



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2019. gada 10. jūlijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Muitas savienība – Regula (EEK) Nr. 2913/92 – 202. un 203. pants – Ievedmuitas nodoklis – Muitas parāda rašanās muitas tiesiskā regulējuma pārkāpumu dēļ – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 2. panta 1. punkta d) apakšpunkts un 30. pants Importam piemērojama PVN – Nodokļa iekasējamības gadījums – Preces “importa” jēdziens – Prasība par preces nokļūšanu Eiropas Savienības ekonomiskajā aprītē – Šīs preces transportēšana uz dalībvalsti, kas nav muitas parāda rašanās dalībvalsts

Lietā C-26/18

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Hessisches Finanzgericht* (Hesenes Finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2017. gada 2. novembrī un kas Tiesā reģistrēts 2018. gada 16. janvārī, tiesvedībā

Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung

pret

Hauptzollamt Frankfurt am Main,

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*], tiesneši K. Toadere [*C. Toader*], A. Ross [*A. Rosas*], L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*] un M. Safjans [*M. Safjan*] (referents),

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

sekretārs: D. Ditersts [*D. Dittert*], nodaļas vadītājs,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2018. gada 5. decembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* vārdā – R. Welzel un U. Reimer, *Steuerberater*,
- *Hauptzollamt Frankfurt am Main* vārdā – U. Beck, pārstāvis,
- Grieķijas valdības vārdā – K. Georgiadis un M. Tassopoulou, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – F. Clotuche-Duvieusart un B.-R. Killmann, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2019. gada 27. februāra tiesas sēdē,

* Tiesvedības valoda – vācu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 2. panta 1. punkta d) apakšpunktu un 30. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (turpmāk tekstā – “FedEx”) un *Hauptzollamt Frankfurt am Main* (Frankfurtes pie Mainas Galvenā muitas pārvalde, Vācija, turpmāk tekstā – “Vācijas galvenā muitas pārvalde”) saistībā ar pienākumu maksāt pievienotās vērtības nodokli (PVN) Vācijā pēc ievadmuitas parāda rašanās šīs dalībvalsts teritorijā izdarīto muitas tiesiskā regulējuma pārkāpumu dēļ.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Regula (EEK) Nr. 2913/92

- 3 Ar Eiropas Parlamenta un Padomes Regulu (ES) Nr. 952/2013 (2013. gada 9. oktobris), ar ko izveido Savienības Muitas kodeksu (OV 2013, L 269, 1. lpp., un labojumi OV 2013, L 287, 90. lpp.), sākot no 2016. gada 1. maija ir atcelta un aizstāta Padomes Regula (EEK) Nr. 2913/92 (1992. gada 12. oktobris) par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (OV 1992, L 302, 1. lpp.). Tomēr, ņemot vērā pamatlietas faktu norises laiku, šajā lietā joprojām ir piemērojama Padomes Regula Nr. 2913/92, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Regulu (EK) Nr. 1791/2006 (2006. gada 20. novembris) (OV 2006, L 363, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Muitas kodekss”).
- 4 Muitas kodeksa 40. pantā bija noteikts:

“Preces, kas nonāk Kopienas muitas teritorijā, muitai uzrāda persona, kas ievieš preces šajā teritorijā, vai attiecīgi tā persona, kura uzņemas atbildību par preču pārvadāšanu pēc ieviešanas, izņemot gadījumos, kad tās pārvadā ar transportlīdzekļiem, kuri tikai šķērso Kopienas muitas teritorijas teritoriālos ūdeņus vai gaisa telpu, šajā teritorijā neapstājoties. Persona, kas uzrāda preces, atsaucas uz kopsavilkuma deklarāciju vai muitas deklarāciju, kas iepriekš iesniegta par precēm.”
- 5 Muitas kodeksa 50. pantā bija paredzēts:

“Līdz nodošanai muietošanas vai izmantošanas režīmā muitai uzrādītās preces pēc šādas uzrādīšanas ir pagaidu glabāšanā esošu preču statusā. Šādas preces turpmāk apzīmētas kā “preces pagaidu glabāšanā”.”
- 6 Muitas kodeksa 91. panta 1. punkta a) apakšpunktā bija noteikts:

“Ārējā tranzīta procedūra atļauj Kopienas muitas teritorijā pārvietot no viena punkta uz otru:

 - a) ārpuskopienas preces, neattiecinot uz tām ievadmuitas nodokļus un citus maksājumus vai tirdzniecības politikas pasākumus.”

