TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2017. gada 16. martā [1]

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Muitas savienība — Kopienas Muitas kodekss — 220. panta 2. punkta b) apakšpunkts — Ievedmuitas nodokļa pēcmuitošanas piedziņa — Tiesiskā paļāvība — Piemērošanas nosacījumi — Muitas iestāžu kļūda — Importētāja pienākums rīkoties labā ticībā un pārbaudīt "A formas" izcelsmes sertifikāta izsniegšanas apstākļus — Pierādīšanas līdzekļi — Eiropas Biroja krāpšanas apkarošanai (OLAF) ziņojums

Lieta C-47/16

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Latvija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2016. gada 20. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 27. janvārī, tiesvedībā

Valsts ieņēmumu dienests

pret

SIA "Veloserviss".

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs J. Regans [*E. Regan*], tiesneši Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] un S. Rodins [*S. Rodin*] (referents),

ģenerāladvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— Latvijas valdības vārdā – I. Kalniņš un K. Freimanis, pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā – *A. Caeiros*, kā arī I. Rubene, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

1 — Tiesvedības valoda -latviešu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1992. gada 12. oktobra Regulas (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (OV 1992, L 302, 1. lpp.), redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2000. gada 16. novembra Regulu (EK) Nr. 2700/2000 (OV 2000, L 311, 17. lpp.), (turpmāk tekstā – "Muitas kodekss") 220. panta 2. punkta b) apakšpunktu.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp Valsts ieņēmumu dienestu (turpmāk tekstā – "nodokļu administrācija") un SIA "Veloserviss" par ievedmuitas nodokļa un pievienotās vērtības nodokļa (PVN) piemērošanu, pieskaitot nokavējuma naudu, muitas deklarācijas pēcmuitošanas pārbaudes laikā.

Atbilstošie tiesību akti

Savienības tiesības

3 Muitas kodeksa 78. panta "Deklarāciju pēcmuitošanas pārbaude" 3. punktā ir noteikts:

"Ja deklarācijas pārskatīšanas rezultātā vai pēcmuitas pārbaudē atklājas, ka attiecīgās muitas procedūras noteikumi ir piemēroti, pamatojoties uz nepatiesu vai nepilnīgu informāciju, muitas dienesti saskaņā ar pastāvošajiem noteikumiem veic pasākumus, kas nepieciešami, lai stāvokli izlabotu, ņemot vērā tiem pieejamo jauno informāciju."

4 Saskaņā ar šī kodeksa 220. panta 2. punktu:

"Izņemot gadījumus, kas minēti 217. panta 1. punkta otrajā un trešajā ievilkumā, vēlāku iegrāmatošanu nedrīkst izdarīt, ja:

[..]

b) likumā noteiktā, bet nesamaksātā nodokļa summa nav bijusi iegrāmatota muitas dienestu kļūdas dēļ, kuru par maksājumu atbildīgā persona praktiski nav varējusi konstatēt, šī persona ir rīkojusies labā ticībā un izpildījusi visus spēkā esošo tiesību aktu noteikumus attiecībā uz muitas deklarāciju.

Ja preču preferenciālais statuss ir noteikts, pamatojoties uz administratīvās sadarbības sistēmu, kas ietver trešās valsts dienestus, tad šo dienestu izdots sertifikāts, ja tas izrādītos nepatiess, būtu kļūda, ko nevarētu praktiski konstatēt punkta pirmās daļas nozīmē.

Nepareizi izdots sertifikāts tomēr nav kļūda, ja sertifikāts pamatojas uz eksportētāja nepareizi sniegtiem faktiem, izņemot gadījumus, kad ir acīmredzams, ka izdevēji dienesti ir bijuši informēti vai ka tiem ir bijis jābūt informētiem, ka preces neatbilst nosacījumiem, kas jāievēro, lai tiem [tām] varētu noteikt preferenciālu režīmu.

Parādnieks var pamatot savu labo ticību, ja spēj parādīt, ka attiecīgo tirdzniecības darbību laikā ir ar pienācīgu rūpību pūlējies nodrošināt, lai visi preferenciālā režīma nosacījumi būtu izpildīti.

Parādnieks tomēr nevar pamatot savu labo ticību, ja Eiropas Komisija *Eiropas Kopienu Oficiālajā Vēstnesī* ir publicējusi paziņojumu, kurā konstatēts, ka ir pamats šaubām par to, vai saņēmēja valsts pareizi piemēro preferenču režīmu.

[..]"

