

Lieta C-791/22

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar
Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu**

Iesniegšanas datums:

2022. gada 28. decembris

Iesniedzējtiesa:

Finanzgericht Hamburg (Vācija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2022. gada 6. decembris

Prasītājs:

G.A.

Atbildētāja:

Hauptzollamt Braunschweig

Pamatlietas priekšmets

Ar nodokli neapliktas trešo valstu izcelsmes cigaretes, kuras tika piedāvātas tirgū Polijā un tālāk pārdotas pircējam Vācijā – Direktīva 2006/112/EK – Kopienas Muitas kodekss – Iespēja Vācijas nodokļu iestādēm iekasēt importam piemērojamo PVN

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Savienības tiesību interpretācija, LESD 267. pants

Prejudiciālais jautājums

Vai pretrunā Direktīvai 2006/112/EK, it īpaši tās 30. un 60. pantam, ir tas, ka ar dalībvalsts tiesību normu tiek atzīts, ka Regulas (EEK) Nr. 2913/92 215. panta 4. punkts ir piemērojams pēc analogijas importam piemērojamajam PVN?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, it īpaši 30., 60., 62., 70. un 71. pants

Padomes Regula (EEK) Nr. 2913/92 (1992. gada 12. oktobris) par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (turpmāk tekstā – “MK”), it īpaši 40., 202., 215. panta 4. punkts

Atbilstošās valsts tiesību normas

Umsatzsteuergesetz [Apgrozījuma nodokļa likums] (turpmāk tekstā – “UStG”), it īpaši 21. panta 2. punkts, kurā paredzēts, ka muitas noteikumus pēc analogijas attiecina uz importam piemērojamo apgrozījuma nodokli.

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Prasītājs apstrīd importa PVN piemērošanu kontrabandas ceļā ievestajām cigaretēm. 2012. gada 29. septembrī prasītājs, kurš dzīvo Polijā, Slubices [*Slubice*] tirgū Polijā iegādājās kopumā 43 760 cigaretes, uz kurām bija tikai Ukrainas un Baltkrievijas akcīzes markas. Neinformējot muitas iestādes, viņš šīs cigaretes nogādāja Vācijā, kur 2012. gada 2. oktobrī netālu no Braunšveigas [*Braunschweig*] viņš tās nodeva savam Vācijas pircējam. Šīs nodošanas laikā prasītājs tika arestēts, un cigaretes tika konfiscētas un vēlāk iznīcinātas.
- 2 Ar 2015. gada 3. februāra paziņojumu par nodokli atbildētāja attiecībā uz cigaretēm noteica importa PVN 2006,38 EUR apmērā. Cigaretes esot nelikumīgi ievestas Savienības muitas teritorijā. Tādēļ saskaņā ar MK 202. panta 1. punkta a) apakšpunktu esot radies muitas parāds. Tā kā prasītājam tas bija jāapzinās, viņš esot muitas parādnieks saskaņā ar MK 202. panta 3. punkta trešo ievilkumu. Pēc analogijas piemērojot iepriekš minētos muitas noteikumus, saskaņā ar UStG 21. panta 2. punktu esot radies nodokļu parāds un prasītājam esot radies pienākums samaksāt importa PVN. Ar savu prasību prasītājs apstrīd šo lēmumu par nodokli.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 3 Prejudiciālais jautājums ir identisks otrajam prejudiciālajam jautājumam, kas ir uzdots lietā C-368/21. Uz šo jautājumu Tiesa 2022. gada 8. septembra spriedumā lietā *Hauptzollamt Hamburg* (PVN rašanās vieta II) (C-368/21, EU:C:2022:647) varēja neatbildēt, jo, ņemot vērā atbildi uz pirmo uzdoto prejudiciālo jautājumu, tam nebija nozīmes lēmuma pieņemšanā.
- 4 Atšķirībā no lietas C-368/21 iesniedzējtiesa uzskata, ka ir izslēgts, ka šajā lietā aplūkoto preču importa vieta PVN kontekstā ir Vācija. Cigarešu importa vieta drīzāk ir Polija. Cigarešu izcelsme ir ārpus Savienības, jo uz tām bija Ukrainas un