7 Muitas kodeksa 202. panta 1. un 2. punkts bija formulēti šādi:

“1. Ievedmuitas parāds rodas:

a) pretlikumīgi Kopienas muitas teritorijā ievēdot ar ievēdmuitas nodokli apliekamās preces

vai

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

Šajā pantā “pretlikumīga ievēšana” nozīmē jebkādu ievēšanu, pārkāpjot 38.–41. pantu un 177. panta otro ievilkumu.

2. Muitas parāds rodas brīdī, kad preces tiek pretlikumīgi ievēstas.”

8 Muitas kodeksa 203. panta 1. un 2. punktā bija paredzēts:

“1. Ievedmuitas parāds rodas:

– nelikumīgi izņemot no muitas uzraudzības ar ievēdmuitas nodokli apliekamās preces.

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

PVN direktīva

9 Atbilstoši PVN direktīvas 2. panta 1. punkta d) apakšpunktam:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

d) preču importam.”

10 Šīs direktīvas 30. pantā ir noteikts:

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

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

11 Minētās direktīvas 60. pantā ir noteikts:

“Preču importa vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā preces atrodas, kad tās tiek ievēstas Kopienā.”

12 Šīs pašas direktīvas 61. pantā ir paredzēts:

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

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

13 PVN direktīvas 70. pants ir formulēts šādi:

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

14 Šis direktīvas 71. pantā ir noteikts:

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

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

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

Vācijas tiesības

15 2005. gada 21. februāra *Umsatzsteuergesetz* (Apgrozījuma nodokļa likums) (*BGBL.* 2005 I, 386. lpp.), redakcijā, kas ir piemērojama pamatlīnijas faktiem (turpmāk tekstā – “*UStG*”), 1. panta “Ar nodokli apliekami darījumi” 1. punkta 4. apakšpunktā ir noteikts:

“Ar apgrozījuma nodokli apliek šādus darījumus:

[..]

4. preču importu valsts teritorijā [..] (apgrozījuma nodoklis importam);

[..].”

16 *UStG* 13. panta “Nodokļa rašanās” 2. punktā ir noteikts:

“21. panta 2. punktu piemēro apgrozījuma nodoklim importam.”

17 *UStG* 21. panta “Īpaši noteikumi attiecībā uz apgrozījuma nodokli importam” 2. punktā ir paredzēts:

“Muitas nodokļiem piemērojamās normas pēc analogijas ir piemērojamas attiecībā uz apgrozījuma nodokli importam.”

18 1992. gada 11. augusta *Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung* (Federālie noteikumi par atbrīvojumu no apgrozījuma nodokļa importam, *BGBL.* 1992 I, 1526. lpp.), redakcijā, kas ir piemērojama pamatlīetas faktiem, 14. panta “Atmaksāšana vai atlaišana” 1. punktā ir paredzēts:

“Apgrozījuma nodoklis importam tiek atmaksāts vai atlaists Muitas kodeksa 235.–242. pantā paredzētajos gadījumos, piemērojot minētos noteikumus, kā arī to īstenošanas noteikumus pēc analogijas.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

19 2008. gada janvārī *FedEx* nosūtīja Izraēlas, Meksikas un Savienoto Valstu izcelsmes preces (turpmāk tekstā – “attiecīgās preces”), kuras ir apliekamas ar ievadmuitas nodokļiem, dažādiem saņēmējiem Grieķijā, kas bija to galamērķis. Šīs preces tika transportētas 18 atsevišķos sūtījumos (turpmāk tekstā – “18 sūtījumi”) ar lidmašīnu līdz Frankfurtei pie Mainas (Vācija), kur tās tika pārkrautas citā lidmašīnā transportēšanai uz Grieķiju.

20 Ar 2008. gada 23. oktobra vēstuli Atēnu lidostas muitas iestāde (Grieķija) informēja Vācijas galveno muitas pārvaldi, ka, pārkāpjot muitas tiesisko regulējumu, Grieķijā ir nogādāti 18 sūtījumi.

