



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. liepos 10 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Muitų sąjunga – Reglamentas (EEB) Nr. 2913/92 – 202 ir 203 straipsniai – Importo muitai – Skolos muitinei atsiradimas dėl muitų teisės aktų pažeidimų – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 2 straipsnio 1 dalies d punktas ir 30 straipsnis – Importo PVM – Apmokestinimo momentas – Sąvoka prekės „importas“ – Prekės patekimo į Sąjungos ekonominę apyvartą reikalavimas – Šios prekės išvežimas į kitą valstybę narę, ne tą, kurioje atsirado skola muitinei“

Byloje C-26/18

dėl *Hessisches Finanzgericht* (Heseno mokesčių teismas, Vokietija) 2017 m. lapkričio 2 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2018 m. sausio 16 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung

prieš

Hauptzollamt Frankfurt am Main

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija)

kuriį sudaro kolegijos pirmininkas J.-C. Bonichot, teisėjai C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen ir M. Safjan (pranešėjas),

generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

posėdžio sekretorius D. Dittert, skyriaus vadovas,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2018 m. gruodžio 5 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, atstovaujamos *Steuerberater* R. Welzel ir U. Reimer,
- *Hauptzollamt Frankfurt am Main*, atstovaujamos U. Beck,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Georgiadis ir M. Tassopoulou,
- Europos Komisijos, atstovaujamos F. Clotuche-Duvieusart ir B.-R. Killmann,

* Proceso kalba: vokiečių.

susipažinęs su 2019 m. vasario 27 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

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, toliau – PVM direktyva) 2 straipsnio 1 dalies d punkto ir 30 straipsnio išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (toliau – *FedEx*) ir *Hauptzollamt Frankfurt am Main* (Pagrindinė Frankfurto prie Maino muitinės įstaiga, Vokietija; toliau – Vokietijos pagrindinė muitinės įstaiga) ginčą dėl pareigos mokėti pridėtinės vertės mokesčių (PVM) Vokietijoje po to, kai atsirado importo skola muitinei dėl šioje valstybėje narėje padarytų muitų teisės aktų pažeidimų.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Reglamentas (EEB) Nr. 2913/92

- 3 2013 m. spalio 9 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentu (ES) Nr. 952/2013, kuriuo nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas (OL L 269, 2013, p. 1, klaidų ištaisymas OL L 287, 2013, p. 90), nuo 2016 m. gegužės 1 d. buvo panaikintas ir pakeistas 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą (OL L 302, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 4 t., p. 307). Vis dėlto, atsižvelgiant į faktinių aplinkybių pagrindinėje byloje klostymosi datą, nagrinėjamoje byloje taikytinas Reglamentas Nr. 2913/92, iš dalies pakeistas 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos reglamentu (EB) Nr. 1791/2006 (OL L 363, 2006, p. 1; toliau – Muitinės kodeksas).
- 4 Muitinės kodekso 40 straipsnyje buvo nustatyta:

„Į Bendrijos muitų teritoriją įvežamas prekes, išskyrus gabenamas transporto priemonėmis, kurios tik vyksta per Bendrijos muitų teritorijai priklausančius teritorinius vandenis arba oro erdvę be sustojimo šioje teritorijoje, muitinei turi pateikti asmuo, kuris jas įveža į minėtą teritoriją arba, atitinkamai atvejais, asmuo, kuris prisiima atsakomybę už jau įvežtų prekių gabenimą. Prekes pateikiantis asmuo turi nurodyti anksčiau pateiktą ir su tomis prekėmis susijusią bendrąją deklaraciją arba muitinės deklaraciją.“
- 5 Muitinės kodekso 50 straipsnyje buvo nustatyta:

„Muitinei pateiktos prekės nuo jų pateikimo iki tol, kol joms įforminami muitinės sankcionuoti veiksmai, turi laikinai saugomų prekių statusą. Tokios prekės toliau vadinamos „laikiniai saugomomis prekėmis“.“

