Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2025. gada 6. martā [1]

Lieta C-125/24 [*Palmstråle*] [i]

AA
pret
Allmänna ombudet hos Tullverket

(*Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļu tiesību akti – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīva 2006/112/EK – Preču reimports – Atpakaļnosūtītas preces – Atbrīvojums no PVN – 143. panta 1. punkta e) apakšpunkts – Nepieciešamība pildīt tiesību aktus muitas jomā – Muitas savienība – Muitas kodekss – Atbrīvojums no nodevām, importējot atpakaļnosūtītas preces – 203. pants – 86. panta 6. punkts – Tiesību aktu muitas jomā un PVN jomā saistība

I. Ievads

1. Izskatāmā lieta sniedz Tiesai iespēju vēlreiz [2] izgaismot tiesību aktu muitas jomā un importam piemērojamā PVN jomā mijiedarbību, šoreiz attiecībā uz atbrīvojumu no PVN. Konkrēti runa ir par atbrīvojumu no importam piemērojamā PVN, reimportējot Savienībā preces, kas ir atbrīvotas no muitas nodokļiem.

2. Lai gan atbrīvojuma no muitas nodokļa nosacījumi principā ir izpildīti, muitas procedūra nav veikta pareizi. Tāpēc Tiesai jānoskaidro, kādas sekas attiecībā uz atbrīvojuma no importam piemērojamā PVN izmantošanu rada tādu pienākumu pārkāpums, kuri izriet no muitas procedūras (izskatāmajā gadījumā – preču uzrādīšana muitai, muitas deklarācija un pieteikums par atbrīvojumu no muitas nodokļa). Vai atbrīvojums no importam piemērojamā PVN šajā ziņā papildina reimportētu preču atbrīvojumu no muitas nodokļa, vai arī abi atbrīvojumi jāpiemēro neatkarīgi?

[1] Oriģinālvaloda – vācu.

[i] Šīs lietas nosaukums ir izdomāts. Tas neatbilst neviena lietas dalībnieka reālajam personvārdam vai nosaukumam.

[2] Spriedumi, 2024. gada 18. janvāris, *Hauptzollamt Braunschweig* (PVN rašanās vieta – III) (C-791/22, EU:C:2024:59), 2022. gada 8. septembris, *Hauptzollamt Hamburg* (PVN rašanās vieta – II) (C-368/21, EU:C:2022:647), 2022. gada 7. aprīlis, *Kauno teritorinė muitinė* (C-489/20, EU:C:2022:277), 2021. gada 3. marts, *Hauptzollamt Münster* (PVN rašanās vieta) (C-7/20, EU:C:2021:161), 2019. gada 10. jūlijs, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579), un 2007. gada 27. septembris, *Teleos* u.c. (C-409/04, EU:C:2007:548).

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

1. Direktīva 2006/112/EK[3] *(turpmāk tekstā – "PVN direktīva")*

3. PVN direktīvas 143. pants attiecas atbrīvojumiem no importam piemērojamiem nodokļiem:

"1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

e) preču reimportu valstī, no kuras tās tika eksportētas, ko veic persona, kura tās eksportējusi, ja šīs preces atbilst prasībām, lai atbrīvotu no muitas nodokļiem;

f) to preču importu atbilstīgi diplomātiskajam un konsulārajam režīmam, kas ir atbrīvotas no muitas nodokļiem;

[..]."

2. Regula (ES) Nr. 952/2013[4] *(turpmāk tekstā – "Muitas kodekss")*

4. Muitas kodeksa 203. pants reglamentē atbrīvojumu atpakaļnosūtītām precēm:

"1. Ārpussavienības preces, kas sākotnēji kā Savienības preces bijušas izvestas no Savienības muitas teritorijas un trīs gadu laikā tiek šajā teritorijā ievestas atpakaļ un deklarētas laišanai brīvā apgrozībā, pēc attiecīgās personas pieteikuma atbrīvo no ievedmuitas nodokļa.

[..]

5. Atbrīvojumu no ievedmuitas nodokļa piešķir tikai tad, ja preces ieved atpakaļ tādā pašā stāvoklī, kādā tās bija izvestas.

6. Atbrīvojumu no ievedmuitas nodokļa papildina ar informāciju, kas pierāda, ka nosacījumi atbrīvojuma saņemšanai ir izpildīti."

5. Muitas kodeksa 139. pants reglamentē pienākumu uzrādīt preces muitai:

"1. Savienības muitas teritorijā ievestas preces tūlīt pēc to nogādāšanas norādītajā muitas iestādē vai jebkurā citā muitas dienestu norādītā vai apstiprinātā vietā, vai brīvajā zonā muitai uzrāda viena no šādām personām:

a) persona, kas ir ievedusi preces Savienības muitas teritorijā;

[3] Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2022. gada 1. jūlija redakcijā (OV 2006, L 347, 1. lpp.; šobrīd pēdējie grozījumi izdarīti OV 2022, L 155, 1. lpp.).

[4] Eiropas Parlamenta un Padomes Regula (2013. gada 9. oktobris), ar ko izveido Savienības Muitas kodeksu (pārstrādāta versija), 2016. gada 14. decembra redakcijā (OV 2016, L 354, 32. lpp.).

[..].”

6. Muitas kodeksa 5. panta 33. punktā uzrādīšana muitai ir definēta šādi:

““preču uzrādīšana muitai” ir paziņošana muitas dienestiem par to, ka preces ir nogādātas muitas iestādē vai citā muitas dienestu norādītā vai apstiprinātā vietā un ir pieejamas muitas kontrolei.”

7. Muitas kodeksa 158. pants nosaka pienākumu deklarēt preces muitā:

“1. Visas preces, kurām paredzēts piemērot kādu muitas procedūru, izņemot brīvās zonas procedūru, iekļauj konkrētajai procedūrai atbilstīgā muitas deklarācijā.

[..]”

8. Muitas kodeksa 5. panta 12. punktā muitas deklarācija ir definēta šādi:

“muitas deklarācija” ir darbība, ar ko persona noteiktā veidā un kārtībā paziņo par savu vēlmi precēm piemērot noteiktu muitas procedūru, vajadzības gadījumā norādot jebkurus īpašus pasākumus, kas būtu jāpiemēro”.