21 Ņemot vērā šo informāciju, Vācijas galvenā muitas pārvalde norādīja, ka 14 no 18 sūtījumiem Vācijā netika uzrādīti muitā, kā ir paredzēts Muitas kodeksa 40. pantā, un no minētā secināja, ka šie sūtījumi Eiropas Savienības muitas teritorijā ir ievesti nelikumīgi. Tādējādi tā uzskatīja, ka, piemērojot Muitas kodeksa 202. pantu, šo sūtījumu nelikumīga ieviešana ir radījusi ievadmuitas parādu.

22 Attiecībā uz 3 no 18 sūtījumiem Vācijas galvenā muitas pārvalde uzskatīja, ka attiecīgās preces pēc to atvešanas uz Frankfurtes pie Mainas lidostu atradās pagaidu uzglabāšanā, ka tās tika transportētas uz Atēnām, nepiemērojot Kopienas ārējo tranzīta procedūru, un ka tādēļ tās tika aizvestas no uzglabāšanas vietas bez atļaujas. Attiecībā uz pēdējo sūtījumu tika konstatēts, ka preču transportēšana uz Atēnām tika veikta pienācīgi pabeigtā ārējā tranzīta procedūrā no Parīzes (Francija) uz Frankfurti pie Mainas, taču arī šīs preces tika aizvestas no uzglabāšanas vietas bez atļaujas. Attiecībā uz šiem četriem sūtījumiem Vācijas galvenā muitas pārvalde uzskatīja, ka muitas tiesiskā regulējuma pārkāpumu dēļ, pamatojoties uz Muitas kodeksa 203. pantu, ir radies ievadmuitas parāds.

23 Tādējādi Vācijas galvenā muitas pārvalde attiecībā uz 18 sūtījumiem 2010. gada 30. novembrī un 1. decembrī pieņēma piecus *FedEx* adresētus paziņojumus par ievadmuitas nodokļa iekasēšanu. Šī pati pārvalde uzskatīja, ka attiecībā uz šiem sūtījumiem importam piemērojamais PVN, kas Vācijā ir kvalificēts kā apgrozījuma nodoklis importam, bija jāmaksā, jo saskaņā ar *UStG* 21. panta 2. punktu muitas nodokļiem piemērojamās normas pēc analogijas ir piemērojamas šim nodoklim.

24 *FedEx* samaksāja ievadmuitas nodokli un apgrozījuma nodokli importam atbilstoši šiem pieciem paziņojumiem. Tomēr 2011. gada novembrī šī sabiedrība lūdza atmaksāt šos nodokļus it īpaši tāpēc, ka tā esot bijusi dubulta iekasēšana, kas ir pretrunā Savienības tiesībām. Šajā ziņā *FedEx* apgalvoja, ka attiecīgās preces pēc ieviešanas Atēnās tika laistas brīvā apgrozībā un ka ievadmuitas nodokļi, ieskaitot Grieķijas importam piemērojamo apgrozījuma nodokli, tika iekasēti. Ar 2013. gada 9. un 10. aprīļa paziņojumiem Vācijas galvenā muitas pārvalde šos pieteikumus par atmaksāšanu noraidīja.

25 Pēc *FedEx* saistībā ar šiem paziņojumiem uzsāktajām sūdzību procedūrām nodokļu administrācija grozīja nodokļa likmes, kas bija piemērotas divos no pieciem 2010. gada 30. novembra un 1. decembra paziņojumiem, un veica daļēju ar šiem diviem paziņojumiem saistīta apgrozījuma nodokļa importam atmaksāšanu.