5 Saskaņā ar 1993. gada 2. jūlija Regulas (EEK) Nr. 2454/93, ar ko nosaka īstenošanas noteikumus Regulai Nr. 2913/92 (OV 1993, L 253, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Komisijas 2000. gada 24. jūlija Regulu (EEK) Nr. 1602/2000 (OV 2000, L 188, 1. lpp.), 72.a panta 4. punktu:

"Tādu preču, kas no vienas reģionālās grupas valsts izvestas uz citu tās pašas grupas valsti izmantošanai tālākā apstrādē vai pārstrādē vai atkalizvešanai, neveicot apstrādi vai pārstrādi, izcelsmes statusu pierāda ar "A formas" izcelsmes sertifikātu, kas izsniegts pirmajā valstī."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

6 2007. gada 17. maijā Veloserviss ieveda Eiropas Savienībā velosipēdus no Kambodžas, lai tos laistu brīvā apgrozībā. Pamatojoties uz Kambodžas valdības 2007. gada 16. februārī izsniegto izcelsmes sertifikātu, Veloserviss nav samaksājis ne muitas nodokli, ne PVN.

7 2008. gadā nodokļu administrācija veica pirmo pēcmuitošanas pārbaudi par laikposmu, kurā bija ievesti strīdīgie velosipēdi. Tā kā nekādas neatbilstības saistībā ar tiem netika konstatētas, Veloserviss izpildīja pēc šīs pārbaudes pieņemto lēmumu.

8 2010. gadā nodokļu administrācija no Eiropas Biroja krāpšanas apkarošanai (*OLAF*) saņēma informāciju, ka Kambodžas valdības izsniegtais izcelsmes sertifikāts par attiecīgajām precēm neatbilst Savienības tiesībām.

9 Pamatojoties uz šo informāciju, nodokļu administrācija veica otro pēcmuitošanas pārbaudi attiecībā uz vienoto administratīvo dokumentu, ko bija uzrādījis Veloserviss, un konstatēja, ka muitas nodokļa atbrīvojumi minētajām precēm tikuši piemēroti nepamatoti.

10 Līdz ar to ar 2010. gada 23. jūlija lēmumu nodokļu administrācija lika Veloservisam samaksāt muitas nodokli, PVN un nokavējuma naudu.

11 Pēc tam Veloserviss iesniedza pieteikumu par šī lēmuma atcelšanu.

12 Izskatot lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa (Latvija) ar 2014. gada 27. marta spriedumu apmierināja pieteikumu par nodokļu administrācijas 2010. gada 23. jūlija lēmuma atcelšanu, tostarp uzskatot, ka saskaņā ar Likuma par nodokļiem un nodevām 23. panta 1. punktu nodokļu administrācija nebija tiesīga veikt attiecīgās deklarētās preces atkārtotu pēcmuitošanas pārbaudi, jo pirmās pārbaudes rezultātā Veloservisam bija radusies tiesiskā paļāvība un tas bija izpildījis visus paredzētos nosacījumus saistībā ar muitas deklarācijas iesniegšanu, ciktāl tas nevarēja objektīvi zināt, ka Kambodžas kompetentā iestāde ir izdevusi sertifikātu, kurš neatbilst Savienības tiesību prasībām. Līdz ar to Veloserviss esot rīkojies labā ticībā.

13 Nodokļu administrācija vērsās iesniedzējtiesā ar kasācijas sūdzību.

14 Iesniedzējtiesa ar 2014. gada 11. septembra lēmumu iesniedza pirmo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, kas būtībā attiecās uz jautājumu, vai Muitas kodeksa 78. panta 3. punkts ļauj ierobežot muitas dienestu iespēju atkārtoti veikt pēcmuitošanas pārbaudi, kā tas ir paredzēts Latvijas Likumā par nodokļiem un nodevām.

15 Tiesa 2015. gada 10. decembra spriedumā Veloserviss (C-427/14, EU:C:2015:803) uz to atbildēja noraidoši.

16 Tomēr iesniedzējtiesa uzskata, ka tās izskatāmās tās pašas kasācijas sūdzības ietvaros vēl rodas jautājumi par personas, kas atbild par samaksu, "labticības" jēdzienu Muitas kodeksa 220. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

17 Šajā kontekstā atbilstoši šīs tiesas norādītajam nodokļu administrācija apgalvo, ka Administratīvā apgabaltiesa nepamatoti uzskatīja, ka Veloserviss ir rīkojies labā ticībā, un tādēļ tas neesot varējis atsaukties uz Muitas kodeksa 220. panta 2. punkta b) apakšpunktu. 2012. gada 8. novembra sprieduma *Lagura Vermögensverwaltung* (C-438/11, EU:C:2012:703) 36. un 40. punktā Tiesa esot nospriedusi, ka, veicot "A formas" sertifikātu spēkā esamības vērtējumu, Savienībai un tās dalībvalstīm nav saistošs eksportēšanas valsts iestāžu vērtējums, ja importētājas valsts iestādēm ir šaubas par preču faktisko izcelsmi.

