

62018CC0026

GENERALINIO ADVOKATO

MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA IŠVADA,

pateikta 2019 m. vasario 27 d. (1)

Byla C-26/18

Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung

prieš

Hauptzollamt Frankfurt am Main

(Hessisches Finanzgericht (Heseno mokesčių teismas, Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prejudicinis klausimas – Skola muitinei – Reglamentas (EEB) Nr. 2913/92 – Pridėtinės vertės mokesčio (PVM) bendra sistema – Direktyva 2006/112/EB – Taikymo sritis – Importo sūvoka – Prekės patekimo į Sąjungos ekonominę apyvartą prievolė – Prezumpcija“

1.

Sprendimuose Eurogate Distribution ir DHL Hub Leipzig (2) ir Wallenborn Transports (3) Teisingumo Teismas atsakė į Finanzgericht Hamburg ir Hessisches Finanzgericht (Hamburgo ir Heseno mokesčių teismai, Vokietija) pateiktus prejudicinius klausimus dėl galimybės vienu metu priskaičiuoti importo PVM ir skolą muitinei, kai apmokestinamoje operacijoje buvo pažeistos tam tikros muitinės teisės aktuose nustatytos sąlygos.

2.

Pirmosios iš šių bylų išvadoje (4) pabrėžiau, kad tokia galimybė nėra pripažintina taip automatiškai, kaip galėtų pasirodyti pirmą kartą skaitant 2014 m. gegužės 15 d. Teisingumo Teismo sprendimą X (5). Išvadoje teigiau, kad tai, jog atsiranda skola muitinei, nebūtinai neišvengiamai reiškia, kad tampa mokėtinas importo PVM. Teisingumo Teismas rėmėsi šiuo teiginiu abiejuose minėtuose sprendimuose.

3.

Hessisches Finanzgericht iškėlė naują prejudicinį klausimą dėl šio dvigubo mokesčių apskaičiavimo. Jo manymu, dviejuose paskutiniuose sprendimuose esama tam tikro prieštaravimo, susijusio su Teisingumo Teismo reikalaujamomis sąlygomis, siekiant nustatyti, ar prekės patekimo į Sąjungos ekonominę apyvartą. Tai neabejotinai buvo kartinis veiksnys, kuriuo remiantis buvo galima nuspręsti, ar sujungtinės skola muitinei ir PVM skola.

I. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

1. Bendrijos muitinės kodeksas (6)

4.

Bendrijos muitinės kodekso 202 straipsnyje nustatyta:

„1. Importo skola muitinei atsiranda:

a)

neteisėtai įvežant į Bendrijos muitų teritoriją importo muitais apmokestinamas prekes arba

b)

neteisėtai įvežant į kitą tos teritorijos dalį prekes, esančias laisvojoje zonoje arba laisvajame sandėlyje.

Taikant šį straipsnį neteisėtu įvežimu laikomas bet koks prekių įvežimas pažeidžiant 38–41 straipsnį ir 177 straipsnio antrosios pastraipos nuostatas.

2. Skola muitinei atsiranda neteisėto prekių įvežimo momentu.

<...>“

5.

203 straipsnyje nustatyta:

„1. Importo skola muitinei atsiranda:

–

neteisėtai paimant iš muitinės priežiūros importo muitais apmokestinamas prekes.

2. Skola muitinei atsiranda prekių paėmimo iš muitinės priežiūros momentu.

<...>“

6.

204 straipsnyje nustatyta:

„1. Importo skola muitinei atsiranda:

a)

neįvykdžius bent vienos iš prievolių, susijusių su importo muitais apmokestinamų prekių laikinuoju saugojimu arba su joms formintos muitinės procedūros taikymu, arba

b)

nesilaikant reikalavimų, kurių privaloma laikytis forminant prekės atitinkamą procedūrą arba taikant joms sumažintą arba nulinį importo muitų normų dėl prekių galutinio vartojimo,

203 straipsnyje nenurodytais atvejais, išskyrus, kai nustatyta, kad minėti pažeidimai neturi

esminės tokos tinkamam laikinojo prekių saugojimo arba atitinkamos muitinės procedūros taikymui.

2. Skola muitinei atsiranda arba tuo momentu, kai nustojama vykdyti prievolę, kurios nevykdymas sąlygoja skolos muitinei atsiradimą, arba tuo momentu, kai prekės forminama atitinkama muitinės procedūra, jeigu po to nustatoma, kad faktiškai nebuvo laikytasi reikalavimų, kurių privaloma laikytis forminant prekės tokios procedūros arba taikant joms sumažintą arba nulinį importo maito normą dėl prekių galutinio vartojimo.

<...>“

2. Direktyva 2006/112/EB (7)

7.

Remiantis 2 straipsnio 1 dalies d punktu, PVM taikomas „prekių importui“.

8.

30 straipsnyje nurodyta:

„Prekių importas“ – prekės, kurios nėra išleistos į laisvą apyvartą, kaip nustatyta Sutarties 24 straipsnyje, vežimas į Bendriją.

Be pirmoje pastraipoje nurodyto sandorio, prekės importu laikomas prekės, kurios išleistos į laisvą apyvartą, vežimas į Bendriją iš Bendrijos muitų teritorijai priklausančios trečiosios teritorijos.“

9.