- 26 2014. gada 13. jūnijā *FedEx* par šiem pieciem paziņojumiem cēla prasību *Hessisches Finanzgericht* (Hesenes Finanšu tiesa, Vācija). Tiesas sēdē *FedEx* atsaucā savu prasību attiecībā uz ievad muitas nodokli, taču uzturēja savu prasījumu par apgrozījuma nodokli importam. Šajā ziņā tā apgalvoja, ka šis nodoklis ir patērīga nodoklis, ar ko apliek tikai preces, kas tiek faktiski patērētas valsts teritorijā. Nevarot uzskatīt, ka attiecīgās preces, kas tika transportētas uz Grieķiju un netika ievestas Vācijas ekonomiskajā aprītē, būtu importētas Vācijas teritorijā un ka tās varēja būt tāda darījuma priekšmets, par ko šajā nolūkā uzliek nodokli.
- 27 Tāpēc iesniedzējtiesai ir šaubas par to, vai pēc šī sprieduma 21. un 22. punktā minētajiem muitas tiesiskā regulējuma pārkāpumiem, kā rezultātā ir radies ievad muitas parāds, Vācijā attiecībā uz konkrētajām precēm ir radies importam piemērojams PVN.
- 28 Šajā ziņā iesniedzējtiesa atsaucas uz 65. punktu 2016. gada 2. jūnija spriedumā *Eurogate Distribution* un *DHL Hub Leipzig* (C-226/14 un C-228/14, EU:C:2016:405), kurā ir norāde uz nokļūšanas Eiropas Savienības ekonomiskajā aprītē “iespējamības” jēdzienu. Minēta tiesa uzskata, ka, ja šis jēdziens ir piemērojams gadījumos, kuros precēm, kas ievestas Savienības teritorijā, netiek piemērota muitas procedūra vai tās tiek izslēgtas no tām piemērotās procedūras, būtu tikai jāpārbauda, vai pastāv iespējamība, ka šīs preces nokļūst Savienības ekonomiskajā aprītē attiecīgās dalībvalsts nodokļu zonā. Šajā gadījumā būtu jāuzskata, ka šāda iespējamība pastāv, jo pretlikumīgas ieviešanas un preču izņemšanas no muitas uzraudzības dēļ attiecīgās preces neesot tieši vai vairs pakļautas minētajai uzraudzībai. Konkrēti, preces, kas nelikumīgi ievestas Savienības muitas teritorijā, var nepamanīti tikt aizvestas un patērētas, neapliekot tās ar nodokli.
- 29 Taču, ņemot vērā Tiesas 2017. gada 1. jūnija spriedumu *Wallenborn Transports* (C-571/15, EU:C:2017:417) un 2017. gada 18. maija spriedumu Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392), iesniedzējtiesa jautā, vai importam piemērojams PVN attiecībā uz dalībvalsti, kuras nodokļu zonā preces ir ievestas Savienībā, rodas tikai tad, ja minētās preces nokļūst Savienības ekonomiskajā aprītē arī minētās dalībvalsts nodokļu zonā. Šajā gadījumā nokļūšana minētajā ekonomiskajā aprītē pastāvētu tikai tad, ja preces būtu laistas brīvā apgrozībā atbilstoši muitas tiesību normām vai saistībā ar muitas tiesību normu pārkāpumu būtu jāpieņem, ka preces ir nokļuvušas minētajā ekonomiskajā aprītē un ka tās varēja tikt patērētas vai izmantotas. Tikai šīs divas situācijas PVN direktīvas izpratnē atbilstu “importam”.
- 30 Šādos apstākļos *Hessisches Finanzgericht* (Hesenes Finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai imports [PVN] direktīvas 2. panta 1. punkta d) apakšpunkta un 30. panta izpratnē paredz, ka Savienības teritorijā ievestām precēm ir jānokļūst Savienības ekonomiskajā aprītē, vai arī pietiek tikai ar iespējamību, ka ievestās preces nokļūst Savienības ekonomiskajā aprītē?
- 2) Ja imports paredz, ka Savienības teritorijā ievestām precēm ir jānokļūst Savienības ekonomiskajā aprītē:
