

Lieta C-368/21

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

Iesniegšanas datums:

2021. gada 14. jūnijs

Iesniedzējtiesa:

Finanzgericht Hamburg (Vācija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2021. gada 2. jūnijs

Prasītājs:

R.T.

Atbildētāja:

Hauptzollamt Hamburg

Pamatlietas priekšmets

Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīva 2006/112 – Importa vieta trešā valstī reģistrētam transportlīdzeklim, kas ir ievests Savienībā, pārkāpjot muitas noteikumus – Regulas Nr. 952/2013 87. panta 4. punkta piemērošanas pēc analogijas pieļaujamība attiecībā uz importam piemērojamo PVN

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Savienības tiesību interpretācija, LESD 267. pants

Prejudiciālie jautājumi

- 1) Vai Direktīvas 2006/112/EK 30. un 60. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka trešā valstī reģistrēta transportlīdzekļa, kas ir ievests Savienībā, pārkāpjot muitas noteikumus, importa vieta PVN kontekstā ir dalībvalstī, kurā ir pieļauts muitas tiesiskā regulējuma pārkāpums un kurā transportlīdzeklis pirmo reizi Savienībā ir izmantots kā transportlīdzeklis, vai arī dalībvalstī, kurā persona,

kas nav izpildījusi pienākumus muitas tiesību jomā, dzīvo un transportlīdzekli tajā izmanto?

- 2) Ja importa vieta ir dalībvalstī, kas nav Vācija: vai tas ir pretrunā Direktīvai 2006/112/EK, it īpaši tās 30. un 60. pantam, ja ar dalībvalsts tiesību normu tiek atzīts, ka Regulas (ES) Nr. 952/2013 87. panta 4. punkts ir piemērojams pēc analogijas importam piemērojamajam PVN?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Direktīva 91/680/EEK (1991. gada 16. decembris), kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK nolūkā atcelt fiskālās robežas, it īpaši 1. panta 6. punkts

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, it īpaši 30., 60. pants un 71. panta 1. punkta otrā daļa

Eiropas Parlamenta un Padomes Regula (ES) Nr. 952/2013 (2013. gada 9. oktobris), ar ko izveido Savienības Muitas kodeksu, it īpaši 79. pants, 87. panta 4. punkts un 139. pants

Atbilstošās valsts tiesību normas

2005. gada 21. februāra *Umsatzsteuergesetz* [Apgrozījuma nodokļa likums] (turpmāk tekstā – “UStG”), it īpaši 21. panta 2. punkts

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Prasītājs iebilst pret importam piemērojamā PVN noteikšanu tādām transportlīdzekļiem, kas, pārkāpjot muitas noteikumus, ir ievests Savienības teritorijā.
- 2 Prasītājs, kurš vairākus gadus dzīvo un ir deklarēts Vācijā, un kuram ir Gruzijas valstspiederība, 2019. gada janvārī Gruzijā iegādājās tur uz viņa vārda reģistrētu transportlīdzekli. 2019. gada martā viņš ar transportlīdzekli brauca no Gruzijas caur Turciju, Bulgāriju, Serbiju, Ungāriju un Austriju uz Vāciju, Savienībā nenogādājot transportlīdzekli uz importēšanas muitas iestādi un to neuzrādot muitai. Vācijā viņš transportlīdzekli izmantoja privātiem un, ko atbildētāja Galvenā muitas pārvalde apstrīd – darba braucieniem. Vienā no šiem braucieniem, 2019. gada 28. martā, viņu pārbaudīja atbildētājas pārbaudes vienība.
- 3 Ar 2019. gada 13. maija lēmumu atbildētāja prasītājam noteica samaksāt muitas nodokli, kā arī importam piemērojamo PVN 8460,59 EUR apmērā. Kā pamatojumu atbildētāja norādīja, ka prasītājs, neievērodams savu pienākumu Regulas Nr. 952/2013 139. pantā noteikto pienākumu nav uzrādījis

transportlīdzekli pirmajā muitas iestādē, kas atrodas Savienības teritorijā. Tādēļ transportlīdzeklis ir nelikumīgi ievests Savienības muitas teritorijā, radot ievadmuitas parādu saskaņā ar Regulas Nr. 952/2013 79. panta 1. punkta a) apakšpunktu. Prasītājs ir parādnieks saskaņā ar Regulas Nr. 952/2013 79. panta 3. punkta a) apakšpunktu, jo viņam bija pienākums precī uzrādīt muitai. Importam piemērojama PVN ir radies, pēc analogijas piemērojot minētos muitas noteikumus saskaņā ar UStG 21. panta 2. punktu.

