

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2024. gada 18. janvārī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 30. panta pirmā daļa – 60. pants – 71. panta 1. punkts – Ar nodokli apliekamu darījumu izpildes vieta – Preces, kas, pārķēpjot muitas noteikumus, ievestas Eiropas Savienības muitas teritorijā vienā dalībvalstī un pēc tam transportētas uz citu dalībvalsti – PVN par importu rašanās vieta – Valsts tiesību norma, kurā ir atsauce uz Savienības tiesību aktiem muitas jomā

Lietā C-791/22

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgas Finanšu tiesa, Vēstule) iesniegusi ar 2022. gada 6. decembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēta 2022. gada 28. decembrī, tiesvedībā

G.A.

pret

Hauptzollamt Braunschweig,

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja O. Spinjana-Mateja [*O. Spineanu-Matei*] (referente), tiesneši Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] un L. S. Rosi [*L. S. Rossi*],

ģenerālvokāle: T. Ķapeta [*T. Ķapeta*],

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

– G.A. vārdā – A. Fetzer, *Rechtsanwalt*,

– Eiropas Komisijas vārdā – F. Behre, J. Jokubauskaitis un M. Salyková, pārstāvji,

ģemot vērā pēc ģenerālvokāles uzklaušanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāļa secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 30. un 60. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp G.A. un *Hauptzollamt Braunschweig* (Braunšveigas Galvenā muitas pārvalde, Vācija) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) uzlikšanu nelikumīgam cigarešu importam Eiropas Savienībā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Direktīva 2006/112

3 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta d) apakšpunktu PVN uzliek tostarp šādiem darījumiem:

“[..]

d) preču importam.”

4 Šīs direktīvas 30. panta pirmajā daļā ir noteikts:

“Preču imports” ir tūdu preču ieviešana [Savienībā], kas neatrodas brīvā apgrozībā [LESD] [29]. panta nozīmē.”

5 Minētās direktīvas V sadaļā “To darījumu vieta, par kuriem uzliek nodokli” ir ietverta 4. nodaļa “Preču importa vieta”, kurā ietilpst 60. pants, kurā paredzts:

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

6 Šīs pašas direktīvas VI sadaļā “Nodokļa iekasgjamības gadījums un nodokļa iekasgjamība” ir ietverta 4. nodaļa ar nosaukumu “Preču imports”, kurā ietverts 70. pants, kas ir formulēts šādi:

“Nodokļa iekasgjamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasgams tad, kad preces faktiski tiek importētas.”

7 Šajā pašā 4. nodaļā ietilpst šājs Direktīvas 2006/112 71. pants ir noteikts:

“1. Ja, ievēdot tās [Savienībā], precēm piemēro vai nu kādu no 156., 276. un 277. pantā minētajiem režīmiem vai apstākļiem, vai arī pagaidu importa režīmu ar pilnīgu atbrīvošanu no importa nodevas vai tās tranzīta pasākumu, tad nodokļa iekasgjamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasgams vienīgi tad, kad uz precēm vairs neattiecas šie pasākumi vai apstākļi.

Tomēr, ja importējam precēm uzliek muitas nodevu, [..] nodokļa iekasgjamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasgams tad, kad faktiski iestājas šo nodevu iekasgjamības gadījums un šīs nodevas kļūst iekasgamas.

2. Ja importētām precēm neuzliek nevienu no 1. punkta otrajā daļā minētajām nodevām, dalībvalstis attiecībā uz nodokļa iekasgjamības gadījumu un nodokļa iekasgjamību piemēro spēkā esošos muitas nodevu noteikumus.”

Muitas kodekss

8 Saskaņā ar Padomes 1992. gada 12. oktobra Regulu (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (OV 1992, L 302, 1. lpp.), kas grozīta ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2000. gada 16. novembra Regulu (EK) Nr. 2700/2000 (OV 2000, L 311, 17. lpp.) (turpmāk tekstā – “Muitas kodekss”), 202. pantu:

“1. Ievedmuitas parāds rodas:

a) pretlikumīgi [Savienības] muitas teritorijā ievēdot ar ievēdmuitas nodokli apliekamās preces
[..]

Šajā pantā “pretlikumīga ievēšana” nozīmē jebkādu ievēšanu, pārkāpjot 38.–41. pantu un 177. panta otro ievilkumu.

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

3. Parādnieki ir:

- jebkura persona, kas pretlikumīgi ievēdusi šādas preces,
- jebkura persona, kas piedalījies preču pretlikumīgā ievēšanā un apzinājies, vai kurai būtu bijis jāapzinās, ka šāda ievēšana ir pretlikumīga, un
- ikviena persona, kas ieguvusi vai turējusi attiecīgās preces un apzinājies, vai kurai preču saņemšanas vai iegāšanas brīdī būtu bijis jāapzinās, ka tās ievestas pretlikumīgi.”

