



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2021. gada 3. martā\*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Muitas savienība – Savienības Muitas kodekss – Regula (ES) Nr. 952/2013 – 87. panta 4. punkts – Muitas parāda rašanās vieta – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 2. panta 1. punkts – 70. un 71. pants – Importam piemērojamā PVN iekasējamības gadījums un iekasējamība – Nodokļu parāda rašanās vieta – Savienības muitas tiesību aktos paredzētā pienākuma neizpildes konstatējums – Prece, kas ir fiziski ievesta Savienības muitas teritorijā kādā dalībvalstī, bet nokļūst Savienības ekonomiskajā apritē dalībvalstī, kurā šis konstatējums ir veikts

Lietā C-7/20

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar 2019. gada 11. decembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2020. gada 9. janvārī, tiesvedībā

VS

pret

***Hauptzollamt Münster,***

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], Tiesas priekšsēdētāja vietniece R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] (referente) un tiesnesis N. Jēsķinens [*N. Jääskinen*],

ģenerālvokāts: M. Bobeks [*M. Bobek*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Hauptzollamt Münster* vārdā – *K. Thode*, pārstāvis,

– Eiropas Komisijas vārdā – *F. Clotuche-Duviel* un *J. Jokubauskaitė*, kā arī *R. Pethke*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklausišanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

\* Tiesvedības valoda – vācu.

## 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”) 71. panta 1. punkta otro daļu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp VS un *Hauptzollamt Münster* (Minsteres Galvenā muitas pārvalde, Vācija) saistībā ar muitas nodokļu un importam piemērojamā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) par vieglo transportlīdzekli, kas reģistrēts Turcijā un ko VS ievēdis Eiropas Savienības teritorijā, samaksu.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

##### *PVN direktīva*

- 3 Atbilstoši PVN direktīvas 2. panta 1. punkta d) apakšpunktam preču importam uzliek PVN. Kā paredzēts šīs direktīvas 30. panta pirmajā daļā, preču imports ir tādu preču ievēšana Savienībā, kas neatrodas brīvā apgrozībā.
- 4 Saskaņā ar minētās direktīvas 60. pantu preču importa vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā preces atrodas, kad tās tiek ievēstas Savienībā.
- 5 Atbilstoši šīs pašas direktīvas 62. pantam:  
“Šā panta nozīmē:  
1) “nodokļa iekasējamības gadījums” ir notikums, iestājoties kuram ir izpildīti juridiskie nosacījumi, lai nodoklis kļūtu iekasējams;  
[..]”
- 6 Saskaņā ar PVN direktīvas 70. pantu ir noteikts, ka PVN iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad preces faktiski tiek importētas.
- 7 Šīs direktīvas 71. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Ja, ievēdot tās [Savienībā], 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 iekasējamās.”

### *Muitas kodekss*

- 8 Eiropas Parlamenta un Padomes Regulas (ES) Nr. 952/2013 (2013. gada 9. oktobris), ar ko izveido Savienības Muitas kodeksu (OV 2013, L 269, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Muitas kodekss”), 79. pantā “Muitas parāds, kas radies pienākumu neizpildes dēļ” ir noteikts:

“1. Attiecībā uz precēm, kam uzliekams ievedmuitas nodoklis, ievedmuitas parāds rodas jebkurā no šādiem gadījumiem:

- a) nav izpildīts kāds no pienākumiem, kas ir noteikts tiesību aktos muitas jomā attiecībā uz ārpussavienības preču ieviešanu Savienības muitas teritorijā, to izņemšanu no muitas uzraudzības vai šādu preču pārvietošanu, apstrādi, uzglabāšanu, pagaidu uzglabāšanu, pagaidu ieviešanu vai atsavināšanu minētajā teritorijā;

[..].

3. Panta 1. punkta a) un b) apakšpunktā minētajos gadījumos parādnieks ir:

- a) ikviena persona, kam bija jāpilda attiecīgie pienākumi;

[..].”

