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 sąvoka – 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 muitų 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 prekė pateko į Sąjungos ekonominę apyvartą. Tai neabejotinai buvo kertinis veiksnys, kuriuo remiantis buvo galima nuspręsti, ar sujungtinos skola muitinei ir PVM skola.

1 Originalo kalba: ispanų.

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.

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 straipsnių ir 177 straipsnio antrosios įtraukos 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 įformintos muitinės procedūros taikymu, arba

b) nesilaikant reikalavimų, kurių privaloma laikytis įforminant prekėms atitinkamą procedūrą arba taikant joms sumažintą arba nulinę importo muito normą dėl prekių galutinio vartojimo,

203 straipsnyje nenurodytais atvejais, išskyrus, kai nustatyta, kad minėti pažeidimai neturi esminės įtakos tinkamam laikinojo prekių saugojimo arba atitinkamos muitinės procedūros taikymui.

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.

2. Skola muitinei atsiranda arba tuo momentu, kai nustojama vykdyti prievolę, kurios nevykdymas sąlygoja skolos muitinei atsiradimą, arba tuo momentu, kai prekėms įforminama atitinkama muitinės procedūra, jeigu po to nustatoma, kad faktiškai nebuvo laikytasi reikalavimų, kurių privaloma laikytis įforminant prekėms tokią procedūrą arba taikant joms sumažintą arba nulinę importo muito 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“ – prekių, kurios nėra išleistos į laisvą apyvartą, kaip nustatyta Sutarties 24 straipsnyje, įvežimas į Bendriją.

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

9. 60 straipsnyje apibrėžta:

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

10. 61 straipsnyje nurodyta:

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

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

11. Remiantis 71 straipsniu:

„1. Kai į Bendriją įvežamoms prekėms taikoma viena iš 156, 276 ir 277 straipsniuose nurodytų procedūrų ar aplinkybių, arba laikinojo įvežimo visiškai neapmokestinant importo muitais procedūros, arba išorinio tranzito procedūros, apmokestinimo momentas nustatomas ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai prekėms nebetaikomos tos procedūros ar aplinkybės.

Tačiau, kai už importuojamas prekes reikia sumokėti muitą, žemės ūkio mokesčius arba pagal bendrąją politiką nustatytas jiems lygiavertes rinkliavas, apmokestinimo momentas ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai įvyksta apmokestinimo tais mokesčiais momentas ir atsiranda prievolė juos apskaičiuoti.

2. Kai importuotoms prekėms netaikomi 1 dalies antroje pastraipoje nurodyti muitai, valstybės narės apmokestinimo momentui bei prievolės apskaičiuoti PVM atsiradimo momentui nustatyti taiko galiojančias nuostatas dėl muitų.“

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

12. Pagal 156 straipsnio 1 dalies a punktą valstybės narės gali PVM neapmokestinti, be kitų, tokių sandorių, pagal kuriuos „tiekiamos prekės pateikiamos muitinei ir tam tikrais atvejais padedamos laikinai saugoti“.

B. Nacionalinė teisė. Umsatzsteuergesetz (Apyvartos mokesčio įstatymas)[8]

13. Šio įstatymo 1 straipsnyje nustatyta:

„(1) PVM objektas yra šie sandoriai:

1. Prekių tiekimas ir kitų paslaugų teikimas už atlygį Vokietijos teritorijoje įmonei vykdant savo veiklą.

<…>

4. Prekių importas į Vokietiją <…> (importo apyvartos mokestis);

<…>“

14. Remiantis 13 straipsniu, *UStG* 21 straipsnio 2 dalis taikoma importo apyvartos mokesčiui.

15. 21 straipsnio 2 dalyje pabrėžiama:

„Importo apyvartos mokesčiui analogiškai taikomos muitinės taisyklės <…>.“

II. Bylos faktinės aplinkybės ir prejudicinis klausimas

16. 2008 m. spalio 23 d. pateiktu raštu Atėnų oro uosto muitinės departamentas pranešė *Hauptzollamt Frankfurt am Main* (Pagrindinė Frankfurto prie Maino muitinės įstaiga; toliau – Muitinės įstaiga), kad 2008 m. sausio mėn. *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 įvežtos nesilaikant MK 40 straipsnio nuostatų (nepateikiant jų muitinei), vadinasi, 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, visų pirma teigdama, kad dvigubas apmokestinimas importo PVM pažeidžia Sąjungos teisės aktus.

