ĢENERĀLADVOKĀTA
MANUELA KAMPOSA SANČESA-BORDONAS
[*MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2019. gada 27. februārī [1]

Lieta C-26/18

Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung
pret
Hauptzollamt Frankfurt am Main

(*Hessisches Finanzgericht* (Hesenes Finanšu tiesa, Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Prejudiciāls jautājums – Muitas parāds – Regula (EEK) Nr. 2913/92 – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Piemērošanas joma – Importa jēdziens – Prasība, lai prece būtu nokļuvusi Savienības ekonomiskajā apritē – Pieņēmums

1. Spriedumos *Eurogate Distribution* un *DHL Hub Leipzig* [2] un *Wallenborn Transports* [3] Tiesa atbildēja uz prejudiciālajiem jautājumiem, ko bija iesniegušas *Finanzgericht Hamburg* un *Hessisches Finanzgericht* (Hamburgas Finanšu tiesa un Hesenes Finanšu tiesa, Vācija), par iespēju vienlaikus aprēķināt importam piemērojamo PVN un muitas parādu, ja darījumā, par kuru uzliek nodokli, nav izpildīti konkrēti muitas tiesību noteikumi.

2. Secinājumos pirmajā lietā [4] es uzsvēru, ka šī iespēja nav tik automātiska, kā to varētu izsecināt no sākotnējas iepazīšanās ar Tiesas 2014. gada 15. maija spriedumu X [5]. Es uzskatīju, ka nav iemesla, kāpēc lai muitas parāda rašanās nenovēršami izraisītu importam piemērojamā PVN iekasējamības gadījumu. Tiesa pieņēma šo viedokli divos iepriekš minētajos spriedumos.

3. *Hessisches Finanzgericht* (Hesenes Finanšu tiesa) ir radies jauns prejudiciāls jautājums par šo divkāršo aprēķinu. Konkrētāk, tā vēlas vērst uzmanību uz kādu pretrunu pēdējos divos spriedumos par Tiesas izvirzītajiem nosacījumiem, lai izlemtu, vai prece ir nokļuvusi Savienības ekonomiskajā apritē. Šis faktiski bija galvenais faktors, kas ļāva izlemt, vai muitas parāds un PVN parāds ir maksājami vienlaikus.

1 Oriģinālvaloda – spāņu.

2 2016. gada 2. jūnija spriedums (C-226/14 un C-228/14, EU:C:2016:405); turpmāk tekstā – "spriedums *Eurogate Distribution*".

3 2017. gada 1. jūnija spriedums (C-571/15, EU:C:2017:417); turpmāk tekstā – "spriedums *Wallenborn Transports*".

4 Lietas C-226/14 un C-228/14, EU:C:2016:1.

5 Lieta C-480/12, EU:C:2014:329.

I. Atbilstošais tiesiskais regulējums

A. Savienības tiesības

1. Kopienas Muitas kodekss[6]

4. Saskaņā ar 202. pantu:

"1. Ievedmuitas parāds rodas:

a) pretlikumīgi Kopienas muitas teritorijā ievedot ar ievedmuitas nodokli apliekamās preces vai

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

Šajā pantā "pretlikumīga ievešana" nozīmē jebkādu ievešanu, pārkāpjot 38.–41. pantu un 177. panta otro ievilkumu.

2. Muitas parāds rodas brīdī, kad preces tiek pretlikumīgi ievestas.

[..]"

5. 203. pantā ir paredzēts:

"1. Ievedmuitas parāds rodas:

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

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

[..]"

6. 204. pantā ir noteikts:

"1. Ievedmuitas parāds rodas:

a) neizpildot kādu no pienākumiem, ko uzliek ievedmuitas nodoklim pakļaujamo preču pagaidu glabāšana vai tās muitas procedūras izmantošanu, kurā tās nodotas, vai,

b) neievērojot kādu nosacījumu preču nodošanai šajā muitas procedūrā, vai pazemināta ievedmuitas nodokļa likmes vai nulles likmes piemērošanai precēm sakarā ar to galapatēriņu,

gadījumos, kas nav minēti 203. pantā, ja vien netiek konstatēts, ka neizpildīšana nav būtiski iespaidojusi attiecīgās pagaidu glabāšanas vai muitas procedūras pareizu norisi.

2. Muitas parāds rodas vai nu brīdī, kad pienākums, kura neizpildīšana rada muitas parādu, netiek vairs pildīts, vai brīdī, kad preces tiek nodotas attiecīgajā muitas procedūrā, ja pēcāk tiek konstatēts, ka faktiski nav bijis izpildīts kāds nosacījums, kas regulē preču nodošanu attiecīgajā procedūrā ar pazemināta ievedmuitas nodokļa likmes vai nulles likmes piemērošanu sakarā ar preču galapatēriņu.

