TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2018. gada 25. oktobrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts – Atbrīvojums no PVN par importu – Imports, pēc kura tiek veikta piegāde Kopienas iekšienē – Krāpšanas nodokļu jomā risks – Nodokļa maksātāja importētāja un piegādātāja labticība – Novērtēšana – Nodokļa maksātāja importētāja un piegādātāja pienākums ievērot pienācīgu rūpību

Lieta C-528/17

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Vrhovno sodišče* (Augstākā tiesa, Slovēnija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2017. gada 28. augustā un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 4. septembrī, tiesvedībā

Milan Božičevič Ježovnik

pret

Republika Slovenija.

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja K. Jirimēe [*K. Jürimäe*] (referente), tiesneši K. Likurgs [*C. Lycourgos*] un K. Vajda [*C. Vajda*],

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

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *M. Božičevič Ježovnik* vārdā – *J. Ahlin*, *odvetnik*,

– Slovēnijas valdības vārdā – *A. Grum*, pārstāve,

– Grieķijas valdības vārdā – *M. Tassopoulou*, *A. Dimitrakopoulou* un *I. Kotsoni*, pārstāves,

– Spānijas valdības vārdā – *S. Jiménez García*, pārstāvis,

– Eiropas Komisijas vārdā – *J. Jokubauskaitė* un *M. Žebre*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – slovēņu.

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

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes Direktīvu 2009/69/EK (2009. gada 25. jūnijs) (OV 2009, L 175, 12. lpp.) (turpmāk tekstā – "PVN direktīva"), 143. pantu kopsakarā ar PVN direktīvas 138. pantu.

2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Milan Božičevič Ježovnik* un *Republika Slovenija* (Slovēnijas Republika) par pēcmuitošanas paziņojumu par nodokli attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļa (PVN) piemērošanu banānu importa darījumiem no trešajām valstīm.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

PVN direktīva

3 Saskaņā ar PVN direktīvas 138. panta 1. punktu:

"Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādu preču piegādi, kuras pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet [Savienībā], ja piegādi veic citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas kā tāda rīkojas dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts."

4 PVN direktīvas 143. pantā ir noteikts:

"1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

d) to preču importu, kas nosūtītas vai transportētas no trešās teritorijas vai trešās valsts uz dalībvalsti, kura nav nosūtīšanas vai transportēšanas galamērķa dalībvalsts, ja saskaņā ar 138. pantu šādu preču piegāde, ko veic importētājs, kurš saskaņā ar 201. pantu noteikts vai atzīts par atbildīgu par PVN nomaksu, ir atbrīvota no nodokļa;

[..].

2. Šā panta 1. punkta d) apakšpunktā noteikto atbrīvojumu piemēro gadījumos, kad pēc preču importa tiek veikta preču piegāde, kam piemēro atbrīvojumu saskaņā ar 138. panta 1. punktu un 2. punkta c) apakšpunktu, tikai tad, ja importa brīdī importētājs ir sniedzis importa dalībvalsts kompetentajām iestādēm vismaz šādu informāciju:

a) savu PVN identifikācijas numuru, kas izdots importa dalībvalstī, vai sava pārstāvja nodokļa jautājumos, kas ir atbildīgs par PVN nomaksu, importa dalībvalstī izdotu PVN identifikācijas numuru;

b) tā klienta, kuram preces piegādā saskaņā ar 138. panta 1. punktu, PVN identifikācijas numuru, kas izdots citā dalībvalstī, [..];

c) pierādījumu tam, ka importētās preces paredz transportēt vai nosūtīt no importa dalībvalsts uz citu dalībvalsti.

Tomēr dalībvalstis var noteikt, ka c) apakšpunktā minēto pierādījumu sniedz kompetentajām iestādēm tikai pēc pieprasījuma."

5 PVN direktīvas 143. panta 2. punkts tajā tika iekļauts ar Direktīvu 2009/69, kuras transponēšanas termiņš beidzās 2011. gada 1. janvārī. Ņemot vērā pamata tiesvedības faktu iestāšanās laiku, pamatlietā ir piemērojamas abas šī 143. panta secīgās redakcijas.