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

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 visų 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 įvežant aptariamas prekes į Sąjungą buvo pažeistos muitinės nuostatos, ar tada, kai, tokio pažeidimo neįvykdžius, jos buvo vėliau pervežtos į Graikiją, neįforminus jų 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 įvežta prekė patenka į Sąjungos ekonominę apyvartą, ar pakanka tik rizikos, kad įvežta prekė pateks į Sąjungos ekonominę apyvartą?

Jeigu importu gali būti laikomas tik tas atvejis, kai prekė patenka į Sąjungos ekonominę apyvartą:

Antrasis klausimas:

Ar į Sąjungos teritoriją įvežta prekė patenka į Sąjungos ekonominę apyvartą jau tuomet, kai ji, pažeidžiant muitų teisės aktų taisykles, neįforminama pagal tam tikrą procedūrą, kaip tai suprantama pagal direktyvos 61 straipsnio pirmą pastraipą, arba iš pradžių buvo įforminta, tačiau vėliau dėl muitų teisės aktų pažeidimo minėta procedūra nebegali būti taikoma; ar muitų teisės aktų pažeidimo atveju prekė patenka į Sąjungos ekonominę apyvartą tik tuomet, jei gali būti laikoma, kad dėl šio muitų teisės aktų pažeidimo prekė į Sąjungos ekonominę apyvartą pateko tos valstybės narės, kurioje buvo pažeisti muitų teisės aktai, mokestinėje teritorijoje ir galėjo būti pateikta suvartoti arba sunaudoti?“

III. Procesas Teisingumo Teisme ir šalių reikalavimai

23. Teisingumo Teismo kanceliarija prašymą priimti prejudicinį sprendimą gavo 2018 m. sausio 16 dieną.

24. Rašytines pastabas pateikė *FedEx*, Graikijos vyriausybė ir Komisija. Visos jos, kaip ir Muitinės įstaigos atstovas, dalyvavo 2018 m. gruodžio 5 d. įvykusiame teismo posėdyje.

25. *FedEx* mano, kad prekės buvo išleistos vidaus vartojimui po to, kai buvo atvežtos į Atėnus ir už jas buvo sumokėtas Graikijos importo PVM. Jos nuomone, iš Sprendimo *Wallenborn Transports* matyti, jog tam, kad, be skolos muitinei, dar atsirastų PVM skola, nepakanka paprastos rizikos, kad dėl skolos muitinei atsiradimą lėmusio neteisėto veiksmo prekės būtų išleistos į ekonominę apyvartą Sąjungoje, nes patikrinti, ar toks išleidimas įvykdytas, priklauso nacionaliniam teismui.

26. *FedEx* teigimu, kai skola muitinei atsiranda remiantis MK 202 straipsnio 1 dalimi ar 203 straipsnio 1 dalimi, vis dar reikia išnagrinėti, ar importas įvykdytas pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies d punktą. Nepakanka, kad prekė būtų įvežta į Sąjungą, nes ji turi būti išleista į laisvą apyvartą arba įforminta pagal vieną iš procedūrų, nurodytų minėtos direktyvos 61 straipsnyje ir 71 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje.

27. Taigi, anot *FedEx*, į pirmąjį prejudicinį klausimą reikėtų atsakyti taip, kad importu turėtų būti laikomas toks atvejis, kai į Sąjungos teritoriją įvežta prekė patenka į jos ekonominę apyvartą, ir kad pažeidus muitų teisės aktų taisykles galima daryti prielaidą, jog prekė į minėtą apyvartą pateko per tos valstybės narės, kurioje įvyko pažeidimas, mokestinę teritoriją.