6 Padomes Regula (EEK) Nr. 2913/92 (1992. gada 12. oktobris) par Kopienas Muitas kodeksa pieņemšanu (OV 1992, L 302, 1. lpp.); turpmāk tekstā – "KMK".

[..]”

2. Direktīva 2006/112/EK[7]

7. Saskaņā ar 2. panta 1. punkta d) apakšpunktu PVN uzliek “preču importam”.

8. 30. pantā ir noteikts:

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

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

9. Saskaņā ar 60. pantu:

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

10. 61. pantā ir noteikts:

“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 atteikties 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 atteikties šie režīmi vai gadījumi.”

11. Saskaņā ar 71. pantu:

“1. Ja, ievedot 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, dalībvalstis attiecībā uz nodokļa iekasējamības gadījumu un nodokļa iekasējamību piemēro spēkā esošos muitas nodevu noteikumus.”

12. Saskaņā ar 156. panta 1. punkta a) apakšpunktu dalībvalstis var atbrīvot no nodokļa tostarp “to preču piegādi, kuras paredzēts uzrādīt muitai un, attiecīgos gadījumos, novietot pagaidu glabāšanā”.

7 Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

B. Valsts tiesības. Umsatzsteuergesetz (Apgrozījuma nodokļa likums)[8]

13. Saskaņā ar 1. pantu:

"(1) PVN uzliek šādiem darījumiem:

1. piegādēm un citiem pakalpojumiem, kurus uzņēmējs Vācijā sava uzņēmuma ietvaros sniedz par atlīdzību;

[..]

4. preču ieviešanai Vācijā [..] (apgrozījuma nodoklis importam);

[..]."

14. Saskaņā ar *UStG* 13. pantu un 21. panta 2. punktu importa darījumiem piemēro apgrozījuma nodokli importam.

15. 21. panta 2. punktā ir norādīts:

"Muitas noteikumus pēc analoģijas attiecina uz importam piemērojamo apgrozījuma nodokli [..]."

II. Lietas fakti un prejudiciālais jautājums

16. Ar 2008. gada 23. oktobra vēstuli Atēnu lidostas muitas iestāde paziņoja *Hauptzollamt Frankfurt am Main* (Frankfurtes pie Mainas Galvenā muitas pārvalde; turpmāk tekstā – "Muitas pārvalde"), ka 2008. gada janvārī 18 *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (turpmāk tekstā – "*FedEx*") sūtījumiem esot konstatēti Kopienas tranzīta procedūras pārkāpumi aviopārvadājumos. Izpēte liecināja, ka tās ir bijušas preces no Izraēlas, Meksikas un ASV, kurām bija saņēmēji Grieķijā.

17. Muitas pārvalde 2010. gada 30. novembrī un 1. decembrī pieņēma kopumā piecus *FedEx* adresētus lēmumus, ar kuriem tā iepriekš minētajiem sūtījumiem piemēroja tostarp importam piemērojamo PVN.

18. Muitas pārvalde uzskata, ka:

– 14 sūtījumu gadījumā preces neatbilda KMK 40. pantam (uzrādīšana muitā), un tādējādi Savienības muitas teritorijā tika ievestas prettiesiski, radot muitas parādu (KMK 202. pants). Saistībā ar importam piemērojamo PVN Muitas pārvalde atsaucās uz *UStG* 21. panta 2. punktu;

– pārējie četri sūtījumi esot neatļauti pārvietoti no uzglabāšanas vietas un tādēļ saskaņā ar KMK 203. pantu esot radies muitas parāds.

19. *FedEx* samaksāja importam piemērojamo PVN saskaņā ar saņemto aprēķinu. Tomēr 2011. gada novembrī tā iesniedza pieteikumu par šā nodokļa atmaksu, tostarp pamatojot, ka tā divkārša uzlikšana esot pretrunā Savienības tiesību normām.

20. Muitas pārvalde noraidīja pieteikumu par PVN atmaksu. Arī vairums *FedEx* sūdzību bija neveiksmīgas, un *FedEx* cēla prasību *Hessisches Finanzgericht* (Hesenes Finanšu tiesa).

8 2005. gada 21. februāra likums (BGBl. 2005 I, 386. lpp.), redakcija, kas bija spēkā faktu rašanās laikā; turpmāk tekstā – "UStG".

21. Šī tiesa [iesniedzējtiesa] uzskata, ka ir domstarpības par precēm, kuras, izmantojot gaisa satiksmi, Savienībā vispirms nonāca Vācijas Federatīvās Republikas teritorijā, lai pēc tam ar citu lidmašīnu no tās pašas lidostas tiktu transportētas tālāk uz Grieķiju. Ir jānoskaidro, vai Vācijā ir jāmaksā importam piemērojamais PVN, ja tās Savienībā ievestas, pārkāpjot muitas tiesību normas, vai arī ja tās Savienībā ievestas, gan nepārkāpjot muitas tiesību normas, tomēr preču secīga tālāknosūtīšana uz Grieķiju notikusi, neveicot muitas tiesībās paredzēto Kopienas ārējā tranzīta procedūru.