6 PVN direktīvas 201. pants ir izteikts šādā redakcijā:

"Importējot preces, par PVN maksā persona vai personas, kuras importa dalībvalsts norādījusi vai atzinusi par atbildīgām."

Muitas kodekss

7 Saskaņā ar Padomes Regulas (EEK) Nr. 2913/92 (1992. gada 12. oktobris) par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (OV 1992, L 302, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "Muitas kodekss") 78. pantu:

"1. Pēc preču atlaišanas muitas dienesti var pēc sava ieskata vai pēc deklarētāja lūguma izdarīt deklarācijā labojumus.

2. Pēc preču atlaišanas, lai pārliecinātos par deklarācijas datu pareizību, muitas dienesti var pārbaudīt tirdzniecības dokumentus un datus par attiecīgo preču ievešanu un izvešanu vai sekojušajām tirdznieciskām darbībām ar šīm precēm. Šādas pārbaudes var izdarīt deklarētāja vai jebkuras citas personas telpās, kas minētajās darbībās tieši vai netieši iesaistīta sakarā ar savu komercdarbību, vai pie jebkuras citas personas, kuras valdījumā komercdarbības vajadzībām atrodas minētie dokumenti un ziņas. Šie dienesti var arī pārbaudīt preces, ja tās joprojām ir iespējams tiem uzrādīt.

3. 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."

8 Muitas kodeksa 201. un 204. pantā ir norādīti dažādi gadījumi, kādos rodas muitas parāds.

Slovēnijas tiesības

9 Atbilstoši *Zakon o davku na dodano vrednost* (Likums par pievienotās vērtības nodokli) (*Uradni list RS*, *nº 13/11*, turpmāk tekstā – "Likums par PVN") 46. panta 1. punktam no PVN samaksas ir atbrīvotas "preču piegādes, ko pārdevējs vai persona, kura saņem preces, vai cita persona, kura rīkojas tās vārdā, nosūta vai transportē no Slovēnijas teritorijas uz citu dalībvalsti, ja [nosūtīšana vai transportēšana] tiek veikta par labu citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja, kura rīkojas kā nodokļa maksātāja citā dalībvalstī".

10 Likuma par PVN 50. panta 1. punkta 4. apakšpunktā ir paredzēts, ka no PVN "atbilstoši šī likuma 46. pantam ir atbrīvots tādu nosūtīto vai transportēto preču imports, kuras tiek importētas dalībvalstī, kas nav galamērķa dalībvalsts – ja šo preču piegādi veic importētājs, kas definēts šī likuma 76. panta 1. punkta 6. apakšpunktā".

11 Saskaņā ar PVN likuma 50. panta 2. punktu:

"Iepriekšējā punkta 4. apakšpunktā minēto preču imports ir atbrīvots no PVN samaksas, kad pēc preču importēšanas tiek veikta preču piegāde, kam piemēro atbrīvojumu no nodokļa saskaņā ar šā likuma 46. panta 1. un 4. punktu, bet vienīgi tad, ja importēšanas brīdī importētājs kompetentajai muitas iestādei nodrošina vismaz šādu informāciju:

a) savu PVN identifikācijas numuru, ko izdevusi Slovēnijas nodokļu iestāde, vai arī Slovēnijas nodokļu iestādes izdotu sava pārstāvja nodokļa jautājumos, kas ir atbildīgs par PVN samaksu, PVN identifikācijas numuru;

b) preču saņēmēja, kuram preces piegādātas saskaņā ar šā likuma 46. panta 1. punktu, PVN identifikācijas numuru, ko izdevusi dalībvalsts, kurā beidzas preču nosūtīšana vai transportēšana, ja preces ir darījuma priekšmets saskaņā ar šā likuma 46. panta 4. punktu;

c) pierādījumu tam, ka importētās preces paredz nosūtīt vai transportēt no Slovēnijas uz kādu citu dalībvalsti."

