

Byla C-791/22

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį

Gavimo data:

2022 m. gruodžio 28 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Finanzgericht Hamburg (Vokietija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2022 m. gruodžio 6 d.

Pareiškėjas:

G. A.

Atsakovė:

Hauptzollamt Braunschweig

Pagrindinės bylos dalykas

Iš trečiųjų valstybių įvežtos cigaretės, kurios neapmokestinus buvo parduodamos turguje Lenkijoje ir perparduodamos pirkėjui Vokietijoje – Direktyva 2006/112/EB – Bendrijos muitinės kodeksas – Galimybė Vokietijos mokesčių institucijoms rinkti importo pridėtinės vertės mokestį

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Sąjungos teisės išaiškinimas, SESV 267 straipsnis

Prejudicinis klausimas

Ar pažeidžiama Direktyva 2006/112/EB, visų pirma jos 30 ir 60 straipsniai, kai valstybės narės teisės normoje nustatyta, kad Reglamento (EEB) Nr. 2913/92 215 straipsnio 4 dalis *mutatis mutandis* taikoma importo pridėtinės vertės mokesčiui?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, visų pirma 30, 60, 62, 70 ir 71 straipsniai

1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą (toliau – MK), visų pirma 40 ir 202 straipsniai, 215 straipsnio 4 dalis

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

Umsatzsteuergesetz (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 21 straipsnio 2 dalis, kurioje nustatyta, kad importo PVM *mutatis mutandis* taikomos nuostatos dėl muitų

Faktinių aplinkybių ir proceso santrauka

- 1 Pareiškėjas prieštarauja, kad kontrabandinėms cigaretėms būtų nustatytas importo PVM. Lenkijoje gyvenantis pareiškėjas 2012 m. rugsėjo 29 d. turguje Slubicėse (Lenkija) nusipirko iš viso 43 760 cigarečių, kurios buvo tik su Ukrainos ir Baltarusijos banderolėmis. Jis šias cigaretes, neinformavęs muitinės įstaigų, pervežė į Vokietiją ir 2012 m. spalio 2 d. netoli Braunšveigo perdavė pirkėjui iš Vokietijos. Atliekant šį perdavimą, pareiškėjas buvo suimtas, o cigaretės – konfiskuotos ir vėliau sunaikintos.
- 2 2015 m. vasario 3 d. pranešime apie mokėtiną mokestį atsakovė už tas cigaretes nustatė 2 006,38 EUR importo PVM. Jos teigimu, cigaretės buvo neteisėtai įvežtos į Sąjungos muitų teritoriją. Todėl pagal ZK 202 straipsnio 1 dalies a punktą atsirado skola muitinei. Pareiškėjas turėjo tai žinoti, todėl jis yra muitinės skolininkas pagal ZK 202 straipsnio 3 dalies trečią įtrauką. *Mutatis mutandis* taikant nurodytas nuostatas dėl muitų pagal *UStG* 21 straipsnio 2 dalį, atsirado mokestinė prievolė ir pareiškėjas tapo asmeniu, kuriam tenka prievolė sumokėti importo PVM. Pareiškėjas šį pranešimą apie mokėtiną mokestį apskundė.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų santrauka

- 3 Prejudicinis klausimas turinio aspektu tapatus antrajam prejudiciniam klausimui byloje C-368/21. Į šį klausimą Teisingumas Teismas 2022 m. rugsėjo 8 d. Sprendime *Hauptzollamt Hamburg (PVM atsiradimo vieta II)* (C-368/21, EU:C:2022:647) neatsakė, nes, atsižvelgiant į atsakymą į pirmąjį prejudicinį klausimą, jis nebebuvo reikšmingas priimant sprendimą.
- 4 Kitaip nei byloje C-368/21, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas atmeta prielaidą, kad šioje byloje nagrinėjamų prekių importo vieta PVM teisės aspektu yra Vokietija. Priešingai, cigarečių importo vieta yra Lenkija. Cigaretės yra ne Sąjungos prekės, nes jos buvo su Ukrainos ir Baltarusijos

banderolėmis. Kaip cigaretės buvo atvežtos į Lenkiją, nežinoma. Lenkijoje jos pateko į Sąjungos ekonominę apyvartą, nes toje šalyje buvo parduodamos turguje. Taigi cigaretės nebuvo vežamos tranzitu kaip siuntos, kurios buvo bylos C-26/18 (2019 m. liepos 10 d. Sprendimas *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579) dalykas, arba transporto priemonė, apie kurią buvo kalbama byloje C-368/21. Nėra atspirties taškų, leidžiančių manyti, kad cigaretės buvo skirtos vartoti tik už Lenkijos ribų. Jas nusipirko Lenkijoje gyvenantis asmuo – pareiškėjas. Ir tik jis nusprendė cigaretes perparduoti Vokietijoje.