9. Muitas kodeksa 79. pants reglamentē tāda muitas parāda rašanos, kurš radies tiesību aktu muitas jomā neizpildes dēļ, šādi:

“1. Attiecībā uz precēm, kam uzliekams ievedmuitas nodoklis, ievedmuitas parāds rodas jebkurā no šādiem gadījumiem:

a) nav izpildīts kāds no pienākumiem, kas ir noteikts tiesību aktos muitas jomā attiecībā uz ārpussavienības preču ievešanu Savienības muitas teritorijā, to izņemšanu no muitas uzraudzības vai šādu preču pārvietošanu, apstrādi, uzglabāšanu, pagaidu uzglabāšanu, pagaidu ievešanu vai atsavināšanu minētajā teritorijā,

[..]

3. Panta 1. punkta a) un b) apakšpunktā minētajos gadījumos parādnieks ir:

a) ikviena persona, kam bija jāpilda attiecīgie pienākumi; [..].”

10. Muitas kodeksa 86. panta 6. punktā ietverts izņēmums no Muitas kodeksa 79. panta, tostarp, ja ir paredzēti atbrīvojumi no nodevām:

“6. Ja tiesību aktos muitas jomā ir paredzēts labvēlīgs tarifa režīms precēm, pilnīgs vai daļējs atbrīvojums no ievedmuitas vai izvedmuitas nodokļa vai šāda nodokļa nepiemērošana saskaņā ar šīs regulas 56. panta 2. punkta d) līdz g) apakšpunktu, 203., 204., 205. un 208. pantu vai 259. līdz 262. pantu vai saskaņā ar Padomes Regulu (EK) Nr. 1186/2009 (2009. gada 16. novembris), ar kuru izveido Kopienas sistēmu atbrīvojumiem no muitas nodokļiem (15), šādu labvēlīgu tarifa režīmu, atbrīvojumu no nodokļa vai nodokļa nepiemērošanu piemēro arī gadījumos, kad muitas parāds ir radies atbilstīgi šīs regulas 79. vai 82. pantam, ar nosacījumu, ka pienākumu neizpilde, kuras dēļ radies muitas parāds, nav bijusi mēģinājums krāpt.”

11. Muitas kodeksa 38. apsvērums formulēts šādi:

"(38) Ir lietderīgi ņemt vērā attiecīgās personas godprātību gadījumos, kad muitas parāds ir radies saistībā ar tiesību aktu muitas jomā neievērošanu, un mazināt nolaidības ietekmi uz parādnieku."

B. Zviedrijas tiesības

12. Laikā, kas ir attiecināms uz izskatāmo lietu, piemērojams bija *Mervärdesskattelag (1994:200)* (Likums par PVN (1994:200))[5].

13. Saskaņā ar minētā likuma 1. nodaļas 1. iedaļas pirmās daļas 3. punktu PVN jāmaksā par tādu preču ievešanu valstī, kuras ir apliekamas ar nodokli. Saskaņā ar 2. nodaļas 1.a iedaļu "imports" ir preču ievešana Zviedrijā no vietas ārpus Eiropas Savienības.

14. Likuma 3. nodaļas 30. panta pirmajā daļā paredzēts, ka no nodokļa ir atbrīvots imports, kas ir atbrīvots no nodokļa saskaņā ar *Lag om frihet från skatt vid import, m.m. (1994:1551)* (Likums par *inter alia* atbrīvojumu no importa nodokļa (1994:1551)).

15. Likuma par *inter alia* atbrīvojumu no importa nodokļa 2. nodaļas 5. iedaļas pirmajā daļā paredzēts, ka atbrīvojumu no nodokļa piešķir Savienības precēm, kuras pēc to eksportēšanas no Eiropas Savienības uz trešo valsti Zviedrijā ieved persona, kas tās eksportējusi, un kuras nav tikušas apstrādātas laikā, kamēr tās bijušas izvestas no Eiropas Savienības. Saskaņā ar minētās iedaļas otro daļu atbrīvojumu no nodokļa piešķir tikai tad, ja uz precēm attiecas atbrīvojums no muitas nodokļa, tostarp saskaņā ar Savienības Muitas kodeksa 203. pantu. Preces, kas atbrīvotas no muitas nodokļa saskaņā ar Regulu (EEK) Nr. 2658/87 par tarifu un statistikas nomenklatūru un kopējo muitas tarifu, tiek uzskatītas par tādām, kam piemēro muitas nodokli.

III. Fakti un lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

16. Prasītājai pieder zirgi, kas piedalās konkursos dažādās valstīs. Viņa eksportēja divus zirgus uz Norvēģiju, proti, ārpus Savienības muitas teritorijas. Pēc piedalīšanās konkursos zirgi tika no ievesti atpakaļ Savienības teritorijā, šķērsojot Norvēģijas robežu ar Zviedriju. Prasītāja neapstājās muitas punktā, lai uzrādītu zirgus un noformētu muitas deklarāciju. Tā vietā viņa tika apturēta tikai *Tullverket* (Muitas pārvalde) veiktas ceļa pārbaudes laikā, neilgi pēc tam, kad viņa bija šķērsojusi muitas punktu.

17. Muitas pārvalde nolēma iekasēt no prasītājas importam piemērojamo PVN 41 178 Zviedrijas kronu (SEK) (aptuveni 3500 EUR) apmērā. Tomēr nekāds muitas parāds netika noteikts. Muitas pārvalde uzskata, ka atbrīvojumu no PVN reimportam nevarēja piešķirt, jo prasītāja nebija nedz deklarējusi zirgus laišanai brīvā apgrozībā, nedz arī iesniegusi pieteikumu atbrīvojumam no muitas nodokļa.

