



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
EVGENI TANCHEV IŠVADA,
pateikta 2021 m. spalio 6 d.¹

Byla C-489/20

UB

prieš

**Kauno teritorinę muitinę,
dalyvaujant**

Muitinės departamentui prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Sąjungos muitinės kodeksas – Kontrabandinės prekės, sulaikytos ir vėliau konfiskuotos po to, kai jos buvo įvežtos į Sąjungos muitų teritoriją – Skolos muitinei išnykimas – Apmokestinimo akcizu ir PVM pasekmės“

1. Šis Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą visų pirma susijęs su 2010 m. balandžio 29 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Dansk Transport og Logistik*² aiškinimu. Konkrečiau kabant, jis susijęs su skolos muitinei už neteisėtai į Sąjungą importuotas prekes išnykimu, kai tas prekes muitinės tarnybos sulaikė ne muitinės įstaigoje arba laisvojoje zonoje įvežant į Sąjungos muitų teritoriją, o jas gabenant tam tikros valstybės narės keliais neteisėtai kirtus valstybės narės sieną, kuri yra Sąjungos siena³, ir kai šios prekės, nepristatytos pirmajai Sąjungos muitų teritorijoje esančiai muitinės įstaigai, buvo iš tos muitinės išvežtos⁴.

2. Vis dėlto Sprendime *Dansk Transport og Logistik* aptartas įprastas atvejis, kai muitinė tokias prekes aptinka jų įvežimo į Sąjungos muitų teritoriją metu pirmojoje muitinės įstaigoje kai tik jos įvežamos arba laisvojoje zonoje. Taigi kyla klausimas, ar Sprendime *Dansk Transport og Logistik* nustatyti skolos muitinei išnykimo sulaikius tokias prekes ir vėliau jas konfiskavus principai taikytini pagrindinei bylai.

3. Antras su tuo susijęs aspektas yra tai, kad nagrinėjama problema reglamentuojama 2013 m. spalio 9 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) Nr. 952/2013, kuriuo nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas⁵, 124 straipsnio 1 dalies e punkte, o Sprendimo *Dansk Transport og Logistik* priėmimo metu tokiai situacijai buvo taikomas 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento

¹ Originalo kalba: anglų.

² C-230/08, EU:C:2010:231 (toliau – Sprendimas *Dansk Transport og Logistik*).

³ Taip pat žr., pavyzdžiui, 2015 m. kovo 5 d. Sprendimą *Prankl* (C-175/14, EU:C:2015:142).

⁴ 2019 m. kovo 7 d. Sprendimas *Suez II* (C-643/17, EU:C:2019:179, 47 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Taip pat žr. Sprendimo *Dansk Transport og Logistik* 50 punktą.

⁵ OL L 269, 2013, p. 1 (toliau – Sąjungos muitinės kodeksas).

(EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą⁶, 233 straipsnio 1 dalies d punktas. Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio 1 dalies e punkto ir Bendrijos muitinės kodekso 233 straipsnio d punkto tekstai skiriasi. Taigi ši aplinkybė taip pat svarbi nustatant, ar pagrindinėje byloje aptariama skola muitinei išnyko, kai prekės buvo sulaikytos tuo metu, kai buvo gabenamos keliais per valstybės narės teritoriją.

4. Iš to išplaukia dar du klausimai. Importuojamų prekių apmokestinimas akcizais reglamentuojamas 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB⁷, 2 straipsnio b punkte ir 7 straipsnyje. Importuojamų prekių apmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) reglamentuojamas 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos⁸ 2 straipsnio 1 dalies d punkte ir 70 straipsnyje. Jeigu pagrindinėje byloje ginčijama skola muitinei tikrai išnyko pagal Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio 1 dalies e punktą, ar tebetaikomas apmokestinimas akcizu ir PVM?

5. Padariau išvadą, kad, nors pagrindinėje byloje aptariamam atveju skola muitinei išnyko, akcizas ir PVM yra mokėtini dėl toliau nurodytų priežasčių. Toliau atliekant analizę laikomasi jurisprudencijoje nustatytų taisyklių, pagal kurias reikia atskirai analizuoti kompetencijas išieškoti muito mokesčius, akcizus ir PVM⁹.

I. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

6. Sąjungos muitinės kodekso 79 straipsnis pavadintas „Skolos muitinei atsiradimas dėl reikalavimų nesilaikymo“. Jo 1 dalies a punkte, be kita ko, nustatyta:

„Importo skola muitinei, susijusi su prekėmis, apmokestinamomis importo muitu, atsiranda, jei neįvykdoma <...>

a) bent viena iš muitų teisės aktuose nustatytų pareigų, susijusių su ne Sąjungos prekių įvežimu į Sąjungos muitų teritoriją“.

7. Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio „Skolos muitinei išnykimas“ 1 dalies e punkte įtvirtinta:

„<...> importo arba eksporto skola muitinei išnyksta kiekvienu iš šių atvejų: <...>

⁶ OL L 302, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 4 t., p. 307 (toliau – Bendrijos muitinės kodeksas).

⁷ OL L 9, 2009, p. 12 (toliau – Akcizų direktyva). Tuo metu, kai buvo priimtas Sprendimas *Dansk Transport og Logistik*, atitinkamas galiojantis teisės aktas buvo 1992 m. vasario 25 d. Direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179). Žr., be kita ko, Direktyvos 92/12 4 straipsnį, 5 straipsnio 1 ir 2 dalis, 6, 7, 8 ir 9 straipsnius.