- 4 Prasītājs pēc neveiksmīgas iebildumu procedūras par šo lēmumu cēla prasību.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 5 Iesniedzējtiesai nav šaubu, ka muitas parāds ir radies saskaņā ar Regulas Nr. 952/2013 79. panta 1. punkta a) apakšpunktu. Taču tai ir šaubas par to, vai Vācija ir arī kompetenta noteikt importam piemērojamo PVN. Tā tas būtu gadījumā, ja no Direktīvas 2006/112 30. un 60. panta interpretācijas izrietētu, ka importa vieta ir Vācijā, lai gan prasītājs transportlīdzekli pirms ierašanās Vācijā ir izvedis caur vairākām dalībvalstīm. Par to ir pirmais prejudiciālais jautājums. Pretējā gadījumā būtu jāapsver Regulas Nr. 952/2013 87. panta 4. punkta piemērošana pēc analogijas. Par to ir otrais prejudiciālais jautājums.

Par pirmo prejudiciālo jautājumu

- 6 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 (spriedumi, 2016. gada 2. jūnijs, *Eurogate Distribution* un *DHL Hub Leipzig*, C-226/14 un C-228/14, EU:C:2016:405, 65. punkts, 2017. gada 1. jūnijs, *Wallenborn Transports*, C-571/15, EU:C:2017:417, 54. punkts, 2019. gada 10. jūlijs, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, 44. punkts, un 2021. gada 3. marts, VS, C-7/20, EU:C:2021:161, 30. punkts). Tomēr šāds pieņēmums var tikt atspēkots, ja tiek pierādīts, ka, neraugoties uz muitas tiesiskā regulējuma pārkāpumu, 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 importam piemērojamā PVN iekasējamības gadījums iestājas šajā citā dalībvalstī (spriedumi, 2019. gada 10. jūlijs, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, 48. punkts, un 2021. gada 3. marts, VS, C-7/20, EU:C:2021:161, 30. punkts).
- 7 Šie Tiesas spriedumi ir pasludināti attiecībā uz priekšmetiem, kuri, pārkāpjot muitas noteikumus, tika transportēti caur dažādām dalībvalstīm. Tomēr šajā gadījumā runa nav par priekšmetiem, kas tiek transportēti, bet par precī – transportlīdzekli, kas pats ir ticis izmantots kā transportlīdzeklis. Attiecībā uz transportlīdzekļiem dažādas Vācijas finanšu tiesas iepriekš izklāstīto Tiesas

judikatūru ir sapratušas tādējādi, ka transportlīdzekļi nonāk Savienības ekonomiskajā aprītē tajā dalībvalstī, kurā tie faktiski pirmo reizi tiek izmantoti kā transportlīdzekļi. Protams, tie netiek “patērēti” sprieduma lietā *Federal Express* 44. punkta izpratnē. Tomēr tie tiek izmantoti, kas ir patēriņam nepieciešams starpposms. Turklāt trešo valstu preces, kas Savienībā tiek izmantotas kā transportlīdzekļi, konkurē ar Savienībā piedāvātajiem transporta un nomas pakalpojumiem.