6 Muitinės kodekso 91 straipsnio 1 dalies a punkte buvo įtvirtinta:

„Taikant išorinio tranzito procedūrą iš vienos Bendrijos muitų teritorijos vietos į kitą gali būti gabenamos:

a) ne Bendrijos prekės, kurios neapmokestinamos importo muitais bei kitais privalomaisiais mokesčiais ir kurioms netaikomos prekybos politikos priemonės.“

7 Muitinės kodekso 202 straipsnio 1 ir 2 dalys buvo suformuluotos taip:

„1. Importo skola muitinei atsiranda:

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.“

8 Muitinės kodekso 203 straipsnio 1 ir 2 dalyse buvo nustatyta:

„1. Importo skola muitinei atsiranda:

– neteisėtai paimant iš muitinės priežiūros importo muitais apmokestinamas prekes.

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

PVM direktyva

9 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies d punkte nustatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

d) prekių importas.“

10 Šios direktyvos 30 straipsnyje nustatyta:

„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.“

11 Minėtos direktyvos 60 straipsnyje nustatyta:

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

12 Tos pačios 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.“

13 PVM direktyvos 70 straipsnis suformuluotas taip:

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

14 Šios direktyvos 71 straipsnyje nustatyta:

„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 taisyklės mokesčiaus 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.“

Vokietijos teisė

15 2005 m. vasario 21 d. *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas; *BGBI.* 2005 I, p. 386), redakcijos, taikytinos klostantis faktinėms aplinkybėms pagrindinėje byloje (toliau – *UStG*), 1 straipsnio „Apmokestinamieji sandoriai“ 1 dalies 4 punkte nustatyta:

„Apyvartos mokesčiu apmokestinami šie sandoriai:

<...>

4. Prekių importas į nacionalinę teritoriją <...> (importo apyvartos mokesčiai);

<...>“

16 *UStG* 13 straipsnio „Mokesčio atsiradimas“ 2 dalyje nustatyta:

„Importo apyvartos mokesčiui taikoma 21 straipsnio 2 dalis.“

17 *UStG* 21 straipsnio „Specialios nuostatos dėl importo apyvartos mokesčio“ 2 dalyje nustatyta:

„Importo apyvartos mokesčiui analogiškai taikomos muitinės taisyklės.“

18 1992 m. rugpjūčio 11 d. *Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung* (Neapmokestinimo importo apyvartos mokesčiu reglamentas; *BGBI.* 1992 I, p. 1526), redakcijos, taikytinos klostantis faktinėms aplinkybėms pagrindinėje byloje, 14 straipsnio „Grąžinimas arba atsisakymas išieškoti“ 1 dalyje nustatyta:

„Importo apyvartos mokestis yra grąžinamas arba atsisakoma jį išieškoti Muitinės kodekso 235–242 straipsniuose nustatytais atvejais, o minėtos nuostatos ir jų įgyvendinimo nuostatos taikomos pagal analogiją.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

19 2008 m. sausio mėn. *FedEx* Izraelio, Meksikos ir Jungtinių Amerikos Valstijų kilmės prekes (toliau – nagrinėjamos prekės) pristatė įvairiems gavėjams, esantiems Graikijoje, kuri yra šių prekių galutinė paskirties vieta. Šios prekės lėktuvu 18 įvairiomis siuntomis (toliau – 18 siuntų) buvo vežamos į Frankfurtą prie Maino, kur jos buvo perkrautos į kitą lėktuvą ir nugabentos į Graikiją.

20 2008 m. spalio 23 d. raštu Atėnų oro uosto muitinės įstaiga (Graikija) informavo Vokietijos pagrindinę muitinės įstaigą, kad 18 siuntų buvo gabenamos į Graikiją pažeidžiant muitų teisės aktus.