22. Šajā kontekstā *Hessisches Finanzgericht* (Hesenes Finanšu tiesa) uzdod šādus prejudiciālus jautājumus:

"Pirmais jautājums:

Vai imports Padomes Direktīvas 2006/112 [..] 2. panta 1. punkta d) apakšpunkta un 30. panta izpratnē paredz, ka Savienības teritorijā ievestām precēm jānokļūst Savienības ekonomiskajā apritē, vai arī pietiek tikai ar iespējamību, ka ievestās preces nokļūst Savienības ekonomiskajā apritē?

Ja imports paredz, ka Savienības teritorijā ievestām precēm jānokļūst Savienības ekonomiskajā apritē:

Otrais jautājums:

Vai Savienības teritorijā ievestas preces nokļūst Savienības ekonomiskajā apritē jau tad, ja, neievērojot muitas tiesību normas, preces nav nodotas nevienā no muitas procedūrām 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 apritē paredz, ka var uzskatīt, ka preces attiecīgā pārkāpuma dēļ ir nokļuvušas Savienības ekonomiskajā apritē tās dalībvalsts nodokļu zonā, kurā tika veikts muitas tiesību pārkāpums, un tās varēja patērēt vai izmantot?"

III. Tiesvedība Tiesā un lietas dalībnieku apsvērumi

23. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesā tika reģistrēts 2018. gada 16. janvārī.

24. Rakstveida apsvērumus ir iesniegušas *FedEx*, Grieķijas valdība un Komisija. Tās visas kopā ar Muitas pārvaldes pārstāvi piedalījās 2018. gada 5. decembra atklātajā tiesas sēdē.

25. *FedEx* uzskata, ka preces pēc tam, kad tās nonākušas Atēnās un tām uzlikts Grieķijas importam piemērojamais PVN, esot tikušas laistas brīvā apgrozībā un nodotas patēriņam. Tā uzskata, ka no sprieduma *Wallenborn Transports* izriet, ka, lai vienlaicīgi iekasētu muitas parādu un PVN parādu, nepietiek tikai ar iespējamību, ka prettiesiskas rīcības rezultātā, kas ir izraisījusi muitas parādu, [preces] varētu būt nonākušas Savienības ekonomiskajā apritē, jo valsts tiesai ir jānosaka, vai tas nav noticis.

26. *FedEx* uzskata, ka, rodoties muitas parādam saskaņā ar KMK 202. panta 1. punktu vai 203. panta 1. punktu, vēl ir jāpārbauda, vai ir noticis imports Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta d) apakšpunkta izpratnē. Nepietiek ar to, ka prece ir nonākusi Savienībā, jo ir nepieciešams, lai tā atrodas brīvā apgrozībā vai tai pārtrauc piemērot vienu no režīmiem, kas ir noteikti minētās direktīvas 61. pantā un 71. panta 1. punkta pirmajā daļā.

27. Rezultātā *FedEx* uzskata, ka uz prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka imports paredz, ka prece, kas nonāk Savienības teritorijā, nokļūst tās ekonomiskajā apritē un ka muitas noteikumu pārkāpuma gadījumā var uzskatīt, ka prece ir nokļuvusi šajā apritē tās dalībvalsts nodokļu zonā, kurā ir noticis pārkāpums.

28. Muitas pārvalde uzskata, ka preču nokļūšana Savienības apritē bija notikusi Vācijā, jo šajā dalībvalstī notika muitas noteikumu pārkāpums. Tādējādi PVN būtu iekasējams Vācijā, nevis Grieķijā.

29. Grieķijas valdība piedāvā atbildēt uz pirmo jautājumu tādējādi, ka imports notiek ne tikai ar preču nokļūšanu Savienības ekonomiskajā apritē, bet arī tad, ja pastāv iespējamība, ka tās varētu šajā apritē nonākt. Tādēļ nebūtu nepieciešams atbildēt uz otro jautājumu.

30. Komisija uzsver, ka attiecīgās preces, visticamāk, ir nokļuvušas Savienības ekonomiskajā apritē Grieķijā, kas nozīmē, ka ir radies importam piemērojamā PVN parāds. Vienīgās šaubas ir par to, kur un kad radās šis parāds.

31. Komisija tālāk norāda, ka arī muitas parāds radās Vācijā vai nu tāpēc, ka preces tur tika ievestas pretlikumīgi, vai nu tāpēc, ka šajā dalībvalstī tās izņēma no muitas uzraudzības. Jebkurš no šiem diviem apstākļiem radītu importam piemērojamo PVN, lai gan tikai tad, ja var uzskatīt, ka preces ir nonākušas Savienības ekonomiskajā apritē, un šajā nolūkā nepietiek tikai ar to, ka pastāv iespējamība, ka tas varēja notikt.