28. Muitinės įstaiga mano, kad prekės į Sąjungos apyvartą, ko gero, išleistos Vokietijoje, nes muitų teisės aktų taisyklės buvo pažeistos šioje valstybėje narėje. Taigi PVM prievolė būtų taikoma Vokietijoje, o ne Graikijoje.

29. Graikijos vyriausybė į pirmąjį klausimą siūlo atsakyti taip, kad importas įvyksta ne tik tuo atveju, kai prekė išleidžiama į Sąjungos ekonominę apyvartą, bet ir tada, kai yra rizikos, jog toks išleidimas bus įvykdytas. Todėl nėra būtina atsakyti į antrąjį klausimą.

30. Komisija pažymi, kad šioje byloje nagrinėjamos prekės į Sąjungos ekonominę apyvartą tikriausiai pateko Graikijoje, todėl daroma prielaida, jog atsirado skola dėl importo PVM. Vienintelė abejonė 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 įvežtos 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 įrodyti, kad prekės pateko į Sąjungos ekonominę apyvartą, ir šiuo tikslu nepakanka paprastos tų prekių patekimo rizikos.

32. Dėl antrojo klausimo Komisija pabrėžia, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi išnagrinėti, ar prekėms patekus į Sąjungos ekonominę apyvartą patvirtinama prielaida, jog, pažeidus muitinės taisykles, atsiranda ne tik skola muitinei, bet ir skola dėl importo PVM.

33. Komisijos manymu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teisėjui patvirtinus, kad prekės iš Vokietijos buvo išvežtos kitos valstybės narės, kurioje jos buvo paskirstytos gavėjams, kryptimi, turės būti pripažinta, kad jos pateko į Sąjungos ekonominę apyvartą. 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 į antrąjį klausimą siūlo atsakyti taip, kad patekimas į Sąjungos ekonominę apyvartą galėjo įvykti toje vietoje ir tuo momentu, kai prekė buvo neįforminta pagal jokias muitinės taisykles arba atitinkamos muitinės taisyklėse numatytos procedūros tapo prekei nebetaikomos.

IV. Vertinimas

A. Dėl (dalinio) priimtinumo

35. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi tokiu Direktyvos 2006/112 aiškinimu, pagal kurį „prekių importas“, kuriam taikytinas šis mokestis, įvyksta tada, kai prekė į Sąjungos teritoriją įvežama neįforminus jos pagal jokias taisykles ar aplinkybes, nurodytas minėtos direktyvos 61 straipsnio 1 dalyje, arba kai prieš tai ją įforminus, atitinkamos tose taisyklėse numatytos procedūros vėliau tapo jai nebetaikomos.

36. Vis dėlto teismas taip pat teigia, kad, atsižvelgiant į PVM paskirtį ir, svarbiausia, tam tikras Teisingumo Teismo išvadas neseniai priimtuose sprendimuose[9], vertėtų suabejoti, ar vien prekės įvežimas tomis sąlygomis galėtų būti laikomas „importu“. Todėl gali būti būtina, kad tos prekės iš tiesų patektų į Sąjungos ekonominę apyvartą, o paprastos tokio patekimo rizikos nepakanka.

37. Remiantis prašymo priimti prejudicinį sprendimą nutartyje pateikta informacija, šioje byloje nagrinėjamas klausimas, ar į Sąjungą įvežtoms prekėms, oro keliu pasiekusioms Vokietijos Federacinės Respublikos teritoriją tam, kad neišvežtos iš Frankfurto prie Maino oro uosto būtų vėliau tokiu pačiu keliu pervežtos į Graikiją, taikytinas importo PVM, esant dviem aplinkybėms:

– muitinės nuostatos buvo pažeistos Vokietijoje arba

– prekės buvo pervežtos į Graikiją neįforminus jų pagal muitinės taisykles privalomą išorinio Bendrijos tranzito procedūrą[10].