18. Prasītāja par šo nolēmumu iesniedza sūdzību *Förvaltningsrätten i Karlstad* (Kārlstades Administratīvā tiesa, Zviedrija), kura to noraidīja. *Förvaltningsrätten i Karlstad* konstatēja, ka zirgi, tos ievedot Savienības muitas teritorijā, netika nedz deklarēti, nedz uzrādīti muitai un ka tādējādi ir radies muitas parāds, kas nozīmē, ka jāmaksā importam piemērojamais PVN. Tiesa

[5] Saskaņā ar iesniedzējtiesas rīcībā esošo informāciju jaunajā *Mervärdesskattelag (2023:200)* (Likums par PVN (2023:200)) ir ietvertas būtībā līdzīgas tiesību normas.

turklāt atzina, ka deklarācija par preču laišanu brīvā apgrozībā un pieteikums atbrīvojumam no muitas nodokļa ir nosacījums tam, lai reimporta gadījumā piešķirtu atbrīvojumu no importam piemērojamā PVN. Tā kā nedz viens, nedz otrs no minētā neesot izdarīts, atbrīvojumu no importam piemērojamā PVN nevarot piešķirt.

19. Gan prasītāja, gan *Allmänna ombudet hos Tullverket* (Muitas pārvaldes ombuds, Zviedrija) pārsūdzēja *Förvaltningsrätt i Karlstad* spriedumu *Kammarrätten i Göteborg* (Administratīvā apelācijas tiesa Gēteborgā, Zviedrija) un pieprasīja atcelt nolēmumu. Tā noraidīja apelācijas sūdzības ar būtībā tādu pašu pamatojumu kā iepriekšējā instancē. Prasītāja to pārsūdzēja *Högsta förvaltningsdomstol* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija).

20. Lai gan strīdīgi ir tas, vai prasītāja mutvārdos deklarēja zirgus, kad viņu pēc muitas punkta šķērsošanas apturēja muitas personāls, izskatāmais lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas tikai uz to notikumu norisi, uz kuru pamatojas iesniedzējtiesa, proti, muitas punkta šķērsošanu, neuzrādot preces muitai, neiesniedzot muitas deklarāciju un neiesniedzot pieteikumu par atbrīvojumu no nodokļa.

21. Iesniedzējtiesai tagad ir šaubas par PVN direktīvas 143. panta 1. punkta e) apakšpunkta un Muitas kodeksa 86. panta 6. punkta interpretāciju. Tā uzskata, ka ir divas iespējas. Vai nu visos gadījumos jābūt izpildītiem Muitas kodeksa 203. pantā paredzētajiem atbrīvojuma piešķiršanas nosacījumiem, vai arī atbrīvojumu var piešķirt, pat ja nav izpildīti 203. pantā paredzētie procesuālie nosacījumi (izskatāmajā lietā trūka gan deklarācijas par preču laišanu brīvā apgrozībā, gan pieteikuma atbrīvojumam no nodokļa).

22. Šādos apstākļos *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai PVN direktīvas 143. panta 1. punkta e) apakšpunkts un Savienības Muitas kodeksa 86. panta 6. punkts un 203. pants jāinterpretē tādējādi, ka, lai atpakaļievešanas gadījumā varētu tikt piešķirts atbrīvojums no ievedmuitas nodokļa, un, tātad, no PVN, ja saskaņā ar Savienības Muitas kodeksa 79. pantu radies muitas parāds, jo nav izpildīts Savienības Muitas kodeksa 139. panta 1. punktā paredzētais uzrādīšanas pienākums, jābūt izpildītiem 203. pantā paredzētajiem gan materiālajiem, gan procesuālajiem nosacījumiem?"

23. Izskatot lietu Tiesā, tikai Eiropas Komisija savu viedokli pauda rakstveidā. Saskaņā ar Reglamenta 76. panta 2. punktu Tiesa nolēma nerīkot tiesas sēdi.

IV. Juridiskais vērtējums

24. Prejudiciālais jautājums attiecas uz Muitas kodeksa un PVN direktīvas mijiedarbību tā saukto atpakaļnosūtīto preču gadījumā. Tās ir Savienības preces, ko izved no Savienības un noteiktā laikposmā neskartas atkal reimportē Savienībā (Muitas kodeksa 203. panta 1. punkta pirmā daļa). Strīda priekšmets ir paziņojums par importam piemērojamo PVN. Prasītāja atsaucas uz PVN direktīvas 143. panta 1. punkta e) apakšpunktu. Šis noteikums atbrīvo tādu preču reimportu no importam piemērojamā PVN, kuras "atbilst prasībām, lai atbrīvotu no muitas nodokļiem".

25. Tā kā prasītāja, veicot reimportu, nav pareizi veikusi muitas procedūru, taču atbrīvojuma no muitas nodokļa materiālie nosacījumi ir izpildīti, rodas jautājums par to, vai atbrīvojums no importam piemērojamā PVN papildina tiesību aktus muitas jomā. Šādā gadījumā jābūt

izpildītiem visiem atbrīvojuma no muitas nodokļa nosacījumiem saskaņā ar Muitas kodeksa 203. panta 1. punkta pirmo daļu un muitas procedūrai jābūt veiktai pareizi. Vai arī pietiek, ja ir izpildīti tikai atbrīvojuma no muitas nodokļa materiālie nosacījumi?

26. Pametot Savienības muitas teritoriju, zirgi zaudēja Savienības preču statusu (Muitas kodeksa 154. panta a) punkts) un kļuva par ārpussavienības precēm (Muitas kodeksa 5. panta 24. punkts). Ja ārpussavienības preces nepieciešams ievest atpakaļ Savienības muitas teritorijā, tās – ja vien netiek piemērotas īpašas muitas procedūras – ir no jauna jādeklarē laišanai brīvā apgrozībā (Muitas kodeksa 201. panta 1. punkts) un tādējādi principā rodoties muitas parāds (Muitas kodeksa 77. panta 1. punkts) Lai izvairītos no nodevu nastas bijušajām Savienības precēm (atpakaļnosūtītām precēm), Muitas kodeksa 203. panta 1. punkta pirmajā daļā konkrētu nosacījumu izpildes gadījumā paredzēts atbrīvojums no muitas nodokļa. Taču tā nosacījumi nav izpildīti, jo nav muitas deklarācijas (Muitas kodeksa 158. panta 1. punkts un 201. panta 1. punkts) un pieteikuma (Muitas kodeksa 203. panta 1. punkta pirmā daļa). Turklāt tāpēc, ka nav muitas deklarācijas un preces nav uzrādītas muitai (Muitas kodeksa 139. panta 1. punkts), rastos muitas parāds saskaņā ar Muitas kodeksa 79. panta 1. punkta a) apakšpunktu.