60 straipsnyje apibrėžta:

„Prekių importo vieta yra valstybės narė, kurios teritorijoje yra prekės, kai jos vežamos į Bendriją.“

10.

61 straipsnyje nurodyta:

„Nukrypstant nuo 60 straipsnio, kai į Bendriją vežtoms prekės, kurios nėra išleistos į laisvą apyvartą, taikoma viena iš 156 straipsnyje nurodytų procedūrų ar aplinkybių, arba laikinojo vežimo visiškai neapmokestinant importo muitais procedūros, arba išorinio tranzito muitinės procedūros, šių prekių importo vieta yra valstybės narė, kurios teritorijoje prekės nebetaikomos šios procedūros ar aplinkybės.“

Atitinkamai, kai į Bendriją vežtoms prekės, kurios išleistos į laisvą apyvartą, taikoma viena iš 276 ir 277 straipsniuose nurodytų procedūrų ar aplinkybių, importo vieta yra valstybės narė, kurios teritorijoje prekės nebetaikomos šios procedūros ar aplinkybės.“

11.

Remiantis 71 straipsniu:

„1. Kai ? Bendrij? ?vežamoms prek?ms taikoma viena iš 156, 276 ir 277 straipsniuose nurodyt? proced?r? ar aplinkybi?, arba laikinojo ?vežimo visiškai neapmokestinant importo muitais proced?ros, arba išorinio tranzito proced?ros, apmokestinimo momentas nustatomas ir prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda tada, kai prek?ms nebetaikomos tos proced?ros ar aplinkyb?s.

Ta?iau, kai už importuojamas prekes reikia sumok?ti muit?, žem?s ?kio mokes?ius arba pagal bendr?j? politik? nustatytas jiems lygiavertės rinkliavas, apmokestinimo momentas ir prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda tada, kai ?vyksta apmokestinimo tais mokes?iais momentas ir atsiranda prievol? juos apskai?iuoti.

2. Kai importuotoms prek?ms netaikomi 1 dalies antroje pastraipoje nurodyti muitai, valstyb?s nar?s apmokestinimo momentui bei prievol?s apskai?iuoti PVM atsiradimo momentui nustatyti taiko galiojan?ias nuostatas d?l muit?.

12.

Pagal 156 straipsnio 1 dalies a punkt? valstyb?s nar?s gali PVM neapmokestinti, be kit?, toki? sandori?, pagal kuriuos „tiekiamos prek?s pateikiamos muitinei ir tam tikrais atvejais padedamos laikinai saugoti“.

B. Nacionalin? teis?. Umsatzsteuergesetz (Apyvartos mokes?io ?statymas) (8)

13.

Šio ?statymo 1 straipsnyje nustatyta:

„(1) PVM objektas yra šie sandoriai:

1. Preki? tiekimas ir kit? paslaug? teikimas už atlyg? Vokietijos teritorijoje ?monei vykdant savo veikl?.

<...>

4. Preki? importas ? Vokietij? <...> (importo apyvartos mokes?is);

<...>“

14.

Remiantis 13 straipsniu, UStG 21 straipsnio 2 dalis taikoma importo apyvartos mokes?iui.

15.

21 straipsnio 2 dalyje pabr?žiama:

„Importo apyvartos mokes?iui analogiškai taikomos muitin?s taisykl?s <...>.“

II. Bylos faktin?s aplinkyb?s ir prejudicinis klausimas

16.

2008 m. spalio 23 d. pateiktu raštu At?n? oro uosto muitin?s departamentas praneš? Hauptzollamt Frankfurt am Main (Pagrindin? Frankfurto prie Maino muitin?s ?staiga; toliau – Muitin?s ?staiga), kad 2008 m. sausio m?n. Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (toliau – FedEx)

aštuoniolikos oro transportu vežtų siuntų atveju nustatyta Bendrijos tranzito procedūros pažeidimų. Atliktas tyrimas parodė, kad tai buvo prekės iš Izraelio, Meksikos ir Jungtinių Valstijų, kurių paskirties šalis – Graikija.

17.

2010 m. lapkričio 30 d. ir gruodžio 1 d. Muitinės įstaiga priėmė penkis FedEx adresuotus sprendimus, juose konkrečiai reikalavo, kad už minėtas siuntas būtų sumokėtas importo PVM.

18.

Muitinės įstaigos teigimu,

–

keturiolikos siuntų atveju prekės į Sąjungos teritoriją buvo vežtos nesilaikant MK 40 straipsnio nuostatų (nepateikiant į muitinę), vadinas, pažeidžiant muitinės taisykles, todėl atsirado importo skola muitinei (MK 202 straipsnis). Dėl importo PVM Muitinės įstaiga rėmėsi UStG 21 straipsnio 2 dalimi,

–

likusios keturios siuntos buvo neteisėtai išvežtos iš saugojimo vietos, todėl, remiantis MK 203 straipsniu, atsirado skola muitinei.

19.

Importo PVM, apskaičiuotą pagal gautus mokėjimus FedEx sumokėjo. Tačiau 2011 m. lapkričio mėn. ji paprašė grąžinti PVM, visą pirma teigdama, kad dvigubas apmokestinimas importo PVM pažeidžia Sąjungos teisės aktus.

20.