38. Remdamasis šiuo požiūriu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti: a) ar momentas, kai importo PVM tampa mokėtinas, ir vieta, kurioje tai nutinka, priklauso nuo to, ar prekės pateko į Sąjungos ekonominę apyvartą; ir b) ar pakanka tik rizikos, kad toks patekimas įvyks.

39. Nepaisant to, savo nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą *Hessisches Finanzgericht* (Heseno mokesčių teismas) tvirtina, kad prekės jokiu momentu nepateko į Vokietijos mokestinę teritoriją ir buvo toliau gabenamos į Atėnus, kur pateko į Sąjungos ekonominę apyvartą[11].

40. Jei įvykiai klostėsi būtent taip, pirmasis klausimas gali būti laikomas hipotetiniu, todėl atmestinu[12]. Iš tiesų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui įrodžius ir pripažinus, kad prekės į Sąjungos ekonominę apyvartą pateko ne Vokietijoje, o Graikijoje, kur buvo atiduotos vartoti, nebelieka prasmės klausti, ar „pakanka tik rizikos, kad [į Sąjungos teritoriją] įvežta prekė pateks į [jos] apyvartą“.

41. Kartoju, kad nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodytomis aplinkybėmis nebuvo *rizikos*, jog prekės pateks į Sąjungos ekonominę apyvartą per Vokietiją. Be to, kategoriškai užtikrinama, kad šis *patekimas* ir atidavimas vartoti įvyko būtent Graikijoje. Jei tai tiesa, mano manymu, nereikia remtis prezumpcija, kai faktas jau yra patikrintas, ir spėlioti apie to fakto įvykimo *riziką*.

42. Taigi nereikia pripažinti priimtinu abstraktaus klausimo dėl „tik rizikos, kad įvežta prekė pateks į minėtą [Sąjungos ekonominę] apyvartą“, kai atsižvelgiant į pagrindinę bylą ir faktines aplinkybes, kurias prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas laiko patvirtintomis, problemos dėl *rizikos*, kartoju, nėra, o tik konstatuota, kad [prekė] *pateko* į Sąjungos ekonominę apyvartą.

43. Vadinasi, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pirmasis klausimas neturi jokios kitos prasmės, tik hipotetinę.

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 Dzelzceļš* (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 prejudicinių klausimų 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.

44. Bet kuriuo atveju, jei Teisingumo Teismas nesutiktų su mano nuomone, šio pirmojo klausimo esmę nagrinėsiu atsakydamas į antrąjį klausimą ir analizuodamas, kokiu mastu ir kokiomis sąlygomis vien pažeidus muitinės taisykles gali būti taikoma prezumpcija, kad prekė pateko į Sąjungos ekonominę apyvartą.

B. Dėl esmės

45. Kaip pabrėžiau bylos *Wallenborn Transports*[13] išvadoje, „importo PVM apmokestinimo momentui lemiama aplinkybė yra ta, kad prekės, kurioms jis taikomas, gali patekti į Sąjungos rinką, todėl vėliau būti vartojamos“.

46. Šiose išvadose priminiau, kad taip patvirtino Teisingumo Teismas savo Sprendime *Eurogate Distribution*, įvertinęs, kad, be skolos muitinei, atsiradusios dėl muitinės taisyklių pažeidimo, „dar gali egzistuoti PVM prievolė, jei dėl neteisėto veiksmo, dėl kurio atsirado ši skola muitinei, būtų galima preziumuoti, kad atitinkamos prekės buvo išleistos į ekonominę apyvartą Sąjungoje, todėl galėjo būti vartojamos, dėl to atsiranda prievolė apskaičiuoti PVM[14]“.