9 Šī kodeksa 215. panta 4. punkts ir noteikts:

“Ja muitas dienests konstatē, ka saskaņā ar 202. pantu ir radies muitas parāds citā dalībvalstī un šī parāda summa ir mazāka par EUR 5000, tad uzskata, ka parāds radies dalībvalstī, kurā tā rašanās konstatēta.”

Vācijas tiesības

10 *Umsatzsteuergesetz* (Apgrozījuma nodokļa likums), 2005. gada 21. februārī publicētajā redakcijā (*BGBI.* 2005 I, 386. lpp.), 21. panta 2. punkts ir paredzēts:

“Muitas noteikumus pēc analoģijas attiecina uz importam piemērojamo apgrozījuma nodokli.

[..]”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

11 Polijā dzimušais G.A. 2012. gada 29. septembrī šajā valstī esošajā tirgū iegādājās kopumā 43 760 cigarešu, uz kuru iepakojuma bija vienīgi Ukrainas un Baltkrievijas nodokļu zīmēs. Neinformējot muitas iestādes, viņš šīs cigaretes aizgādāja uz Braunšveigas (*Braunschweig*) reģionu Vācijā, kur tās 2012. gada 2. oktobrī nodeva Vācijas pircējam. Tā kā G.A. tika aizturēts, cigaretes tika konfiscētas un pēc tam iznīcinātas.

12 Uzskatot, ka cigaretes Savienības muitas teritorijā tika ievestas pretlikumīgi, *Hauptzollamt Braunschweig* (Braunšveigas Galvenā muitas pārvalde, Vācija) uzskatīja, ka saskaņā ar Muitas kodeksa 202. panta 1. punkta a) apakšpunktu ir radies muitas parāds un ka G.A. ir tā parādnieks,

pamatojoties uz šo kodeksa 202. panta 3. punkta trešo ievilkumu. Šo pati iestāde arī uzskatīja, ka atbilstoši Apgrozījuma nodokļa likuma 21. panta 2. punktam importam piemērojamais PVN ir radies Vācijā. Līdz ar to 2015. gada 3. februārī tā izdeva paziņojumu par PVN, kura summa bija 2 006,38 EUR.

13 Tā kā G.A. uzsūktā pārsūdzības procedūra nebija viņam labvēlīga, viņš cēla prasību *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgas Finanšu tiesa, Vācijā), iesniedzējtiesai, lūdzot atcelt šo paziņojumu par nodokli.

14 Ēmot vērā, ka tajā izskatāmais strīds tostarp ir par to, vai strīdīgais importam piemērojamais PVN ir radies Vācijā, šo tiesa, lai noteiktu šo nodokļa rašanās vietu, šaubās par atbilstošajām tiesību normām šajā gadījumā.

15 Minētā tiesa uzskata, ka cigarešu ieviešanas vieta ir Polija, jo tās ir nokļuvas Savienības ekonomiskajā apritē caur šīs dalībvalsts teritoriju. Līdz ar to Vācijas muitas iestāžu kompetencē esot noteikt un iekasēt importam piemērojamo PVN tikai ar nosacījumu, ka šis nodoklis ir uzskatāms par radušos Vācijā, pamatojoties uz juridisku fikciju par tās rašanās vietu. Tā norāda, ka Apgrozījuma nodokļa likuma 21. panta 2. punkts pāc analoģijas ļauj piemērot Muitas kodeksa 215. panta 4. punktu, kurā noteikts, ka tad, ja parāda summa ir mazāka par 5000 EUR, muitas parāds ir uzskatāms par radušos dalībvalstī, kurā konstatēts muitas parāds. Tādējādi iesniedzējtiesai ir šaubas par šīs tiesību normas atbilstību Direktīvai 2006/112.

16 Šajā ziņā šai tiesai nešaubas, ka atsauce uz Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otrajā daļā ietverto muitas tiesisko regulējumu attiektos arī uz PVN parāda rašanās vietu. Pirmkārt, šajā tiesību normā neesot atsaucies uz muitas tiesisko regulējumu attiecībā uz visiem PVN rašanās nosacījumiem. Otrkārt, importa vieta esot ģemta vērā Direktīvas 2006/112 60. un 61. pantā, lai noteiktu ar PVN apliekamo darījumu vietu.