Muitinės įstaiga prašymus grąžinti sumokėtą importo PVM atmetė. Dauguma FedEx pateiktų skundų taip pat nebuvo patenkinti, taigi ji pateikė skundą Hessisches Finanzgericht (Heseno mokesčių teismas).

21.

Šio teismo teigimu, prieštaravimas susijęs su į Sąjungą atvežtomis prekėmis, kurios visą pirma oro keliu pasiekė Vokietijos Federacinės Respublikos teritoriją tam, kad toliau iš to paties oro uosto kitu lėktuvu būtų pervežtos į Graikiją. Reikia išsiaiškinti, ar importo PVM tampa mokėtinas Vokietijoje tuo atveju, kai vežant aptariamas prekes į Sąjungą buvo pažeistos muitinės nuostatos, ar tada, kai, tokio pažeidimo nevykdžius, jos buvo vėliau pervežtos į Graikiją, neformalus į įstatymus pagal išorinio Bendrijos tranzito procedūrą.

22.

Šiomis aplinkybėmis Hessisches Finanzgericht (Heseno mokesčių teismas) pateikia pirmąjį prejudicinį klausimą:

„Pirmasis klausimas:

Ar pagal Direktyvos 2006/112/EB <...> 2 straipsnio 1 dalies d punktą importu gali būti laikomas tik toks atvejis, kai į Sąjungos teritoriją vežta prekės patenka į Sąjungos ekonominę apyvarą, ar

pakanka tik rizikos, kad ?vežta prek? pateks ? S?jungos ekonomin? apyvert??

Jeigu importu gali b?ti laikomas tik tas atvejis, kai prek? patenka ? S?jungos ekonomin? apyvert?:

Antrasis klausimas:

Ar ? S?jungos teritorij? ?vežta prek? patenka ? S?jungos ekonomin? apyvert? jau tuomet, kai ji, pažeidžiant muit? teis?s akt? taisyklės, ne?forminama pagal tam tikr? proced?r?, kaip tai suprantama pagal direktyvos 61 straipsnio pirm? pastraip?, arba iš pradži? buvo ?forminta, ta?iau v?liau d?l muit? teis?s akt? pažeidimo min?ta proced?ra nebegali b?ti taikoma; ar muit? teis?s akt? pažeidimo atveju prek? patenka ? S?jungos ekonomin? apyvert? tik tuomet, jei gali b?ti laikoma, kad d?l šio muit? teis?s akt? pažeidimo prek? ? S?jungos ekonomin? apyvert? pateko tos valstyb?s nar?s, kurioje buvo pažeisti muit? teis?s aktai, mokestin?je teritorijoje ir gal?jo b?ti pateikta suvartoti arba sunaudoti?“

III. Procesas Teisingumo Teisme ir šali? reikalavimai

23.

Teisingumo Teismo kanceliarija prašym? priimti prejudicin? sprendim? gavo 2018 m. sausio 16 dien?.

24.

Rašytines pastabas pateik? FedEx, Graikijos vyriausyb? ir Komisija. Visos jos, kaip ir Muitin?s ?staigos atstovas, dalyvavo 2018 m. gruodžio 5 d. ?vykusiame teismo pos?dyje.

25.

FedEx mano, kad prek?s buvo išleistos vidaus vartojimui po to, kai buvo atvežtos ? At?nus ir už jas buvo sumok?tas Graikijos importo PVM. Jos nuomone, iš Sprendimo Wallenborn Transports matyti, jog tam, kad, be skolos muitinei, dar atsirast? PVM skola, nepakanka paprastos rizikos, kad d?l skolos muitinei atsiradim? l?musio neteis?to veiksmo prek?s b?t? išleistos ? ekonomin? apyvert? S?jungoje, nes patikrinti, ar toks išleidimas ?vykdytas, priklauso nacionaliniam teismui.

26.

FedEx teigimu, kai skola muitinei atsiranda remiantis MK 202 straipsnio 1 dalimi ar 203 straipsnio 1 dalimi, vis dar reikia išnagrin?ti, ar importas ?vykdytas pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies d punkt?. Nepakanka, kad prek? b?t? ?vežta ? S?jung?, nes ji turi b?ti išleista ? laisv? apyvert? arba ?forminta pagal vien? iš proced?r?, nurodyt? min?tos direktyvos 61 straipsnyje ir 71 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje.

27.

Taigi, anot FedEx, ? pirm?j? prejudicin? klausim? reikt? atsakyti taip, kad importu tur?t? b?ti laikomas toks atvejis, kai ? S?jungos teritorij? ?vežta prek? patenka ? jos ekonomin? apyvert?, ir kad pažeidus muit? teis?s akt? taisyklės galima daryti prielaid?, jog prek? ? min?t? apyvert? pateko per tos valstyb?s nar?s, kurioje ?vyko pažeidimas, mokestin? teritorij?.

28.

Muitin?s ?staiga mano, kad prek?s ? S?jungos apyvert?, ko gero, išleistos Vokietijoje, nes muit? teis?s akt? taisykl?s buvo pažeistos šioje valstyb?je nar?je. Taigi PVM prievol? b?t? taikoma

Vokietijoje, o ne Graikijoje.

29.