Baltkrievijas akcīzes markas. Tās tika ievestas Polijā nezināmā ceļā. Tur tās tika laistas Savienības ekonomiskajā aprītē, jo tika piedāvātas pārdošanai Polijas tirgū. Tādējādi cigaretes neatradās tranzītā, kā, piemēram, paku sūtījumi, par kuriem ir runa lietā C-26/18 (spriedums, 2019. gada 10. jūlijs, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579), vai transportlīdzeklis, par kuru bija runa lietā C-368/21. Nav nekādu norāžu par to, ka cigaretes bija paredzētas tikai patēriņam ārpus Polijas. Faktiski cigaretes arī iegādājās Polijas iedzīvotājs – prasītājs. Tikai viņš pieņēma lēmumu tās pārdot tālāk Vācijai.

- 5 Tādējādi iesniedzējtiesa pieņem, ka ir trīs ar nodokli apliekami darījumi:
 - 1) cigarešu imports no trešās valsts uz Poliju (Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta d) apakšpunkts),
 - 2) cigarešu piegāde prasītājam no pārdevēja Slubices tirgū (Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) apakšpunkts),
 - 3) prasītāja klienta Vācijā veiktā cigarešu iegāde Kopienas iekšienē (Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkts).
- 6 Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets ir tikai pirmā darījuma – cigarešu importa Polijā – aplikšana ar nodokli. Tomēr, tā kā importa PVN ir radies Polijā, Vācijas muitas iestāžu kompetencē būtu noteikt importa PVN tikai tad, ja importa PVN, izmantojot fikciju MK 215. panta 4. punktā, *mutatis mutandis* tiktu uzskatīts par radušos Vācijā. *UStG* 21. panta 2. punktā ir atzīts, ka šis muitas noteikums ir pēc analogijas piemērojams importa PVN. MK 215. panta 4. punktā noteiktās prasības *mutatis mutandis* ir izpildītas Tiesā izskatāmajā lietā: atbildētāja Vācijas muitas iestāde ir konstatējusi, ka importa PVN parāds ir radies cigarešu pretlikumīgas ievešanas Polijā no trešās valsts dēļ atbilstoši MK 202. panta 1. punkta a) apakšpunktam *mutatis mutandis*. Šis importa PVN parāds ir mazāks par 5000 EUR, proti, 2006,38 EUR. Līdz ar to tiek uzskatīts, ka importa PVN parāds ir radies Vācijā.
- 7 Tomēr ir jājauc, vai MK 215. panta 4. punkta piemērošana pēc analogijas, kā tas ir paredzēts *UStG* 21. panta 2. punktā, ir pretrunā Direktīvai 2006/112. Šajā gadījumā MK 215. panta 4. punktu nedrīkstētu pēc analogijas piemērot importa PVN. MK 215. panta 4. punkta piemērošana pēc analogijas no Savienības tiesību viedokļa neradītu bažas, ja pašā Direktīvā 2006/112 būtu prasīta šā muitas noteikuma piemērošana šeit aplūkotajā situācijā, un pat ja PVN direktīvā nebūtu prasīta MK 215. panta 4. punkta piemērošana pēc analogijas, tā no Savienības tiesību viedokļa būtu atļauta, ja PVN direktīvā tas nebūtu aizliegts.
- 8 Vienīgais Direktīvas 2006/112 noteikums, kurā šajā gadījumā varētu tikt prasīts importa PVN piemērot MK 215. panta 4. punktu, ir šīs direktīvas 71. panta 1. punkta otrā daļa. Atšķirībā no šīs direktīvas 71. panta 2. punkta šajā tiesību normā ir paredzēts, ka precēm faktiski tiek piemēroti muitas nodokļi. Tas tā ir šajā gadījumā, jo cigarešu pretlikumīgas ievešanas rezultātā ir radies muitas parāds saskaņā ar MK 202. panta 1. punkta a) apakšpunktu. Saskaņā ar Kombinētās