12 Likuma par PVN 50. panta 2. punkts ir piemērojams no 2011. gada 1. janvāra. Pirms minētās dienas tobrīd spēkā esošo [šī likuma] piemērošanas noteikumu 80. pantā bija izvirzītas būtībā identiskas prasības.

13 Atbilstoši Likuma par PVN 76. panta 1. punkta 6. apakšpunktam persona, kurai jāmaksā PVN, "importējot preces, [ir] muitas parādnieks, kā tas ir noteikts, pamatojoties uz muitas tiesību aktiem, vai preču saņēmējs".

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

14 Laikposmā, kad iestājās pamatlietā aplūkotie fakti, *M. Božičevič Ježovnik* individuālā uzņēmēja statusā nodarbojās ar banānu importu un izplatīšanu.

15 Laikposmā, kam ir nozīme pamatlietā, *M. Božičevič Ježovnik* importēja Slovēnijā banānus no trešajām valstīm. Pamatojoties uz 30 muitas deklarācijām, kas iesniegtas kompetentajai Koperas [*Koper*] (Slovēnija) muitas iestādei no 2009. gada 26. augusta līdz 2011. gada 26. janvārim, attiecībā uz importētajiem banāniem tika piemērota procedūra, kas tiek dēvēta par "42. muitas procedūru", kura ļāva tos laist brīvā apgrozībā ar atbrīvojumu no PVN par importu. Lai pierādītu, ka minētos banānus bija paredzēts transportēt uz citu dalībvalsti, *M. Božičevič Ježovnik* iesniedza mērķa un galamērķa deklarācijas, uz kurām bija uzspiests preču deklarēto saņēmēju zīmogs.

16 *M. Božičevič Ježovnik* pārdeva importētos banānus Rumānijā reģistrētiem pircējiem pa telefonu veiktu sarunu un iesniegtu pasūtījumu rezultātā. Rēķini, tostarp rēķini par avansa maksājumu, un citi dokumenti tika nosūtīti pa elektronisko pastu, faksu vai parasto pastu. Pirms līgumu slēgšanas *M. Božičevič Ježovnik* pārbaudīja uzņēmēju reģistrācijas numuru un identifikācijas numuru ("EORI" numuru), kā arī pircēju PVN identifikācijas numuru spēkā esamību. Viņš lūdza minētajiem pircējiem sagatavot paziņojumu, kurā tie apliecina, ka uzņemas transportēt banānus uz citu dalībvalsti.

17 Saņēmis no pircējiem samaksu, *M. Božičevič Ježovnik* nodeva tiem banānus, kas bija atmuitoti Koperas ostā, tādējādi nododams pircējiem īpašumtiesības uz [šiem banāniem]. Pēc tam pircēji uzņēmās transportēt banānus uz Rumāniju, kā arī nosūtīt *CMR* pavadzīmes, kas ir apstiprinātas pēc preču izkraušanas galamērķī.

18 Veicot *M. Božičevič Ježovnik* muitas deklarāciju pēcmuitošanas pārbaudi, muitas iestāde atklāja, ka vairāki Rumānijas pircēji bija reģistrēti kā PVN maksātāji īsi pirms pirmās piegādes un tajā pašā dienā svītroti no PVN sistēmas. Kā norāda minētā iestāde, *CMR* pavadzīmes, ko pēc pieprasījuma iesniedza *M. Božičevič Ježovnik*, bija slikti salasāmas un nepilnīgas, un tajās bija nepietiekamas norādes par preču izkraušanas datumu un vietu. Minētā iestāde turklāt piebilda, ka *M. Božičevič Ježovnik* banānu pārdošanas vērtība un iepirkšanas cena bija identiskas un to starpība bija niecīga, ka banānu svars, kas norādīts pārdošanas rēķinos, atšķīrās no datiem, kas sniegti muitas deklarācijās, un ka rēķini, kas reģistrēti grāmatvedības dokumentos, atšķīrās no rēķiniem, kas attiecībā uz tām pašām precēm bija iesniegti muitas iestādē un nodokļu iestādēs.