Graikijos vyriausybė? pirmąjį klausimą siūlo atsakyti taip, kad importas vyksta ne tik tuo atveju, kai prekė išleidžiama? Sąjungos ekonominė apyvartai, bet ir tada, kai yra rizikos, jog toks išleidimas bus vykdytas. Todėl nėra būtina atsakyti? antrąjį klausimą?

30.

Komisija pažymi, kad šioje byloje nagrinėjamos prekės? Sąjungos ekonominė apyvartai tikriausiai pateko Graikijoje, todėl daroma prielaida, jog atsirado skola dėl importo PVM. Vienintelis abejonų yra dėl to, kur ir kada ši skola atsirado.

31.

Komisija priduria, kad skola muitinei taip pat atsirado Vokietijoje dėl to, kad prekės buvo ten vežtos pažeidžiant muitinės taisykles, arba dėl to, kad iš muitinės priežiūros jos buvo paimtos šioje valstybėje narėje. Bet kuri iš šių dviejų aplinkybių reikštų importo PVM atsiradimą, tačiau tik tuo atveju, kai galima rodyti, kad prekės pateko? Sąjungos ekonominė apyvartai, ir šiuo tikslu nepakanka paprastos tos prekės patekimo rizikos.

32.

Dėl antrojo klausimo Komisija pabrėžia, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi išnagrinėti, ar prekės patekus? Sąjungos ekonominė apyvartai patvirtinama prielaida, jog, pažeidus muitinės taisykles, atsiranda ne tik skola muitinei, bet ir skola dėl importo PVM.

33.

Komisijos manymu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teisėjui patvirtinus, kad prekės iš Vokietijos buvo išvežtos kitos valstybės narės, kurioje jos buvo paskirstytos gavėjams, kryptimi, turės būti pripažinta, kad jos pateko? Sąjungos ekonominė apyvartai. Jei muitinės taisyklės buvo pažeistos Vokietijoje, skola dėl importo PVM atsirado šioje valstybėje narėje. Komisijos nuomone, ši aplinkybė nekeistų aplinkybės, kad PVM turėtų būti mokamas vieną kartą ir jį mokėti turėtų galutinis vartotojas, ir tai yra užtikrinama visų skirtingų su šiuo klausimu susijusių hipotezių atveju.

34.

Taigi Komisija? antrąjį klausimą siūlo atsakyti taip, kad patekimas? Sąjungos ekonominė apyvartai galėjo vykti toje vietoje ir tuo momentu, kai prekė buvo neforminta pagal jokias muitinės taisykles arba atitinkamos muitinės taisyklės numatytos procedūros tapo prekei nebetaikomos.

IV. Vertinimas

A. Dėl (dalinio) priimtimumo

35.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi tokiu Direktyvos 2006/112 aiškinimu, pagal kurį „prekių importas“, kuriam taikytinas šis mokestis, vyksta tada, kai prekė?

S?jungos teritorij? ?vežama ne?forminus jos pagal jokias taisykles ar aplinkybes, nurodytas min?tos direktyvos 61 straipsnio 1 dalyje, arba kai prieš tai j? ?forminus, atitinkamos tose taisykl?se numatytos proced?ros v?liau tapo jai nebetaikomos.

36.

Vis d?lto teismas taip pat teigia, kad, atsižvelgiant ? PVM paskirt? ir, svarbiausia, tam tikras Teisingumo Teismo išvadas neseniai priimtuose sprendimuose (9), vert?t? suabejoti, ar vien prek?s ?vežimas tomis s?lygomis gal?t? b?ti laikomas „importu“. Tod?l gali b?ti b?tina, kad tos prek?s iš ties? patekt? ? S?jungos ekonomin? apyvar?, o paprastos tokio patekimo rizikos nepakanka.

37.

Remiantis prašymo priimti prejudicin? sprendim? nutartyje pateikta informacija, šioje byloje nagrin?jamas klausimas, ar ? S?jung? ?vežtoms prek?ms, oro keliu pasiekusioms Vokietijos Federacin?s Respublikos teritorij? tam, kad neišvežtos iš Frankfurto prie Maino oro uosto b?t? v?liau tokiu pa?iu keliu pervežtos ? Graikij?, taikytinas importo PVM, esant dviem aplinkyb?ms:

—

muitin?s nuostatos buvo pažeistos Vokietijoje arba

—

prek?s buvo pervežtos ? Graikij? ne?forminus j? pagal muitin?s taisykles privalom? išorinio Bendrijos tranzito proced?r? (10).

38.

Remdamasis šiuo poži?riu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia išsiaiškinti: a) ar momentas, kai importo PVM tampa mok?tinas, ir vieta, kurioje tai nutinka, priklauso nuo to, ar prek?s pateko ? S?jungos ekonomin? apyvar?; ir b) ar pakanka tik rizikos, kad toks patekimas ?vyks.

39.

Nepaisant to, savo nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? Hessisches Finanzgericht (Heseno mokes?i? teismas) tvirtina, kad prek?s jokių momentu nepateko ? Vokietijos mokestin? teritorij? ir buvo toliau gabenamos ? At?nus, kur pateko ? S?jungos ekonomin? apyvar? (11).

40.