17 Šādos apstākļos *Finanzgericht Hamburg* (Hamburgas Finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“Vai Direktīvai [2006/112], it īpaši tās 30. un 60. pantam, ir pretrunā tas, ka atbilstoši dalībvalsts tiesību normai [Muitas kodeksa] 215. panta 4. punkts ir piemērojams pāc analoģijas importam piemērojamam [PVN]?”

Par prejudiciālo jautājumu

18 Ar savu prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa bētib? vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 2006/112 30. panta pirmā daļa, 60. pants un 71. panta 1. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru Muitas kodeksa 215. panta 4. punkts pāc analoģijas ir piemērojams PVN importam, lai noteiktu vietu, kurā šis importam piemērojamais PVN ir radies.

19 Attiecībā uz preču importu Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta d) apakšpunktā ir noteikts, ka tas ir ar PVN apliekams darījums. Šīs direktīvas 30. panta pirmajā daļā ir noteikts, ka “preču imports” ir tādā preču ieviešana Savienībā, kas neatrodas brīvā apgrozībā LESD 29. panta nozīmē.

20 Minētās direktīvas 60. pants ir paredzēts, ka importa vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā preces atrodas brīdī, kad tās ieved Savienībā.

21 Saskaņā ar tās pašas direktīvas 70. pantu ir noteikts, ka PVN iekasājamo gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasājams tad, kad preces faktiski tiek importētas.

22 Tomēr, ja importētājam precēm uzliek muitas nodokļus, atbilstoši Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otrajai daļai nodokļa iekasājamo gadījums iestājas un PVN kļūst piemērojams tad, kad faktiski iestājas šo nodokļu iekasājamo gadījums un šie nodokļi kļūst iekasājami.

23 Šajā ziņā Tiesa jau ir nospriedusi, ka minētajā Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otrajā daļā dalībvalstīm ir atļauts saistīt ievad muitas nodokļa iekasājamo gadījumu un PVN iekasājamo bu ar muitas nodokļa iekasājamo gadījumu. Šī saikne ir skaidrojama ar to, ka importam piemērojamajam PVN un muitas nodokļiem ir līdzīgas galvenās pazīmes, jo tie rodas saistībā ar prešu importu Savienībā un vēlāku prešu laišanu dalībvalstu ekonomiskajā apritē (spriedums, 2022. gada 8. septembris, *Hauptzollamt Hamburg* (PVN rašanās vieta – II), C-368/21, EU:C:2022:647, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 Lai noteiktu saikni starp muitas tiesisko regulējumu un tiesisko regulējumu par PVN, kas paredzēts Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otrajā daļā, ir jāpaši, lai noskaidrotu, vai tā attiecas arī uz prešu, par kurām ir jāmaksā PVN, importa vietu, ir jāizvērtē šajā tiesību normā ietvertās atsauces uz muitas tiesisko regulējumu tvērumus.

25 Šajā ziņā, pirmkārt, ir jākonstatē, ka Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otrās daļas formulējums ir atsauce tikai uz brīdi, kad iestājas nodokļa iekasājamo gadījums un PVN iekasājamo ba. Šajā tiesību normā nav paredzēta atsauce uz muitas tiesisko regulējumu attiecībā uz importa vietu.

26 Saskaņā ar gramatisko interpretāciju atsauce uz muitas tiesisko regulējumu tādā attiecā tikai uz nodokļa iekasājamo gadījuma un PVN iekasājamo brāža noteikšanu, nevis uz importa vietas noteikšanu.

27 Otrkārt, attiecībā uz kontekstu, kādā iekaujas Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otrā daļa, ir jānorāda, ka šī tiesību norma ietilpst šīs direktīvas VI sadaļā, kas attiecas uz “nodokļa iekasājamo gadījumu un nodokļa iekasājamo bu”. Savukārt minētās direktīvas 60. pants ir ietverts minētās direktīvas V sadaļā, kas ir vēltā konkrēti “darījumiem, par kuriem uzliek nodokli”, un, konkrētk, šīs sadaļas 4. nodaļā “Prešu importa vieta”.

28 No visiem šiem apstākļiem izriet, ka Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to nav izveidota vispārēja saikne starp Direktīvu 2006/112 un Muitas kodeksu un it paši tajā nav noteikta prešu importa vieta, lai tām uzliktu PVN.

29 Šī interpretācija ir apstiprināta Tiesas judikatūrā.