8. Saskaņā ar iepriekš minēto iesniedzējtiesa pamatlietā nonāktu pie secinājuma, ka prasītāja transportlīdzeklis ir ievests Savienības ekonomiskajā aprītē Bulgārijā, jo tur tas pirmo reizi tika izmantots Savienībā kā transportlīdzeklis. Tādēļ tur būtu importa vieta Direktīvas 2006/112 60. pantā izpratnē.
9. Tomēr šaubas par šo juridisko izpratni izriet no Tiesas 2021. gada 3. marta sprieduma lietā VS (C-7/20, EU:C:2021:161). Tajā faktiskie apstākļi no strīda atrisināšana viedokļa ir identiski faktiskajiem apstākļiem šajā gadījumā. Šajā spriedumā Tiesa vispirms 32. un 33. punktā ir aprakstījusi pasta sūtījumu, par kuru aplikšanu ar nodokli bija runa lietā *Federal Express*, situāciju: tajā gan muitas tiesiskā regulējuma pārkāpums bija izdarīts Vācijā. Tomēr pasta sūtījumi pēc tam tika transportēti uz to galamērķi Grieķijā un tur ir ievesti ekonomiskajā aprītē. Tādēļ spriedumā lietā *Federal Express* tika secināts, ka importam piemērojamais PVN, neraugoties uz muitas tiesiskā regulējuma pārkāpumu Vācijā, ir radies nevis tur, bet gan pirmo reizi Grieķijā.
10. Turpinājumā Tiesa ir salīdzinājusi faktiskos apstākļus lietā *Federal Express* ar faktiskajiem apstākļiem lietā VS. Šajā ziņā tā nonāk pie iesniedzējtiesai negaidītā secinājuma, ka abi minētie gadījumi ir salīdzināmi: lietā VS transportlīdzeklis, protams, “ir faktiski iebraucis Savienības teritorijā no Bulgārijas”, līdz ar to tajā netika izpildīti muitas pienākumi (34. punkts). Tomēr transportlīdzeklis “faktiski tika izmantots Vācijā, kas ir VS dzīvesvietas dalībvalsts”. Tādējādi saskaņā ar Tiesas secinājumu tās sprieduma lietā VS 35. punktā transportlīdzeklis tikai Vācijā ir nokļuvis Savienības ekonomiskajā aprītē un tādēļ tur pirmo reizi ir radies importam piemērojamais PVN.
11. Ņemot vērā iepriekš (6. punktā) izklāstīto ieviešanas ekonomiskajā aprītē definīciju, iesniedzējtiesa lūdz precizēt, vai tā ir pareizi sapratusi Tiesu, ka transportlīdzekļa kā transporta līdzekļa izmantošana nolūkā tranzītā šķērsot dalībvalsti, rada ieviešanu Savienības ekonomiskajā aprītē nevis jau šajā dalībvalstī, bet gan tikai transportlīdzekļa vadītāja dzīvesvietas dalībvalstī. Spriedumā lietā VS (35. punkts) Tiesa balstījās uz to, ka, lai gan attiecīgais transportlīdzeklis vispirms tika ievests Savienības muitas teritorijā Bulgārijā (*est d’abord entré*), tomēr tas faktiski tika izmantots Vācijā (*a été utilisé effectivement*).
12. Iesniedzējtiesa uzskata, ka pamatlietā transportlīdzeklis jau ir ticis izmantots Bulgārijā un tādējādi tur pirmo reizi ir ievests Savienības ekonomiskajā aprītē. Tas tādēļ, ka prasītājs šo transportlīdzekli ir izmantojis, lai tranzītā šķērsotu

Bulgāriju. Iesniedzējtiesai ir grūti saprast, kādā veidā šī transportlīdzekļa kā pārvietošanās līdzekļa izmantošana, kas saskaņā ar Tiesas spriedumu lietā VS nepamato ieviešanu Savienības ekonomiskajā aprītē, atšķiras no Vācijā vēlāk veiktajiem braucieniem, kuri saskaņā ar Tiesas vērtējumu lietā VS (tikai) tajā izraisīja transportlīdzekļa nonākšanu ekonomiskajā aprītē.

- 13 Tiesa sava sprieduma lietā VS 35. punktā ir minējusi, ka Vācija ir VS dzīvesvietas dalībvalsts. No tā varētu rasties iespaids, ka Tiesa tās personas dzīvesvietu, kas izmanto precī, uzskata par noteicošo attiecībā uz ieviešanas vietu Savienības ekonomiskajā aprītē. Tomēr iesniedzējtiesai nav zināmi Tiesas nolēmumi, kuros attiecīgās personas dzīvesvietas dalībvalstij būtu bijusi nozīme jautājumā par preču ieviešanu Savienības ekonomiskajā aprītē.