Jei ?vykiai klost?si b?tent taip, pirmasis klausimas gali b?ti laikomas hipotetiniu, tod?l atmestinu (12). Iš ties? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui ?rodžius ir pripažinus, kad prek?s ? S?jungos ekonomin? apyvar? pateko ne Vokietijoje, o Graikijoje, kur buvo atiduotos vartoti, nebelieka prasm?s klausti, ar „pakanka tik rizikos, kad [? S?jungos teritorij?] ?vežta prek? pateks ? [jos] apyvar?“.

41.

Kartoju, kad nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? nurodytomis aplinkyb?mis nebuvo rizikos, jog prek?s pateks ? S?jungos ekonomin? apyvar? per Vokietij?. Be to, kategoriškai užtikrinama, kad šis patekimas ir atidavimas vartoti ?vyko b?tent Graikijoje. Jei tai tiesa, mano

manymu, nereikia remtis prezumpcija, kai faktas jau yra patikrintas, ir sp?lioti apie to fakto ?vykimo rizik?.

42.

Taigi nereikia pripažinti priimtinu abstraktaus klausimo d?l „tik rizikos, kad ?vežta prek? pateks ? min?t? [S?jungos ekonomin?] apyvart?“, kai atsižvelgiant ? pagrindin? byl? ir faktines aplinkybes, kurias prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas laiko patvirtintomis, problemos d?l rizikos, kartoju, n?ra, o tik konstatuota, kad [prek?] pateko ? S?jungos ekonomin? apyvart?.

43.

Vadinasi, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo pirmasis klausimas neturi jokios kitos prasm?s, tik hipotetin?.

44.

Bet kuriuo atveju, jei Teisingumo Teismas nesutikt? su mano nuomone, šio pirmojo klausimo esm? nagrin?siu atsakydamas ? antr?j? klausim? ir analizuodamas, koki? mastu ir kokiomis s?lygomis vien pažeidus muitin?s taisyklės gali b?ti taikoma prezumpcija, kad prek? pateko ? S?jungos ekonomin? apyvart?.

B. D?l esm?s

45.

Kaip pabr?žiau bylos Wallenborn Transports (13) išvadoje, „importo PVM apmokestinimo momentui lemiam? aplinkyb? yra ta, kad prek?s, kurioms jis taikomas, gali patekti ? S?jungos rink?, tod?l v?liau b?ti vartojamos“.

46.

Šiose išvadose priminiau, kad taip patvirtino Teisingumo Teismas savo Sprendime Eurogate Distribution, ?vertin?s, kad, be skolos muitinei, atsiradusios d?l muitin?s taisykli? pažeidimo, „dar gali egzistuoti PVM prievol?, jei d?l neteis?to veiksmo, d?l kurio atsirado ši skola muitinei, b?t? galima preziumuoti, kad atitinkamos prek?s buvo išleistos ? ekonomin? apyvart? S?jungoje, tod?l gal?jo b?ti vartojamos, d?l to atsiranda prievol? apskai?iuoti PVM (14)“.

47.

Teisingumo Teismas t? pat? princip? taik? spr?sdamas byl? Wallenborn Transports (15).

48.

Abiem atvejais Teisingumo Teismas tvirtino, kad b?tent d?l „neteis?to veiksmo, d?l kurio atsirado ši skola muitinei“ – tai yra, konkretaus muitin?s taisykli? pažeidimo, apsvastyto atitinkamuose procesuose ir individualiame kontekste, – neb?t? galima pripažinti, kad nagrin?jamos prek?s pateko ? S?jungos ekonomin? apyvart?:

—

byloje Eurogate Distribution – nes, nepaisant to, kad ne?vykdyta pareiga laiku ?registruoti atsarg? apskaitoje to, jog prek?ms nebebuvo taikoma muitinio sand?liavimo proced?ra, buvo patvirtinta, kad min?ta proced?ra prek?ms taikyta iki j? reeksportavimo, „ir yra negin?ijama, kad nebuvo jokios gr?sm?s, jog prek?s gali patekti ? ekonomin? apyvert? S?jungoje“ (16).

–

Byloje Wallenborn Transports – nes, nepaisant to, kad prek?s buvo paimtos iš muitin?s prieži?ros laisvojoje zonoje ir jau nebebuvo min?tos zonos teritorijoje, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo manymu, buvo ?rodyta, kad prieš prek?ms paliekant laisv?j? zon? ir išvežant jas ? galutin? paskirties viet? ? tre?i?j? valstyb? „nebuvo išleidimo ? valstyb?s nar?s, kurios teritorijai priklauso laisvoji zona, rink?. Taip yra dėl to, kad prek?s, neteis?tai paimtos iš muitin?s prieži?ros, pirmiausia buvo paliktos laisvojoje zonoje ir nebuvo nei išleistos vartoti viduje, nei suvartotos ar sunaudotos“ (17).

49.

Byloje Eurogate Distribution Teisingumo Teismas neabejotinai nurod? rizik?, kad nagrin?jamos prek?s pateks ? S?jungos ekonomin? apyvert? (18).

50.

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, regis, ši? nuorod? interpretuoja kaip lemiam? veiksni? nustatant, ar ?vyko importas, nepaisant to, ar kartu patvirtinama tokio patekimo rizika. Ir, atsižvelgiant ? tai, kad byloje Wallenborn Transports buvo tvirtinama, jog svarbiausia buvo patikrinti, ar prek?s pateko ? ekonomin? apyvert?, ar ne (19), teismas a quo pažymi tam tikr? prieštaravim?, dėl kurio kyla klausimas, ar tam, kad importo PVM tapt? mok?tinas, pakanka paprastos patekimo ? S?jungos ekonomin? apyvert? rizikos.