nomenklatūras, kurā grozījumi izdarīti ar Regulu (ES) Nr. 1006/2011 (2011. gada 27. septembris), apakšpozīciju 2402 2090 muitas parāds tiek aprēķināts saskaņā ar muitas nodokļa likmi 57,6 % apmērā. Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otrajā daļā, tostarp attiecībā uz šo gadījumu, ir prasīts, ka “nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski iestājas šo nodevu iekasējamības gadījums un šīs nodevas kļūst iekasējamas”. Nodokļa iekasējamības gadījums šīs direktīvas 62. panta 1. punktā ir definēts kā notikums, kuram iestājoties, ir izpildīti likumiskie nosacījumi, lai nodoklis kļūtu iekasējams. Saskaņā ar šīs direktīvas 62. panta 2. punktu nodokļa iekasējamība nozīmē tiesības pieprasīt nodokļa samaksu.

- 9 Šajā tiesību normā abstrakti formulētā veidā PVN iekasējamības gadījums un PVN iekasējamība tiek zināmā mērā saistīti ar tiesībām iekasēt muitas nodokli. Iesniedzējtiesa uzskata, ka pastāv divas iespējas, kā saprast šo atsauci uz muitas tiesību aktiem. Saskaņā ar plašu izpratni šajā tiesību normā ir atsauce uz muitas tiesību aktiem attiecībā uz visiem PVN iekasējamības nosacījumiem. Saskaņā ar šauru izpratni tiesību normā tikai attiecībā uz brīdi, kurā ir iestājies PVN iekasējamības gadījums un PVN kļūst iekasējams, ir atsauce uz muitas tiesību aktiem.
- 10 Vācijas *Bundesfinanzhof* [Federālā Finanšu tiesa] Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otro daļu saprot kā plašu atsauci uz muitas tiesībām. Saskaņā ar šādu izpratni ar Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otro daļu MK 215. panta 4. punkta piemērošana pēc analogijas ne tikai nebūtu aizliegta, bet būtu prasīta. Tādējādi uz prejudiciālo jautājumu nepārprotami būtu jāatbild noliedzoši.
- 11 Iesniedzējtiesa turpretim sliecas uzskatīt, ka Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otrajā daļā tikai attiecībā uz *brīdi*, kurā ir iestājies PVN iekasējamības gadījums un PVN kļūst iekasējams, ir atsauce uz muitas tiesību aktiem. Par labu šādai izpratnei liecina tiesību normas formulējums, izstrādes vēsture un sistēma.
- 12 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otrās daļas formulējumu PVN iekasējamības gadījuma un iekasējamības rašanās tikai attiecībā uz to iestāšanās brīdi ir saistīta ar muitas tiesību aktiem. Tas, ka ir iestājies PVN iekasējamības gadījums un PVN ir kļuvis iekasējams šīs direktīvas 62. panta izpratnē, izriet no tiesību normas formulējuma. Šāda šaura, gramatiska šīs direktīvas 71. panta 1. punkta otrās daļas izpratne ir arī loģiska, jo muitas tiesību aktos ir vairāki noteikumi, kas attiecas uz muitas parāda rašanās brīdi, piemēram, MK 201. panta 2. punkts, 202.–204. pants, 209. panta 2. punkts, 210. panta 2. punkts, 211. panta 2. punkts. Šo muitas noteikumu piemērošana importa PVN pēc analogijas nozīmētu, ka arī importa PVN rastos šajos laikos.
- 13 Tomēr Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otrās daļas attīstība liecina par to, ka tiesību normā ir paredzēts, ka PVN iekasējamības gadījums un PVN iekasējamība jau ir iestājušies. Saistība starp muitas nodokli un importa PVN pirmo reizi tika noteikta 7. pantā Otrajā direktīvā 67/288/EEK par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – Kopējās