47. Teisingumo Teismas tą patį principą taikė spręsdamas bylą *Wallenborn Transports*[15].

48. Abiem atvejais Teisingumo Teismas tvirtino, kad būtent dėl „neteisėto veiksmo, dėl kurio atsirado ši skola muitinei“ – tai yra, konkretaus muitinės taisyklių pažeidimo, apsvarstyto atitinkamuose procesuose ir individualiame kontekste, – nebūtų galima pripažinti, kad nagrinėjamos prekės pateko į Sąjungos ekonominę apyvartą:

– byloje *Eurogate Distribution* – nes, nepaisant to, kad neįvykdyta pareiga laiku įregistruoti atsargų apskaitoje to, jog prekėms nebebuvo taikoma muitinio sandėliavimo procedūra, buvo patvirtinta, kad minėta procedūra prekėms taikyta iki jų reeksportavimo, „ir yra neginčijama, kad nebuvo jokios grėsmės, jog prekės gali patekti į ekonominę apyvartą Sąjungoje“[16].

– Byloje *Wallenborn Transports* – nes, nepaisant to, kad prekės buvo paimtos iš muitinės priežiūros laisvojoje zonoje ir jau nebebuvo minėtos zonos teritorijoje, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo manymu, buvo įrodyta, kad prieš prekėms paliekant laisvąją zoną ir išvežant jas į galutinę paskirties vietą į trečiąją valstybę „nebuvo išleidimo į valstybės narės, kurios teritorijai priklauso laisvoji zona, rinką. Taip yra dėl to, kad prekės, neteisėtai paimtos iš muitinės priežiūros, pirmiausia buvo paliktos laisvojoje zonoje ir nebuvo nei išleistos vartoti viduje, nei suvartotos ar sunaudotos“[17].

49. Byloje *Eurogate Distribution* Teisingumo Teismas neabejotinai nurodė *riziką*, kad nagrinėjamos prekės pateks į Sąjungos ekonominę apyvartą[18].

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.

50. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, regis, šią nuorodą interpretuoja kaip lemiamą veiksnį nustatant, ar įvyko importas, nepaisant to, ar kartu patvirtinama tokio patekimo rizika. Ir, atsižvelgiant į tai, kad byloje *Wallenborn Transports* buvo tvirtinama, jog svarbiausia buvo patikrinti, ar prekės pateko į ekonominę apyvartą, ar ne[19], teismas *a quo* pažymi tam tikrą prieštaravimą, dėl kurio kyla klausimas, ar tam, kad importo PVM taptų mokėtinas, pakanka paprastos patekimo į Sąjungos ekonominę apyvartą rizikos.

51. Atidžiai perskaičius minėtus sprendimus galima atmesti bet kokį jų tarpusavio prieštaravimą.

52. Pagrindinė mintis visada buvo ta, kad importo PVM tampa mokėtinas prekėms patekus į Sąjungos ekonominę apyvartą. Remiantis šiuo požiūriu, atsakymas į pirmąjį teismo *a quo* užduotą klausimą nekeltų abejonių: „Pagal direktyvos [dėl PVM] 2 straipsnio 1 dalies d punktą ir 30 straipsnį importu gali būti laikomas atvejis, kai į Sąjungos teritoriją įvežta prekė patenka į Sąjungos ekonominę apyvartą“, ir nepakanka „tik *rizikos*, kad įvežta prekė pateks į Sąjungos ekonominę apyvartą“.

53. Vis dėlto prekės patekimas į Sąjungos ekonominę apyvartą gali būti: a) konstatuotas kaip iš tikrųjų įvykęs faktas (fizinis patekimas); arba b) tik *preziumuojamas*. Šis atvejis, kai susiklosto kelios aplinkybės (pavyzdžiui, nepaisius muitų teisės aktų), yra įtvirtintas Direktyvoje 2006/112.

54. Iš tikrųjų šiuo klausimu galima ne viena teisinė prezumpcija:

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

– Šiš procedūrų 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 apyvartą.

– Trečioji prezumpcija galioja tada, kai paneigiama antroji dėl to, kad nepaisyta muitinės taisyklės, pagal kurią ją 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 apyvartą), 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 apyvartą, todėl galėjo būti vartojama, ir taip būtų įvykęs apmokestinimo PVM momentas“[20].