⁸ OL L 347, 2006, p. 1 (toliau – PVM direktyva). Tuo metu, kai buvo priimtas Sprendimas *Dansk Transport og Logistik*, šis klausimas buvo reglamentuotas 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1999 m. spalio 22 d. Tarybos direktyva 1999/85/EB (OL L 277, 1999, p. 34; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 330) (toliau – Šeštoji direktyva), 6 straipsnio 1 dalyje, 7 straipsnyje ir 10 straipsnio 3 dalyje.

⁹ 2021 m. kovo 3 d. Sprendimas *Hauptzollamt Münster (PVM atsiradimo vieta)* (C-7/20, EU:C:2021:161, 23 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

e) kai importo arba eksporto maitu apmokestinamos prekės konfiskuojamos arba kai jos sulaikomos ir tuo pat metu arba vėliau konfiskuojamos <...>“

8. Sąjungos maitinės kodekso 198 straipsnis pavadintas „Priemonės, kurių turi imtis maitinė“. Jo 1 dalies a punkte nustatyta:

„Maitinė imasi visų būtinų disponavimo prekėmis priemonių, įskaitant konfiskavimą ir pardavimą ar sunaikinimą <...>

a) jei nebuvo įvykdyta bent viena iš maitų teisės aktuose nustatytų pareigų, susijusių su ne Sąjungos prekių įvežimu į Sąjungos maitų teritoriją, arba prekės buvo nuslėptos nuo maitinės priežiūros <...>“

9. Akcizų direktyvos 2 straipsnio b punkte įtvirtinta:

„Akcizais apmokestinamos prekės yra apmokestinamos <...>

<...>

b) jų importo į Bendrijos teritoriją metu.“

10. Akcizų direktyvos 7 straipsnyje nustatyta:

„1. Prievolė apskaičiuoti akcizus atsiranda išleidimo vartoti metu ir išleidimo vartoti valstybėje narėje.

2. Šios direktyvos tikslais, „išleidimas vartoti“ – bet kuris iš toliau nurodytų atvejų:

<...>

d) akcizais apmokestinamų prekių importas, įskaitant neteisėtą importą, išskyrus atvejus, kai akcizais apmokestinamoms prekėms jas importavus nedelsiant pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas.“

11. PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies d punkte įtvirtinta:

„PVM objektas yra [šis sandoris]:

<...>

d) prekių importas.“

12. PVM direktyvos 70 straipsnyje nustatyta:

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

B. Lietuvos teisė

13. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (iš dalies pakeisto 2004 m. balandžio 13 d. Įstatymu Nr. IX-2112) 93 straipsnio „Mokestinės prievolės pasibaigimas“ 2 dalies 3 punkte buvo nustatyta, kad „muitinės administruojamų mokesčių mokestinė prievolė <...> taip pat pasibaigia <...> jeigu prekės sulaikomos *jų neteisėto įvežimo metu* ir tuo pačiu metu arba vėliau konfiskuojamos“.

14. Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pažymėta, kad, reaguojant į pasikeitusį nacionalinio įstatymų leidėjo požiūrį į prievolės mokėti akcizą ir importo PVM pasibaigimo momentą, 2017 m. sausio 1 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 93 straipsnio 2 dalis neteko galios ir įsigaliojo šios nacionalinės teisės aktų nuostatos, be kita ko, priimtos atsižvelgiant į Sąjungos muitinės kodeksą:

– Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 20 straipsnio 2 dalis (2016 m. lapkričio 3 d. Įstatymo Nr. XII-2696 redakcija), nustatanti, kad prievolė mokėti akcizus muitinei *mutatis mutandis* išnyksta Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio 1 dalies d–g punktuose nustatytais atvejais <...>

– Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (2016 m. lapkričio 3 d. Įstatymo Nr. XII-2697 redakcija) 121 straipsnio 2 dalis, nustatanti, kad prievolė mokėti importo PVM muitinei *mutatis mutandis* išnyksta Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio 1 dalies d–g punktuose nustatytais atvejais <...>.

II. Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

15. Apeliantas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme, veikdamas bendrininkų grupėje, organizavo akcizais apmokestinamų prekių neteisėtą įvežimą (kontrabandą) iš Baltarusijos į Lietuvos teritoriją – 2016 m. rugsėjo 22 d. nuošalioje vietoje per valstybės sieną buvo permesta ir perimta 6 000 pakelių cigarečių (toliau – nagrinėjamos prekės). Tą pačią 2016 m. rugsėjo 22 d. automobilis, kuriuo Lietuvos teritorijoje buvo gabenamos šios prekės, buvo priverstinai sustabdytas pasienio pareigūnų, o automobilyje rastos cigaretės – sulaikytos.

16. Baudžiamojoje byloje 2017 m. sausio 23 d. Vilniaus apygardos teismo priimtu baudžiamuoju įsakymu apeliantas pripažintas kaltu padaręs nusikalstamą veiką, numatytą nacionaliniame baudžiamajame įstatyme, ir jam skirta 16 947 EUR bauda. Taip pat buvo nuspręsta konfiskuoti nagrinėjamas prekes ir kompetentingoms institucijoms nurodyta jas sunaikinti. Tai buvo padaryta praėjus metams po jų sulaikymo 2016 m. rugsėjo 22 d.¹⁰

17. Kauno teritorinė muitinė, atsižvelgdama į šį baudžiamąjį įsakymą, ginčijamu sprendimu apeliantą (solidariai su kitais asmenimis) pripažino skolininku muitinei ir įregistravo mokestinę prievolę – 10 237 EUR akcizo ir 2 679 EUR importo PVM, taip pat atitinkamai – 1 674 EUR ir 438 EUR šių mokesčių delspinigių. Vadovaudamasis Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio 1 dalies e punktu, šis vietos mokesčių administratorius apeliantui importo muito skolos muitinei neapskaičiavo ir neregistravo (laikė, kad skola muitinei išnyko).