- 5 Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas preziumuoja, kad yra trys apmokestinamieji sandoriai:
 - 1) importas – cigaretės buvo įvežtos iš trečiosios valstybės į Lenkiją (Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies d punktas);
 - 2) tiekimas – pardavėjas turguje Slubicėse perdavė cigaretes pareiškėjui (Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a punktas);
 - 3) įsigijimas Bendrijos viduje – pareiškėjo klientas nusipirko cigaretes Vokietijoje (Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktis).
- 6 Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas yra tik pirmojo sandorio, cigarečių importo į Lenkiją, apmokestinimas. Importo PVM atsirado Lenkijoje, todėl Vokietijos muitinės įstaigos būtų kompetentingos nustatyti importo PVM tik tuomet, jei, remiantis teisine fikcija pagal ZK 215 straipsnio 4 dalį, *mutatis mutandis* importo PVM būtų traktuojamas kaip atsiradęs Vokietijoje. UStG 21 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad ši muitų teisės nuostata *mutatis mutandis* taikoma importo PVM. ZK 215 straipsnio 4 dalyje nustatytos sąlygos *mutatis mutandis* šiuo atveju tenkinamos: Vokietijos muitinės įstaiga, kuri yra atsakovė, konstatavo, kad importo PVM skola atsirado *mutatis mutandis* pagal ZK 202 straipsnio 1 dalies a punktą dėl neteisėto cigarečių įvežimo iš trečiosios valstybės į Lenkiją. Ši importo PVM skola yra mažesnė nei 5 000 EUR, konkrečiai – 2 006,38 EUR. Taigi importo PVM skola traktuojama kaip atsiradusi Vokietijoje.
- 7 Vis dėlto kyla klausimas, ar tuo, kad, kaip nustatyta UStG 21 straipsnio 2 dalyje, ZK 215 straipsnio 4 dalis taikoma *mutatis mutandis*, nepažeidžiama Direktyva 2006/112. Tokiu atveju ZK 215 straipsnio 4 dalis neturėtų būti *mutatis mutandis* taikoma importo PVM. Dėl ZK 215 straipsnio 4 dalies taikymo *mutatis mutandis* Sąjungos teisės aspektu nekiltų abejonių, jei pačioje Direktyvoje 2006/112 būtų nustatyta, kad tokiomis kaip šiuo atveju aplinkybėmis taikoma ši nuostata dėl muitų; net jei pagal PVM direktyvą nebūtų reikalaujama *mutatis mutandis* taikyti ZK 215 straipsnio 4 dalies, Sąjungos teisės aspektu ją būtų galima taikyti, jei pagal PVM direktyvą tai nebūtų draudžiama.