21 Reaguodama į šią informaciją, Vokietijos pagrindinė muitinės įstaiga nurodė, kad 14 iš 18 siuntų nebuvo Vokietijoje pateiktos muitinei, kaip to reikalaujama pagal Muitinės kodekso 40 straipsnį, todėl padarė išvadą, kad šios siuntos pateko į Europos Sąjungos muitų teritoriją neteisėtai. Ji manė, kad, taikant Muitinės kodekso 202 straipsnį, dėl neteisėto šių siuntų įvežimo atsirado importo skola muitinei.

22 Dėl 3 iš 18 siuntų Vokietijos pagrindinė muitinės įstaiga nusprendė, kad nagrinėjamos prekės buvo laikinai saugomos sandėlyje, kai buvo atgabentos į Frankfurto prie Maino oro uostą, kad jos buvo išvežtos į Atėnus netaikant išorinės Bendrijos tranzito procedūros ir kad dėl to jos buvo paimitos iš saugojimo vietos neturint leidimo. Dėl paskutinės siuntos ji nusprendė, kad prekės į Atėnus buvo išvežtos po tinkamai atliktos išorinės tranzito procedūros nuo Paryžiaus (Prancūzija) iki Frankfurto prie Maino, bet šios prekės taip pat buvo paimitos iš saugojimo vietos neturint leidimo. Dėl šių keturių siuntų Vokietijos pagrindinė muitinės įstaiga manė, kad, remiantis Muitinės kodekso 203 straipsniu, dėl muitų teisės aktų pažeidimų atsirado importo skola muitinei.

23 Taigi dėl 18 siuntų Vokietijos pagrindinė muitinės įstaiga 2010 m. lapkričio 30 d. ir gruodžio 1 d. priėmė *FedEx* skirtus penkis sprendimus dėl importo maito sumokėjimo. Ta pati įstaiga dėl šių siuntų nusprendė, kad importo PVM, kuris Vokietijoje laikomas importo apyvartos mokesčiu, mokėtinos dėl to, kad, remiantis *UStG* 21 straipsnio 2 dalimi, muitams taikomos taisyklės pagal analogiją taikomos ir šiam mokesčiui.

24 *FedEx* sumokėjo importo maitus ir importo apyvartos mokesťį, kaip to reikalauta penkiuose sprendimuose. Vis dėlto 2011 m. lapkričio mėn. ši bendrovė paprašė grąžinti šiuos maitus ir mokesťį, motyvuodama, be kita ko, tuo, kad tai yra Sąjungos teisei prieštaraujantis dvigubas apmokestinimas. Šiuo klausimu *FedEx* nurodė, kad nagrinėjamos prekės, po to, kai buvo atvežtos į Atėnus, buvo išleistos į laisvą apyvartą ir kad maito mokesčiai, įskaitant Graikijos importo apyvartos mokesťį, buvo sumokėti. 2013 m. balandžio 9 ir 10 d. sprendimais Vokietijos pagrindinė muitinės įstaiga atmetė šiuos prašymus dėl grąžinimo.