18. 2018 m. gegužės 9 d. Sprendimu Nr. 1A-199 buvo patvirtintas Kauno teritorinės muitinės sprendimas.

¹⁰ Kaip nurodyta Komisijos pateiktose rašytinėse pastabose.

19. Apeliantas pateikė skundą Vilniaus apygardos administraciniam teismui ir, be kita ko, iš esmės nurodė, kad, esant Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio 1 dalies e punkte nurodytam skolos muitinei išnykimo pagrindui, išnyko ir jo prievolė mokėti akcizą bei importo PVM už neteisėtai į Sąjungos muitų teritoriją įvežtas nagrinėjamas prekes. Šią nuomonę apeliantas, be kita ko, grindė Sprendime *Dansk Transport og Logistik* Teisingumo Teismo pateiktais išaiškinimais.

20. Vilniaus apygardos administracinis teismas 2018 m. spalio 30 d. sprendimu apelianto skundą atmetė kaip nepagrįstą. Tas teismas, be kita ko, laikėsi požiūrio, kad Sąjungos muitinės kodeksas nereglamentuoja prievolės mokėti akcizą ir (arba) importo PVM išnykimo pagrindų, ir, atsisakydamas vertinti apelianto argumentus dėl Sprendime *Dansk Transport og Logistik* pateiktų išaiškinimų, be kita ko, nurodė, kad šis Teisingumo Teismo sprendimas priimtas aiškinant Bendrijos muitinės kodeksą, kurio nuostatos nagrinėjamu atveju nėra aktualios, nes galiojantis teisės aktas yra Sąjungos muitinės kodeksas.

21. Apeliantas pateikė apeliacinį skundą Lietuvos vyriausiajam administraciniam teismui, o šis teismas pateikė toliau nurodytus prejudicinius klausimus:

- „1. Ar 2013 m. spalio 9 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) Nr. 952/2013, kuriuo nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas <...> 124 straipsnio 1 dalies e punktas turi būti aiškinamas taip, kad skola muitinei išnyksta, kai tokiu atveju, koks yra nagrinėjamas šioje byloje, kontrabandinės prekės buvo sulaikytos ir vėliau konfiskuotos po to, kai jos jau buvo neteisėtai įvežtos į Sąjungos muitų teritoriją (išleistos vartoti)?
2. Teigiamai atsakius į pirmąjį klausimą, ar 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB, 2 straipsnio b punktas ir 7 straipsnio 1 dalis bei 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies d punktas ir 70 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad prievolė mokėti akcizą ir (ar) PVM neišnyksta tuo atveju, kai, kaip yra nagrinėjamoje byloje, kontrabandinės prekės sulaikomos ir vėliau konfiskuojamos po to, kai jos jau buvo neteisėtai įvežtos į Sąjungos muitų teritoriją (išleistos vartoti), net jei skola muitinei išnyko Reglamento (ES) Nr. 952/2013 124 straipsnio 1 dalies e punkte numatytu pagrindu?“

22. Rašytines pastabas Teisingumo Teismui pateikė Italijos Respublika, Lietuvos Respublika ir Europos Komisija. Teismo posėdžio nebuvo.

III. Analizė

A. Atsakymas į pirmąjį klausimą

23. Į 1 klausimą reikia atsakyti taip: Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio 1 dalies e punktas turi būti aiškinamas taip, kad skola muitinei išnyksta tuo atveju, kai neteisėtai importuotos prekės yra sulaikomos ir vėliau konfiskuojamos po to, kai jos jau buvo neteisėtai įvežtos į Sąjungos muitinės teritoriją.

24. Taip yra dėl toliau nurodytų priežasčių.

25. Neginčijama, kad pagrindinėje byloje aptariamam atveju atsirado skola muitinei. Pagal Sąjungos muitinės kodekso 79 straipsnio 1 dalies a punktą „importo skola muitinei atsiranda, jei nevykdoma <...> bent viena iš muitų teisės aktuose nustatytų pareigų, susijusių su ne Sąjungos prekių įvežimu į Sąjungos muitų teritoriją“. Sąjungos muitinės kodekso 139 straipsnio „Prekių pateikimas muitinei“ 1 dalyje nustatyta, kad „į Sąjungos muitų teritoriją įvežtas prekes, po to, kai jos atvežamos į nurodytą muitinės įstaigą ar kitą muitinės nustatytą ar jai priimtina vietą, arba į laisvąją zoną, muitinei nedelsdamas pateikia vienas iš šių asmenų: a) į Sąjungos muitų teritoriją prekes įvežęs asmuo; b) asmuo, kurio vardu arba kurio interesais veikia prekes į tą teritoriją įvežęs asmuo; c) asmuo, prisiėmęs atsakomybę už prekių vežimą po to, kai jos bus įvežtos į Sąjungos muitų teritoriją“¹¹.

26. Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, susijusioje su Bendrijos muitinės kodeksu, nustatyta, kad pareiga „pateikti“ prekes „numatyta siekiant, kad muitinė gautų ne tik informaciją, jog prekės įvežtos, bet ir visą reikiamą informaciją apie atitinkamos prekės arba gaminio rūšį ir šių prekių kieki. Iš tikrųjų tai yra informacija, pagal kurią būtų galima teisingai identifikuoti prekes tarifinio klasifikavimo ir prireikus importo mokesčių apskaičiavimo tikslais.“¹² Aplinkybė, kad tam tikros prekės buvo paslėptos transporto priemonės, kuria jos buvo gabenamos, slėptuvėse, nepanaikina šios pareigos¹³.