- 8 Vienintelė Direktyvos 2006/112 nuostata, pagal kurią šiuo atveju galėtų būti reikalaujama taikyti ZK 215 straipsnio 4 dalį importo PVM, yra šios direktyvos 71 straipsnio 1 dalies antra pastraipa. Pagal šią teisės normą – kitaip nei pagal šios direktyvos 71 straipsnio 2 dalį – suponuojama, kad prekėms iš tikrųjų taikomi muitai. Šiuo atveju taip yra todėl, kad dėl neteisėto cigarečių įvežimo atsirado skola muitinei pagal ZK 202 straipsnio 1 dalies a punktą. Remiantis 2011 m. rugsėjo 27 d. Reglamente (ES) Nr. 1006/2011 pateiktos Kombinuotosios nomenklatūros redakcijos 2402 2090 subpozicija, skola muitinei apskaičiuojama taikant 57,6 % muto tarifą. Direktyvos 2006/112 71 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje numatyta, kad, be kita ko, tokiu atveju „apmokestinimo momentas ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai įvyksta apmokestinimo tais mokesčiais momentas ir atsiranda prievolė juos apskaičiuoti“. Šios direktyvos 62 straipsnio 1 punkte apmokestinimo momentas apibrėžiamas kaip momentas, kada įvykdomos prievolei apskaičiuoti PVM atsirasti būtinos teisinės sąlygos. Pagal šios direktyvos 62 straipsnio 2 punktą prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai įgyjama teisė reikalauti sumokėti mokesčių.
- 9 Šioje nuostatoje – abstrakčiai tariant – apmokestinimo PVM momentas ir prievolė apskaičiuoti PVM tam tikru aspektu siejami su prievole apskaičiuoti muitą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo manymu, šią nuorodą į muitų teisės aktus galima suprasti dvejopai. Ją suprantant plačiai, muitų teisės aktais nuostatoje remiamasi visų PVM atsiradimo sąlygų aspektu. Ją suprantant siaurai, nuoroda į muitų teisės aktus šioje teisės normoje teikiama tik apmokestinimo PVM momento ir prievolės apskaičiuoti PVM atsiradimo momento aspektu.
- 10 Vokietijos *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) Direktyvos 2006/112 71 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą supranta kaip plačią nuorodą į muitų teisės aktus. Remiantis šiuo supratimu, *mutatis mutandis* taikyti ZK 215 straipsnio 4 dalį pagal Direktyvos 2006/112 71 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą būtų ne tik nedraudžiama, bet ir reikalaujama. Tokiu atveju į prejudicinį klausimą reikėtų atsakyti aiškiai neigiamai.
- 11 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas linkęs manyti, kad Direktyvos 2006/112 71 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nuoroda į muitų teisės aktus teikiama tik apmokestinimo PVM momento ir prievolės apskaičiuoti PVM atsiradimo momento aspektu. Šį supratimą patvirtina teisės normos formuluotė, priėmimo istorija ir struktūra.
- 12 Remiantis Direktyvos 2006/112 71 straipsnio 1 dalies antros pastraipos formuluote, apmokestinimo PVM momento ir prievolės apskaičiuoti PVM atsiradimas su muitų teisės aktais siejamas tik momento aspektu. Šia teisės norma suponuojama, kad, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 62 straipsnį, apmokestinimo PVM momentas jau įvyko ir prievolė apskaičiuoti PVM jau atsirado. Toks siauras, į formuluotę orientuotas šios direktyvos 71 straipsnio 1 dalies antros pastraipos supratimas taip pat turi prasmės, nes yra nemažai muitų teisės aktų nuostatų, kuriose kalbama apie skolos muitinei atsiradimo momentą,

pvz., ZK 201 straipsnio 2 dalis, 202–204 straipsniai, 209 straipsnio 2 dalis, 210 straipsnio 2 dalis, 211 straipsnio 2 dalis. Šių muitų teisės nuostatų taikymas *mutatis mutandis* importo PVM reikštų, kad ir importo PVM atsiranda tais momentais.

- 13 Vis dėlto Direktyvos 2006/112 71 straipsnio 1 dalies antros pastraipos priėmimo istorija rodo, jog pagal šią teisės normą suponuojama, kad apmokestinimo PVM momentas jau įvyko ir prievolė apskaičiuoti PVM jau atsirado. Muito ir importo PVM santykis pirmą kartą sureguliuotas Antrosios direktyvos 67/228/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos struktūra ir įgyvendinimo tvarka (OL L 67, 1967, p. 1303) 7 straipsnyje. Šios direktyvos 7 straipsnio 2 dalyje aiškiai tarpusavyje susiejamas skolos muitinei ir prievolės sumokėti PVM atsiradimas ir terminas. Pirminės redakcijos 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) 10 straipsnio 3 dalyje nustatyta panašiai: „Importuojant prekes, apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai prekės įvežamos į šalies teritoriją, kaip apibrėžta 3 straipsnyje. Kai už importuojamas prekes reikia sumokėti muitą, <...> valstybės narės gali apmokestinimo momentą ir datą, kada mokestis tampa apskaičiuotinas, sieti su tokių Bendrijos rinkliavų apmokestinimo momentu ir jų data.“
- 14 Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 3 dalis buvo iš dalies pakeista 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 91/680/EEB, papildančios bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančios Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, 1991, p. 1; specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 160), 1 straipsnio 6 punktu. Ši iš dalies pakeista redakcija beveik tapati šiuo atveju taikytinai Direktyvos 2006/112 71 straipsnio 1 dalies antros pastraipos redakcijai. Joje apmokestinimo importo PVM momentas ir prievolė apskaičiuoti importo PVM su apmokestinimo muitu momentu ir prievole apskaičiuoti muitą siejami tik muito atsiradimo momento aspektu.
- 15 Direktyvos 2006/112 71 straipsnio 1 dalies antros pastraipos vieta visoje sistemoje taip pat yra argumentas, paneigiantis sąsają su muitų teisės nuostatomis, kuriose reguliuojami kiti nei mokesčio atsiradimo momentas aspektai. Pavyzdžiui, šios direktyvos V antraštinės dalies 4 skyriuje (60 ir 61 straipsniai) kalbama apie importo vietą. Šioje antraštinėje dalyje aiškiai reguliuojama „Apmokestinamųjų sandorių vieta“. Šios direktyvos 71 straipsnio 1 dalies antros pastraipos vieta yra, priešingai, VI antraštinėje dalyje, kurioje reguliuojami „Apmokestinimo momentas ir prievolė apskaičiuoti PVM“.
- 16 Direktyvos 2006/112 71 straipsnio vieta – VI antraštinės dalies 4 skyriuje – taip pat rodo, kad šioje teisės normoje kalbama tik apie prievolės apskaičiuoti PVM atsiradimo momentą, o ne apie jo vietą. Šį skyrių sudaro du straipsniai (70 ir 71). 70 straipsnyje nustatyta, kuriuo momentu įvyksta apmokestinimo momentas ir