56. Jei galima paneigti pirmąją prezumpciją (prekių, įvežtų iš trečiosios valstybės, išleidimą į Sąjungos ekonominę apyvartą) ir antrąją prezumpciją (prekių, kurioms taikoma tam tikra procedūra, neišleidimą į minėtą apyvartą), taip pat galima paneigti ir trečiąją (prekių, kurias įvežant buvo pažeistos muitinės taisyklės, dėl kurių buvo galima daryti antrąją prezumpciją, išleidimą į ekonominę apyvartą). Nė viena iš šių trijų prezumpcijų nėra nepaneigiama (*iuris et de iure*), ir visoms galima surasti joms prieštaraujančių įrodymų (*iuris tantum*).

19 Teisingumo Teismo žodžiais, „kai tokiomis aplinkybėmis, kurios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, <…> paaiškėja, kad atitinkamos prekės nebuvo patiektos į Sąjungos ekonominę apyvartą, <…> importo PVM neturi būti mokamas“ (Sprendimo *Wallenborn Transports* 56 punktas).

20 Sprendimo *Wallenborn Transports* 54 punktas. Išskirta mano.

57. Bylų *Wallenborn Transports* ir *Eurogate Distribution* atvejais būtent taip ir atsitiko: prezumpcija, kad prekės pateko į ekonominę apyvartą pažeidus muitinės taisykles (trečioji prezumpcija), buvo atmesta įrodžius, kad, nepaisant šio pažeidimo, prekės į minėtą rinką nepateko:

– byloje *Eurogate Distribution* – todėl, kad, nepaisant neįvykdytos pareigos įregistruoti prekes, buvo įrodyta, kad joms buvo taikoma muitinio sandėliavimo procedūra iki jų reeksportavimo [21].

– Byloje *Wallenborn Transports* – todėl, kad, nors prekė buvo paimta iš muitinės priežiūros, buvo įrodyta, jog ji palikta laisvojoje zonoje ir nebuvo nei išleista į laisvą apyvartą, nei suvartota arba sunaudota [22].

58. Iš tiesų Sprendime *Eurogate Distribution* patvirtinta, kad „prekėms iki jų reeksportavimo taikyta muitinio sandėliavimo procedūra ir *yra neginčijama, kad nebuvo jokios grėsmės, jog prekės gali patekti į ekonominę apyvartą Sąjungoje*“ [23]. Kaip jau pabrėžiau, paskutinis sakinys, regis, kelia abejonių prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, kuris jį supranta taip, jog pakanka tokios rizikos prielaidos, kad prekes galima būtų laikyti patekusiomis į Sąjungos ekonominę apyvartą.

59. Mano manymu, šiuo sakiniu norėta pasakyti, kad atsižvelgiant į tai, jog toje byloje nagrinėtoms prekėms buvo taikoma muitinio sandėliavimo procedūra, muitinės taisyklių nesilaikymo nepakanka padaryti išvadą, kad nurodytomis aplinkybėmis prekės pateko į Sąjungos ekonominę apyvartą. Taigi, kitaip tariant, muitinės taisyklių pažeidimą buvo galima sėkmingai paneigti tuo, kad prekės buvo reeksportuotos, todėl nepateko į Sąjungos ekonominę apyvartą [24].

60. Todėl negalima daryti išvados, kad paprasta patekimo į Sąjungos ekonominę apyvartą rizika kartu su tam tikrų muitinės taisyklių nesilaikymu neišvengiamai reikštų, jog tampa mokėtinas importo PVM.

61. Pritaikius šiuos argumentus nagrinėjamai 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 neginčija).

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 apyvartą. Nematau priežasčių, kodėl turėtų būti kitaip, kai galutinė prekių paskirties šalis, pervežant jas per Frankfurto prie Maino oro uostą [25], buvo Graikija, kur įvyko *ekonominis patekimas* (tai yra, tikrasis išleidimas į Sąjungos ekonominę apyvartą) ir kur jos galiausiai buvo atiduotos vartoti.