27. Ne Bendrijos prekių buvimas Sąjungos muitų teritorijoje kelia grėsmę, kad šios prekės pateks į valstybių narių rinkas neatlikus muitinės formalumų¹⁴. Muito taikymas pateisinamas, pavyzdžiui, prekės dingimo atveju, kai kyla prekės patekimo į Europos Sąjungos rinką grėsmė¹⁵.

28. Vis dėlto pažymėtina, kad pagrindinėje byloje aptariamam atveju tokia grėsmė minimali, nes prekės buvo sulaikytos jų įvežimo dieną, nors ir jau išvežtos iš Sąjungos muitų teritorijoje esančios muitinės įstaigos jai jų nepateikus¹⁶. Kaip jau minėta, nors dėl to atsirado skola muitinei (žr. šios išvados 25 punktą) ir šiuo atveju neteisėto įvežimo ir skolos atsiradimo momentas sutapo¹⁷, atsižvelgiant į tai, per kokį trumpą laiką prekės, nepateiktos pirmajai Sąjungos muitų teritorijoje esančiai muitinės įstaigai, buvo išvežtos iš šios įstaigos zonos¹⁸ ir buvo gabenamos tik per Lietuvos teritoriją, patekimo į Sąjungos rinkas grėsmė išnyko beveik tuo pat metu, kai prekės buvo neteisėtai įvežtos¹⁹. Iš tiesų Komisijos rašytinėse pastabose tvirtinama, kad skola muitinei atsiranda tik tuomet, kai prekės faktiškai įtraukiamos į Sąjungos ekonomikos grandinę²⁰.

¹¹ Sąjungos muitinės kodekso 5 straipsnio 33 punkte nurodyta, kad „prekių pateikimas muitinei – pranešimas muitinei apie prekių pristatymą į muitinės įstaigą arba bet kurią kitą muitinės nustatytą arba muitinei priimtina vietą ir galimybę atlikti šių prekių muitinį tikrinimą“.

¹² 2009 m. balandžio 2 d. Sprendimas *Elshani* (C-459/07, EU:C:2009:224, 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Dėl pristatymo į atitinkamą muitinės įstaigą arba į laisvąją zoną ir muitų apskaičiavimo žr. neseniai priimtą 2019 m. kovo 7 d. Sprendimą *Suez II* (C-643/17, EU:C:2019:179, 45 ir 46 punktai).

¹³ 2009 m. balandžio 2 d. Sprendimas *Elshani* (C-459/07, EU:C:2009:224, 23 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

¹⁴ 2010 m. liepos 15 d. Sprendimas *Skatteministeriet / DSV Road A/S* (C-234/09, EU:C:2010:435, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

¹⁵ 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimas *X* (C-480/12, EU:C:2014:329, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) dėl Sąjungos muitinės kodekso 203 straipsnio aiškinimo.

¹⁶ 2009 m. balandžio 2 d. Sprendimas *Elshani* (C-459/07, EU:C:2009:224, 24 ir 25 punktai). Taip pat žr. Sprendimo *Dansk Transport og Logistik* 48 punktą ir 2019 m. kovo 7 d. Sprendimą *Suez II* (C-643/17, EU:C:2019:179, 47 punktą).

¹⁷ 2009 m. balandžio 2 d. Sprendimas *Elshani* (C-459/07, EU:C:2009:224, 27 punktą). Šis principas buvo išplėtotas aiškinant Bendrijos muitinės kodekso 202 straipsnį.

¹⁸ 2019 m. kovo 7 d. Sprendimas *Suez II* (C-643/17, EU:C:2019:179, 47 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija). Sprendimo *Dansk Transport og Logistik* 50 punktą.

¹⁹ Žr. faktinę situaciją, aptartą 2014 m. gegužės 15 d. Sprendime *X* (C-480/12, EU:C:2014:329). Ta byla buvo susijusi su Sąjungos muitinės kodekso 203 straipsnio aiškinimu.

²⁰ Italijos Respublikos rašytinėse pastabose iš tiesų teigiama, kad vienintelė priežastis, dėl kurios pagrindinėje byloje galėtų būti laikoma, jog skola muitinei išnyko, yra ta, kad nebuvo galimybės prekių parduoti. Priešingu atveju skola muitinei lieka.

29. Be to, Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio 1 dalies e punkte nustatyta, kad „<...> importo arba eksporto skola muitinei išnyksta kiekvienu iš šių atvejų: <...> kai importo arba eksporto muitu apmokestinamos prekės konfiskuojamos arba kai jos sulaikomos ir tuo pat metu arba vėliau konfiskuojamos“.

30. Pagrindinis skirtumas tarp šios nuostatos ir Sprendimo *Dansk Transport og Logistik* priėmimo metu galiojusios nuostatos, t. y. Bendrijos muitinės kodekso 233 straipsnio 1 dalies d punkto, yra tas, kad antrojoje nuostatoje skolos muitinei išnykimas siejamas su importo momentu, o Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio 1 dalies e punkte tokia sąsaja nenustatyta. Bendrijos muitinės kodekso 233 straipsnio 1 dalies d punkte buvo įtvirtinta:

„Nepažeidžiant galiojančių nuostatų, susijusių su skolos muitinei egzistavimo trukme ir tokios skolos neišieškojimu teisiškai pripažinus skolininką nemokiu, skola muitinei išnyksta:

<...>

d) jeigu prekės, su kuriomis susijusi skola muitinei yra atsiradusi vadovaujantis 202 straipsniu, sulaikomos jų neteisėto įvežimo *metu* ir tuo pat metu arba vėliau konfiskuojamos.“²¹