atsiranda prievolė apskaičiuoti PVM importuojant prekes. Kaip ir reikėtų tikėtis, pagal šį straipsnį tai įvyksta tada, kai prekės yra importuotos. Taigi Direktyvos 2006/112 70 straipsnyje dėl importo nustatoma tai, kas 63 straipsnyje nustatoma dėl prekių tiekimo ir paslaugų teikimo, o 68 straipsnyje – dėl prekių įsigijimo Bendrijos viduje: apmokestinimo momentas ir prievolės apskaičiuoti PVM atsiradimo momentas.

- 17 Galiausiai platų Direktyvos 2006/112 71 straipsnio 1 dalies antros pastraipos supratimą paneigia dar vienas sisteminis argumentas: jei šioje nuostatoje iš tikrųjų būtų teikiama plati nuoroda į muitų teisės aktus, Direktyvos 2006/112 nuostatos dėl importo PVM būtų nereikalingos. Importo, kuriam taikomi muitai, atveju visi importo PVM aspektai būtų orientuoti tik į muitų teisės aktus. Bet kurio kito importo, kuriam tokie mokesčiai netaikomi, atveju muitų teisės aktų taikymas kiltų iš Direktyvos 2006/112 71 straipsnio 2 dalies.
- 18 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui nėra visiškai aišku, ar nuoroda į muitų teisės aktus Direktyvos 2006/112 71 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje teikiama ir prievolės sumokėti PVM atsiradimo vietos aspektu. Viena vertus, Teisingumo Teismas Sprendime *Dansk Transport og Logistik* atsakydamas į ketvirtąjį prejudicinį klausimą pabrėžė muitų ir importo PVM savarankiškumą (2010 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08, EU:C:2010:231, 102 punktas). Kita vertus, atsakyme į trečiąjį prejudicinį klausimą jis patikslino, kad apmokestinimo muitų mokesčiais bei PVM ir jų apskaičiavimo momentas iš esmės sutampa (91 punktas).
- 19 2013 m. liepos 11 d. Sprendime *Harry Winston* (C-273/12, EU:C:2013:466, 41 punktas) Teisingumo Teismas dėl Direktyvos 2006/112 71 straipsnio 1 dalies antros pastraipos nurodė: „Šiuo klausimu reikia priminti, kad apmokestinimo importo PVM ir muitų mokesčiais esminiai bruožai yra panašūs, nes atsiranda dėl importo į Sąjungą ir dėl paskesnio prekių išleidimo į valstybių narių rinką. Šį 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 <...>.“
- 20 Cituoto punkto antrą sakinį būtų galima suprasti taip, kad Teisingumo Teismas Direktyvos 2006/112 71 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą supranta kaip plačią nuorodą į muitų teisės aktus. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių, ar tuos svarstymus reikia suprasti taip. Pirmiau cituotame punkte analogiškai cituojamas 1990 m. gruodžio 6 d. Sprendimas *Witzemann* (C-343/89, EU:C:1990:445, 18 punktas) ir Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 3 dalis tik pakeičiama Direktyvos 2006/112 71 straipsnio 1 dalies antra pastraipa. Sprendime *Witzemann* vėlgi cituojamas 1984 m. vasario 28 d. Sprendimas *Einberger* (294/82, EU:C:1984:81, 18 punktas). Visgi abu cituoti sprendimai buvo priimti pirmiau, nei Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 3 dalis buvo iš dalies pakeista Direktyva 91/680/EEB. Teisingumo Teismas Sprendimo

Harry Winston 41 punkte pakeitė nuostatas, bet savo formuluotės atitinkamai nepritaikė prie Direktyvos 2006/112 71 straipsnio 1 dalies antros pastraipos formuluotės (jis kalba apie tai, kad pagal PVM direktyvos 71 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą valstybėms narėms „leidžiama“, nors pagal Direktyvą 91/680/EEB jos jau seniai „įpareigojamos“), todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenorėtų savo sprendimo skubotai grįsti šia Teisingumo Teismo nuomone.