- 25 Po *FedEx* skundų dėl šių sprendimų nagrinėjimo procedūros mokesčių administratorius pakeitė mokesčio tarifą, taikytą dvejuose iš penkių 2010 m. lapkričio 30 d. ir gruodžio 1 d. sprendimų, ir grąžino dalį importo apyvartos mokesčio, susijusio su tais dviem sprendimais.
- 26 2014 m. birželio 13 d. *FedEx* dėl šių penkių sprendimų pareiškė ieškinį *Hessisches Finanzgericht* (Heseno mokesčių teismas, Vokietija). Per teismo posėdį *FedEx* atsisakė ieškinio tiek, kiek jis susijęs su importo muitu, bet paliko savo reikalavimus dėl importo apyvartos mokesčio. Šiuo klausimu ji tvirtina, kad šis mokestis yra vartojimo mokestis, kurį mokėti reikia tik už nacionalinėje teritorijoje iš tikrųjų vartojamas prekes. Kadangi nagrinėjamos prekės buvo išvežtos į Graikiją, bet nepateko į Vokietijos ekonominę apyvartą, jos neturėtų būti laikomos importuotomis į Vokietiją ir dėl to negali būti apmokestinimo objektas.
- 27 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių, ar po šio sprendimo 21 ir 22 punktuose minėtų muitų teisės aktų pažeidimų, dėl kurių atsirado importo skola muitinei, importo PVM dėl nagrinėjamų prekių atsirado Vokietijoje.
- 28 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo 2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Eurogate Distribution ir DHL Hub Leipzig* (C-226/14 ir C-228/14, EU:C:2016:405) 65 punktą, kuriame minima „rizikos“ patekti į Europos Sąjungos ekonominę apyvartą sąvoka. Minėtas teismas pažymi, kad jei ši sąvoka turėjo būti taikoma tuo atveju, kai į Sąjungos teritoriją įvežtos prekės nebuvo taikyta muitinės procedūra ar jos buvo išvežtos ir ji nebetaikoma, reikia tik išnagrinėti, ar kyla rizika, kad šios prekės pateks į Sąjungos ekonominę apyvartą atitinkamos valstybės narės apmokestinimo teritorijoje. Šiuo atveju manytina, kad tokia rizika buvo, nes nagrinėjamos prekės dėl jų neteisėto įvežimo ar paėmimo iš muitinės priežiūros konkrečiai nebuvo taikytina minėta priežiūra arba ji daugiau nebebuvo taikyta. Be kita ko, neteisėtai į Sąjungos muitų teritoriją įvežtos prekės galėjo būti paimitos nepastebėtai ir būti neapmokestinto vartojimo dalykas.
- 29 Vis dėlto, remiantis 2017 m. birželio 1 d. Teisingumo Teismo sprendimu *Wallenborn Transports* (C-571/15, EU:C:2017:417) ir 2017 m. gegužės 18 d. Sprendimu *Latvijas Dzelzceļš* (C-154/16, EU:C:2017:392), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar importo PVM, kalbant apie valstybę narę, kurios apmokestinimo teritorijoje prekės pateko į Sąjungą, atsiranda tik tuomet, kai minėtos prekės patenka į Sąjungos ekonominę apyvartą ir minėtos valstybės narės apmokestinimo teritorijoje. Tokiu atveju pateikimas į minėtą ekonominę apyvartą būtų tik jei prekės būtų pateikiamos laisvai apyvartai taikant muitų teisės aktus arba jei dėl muitų teisės aktų pažeidimo būtų daroma prielaida, kad prekės pateko į minėtą ekonominę apyvartą ir galėjo būti vartojimo ar naudojimo dalykas. Tik šios dvi situacijos sudaro „importą“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą.
- 30 Šiomis aplinkybėmis *Hessisches Finanzgericht* (Heseno mokesčių teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal [PVM] direktyvos 2 straipsnio 1 dalies d punktą ir 30 straipsnį importu gali būti laikomas tik toks atvejis, kai į Sąjungos teritoriją įvežta prekė patenka į Sąjungos ekonominę apyvartą, ar pakanka tik rizikos, kad įvežta prekė pateks į Sąjungos ekonominę apyvartą?