27. Attiecībā uz minēto muitas parādu Muitas kodeksa 86. panta 6. punktā paredzēts izņēmums. Saskaņā ar minēto noteikumu it īpaši atbrīvojumu no muitas nodokļa atpakaļnosūtītām precēm saskaņā ar Muitas kodeksa 203. panta 1. punkta pirmo daļu piešķir arī tad, ja muitas parāds radies saskaņā ar Muitas kodeksa 79. panta 1. punkta a) apakšpunktu, proti, pienākumu neizpildes dēļ. Tomēr tas tā ir tikai tad, ja šo pienākumu neizpildes pamatā nav bijis mēģinājums krāpt.

28. Interpretējot PVN direktīvas 143. panta 1. punkta e) apakšpunktu, vispirms tiek aplūkots, vai atbrīvojuma no importam piemērojamā PVN piešķiršana papildina tiesību aktus muitas jomā un vai minētās piešķiršanas nosacījums ir tāds, ka ir izpildīti visi tiesību aktos muitas jomā paredzētie atbrīvojuma nosacījumi (A sadaļa). Ciktāl tas tā ir izskatāmajā gadījumā, atbrīvojumu no importam piemērojamā PVN saskaņā ar PVN direktīvas 143. panta 1. punkta e) apakšpunktu varētu piešķirt tikai tad, ja ir izpildīti iepriekš minētie tiesību aktos muitas jomā paredzētie izņēmuma elementi saskaņā ar Muitas kodeksa 86. panta 6. punktu (B sadaļa).

A. PVN direktīvas 143. panta 1. punkta e) apakšpunkta interpretācija

1. Formulējums un sistēma

29. PVN direktīvas 143. panta 1. punkta e) apakšpunkta formulējums nav nepārprotams. PVN direktīvas 143. panta 1. punkta f) apakšpunktu piemēro precēm, "kas ir atbrīvotas no muitas nodokļiem" [vācu valodas versijā – "*für die eine Zollbefreiung gilt*", gramatiskais tulkojums – "uz ko attiecas atbrīvojums no muitas nodokļa"], bet e) apakšpunkts attiecas uz "[precēm, kas] atbilst prasībām, lai atbrīvotu no muitas nodokļiem" [vācu valodas versijā – "*unter eine Zollbefreiung [fallende Gegenstände]*", gramatiskais tulkojums – "muitas atbrīvojumā ietilpstošas preces"].

30. Tas liek domāt, ka attiecībā uz f) apakšpunktu jebkurā gadījumā jābūt izpildītiem visiem atbrīvojuma no muitas nodokļa nosacījumiem, pretējā gadījumā tas "neattiecas" [gramatiskajā tulkojumā no vācu valodas versijas]. Turpretī (PVN direktīvas 143. panta 1. punkta e) apakšpunkts) "preces ietilpst muitas atbrīvojumā" [gramatiskajā tulkojumā no vācu valodas versijas], pat ja nav ievērota muitas procedūra. Tomēr šī valodiskā atšķirība ir atrodama tikai

vācu valodas versijā [6].

31. Vēsturiski atpakaļnosūtītu preču atbrīvojums no importam piemērojamā PVN pastāv jau kopš Sestās direktīvas [7]. Tomēr tajā laikā Savienības līmenī vēl nebija vienotas muitas procedūras. Katrai dalībvalstij bija savi tiesību akti muitas procedūru jomā. Nebūtu lielas jēgas, ja saskaņots atbrīvojums no nodokļa būtu atkarīgs no dalībvalstu atšķirīgajiem tiesību aktiem muitas procedūru jomā. Tādējādi atsauce uz "atbrīvojumā no muitas nodokļa ietilpstošām precēm" [gramatiskajā tulkojumā no vācu valodas versijas], kas tika nemainīgi pārņemta PVN direktīvas 143. panta 1. punkta e) apakšpunktā, diez vai var nozīmēt atbilstību (tagad saskaņotai) muitas procedūrai.

2. Jēga un mērķis

a) Attiecīgo atbrīvojumu mērķi attiecībā uz atpakaļnosūtītām precēm

32. Tiesību aktu muitas jomā mērķis ir aizsargāt vietējās preces no konkurences, ko rada imports no trešām valstīm, un tādējādi nodrošināt godīgas tirdzniecības attiecības. Tomēr šis mērķis neattiecas uz atpakaļnosūtītām precēm, jo preču sākotnējā izcelsme ir Savienība. Šajā kontekstā Muitas kodeksa 203. panta 1. punkta pirmajā daļā paredzēts atpakaļnosūtītu preču atbrīvojums no muitas nodokļa.

33. Savukārt importam piemērojamais PVN ir piemērojams precēm, kas nokļūst Savienības ekonomiskajā apritē un var tikt patērētas [8]. Importam piemērojamā PVN mērķis ir iepriekš aplikt no trešajām valstīm importētās preces ar PVN tādā pašā veidā kā preces attiecīgajā importa dalībvalstī. Tomēr, ja preces, kuru sākotnējā izcelsme ir Savienība, neskartas reimportē atpakaļ Savienībā kā atpakaļnosūtītas preces, nav "patēriņa" vērtības pieauguma, kas būtu jāapliek ar nodokli. PVN direktīvas 143. panta 1. punkta e) apakšpunktā tas ir ņemts vērā, paredzot atbrīvojumu no importam piemērojamā PVN.

b) Atšķirīgas no pārkāpuma izrietošas sekas

34. Tātad gan PVN direktīvas 143. panta 1. punkta e) apakšpunktā, gan Muitas kodeksa 203. panta 1. punktā ir ņemta vērā atpakaļnosūtītu preču īpašā situācija. Tomēr tikai muitas tiesiskā regulējuma pārkāpums pamato muitas parāda rašanos. Turklāt PVN parāds var rasties tikai tad, ja šis pārkāpums vienlaikus atbilst arī tiesību aktos PVN jomā noteiktajiem importa elementiem [9].