- Vai Savienības teritorijā ievestas preces nokļūst Savienības ekonomiskajā aprītē jau tad, ja, neievērojot muitas tiesību normas, preces nav nodotas nevienā no muitas procedūrām [PVN] direktīvas 61. panta pirmās daļas izpratnē vai arī tās sākotnēji gan ir nodotas muitas procedūrā, tomēr vēlāk, pārkāpjot muitas tiesību normas, tās ir izņemtas no muitas procedūras, vai arī gadījumā, ja tiek pārkāptas muitas tiesību normas, preču nokļūšana Savienības ekonomiskajā aprītē paredz, ka var uzskatīt, ka preces attiecīgā pārkāpuma dēļ ir nokļuvušas Savienības ekonomiskajā aprītē tās dalībvalsts nodokļu zonā, kurā tika veikts muitas tiesību pārkāpums, un tās varēja tikt patērētas vai izmantotas?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 31 Uzdodot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 2. panta 1. punkta d) apakšpunkts un 30. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja prece ir ievesta Savienības teritorijā, jēdziens “preces imports” šo noteikumu izpratnē nozīmē vienīgi šīs preces nokļūšanu Savienības ekonomiskajā aprītē vai arī šis jēdziens ietver tiklab šādas preces nokļūšanas šajā aprītē iespējamību.
- 32 Vispirms ir jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai Tiesas judikatūrai uz jautājumiem par Savienības tiesību interpretāciju, kurus valsts tiesa uzdevusi pašas noteiktajos tiesiskā regulējuma un faktisko apstākļu ietvaros un kuru pareizība Tiesai nav jāpārbauda, attiecas atbilstības pieņēmums. Tiesai ir iespējams atteikties lemt par valsts tiesas iesniegto lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu vienīgi tad, ja ir acīmredzams, ka lūgtajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekādas saiknes ar faktisko situāciju pamatlietā vai pamatlīetas priekšmetu, vai arī gadījumos, kad izvirzītā problēma ir hipotētiska vai kad Tiesai nav zināmi faktiskie un tiesiskie apstākļi, kas nepieciešami, lai sniegtu noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (spriedums, 2019. gada 28. marts, *Cogeco Communications*, C-637/17, EU:C:2019:263, 57. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 33 Saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta d) apakšpunktu preču importam uzliek PVN. Šīs direktīvas 30. panta pirmajā daļā ir noteikts, ka “preču imports” ir tādu preču ievēšana Kopienā, kas neatrodas brīvā apgrozībā EK līguma 24. panta izpratnē.
- 34 Atbilstoši Tiesas judikatūrai, tā kā PVN pēc sava rakstura ir nodoklis par patēriņu, tas ir piemērojams precēm un pakalpojumiem, kas nokļūst Savienības ekonomiskajā aprītē un var tikt patērēti (spriedums, 2017. gada 18. maijs, *Latvijas Dzelzceļš*, C-154/16, EU:C:2017:392, 69. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 35 Šajā lietā no iesniedzējtiesas nolēmuma teksta izriet, ka attiecīgās preces tika transportētas uz Grieķiju, to galamērķi, kur tās tika patērētas. Līdz ar to ir skaidrs, ka šīs preces ir nokļuvušas Savienības ekonomiskajā aprītē PVN direktīvas izpratnē.
- 36 Tādējādi, kā ģenerālvokāts ir norādījis secinājumu 43. punktā, tādā lietā, kāda ir pamatlīeta, jautājums par to, vai ar “iespējamības”, ka prece nokļūst Savienības ekonomiskajā aprītē, pastāvēšanu pietiek, lai uzskatītu, ka šī prece ir tikusi “importēta” PVN direktīvas 2. panta 1. punkta d) apakšpunkta un 30. panta izpratnē, ir hipotētisks.
- 37 Līdz ar to, ņemot vērā šī sprieduma 32. punktā minēto judikatūru, pirmais jautājums ir nepieņemams.