30 Protams, tā uzskatāja, ka, ņemot vērā paralēlismu starp importam piemērojamu PVN un muitas nodokli, kas apstiprināts Direktīvas 2006/112 71. panta 1. punkta otrajā daļā (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2019. gada 10. jūlijs, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, 41. punkts), PVN parāds var rasties līdztekus muitas parādam tad, ja prettiesiskā rācība, kas ir izraisījusi šo parādu, ļauj pieēmt, ka attiecīgās preces ir nokāvušas Savienības ekonomiskajā apritē un varējušas kļūt par patērēja priekšmetu, kas rada PVN iekasājamo gadījumu (spriedums, 2022. gada 8. septembris, *Hauptzollamt Hamburg* (PVN rašanās vieta – II), C-368/21, EU:C:2022:647, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

31 Tomēr šāds pieņēmums var tikt atspēkots, ja tiek pierādīts, ka, lai gan ir pērķpts muitas tiesiskais regulējums, kē rezultātā rodas ievērojamas pārdaļbvalstī, kur šie pērķpumi tika veikti, prece ir nokļuvusi Savienības ekonomiskajā apritē caur citas daļbvalsts teritoriju, kur tā nodota patērīam. Šajā gadījumā importam piemērojamā PVN iekasjamābas gadījums iestājas šajā citā daļbvalstī (spriedums, 2022. gada 8. septembris, *Hauptzollamt Hamburg* (PVN rašanās vieta – II), C-368/21, EU:C:2022:647, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 Visbeidzot, ir jāuzsver PVN piemērojamā nodokļu teritorialitātes principa nozīme. Atšķirībā no muitas nodokļiem, kas pienākas Savienībai neatkarīgi no tā, kura daļbvalsts tos iekasā, ar importam piemērojamā PVN saistītie ieņēmumi saskaņā ar šo principu pieder daļbvalstij, kur notiek gala patērīš (šajā ziņā skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, 37. punkts).

33 Šajā gadījumā saskaņā ar līguma sniegtā prejudiciālu nolikumu ietvertajām norādēm pamatlietā aplūkots cigaretēs nokļuvā Savienības ekonomiskajā apritē Polijā un bija paredzētas patērīam šajā daļbvalstī – tas tomēr ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, ņemot vērā tostarp Savienībā nelikumīgi ievesto preču daudzumu un veidu, kādā tās tika iegādātas un pēc tam nodotas tīk. Atbilstoši šā sprieduma 30. punktā atgādinātajai judikatūrai vieta, kurā radies importam piemērojamais PVN par šīm cigaretēm, tādā ir Polija.

34 Tādu preču importa vietas noteikšana, piemērojot nevis Direktāvas 2006/112 normas, bet pēc analoģijas Muitas kodeksa 215. panta 4. punktu, nozīmē, ka šādā gadījumā ar importam piemērojamā PVN saistītie ieņēmumi atgrieztos daļbvalstī, kurā konstatēta muitas pārdaļrašanās saskaņā ar šajā tiesību normā noteikto juridisko fikciju, proti, Vācijas Federatīvā Republikā, un tas būtu pretrunā nodokļu teritorialitātes principa PVN jomā tvērumam.

35 Šajā ziņā vāļ jāuzsver – ja iesniedzējtiesa konstatē, ka pamatlietā aplūkots cigaretēs ir paredzētas patērīam Polijā, Vācijas kompetentajai iestādei būtu pienākums bez iepriekšējā pieprasījuma nodot kompetentajai Polijas iestādei informāciju par šo cigarešu konfiskāciju, piemērojot Padomes Regulas (ES) Nr. 904/2010 (2010. gada 7. oktobris) par administratīvu sadarbību un krāpšanas apkarošanu pievienotās vērtības nodokļa jomā (pārstrādātā redakcija) (OV 2010, L 268, 1. lpp.) 13. panta 1. punktu, lai tostarp izvairītos no nodokļu ieņēmumu zaudēšanas riska šajā citā daļbvalstī.

36 ņemot vērā visu iepriekš minēto, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Direktāvas 2006/112 30. panta pirmā daļa, 60. pants un 71. panta 1. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru Muitas kodeksa 215. panta 4. punkts pēc analoģijas ir piemērojams PVN importam, lai noteiktu vietu, kurā šis PVN par importu ir radies.

Par tiesāšanas izdevumiem

37 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šā tiesvedībā izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tādā tē lēmā par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlādzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (devītā palāta) nospriež:

Padomes Direktāvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 30. panta pirmā daļa, 60. pants un 71. panta 1. punkta otrā daļa

ir jāinterpretē tādējādi, ka

tiem ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru Padomes Regulas (EEK) Nr. 2913/92 (1992. gada 12. oktobris) par Kopienas Muitas kodeksa izveidi, kas grozāta ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2000. gada 16. novembra Regulu (EK) Nr. 2700/2000, 215.

panta 4. punkts p?c analo?ijas ir piem?rojams pievienot?s v?rt?bas nodoklis (PVN) importam, lai noteiktu vietu, kur? šis PVN par importu ir radies.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – v?cu.