51.

Atidžiai perskai?ius min?tus sprendimus galima atmesti bet kok? j? tarpusavio prieštaravim?.

52.

Pagrindin? mintis visada buvo ta, kad importo PVM tampa mok?tinas prek?ms patekus ? S?jungos ekonomin? apyvert?. Remiantis šiuo poži?riu, atsakymas ? pirm?j? teismo a quo užduot? klausim? nekelt? abejoni?: „Pagal direktyvos [dėl PVM] 2 straipsnio 1 dalies d punkt? ir 30 straipsn? importu gali b?ti laikomas atvejis, kai ? S?jungos teritorij? ?vežta prek? patenka ? S?jungos ekonomin? apyvert?“, ir nepakanka „tik rizikos, kad ?vežta prek? pateks ? S?jungos ekonomin? apyvert?“.

53.

Vis dėlto prek?s patekimas ? S?jungos ekonomin? apyvert? gali b?ti: a) konstatuotas kaip iš tikr?j? ?vyk?s faktas (fizinis patekimas); arba b) tik preziumuojamas. Šis atvejis, kai susiklosto kelios aplinkyb?s (pavyzdžiui, nepaisius muit? teis?s akt?), yra ?tvirtintas Direktyvoje 2006/112.

54.

Iš tikr?j? šiuo klausimu galima ne viena teisin? prezumpcija:

—

Pirmoji yra tokia, kad kiekviena prekė, į valstybės narės teritoriją įvežta iš trečiosios šalies, yra skirta vartoti, taigi ji ketinama išleisti į Sąjungos ekonominę apyvarą. Ši prezumpcija gali būti paneigta, jei toms prekėms taikomos tam tikros muitinės taisyklės numatytos procedūros, pavyzdžiui, išorinio tranzito arba muitinės sandėlio procedūra.

—

Ši procedūra taikymas lemia antrąją prezumpciją: remiantis šia hipoteze, numatoma (numanoma), kad, nepaisant to, jog prekės fiziškai yra valstybės narės teritorijoje, jos nepateko į Sąjungą, todėl negali būti išleistos į jos ekonominę apyvarą.

—

Trečioji prezumpcija galioja tada, kai paneigiama antroji dėl to, kad nepaisyta muitinės taisyklės, pagal kurią ji galima taikyti. Šiuo atveju galima teigti, kad vėl ima galioti pirmoji prezumpcija (tai yra, kad į Sąjungos teritoriją įvežtos prekės skirtos išleisti į jos ekonominę apyvarą), ir taip ratas uždaromas.

55.

Kitaip tariant, tai matyti iš sprendimų Wallenborn Transports ir Eurogate Distribution: „prie skolos muitinei būtų galima pridėti PVM prievolę, jei dėl neteisėto veiksmo, dėl kurio atsirado skola muitinei, būtų galima daryti prielaidą, kad prekė buvo išleista į Sąjungos ekonominę apyvarą, todėl galėjo būti vartojama, ir taip būtų vykęs apmokestinimo PVM momentas“ (20).

56.

Jei galima paneigti pirmąją prezumpciją (prekė, įvežta iš trečiosios valstybės, išleidimui į Sąjungos ekonominę apyvarą) ir antrąją prezumpciją (prekė, kurioms taikoma tam tikra procedūra, neišleidimui į muitinę apyvarą), taip pat galima paneigti ir trečiąją (prekė, kurias įvežant buvo pažeistos muitinės taisyklės, dėl kurių buvo galima daryti antrąją prezumpciją, išleidimui į ekonominę apyvarą). Nė viena iš šių trijų prezumpcijų nėra nepaneigiama (iuris et de iure), ir visoms galima surasti joms prieštaraujančius rodymus (iuris tantum).

57.

Byloje Wallenborn Transports ir Eurogate Distribution atvejais būtų taip ir atsitiko: prezumpcija, kad prekės pateko į ekonominę apyvarą pažeidus muitinės taisyklės (trečioji prezumpcija), buvo atmesta todėl, kad, nepaisant šio pažeidimo, prekės į muitinę rinkos nepateko:

—

byloje Eurogate Distribution – todėl, kad, nepaisant nevykdytos pareigos registruoti prekes, buvo rodyta, kad joms buvo taikoma muitinio sandėliavimo procedūra iki jos reeksportavimo (21).

—

Byloje Wallenborn Transports – todėl, kad, nors prekė buvo paimta iš muitinės priežiūros, buvo rodyta, jog ji palikta laisvojoje zonoje ir nebuvo nei išleista į laisvą apyvarą, nei suvartota arba sunaudota (22).

58.

Iš tiesų Sprendime Eurogate Distribution patvirtinta, kad „prekės iki jų reeksportavimo taikytą muitinio sandėliavimo procedūrą ir yra neiginėjama, kad nebuvo jokios grėsmės, jog prekės gali patekti į ekonominę apyvarą Sąjungoje“ (23). Kaip jau pabrėžiau, paskutinis sakinytis, regis, kelia abejonių prašymui priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, kuris jį supranta taip, jog pakanka tokios rizikos prielaidos, kad prekes galima būtų laikyti patekusiomis į Sąjungos ekonominę apyvarą.