18 Veloserviss iesniedzējtiesā apgalvo, ka Administratīvā apgabaltiesa ir pamatoti piemērojusi minēto tiesību normu, ņemot vērā, pirmkārt, ka ne importēšanas valsts muitas iestādes, ne tas pats – kā importētājs – nevarēja pārbaudīt, vai eksportēšanas valsts dienesti nav pieļāvuši kļūdu, un, otrkārt, ka Veloserviss ir rīkojies labā ticībā, iesniegdams nodokļu administrācijai informāciju, kas bija tā rīcībā un kas tam bija zināma. Šajā ziņā Administratīvā apgabaltiesa esot pamatoti balstījusies uz Komisijas 2012. gada 30. novembra lēmumu C(2012) 8694, konstatējot, ka konkrētajā gadījumā (lieta REC 01/2011) atteikums izdarīt vēlāku iegrāmatošanu ir pamatots, jo faktiskie apstākļi, kas Komisijai likuši pieņemt šo lēmumu, lielā mērā esot līdzīgi pamatlietas faktiskajiem apstākļiem.

19 Šajā ziņā iesniedzējtiesa uzskata, ka no Tiesas judikatūras par Muitas kodeksa 220. panta 2. punkta b) apakšpunktu izriet, ka, ja eksportētājs ir pieļāvis kļūdu, sniedzot informāciju, ir iespējams veikt pēcmuitošanas piedziņu. Turpretī, ja kļūdu ir pieļāvušas eksportēšanas valsts muitas iestādes, kuras zinājušas vai kurām bija jāzina, ka attiecīgās preces neatbilst prasītajiem nosacījumiem, nepareiza sertifikāta izsniegšana, pēc iesniedzējtiesas domām, nedrīkst kaitēt importētājam.

20 Tomēr šī tiesa jautā par Muitas kodeksa 220. panta 2. punkta b) apakšpunkta piemērošanu tādā lietā kā tā, kuru tā izskata, kurā *OLAF* ziņojumā ir norādīts ne tikai tas, ka eksportētājs eksportēšanas valsts muitas iestādēm ir sniedzis nepatiesu informāciju, bet arī tas, ka eksportēšanas valsts muitas iestādes, izsniedzot "A formas" izcelsmes sertifikātu, ir pieļāvušas kļūdas. Tai rodas arī jautājums, kādā mērā ir jāņem vērā *OLAF* izdarītais faktu un tiesību vērtējums.

21 Šādos apstākļos Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Latvija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai [Muitas kodeksa] 220. panta 2. punkta b) apakšpunktā minētais importētāja pienākums rīkoties labā ticībā ir konkretizējams tā, ka:
   a) tas ietver importētāja pienākumu pārliecināties par eksportētāja saņemtā A sertifikāta izsniegšanas apstākļiem (preci veidojošo detaļu sertifikātiem, eksportētāja darbību preces ražošanā u.tml.)?
   b) importētājs jau vien rīkojas nelabticīgi, ja nelabticīgi rīkojas eksportētājs (piemēram, eksportētājs neuzrāda patieso izmaksu izcelsmi, detaļu vērtību u.tml. eksportēšanas valsts muitas iestādei)?
   c) labticīgas rīcības pienākums nav īstenots jau vien tādēļ, ka eksportētājs sniedzis nepatiesas ziņas eksportēšanas valsts muitas iestādei, un to nevar novērst arī pašas muitas iestādes kļūdas sertifikāta izsniegšanā?

2) Vai [Muitas kodeksa] 220. panta 2. punkta b) apakšpunktā minēto importētāja pienākumu rīkoties labā ticībā var pietiekami pierādīt *OLAF* ziņojumā minētais vispārīgais situācijas apraksts un *OLAF* secinājums, jeb tomēr nacionālajām muitas iestādēm ir jāiegūst papildu pierādījumi par eksportētāja rīcību?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

22 Pirmajā jautājumā iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Muitas kodeksa 220. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka importētājs var atsaukties uz tiesisko paļāvību atbilstoši šai tiesību normai, lai iebilstu pret ievedmuitas nodokļa vēlāku iegrāmatošanu, norādot uz savu labticību, vai nu tad, ja ne tikai eksportētājs sniedzis nepatiesu informāciju eksportēšanas valsts muitas iestādēm, tostarp par izmaksu patieso izcelsmi vai par attiecīgās preces sastāvdaļu vērtību, bet arī šīs iestādes, izsniedzot attiecīgo "A formas" izcelsmes sertifikātu, pašas ir pieļāvušas kļūdu, vai arī tad, ja šis importētājs nav pārbaudījis tādus apstākļus, kādos eksportēšanas valsts muitas iestādes ir izsniegušas šo sertifikātu, kā preču sastāvdaļu sertifikātu esamība vai eksportētāja darbība preču ražošanā.