31. Šią nuostatą Teisingumo Teismas išaiškino Sprendime *Dansk Transport og Logistik*. Teisingumo Teismas visų pirma konstatavo, kad „tokių prekių sulaikymas ir konfiskavimas tuo pat metu arba vėliau pagal Muitinės kodekso 233 straipsnio pirmos pastraipos d punktą gali reikšti, kad skola muitinei išnyksta tik tuo atveju, jei minėtos prekės sulaikomos prieš joms paliekant zoną, kurioje yra pirmoji muitinės įstaiga, esanti Bendrijos muitų teritorijoje“²². Jis pridūrė, kad „šios prekės buvo sulaikytos ir sunaikintos kertant Vokietijos ir Danijos sieną, t. y. po „neteisėto įvežimo“, o ne jo momentu. Todėl galima teigti, kad šios bylos faktinės aplinkybės nesusijusios su prielaida, nurodyta [Bendrijos] Muitinės kodekso 233 straipsnio pirmos pastraipos d punkte.“²³

32. Antra, Sprendime *Dansk Transport og Logistik* toliau nurodyta, kad „terminą „sulaikymas“ pagal [Bendrijos] Muitinės kodekso 233 straipsnio pirmos pastraipos d punktą reikėtų suprasti kaip kompetentingų institucijų įsikišimą perimant faktinę prekių kontrolę, kad jos būtų laikomos saugiai ir būtų užkirstas kelias joms patekti į valstybių narių ekonominę grandinę“²⁴. Pagrindinėje byloje aptariamu atveju tai atsitiko tik neteisėtai importuotas prekes, nepateiktas pirmajai Sąjungos muitų teritorijoje esančiai muitinės įstaigai, išvežus iš tos įstaigos²⁵, nors tai įvyko tą pačią dieną, kai jos buvo per sieną įvežtos į Sąjungos teritoriją.

²¹ Išskirta mano.

²² Sprendimo *Dansk Transport og Logistik* 53 punktas.

²³ Ten pat, 59 punktas. Taip pat žr., be kita ko, 2009 m. balandžio 2 d. Sprendimo *Elshani* (C-459/07, EU:C:2009:224) 33 ir 34 punktus: „Iš tikrųjų būtent muitinės įstaigos, įkurtos strateginiuose įvažiavimo taškuose, esančiuose prie išorinių sienų, yra tinkamiausioje vietoje vykdyti intensyvią į Bendrijos muitų teritoriją įvežamų prekių kontrolę, kad būtų išvengta nesąžiningos konkurencijos Bendrijos gamintojų atžvilgiu ir mokestinių pajamų iš neteisėto importo praradimo. Iš to matyti, kad į Bendrijos muitų teritoriją pažeidžiant [Bendrijos] Muitinės kodekso 38–41 straipsniuose numatytus formalumus įvežtų prekių visiškai atsitiktinis sulaikymas ne pirmojoje muitinės įstaigoje, esančioje minėtoje teritorijoje, negali lemti skolos muitinei išnykimo, kaip tai suprantama pagal [Bendrijos] Muitinės kodekso 233 straipsnio pirmosios pastraipos d punktą.“

²⁴ Sprendimo *Dansk Transport og Logistik* 61 punktas.

²⁵ 2019 m. kovo 7 d. Sprendimas *Suez II* (C-643/17, EU:C:2019:179, 47 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Taip pat žr. Sprendimo *Dansk Transport og Logistik* 50 punktą.

33. Vis dėlto esu linkęs pritarti Lietuvos Respublikos ir Komisijos rašytinėse pastabose išdėstytiems argumentams, kad neteisėtai importuotų prekių sulaikymo momentas neturi reikšmės nustatant, ar skola muitinei išnyko pagal Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio 1 dalies e punktą.

34. Tai akivaizdu visų pirma atsižvelgiant į tos nuostatos tekstą. Kaip nurodyta Italijos Respublikos rašytinėse pastabose, nors Sąjungos teisės nuostatos dėl skolos muitinei išnykimo turi būti aiškinamos siaurai, siekiant apsaugoti nuosavus Sąjungos išteklius²⁶, Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio 1 dalies e punkte, kitaip nei Bendrijos muitinės kodekso 233 straipsnio 1 dalies d punkte, tiesiog nėra žodžio „metu“²⁷.

35. Antra, esu linkęs pritarti Lietuvos ir Komisijos rašytinėse pastabose išdėstytiems argumentams²⁸, kad Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio 1 dalies e punkto genezė patvirtina pažodinį šios nuostatos aiškinimą. Bendrijos muitinės kodekse teisės nuostatos buvo sugriežtintos, palyginti su anksčiau galiojusi teisės aktu, o Sąjungos muitinės kodekse buvo grįžta prie ankstesnio modelio, pagal kurį skolos muitinei išnykimo kriterijus buvo neteisėtai importuotų nagrinėjamų prekių konfiskavimas²⁹. Šiomis aplinkybėmis³⁰, kaip nurodyta Komisijos rašytinėse pastabose, jeigu neteisėtai importuotų prekių sulaikymo momentas ir toliau būtų laikomas reikšmingu nustatant, ar išnyko skola muitinei, tai, ko gero, prieštarautų aiškiam Sąjungos politiniam pasirinkimui.

36. Trečia, galima teigti, kad skolos muitinei išnykimo tikslas pagal Sąjungos muitinės kodeksą yra toks pat, koks jis buvo pagal Bendrijos muitinės kodeksą. Bendrijos muitinės kodekso 233 straipsnio pirmos pastraipos d punkto tikslas buvo išvengti apmokestinimo muitu tuo atveju, kai, nors ir neteisėtai, į Bendrijos teritoriją įvežta prekė negalėjo būti parduota, todėl, remiantis konkurencijos normomis, negalėjo padaryti neigiamo poveikio Bendrijos prekėms³¹. Tas pats tikslas išplaukia iš skolos muitinei išnykimo pagrindų, išvardytų Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio 1 dalyje. Kaip nurodyta šios išvados 28 punkte, laikotarpis, kuriuo neteisėtai importuotos nagrinėjamos prekės buvo išleistos į laisvą apyvartą Lietuvoje, buvo trumpas, nes jos buvo sulaikytos tą pačią dieną, kai kirto sieną.