59.

Mano manymu, šiuo sakiniu norėta pasakyti, kad atsižvelgiant į tai, jog toje byloje nagrinėjoms prekės buvo taikoma muitinio sandėliavimo procedūra, muitinės taisyklė nesilaikymo nepakanka padaryti išvadą, kad nurodytomis aplinkybomis prekės pateko į Sąjungos ekonominę apyvarą. Taigi, kitaip tariant, muitinės taisyklė pažeidimų buvo galima sėkmingai paneigti tuo, kad prekės buvo reeksportuotos, todėl nepateko į Sąjungos ekonominę apyvarą (24).

60.

Todėl negalima daryti išvados, kad paprasta patekimo į Sąjungos ekonominę apyvarą rizika kartu su tam tikru muitinės taisyklės nesilaikymu neišvengiamai reikštų, jog tampa mokėtinas importo PVM.

61.

Pritaikius šiuos argumentus nagrinėjama bylai ir, atsižvelgiant į nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą faktines aplinkybes, muitinės nuostatų nesilaikymas Frankfurto prie Maino oro uoste, kuriame prekės buvo perkeltos tiesiai iš vieno lėktuvo į kitą, skrendantį į Graikiją, tampa nereikšmingas galimam apmokestinimui importo PVM Vokietijoje (nepaisant to, kad atsirado skola muitinei, o to niekas neiginėja).

62.

Dėl tokio pat formalių pareigų nesilaikymo, remiantis Sprendimu Wallenborn Transports, nebūtų galima apskaičiuoti importo PVM mokesčio tuo atveju, jei prekės būtų skirtos reeksportuoti iš sandėlio Frankfurto prie Maino oro uoste, nes dėl reeksportavimo jau buvo atmesta galimybė, kad jos galėtų patekti į Sąjungos ekonominę apyvarą. Nematau priežasčių, kodėl turėtų būti kitaip, kai galutinę prekių paskirties šalis, pervežant jas per Frankfurto prie Maino oro uostą (25), buvo Graikija, kur vyko ekonominis patekimas (tai yra, tikrasis išleidimas į Sąjungos ekonominę apyvarą) ir kur jos galiausiai buvo atiduotos vartoti.

63.

Kitaip tariant, rodo, kad prekės iš tiesų į Sąjungos ekonominę apyvarą pateko ne Vokietijoje, o Graikijoje, vien formalus taisyklės nesilaikymas Frankfurto prie Maino oro uoste nesukuria pakankamo teisinio pagrindo tam, kad importo PVM taptų mokėtinas Vokietijoje.

64.

Taigi pritariu paties prašymui priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo siūlomam Sprendimo Eurogate Distribution aiškinimui, siekiant pritaikyti į šiai bylai išspręsti: „Vertinant pagal šiuos kriterijus, nagrinėjamu atveju reikėtų konstatuoti, kad Vokietijoje taikomas importo PVM netapo mokėtinas, nes nei dėl pažeidžiant muitinės taisyklės atlikto vežimo, nei dėl paėmimo iš muitinės

prieži?ros prek?s Vokietijos mokestin?je teritorijoje nepateko ? S?jungos ekonomin? apyvart?. Yra neabejotinai nustatyta, kad jos buvo toliau nuvežtos ? At?nus ir tik tenai atiduotos vartoti“ (26).

65.

Atsižvelgiant ? tai, galioja Direktyvos 2006/112 60 straipsnyje nustatyta taisykl?, t. y. kad prek?s importo (ir d?l to – apmokestinimo PVM) vieta „yra valstyb? nar?, kurios teritorijoje yra prek?s, kai jos ?vežamos ? Bendrij?“.

66.

Kaip Komisija pabr?ž? teismo pos?dyje, kitas klausimas yra tai, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas neturi ?rodym?, jog PVM iš tikr?j? buvo sumok?tas Graikijoje (27). Nepaisant to, šiuo atveju dera nustatyti ne kas iš ties? ?vyko, o kas tur?jo ?vykti, atsižvelgiant ? tai, kas nustatyta šiai bylai taikytinoje S?jungos teis?je.

67.

Tai, kas tur?jo ?vykti, remiantis S?jungos teise yra tai, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teis?jui konstatavus, jog prek?s ? S?jungos ekonomin? apyvart? per Vokietij? nepateko, šios valstyb?s nar?s valdžios institucijos gal?jo reikalauti sumok?ti ne importo PVM, o tik skol?, atsiradusi? pažeidus muitin?s taisykles.

V. Išvada

68.