23 Lai atbildētu uz šo jautājumu, vispirms ir jāatgādina, ka Muitas kodeksa 220. panta 2. punkta b) apakšpunkta mērķis ir aizsargāt personas, kas atbildīga par nodokļa samaksu, tiesisko paļāvību saistībā ar to, ka visi apstākļi un kritēriji, uz kuriem ir balstīts lēmums atgūt vai neatgūt muitas nodokļus, ir pamatoti (spriedumi, 2007. gada 18. oktobris, *Agrover*, C-173/06, EU:C:2007:612, 31. punkts, un 2015. gada 10. decembris, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, 43. punkts).

24 Šajā ziņā no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka importētājs pamatoti atsaukties uz tiesisko paļāvību saskaņā ar šo tiesību normu, lai uz viņu attiektos tajā paredzētais izņēmums no pēcmuitošanas piedziņas, var tikai tad, ja ir izpildīti trīs kumulatīvi nosacījumi. Vispirms ir vajadzīgs, lai nodokļa neiekasēšana būtu notikusi pašu kompetento iestāžu kļūdas dēļ, tad – lai kompetento iestāžu pieļautā kļūda būtu tādas dabas, ko labticīga persona, kas ir atbildīga par samaksu, nevar saprātīgi atklāt, un visbeidzot – lai persona, kas ir atbildīga par samaksu, būtu izpildījusi visus spēkā esošajā tiesiskajā regulējumā paredzētos noteikumus par muitas deklarāciju (it īpaši skat. spriedumus, 2007. gada 18. oktobris, *Agrover*, C-173/06, EU:C:2007:612, 35. punkts, un 2011. gada 15. decembris, *Afasia Knits Deutschland*, C-409/10, EU:C:2011:843, 47. punkts).

25 Ar šiem nosacījumi būtībā tiek veikta to risku sadale, kas izriet no kļūdām vai nelikumībām muitas deklarācijā, atkarībā no katra iesaistītā subjekta, proti, eksportēšanas un importēšanas valsts kompetento iestāžu, eksportētāja, kā arī importētāja, rīcības un rūpības.

26 Pirmkārt, ir jāizvērtē, vai importētājs var atsaukties uz tiesisko paļāvību atbilstoši Muitas kodeksa 220. panta 2. punkta b) apakšpunktam, norādot uz savu labticību, ne tikai tad, ja eksportētājs sniedzis nepatiesu informāciju eksportēšanas valsts muitas iestādēm, tostarp par izmaksu patieso izcelsmi vai par attiecīgās preces sastāvdaļu vērtību, bet arī tad, ja šīs iestādes, izsniedzot attiecīgo "A formas" izcelsmes sertifikātu, pašas ir pieļāvušas kļūdu.

27 Šajā ziņā ir jānorāda, ka saskaņā ar pirmo no šā sprieduma 24. punktā atgādinātajiem nosacījumiem uz personas, kas atbild par samaksu, tiesisko paļāvību minētajā tiesību normā paredzētā aizsardzība attiecas tikai tad, ja kompetentās iestādes "pašas" ir radījušas šādai paļāvībai attiecīgu pamatu (skat. spriedumus, 2007. gada 18. oktobris, *Agrover*, C-173/06, EU:C:2007:612, 31. punkts, un 2015. gada 10. decembris, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, 44. punkts).

28 Tādējādi vienīgi tādas kļūdas, kas var tikt piedēvētas aktīvai kompetento iestāžu rīcībai, dod tiesības uz muitas nodokļu vēlāku nepiedzīšanu (skat. spriedumus, 2007. gada 18. oktobris, *Agrover*, C-173/06, EU:C:2007:612, 31. punkts, un 2011. gada 15. decembris, *Afasia Knits Deutschland*, C-409/10, EU:C:2011:843, 54. punkts).

29 No Tiesas judikatūras izriet, ka Muitas kodeksa 220. panta 2. punkta b) apakšpunkta trešā daļa nav jāinterpretē tādējādi, ka tas, ka eksportēšanas valsts muitas iestādes ir izsniegušas nepareizu "A formas" sertifikātu, ir šo iestāžu "pašu" pieļauta kļūda, ja šie sertifikāti ir tikuši izstrādāti,

pamatojoties uz eksportētāja sniegtajām nepatiesajām ziņām par faktiem, izņemot tostarp tad, ja ir acīmredzams, ka minētās iestādes zināja vai tām būtu bijis jāzina, ka preces neatbilst nosacījumiem, kas jāievēro, lai tām varētu tikt noteikts preferenciālais režīms (šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 8. novembris, *Lagura Vermögensverwaltung*, C-438/11, EU:C:2012:703, 19. punkts).