19 Muitas iestāde ievāca informāciju no Rumānijas nodokļu iestādēm. Kā norāda šīs iestādes, atsevišķi Rumānijas pircēji bija "pazudušie uzņēmēji", kuri neveic darbību reģistrētajā adresē, kuri nav atbildējuši uz šo iestāžu zvaniem un kuru direktori ir Turcijas, Irākas, Ungārijas vai Ēģiptes pilsoņi. Turklāt, kā norāda šīs iestādes, atsevišķi pārvadātāji ir apstiprinājuši, ka banāni ir transportēti un izkrauti kādā vairumtirdzniecības centrā Rumānijā. Tie esot norādījuši, ka ir saņēmuši transportēšanas pasūtījumu pa telefonu un ka samaksa esot veikta skaidrā naudā. Citi pārvadātāji noliedza pārvadājuma dokumentos esošo parakstu autentiskumu, kā arī to, ka tiem būtu jebkāda saikne ar pircējiem.

20 Ievērojot šo informāciju, muitas iestāde uzskatīja, ka *M. Božičevič Ježovnik* nav pierādījis, ka attiecīgie banāni būtu izvesti no Slovēnijas teritorijas un nodoti deklarētajiem pircējiem. Šī iestāde arī uzskatīja, ka *M. Božičevič Ježovnik* nav ievērojis pienācīgu rūpību, nav veicis pircēju pamatpārbaudes un nav ņēmis vērā netiešās norādes uz krāpšanu PVN jomā.

21 Tādēļ Ļubļanas (Slovēnija) muitas iestāde ar 2013. gada 24. maija lēmumu lika *M. Božičevič Ježovnik* samaksāt PVN summu 242 949,04 EUR apmērā.

22 Ar 2014. gada 30. septembra lēmumu *Ministrstvo za finance* (Finanšu ministrija, Slovēnija) noraidīja *M. Božičevič Ježovnik* iesniegto sūdzību par muitas iestādes lēmumu.

23 *Upravno sodišče Republike Slovenije* (Slovēnijas Republikas Administratīvā tiesa) noraidīja prasību, ko *M. Božičevič Ježovnik* bija cēlis par Finanšu ministrijas lēmumu. Šī tiesa tostarp atgādināja, ka ar "42. muitas procedūru" saistīto pienākumu neizpildes gadījumā nodokļa maksātāja iespējamā labticība neietekmē PVN samaksu *a posteriori*.

24 *M. Božičevič Ježovnik* vērsās *Vrhovno sodišče* (Augstākā tiesa, Slovēnija) ar kasācijas sūdzību.

25 Šī tiesa vēlas noskaidrot nosacījumus, ar kādiem importētājam var būt pienākums maksāt PVN tādos apstākļos, kādi aplūkoti pamatlietā.

26 Šajā ziņā minētā tiesa precizē, ka saskaņā ar PVN direktīvas 201. pantu Slovēnijas tiesībās atbildība par PVN samaksu importējot tiek saistīta ar Muitas kodeksa normām par atbildību par ievedmuitas nodokļu samaksu. Šajā saistībā tā uzskata, ka ir jānosaka, vai importētājs ir muitas parāda parādnieks atbilstoši Muitas kodeksa 201. pantam vai 204. pantam.

27 Iesniedzējtiesa norāda, ka 2007. gada 27. septembra spriedumā *Teleos* u.c. (C-409/04, EU:C:2007:548, 56. un 57. punkts) Tiesa ir nošķīrusi nodokļa maksātāja atbildību par PVN samaksu un importētāja atbildību par muitas parādu samaksu. Šī tiesa vēlas noskaidrot, vai tādā gadījumā, kāds aplūkots

pamatlietā, importētājs ir atbildīgs par PVN samaksu tāpat, kā tas ir atbildīgs par muitas parādiem, pat ja preces transportēšanu ir uzņēmies pircējs un ja importētājs ir rīkojies ar pienācīgo rūpību un labticīgi.