37. Dėl šių priežasčių į 1 klausimą reikia atsakyti taip, kaip nurodyta šios išvados 23 punkte.

²⁶ 2011 m. vasario 17 d. Sprendimas *Berel ir kt.* (C-78/10, EU:C:2011:93, 46 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

²⁷ Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio 1 dalies e punkto versija anglų k. kalbinių požiūriu nesiskiria nuo, pavyzdžiui, jo versijų prancūzų, bulgarų, italų, ispanų, švedų, portugalų, vokiečių, lenkų, čekų ir slovākų kalbomis.

²⁸ Be genezės, Komisija remiasi 2005 m. vasario 23 d. modernizuoto muitinės kodekso aiškinamuoju įvadu (TAXUD/447/2004, Rev 2), kuriame nurodyta, kad Bendrijos muitinės kodekso 233 straipsnio peržiūros tikslas – panaikinti papildomą sąlygą „avant qu'il en ait été donné mainlevée“ („iki jų išleidimo“), kad skola muitinei išnyktų, be kita ko, kai tam tikros prekės yra sulaikomos.

²⁹ Tai išsamiai aprašyta generalinio advokato P. Mengozzi išvadoje byloje *Elshani* (C-459/07, EU:C:2008:596, 64–66 punktai). „Skolos muitinei už sulaikytas ir konfiskuotas kontrabandines prekes išnykimo reglamentavimas, numatytas [Bendrijos] Muitinės kodekso 233 straipsnio pirmosios pastraipos d punkte, yra griežtesnis šiuo klausimu nustatytos tvarkos iki įsigaliojant [Bendrijos] Muitinės kodeksui variantas, numatytas [1987 m. liepos 13 d.] [Tarybos] Reglamentu [(EEB)] Nr. 2144/87 [dėl skolos muitinei (OL L 201, 1987, p. 15)] <...>. Iš tiesų, šis reglamentas 8 straipsnio 1 dalies b punkte numatė skolos muitinei išnykimą visais prekių konfiskavimo atvejais. <...> Savo ruožtu [2008 m. balandžio 23 d. Europos Parlamento ir Tarybos] Reglamentas [(EB)] Nr. 450/2008 [nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą (modernizuotas muitinės kodeksas) (OL L 145, 2008, p. 1)], nustatantis naują netrukus turintį įsigalioti Muitinės kodeksą, 86 straipsnyje atkartoja „švelnią“ poziciją, jau esančią Reglamente Nr. 2144/87, kuriame būtent nustatyta, kad skola muitinei išnyksta, „kai importo arba eksporto muitais apmokestinamos prekės sulaikomos ir tuo pat metu arba vėliau konfiskuojamos“ (e punktas), taip pat „kai importo ir eksporto muitais apmokestinamos prekės muitinei prižiūrint sunaikinamos arba perduodamos valstybės nuosavybėn“ (f punktas). Taigi net pagal naują Muitinės kodeksą sulaikymo ir (arba) konfiskavimo momentas nėra svarbus skolos muitinei išnykimui. <...> Kadangi šiuo metu galiojantis Muitinės kodeksas skolos muitinei už kontrabandines prekes išnykimo atžvilgiu yra pakankamai griežtas teisės aktas, chronologiškai esantis tarp dviejų švelnesnių teisės aktų, manau, kad labai siaurai aiškinant [Bendrijos] Muitinės kodekso 233 straipsnio pirmosios pastraipos d punktą tikriausiai būtų pažeista Bendrijos teisės tvarkos vidinė logika ir teisės aktų leidėjo ketinimai.“

³⁰ Dėl konteksto reikšmės aiškinant Sąjungos teisę taip pat žr. mano išvadą byloje *Pinckernelle* (C-535/15, EU:C:2016:996, 40–59 punktai).

³¹ 2009 m. balandžio 2 d. Sprendimas *Elshani* (C-459/07, EU:C:2009:224, 29 punktas).

B. Atsakymas į antrąjį klausimą

38. Į 2 klausimą reikia atsakyti taip: Akcizų direktyvos 2 straipsnio b punktas bei 7 straipsnio 1 dalis ir PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies d punktas bei 70 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad prievolė mokėti akcizą ir PVM neišnyksta tuo atveju, kai, kaip yra nagrinėjamoje byloje, kontrabandinės prekės sulaikomos ir vėliau konfiskuojamos po to, kai jos jau buvo neteisėtai įvežtos į Sąjungos muitų teritoriją, net jei skola muitinei išnyko Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio 1 dalies e punkte numatytu pagrindu.

1. Akcizas

39. Reikia priminti, kad, atsižvelgiant į Akcizų direktyvos 7 straipsnio 1 dalį, akivaizdu, jog prievolė apskaičiuoti akcizus atsiranda išleidimo vartoti momentu ir išleidimo vartoti valstybėje narėje³². Importas yra akcizo apmokestinimo momentas³³, ir Akcizų direktyvos 2 straipsnio b punkte nustatyta, kad „akcizais apmokestinamos prekės yra apmokestinamos <...> jų importo į Bendrijos teritoriją metu“. Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją akcizų apmokestinamos prekės turi būti laikomos įvežtomis į Sąjungos teritoriją nuo to momento, kai jos palieka zoną, kurioje yra pirmoji muitinės įstaiga, esanti Sąjungos muitų teritorijoje³⁴. Sprendime *Dansk Transport og Logistik* Teisingumo Teismas nusprendė, kad „neteisėtai importuotos kontrabandinės prekės laikomos išleistomis vartoti“³⁵ ir kad pareiga mokėti akcizo mokestį išlieka net jeigu akcizais apmokestinamos prekės sulaikomos ir vėliau sunaikinamos³⁶.