30 Šajā lietā ir jākonstatē, ka, lai arī no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu un it īpaši no pirmā jautājuma c) daļas izriet, ka iesniedzējtiesa balstās uz pieņēmumu, ka, izsniedzot attiecīgo izcelsmes sertifikātu pamatlietā, eksportēšanas valsts muitas iestādes ir pieļāvušas kļūdu, Tiesa nevar noteikt šīs kļūdas precīzo būtību, ne arī to, kādā mērā eksportēšanas valsts kompetentās iestādes kļūdījušās – vai varēja būt kļūdījušās – eksportētāja nepatiesas deklarācijas dēļ.

31 Līdz ar to iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai pamatlietā nepareizais "A formas" izcelsmes sertifikāts tika izdots tādas kļūdas dēļ, kas ir piedēvējama pašām eksportēšanas valsts muitas iestādēm, vai tādas eksportētāja deklarācijas dēļ, kuras nepatiesumu šīs iestādes nav atklājušas un nav varējušas atklāt.

32 Ja izrādītos, ka "A formas" izcelsmes sertifikāta prettiesiskums izriet no eksportētāja kļūdainās rīcības un ka eksportēšanas valsts kompetentās iestādes nevarēja atklāt, ne arī tām bija jāatklāj, ka preces neatbilst nosacījumiem, kas jāizpilda, lai tām varētu tikt noteikts preferenciālais režīms, importētājam ir jāuzņemas atbildība par sekām, kas ir saistītas ar tirdzniecības dokumentu, kas izrādījušies kļūdaini, uzrādīšanu vēlākas pārbaudes laikā, un tādēļ šādā gadījumā šis importētājs nevar iebilst pret muitas nodokļu pēcmuitošanas piedziņu (šajā ziņā skat. spriedumus, 1996. gada 14. maijs, *Faroe Seafood* u.c., C-153/94 un C-204/94, EU:C:1996:198, 92. punkts, un 2002. gada 14. novembris, *Ilumitrónica*, C-251/00, EU:C:2002:655, 43. punkts).

33 Tādējādi, ja, izsniedzot "A formas" izcelsmes sertifikātu, eksportēšanas valsts muitas iestādes ir pieļāvušas kļūdu un ja šī kļūda ir radusies nepatiesas informācijas dēļ, ko eksportētājs ir sniedzis šīm iestādēm, tostarp par izmaksu patieso izcelsmi vai attiecīgo preču sastāvdaļu vērtību, importētājs nevar atsaukties uz tiesisko paļāvību atbilstoši šai tiesību normai, lai iebilstu pret ievedmuitas nodokļa vēlāku iegrāmatošanu, norādot uz savu labticību, ja vien nav acīmredzams, ka eksportēšanas valsts muitas iestādes zināja vai tām bija jāzina, ka preces neatbilst nosacījumiem, kas jāievēro, lai tām varētu tikt noteikts preferenciālais režīms, un tas ir jāpārbauda valsts tiesai.

34 Otrkārt, ir jānosaka, vai importētājs var atsaukties uz tiesisko paļāvību atbilstoši Muitas kodeksa 220. panta 2. punkta b) apakšpunktam, lai iebilstu pret ievedmuitas nodokļa vēlāku iegrāmatošanu, norādot uz savu labticību, lai arī tas nav pārbaudījis tādus apstākļus, kādos eksportēšanas valsts muitas iestādes ir izsniegušas "A formas" izcelsmes sertifikātu, kā preču sastāvdaļu sertifikātu esamība vai eksportētāja darbība preču ražošanā.

35 Šis jautājums konkrētāk attiecas uz rūpību, kas importētājam ir jāpierāda, lai varētu tikt uzskatīts, ka tas ir rīkojies labā ticībā minētās tiesību normas izpratnē.

36 Šajā ziņā vispirms ir jāatgādina, ka, pat ja šajā gadījumā kļūda būtu piedēvējama eksportēšanas valsts muitas iestāžu aktīvai darbībai, tad vēl atbilstoši šā sprieduma 24. punktā minētajai judikatūrai būtu tostarp vajadzīgs, lai kļūda būtu tāda, ko labticīga persona, kas atbild par samaksu, nav varējusi saprātīgi atklāt, neraugoties uz savu profesionālo pieredzi un rūpību, kas tai jāpierāda (it īpaši skat. spriedumu, 2002. gada 14. novembris, *Ilumitrónica*, C-251/00, EU:C:2002:655, 38. punkts).