pievienotās vērtības nodokļa sistēmas struktūra un piemērošanas kārtība (OV 1967, L 71, 1303. lpp.). Šīs direktīvas 7. panta 2. punktā skaidri savstarpēji tiek sasaistīti muitas parāda un PVN parāda rašanās un samaksas termiņš. Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), sākotnējā redakcijā 10. panta 3. punktā ir noteikts līdzīgi: “Attiecībā uz importētajām precēm, darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, notiek un nodoklis kļūst iekasējams brīdī, kad preces ieved valsts teritorijā, kā tā definēta 3. pantā. Ja par importētajām precēm ir jāmaksā muitas nodokļi, [...] dalībvalstis var saistīt darbību, par kuru jāmaksā nodoklis, un dienu, kad nodoklis kļūst iekasējams, ar šiem Kopienas nodokļiem noteikto darbību un dienu.”

- 14 Sestās direktīvas 10. panta 3. punkts tika grozīts ar 1. panta 6. punktu Direktīvā 91/680/EEK (1991. gada 16. decembris), kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK nolūkā atcelt fiskālās robežas (OV 1991, L 376, 1. lpp.). Šī grozītā redakcija ir gandrīz identiska šeit piemērojamajai Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otrās daļas redakcijai. Šajā redakcijā importa PVN un muitas nodokļa iekasējuma gadījuma un iekasējamības sasaiste tiek ierobežota ar muitas nodokļa rašanās brīdi.
- 15 Arī Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otrās daļas sistēmiskais izkārtojums liecina pret atsauci uz tādiem muitas noteikumiem, kas attiecas uz citiem aspektiem, nevis nodevas rašanās brīdi. Tādējādi šīs direktīvas V sadaļas 4. nodaļā (60. un 61. pants) tiek aplūkota importa vieta. Šajā sadaļā tiek skaidri reglamentēta “to darījumu vieta, par kuriem uzliek nodokli”. Savukārt šīs direktīvas 71. panta 1. punkta otrā daļa ir iekļauta tās VI sadaļā, kas veltīta “nodokļa iekasējamības gadījumam un nodokļa iekasējamībai”.
- 16 Tāpat 71. panta izkārtojums Direktīvas 2006/112 VI sadaļas 4. nodaļā liecina par to, ka tiesību norma attiecas tikai uz PVN iekasējamības iestāšanās brīdi, nevis tā vietu. Šajā nodaļā ir divi panti (70. pants un 71. pants). 70. pantā ir noteikts, kurā brīdī, veicot [preču] importu, iestājas nodokļa iekasējamības gadījums un nodoklis kļūst iekasējams. Nav pārsteidzoši, ka tajā ir noteikts, ka tas notiek tad, kad preces faktiski tiek importētas. Tādējādi 70. pantā attiecībā uz importu ir noteikts tas pats, kas Direktīvas 2006/112 63. pantā ir noteikts attiecībā uz preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu un 68. pantā attiecībā uz preču iegādi Kopienas iekšienē: brīdis, kurā iestājas nodokļa iekasējamības gadījums un nodoklis kļūst iekasējams.
- 17 Visbeidzot, vēl viens sistēmisks apsvērums liecina pret plašu Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otrās daļas izpratni: ja šajā tiesību normā patiešām būtu ietverta visaptveroša atsauce uz muitas tiesību aktiem, tad Direktīvas 2006/112 tiesību normas par importa PVN būtu liekas. Attiecībā uz importu, kas aplikams ar muitas nodokļiem, visus importa PVN aspektus reglamentētu tikai muitas tiesību akti. Visam citam importam, uz ko neattiecas šādas nodevas, muitas tiesību aktu piemērošana izrietētu no Direktīvas 2006/112 71. panta 2. punkta.