40. Tai neprieštarauja Akcizų direktyvos 7 straipsnio 2 dalies b punktui, kuriame nustatyta, kad „išleidimas vartoti“ – bet kuris iš toliau nurodytų atvejų: <...> akcizais apmokestinamų prekių importas, įskaitant neteisėtą importą, išskyrus atvejus, kai akcizais apmokestinamoms prekėms jas importavus nedelsiant pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas“³⁷.

41. Kaip pažymėta Komisijos rašytinėse pastabose, Akcizų direktyvos 9 konstatuojamojoje dalyje numatyta, kad, kadangi „akcizas yra tam tikrų prekių vartojimui nustatomas mokestis, neturėtų atsirasti prievolė apskaičiuoti mokestį už akcizais apmokestinamas prekes, kurios tam tikromis aplinkybėmis buvo sunaikintos arba negrįžtamai prarastos“.

42. Taigi, pritariu Lietuvos ir Italijos vyriausybių bei Komisijos raštu išdėstytoms pastaboms, kad pagrindinėje byloje aptariamam atveju negalima laikyti, jog akcizo mokėjimas yra laikinai atidėtas, ypač atsižvelgiant į Akcizų direktyvos 7 straipsnio 2 dalies d punkte Sąjungos teisės aktų leidėjo pateiktą apibrėžtį. Jokioje Akcizų direktyvos nuostatoje nenumatyta, kad pareiga mokėti akcizą išnyksta, jeigu neteisėtai į Sąjungą įvežtos prekės vėliau sulaikomos arba sunaikinamos³⁸ arba kai išnyksta skola muitinei.

³² 2018 m. vasario 8 d. Sprendimas *Komisija / Graikija* (C-590/16, EU:C:2018:77, 40 punktas).

³³ 2016 m. sausio 28 d. Sprendimas *BP Europa* (C-64/15, EU:C:2016:62, 21 punktas). Taip pat žr. Sprendimo *Dansk Transport og Logistik* 70 punktą.

³⁴ Sprendimo *Dansk Transport og Logistik* 72 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija. Ši išvada padaryta dėl Direktyvos 92/12/EEB 5 straipsnio 1 dalies. Vis dėlto, kaip pažymėta Komisijos rašytinėse pastabose, ši išvada gali būti taikoma kalbant apie šiuo metu galiojančią Akcizų direktyvą.

³⁵ Ten pat, 81 punktas.

³⁶ Ten pat, 80, 81 ir 85 punktai.

³⁷ 2018 m. vasario 8 d. Sprendimas *Komisija / Graikija* (C-590/16, EU:C:2018:77, 40 punktas).

³⁸ Kaip pažymėta Komisijos rašytinėse pastabose, pagal 2019 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvą (ES) 2020/262, kuria nustatoma bendroji akcizų tvarka (OL L 58, 2020, p. 4), skolos muitinei išnykimas sutampa su pareigos mokėti akcizą išnykimu, bet ši nuostata dar negalioja.

2. PVM

43. Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją importo muitai neapima PVM, kuris turi būti taikomas importuojamoms prekėms³⁹. Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies d punktą prekių importas yra PVM objektas. PVM direktyvos 70 straipsnyje įtvirtintas principas, kad apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai prekės yra importuotos⁴⁰.

44. Kadangi PVM pagal pobūdį yra vartojimo mokestis, jis taikomas prekėms ir paslaugoms, kurios patenka į Sąjungos ekonominę apyvartą ir gali būti vartojamos⁴¹.

45. Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją „prie skolos muitinei galima pridėti PVM skolą, jei dėl neteisėto veiksmo, dėl kurio atsirado skola muitinei, būtų galima daryti prielaidą, kad atitinkamos prekės buvo išleistos į Sąjungos ekonominę apyvartą ir galėjo būti suvartojamos, todėl įvyko apmokestinimo PVM momentas“⁴². Tokia prielaida gali būti paneigta, jeigu prekės į Sąjungos ekonominę apyvartą pateko per kitos valstybės narės teritoriją⁴³, bet pagrindinėje byloje aptariamu atveju taip nėra. Yra tik viena valstybė narė, per kurią neteisėtai importuotos prekės pateko į Sąjungos ekonominę apyvartą, t. y. Lietuva⁴⁴.

46. Buvo nuspręsta, kad „prekių, kurios buvo visiškai sunaikintos arba negražinamai prarastos tuo laikotarpiu, kai joms buvo taikoma išorinio Bendrijos tranzito procedūra, kurios negali patekti į Sąjungos ekonominę apyvartą ir dėl to negalima nustoti joms taikyti šios procedūros, negalima laikyti „importuotomis“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies d punktą, nei apmokestinamomis PVM“⁴⁵.

47. Vis dėlto pagrindinėje byloje nagrinėjama situacija nėra neteisėtai importuotų prekių sunaikinimo atvejis, nes tai atsitiko tik praėjus metams po jų sulaikymo, ir net tuomet – tik teismui nurodžius.