37 Šajā ziņā Tiesa ir nospriedusi, ka saimnieciskās darbības subjektiem, ja tiem pašiem rodas šaubas par tādas tiesību normas pareizu piemērošanu, kuras neizpildes rezultātā var rasties muitas parāds, vai par preču izcelsmes noteikšanu, ir jānoskaidro un jāmeklē visi iespējamie paskaidrojumi, lai pārbaudītu, vai šīs šaubas ir pamatotas (šajā ziņā it īpaši skat. spriedumus, 1996. gada 14. maijs, *Faroe Seafood* u.c., C-153/94 un C-204/94, EU:C:1996:198, 100. punkts, un 1999. gada 11. novembris, *Söhl & Söhlke*, C-48/98, EU:C:1999:548, 58. punkts).

38 Tāpat arī Tiesa ir nospriedusi, ka saimnieciskās darbības subjektiem līgumsaistību ietvaros ir jāveic nepieciešamie pasākumi, lai nodrošinātos pret pēcmuitošanas piedziņas risku, un šādu preventīvo darbību tostarp var veidot tas, ka līguma noslēgšanas laikā vai pēc tam persona, kas atbild par samaksu, saņem no otras līgumslēdzējas puses visus pierādījumus, kas apstiprina, ka preču izcelsme ir no valsts, uz kuru attiecas vispārējā tarifa preferenču sistēma, tostarp dokumentus, kas pierāda šo izcelsmi (šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 8. novembris, *Lagura Vermögensverwaltung*, C-438/11, EU:C:2012:703, 30. un 31. punkts).

39 Tomēr no tā neizriet vispārīgs importētāja pienākums sistemātiski pārbaudīt apstākļus, kādos eksportēšanas valsts muitas iestādes izsniedz "A formas" izcelsmes sertifikātu, tostarp eksportētāja darbību preču ražošanā. Šāds pienākums importētājam ir tikai tad, ja tam ir acīmredzami iemesli šaubīties par izcelsmes sertifikāta patiesumu. Šādā gadījumā, ja tas tomēr, izmantojot visus iespējamos līdzekļus, nav pārliecinājies par šā sertifikāta izsniegšanas apstākļiem, lai pārbaudītu, vai minētās šaubas ir pamatotas, ir jāuzskata, ka eksportēšanas valsts muitas iestāžu pieļauto acīmredzamo kļūdu importētājs varēja atklāt vai tam tā bija jāatklāj, un tādēļ tas nevar atsaukties uz savu labticību atbilstoši Muitas kodeksa 220. panta 2. punkta b) apakšpunktam.

40 Šāds vispārīgs importētāja pienākums nav secināms arī no Muitas kodeksa 220. panta 2. punkta b) apakšpunkta ceturtās daļas, saskaņā ar kuru, lai varētu atsaukties uz savu labticību, subjektam, kas atbild par samaksu, ir jāpierāda, ka tas "attiecīgo tirdzniecības darbību laikā ir ar pienācīgu rūpību pūlējies nodrošināt, lai visi preferenciālā režīma nosacījumi būtu izpildīti".

41 Treškārt, ir jāpārbauda, vai deklarētājs patiešām ir iesniedzis kompetentajām muitas iestādēm visu vajadzīgo informāciju, kas paredzēta Savienības tiesībās un valsts tiesību noteikumos, kuros attiecīgā gadījumā tās ir papildinātas vai transponētas, atbilstoši lūgtajai muitas procedūrai attiecīgajai precei (šajā ziņā it īpaši skat. spriedumus, 1996. gada 14. maijs, *Faroe Seafood* u.c., C-153/94 un C-204/94, EU:C:1996:198, 108. punkts, un 2007. gada 18. oktobris, *Agrover*, C-173/06, EU:C:2007:612, 33. punkts).

42 Šajā gadījumā iesniedzējtiesai, ņemot vērā visus pamatlietas konkrētos apstākļus, ir jāizvērtē, vai šajā lietā ir izpildīti Muitas kodeksa 220. panta 2. punkta b) apakšpunkta piemērošanas nosacījumi, kas ir atgādināti šā sprieduma 24. punktā un kurus Tiesa tajā ir precizējusi, lai attiecīgais importētājs pamatlietā varētu atsaukties uz tiesisko paļāvību atbilstoši Muitas kodeksa 220. panta 2. punkta b) apakšpunktam (šajā ziņā skat. spriedumu, 2007. gada 18. oktobris, *Agrover*, C-173/06, EU:C:2007:612, 34. punkts).