- 21 Galiausiai Sprendimo *Harry Winston* 41 punkto reikšmė tampa sąlyginė dėl to, kad, nors Teisingumo Teismas jį cituoja 2019 m. liepos 10 d. Sprendime *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579, 41 punktas), čia prieina prie išvados, kad muito atsiradimas nebūtinai nulemia importo PVM atsiradimą. Šiuo aspektu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo generalinio advokato M. Campos Sánchez-Bordona išvados sujungtose bylose *Eurogate Distribution ir DHL Hub Leipzig* (C-226/14 ir C-228/14, EU:C:2016:1) 91 punktą; šioje išvadoje taikliai apibūdinama analitinė sistema, kurios laikantis reikėtų atsakyti ir į prejudicinį klausimą šioje byloje.
- 22 Teisingumo Teismas vėlesniuose sprendimuose – 2016 m. birželio 2 d. Sprendime *Eurogate Distribution* (C-226/14 ir C-228/14, EU:C:2016:405), 2017 m. birželio 1 d. Sprendime *Wallenborn Transports* (C-571/15, EU:C:2017:417) ir 2019 m. liepos 10 d. Sprendime *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579) – pritaikė šią analitinę sistemą ir konkrečiu atveju kėlė klausimą, ar importo PVM atsiradimas gali būti pagrindžiamas pagal PVM teisę. Šie svarstymai neturėtų prasmės, jei Direktyvos 2006/112 71 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą reikėtų suprasti kaip plačią nuorodą į muitų teisės aktus. Jei šios teisės normos negalima suprasti taip, kad skolos muitinei atsiradimas beveik automatiškai nulemia importo PVM skolos atsiradimą, nėra pagrindo tarti, kad pagal ją reikalaujama muitų teisės kompetencijos taisyklę taikyti *mutatis mutandis* importo PVM teisei.
- 23 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat preziumuoja, kad 2021 m. kovo 3 d. Teisingumo Teismo sprendime *Hauptzollamt Münster (PVM atsiradimo vieta)* (C-7/20, EU:C:2021:161) į šį prejudicinį klausimą nebuvo atsakyta.
- 24 Galiausiai prielaidų, kaip reikėtų aiškinti Direktyvos 2006/112 71 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, kyla iš 2022 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Kauno teritorinė muitinė* (C-489/20, EU:C:2022:277), kuriame Teisingumo Teismas atmetė galimybę Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio 1 dalies e punktą *mutatis mutandis* taikyti importo PVM.
- 25 Teisingumo Teismas pirmiausia pakartojo iš sprendimų *Dansk Transport og Logistik* ir *Harry Winston* žinomą formuluotę, kad importo PVM ir muitų esminiai bruožai yra „panašūs“ ir kad esama sugretinimo, kuris patvirtinamas Direktyvos 2006/112 71 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje (2022 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Kauno teritorinė muitinė*, C-489/20, EU:C:2022:277, 47 punktas).

Vis dėlto Teisingumo Teismas to sugretinimo – priešingai nei Sprendimo *Dansk Transport og Logistik* 98 straipsnyje – nepritaiko importo PVM skolos išnykimo klausimui. Priešingai, jis konstatuoja, kad dėl Reglamento Nr. 952/2013 124 straipsnio 1 dalies e punkte nurodytų priešasčių PVM direktyva nereguliuoja su kontrabandinėmis prekėmis susijusios skolos muitinei išnykimo (2022 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Kauno teritorinė muitinė*, C-489/20, EU:C:2022:277, 49 punktas).

