimo PVM momentas (2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Eurogate Distribution ir DHL Hub Leipzig*, C-226/14 ir C-228/14, EU:C:2016:405, 65 punktas).

55 Šiuo klausimu, kaip savo išvados 67–69 punktuose pažymėjo generalinis advokatas, kai prekės, kurios apmokestinamos importo muitu, paimamos iš muitinės priežiūros laisvojoje zonoje ir jų ten nebėra, galima iš esmės daryti prielaidą, kad jos pateko į Sąjungos ekonominę apyvartą.

56 Vis dėlto, kai tokiomis aplinkybėmis, kurios nagrinėjamos pagrindinėje byloje ir kurios primintos šio sprendimo 32 ir 33 punktuose, paaiškėja, kad atitinkamos prekės nebuvo patiektos į Sąjungos ekonominę apyvartą (tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas), importo PVM neturi būti mokamas.

57 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad paėmus prekes iš muitinės priežiūros laisvojoje zonoje neįvyksta apmokestinimo momentas ir neatsiranda prievolės mokėti importo PVM, jeigu šios prekės nepateko į Sąjungos ekonominę apyvartą, o tai turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl trečiojo klausimo

58 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad, kai skola muitinei atsirado pagal Muitinės kodekso 203 straipsnį ir kai dėl pagrindinės bylos aplinkybių dėl to neatsirado PVM prievolės reikia taikyti minėto kodekso 204 straipsnį, siekiant pateisinti šio mokesčio apmokestinimo momentą.

59 Iš karto reikia pažymėti, kaip tai padarė generalinis advokatas savo išvados 74 punkte, kad atrodo, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas laikosi prielaidos, pagal kurią tokiomis aplinkybėmis, kaip pagrindinės bylos, galima kartu taikyti Muitinės kodekso 203 ir 204 straipsnius.

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

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

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

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

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

1. **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2007 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 2007/75/EB, 61 straipsnio pirmą pastraipą ir 71 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą reikia aiškinti taip, kad nuoroda į „vien[ą] iš 156 [straipsnyje] nurodytų procedūrų ar aplinkybių“ apima laisvąsias zonas.**

2. **Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2007/75, 71 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad paėmus prekes iš muitinės priežiūros laisvojoje zonoje neįvyksta apmokestinimo momentas ir neatsiranda prievolės mokėti importo PVM, jeigu šios prekės nepateko į Sąjungos ekonominę apyvartą, o tai turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.**

3. **Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2007/75, 71 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad kai skola muitinei atsiranda pagal 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, iš dalies pakeisto 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos reglamentu (EB) Nr. 1791/2006, 203 straipsnį ir kai dėl pagrindinės bylos aplinkybių dėl to neatsiranda pridėtinės vertės mokesčio prievolės, nereikia taikyti minėto kodekso 204 straipsnio, siekiant pateisinti šio mokesčio apmokestinimo momentą.**

Parašai.