43 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Muitas kodeksa 220. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka importētājs, lai iebilstu pret ievedmuitas nodokļa vēlāku iegrāmatošanu, var atsaukties uz tiesisko paļāvību atbilstoši šai tiesību normai, norādot uz savu labticību, tikai tad, ja ir izpildīti trīs kumulatīvie nosacījumi. Vispirms ir vajadzīgs, lai nodokļa neiekasēšana būtu notikusi pašu kompetento iestāžu kļūdas dēļ, tad – lai kompetento iestāžu pieļautā kļūda būtu tādas dabas, ko labticīga persona, kas ir atbildīga par samaksu, nevar saprātīgi atklāt, un visbeidzot – lai persona, kas ir atbildīga par samaksu, būtu izpildījusi visus spēkā esošajā tiesiskajā regulējumā paredzētos noteikumus par muitas deklarāciju. Šāda tiesiskā paļāvība nepastāv it īpaši tad, ja, lai arī pastāvēja acīmredzami iemesli šaubīties par "A formas" izcelsmes sertifikāta patiesumu, importētājs, izmantojot visus iespējamos līdzekļus, nav pārliecinājies par šā sertifikāta izsniegšanas apstākļiem, lai pārbaudītu, vai šīs šaubas ir pamatotas. Šāds pienākums tomēr nenozīmē, ka importētājam būtu vispārīgs pienākums sistemātiski pārbaudīt apstākļus, kādos eksportēšanas valsts muitas iestādes izsniedz "A formas" izcelsmes sertifikātu. Iesniedzējtiesai, ņemot vērā visus pamatlietas konkrētos apstākļus, ir jāizvērtē, vai attiecīgajā gadījumā ir izpildīti šie trīs nosacījumi.

Par otro jautājumu

44 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Muitas kodeksa 220. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādā lietā kā pamatlieta tikai no *OLAF* ziņojumā iekļautās informācijas var tikt secināts, ka importētājs, lai iebilstu pret ievedmuitas nodokļa vēlāku iegrāmatošanu, nevar pamatoti atsaukties uz tiesisko paļāvību atbilstoši šai tiesību normai, vai arī kompetentajām muitas iestādēm ir jāiegūst papildu pierādījumi par eksportētāja rīcību.

45 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka jautājums par to, vai atbilstoši Muitas kodeksa 220. panta 2. punkta b) apakšpunktam importētājs var iebilst pret ievedmuitas nodokļa pēcmuitošanas piedziņu, ir jāizvērtē – ņemot vērā trīs kumulatīvos šīs tiesību normas piemērošanas nosacījumus, kas minēti šā sprieduma 24. punktā un kuru tvērums ir ticis precizēts atbildē uz pirmo jautājumu, – atkarībā no visiem konkrētajiem attiecīgās lietas faktiem.

46 Konkrētāk, attiecībā uz eksportētāja rīcību no šā sprieduma 27.–32. punkta izriet, ka importētājs nevar atsaukties uz šādu tiesisko paļāvību un tādējādi izvairīties no muitas nodokļa pēcmuitošanas piedziņas, ja eksportēšanas valsts muitas iestādes nepareizu "A formas" izcelsmes sertifikātu ir izsniegušas eksportētāja rīcības dēļ (šajā ziņā it īpaši skat. spriedumu, 2011. gada 15. decembris, *Afasia Knits Deutschland*, C-409/10, EU:C:2011:843, 54. punkts).

47 Kā izriet no Tiesas judikatūras par pierādīšanas pienākuma sadales noteikumiem attiecīgajā jomā, principā importēšanas valsts muitas iestādēm, kas plāno veikt muitas nodokļa pēcmuitošanas piedziņu, ir jāsniedz pierādījumi par to, ka eksportēšanas valsts muitas iestādes ir izsniegušas nepareizu "A formas" izcelsmes sertifikātu eksportētāja sniegtā nepatiesā faktu izklāsta dēļ. Tomēr, ja tostarp tikai eksportētājam piedēvējamas nolaidības dēļ importēšanas valsts muitas iestādēm nav iespējams sniegt minēto pierādījumu, attiecīgajā gadījumā importētājam ir jāpierāda, ka minētais sertifikāts tika sagatavots, pamatojoties uz eksportētāja veiktu patiesu faktu izklāstu (spriedumi, 2006. gada 9. marts, *Beemsterboer Coldstore Services*, C-293/04, EU:C:2006:162, 39. un 46. punkts, un 2012. gada 8. novembris, *Lagura Vermögensverwaltung*, C-438/11, EU:C:2012:703, 41. punkts).

48 Šajā ziņā, ja *OLAF* ziņojumā ir šai ziņā būtiska informācija, tas var tikt ņemts vērā, lai noteiktu, vai ir izpildīti nosacījumi, lai importētājs varētu atsaukties uz tiesisko paļāvību atbilstoši Muitas kodeksa 220. panta 2. punkta b) apakšpunktam.

49 Tomēr, ja šādā ziņojumā ir tikai attiecīgās situācijas vispārīgs apraksts – un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai –, ar to vien nepietiek, lai noteiktu, vai šie nosacījumi ir izpildīti visos aspektos, tostarp attiecībā uz eksportētāja atbilstošo rīcību.