- 26 Nors šiuo atveju kalbama ne apie iš muitų teisės kylančių skolos išnykimo pagrindų, o apie muitų teisės kompetencijos taisyklių taikymą *mutatis mutandis* importo PVM, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas 2022 m. balandžio 7 d. Sprendimą *Kauno teritorinė muitinė* (C-489/20, EU:C:2022:277) supranta taip, kad Direktyvos 2006/112 71 straipsnio 1 dalies antros pastraipos negalima suprasti kaip plačios nuorodos į muitų teisės aktus. Tik taip galima paaiškinti tai, kad Teisingumo Teismas šią teisės normą cituoja ir jos pasekmes prievolės apskaičiuoti muitų mokesčius ir PVM atsiradimui nurodo siekdamas identifikuoti spragą PVM direktyvoje kalbant apie importo PVM skolos išnykimą.
- 27 Galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar kompetencijos reguliavimas Direktyvoje 2006/112 yra baigtinis. Jei Teisingumo Teismas pritartų nuomonei, kad šios direktyvos 71 straipsnio 1 dalies antra pastraipa turi būti aiškinama siaurai, tai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo manymu, automatiškai nereiškia, kad pagal Sąjungos teisę Vokietijai būtų draudžiama ZK 215 straipsnio 4 dalį *mutatis mutandis* taikyti importo PVM. Mat vienas klausimas yra tai, ar taikyti ZK 215 straipsnio 4 dalį *mutatis mutandis* pagal šios direktyvos 71 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą reikalaujama. Kitas klausimas – ar tai daryti pagal šią nuostatą draudžiama, nes ji yra galutinė. Tai turi būti nustatoma aiškinant.
- 28 Importo vieta reguliuojama Direktyvos 2006/112 60 ir 61 straipsniuose. Tai, kad muito mokesčių rinkimo kompetenciją ir PVM rinkimo kompetenciją reikia nagrinėti atskirai (2010 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08, EU:C:2010:231, 102 punktas), galėtų rodyti, kad 60 ir 61 straipsniai yra baigtiniai.
- 29 Vis dėlto remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija (2016 m. birželio 2 d. Sprendimas *Eurogate Distribution*, C-226/14 ir C-228/14, EU:C:2016:405, ir 2019 m. liepos 10 d. Sprendimas *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579) galima taikyti ir kitokį aiškinimą. Kaip ir minėtose bylose, šiuo atveju taip pat kalbama apie muitų teisės akto pažeidimo pasekmes PVM teisės aspektu ir apie klausimą, kuri valstybė narė kompetentinga rinkti importo PVM. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusi teismo kolegija šiuos sprendimus supranta taip, kad muitų teisės akto pažeidimo pasekmių PVM teisės aspektu reguliavimas PVM direktyvoje nėra baigtinis. Pavyzdžiui, Teisingumo Teismas galėjo minėtais atvejais importą, kuriam taikomas PVM, susieti su nerašytu apmokestinimo momento elementu – patekimu į Sąjungos ekonominę apyvertą.

- 30 Tokiomis aplinkybėmis būtų galima manyti, kad Direktyvą 2006/112 reikėtų laikyti nebaigtine ir kalbant apie kitus importo PVM taikymo aspektus, jei importo PVM atsiradimas susijęs su muitų teisės aktų pažeidimais. Direktyvos 2006/112 60 straipsnio formuluotė suteikia tam erdvės. Importo PVM *mutatis mutandis* taikytinoje ZK 215 straipsnio 4 dalyje nenustatoma importo vieta, kuri prieštarautų Direktyvos 2006/112 60 straipsniui, o tik, siekiant, kad būtų veiksmingai įvykdoma prievolė apskaičiuoti PVM, kai vertė neviršija 5 000 EUR, nustatoma kitos valstybės narės kompetencija rinkti PVM.
- 31 Vis dėlto pagal ZK 215 straipsnio 4 dalį *mutatis mutandis* nulemtas kompetencijos perkėlimas galėtų prieštarauti PVM taikomam teritoriškumo principui. Mat pagal mokesčių teritoriškumo principą pajamos tenka valstybei narei, kurioje įvyksta galutinis vartojimas (2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, 37 punktas). Šiuo atveju pareiškėjas cigaretes įsigijo Lenkijoje ir paskui perpardavė pirkėjui Vokietijoje. Vis dėlto, kadangi cigaretės apskritai buvo parduodamos Lenkijoje, čia jos pateko į ekonominę apyvartą.
- 32 Šiuo aspektu PVM skiriasi nuo muitų, kurių atveju teritoriškumo principas Sąjungoje neturi reikšmės. Neatsižvelgiant į tai, kurioje valstybėje narėje muitai renkami, jie priklauso Sąjungai. Todėl kalbant apie muitus svarbiausia yra veiksmingas surinkimas, kuris pasiekiamas taikant ZK 215 straipsnio 4 dalį.