- 9 Muitas kodeksa 87. panta “Muitas parāda rašanās vieta” 4. punktā ir paredzēts:

“Ja muitas dienests konstatē, ka saskaņā ar 79. vai 82. pantu ir radies muitas parāds citā dalībvalstī un šim parādam atbilstīgā ievedmuitas vai izvedmuitas nodokļa summa ir mazāka par EUR 10 000, tad uzskata, ka muitas parāds ir radies dalībvalstī, kurā ir veikts attiecīgais konstatējums.”

- 10 Muitas kodeksa 135. panta “Nogādāšana piemērotā vietā” 1. punktā ir noteikts:

“Persona, kas ievieš preces Savienības muitas teritorijā, tās nekavējoties nogādā pa muitas dienestu noteiktu maršrutu un saskaņā ar šo dienestu norādījumiem, ja tādi ir doti, uz muitas dienestu norādītu muitas iestādi vai jebkuru citu šo dienestu norādītu vai apstiprinātu vietu, vai uz brīvo zonu.”

- 11 Muitas kodeksa 139. panta “Preču uzrādīšana muitai” 1. punktā ir noteikts, ka Savienības muitas teritorijā ievestas preces tūlīt pēc to nogādāšanas norādītajā muitas iestādē vai jebkurā citā muitas dienestu norādītā vai apstiprinātā vietā, vai brīvajā zonā muitai uzrāda tostarp persona, kas ir ievedusi preces Savienības muitas teritorijā.

### *Vācijas tiesības*

- 12 2005. gada 21. februāra *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgrozījuma nodokli; *BGBL.* 2005 I, 386. lpp.) redakcijā, kas ir piemērojama pamatlīdētā, 21. panta 2. punktā ir noteikts:

“Muitas nodokļiem piemērojamās normas *mutatis mutandis* ir attiecināmas uz importam piemērojamo PVN, izņemot noteikumus par ieviešanu pārstrādei nodokļu atmaksāšanas režīmā un par izvešanu pārstrādei.”

## Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

- 13 VS, kura dzīvesvieta ir Vācijā, savu vieglo transportlīdzekli ieveda no Turcijas, kur tas bija reģistrēts, šīs dalībvalsts teritorijā, šķērsojot Bulgāriju, Serbiju, Ungāriju un Austriju. Šī transportlīdzekļa ievēšana tika konstatēta Vācijā policijas pārbaudē, kas tika veikta 2018. gada 26. februārī. 2018. gada martā VC pārveda vieglo automašīnu atpakaļ uz Turciju un tur to pārdeva.
- 14 Pēc minētās pārbaudes Minsteres Galvenā muitas pārvalde, uzskatot, ka VS nebija nogādājis transportlīdzekli uz importēšanas muitas iestādi un to uzrādījis muitai, konstatēja, ka ieinteresētā persona ir atbildīga par ievadmuitas nodokli 1589 EUR un par importam piemērojamo PVN 3021,01 EUR.
- 15 VS cēla prasību *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa, Vācija), iesniedzējtiesā, apgalvojot, ka viņš transportlīdzekli esot izmantojis tikai īsu laiku un tikai kā transportlīdzekli privātiem maršrutiem. Līdz ar to minētajam transportlīdzeklim nebija jāpiemēro ievadmuitas nodoklis.