[6] Skat., piemēram, dāņu, franču, spāņu, spāņu, itāļu, portugāļu un nīderlandiešu valodu versijas. Neliela atšķirība vērojama arī angļu valodas versijā ("*where those goods are exempt from customs duties*", e) apakšpunkts, un "*goods which are exempt from customs duties*", f) apakšpunkts), kas līdzīgā formā parādās zviedru valodas versijā. Tomēr šī atšķirība nav tik izteikta kā vācu valodas versijā.

[7] Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.) 14. panta 1. punkta e) apakšpunkts.

[8] Spriedumi, 2019. gada 10. jūlijs, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579, 34. punkts), un 2017. gada 18. maijs, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, 69. punkts un tajā norādītā judikatūra).

[9] Skat. spriedumus, 2024. gada 18. janvāris, *Hauptzollamt Braunschweig* (PVN rašanās vieta – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, 31. punkts), 2022. gada 8. septembris, *Hauptzollamt Hamburg* (PVN rašanās vieta – II) (C-368/21, EU:C:2022:647, 27. un 31. punkts), 2022. gada 7. aprīlis, *Kauno teritorinė muitinė* (C-489/20, EU:C:2022:277, 48. punkts), 2021. gada 3. marts, *Hauptzollamt Münster* (PVN rašanās vieta) (C-7/20, EU:C:2021:161, 30. un nākamie punkti), 2019. gada 10. jūlijs, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579, 44. un 48. punkts), un 2016. gada 2. jūnijs, *Eurogate Distribution* (C-226/14 un C-228/14, EU:C:2016:405, 64. un nākamie punkti).

Tas nozīmē, ka preces dalībvalstī varēja nodot arī "ar nodokli apliekamam patēriņam". Uz to var norādīt jau pats muitas procedūras pārkāpums vien. Tomēr attiecīgo prezumpciju var atspēkot [10].

35. Tomēr, ja, piemēram, importam piemērojamo PVN atbrīvojumu atsaka, atsaucoties uz to, ka nav pieteikumu, kas paredzēts tiesību aktos muitas jomā, tieši šī atšķirība netiek ņemta vērā. Atteikums piešķirt *atbrīvojumu no importam piemērojamā PVN* būtu *muitas tiesiskā regulējuma pārkāpuma* sekas, lai gan nav noticis "ar nodokli apliekams patēriņš". Atpakaļnosūtītu preču gadījumā Muitas kodeksa 203. panta izpratnē nepastāv vērtības pieaugums, ko varētu "patērēt" un kas būtu jāapliek ar nodokli (skat. iepriekš 33. punktu).

36. Atšķirīgās tiesiskās sekas atbilst tiesību aktu muitas jomā un tiesību aktu PVN jomā principiālajai neatkarībai [11]. Lai gan Tiesa it īpaši savā agrākajā judikatūrā ir uzsvērusi paralēlismu, kas pastāv starp tiesību aktiem muitas jomā un tiesību aktiem importam piemērojamā PVN jomā [12], tas tomēr parasti attiecās tikai uz konkrētiem noteikumiem, piemēram, PVN direktīvas 71. panta 1. punkta otro daļu. Turklāt no pamatojumā bieži norādītā izteikuma, ka "importam piemērojamajam PVN un muitas nodokļiem ir līdzīgas galvenās pazīmes, jo tie rodas saistībā ar preču importu Savienībā un vēlāku preču laišanu dalībvalstu ekonomiskajā apritē" [13] nevar atvasināt nekāda veida papildinošu raksturu [14]. Drīzāk tas liecina tikai par to, ka praksē bieži muitas nodokļa un importam piemērojamā PVN rašanās sakrīt.

37. Turpretī muitas un importam piemērojamā PVN parāda rašanās vieta var visnotaļ atšķirties [15]. PVN direktīvas 71. panta 1. punkta otrā daļa importam piemērojamā PVN parāda rašanās brīdi tikai saista ar muitas parādu, bet nekādā veidā nenorāda uz nodokļu uzlikšanas vietu [16]. Proti, importam piemērojamā PVN rašanās vietu nedrīkst noteikt saskaņā ar noteikumiem, kas izriet no tiesību aktiem muitas jomā, jo pretējā gadījumā varētu rasties pretruna ar nodokļu teritorialitātes principu [17]. Tāpat Tiesa uzskata, ka PVN parāda turpmāka pastāvēšana var būt neatkarīga no muitas parāda dzēšanas [18]. Tas viss skaidri liecina par to, ka starp abiem reglamentējošajiem režīmiem nepastāv papildinošas attiecības. Tāpēc Tiesa arī vairs nerunā par attiecīgo reglamentējošo režīmu paralēlismu, bet gan tikai par "saikni" [19], [20].

[10] Šādā nozīmē nepārprotami spriedums, 2019. gada 10. jūlijs, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579, 48. punkts).

[11] Skat. manus secinājumus jau lietā *Teleos* u.c. (C-409/04, EU:C:2007:7, 80. punkts).

[12] Spriedumi, 2022. gada 7. aprīlis, *Kauno teritorinė muitinė* (C-489/20, EU:C:2022:277, 47. punkts), 2021. gada 3. marts, *Hauptzollamt Münster* (PVN rašanās vieta) (C-7/20, EU:C:2021:161, 29. punkts), un 2019. gada 10. jūlijs, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579, 41. punkts).

[13] Spriedumi, 2024. gada 18. janvāris, *Hauptzollamt Braunschweig* (PVN rašanās vieta – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, 23. punkts), 2022. gada 8. septembris, *Hauptzollamt Hamburg* (PVN rašanās vieta – II) (C-368/21, EU:C:2022:647, 25. punkts), 2022. gada 7. aprīlis, *Kauno teritorinė muitinė* (C-489/20, EU:C:2022:277, 47. punkts), 2021. gada 3. marts, *Hauptzollamt Münster* (PVN rašanās vieta) (C-7/20, EU:C:2021:161, 29. punkts), 2019. gada 10. jūlijs, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579, 41. punkts).

[14] Skat. spriedumu, 2018. gada 25. oktobris, *Božičevič Ježovnik* (C 528/17, EU:C:2018:868, 41. punkts).