Par otro prejudiciālo jautājumu

- 14 Otrais prejudiciālais jautājums rodas tikai tad, ja importa vieta Direktīvas 2006/112 30. un 60. panta izpratnē ir dalībvalstī, kas nav Vācija. Tikai šādā gadījumā ir svarīgi noskaidrot, vai Vācijas muitas iestādes, pamatojoties uz Regulas Nr. 952/2013 87. panta 4. punktu, kas saskaņā ar UStG 21. panta 2. punktu pēc analogijas ir piemērojams importam piemērojamajam PVN, ir kompetentas to noteikt. Regulas Nr. 952/2013 87. panta 4. punktā paredzētie nosacījumi šajā gadījumā būtu izpildīti: saskaņā ar regulas 79. panta 1. punkta a) apakšpunktu, kas ir piemērojams pēc analogijas, tiktu uzskatīts, ka importam piemērojamā PVN parāds, importējot Bulgārijā, ir radies tur. Vācijā iekasējamais importam piemērojamais PVN nepārsniedz 10 000 EUR. Tādējādi ir vienīgi jājautā, vai regulas 87. panta 4. punkta piemērošana pēc analogijas ir pretrunā Direktīvai 2006/112.
- 15 Regulas Nr. 952/2013 87. panta 4. punkta piemērošana pēc analogijas no Savienības tiesību viedokļa neradītu bažas, ja pašās Savienības tiesībās tiktu prasīts piemērot šo muitas tiesību normu šeit aplūkotajā situācijā (par to a) apakšpunktā). Pat ja Direktīvā 2006/112 nebūtu prasīts pēc analogijas piemērot 87. panta 4. punktu, tas Savienības tiesībās būtu atļauts, ja ar direktīvu tas nebūtu aizliegts (par to b) apakšpunktā).

a) Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otrās daļas interpretācija

- 16 Vienīgā Direktīvas 2006/112 tiesību norma, kurā šajā gadījumā varētu tikt prasīts importam piemērojamajam PVN piemērot Regulas Nr. 952/2013 87. panta 4. punktu, ir direktīvas 71. panta 1. punkta otrā daļa. Šajā tiesību normā, pretēji direktīvas 71. panta 2. punktam, ir paredzēts, ka precēm faktiski uzliek muitas nodevu. Tas tā ir šajā gadījumā. 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 iekasējamās”. Nodokļa iekasējamības gadījums ir definēts Direktīvas 2006/112 62. panta 1. punktā kā notikums, iestājoties kuram, ir

izpildīti juridiskie nosacījumi, lai nodoklis kļūtu iekasējams. Saskaņā ar direktīvas 62. panta 2. punktu “nodokļa iekasējamība” ir tiesības pieprasīt nodokļa samaksu.

- 17 Iesniedzējtiesa uzskata, ka pastāv divas iespējas, kā izprast atsauci uz muitas tiesībām Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otrajā daļā. Saskaņā ar plašu interpretāciju šajā tiesību normā attiecībā uz visiem PVN iekasējamības nosacījumiem ir atsaucē uz muitas tiesībām. Saskaņā ar šauru interpretāciju tiesību normā tikai attiecībā uz brīdi, kad ir iestājies PVN iekasējamības gadījums un PVN kļūst iekasējams, ir atsaucē uz muitas tiesībām. Tiesa šajā jautājumā vēl nav skaidri paudusi savu viedokli.
- 18 Vācijas *Bundesfinanzhof* [Federālā Finanšu tiesa] Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otro daļu saprot kā plašu atsauci uz muitas tiesībām. Tādējādi ir paredzēts nodrošināt, ka nodevas, kas iekasējamās attiecībā uz importu, viena un tā pati iestāde var iekasēt viegli un efektīvi. Šādas izpratnes gadījumā ar 71. panta 1. punkta otro daļu būtu skaidri prasīts pēc analogijas piemērot Regulas Nr. 952/2013 87. panta 4. punktu. Līdz ar to uz otro prejudiciālo jautājumu būtu jāatbild noliedzīgi.
- 19 Savukārt iesniedzējtiesa Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otro daļu saprot tā, ka tajā ir atsaucē uz muitas tiesībām tikai attiecībā uz *brīdi*, kad ir iestājies PVN iekasējamības gadījums un PVN kļūst iekasējams. Par labu tam liecina tiesību normas formulējums, rašanās vēsture un sistēma.
- 20 Atbilstoši Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otrās daļas formulējumam PVN iekasējamības gadījums un iekasējamība ir saistīta ar muitas tiesībām tikai attiecībā uz to iestāšanās brīdi. To, ka ir iestājies PVN iekasējamības gadījums un PVN ir kļuvis iekasējams direktīvas 62. panta izpratnē, izriet no tiesību normas formulējuma.
- 21 Tiesību normās, kas bija spēkā pirms Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otrās daļas, vispirms skaidri savstarpēji tika sasaistīti muitas parāda un PVN parāda rašanās *un* samaksas termiņš. Tikai kopš grozījumiem, kas ieviesti ar Direktīvu 91/680, saistība starp nodokļa iekasējamības gadījumu un iekasējamību attiecībā uz importam piemērojamo PVN un muitas nodokli tika ierobežota ar iestāšanās brīdi.
- 22 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 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 direktīvas 71. panta 1. punkta otrā daļa ir iekļauta tās VI sadaļā, kas veltīta “nodokļa iekasējamības gadījumam un nodokļa iekasējamībai”.
- 23 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). Direktīvas 70. pantā ir