Par otro jautājumu

- 38 Uzdodot otro jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 2. panta 1. punkta d) apakšpunkts un 30. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja prece ir ievesta Savienības teritorijā, pietiek ar to, ka konkrētajā dalībvalstī attiecībā uz šo precī ir izdarīti muitas tiesiskā regulējuma pārkāpumi, kā rezultātā ir radies ievedmuitas parāds, lai uzskatītu, ka minētā prece ir nokļuvusi Savienības ekonomiskajā aprītē šajā dalībvalstī.
- 39 Šajā ziņā ir jānorāda, ka atbilstoši PVN direktīvas 60. pantam preču importa vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā preces atrodas, kad tās tiek ievestas Kopienā. Šīs direktīvas 61. panta pirmajā daļā ir paredzēts, ka, atkāpjoties no šī 60. panta, ja uz precēm, kuras tiek importētas Kopienā un kuras nav brīvā apgrozībā, attiecas kāds no minētās direktīvas 156. pantā minētajiem režīmiem vai gadījumiem,

vai arī pagaidu importa režīms ar pilnīgu atbrīvošanu no importa nodevas vai ārējā tranzīta pasākums, tad šādu preču importa vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā uz tām beidz attiekties šie režīmi vai gadījumi.

- 40 PVN direktīvas 70. pantā ir noteikts, ka nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad preces faktiski tiek importētas. PVN direktīvas 71. panta 1. punktā, it īpaši tā pirmajā daļā, ir paredzēts, ka, ja preces, ievedot tās Savienībā, tiek nodotas uzglabāšanai muitas noliktavā, nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams vienīgi tad, kad uz precēm vairs neattiecas šis pasākums. Tomēr šī panta otrajā daļā ir reglamentēta īpaša situācija, kurā attiecībā uz importētajām precēm, kurām tiek uzlikta muitas nodeva, lauksaimniecības nodokļi vai līdzvērtīgas nozīmes maksas, kas paredzētas kopējā politikā, nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski iestājas šo nodokļu iekasējamības gadījums un šie nodokļi kļūst iekasējami.
- 41 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru importam piemērojamajam PVN un muitas nodokļiem ir līdzīgas galvenās pazīmes tiktāl, ciktāl tie rodas saistībā ar preču importu Savienībā un vēlāku laišanu dalībvalstu ekonomiskajā aprītē. Šo paralēlismu turklāt apstiprina fakts, ka PVN direktīvas 71. panta 1. punkta otrajā daļā dalībvalstīm ir atļauts importam piemērojamā PVN iekasējamības gadījumu un tā iekasējamību saistīt ar muitas nodokļu iekasējamības gadījumu un iekasējamību (spriedumi, 1984. gada 28. februāris, *Einberger*, 294/82, EU:C:1984:81, 18. punkts, un 2013. gada 11. jūlijs, *Harry Winston*, C-273/12, EU:C:2013:466, 41. punkts).
- 42 Šajā lietā no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka 2008. gadā dažādas preces no trešajām valstīm, kuras ir apliekamas ar ievadmuitas nodokļiem, tika transportētas uz Vāciju, lai pēc tam tās transportētu uz Grieķiju, to galamērķi. Dažas no šīm precēm netika uzrādītas Vācijas muitas iestādēm un līdz ar to tika nelikumīgi ievestas Savienības muitas teritorijā. Pārējās preces minētajā teritorijā Vācijā tika ievestas likumīgi, bet pēc tam tika transportētas uz Grieķiju, būdamas izņemtas no muitas uzraudzības, kas ir pretrunā muitas tiesiskajam regulējumam.
- 43 Netiek apstrīdēts, ka pamatlietā šie muitas tiesiskā regulējuma pārkāpumi ir radījuši ievadmuitas parādu Vācijā sabiedrībai, kas attiecīgās preces ir ievedusi Savienības teritorijā, pamatojoties attiecīgi uz Muitas kodeksa 202. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 203. panta 1. punktu.
- 44 Atbilstoši Tiesas judikatūrai PVN parāds var rasties līdztekus muitas parādam tad, ja prettiesiskā rīcība, kas ir izraisījusi šo parādu, ļauj pieņemt, ka attiecīgās preces ir nokļuvušas Savienības ekonomiskajā aprītē un varējušas kļūt par patēriņa priekšmetu, kas rada PVN iekasējamības gadījumu (spriedumi, 2016. gada 2. jūnijs, *Eurogate Distribution* un *DHL Hub Leipzig*, C-226/14 un C-228/14, EU:C:2016:405, 65. punkts, kā arī 2017. gada 1. jūnijs, *Wallenborn Transports*, C-571/15, EU:C:2017:417, 54. punkts).
- 45 It īpaši Tiesa ir nospriedusi, ka gadījumā, kad ar ievadmuitas nodokli apliekamās preces brīvajā zonā ir izņemtas no muitas uzraudzības un vairs neatrodas šajā zonā, principā ir pamats pieņemt, ka tās ir nokļuvušas Savienības ekonomiskajā aprītē (spriedums, 2017. gada 1. jūnijs, *Wallenborn Transports*, C-571/15, EU:C:2017:417, 55. punkts).
- 46 Šajā lietā, pirmkārt, attiecībā uz konkrētajām precēm, kas Savienības muitas teritorijā nav ievestas likumīgi, ņemot vērā šī sprieduma 44. un 45. pantā minēto judikatūru, principā ir jāpieņem, ka tās ir nokļuvušas Savienības ekonomiskajā aprītē tās dalībvalsts teritorijā, kurā tās tika ievestas Savienībā, proti, Vācijā.
- 47 Otrkārt, attiecīgās preces, kas bija izņemtas no muitas uzraudzības, Vācijā tika izslēgtas no muitas procedūras, kura tām tika piemērota. Tātad, ņemot vērā šī sprieduma 44. un 45. punktā minēto judikatūru, ir arī jāpieņem, ka tās ir nokļuvušas Savienības ekonomiskajā aprītē šajā dalībvalstī.