[15] Spriedumi, 2024. gada 18. janvāris, *Hauptzollamt Braunschweig* (PVN rašanās vieta – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, 30. un nākamais punkts), 2022. gada 8. septembris, *Hauptzollamt Hamburg* (PVN rašanās vieta – II) (C-368/21, EU:C:2022:647, 27. un 31. punkts), 2021. gada 3. marts, *Hauptzollamt Münster* (PVN rašanās vieta) (C-7/20, EU:C:2021:161, 34. un 35. punkts), un 2019. gada 10. jūlijs, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579, 48. un 53. punkts).

[16] Spriedums, 2024. gada 18. janvāris, *Hauptzollamt Braunschweig* (PVN rašanās vieta – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, 28. punkts).

[17] Spriedums, 2024. gada 18. janvāris, *Hauptzollamt Braunschweig* (PVN rašanās vieta – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, 34. punkts).

[18] Spriedums, 2022. gada 7. aprīlis, *Kauno teritorinė muitinė* (C-489/20, EU:C:2022:277, 51. punkts).

[19] Spriedums, 2021. gada 3. marts, *Hauptzollamt Münster* (PVN rašanās vieta) (C-7/20, EU:C:2021:161, 27. punkts).

[20] Spriedums, 2024. gada 18. janvāris, *Hauptzollamt Braunschweig* (PVN rašanās vieta – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, 23. punkts).

c) Nav papildinoša rakstura praktisku apsvērumu dēļ

38. Praksē importam piemērojamais PVN un muitas nodokļi tiek iekasēti un apstrādāti kopā. Tas ļauj, piemēram, apstrādāt darījumus pēc vienas pieturvietas principa un atvieglot kontroles [21]. Konkrētajā gadījumā, iesniedzot muitas deklarāciju, var pieteikt atbrīvojumu no importam piemērojamā PVN.

39. Tomēr šādi praktiski apsvērumi nav pietiekami, lai pamatotu papildinošas attiecības, saskaņā ar kurām tiesību aktos muitas jomā paredzētā procedūra būtu jāievēro arī attiecībā uz atbrīvojumu no importam piemērojamā PVN [22]. Tas tā ir, tāpēc ka abi režīmi ir izstrādāti atšķirīgi. Saskaņā ar Muitas kodeksa 1. panta 1. punkta otro daļu "Kodeksu vienādi piemēro visā Savienības muitas teritorijā". Turklāt muitas nodoklis pienākas vienīgi Savienībai [23]. Savukārt importam piemērojamais PVN pienākas nevis Savienībai, bet gan attiecīgajai dalībvalstij, kurā notiek imports, jo tajā notiek (iespējamais) gala patēriņš [24]. Tāpēc izšķiroša ir attiecīgajā dalībvalstī piemērojamā PVN likme.

40. Turklāt tiesību akti muitas jomā ir formalizētāki nekā tiesību akti PVN jomā. Tādējādi, piemēram, pat tiesību aktos muitas jomā paredzētu pienākumu neizpilde saskaņā ar Muitas kodeksa 79. panta 1. punkta a) apakšpunktu rada muitas parādu. Turpretī PVN ir vispārējs patēriņa nodoklis, kura mērķis ir aplikt ar nodokli preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas izmaksas patērētājam [25]. Šis mērķis principiāli nav atkarīgs no procesuāliem pārkāpumiem. Tādējādi tiesību aktos PVN jomā paredzēto formalitāšu neizpilde principiāli nerada PVN parādu. Tādējādi piegāžu Kopienas iekšienē gadījumā atbrīvojums no nodokļa jāpiešķir, ja ir izpildīti tā materiālie nosacījumi. Tas vien, ka nav izpildīti formāli nosacījumi, principiāli neattaisno atbrīvojuma piešķiršanas atteikumu [26].

41. Tieši izskatāmajā gadījumā papildinošu attiecību pieņemšana praktisku iemeslu dēļ radītu ļoti dīvainu iznākumu. Neraugoties uz tiesību aktu muitas procedūru jomā pārkāpumu, muitas parāds netika noteikts (acīmredzot, tāpēc ka šiem zirgiem piemērojamā nodokļa likme ir 0 %). Savukārt, tā kā tika pārkāpti tiesību akti muitas procedūru jomā, tika noteikts importam piemērojamais PVN, lai gan nepastāv atpakaļnosūtīto preču vērtības pieaugums, kas būtu jāapliek ar nodokli. Ievērojami formalizētie tiesību akti muitas jomā atsakās no muitas parāda (materiālu iemeslu dēļ), savukārt atbilstoši ievērojami mazāk formalizētajiem tiesību aktiem PVN jomā – PVN direktīvā nav paredzēts Muitas kodeksa 79. pantam analogs noteikums – rodas importam piemērojamā PVN parāds, neraugoties uz atbrīvojumu no nodokļa.

[21] Skat., piemēram, Muitas kodeksa 13. apsvērumu un 42. apsvēruma otro teikumu.

[22] Skat. Muitas kodeksa 9. apsvēruma ceturto teikumu; saskaņā ar to "[t]iesību aktiem muitas jomā vajadzētu būt labāk saskaņotiem ar noteikumiem, kas saistīti ar importa maksājumu iekasēšanu, *nemainot* spēkā esošo nodokļu noteikumu piemērošanas jomu".

[23] Skat. Padomes Lēmuma (ES, *Euratom*) 2020/2053 (2020. gada 14. decembra) par Eiropas Savienības pašu resursu sistēmu un ar ko atceļ Lēmumu 2014/335/ES, *Euratom*, 2020. gada 15. decembra redakcijā (OV 2020, L 424, 1. lpp.), 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu; skat. arī spriedumu, 2024. gada 18. janvāris, *Hauptzollamt Braunschweig* (PVN rašanās vieta – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, 32. punkts).

[24] Spriedums, 2024. gada 18. janvāris, *Hauptzollamt Braunschweig* (PVN rašanās vieta – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, 32. punkts).