48. Be to, pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją importo PVM ir muitų esminiai bruožai yra panašūs, nes jie taikomi dėl importo į Sąjungą ir dėl paskesnio prekių išleidimo į valstybių narių ekonominę apyvartą. Be to, ši sugretinimą patvirtina tai, kad PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje valstybėms narėms leidžiama susieti apmokestinimo momentą ir prievolę apskaičiuoti importo PVM su apmokestinimo muitais

³⁹ Žr., pavyzdžiui, 2016 m. birželio 2 d. Sprendimą *Eurogate Distribution* (C-226/14 ir C-228/14, EU:C:2016:405, 81 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Ta byla susijusi su Šeštosios PVM direktyvos aiškinimu, bet ja galima remtis nagrinėjant pagrindinę bylą.

⁴⁰ 2017 m. gegužės 18 d. Sprendimas *Latvijas Dzelzceļš* (C-154/16, EU:C:2017:392, 67 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Taip pat žr. 2019 m. liepos 10 d. Sprendimą *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579, 40 punktas).

⁴¹ 2017 m. gegužės 18 d. Sprendimas *Latvijas Dzelzceļš* (C-154/16, EU:C:2017:392, 69 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Vartojimas yra apmokestinimo PVM momentas. Žr., pavyzdžiui, 2016 m. birželio 2 d. Sprendimą *Eurogate Distribution* (C-226/14 ir C-228/14, EU:C:2016:405, 65 punktas). Žr. neseniai priimtus 2017 m. birželio 1 d. Sprendimą *Wallenborn Transports* (C-571/15, EU:C:2017:417, 54 punktas) ir 2019 m. liepos 10 d. Sprendimą *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579, 44 punktas).

⁴² 2021 m. kovo 3 d. Sprendimas *Hauptzollamt Münster (Prievolės mokėti PVM atsiradimo vieta)* (C-7/20, EU:C:2021:161, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

⁴³ Ten pat, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija.

⁴⁴ Žr. 2021 m. kovo 3 d. Sprendimą *Hauptzollamt Münster (Prievolės mokėti PVM atsiradimo vieta)* (C-7/20, EU:C:2021:161).

⁴⁵ 2017 m. gegužės 18 d. Sprendimas *Latvijas Dzelzceļš* (C-154/16, EU:C:2017:392, 71 punktas).

momentu ir prievole juos apskaičiuoti⁴⁶. Taigi importas yra kriterijus, į kurį atsižvelgiant nustatoma, ar yra prievolė apskaičiuoti PVM, ir nekyla abejonių, kad pagrindinėje byloje importas buvo.

49. Be to, jurisprudencijoje nustatyta, kad „kai <...> institucijos prekes sulaiko ir iš karto arba vėliau jas sunaikina joms palikus pirmąją muitinės įstaigą, esančią Bendrijos muitų teritorijoje, <...> apmokestinimo PVM momentas jau yra įvykęs ir dėl to mokestis tapo apskaičiuotinas“⁴⁷.

50. Galiausiai, jurisprudencijoje nustatyta, kad vien ne Sąjungos kilmės prekių buvimas Sąjungos muitų teritorijoje kelia grėsmę, kad, neatlikus muitinės formalumų, šios prekės pateks į valstybių narių rinkas⁴⁸. Šia aplinkybe grindžiamas reikalavimas apmokestinti PVM neteisėtai importuotas prekes. Ta grėsmė kilo, kai prekės buvo įvežtos į Lietuvos Respublikos teritoriją už pirmosios muitų zonos, kuriai priskiriama vieta, per kurią jos buvo importuotos, ribų. Kaip nurodyta Lietuvos rašytinėse pastabose, šis sprendimas atitinka Sąjungos bendros PVM sistemos tikslus, kurie yra užtikrinti laisvą konkurenciją ir mokesčių neutralumą, netrukdamat laisvam prekių ir paslaugų judėjimui, nes jokiame PVM direktyvos nuostatoje nenumatytas pareigos mokėti PVM išnykimas tuo atveju, kai išnyksta skola muitinei.

IV. Išvada

51. Taigi siūlau į Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo klausimus atsakyti taip:

1. 2013 m. spalio 9 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) Nr. 952/2013, kuriuo nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas, 124 straipsnio 1 dalies e punktas turi būti aiškinamas taip, kad skola muitinei išnyksta tuo atveju, kai neteisėtai importuotos prekės yra sulaikomos ir vėliau konfiskuojamos po to, kai jau buvo neteisėtai įvežtos į Sąjungos muitinės teritoriją.
2. 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB, 2 straipsnio b punktas bei 7 straipsnio 1 dalis ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies d punktas ir 70 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad prievolė mokėti akcizą ir PVM neišnyksta tuo atveju, kai kontrabandinės prekės sulaikomos ir vėliau konfiskuojamos po to, kai jau buvo neteisėtai įvežtos į Sąjungos muitų teritoriją, net jei skola muitinei išnyko Reglamento Nr. 952/2013 124 straipsnio 1 dalies e punkte numatytu pagrindu.

⁴⁶ 2021 m. kovo 3 d. Sprendimas *Hauptzollamt Münster (Prievolės mokėti PVM atsiradimo vieta)* (C-7/20, EU:C:2021:161, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

⁴⁷ Sprendimo *Dansk Transport og Logistik* 94 punktas. Taip pat žr. 2017 m. birželio 1 d. Sprendimą *Wallenborn Transports* (C-571/15, EU:C:2017:417, 54 punktas) kartu su 2016 m. birželio 2 d. Sprendimu *Eurogate Distribution* (C-226/14 ir C-228/14, EU:C:2016:405, 65 punktas). Nors ši išvada buvo padaryta atsižvelgiant į Šeštąją direktyvą, ji gali būti taikoma pagrindinėje byloje ir kalbant apie PVM direktyvą.

⁴⁸ 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimas *X* (C-480/12, EU:C:2014:329, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Pažymėta mano.