- 48 Tomēr, kā ģenerālvokāts ir norādījis secinājumu 56. un 68. punktā, šāds pieņēmums var tikt atspēkots, ja tiek pierādīts, ka, lai gan ir pārkāpts muitas tiesiskais regulējums, kā rezultātā rodas ievadmuitas parāds dalībvalstī, kurā šie pārkāpumi tika veikti, prece ir nokļuvusi Savienības ekonomiskajā aprītē caur citas dalībvalsts teritoriju, kurā tā nodota patēriņam. Šajā gadījumā PVN iekasējamības gadījums iestājas šajā citā dalībvalstī.
- 49 No iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka muitas tiesiskā regulējuma pārkāpumi attiecībā uz aplūkotajām precēm ir izdarīti Vācijā, bet tur šīs preces ir tikai pārkrautas no vienas lidmašīnas otrā.
- 50 Ir tiesa, ka šo muitas tiesiskā regulējuma pārkāpumu dēļ attiecīgās preces, kas fiziski atradās Savienības teritorijā, vairs nebija Vācijas muitas iestāžu uzraudzībā un tām nebija iespējas kontrolēt šo preču apriti.
- 51 Tomēr šajā lietā no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka ir pierādīts, ka attiecīgās preces tika transportētas uz Grieķiju, to galamērķi, kur tās tika patērētas.
- 52 Tādējādi tādā lietā, kāda ir pamatlieta, muitas tiesiskā regulējuma pārkāpumi, kas izdarīti Vācijas teritorijā, nav pietiekami, lai uzskatītu, ka attiecīgās preces ir nokļuvušas Savienības ekonomiskajā aprītē Vācijā.
- 53 Šādos apstākļos ir jākonstatē, ka šādā lietā preces ir nokļuvušas Savienības ekonomiskajā aprītē to galamērķa dalībvalstī un ka tādēļ importam piemērojamais PVN par šīm precēm ir radies šajā dalībvalstī.
- 54 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz otro uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 2. panta 1. punkta d) apakšpunkts un 30. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja prece ir ievesta Savienības teritorijā, nepietiek ar to, ka konkrētajā dalībvalstī attiecībā uz šo precī ir izdarīti muitas tiesiskā regulējuma pārkāpumi, kā rezultātā šajā dalībvalstī ir radies ievadmuitas parāds, lai uzskatītu, ka minētā prece ir nokļuvusi Savienības ekonomiskajā aprītē šajā dalībvalstī, ja ir konstatēts, ka šī pati prece ir transportēta uz citu dalībvalsti, savu galamērķi, kurā tā tikusi patērēta, un importam piemērojamais PVN par minēto precī tādējādi rodas tikai šajā citā dalībvalstī.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 55 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 1. punkta d) apakšpunkts un 30. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja prece ir ievesta Savienības teritorijā, nepietiek ar to, ka konkrētajā dalībvalstī attiecībā uz šo precī ir izdarīti muitas tiesiskā regulējuma pārkāpumi, kā rezultātā šajā dalībvalstī ir radies ievadmuitas parāds, lai uzskatītu, ka minētā prece ir nokļuvusi Savienības ekonomiskajā aprītē šajā dalībvalstī, ja ir konstatēts, ka šī pati prece ir transportēta uz citu dalībvalsti, savu galamērķi, kurā tā tikusi patērēta, un importam piemērojamais pievienotās vērtības nodoklis par minēto precī tādējādi rodas tikai šajā citā dalībvalstī.

[Paraksti]