Atsižvelgdamas ? tai, kas išd?styta, si?lau Teisingumo Teismui pripažinti pirm?j? Hessisches Finanzgericht (Heseno mokes?i? teismo, Vokietija) pateikt? prejudicin? klausim? nepriimtinu, o ? antr?j? atsakyti taip:

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies d punkt?, siejam? su tos pa?ios direktyvos 30 ir 60 straipsniais, reikia aiškinti taip, kad:

—

prek?s importas ?vyksta tada, kai ji patenka ? S?jungos ekonomin? apyvart?, darant prielaid?, kad šis patekimas ?vyko toje valstyb?je nar?je, kurioje min?tai prekei tapo nebetaikoma viena iš Direktyvos 2006/112/EB 61 straipsnio 1 dalyje nurodyt? proced?r?,

—

tokiomis aplinkyb?mis, kokios susiklost? šioje byloje, nacionalinis teismas gali laikyti ši? prezumpcij? paneigta, jeigu ?rodoma, kad, nepaisant muitin?s taisykli?, kuriomis reguliuojamos Direktyvos 2006/112/EB 61 straipsnio 1 dalyje nurodytos proced?ros, pažeidimo ir d?l jo toje valstyb?je nar?je, kurioje ?vykdytas pažeidimas, atsiradusios skolos muitinei, prek? ? S?jungos ekonomin? apyvart? pateko per kitos valstyb?s nar?s, kurioje ta prek? buvo atiduota vartoti, teritorij?, o tokiu atveju importo PVM tampa mok?tinas šioje valstyb?je nar?je.

(1) Originalo kalba: ispan?.

(2) 2016 m. birželio 2 d. sprendimas (C-226/14 ir C-228/14, EU:C:2016:405); toliau – Sprendimas Eurogate Distribution.

(3) 2017 m. birželio 1 d. sprendimas (C-571/15, EU:C:2017:417); toliau – Sprendimas Wallenborn Transports.

(4) Bylos C-226/14 ir C-228/14, EU:C:2016:1.

(5) Byla C-480/12, EU:C:2014:329.

(6) 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą (OL L 302, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 4 t., p. 307); toliau – MK.

(7) 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).

(8) 2005 m. vasario 21 d. įstatymo (BGBl. 2005 I, p. 386) redakcija, taikytina bylos aplinkyboms; toliau – UStG.

(9) Konkrečiai – sprendimai Eurogate Distribution ir Wallenborn Transports; 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimas X (C-480/12, EU:C:2014:329) ir 2017 m. gegužės 18 d. Sprendimas Latvijas Dzelzcešs (C-154/16, EU:C:2017:392).

(10) Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą I dalies pirma pastraipa.

(11) Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą II dalies 2 punkto b papunktis.

(12) Hipotetinis klausimo pobūdis, kaip ir prašymo priimti prejudicinį sprendimą nesvarbumas pagrindiniam bylos dalykui ar nepakankami faktiniai ir teisiniai duomenys, būtini siekiant pateikti naudingą atsakymą, yra viena iš priežasčių, dėl kurių galima paneigti prejudicinį klausimą svarbos prielaidą. Žr. 2015 m. birželio 16 d. Sprendimo Gauweiler ir kt. (C-62/14, EU:C:2015:400) 24 ir 25 punktus; 2016 m. gegužės 4 d. Sprendimo Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324) 15 ir 16 punktus; 2016 m. liepos 5 d. Sprendimo Ognyanov (C-614/14, EU:C:2016:514) 19 punktą; 2016 m. lapkričio 15 d. Sprendimo Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874) 54 punktą; 2017 m. kovo 28 d. Sprendimo Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236) 50 ir 155 punktus ir 2018 m. liepos 10 d. Sprendimo Jehovan todistajat (C-25/17, EU:C:2018:551) 31 punktą.

(13) Byla C-571/15, EU:C:2016:944, 67 punktas.

(14) Sprendimo Eurogate Distribution 65 punktas.

(15) Sprendimo Wallenborn Transports 54 punktas.

(16) Sprendimo Eurogate Distribution 65 punktas.

(17) Ši situacija apibūdinama Sprendimo Wallenborn Transports 56 punkte.

(18) Sprendimo Eurogate Distribution 65 punktas.

(19) Teisingumo Teismo žodžiais, „kai tokiomis aplinkybėmis, kurios nagrinėjamos pagrindiniame byloje, <...> paaiškėja, kad atitinkamos prekės nebuvo patiektos Sąjungos ekonominėje apyvarčioje, <...> importo PVM neturi būti mokamas“ (Sprendimo Wallenborn Transports 56 punktas).

(20) Sprendimo Wallenborn Transports 54 punktas. Išskirta mano.

(21) Sprendimo Eurogate Distribution 65 punktas.

(22) Sprendimo Wallenborn Transports 56 punktas.

(23) Sprendimo Eurogate Distribution 65 punktas. Išskirta mano.

(24) Taigi, Teisingumo Teismo supratimu, konkrečios muitinės prievolės (registravimo atsargų apskaitoje) nevykdymas tuo atveju susiklosčiusiomis aplinkybėmis nereiškia, kad prekės pateko į Sąjungos ekonominę apyvartą, nes, kaip buvo rodyta, galiausiai buvo reeksportuotos.

(25) Remiantis nutartimi dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, prieš pervežant prekes ? Atėmus šiuo konkrečiu atveju buvo atlikta išorinio tranzito ? Paryžiaus oro uosto procedūra, iš ten jas išsiuntus į Frankfurtą prie Maino.

(26) Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą II skirsnio 3 dalies b punkto cc papunkčio ketvirta pastraipa.

(27) FedEx nepajėgė pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui dokumentą, rodančią, kad PVM buvo sumokėtas Graikijoje, mokestį priskaičiavus už laikotarpį nuo prekių patekimo į šią šalį (2007 ir 2008 m.).