32. Attiecībā uz otro jautājumu Komisija norāda, ka iesniedzējtiesai ir jāanalizē, vai ir pamatots pieņēmums, ka muitas noteikumu pārkāpums ir izraisījis ne tikai muitas parādu, bet arī importam piemērojamā PVN parādu pēc tam, kad preces ir nokļuvušas Savienības ekonomiskajā apritē.

33. Komisija uzskata – ja iesniedzējtiesa apstiprinātu, ka preces tika izvestas no Vācijas uz citu dalībvalsti, kurā tās tika nogādātas saņēmējiem, būtu jāatzīst, ka tās nonāca Savienības ekonomiskajā apritē. Ja tas notika Vācijā muitas noteikumu pārkāpuma dēļ, tad šajā dalībvalstī būtu radies parāds par importam piemērojamo PVN. Komisijas viedoklis ir tāds, ka šis apstāklis nemainītu to, ka PVN ir jāmaksā tikai vienreiz un ka tas ir jāmaksā galapatērētājam; to nodrošina dažādie scenāriji, kas par šo jautājumu ir attīstīti.

34. Tādēļ Komisija iesaka atbildēt uz otro jautājumu, ka [preču] nokļūšana Savienības ekonomiskajā apritē var būt notikusi vietā un brīdī, kurā uz preci neattiecas neviena muitas procedūra vai arī tā [no šādas procedūras] ir izņemta.

IV. Vērtējums

A. Par (daļēju) pieņemamību

35. Iesniedzējtiesa balstās uz Direktīvas 2006/112 interpretāciju, saskaņā ar kuru ir noticis "preču imports", kas ir apliekams ar nodokli, ja prece ir nokļuvusi Savienības teritorijā un uz to neattiecas neviens no minētās direktīvas 61. panta 1. punkta režīmiem vai gadījumiem vai ja tās sākotnēji gan ir nodotas muitas procedūrā, tomēr vēlāk no tās ir izņemtas.

36. Tomēr tā turpmāk norāda, ka, ņemot vērā PVN mērķi un it īpaši noteiktus Tiesas apsvērumus nesenos spriedumos [9], būtu jāšaubās, ka tikai preces nokļūšana šajos apstākļos vien varētu tikt uzskatīta par "importu". Šajā nolūkā varētu būt nepieciešams, lai prece faktiski būtu nokļuvusi Savienības ekonomiskajā apritē, un nav pietiekami tikai ar risku, ka šāda nokļūšana varētu notikt.

9 Konkrētāk, spriedumi, *Eurogate Distribution* un *Wallenborn Transports*; 2014. gada 15. maijs, X (C-480/12, EU:C:2014:329), un 2017. gada 18. maijs, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392).

37. Saskaņā ar lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu sniegto informāciju pamatlietā ir strīds par to, vai preces, kas tika ievestas Savienībā ar gaisa satiksmi Vācijas Federatīvās republikas teritorijā, lai, nepametot Frankfurtes pie Mainas lidostas teritoriju, tiktu ar gaisa satiksmi transportētas tālāk uz Grieķiju, ir apliekamas ar importam piemērojamo PVN, ja ir radušies divi apstākļi:

– ir pārkāpti muitas noteikumi Vācijā vai

– preces ir transportētas uz Grieķiju, neveicot muitas tiesībās paredzēto Kopienas ārējā tranzīta procedūru [10].

38. Ar šo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas zināt a) vai brīdis un vieta, kurā tiek iekasēts importam piemērojamais PVN, ir atkarīgi no preču nokļūšanas Savienības ekonomiskajā apritē un b) vai pietiek tikai ar iespējamību, ka šāda preču nokļūšana tajā būtu notikusi.

39. Tomēr tās lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu *Hessisches Finanzgericht* (Hesenes Finanšu tiesa) ar noteiktību apgalvo, ka preces nevienā brīdī nenonāca Vācijas nodokļu zonā, bet gan tika pārvietotas līdz Atēnām, kur tās nokļuva Savienības ekonomiskajā apritē [11].

40. Ja fakti ir norisinājušies šādi, pirmo prejudiciālo jautājumu varētu uzskatīt par hipotētisku un tādēļ par nepieņemamu [12]. Proti, ja iesniedzējtiesa ir pārbaudījusi un atzinusi, ka preces nenonāca Savienības ekonomiskajā apritē Vācijā, bet gan Grieķijā, kur tās tika nodotas patēriņam, vairs nav jēgas jautāt, vai "pietiek tikai ar iespējamību, ka [Savienībā] ievestās preces nokļūst [tās ekonomiskajā apritē]".