- 18 No Tiesas judikatūras iesniedzējtiesai nav viennozīmīgi skaidrs, vai Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otrajā daļā arī attiecībā uz PVN parāda rašanās vietu ir atsaucē uz muitas tiesību aktiem. Spriedumā lietā *Dansk Transport og Logistik* Tiesa savā atbildē uz ceturto prejudiciālo jautājumu, no vienas puses, ir uzsvērusi muitas nodokļu un importa PVN autonomiju (spriedums, 2010. gada 29. aprīlis, *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08, EU:C:2010:231, 102. punkts). No otras puses, atbildē uz trešo prejudiciālo jautājumu tā skaidri norāda, ka muitas nodokļu un PVN iekasējamības gadījumi, kā arī muitas nodokļu un PVN iekasējamība būtībā ir tādi paši (91. punkts).
- 19 2013. gada 11. jūlija spriedumā lietā *Harry Winston* (C-273/12, EU:C:2013:466, 41. punkts) attiecībā uz Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otro daļu Tiesa ir norādījusi: “Šajā ziņā ir jāatgādina, ka PVN ievestajām precēm un muitas nodokļiem ir līdzīgas galvenās pazīmes tiktāl, ciktāl tie rodas saistībā ar preču ievešanu Savienībā un vēlāku laišanu dalībvalstu ekonomiskajā apritē. Šo paralēlismu tostarp apstiprina tas, ka PVN direktīvas 71. panta 1. punkta otrā daļa ļauj dalībvalstīm saistīt PVN ievestajām precēm iekasējamības gadījumu un tā iekasējamību ar muitas nodokļu iekasējamības gadījumu un iekasējamību [...]”.
- 20 Šīs rindkopas otro teikumu varētu saprast tādējādi, ka Tiesa Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otro daļu saprot kā visaptverošu atsauci uz muitas tiesību aktiem. Tomēr iesniedzējtiesai ir šaubas par to, vai šie apsvērumi ir jāsaprot šādā nozīmē. Šajā rindkopā *mutatis mutandis* ir minēts 1990. gada 6. decembra spriedums lietā *Witzemann* (C-343/89, EU:C:1990:445, 18. punkts), šajā ziņā tikai aizstājot Sestās direktīvas 10. panta 3. punktu ar Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otro daļu. Savukārt spriedumā lietā *Witzemann* ir minēts 1984. gada 28. februāra spriedums lietā *Einberger* (294/82, EU:C:1984:81, 18. punkts). Tomēr abi minētie spriedumi ir pieņemti pirms Sestās direktīvas 10. panta 3. punkta grozīšanas ar Direktīvu 91/680/EEK. Tā kā Tiesa, lai gan sprieduma lietā *Harry Winston* 41. punktā ir nomainījusi tiesību normas, taču nav pielāgojusi tā formulējumu Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otrās daļas formulējumam (tajā tā norāda, ka PVN direktīvas 71. panta 1. punkta otrā daļa “ļauj” dalībvalstīm, lai gan ar Direktīvu 91/680/EEK tām jau sen ir “uzlikts pienākums”), iesniedzējtiesa nevēlas pārāgri pamatot savu spriedumu ar šo Tiesas paziņojumu.
- 21 Visbeidzot, sprieduma lietā *Harry Winston* 41. punkta nozīme tiek mazināta tādējādi, ka, lai gan Tiesa šo frāzi ir minējusi 2019. gada 10. jūlija spriedumā lietā *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579, 41. punkts), tomēr tajā tā ir secinājusi, ka muitas nodokļa rašanās ne vienmēr nozīmē importa PVN rašanos. Šajā ziņā iesniedzējtiesa atsaucas uz 91. punktu ģenerāladvokāta M. Kamposa Sančesa–Bordonas [*M. Campos Sánchez-Bordona*] secinājumos apvienotajās lietās *Eurogate Distribution* un *DHL Hub Leipzig* (C-226/14 un C-228/14, EU:C:2016:1), kas trāpīgi raksturo analītisko ietvaru, kurā ir jāatbild arī uz šeit uzdoto prejudiciālo jautājumu.