2. Jeigu importu gali būti laikomas tik tas atvejis, kai prekė patenka į Sąjungos ekonominę apyvartą:

Ar į Sąjungos teritoriją įvežta prekė patenka į Sąjungos ekonominę apyvartą jau tuomet, kai ji, pažeidžiant muitų teisės aktų taisykles, neišforminama pagal tam tikrą procedūrą, kaip tai suprantama pagal [PVM] direktyvos 61 straipsnio pirmą pastraipą, arba iš pradžių išforminama, tačiau vėliau dėl muitų teisės aktų pažeidimo minėtoji procedūra nebegali būti taikoma; ar muitų teisės aktų pažeidimo atveju prekė patenka į Sąjungos ekonominę apyvartą tik tuomet, jei gali būti laikoma, kad dėl šio muitų teisės aktų pažeidimo prekė į Sąjungos ekonominę apyvartą pateko tos valstybės narės, kurioje buvo pažeisti muitų teisės aktai, mokesstinėje teritorijoje ir galėjo būti pateikta vartoti arba naudoti?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 31 Savo pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti ar PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies d punktą ir 30 straipsnį reikia aiškinti taip, kad kai prekė įvežama į Sąjungos teritoriją, sąvoka „prekės importas“, kaip ji suprantama pagal šias nuostatas, reiškia tik šios prekės patekimą į Sąjungos ekonominę apyvartą, o gal ši sąvoka apima ir riziką, kad tokia prekė pateks į šią apyvartą.
- 32 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl Sąjungos teisės aiškinimo, atsižvelgiant į jo paties nustatytas faktines aplinkybes ir teisinius pagrindus, kurių tikslumo Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma reikšmingumo prezumpcija. Teisingumo Teismas gali atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prašymo tik jeigu akivaizdu, kad prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinėje byloje nagrinėjamo ginčo aplinkybėmis ar dalyku, jeigu problema hipotetinė arba Teisingumo Teismas neturi informacijos apie faktines ir teises aplinkybes, būtinas tam, kad naudingai atsakytų į jam pateiktus klausimus (2019 m. kovo 28 d. Sprendimo *Cogeco Communications*, C-637/17, EU:C:2019:263, 57 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 33 Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies d punktą prekių importas apmokestinamas PVM. Šios direktyvos 30 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta, kad „prekių importu“ laikomas prekių, kurios nėra išleistos į laisvą apyvartą, kaip nustatyta EB 24 straipsnyje, įvežimas į Bendriją.
- 34 Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją, kadangi PVM pagal pobūdį yra vartojimo mokestis, jis taikomas prekėms ir paslaugoms, kurios patenka į Sąjungos ekonominę apyvartą ir gali būti vartojamos (2017 m. gegužės 18 d. Sprendimo *Latvijas Dzelzceļš*, C-154/16, EU:C:2017:392, 69 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 35 Nagrinėjamu atveju iš pačios nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad nagrinėjamos prekės buvo išvežtos į Graikiją, jų galutinę paskirties vieta, kur buvo vartojamos. Todėl akivaizdu, kad šios prekės pateko į Sąjungos ekonominę apyvartą, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą.
- 36 Taigi, kaip nurodė ir generalinis advokatas savo išvados 43 punkte, tokioje byloje, kaip pagrindinė, klausimas, ar „rizikos“, kad prekė pateks į Sąjungos ekonominę apyvartą, buvimo pakanka laikyti, kad ši prekė buvo „importuota“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies d punktą ir 30 straipsnį, yra hipotetinis.
- 37 Atsižvelgiant į šio sprendimo 32 punkte minėtą jurisprudenciją, pirmasis klausimas yra nepriimtinas.

Dėl antrojo klausimo

- 38 Savo antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies d punktą ir 30 straipsnį reikia aiškinti taip, kad, kai prekė įvežama į Sąjungos teritoriją, pakanka, jog dėl šios prekės būtų pažeisti tam tikros valstybės narės muitų teisės aktai, dėl ko atsiranda importo skola muitinei, tam, kad būtų galima laikyti, jog prekė šioje valstybėje narėje pateko į Sąjungos ekonominę apyvartą.
- 39 Šiuo aspektu reikia pažymėti, kad pagal PVM direktyvos 60 straipsnį prekių importo vieta yra valstybė narė, kurios teritorijoje yra prekės, kai jos įvežamos į Bendriją. Šios direktyvos 61 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta, kad, nukrypstant nuo 60 straipsnio, kai į Bendriją įvežtoms prekėms, kurios nėra

išleistos į laisvą apyvartą, taikoma viena iš minėtos direktyvos 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.