41. Situācijā, kas ir aprakstīta lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, atkārtošu, nebija *iespējamības*, ka preces nokļūtu Savienības ekonomiskajā apritē Vācijā. Turklāt tiek kategoriski apgalvots, ka vieta, kurā notika šī [preču] *nokļūšana* un tās tika nodotas patēriņam, ir Grieķija. Ja tā ir, man šķiet, ka nav vajadzīgs izdarīt pieņēmumu, ja fakts jau ir pierādīts, un nav vajadzīgs paust pieņēmumu par *iespējamību*, kas varētu īstenoties.

42. Tādējādi nav pieņemams teorētisks jautājums "tikai [par] iespējamību, ka ievestās preces nokļūst [Savienības ekonomiskajā apritē]", ja pamatlietas kontekstā, ņemot vērā faktus, ko iesniedzējtiesa uzskata par pierādītiem, nepastāv, atkārtošu, *iespējamības* problēma, bet gan konstatācija par to *nokļūšanu* Savienības ekonomiskajā apritē.

43. Pirmajam iesniedzējtiesas jautājumam tādējādi ir vienīgi hipotētiska interese.

44. Katrā ziņā, ja Tiesa neatbalstītu manu viedokli, es aplūkošu šī pirmā jautājuma būtību, atbildē uz otro jautājumu analizējot, kādā mērā un ar kādiem nosacījumiem tikai muitas noteikumu pārkāpums vien var izraisīt prezumpciju, ka prece ir nokļuvusi Savienības ekonomiskajā apritē.

10 Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu I punkta pirmā daļa.

11 Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu II punkta 2. iedaļas b) punkta otrā rindkopa.

12 Jautājuma hipotētiskais raksturs un tas, ka lūgumam sniegt prejudiciālu nolēmumu nav nekāda sakara ar pamatlietas priekšmetu vai nav zināmi faktiskie vai juridiskie apstākļi, kas ir nepieciešami, lai sniegtu noderīgu atbildi, ir viens no iemesliem, kas ļauj atspēkot prejudiciālo jautājumu atbilstības pieņēmumu. Skat. spriedumus, 2015. gada 16. jūnijs, *Gauweiler* u.c. (C-62/14, EU:C:2015:400), 24. un 25. punkts; 2016. gada 4. maijs, *Pillbox 38* (C-477/14, EU:C:2016:324), 15. un 16. punkts; 2016. gada 5. jūlijs, *Ognyanov* (C-614/14, EU:C:2016:514), 19. punkts; 2016. gada 15. novembris, *Ullens de Schooten* (C-268/15, EU:C:2016:874), 54. punkts; 2017. gada 28. marts, *Rosneft* (C-72/15, EU:C:2017:236), 50. un 155. punkts, un 2018. gada 10. jūlijs, *Jehovan todistajat* (C-25/17, EU:C:2018:551), 31. punkts.

B. Par lietas būtību

45. Kā es norādīju lietas *Wallenborn Transports*[13] secinājumos, "noteicošais faktors PVN par preču importu iekasējamības gadījumam ir tas, ka preces, uz kurām tas attiecas, var iekļauties Savienības ekonomiskajā apritē un tādējādi kļūt par patēriņa priekšmetu".

46. Tad es atgādināju, ka šādi bija apstiprinājusi Tiesa spriedumā *Eurogate Distribution*, atzīstot, ka muitas parādam, kas radies muitas noteikumu pārkāpuma dēļ, "PVN parāds varētu rasties līdztekus [..] tad, ja, ņemot vērā prettiesisko rīcību, kuras dēļ radies šis parāds, var prezumēt, ka attiecīgās preces nonākušas Savienības ekonomiskajā apritē un tādējādi iespējami nonākušas patēriņā, kas tādējādi rada apliekamību ar PVN"[14].

47. Tiesa, pasludinot spriedumu lietā *Wallenborn Transports*, iedziļinājās tajā pašā principā[15].

48. Abās lietās Tiesa apgalvoja, ka, tieši "ņemot vērā prettiesisko rīcību, kuras dēļ [bija] radies šis parāds" – proti, ņemot vērā konkrēto muitas noteikumu pārkāpumu, kas ir apspriests attiecīgajās tiesvedībās un to kontekstā, – nevarēja pieņemt, ka attiecīgās preces būtu nokļuvušas Savienības ekonomiskajā apritē:

– Lietā *Eurogate Distribution*, jo, lai arī nebija izpildīts pienākums savlaicīgi reģistrēt krājumu uzskaitē šo preču izvešanu no muitas noliktavas režīma, tika uzskatīts par pierādītu, ka līdz šo preču reeksportēšanai tās bija atradušās muitas noliktavas procedūrā, "un nav apstrīdēts, ka nebija nekāda riska, ka tās varētu nonākt Savienības ekonomiskajā apritē"[16].