- 22 Savos vēlāk pasludinātajos spriedumos – 2016. gada 2. jūnijs, *Eurogate Distribution* (C-226/14 un C-228/14, EU:C:2016:405), 2017. gada 1. jūnijs, *Wallenborn Transports* (C-571/15, EU:C:2017:417) un 2019. gada 10. jūlijs, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579), Tiesa ir pārņēmusi šo analītisko ietvaru un katrā atsevišķā gadījumā ir pārbaudījusi, vai importa PVN rašanos var pamatot ar PVN tiesību aktiem. Šiem apsvērumiem nebūtu jēgas, ja Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otrā daļa būtu jāsaprot kā visaptveroša atsauce uz muitas tiesību aktiem. Ja tiesību normu nevar saprast tā, ka muitas nodokļu parāda rašanās gandrīz automātiski izraisa importa PVN parāda rašanos, tad nav pamata uzskatīt, ka ar to tiek prasīts muitas tiesībās paredzēto kompetences regulējumu pēc analogijas piemērot importa PVN tiesību aktiem.
- 23 Turklāt iesniedzējtiesa uzskata, ka uz prejudiciālo jautājumu Tiesa nav jau atbildējusi 2021. gada 3. marta spriedumā lietā *Hauptzollamt Münster* (PVN rašanās vieta) (C-7/20, EU:C:2021:161).
- 24 Norādes par Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otrās daļas interpretāciju galu galā izriet no 2022. gada 7. aprīļa sprieduma lietā *Kauno teritorinė muitinė* (C-489/20, EU:C:2022:277), kurā Tiesa ir noraidījusi SMK [Savienības Muitas kodeksa] 124. panta 1. punkta e) apakšpunkta piemērošanu *mutatis mutandis* importa PVN.
- 25 Vispirms Tiesa atkārti no spriedumiem lietās *Dansk Transport og Logistik* un *Harry Winston* pazīstamo formulējumu, ka importam piemērojamajam PVN un muitas nodokļiem ir “līdzīgas” galvenās pazīmes un ka pastāv paralēlisms, ko apstiprina Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otrā daļa (spriedums, 2022. gada 7. aprīlis, *Kauno teritorinė muitinė*, C-489/20, EU:C:2022:277, 47. punkts). Tomēr atšķirībā no sprieduma lietā *Dansk Transport og Logistik* 98. punkta Tiesa nepārnes paralēlismu uz importa PVN parāda dzēšanu. Tā drīzāk konstatē, ka PVN direktīvā netiek reglamentēta muitas parāda dzēšana saistībā ar kontrabandas precēm Regulas Nr. 952/2013 124. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzēto iemeslu dēļ (spriedums, 2022. gada 7. aprīlis, *Kauno teritorinė muitinė*, C-489/20, EU:C:2022:277, 49. punkts).
- 26 Kaut arī šajā gadījumā runa ir nevis par muitas tiesību aktos paredzēto dzēšanas iemeslu, bet gan muitas tiesību aktos paredzētā kompetences regulējuma *mutatis mutandis* piemērošanu importa PVN, iesniedzējtiesa 2022. gada 7. aprīļa spriedumu lietā *Kauno teritorinė muitinė* (C-489/20, EU:C:2022:277) saprot tādējādi, ka Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otro daļu nevar saprast kā visaptverošu atsauci uz muitas tiesību aktiem. Tikai tā var izskaidrot to, kāpēc Tiesa atsaucas uz šo tiesību normu un min tās sekas attiecībā uz muitas nodokļu un PVN iekasējamības iestāšanos, lai pēc tam attiecībā uz PVN parāda dzēšanu konstatētu PVN direktīvas nepilnību.
- 27 Visbeidzot, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai Direktīvā 2006/112 paredzētais kompetences regulējums ir izsmeļošs. Proti, ja Tiesa piekristu šīs direktīvas