28 Gadījumā, ja importētāja atbildība par PVN samaksu atšķirtos no atbildības par muitas parādu samaksu, iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, vai šī atbildība ir līdzvērtīga atbildībai, kāda ir nodokļa maksātājam, kurš veic piegādi Kopienas iekšienē PVN direktīvas 138. panta 1. punkta izpratnē, un kā šajā saistībā ir jāizvērtē importētāja labticība gadījumā, ja pircējs ir veicis krāpšanu.

29 Šajā ziņā tā uzsver, ka šajā gadījumā muitas iestāde bija atļāvusi izmantot atbrīvojumu, ņemot vērā informāciju, ko importētājs importēšanas brīdī sniedza deklarācijās un pēc iepriekšējās pārbaudes. Tā norāda, ka no 2007. gada 27. septembra sprieduma *Teleos* u.c. (C-409/04, EU:C:2007:548) varētu izrietēt, ka šāda atļauja nozīmē, ka importētājam nevar būt pienākums maksāt PVN, ja pēcmuitošanas pārbaudē tiek atklāti pārkāpumi. Tomēr, pēc tās uzskatiem, šāda interpretācija samazinātu Muitas kodeksa 78. pantā paredzētās pēcmuitošanas pārbaudes nozīmīgumu.

30 Turklāt iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai tādēļ, ka jautājums ir par preču pirmo ievešanu Savienības muitas teritorijā, importētājam ir jārīkojas īpaši rūpīgi.

31 Šajos apstākļos *Vrhovno sodišče* (Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai importētājs (deklarētājs), kurš preču ievešanas brīdī lūdz piešķirt atbrīvojumu no PVN samaksas (imports saskaņā ar 42. muitas procedūru), jo preces ir paredzēts piegādāt uz kādu citu dalībvalsti, ir atbildīgs par PVN samaksu (ja vēlāk tiek konstatēts, ka nav izpildīti atbrīvojuma piešķiršanai nepieciešamie nosacījumi) tāpat, kā viņš ir atbildīgs par muitas parāda samaksu?

2) Ja atbilde ir noliedzoša, vai importētāja (deklarētāja) atbildība ir tāda pati kā nodokļu maksātāja atbildība, kurš veic preču piegādi Kopienas iekšienē, kas ir atbrīvota no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 138. panta 1. punktu?

3) Vai šajā pēdējā minētajā gadījumā importētāja (deklarētāja), kura nolūks ir ļaunprātīgi izmantot PVN sistēmu, subjektīvais elements ir jāvērtē atšķirīgi no gadījuma, kad notiek PVN direktīvas 138. panta 1. punktā minētā preču piegāde [Savienības] iekšienē? Vai šādam vērtējumam ir jābūt liberālākam, ievērojot faktu, ka 42. muitas procedūrā atbrīvojumam no PVN samaksas vispirms ir jāsaņem muitas iestādes atļauja? Vai tomēr tam ir jābūt stingrākam, jo runa ir par darījumiem, kas ir saistīti ar trešo valstu izcelsmes preču pirmo ievešanu [Savienības] iekšējā tirgū?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

32 Ar šiem trim jautājumiem, kas jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas uzzināt, vai PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka apstākļos, kuros nodokļa maksātājs importētājs un piegādātājs ir saņēmis atbrīvojumu no PVN par importu, pamatojoties uz atļauju, ko pēc iepriekšējas pārbaudes kompetentās muitas iestādes ir izsniegušas, ņemot vērā šī nodokļa maksātāja iesniegtos pierādījumus, tam tomēr *a posteriori* ir jāmaksā PVN, ja vēlākā pārbaudē izrādās, ka atbrīvojuma materiāltiesiskie nosacījumi nebija izpildīti.