– Lietā *Wallenborn Transports*, jo, lai arī preces tika izņemtas no muitas uzraudzības brīvajā zonā un vairs tajā neatradās, iesniedzējtiesa uzskatīja, ka ir pierādīts, ka pirms preču izvešanas no brīvās zonas uz galamērķi trešajā valstī "[nebija] notikusi vēlāka laišana tās dalībvalsts ekonomiskajā apritē, kuras teritorijā atrodas brīvā zona. Tā tas ir tāpēc, ka preces pēc to izņemšanas no muitas uzraudzības vispirms palika brīvajā zonā un tur netika nedz laistas brīvā apgrozībā, nedz patērētas vai izmantotas"[17].

49. Lietā *Eurogate Distribution* Tiesa neapšaubāmi norādīja uz *risku*, ka attiecīgās preces būtu nonākušas Savienības ekonomiskajā apritē[18].

50. Šķiet, ka iesniedzējtiesa interpretē šo norādi tā, it kā noteicošais faktors, lai konstatētu, vai ir noticis imports, būtu pārbaudīt šī riska pastāvēšanu. Un, tā kā lietā *Wallenborn Transports* tika apstiprināts, ka izšķiroši ir pārbaudīt, vai preces nav iekļuvušas ekonomiskajā apritē[19], iesniedzējtiesa vērš uzmanību uz kādu pretrunu, kas liek jautāt, vai ir pietiekami tikai ar risku vien, ka [prece] nokļūtu Savienības ekonomiskajā apritē, lai kļūtu iekasējams importam piemērojamais PVN.

51. Ja minētos spriedumus lasa uzmanīgi, tas ļauj izslēgt tajos jebkādu pretrunu.

13 Lieta C-571/15, EU:C:2016:944, 67. punkts.

14 Spriedums *Eurogate Distribution*, 65. punkts.

15 Spriedums *Wallenborn Transports*, 54. punkts.

16 Spriedums *Eurogate Distribution*, 65. punkts.

17 Ar šo situāciju sasaucas spriedums *Wallenborn Transports* tā 56. punktā.

18 Spriedums *Eurogate Distribution*, 65. punkts.

19 Tiesas vārdiem, "kad tādos apstākļos kā pamatlietā [..] izrādās, ka nav notikusi attiecīgo preču nonākšana Savienības ekonomiskajā apritē [..], nevar būt maksājams nekāds PVN importam" (spriedums *Wallenborn Transports*, 56. punkts).

52. Galvenā doma vienmēr ir bijusi tāda, ka importam piemērojamo PVN iekasē, kad preces nokļūst Savienības ekonomiskajā apritē. Šajā nozīmē atbilde uz pirmo no iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem nepieļāva šaubas: "Imports [PVN] direktīvas 2. panta 1. punkta d) apakšpunkta un 30. panta izpratnē paredz, ka Savienības teritorijā ievestām precēm jānokļūst Savienības ekonomiskajā apritē" un "[ne]piet[iktu] tikai ar *iespējamību*, ka ievestās preces nokļūst Savienības ekonomiskajā apritē".

53. Tomēr preces nokļūšana Savienības ekonomiskajā apritē var: a) tikt konstatēta kā patiesībā noticis fakts (fiziska nokļūšana) vai b) tikai tikt *prezumēta*. Šo prezumēšanu Direktīvā 2006/112 izmanto, ja pastāv vairāki apstākļi (piemēram, ka nav ievēroti muitas noteikumi).

54. Faktiski šajā jautājumā ir juridisko pieņēmumu secība:

– Pirmais pieņēmums ir tāds, ka jebkura prece, kas tiek ievesta dalībvalsts teritorijā no trešās valsts, ir paredzēta patēriņam un tādējādi nokļūst Savienības ekonomiskajā apritē. Šo pieņēmumu var atspēkot, ja precēm tiek piemēroti noteikti režīmi, kas ir noteikti muitas noteikumos, piemēram, ārējā tranzīta vai muitas noliktavas režīmi.

– Šo režīmu piemērošana rada otro pieņēmumu. Šajā scenārijā tiek uzskatīts (*prezumēts*), ka, lai arī preces fiziski atrodas dalībvalsts teritorijā, tās *nav nokļuvušas* Savienībā un tādējādi tās nevar nokļūt tās ekonomiskajā apritē.

– Trešais pieņēmums ir spēkā, ja vairs netiek piemērots otrais pieņēmums, jo ir pārkāpti muitas noteikumi, kas ļāva to izdarīt. Šajā situācijā varētu teikt, ka atkal ir spēkā sākotnējais pieņēmums (proti, ka precēm, kas nokļūst Savienības teritorijā, ir jānokļūst Savienības ekonomiskajā apritē), un loks noslēdzas.