- 16 Vispirms iesniedzējtiesa uzsver, ka VS pretēji tam, ko viņš netieši ierosinājis savā prasībā, nevar izmantot pagaidu ievēšanas muitas procedūru, jo ieinteresētā persona faktiski dzīvo Savienības teritorijā.
- 17 Šī tiesa uzskata, ka, ievēdot pamatlietā aplūkoto transportlīdzekli Savienības teritorijā, VS ir pārkāpis noteiktas muitas tiesību normas, it īpaši Muitas kodeksa 135. panta 1. punktu, kas attiecas uz pienākumu nogādāt preces muitas iestādē, un šī kodeksa 139. panta 1. punktu, kas attiecas uz pienākumu tās uzrādīt muitā. Līdz ar to esot radies ievadmuitas parāds saskaņā ar minētā kodeksa 79. panta 1. punkta a) apakšpunktu, kura parādnieks ir prasītājs pamatlietā saskaņā ar šī paša kodeksa 79. panta 3. punkta a) apakšpunktu.
- 18 Iesniedzējtiesas skatījumā nav strīda par to, ka saskaņā ar Muitas kodeksa 87. panta 4. punktu muitas parāds ir radies Vācijā. Pirmkārt, lai gan transportlīdzeklis fiziski ir iebraucis Savienības teritorijā no Bulgārijas un līdz ar to tieši šajā dalībvalstī tas bija jānogādā un jāuzrāda muitai, parāda esamību ir pierādījušas Vācijas iestādes. Otrkārt, šim parādam atbilstošā nodokļa summa ir zemāka par 10 000 EUR.
- 19 Šādos apstākļos vēl būtu jānosaka, vai ir iespējams importam piemērojamam PVN pēc analogijas piemērot Muitas kodeksa 87. panta 4. punktu, kas apstipriņošanas atbildes gadījumā nozīmētu, ka arī šis nodoklis ir radies Vācijā.
- 20 Šajā ziņā iesniedzējtiesa atgādina, ka atbilstoši PVN direktīvas 71. panta 1. punkta otrajai daļai, ja attiecīgajām precēm uzliek muitas nodevu, nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski iestājas šo nodevu iekasējamības gadījums un šis nodevas kļūst iekasējamas.
- 21 Tādējādi šajā gadījumā, tā kā saskaņā ar Muitas kodeksa 79. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 87. panta 4. punktu muitas parāds par pamatlietā aplūkoto transportlīdzekli ir radies Vācijā, varētu secināt, ka arī PVN parāds ir radies šajā dalībvalstī, pat ja šis transportlīdzeklis fiziski ir iebraucis Savienības teritorijā no Bulgārijas.
- 22 Turklāt iesniedzējtiesa uzskata, ka pārējie nosacījumi, kas nepieciešami, lai noteiktu PVN parādu, šajā lietā esot izpildīti. Proti, pamatlietā aplūkotais transportlīdzeklis Savienības teritorijā ir izmantots vairākus mēnešus bez jebkādas muitas procedūras piemērošanas. Tādējādi saskaņā ar Tiesas judikatūru muitas noteikumu neievērošana ļaujot prezumēt, ka transportlīdzeklis ir nokļuvis Savienības ekonomiskajā apritē un tādējādi varēja kļūt par patēriņa priekšmetu.