33 No PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkta izriet, ka dalībvalstis no nodokļa atbrīvo to preču importu, kas nosūtītas vai transportētas no trešās teritorijas vai trešās valsts uz dalībvalsti, kura nav nosūtīšanas vai transportēšanas galamērķa dalībvalsts, ja saskaņā ar minētās direktīvas 138. pantu šādu preču piegāde, ko veic importētājs, kurš saskaņā ar šīs direktīvas 201. pantu noteikts vai atzīts par atbildīgu par PVN samaksu, ir atbrīvota no nodokļa.

34 Tādējādi atbrīvojums no PVN par importu ir atkarīgs no tā, vai importētājs pēc tam veic piegādi Kopienas iekšienē, kura pati ir atbrīvota no nodokļa atbilstoši PVN direktīvas 138. pantam, un tātad tas ir atkarīgs no tā, vai ir izpildīti šajā pantā izvirzītie materiāltiesiskie nosacījumi (spriedums, 2018. gada 20. jūnijs, *Enteco Baltic*, C-108/17, EU:C:2018:473, 47. punkts).

35 Šajā ziņā ir jāatgādina pirmām kārtām, ka saistībā ar preču piegāžu Kopienas iekšienē atbrīvojumu saskaņā ar PVN direktīvas 138. pantu, pirmkārt, Tiesa ir nospriedusi, ka prasība, lai uzņēmējs darbotos labticīgi un veiktu visus pasākumus, ko no tā var saprātīgi pieprasīt, lai pārliecinātos, ka veiktā darījuma rezultātā tas nepiedalās krāpšanā nodokļu jomā, nav pretrunā Savienības tiesībām (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 27. septembris, *Teleos* u.c., C-409/04, EU:C:2007:548, 65. punkts, kā arī 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 48. punkts un tajā minētā judikatūra). No tā izriet – ja attiecīgais nodokļa maksātājs ir zinājis vai tam ir bijis jāzina, ka tā veiktais darījums ir saistīts ar pircēja izdarītu krāpšanu, un ja tas nav veicis visus no tā atkarīgos saprātīgos pasākumus, lai izvairītos no šīs krāpšanas, tad tam ir jāliedz izmantot atbrīvojumu no nodokļa (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 54. punkts un tajā minētā judikatūra).

36 Otrkārt, no Tiesas judikatūras būtībā izriet, ka piegādātāja atbildība par PVN samaksu *a posteriori* tiek izvērtēta citādi nekā importētāja atbildība par muitas nodokļu samaksu. Proti, importētājam ir jāmaksā muitas nodokļi par tādu preču importu, attiecībā uz kurām eksportētājs ir izdarījis muitas noteikumu pārkāpumu, tostarp, ja importētājs ir labticīgs un nekādi nav piedalījies šajā pārkāpumā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1997. gada 17. jūlijs, *Pascoal & Filhos*, C-97/95, EU:C:1997:370, 61. punkts). Toties šī judikatūra nav piemērojama vērtējumam par to, vai piegādātājam saistībā ar krāpniecisku darījumu Kopienas iekšienē var būt pienākums *a posteriori* maksāt PVN (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Teleos* u.c., C-409/04, EU:C:2007:548, 54.–57. punkts).

37 No tā izriet, ka saistībā ar preču piegāžu Kopienas iekšienē atbrīvojumu saskaņā ar PVN direktīvas 138. pantu piegādātājam, kurš labticīgi un veicot visus pasākumus, ko no tā var saprātīgi pieprasīt, ir veicis darījumu, kā rezultātā ir nezinot piedalījies pircēja īstenotā krāpšanā, nevar likt *a posteriori* maksāt PVN (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Teleos* u.c., C-409/04, EU:C:2007:548, 65.–67. punkts).

38 Šī judikatūra attiecas arī uz piegādēm Kopienas iekšienē paredzētu preču importa atbrīvojumu sistēmu, kura noteikta PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 20. jūnijs, *Enteco Baltic*, C-108/17, EU:C:2018:473, 94. punkts).