71. panta 1. punkta otrās daļas šaurai interpretācijai, tas iesniedzējtiesas ieskatā automātiski nenožīmē, ka saskaņā ar Savienības tiesībām Vācijai būtu aizliegts importa PVN *mutatis mutandis* piemērot MK 215. panta 4. punktu. Jautājums, proti, ir par to, vai šīs direktīvas 71. panta 1. punkta otrajā daļā ir prasīts pēc analogijas piemērot MK 215. panta 4. punktu. Cits jautājums ir, vai ar to tas ir aizliegts, jo tiesību norma ir uzskatāma par izsmēlošu. Tas ir jānosaka ar interpretācijas palīdzību.
- 28 Importa vieta ir reglamentēta Direktīvas 2006/112 60. un 61. pantā. Tas, ka muitas nodokļu un PVN iekasēšanas kompetence ir jāanalizē atsevišķi (spriedums, 2010. gada 29. aprīlis, *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08, EU:C:2010:231, 102. punkts), varētu liecināt par to, ka 60. un 61. pants ir izsmēloši.
- 29 Tomēr no Tiesas judikatūras varētu izrietēt arī atšķirīga izpratne (spriedumi, 2016. gada 2. jūnijs, *Eurogate Distribution*, C-226/14 un C-228/14, EU:C:2016:405, kā arī 2019. gada 10. jūlijs, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579). Tāpat kā minētajās tiesvedībās, arī šajā gadījumā runa ir par muitas tiesību pārkāpuma sekām attiecībā uz PVN un par to, kura dalībvalsts kompetenta iekasēt importa PVN. Lūguma iesniedzējs – senāts šos nolēmumus saprot tādējādi, ka PVN direktīvā muitas tiesību pārkāpuma sekas attiecībā uz PVN nav izsmēloši reglamentētas. Tādējādi Tiesai šajos gadījumos bija iespējams importu attiecībā uz PVN pakārtot nerakstīta nodokļa iekasējamības gadījuma elementam, proti, ievēšanai Savienības ekonomiskajā aprītē.
- 30 Ņemot to vērā, būtu iespējams uzskatīt, ka Direktīva 2006/112 nav izsmēloša arī attiecībā uz citiem importa PVN piemērošanas aspektiem, ciktāl importa PVN rodas saistībā ar muitas tiesību pārkāpumiem. Direktīvas 2006/112 60. panta formulējums to pieļauj. Pēc analogijas piemērojot MK 215. panta 4. punktu importa PVN, netiek noteikta Direktīvas 2006/112 60. pantam pretrunā esoša importa vieta, bet efektīvas PVN iekasējamības īstenošanas nolūkā, nepārsniedzot 5000 EUR, vienīgi tiek simulēta citas dalībvalsts kompetence iekasēt PVN.
- 31 Tomēr MK 215. panta 4. punkta *mutatis mutandis* izraisītā kompetences nodošana varētu būt pretrunā PVN piemērojamajam teritorialitātes principam. Proti, atbilstoši nodokļa teritorialitātes principam ieņēmumi pienākas dalībvalstij, kurā noticis gala patēriņš (spriedums, 2007. gada 27. septembris, *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, 37. punkts). Šajā lietā prasītājs gan pēc cigarešu iegādes Polijā tās pārdeva pircējam Vācijā. Tomēr, tā kā tās tika piedāvātas pārdošanai Polijā, tās tur tika laistas ekonomiskajā aprītē.
- 32 Šajā ziņā PVN atšķiras no muitas nodokļa, kura gadījumā teritorialitātes principam Savienībā nav nozīmes. Proti, neatkarīgi no tā, kurā dalībvalstī tiek iekasēti muitas nodokļi, tie ir maksājami Savienībai. Tādēļ muitas nodokļa gadījumā prioritāte ir efektīvai iekasēšanai, kas tiek panākta ar MK 215. panta 4. punktu.