- 40 PVM direktyvos 70 straipsnyje nustatyta, kad apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai prekės yra importuotos. PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje numatyta, be kita ko, kad kai į Sąjungą įvežamoms prekėms taikoma muitinio sandėliavimo procedūra, apmokestinimo momentas ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai prekėms nebetaikoma ši procedūra. Tačiau šio straipsnio antroje pastraipoje nurodyta konkreti situacija, kuriai susiklosčius, kai importuojamoms prekėms taikomas multas, žemės ūkio produktų importo mokestis arba pagal bendrą politiką nustatytos jiems lygiavertės rinkliavos, apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai įvyksta šių rinkliavų apmokestinimo momentas ir jos tampa apskaičiuotinos.
- 41 Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją apmokestinimo importo PVM ir muitų mokesčiais esminiai bruožai yra panašūs, nes atsiranda dėl importo į Sąjungą ir dėl paskesnio prekių išleidimo į valstybių narių ekonominę apyvartą. Ši sugretinimą, be to, 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 momentu ir prievole juos apskaičiuoti (1984 m. vasario 28 d. Sprendimo *Einberger*, 294/82, EU:C:1984:81, 18 punktas ir 2013 m. liepos 11 d. Sprendimo *Harry Winston*, C-273/12, EU:C:2013:466, 41 punktas).
- 42 Nagrinėjamu atveju iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad 2008 m. įvairios trečiųjų šalių kilmės prekės, apmokestinamos importo muitu, buvo vežamos į Vokietiją, kad vėliau galėtų būti išvežtos į Graikiją – jų galutinę paskirties vietą. Kai kurios iš šių prekių nebuvo pateiktos Vokietijos muitinės įstaigoms, todėl į Sąjungos muitų teritoriją pateko neteisėtai. Kitos prekės buvo teisėtai įvežtos į minėtą teritoriją Vokietijoje, bet vėliau išvežtos į Graikiją paėmus jas iš muitinės priežiūros, pažeidžiant muitų teisės aktus.
- 43 Neginčijama, kad pagrindinėje byloje dėl šių muitų teisės aktų pažeidimų bendrovei, kuri įvežė minėtas prekes į Sąjungos teritoriją, Vokietijoje susidarė importo skola muitinei, remiantis atitinkamai Muitinės kodekso 202 straipsnio 1 dalies a punktu ir 203 straipsnio 1 dalimi.
- 44 Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją prie skolos muitinei būtų galima pridėti PVM prievolę, jei dėl 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 ir 2017 m. birželio 1 d. Sprendimo *Wallenborn Transports*, C-571/15, EU:C:2017:417, 54 punktas).
- 45 Teisingumo Teismas konkrečiai nusprendė, kad kai prekės, kurios apmokestinamos importo muitu, paaimamos iš muitinės priežiūros laisvojoje zonoje ir jų ten nebėra, galima iš esmės daryti prielaidą, kad jos pateko į Sąjungos ekonominę apyvartą (2017 m. birželio 1 d. Sprendimo *Wallenborn Transports*, C-571/15, EU:C:2017:417, 55 punktas).
- 46 Nagrinėjamu atveju, pirma, dėl aptariamų prekių, kurios nebuvo teisėtai įvežtos į Sąjungos muitų teritoriją, atsižvelgiant į šio sprendimo 44 ir 45 punktuose nurodytą jurisprudenciją, iš principo galima daryti prielaidą, kad jos pateko į Sąjungos ekonominę apyvartą valstybės narės, kurioje jos buvo įvežtos į Sąjungą, t. y. Vokietijos, teritorijoje.