50 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka Muitas kodeksa 220. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādā lietā kā pamatlieta no *OLAF* ziņojumā iekļautās informācijas var tikt secināts, ka importētājs nevar pamatoti atsaukties uz tiesisko paļāvību atbilstoši šai tiesību normai, lai iebilstu pret ievedmuitas nodokļa vēlāku iegrāmatošanu. Tomēr, ja šādā ziņojumā ir tikai attiecīgās situācijas vispārīgs apraksts – un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai –, ar to vien nepietiek, lai no juridiskā viedokļa pietiekami pierādītu, ka šie nosacījumi patiešām ir izpildīti visos aspektos, tostarp attiecībā uz eksportētāja atbilstošo rīcību. Šādos apstākļos principā importēšanas valsts muitas iestādēm, iesniedzot papildu pierādījumus, ir jāpierāda, ka eksportēšanas valsts muitas iestādes ir izsniegušas nepatiesu "A formas" izcelsmes sertifikātu eksportētāja sniegtā nepatiesā faktu izklāsta dēļ. Tomēr, ja importēšanas valsts muitas iestādēm nav iespējams sniegt minēto pierādījumu, attiecīgajā gadījumā importētājam ir jāpierāda, ka minētais sertifikāts tika sagatavots, pamatojoties uz eksportētāja veiktu patiesu faktu izklāstu.

Par tiesāšanās izdevumiem

51 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:

1) **Padomes 1992. gada 12. oktobra Regulas (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi, redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2000. gada 16. novembra Regulu (EK) Nr. 2700/2000, 220. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka importētājs, lai iebilstu pret ievedmuitas nodokļa vēlāku iegrāmatošanu, var atsaukties uz tiesisko paļāvību atbilstoši šai tiesību normai, norādot uz savu labticību, tikai tad, ja ir izpildīti trīs kumulatīvie nosacījumi. Vispirms ir vajadzīgs, lai nodokļa neiekasēšana būtu notikusi pašu kompetento iestāžu kļūdas dēļ, tad – lai kompetento iestāžu pieļautā kļūda būtu tādas dabas, ko labticīga persona, kas ir atbildīga par samaksu, nevar saprātīgi atklāt, un visbeidzot – lai persona, kas ir atbildīga par samaksu, būtu izpildījusi visus spēkā esošajā tiesiskajā regulējumā paredzētos noteikumus par muitas deklarāciju. Šāda tiesiskā paļāvība nepastāv it īpaši tad, ja, lai arī pastāvēja acīmredzami iemesli šaubīties par "A formas" izcelsmes sertifikāta patiesumu, importētājs, izmantojot visus iespējamos līdzekļus, nav pārliecinājies par šā sertifikāta izsniegšanas apstākļiem, lai pārbaudītu, vai šīs šaubas ir pamatotas. Šāds pienākums tomēr nenozīmē, ka importētājam būtu vispārīgs pienākums sistemātiski pārbaudīt apstākļus, kādos eksportēšanas valsts muitas iestādes izsniedz "A formas" izcelsmes sertifikātu. Iesniedzējtiesai, ņemot vērā visus pamatlietas konkrētos apstākļus, ir jāizvērtē, vai attiecīgajā gadījumā ir izpildīti šie trīs nosacījumi;**

2) **Regulas Nr. 2913/92, redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Regulu Nr. 2700/2000, 220. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādā lietā kā pamatlieta no Eiropas Biroja krāpšanas apkarošanai (*OLAF*) ziņojumā iekļautās informācijas var tikt secināts, ka importētājs nevar pamatoti atsaukties uz tiesisko paļāvību atbilstoši šai tiesību normai, lai iebilstu pret ievedmuitas nodokļa vēlāku iegrāmatošanu. Tomēr, ja šādā ziņojumā ir tikai attiecīgās situācijas vispārīgs apraksts – un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai –, ar to vien nepietiek, lai no juridiskā viedokļa pietiekami pierādītu, ka šie nosacījumi patiešām ir izpildīti visos aspektos, tostarp attiecībā uz eksportētāja atbilstošo rīcību. Šādos apstākļos principā importēšanas valsts muitas iestādēm, iesniedzot papildu pierādījumus, ir jāpierāda, ka eksportēšanas valsts muitas iestādes nepatiesu "A formas" izcelsmes sertifikātu ir izsniegušas eksportētāja sniegtā nepatiesā faktu izklāsta dēļ. Tomēr, ja importēšanas valsts muitas iestādēm nav iespējams sniegt minēto pierādījumu, attiecīgajā gadījumā importētājam ir jāpierāda, ka minētais sertifikāts tika sagatavots, pamatojoties uz eksportētāja veiktu patiesu faktu izklāstu.**

Regan Bonichot Rodin

Pasludināts atklātā tiesas sēdē 2017. gada 16. martā.

Sestās palātas priekšsēdētājs
E. Regan

Sekretārs
A. Calot Escobar