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

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 (įregistravimo atsargų apskaitoje) neįvykdymas tuo atveju susiklosčiusiomis aplinkybėmis nereiškė, kad prekės pateko į Sąjungos ekonominę apyvartą, nes, kaip buvo įrodyta, galiausiai buvo reeksportuotos.

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

64. Taigi pritariu paties prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo siūlomam Sprendimo *Eurogate Distribution* aiškinimui, siekiant pritaikyti jį šiai bylai išspręsti: „Vertinant pagal šiuos kriterijus, nagrinėjamu atveju reikėtų konstatuoti, kad Vokietijoje taikomas importo PVM netapo mokėtinas, nes nei dėl pažeidžiant muitinės taisykles atlikto įvežimo, nei dėl paėmimo iš muitinės priežiūros prekės Vokietijos mokestinėje teritorijoje nepateko į Sąjungos ekonominę apyvartą. Yra neabejotinai nustatyta, kad jos buvo toliau nuvežtos į Atėnus ir tik tenai atiduotos vartoti“ [26].

65. Atsižvelgiant į tai, galioja Direktyvos 2006/112 60 straipsnyje nustatyta taisyklė, t. y. kad prekės importo (ir dėl to – apmokestinimo PVM) vieta „yra valstybė narė, kurios teritorijoje yra prekės, kai jos įvežamos į Bendriją“.

66. Kaip Komisija pabrėžė teismo posėdyje, kitas klausimas yra tai, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neturi įrodymų, jog PVM iš tikrųjų buvo sumokėtas Graikijoje [27]. Nepaisant to, šiuo atveju dera nustatyti ne *kas iš tiesų įvyko*, o *kas turėjo įvykti*, atsižvelgiant į tai, kas nustatyta šiai bylai taikytinoje Sąjungos teisėje.

67. *Tai, kas turėjo įvykti*, remiantis Sąjungos teise yra tai, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teisėjui konstatavus, jog prekės į Sąjungos ekonominę apyvartą per Vokietiją nepateko, šios valstybės narės valdžios institucijos galėjo reikalauti sumokėti ne importo PVM, o tik skolą, atsiradusią pažeidus muitinės taisykles.

V. Išvada

68. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui pripažinti pirmąjį *Hessisches Finanzgericht* (Heseno mokesčių teismo, Vokietija) pateiktą prejudicinį klausimą nepriimtinu, o į antrąjį atsakyti taip:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies d punktą, siejamą su tos pačios direktyvos 30 ir 60 straipsniais, reikia aiškinti taip, kad:

– prekės importas įvyksta tada, kai ji patenka į Sąjungos ekonominę apyvartą, darant prielaidą, kad šis patekimas įvyko toje valstybėje narėje, kurioje minėtai prekei tapo nebetaikoma viena iš Direktyvos 2006/112/EB 61 straipsnio 1 dalyje nurodytų procedūrų,

– tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė šioje byloje, nacionalinis teismas gali laikyti šią prezumpciją paneigta, jeigu įrodoma, kad, nepaisant muitinės taisyklių, kuriomis reguliuojamos Direktyvos 2006/112/EB 61 straipsnio 1 dalyje nurodytos procedūros, pažeidimo ir dėl jo toje valstybėje narėje, kurioje įvykdytas pažeidimas, atsiradusios skolos muitinei, prekė į Sąjungos ekonominę apyvartą pateko per kitos valstybės narės, kurioje ta prekė buvo atiduota vartoti, teritoriją, o tokiu atveju importo PVM tampa mokėtinas šioje valstybėje narėje.

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 dokumentų, įrodančių, kad PVM buvo sumokėtas Graikijoje, mokestį priskaičiavus už laikotarpį nuo prekių patekimo į šią šalį (2007 ir 2008 m.).