- 47 Antra, dėl nagrinėjamų prekių, kurios buvo paimtos iš muitinės priežiūros, jos Vokietijoje buvo išimtos iš muitinės režimo, kuris joms buvo taikomas. Todėl, atsižvelgiant į šio sprendimo 44 ir 45 punktuose nurodytą jurisprudenciją, taip pat reikia daryti prielaidą, kad jos šioje valstybėje narėje pateko į Sąjungos ekonominę apyvartą.
- 48 Vis dėlto, kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 56 ir 68 punktuose, tokia prielaida gali būti paneigta, jei būtų nustatyta, kad, nepaisant muitų teisės aktų pažeidimų, dėl kurių valstybėje narėje, kurioje buvo padaryti šie pažeidimai, atsirado importo skola muitinei, prekė valstybėje narėje, kurioje ji buvo skirta vartoti, pateko į Sąjungos ekonominę apyvartą. Šiuo atveju apmokestinimo importo PVM momentas įvyko šioje kitoje valstybėje narėje.
- 49 Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad nors dėl nagrinėjamų prekių Vokietijos teritorijoje buvo pažeisti muitų teisės aktai, jos šioje teritorijoje tik buvo perkrautos iš vieno lėktuvo į kitą.
- 50 Žinoma, dėl šių muitų teisės aktų pažeidimų nagrinėjamos prekės, kurios fiziškai buvo Sąjungos teritorijoje, nebebuvo Vokietijos muitinės įstaigų, kurios neteko galimybės kontroliuoti šių prekių judėjimą, priežiūroje.
- 51 Vis dėlto nagrinėjamu atveju iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad buvo nustatyta, jog nagrinėjamos prekės buvo išvežtos į Graikiją, jų galutinę paskirties vietą, kurioje jos buvo vartojamos.
- 52 Taigi byloje, kaip antai pagrindinėje, Vokietijos teritorijoje padaryti muitų teisės aktų pažeidimai savaime nėra pakankama aplinkybė daryti išvadą, kad nagrinėjamos prekės Vokietijoje pateko į Sąjungos ekonominę apyvartą.
- 53 Atsižvelgiant į šias sąlygas reikia konstatuoti, kad tokioje byloje prekės pateko į Sąjungos ekonominę apyvartą jų galutinės paskirties valstybėje narėje, todėl importo PVM dėl šių prekių tapo mokėtinas šioje valstybėje narėje.
- 54 Remiantis tuo, kas išdėstyta, į pateiktą antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies d punktą ir 30 straipsnį reikia aiškinti taip, kad, kai prekė įvežama į Sąjungos teritoriją, nepakanka, jog dėl šios prekės būtų pažeisti tam tikros valstybės narės muitų teisės aktai, dėl ko šioje valstybėje atsiranda importo skola muitinei, tam, kad būtų galima laikyti, jog minėta prekė šioje valstybėje narėje pateko į Sąjungos ekonominę apyvartą, jei nustatyta, kad ta pati prekė buvo išvežta į kitą valstybę narę, jos galutinę paskirties vietą, kurioje vartojama, todėl importo PVM už minėtą prekę tampa mokėtinas tik šioje kitoje valstybėje narėje.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 55 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio 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 (pirmoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies d punktą ir 30 straipsnį reikia aiškinti taip, kad, kai prekė įvežama į Europos Sąjungos teritoriją, nepakanka, jog dėl šios prekės būtų pažeisti tam tikros valstybės narės muitų teisės aktai, dėl ko šioje valstybėje atsiranda importo skola muitinei, tam, kad būtų galima laikyti, jog minėta prekė šioje valstybėje narėje pateko į Sąjungos ekonominę apyvartą, jei

nustatyta, kad ta pati prekė buvo išvežta į kitą valstybę narę, jos galutinę paskirties vietą, kurioje vartojama, todėl importo pridėtinės vertės mokestis už minėtą prekę tampa mokėtinas tik šioje kitoje valstybėje narėje.

Parašai.