[25] Kā piemērus šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 3. maijs, *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, 23. punkts), 2007. gada 11. oktobris, *KÖGÁZ* u.c. (C-283/06 un C-312/06, EU:C:2007:598, 37. punkts – "tā apmēra noteikšana proporcionāli nodokļa maksātāja saņemtajai samaksai par precēm un sniegtajiem pakalpojumiem"), un 1997. gada 18. decembris, *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:627, 20. punkts – "Izšķirīgs ir vienīgi saņemtā maksājuma raksturs: lai šāds maksājums ietilptu kopējā PVN sistēmā, tam jābūt saistītam ar patēriņu" un 23. punkts).

[26] Pastāvīgā judikatūra, piemēram, spriedumi, 2017. gada 9. februāris, *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, 34. punkts), 2016. gada 20. oktobris, *Plöckl* (C-24/15, EU:C:2016:791, 37. punkts), un 2007. gada 27. septembris, *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 29. un 30. punkts).

42. Tiesību aktu PVN jomā uzdevums galu galā nav nodrošināt muitas procedūras ievērošanu. Drīzāk par Muitas kodeksa 42. pantā paredzētajiem pārkāpumiem valsts tiesībās jāparedz sankcija (piemēram, naudas sods). Turklāt katrā ziņā pastāv stimuls deklarēt un uzrādīt preces muitai, lai izmantotu atbrīvojumu no muitas nodokļiem. Tas tā ir tāpēc, ka šā pienākuma neizpilde principiāli rada muitas parādu saskaņā ar Muitas kodeksa 79. panta 1. punkta a) apakšpunktu, ja vien nav piemērojams Muitas kodeksa 86. panta 6. punktā paredzētais izņēmums (šajā ziņā skat. 44. un nākamos punktus).

3. Starpsecinājumi

43. Tātad muitas procedūras ievērošana nav nepieciešama, lai saņemtu atbrīvojumu no importam piemērojamā PVN saskaņā ar PVN direktīvas 143. panta 1. punkta e) apakšpunktu. Drīzāk pietiek ar to, ka ir izpildīti atbrīvojuma no muitas nodokļa materiālie nosacījumi (izskatāmajā gadījumā – atbilstošu atpakaļnosūtītu preču esamība). Tas tā ir izskatāmajā gadījumā. Tāpēc, neizpildot tiesību aktos muitas jomā paredzēto preces uzrādīšanas pienākumu un muitas deklarācijas pienākumu vai neiesniedzot pieteikumu par atbrīvojumu no muitas nodokļa, netiek izraisīta situācija, kas liek atcelt materiāli pastāvošu atbrīvojumu no importam piemērojamā PVN atpakaļnosūtītām precēm (izskatāmajā gadījumā – zirgiem).

B. Pakārtoti: Muitas kodeksa 86. panta 6. punkta interpretācija

44. Tikai tad, ja Tiesas skatījums atšķirtos, jāpārbauda, vai Muitas kodeksa 86. panta 6. punkts ļauj arī turpmāk piemērot Muitas kodeksa 203. panta 1. punkta pirmajā daļā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa atpakaļnosūtītām precēm, neraugoties uz tiesību aktos muitas jomā paredzēto pienākumu neizpildi (preču nedeklarēšana un neuzrādīšana muitai). Tas it īpaši nozīmē, ka prasītāja nav mēģinājusi veikt krāpšanu.

45. Tomēr šādai – šeit pakārtoti izskatītajai – pieejai būtu tāds principiāls trūkums, ka visas problēmas, kas rodas, piemērojot Muitas kodeksa 79. panta 1. punkta a) apakšpunktu un atkāpi no izņēmuma saskaņā ar Muitas kodeksa 86. panta 6. punktu, tiktu pārnestas uz tiesību aktiem PVN jomā. Tomēr tādi subjektīvi noteikumi kā Muitas kodeksa 86. panta 6. punkts un 38. apsvērums (godprātība) tiesību aktiem PVN jomā ir principiāli sveši. Tas pats attiecas uz PVN rašanos procesuāla pārkāpuma dēļ. Ar to saistītās grūtības nepārprotami ilustrē izskatāmais gadījums.

46. Pirmkārt, ir apšaubāms, vai izskatāmajā gadījumā vispār ir piemērojams Muitas kodeksa 86. panta 6. punkts. Tas tā ir, tāpēc ka atbrīvojuma saskaņā ar Muitas kodeksa 203. panta 1. punkta pirmo daļu nosacījuma elements ir muitas deklarācija. Tieši tās trūkst izskatāmajā gadījumā, un tāpēc no tīri formālā viedokļa atbrīvojums nepastāvētu. Tomēr atbrīvojumam jābūt tik vien kā "paredzētam". Turklāt Muitas kodeksa 86. panta 6. punkts tika radīts tieši tādēļ, lai mazinātu ietekmi, ko rada tiesību aktu muitas jomā noteikumu neievērošana (piemēram, muitas deklarācijas neesamība) (skat. Muitas kodeksa 38. apsvērumu). Tādējādi vislabākie argumenti runā par Muitas kodeksa 86. panta 6. punkta piemērošanu.

47. Savukārt jautājums par to, vai tas, ka nav iesniegta muitas deklarācija un zirgi nav uzrādīti muitai, konkrētajā gadījumā jāvērtē kā mēģinājums krāpt, ir jautājums par faktiem. Šajā nolūkā nepieciešamais faktu izvērtējums principiāli ir valsts tiesas ziņā. Tomēr šķiet jēgpilni sniegt tai norādes par to, kad ir veikts krāpt minētās normas izpratnē. Cik man zināms, Tiesa vēl nav izskatījusi šo jautājumu.

48. Burtiskā nozīmē tāda persona, kas zina, ka rodas muitas parāds, un vēlas izvairīties no tā, vēlas krāpt. Turklāt Muitas kodeksa 38. apsvērumā precizēts, ka tā 86. panta 6. punkts kalpo tam, lai ņemtu vērā godprātību saistībā ar tiesību aktu muitas jomā neievērošanu. Tomēr persona rīkojas labticīgi tikai tad, ja tā vēlas rīkoties pareizi un ir varējusi paļauties uz savu vērtējumu.[27] Šajā ziņā saskaņā ar Muitas kodeksa 38. apsvērumu jāmazina nolaidības ietekme. Tādējādi rupji nolaidīga rīcība var tikt uzskatīta par mēģinājumu krāpt. Tāda ir tad, ja importētājam bija jāzina savi tiesību aktos muitas jomā paredzētie pienākumi, jo viņš par tiem nezina rupjas nolaidības dēļ. To apstiprina arī salīdzinājums ar iepriekšējo Kopienas Muitas kodeksa 212.a panta normu.[28] Tajā bija runa par "krāpšanu" [vācu valodas versijā – "krāpniecisku nodomu"] un "klaju nolaidību", ko likumdevējs tagad ir apvienojis jēdzienā "mēģinājums krāpt".