55. Citiem vārdiem, tas ir tas, kas ir apgalvots spriedumos *Wallenborn Transports* un *Eurogate Distribution*: "PVN parāds var rasties līdztekus muitas parādam tad, ja prettiesiskā rīcība, kas ir izraisījusi šo parādu, ļauj *prezumēt*, ka attiecīgās preces ir nonākušas Savienības ekonomiskajā apritē un tātad varējušas kļūt par patēriņa priekšmetu, kas tādējādi rada PVN iekasējamības gadījumu" [20].

56. Ja gan pirmais pieņēmums (no trešās valsts ievestu preču nokļūšana Savienības ekonomiskajā apritē), gan otrais pieņēmums (noteiktam režīmam pakļauto preču nenokļūšana šajā apritē) var tikt atspēkoti, atspēkots var tikt arī trešais pieņēmums (preču, ar kurām ir pārkāpti muitas noteikumi, nokļūšana Savienības ekonomiskajā apritē, kas ļāva izdarīt otro pieņēmumu). Neviens no šiem trim pieņēmumiem nav neapstrīdams (*iuris et de iure*), bet gan visi pieļauj pierādījumu par pretējo (*iuris tantum*).

57. Lietās *Wallenborn Transports* un *Eurogate Distribution* tieši tas arī notika: pieņēmums, ka preces bija iekļuvušas ekonomiskajā apritē, jo bija pārkāpti muitas noteikumi (trešais pieņēmums) tika atspēkots, jo tika pierādīts, ka, neraugoties uz šo pārkāpumu, preces nebija iekļuvušas šajā apritē:

– Lietā *Eurogate Distribution*, jo, lai arī nebija izpildīts reģistrēšanas pienākums, varēja pierādīt, ka līdz šo preču reeksportēšanai tās bija atradušās muitas noliktavas procedūrā [21].

– Lietā *Wallenborn Transports*, jo, lai arī preces tika izņemtas no muitas uzraudzības, bija pierādīts, ka tās palika brīvajā zonā un netika nedz laistas brīvā apgrozībā, nedz patērētas vai izmantotas [22].

20 Spriedums *Wallenborn Transports*, 54. punkts. Mans slīpinājums.

21 Spriedums *Eurogate Distribution*, 65. punkts.

22 Spriedums *Wallenborn Transports*, 56. punkts.

58. Faktiski spriedumā *Eurogate Distribution* tika apstiprināts, ka "līdz šo preču reeksportēšanai tās bija atradušās muitas noliktavas procedūrā, *un nav apstrīdēts, ka nebija nekāda riska, ka tās varētu nonākt Savienības ekonomiskajā apritē*" [23]. Kā esmu norādījis iepriekš, šķiet, ka šis pēdējais teikums rada šaubas iesniedzējtiesai, kas to interpretē tādējādi, ka būtu pietiekami atsaukties uz šī riska pastāvēšanu, lai uzskatītu, ka preces noteikti ir nokļuvušas Savienības ekonomiskajā apritē.

59. Es uzskatu, ka ar šo teikumu bija domāts pateikt – ja uz attiecīgajām precēm attiecās muitas noliktavas režīms, muitas noteikumu pārkāpums neļāva secināt, ka iepriekš aprakstītajos apstākļos preces būtu nokļuvušas Savienības ekonomiskajā apritē. Citiem vārdiem, par muitas noteikumu pārkāpumu varēja veiksmīgi iebilst, ka preces tika reeksportētas un tādēļ nebija nokļuvušas Savienības ekonomiskajā apritē [24].

60. Nav runa par to, ka tikai risks vien, ka preces varētu nonākt Savienības ekonomiskajā apritē, un kādu muitas noteikumu pārkāpums nenovēršami nenozīmē importam piemērojamā PVN iekasējamības gadījumu.

61. Pārnesot šo argumentāciju uz lietas apstākļiem atbilstoši lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izklāstītajiem faktiem, muitas noteikumu pārkāpums Frankfurtes pie Mainas lidostā, kurā preces tikai pārkrāva no vienas lidmašīnas uz citu lidmašīnu, kuras galamērķis bija Grieķija, nav būtisks importam piemērojamā PVN maksājumam Vācijā (lai arī tas ir izraisījis muitas parādu, ko neviens neapstrīd).

62. Tāda pati formālu pienākumu neizpilde nebūtu pieļāvusi aprēķināt importam piemērojamo PVN saskaņā ar spriedumu *Wallenborn Transports*, ja preces būtu paredzētas reeksportēšanai un pirms tam būtu bijušas noliktavas procedūrā Frankfurtes pie Mainas lidostā, jo reeksportēšana nozīmēja, ka tās nenokļuva Savienības ekonomiskajā apritē. Es neredzu iemeslu, kādēļ vajadzētu notikt citādi, ja preču galamērķis pēc to lidostas tranzīta Frankfurtē pie Mainas [25] bija Grieķija, valsts, kurā notika to *ekonomiskā nokļūšana* (proti, faktiskā nokļūšana Savienības ekonomiskajā apritē) un nodošana patēriņam.