- 23 Tomēr *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa) pauž šaubas par iespēju pēc analogijas piemērot Muitas kodeksa 87. panta 4. punktā paredzētos noteikumus importam piemērojamā PVN parāda rašanās gadījumā. Pirmkārt, muitas nodokļu, akcīzes nodokļa un PVN iekasēšanas kompetences esot jāanalizē atsevišķi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 10. jūlijs, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, 44. punkts). Otrkārt, PVN direktīvas 71. pants attiecoties tikai uz PVN rašanās brīdi, un tajā neesot nevienas atsauces uz šīs direktīvas 60. un 61. pantā noteiktajiem kritērijiem, kas ļautu noteikt importa vietu.
- 24 Šādos apstākļos *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa, Vācija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [PVN direktīvas] 71. panta 1. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka attiecībā uz PVN (importam piemērojamā PVN) [parāda] rašanos pēc analogijas ir jāpiemēro [Muitas kodeksa] 87. panta 4. punkta noteikums?”

### Par prejudiciālo jautājumu

- 25 Iesniedzējtiesa, uzdodot jautājumu, būtībā jautā, vai PVN direktīvas 71. panta 1. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka importam piemērojamais PVN par precēm, par kurām ir jāmaksā muitas nodoklis, var rasties dalībvalstī, kurā ir konstatēta Savienības muitas tiesību aktos paredzētā pienākuma neizpilde.
- 26 Šajā ziņā ir jānorāda, ka saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta d) apakšpunktu PVN uzliek preču importam un ka saskaņā ar šīs direktīvas 30. panta pirmo daļu par preču importu uzskata tādu preču ieviešanu Savienībā, kas neatrodas brīvā apgrozībā.
- 27 Vairāki apstākļi ļauj konstatēt, ka pastāv saikne starp importam piemērojamo PVN un muitas nodokļiem.
- 28 Vispirms, lai gan saskaņā ar PVN direktīvas 60. pantu preču importa vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā preces atrodas, kad tās tiek ievestas Savienībā, šīs direktīvas 71. panta 1. punkta otrajā daļā ir paredzēts, ka tad, ja par importētajām precēm ir jāmaksā muitas nodokļi, nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un PVN kļūst iekasējams, kad iestājas šo nodokļu iekasējamības gadījums un šo nodokļu iekasējamība.
- 29 Turpinājumā – importam piemērojamajam PVN un muitas nodokļiem ir līdzīgas galvenās pazīmes, ciktāl tie rodas saistībā ar preču importu Savienībā un vēlāku laišanu dalībvalstu ekonomiskajā apritē. Šo paralēlismu 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 (spriedums, 2019. gada 10. jūlijs, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, 41. punkts).
- 30 Visbeidzot 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 apritē un varējušas kļūt par patēriņa priekšmetu, kas rada PVN iekasējamības gadījumu (spriedums, 2019. gada 10. jūlijs, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 31 Tomēr 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 apritē caur citas dalībvalsts teritoriju, kurā tā nodota patēriņam. Šajā gadījumā PVN iekasējamības gadījums iestājas šajā citā dalībvalstī (spriedums, 2019. gada 10. jūlijs, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, 48. punkts).

- 32 Šajā ziņā ir jāuzsver, ka lietā, kurā tika pasludināts 2019. gada 10. jūlija spriedums *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579), muitas tiesiskā regulējuma pārkāpumi attiecībā uz aplūkotajām precēm bija izdarīti Vācijā, bet tur šīs preces tika tikai pārkrautas no vienas lidmašīnas otrā pirms to nogādāšanas uz Grieķiju. Proti, tieši šī dalībvalsts ir to galamērķis, kā arī vieta, kur šīs preces tika patērētas.
- 33 Šādos apstākļos Tiesa konstatēja, ka attiecīgās preces ir nokļuvušas Savienības ekonomiskajā aprītē to galamērķa dalībvalstī un ka tādēļ importam piemērojama PVN par šīm precēm ir radies šajā dalībvalstī (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 10. jūlijs, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, 53. punkts).
- 34 Šajā lietā no Tiesas rīcībā esošās informācijas izriet, ka, tāpat kā apstākļos, kas bija pamatā 2019. gada 10. jūlija spriedumam (*Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579), pamatlietā aplūkots transportlīdzeklis, protams, ir faktiski iebraucis Savienības teritorijā no Bulgārijas, tādēļ tieši šajā dalībvalstī nav izpildīti muitas pienākumi.
- 35 Tomēr no šīs pašas informācijas, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, izriet, ka, pat ja attiecīgais transportlīdzeklis ceļā no Turcijas uz Vāciju vispirms tika ievests Savienības muitas teritorijā Bulgārijā un pēc tranzīta caur trešās valsts, proti, Serbijas, teritoriju pēc tam atkal tika ievests minētajā muitas teritorijā Ungārijā, šis transportlīdzeklis faktiski tika izmantots Vācijā, kas ir VS dzīvesvietas dalībvalsts. Līdz ar to, ciktāl transportlīdzeklis ir nokļuvis Savienības ekonomiskajā aprītē Vācijā, importam piemērojama PVN ir radies tieši šajā dalībvalstī.
- 36 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 71. panta 1. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka importam piemērojama PVN par precēm, par kurām ir jāmaksā muitas nodokļi, rodas dalībvalstī, kurā ir konstatēts, ka nav izpildīti Savienības muitas tiesību aktos paredzētie pienākumi, ja attiecīgās preces, pat ja tās ir fiziski ievestas Savienības muitas teritorijā citā dalībvalstī, ir nokļuvušas Savienības ekonomiskajā aprītē dalībvalstī, kurā šis konstatējums ir veikts.

### Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:

**Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 71. panta 1. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka importam piemērojama PVN par precēm, par kurām ir jāmaksā muitas nodokļi, rodas dalībvalstī, kurā ir konstatēts, ka nav izpildīti Savienības muitas tiesību aktos paredzētie pienākumi, ja attiecīgās preces, pat ja tās ir fiziski ievestas Savienības muitas teritorijā citā dalībvalstī, ir nokļuvušas Savienības ekonomiskajā aprītē dalībvalstī, kurā šis konstatējums ir veikts.**

[Paraksti]