noteikts, kurā brīdī, veicot importu, iestājas nodokļa iekasējamības gadījums un nodoklis kļūst iekasējams, savukārt 71. pantā ir ietverti īpaši noteikumi attiecībā uz 70. pantu.

- 24 Visbeidzot, pret Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otrās daļas plašu interpretāciju liecina tas, ka direktīvas tiesību normas par importam piemērojamo PVN būtu liekas, ja šajā tiesību normā patiešām būtu plaša atsauce uz muitas tiesībām.
- 25 No Tiesas judikatūras (it īpaši spriedumiem, 2010. gada 29. aprīlis, *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08, EU:C:2010:231, 91. un 102. punkts, 2013. gada 11. jūlijs, *Harry Winston*, C-273/12, EU:C:2013:466, 41. punkts, 2016. gada 2. jūnijs, *Eurogate Distribution* un *DHL Hub Leipzig*, 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, 41. punkts) iesniedzējtiesa nevar viennozīmīgi secināt, vai Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otrajā daļā arī attiecībā uz PVN parāda rašanās vietu ir atsauce uz muitas tiesībām.
- 26 Tiesa uz šeit uzdoto otro prejudiciālo jautājumu arī nav atbildējusi 2021. gada 3. marta spriedumā lietā VS (C-7/20, EU:C:2021:161). Ir tiesa, ka tajā iesniedzējtiesa jautāja par Regulas Nr. 952/2013 87. panta 4. punkta piemērojamību pēc analogijas. Tomēr Tiesa šo jautājumu neaplūkāja.

b) Izsmelšana kompetences regulējuma neesamība Direktīvā 2006/112

- 27 Ciktāl Direktīvā 2006/112 nav prasīts pēc analogijas piemērot Regulas Nr. 952/2013 87. panta 4. punktu, rodas nākamais jautājums, vai direktīvā ir aizliegts to piemērot pēc analogijas. Par šādu aizliegumu varētu liecināt tas, ka Direktīvas 2006/112 60. un 61. pantā ir reglamentēta importa vieta. Tomēr iesniedzējtiesa 2016. gada 2. jūnija spriedumu lietā *Eurogate Distribution* un *DHL Hub Leipzig* (C-226/14 un C-228/14, EU:C:2016:405) un 2019. gada 10. jūlija spriedumu lietā *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579) saprot tādējādi, ka Direktīvā 2006/112 nav izsmelši reglamentētas muitas tiesiskā regulējuma pārkāpuma sekas attiecībā uz PVN. Tādējādi Tiesai šajos gadījumos bija iespējams importu attiecībā uz PVN pakārtot nerakstīta nodokļa iekasējamības gadījuma elementam, proti, no ieviešanas ekonomiskajā apritē.
- 28 Direktīvas 2006/112 60. panta formulējums to pieļauj. Pēc analogijas piemērojot Regulas Nr. 952/2013 87. panta 4. punktu, netiek noteikta direktīvas 60. pantam pretrunā esoša importa vieta, bet efektīvas PVN iekasējamības īstenošanas nolūkā, nepārsniedzot 10 000 EUR, vienīgi tiek simulēta citas dalībvalsts kompetence iekasēt PVN. Pretējā gadījumā iesniedzējtiesa paredz risku, ka importam piemērojamais PVN vispār netiktu pieprasīts. Ja šajā gadījumā Vācijas kompetencē nebūtu iekasēt importam piemērojamo PVN, tas būtu jāiekasē tajā

dalībvalstī, kurā tas sākotnēji ir radies. Atbildētāja – Galvenā muitas pārvalde – ir norādījusi, ka praksē tas bieži nebūtu īstenojams.

DARBĀ VERSIJA