63. Citiem vārdiem, tā kā ir pierādīts, ka faktiski preces nenokļuva Savienības ekonomiskajā apritē Vācijā, bet gan Grieķijā, formālais pārkāpums, kas notika Frankfurtes pie Mainas lidostā, pats par sevi nenodrošina pietiekamu juridisko pamatu, lai iekasētu importam piemērojamo PVN Vācijā.

64. Tādējādi es piekrītu pašas iesniedzējtiesas interpretācijai par spriedumu *Eurogate Distribution*, piemērojot to izspriežamajā lietā: "Saskaņā ar šo kritēriju izskatāmajā lietā būtu jānoraida Vācijas apgrozījuma nodokļa importam [PVN] iekasējamība, jo nedz pretlikumīgas ievešanas, nedz preču izņemšanas no muitas uzraudzības dēļ neradās situācija, ka preces Vācijas nodokļu zonā nokļūst Savienības ekonomiskajā apritē. Tas tādēļ, ka ir zināms, ka tās tika transportētas tālāk uz Atēnām un tikai tur [Grieķijā] tika nodotas patēriņam" [26].

65. Ņemot to vērā, šo jautājumu regulē Direktīvas 2006/112 60. pants, proti, preču importa (un rezultātā – PVN maksāšanas) "vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā preces atrodas, kad tās tiek ievestas Kopienā".

23 Spriedums *Eurogate Distribution*, 65. punkts. Mans slīpinājums.

24 Tiesa tad uzskatīja, ka konkrēta muitas pienākuma (reģistrēt preces krājumu uzskaitē) pārkāpums nebija situācija, kurā lietas apstākļos preces nokļūtu Savienības ekonomiskajā apritē, jo, kā tika pierādīts, tās pēc tam tika reeksportētas.

25 Atbilstoši lūgumam sniegt prejudiciālu nolēmumu pirms preču transportēšanas uz Atēnām, kādā gadījumā tās bija pakļautas ārējā tranzīta procedūrai Parīzes lidostā, no kurienes tās pārsūtīja uz Frankfurti pie Mainas.

26 Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu II punkta 3. iedaļas b) punkta cc) apakšpunkta ceturto rindkopu.

66. Cits jautājums ir par to, kā tiesas sēdē ir norādījusi Komisija, ka iesniedzējtiesai nav informācijas, ka faktiski PVN ir samaksāts Grieķijā [27]. Tomēr šeit nav runa par to, ka jānosaka, *kas faktiski notika*, bet gan *kas ir tas, kam bija jānotiek*, ņemot vērā lietā piemērojamās Savienības tiesības.

67. *Tas, kam vajadzēja notikt* saskaņā ar Savienības tiesībām, ir tas, ka tad, kad iesniedzējtiesa bija konstatējusi, ka preces nebija nokļuvušas Savienības ekonomiskajā apritē Vācijā, šīs dalībvalsts iestādes nevarēja prasīt samaksāt importam piemērojamo PVN, bet gan tikai samaksāt parādu, ko ir izraisījis muitas noteikumu pārkāpums.

V. Secinājumi

68. Ņemot vērā iepriekš minēto, es iesaku Tiesai atzīt par nepieņemamu pirmo *Hessisches Finanzgericht* (Hesenes Finanšu tiesa, Vācija) prejudiciālo jautājumu un atbildēt uz otro jautājumu šādi:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 1. punkta d) apakšpunkts kopsakarā ar šīs pašas direktīvas 30. un 60. pantu ir interpretējams tādējādi, ka:

– preces imports nozīmē tās nokļūšanu Savienības ekonomiskajā apritē, un ir jāpieņem, ka šī nokļūšana ir notikusi dalībvalstī, kurā uz minēto preci ir beidzis attiekties kāds no režīmiem, kas ir minēti Direktīvas 2006/112 61. panta 1. punktā;

– tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, iesniedzējtiesa var uzskatīt, ka šis pieņēmums ir atspēkots, ja tiek pierādīts, ka, lai gan ir pārkāpti Direktīvas 2006/112 61. panta 1. punkta muitas noteikumi par režīmiem, kā rezultātā rodas muitas parāds dalībvalstī, kurā notika pārkāpums, prece ir nokļuvusi Savienības ekonomiskajā apritē caur citas dalībvalsts teritoriju, kurā tā nodota patēriņam, un iestājas PVN iekasējamības gadījums šajā pēdējā dalībvalstī.

27 *FedEx* nevarēja iesniegt iesniedzējtiesai dokumentālus pierādījumus par Grieķijas PVN uzlikšanu, ko tā saista ar laikposmu, kas pagājis no preču piegādes Grieķijā (2007. un 2008. gads).