49. Rupjas nolaidības iekļaušana mēģinājumā krāpt ir attaisnojama arī ar to, ka tiesību akti muitas jomā ir ievērojami formalizēti tā iemesla dēļ, ka muitas masu procedūrās kontroles iespējas ir ierobežotas. Tikai muitas deklarācija un preču uzrādīšana ļauj muitas iestādēm pārbaudīt importējamās preces. Tādēļ Muitas kodeksa 79. panta 1. punkta a) apakšpunkts principā rada muitas parādu muitas procedūras neievērošanas gadījumā. Tikai Muitas kodeksa 86. panta 6. punkts ir izņēmums no šā noteikuma, tomēr tas nav piemērojams, ja pastāv mēģinājums krāpt. Pārāk šaura mēģinājuma krāpt izpratne būtu pretrunā šai noteikuma un izņēmuma attiecībai. Tāpēc Muitas kodeksa 86. panta 6. punktā paredzētais izņēmums jāinterpretē šauri. Tādējādi mēģinājums krāpt Muitas kodeksa 86. panta 6. punkta izpratnē pastāv jau tad, ja importētājs zināja vai rupjas nolaidības dēļ nezināja tiesību aktos muitas jomā paredzētos pienākumus, kurus tas nav izpildījis.

50. Jābūt objektīviem pieturas punktiem attiecībā uz subjektīvajiem (ne-)zināšanas vai acīmredzamības apstākļiem.[29] Šajā ziņā lielu nozīmi iegūst saistītie apstākļi. Tas it īpaši attiecas uz principiāli neitrālu rīcību bez objektīvas nozīmes (piemēram, muitas punkta šķērsošana bez apstāšanās).

51. Attiecībā uz profesionāliem ekonomikas dalībniekiem daudz kas liek pieņemt, ka tie zina tiesību aktos muitas jomā paredzētos pienākumus. Persona, kas pareizi eksportē savus zirgus, acīmredzami zina tiesību aktos muitas jomā paredzētos noteikumus. Tad loģiski varētu šķist, ka šī persona arī zina, ka tai tās zirgi ir pareizi jāreimportē.

52. Tomēr, ja importētājs zināja savu tiesību aktos muitas jomā paredzēto pienākumu (piemēram, deklarēt un uzrādīt preces muitai) vai arī rupjas nolaidības dēļ to nezināja, šā pienākuma neizpilde parasti ir arī mēģinājums krāpt. Situācija var atšķirties nepārvaramas varas vai akūtas ārkārtas situācijas gadījumos, kad attiecīgajai personai nav citas saprātīgas, juridiski atzītas alternatīvas rīcības, kā vien tiesību aktos muitas nomā paredzēto pienākumu neizpilde.

53. No iepriekš minētā tātad izriet, ka mēģinājums krāpt Muitas kodeksa 86. panta 6. punkta izpratnē pastāv tad, ja no (saistītiem) apstākļiem izriet, ka importētājs zināja savus tiesību aktos muitas jomā paredzētos pienākumus vai rupjas nolaidības dēļ tos nezināja un tos neizpildīja. Šajā gadījumā muitas parāds saskaņā ar Muitas kodeksa 79. panta 1. punkta a) apakšpunktu saglabājas pienākumu neizpildes dēļ (tīšas vai rupjas nolaidības dēļ). Tādēļ, ja PVN direktīvas 143. panta

[27] Par parādnieka pamatotu uzticēšanos un labticību atgūšanas ietvaros skat. Muitas kodeksa 119. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 3. punkta trešo un ceturto daļu, spriedumu, 2017. gada 16. marts, *Veloserviss* (C 47/16, EU:C:2017:220, 24. un nākamie punkti, par iepriekšējo noteikumu).

[28] Padomes Regula (EEK) Nr. 2913/92 (1992. gada 12. oktobris) par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (OV 2006, L 302, 1. lpp.).

[29] Šajā nozīmē skat. jau spriedumu, 2018. gada 25. oktobris, *Božičevič Ježovnik* (C-528/17, EU:C:2018:868, 47. punkts), par PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktu un to, kā nodrošināt, ka nenotiek dalība krāpšanā nodokļu jomā.

1. punkta e) apakšpunkts faktiski pieprasītu arī muitas procedūras ievērošanu, tad atbrīvojums no importam piemērojamā PVN izskatāmajā gadījumā droši vien (ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa izvērtē faktus) būtu jāatsaka.

V. Secinājumi

54. Iesaku Tiesai uz *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

PVN direktīvas 143. panta 1. punkta e) apakšpunktā ir prasīts tikai, lai būtu izpildīti Muitas kodeksa 203. pantā paredzētie materiālie nosacījumi. Ciktāl muitas parāds saskaņā ar Muitas kodeksa 79. pantu radies tikai tāpēc, ka nav izpildīts pienākums deklarēt preces saskaņā ar Muitas kodeksa 158. panta 1. punktu un pienākums uzrādīt preces saskaņā ar Muitas kodeksa 139. panta 1. punktu vai nav iesniegts pieteikums par atbrīvojumu no muitas nodokļa saskaņā ar Muitas kodeksa 203. pantu, atpakaļnosūtīto preču reimports Muitas kodeksa 203. panta izpratnē ir atbrīvots no PVN. Šā iemesla dēļ attiecībā uz PVN direktīvas 143. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no importam piemērojamā PVN nav nozīmes tam, vai pastāv Muitas kodeksa 86. panta 6. punktā paredzētais izņēmuma elements (jo nav mēģinājuma krāpt).