39 Proti, kā izriet no šī sprieduma 34. punktā minētās judikatūras, importa atbrīvojums ir atkarīgs no tā, vai importētājs pēc tam veic piegādi Kopienas iekšienē, kura ir atbrīvota no nodokļa atbilstoši PVN direktīvas 138. pantam. Tādējādi pret abiem darījumiem ir jāattiecas saskaņoti, lai PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā noteiktajai importa atbrīvojumu sistēmai nodrošinātu tai raksturīgo loģiku.

40 Ja importētājam un piegādātājam, neņemot vērā to pienācīgo rūpību, tiktu automātiski atteiktas tiesības uz atbrīvojumu no PVN par importu gadījumā, ja pircējs būtu īstenojis krāpšanu saistībā ar vēlāk veiktu piegādi Kopienas iekšienē, tad tiktu pārrauta saikne starp importa atbrīvojumu un vēlākas piegādes Kopienas iekšienē atbrīvojumu. Proti, kā izriet no šī sprieduma 37. punkta, pēdējais minētais atbrīvojums piegādātājam nevar automātiski tikt atteikts pircēja īstenotas krāpšanas gadījumā.

41 No tā izriet – no tā vien, ka muitas jomā Muitas kodeksa 78. panta 3. punktā ir paredzēts, ka, "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", – nevar secināt, ka minētās iestādes var prasīt nodokļa maksātājam importētājam *a posteriori* maksāt PVN par importu jebkādos apstākļos un neizvērtēdamas, vai tas ir rīkojies ar pienācīgo rūpību un labticīgi.

42 Otrām kārtām ir jānorāda, ka iesniedzējtiesa konkrētāk vēlas noskaidrot, kāda ietekme pamatlietā var būt faktam, ka kompetentā muitas iestāde pēc iepriekšējas pārbaudes, kas veikta, pamatojoties uz informāciju, ko importētājs sniedzis muitas deklarācijās, ir atbilstoši PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktam atļāvusi piemērot atbrīvojumu no PVN par trešās valsts izcelsmes preču importu Savienības teritorijā.

43 Šajā ziņā ir jāuzsver, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, uz ko turklāt atsaucas iesniedzējtiesa, tiesiskās noteiktības princips nepieļauj to, ka dalībvalsts, kas sākotnēji pieņēmusi dokumentus, kurus pārdevējs iesniedzis kā pierādījumus, kas pamato tiesības piegādes uz atbrīvojumu no nodokļa, vēlāk varētu šim piegādātājam uzlikt pienākumu samaksāt PVN par šo piegādi pircēja veiktas krāpšanas dēļ, par kuru minētais pārdevējs nav zinājis un nav varējis zināt (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 27. septembris, *Teleos* u.c., C-409/04, EU:C:2007:548, 50. punkts, kā arī 2017. gada 14. jūnijs, *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, C-26/16, EU:C:2017:453, 75. punkts).

44 Tomēr minētā tiesa var piemērot šo judikatūru tikai tad, ja nodokļa maksātājs ir rīkojies labticīgi un ir veicis pasākumus, ko no tā var saprātīgi pieprasīt, lai novērstu jebkādu dalību krāpšanā nodokļu jomā. No tā izriet, ka minētā judikatūra nevar tikt saprasta tādējādi, ka tiesiskās noteiktības princips liegtu kompetentajām valsts iestādēm, ievērojot piemērojamos termiņus, veikt jaunu pārbaudi, lai pārbaudītu, vai nodokļa maksātājs nav zinājis un nav varējis zināt par iespējamo krāpšanu nodokļu jomā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 20. jūnijs, *Enteco Baltic*, C-108/17, EU:C:2018:473, 97. un 98. punkts).

45 Tādējādi pats apstāklis, ka pamatlietā pēc iepriekšējas pārbaudes, kas veikta, pamatojoties uz informāciju, kuru importētājs sniedzis muitas deklarācijās, kompetentā muitas iestāde atļāva piemērot importa atbrīvojumu, vien nevar liegt jebkādu iespēju prasīt *a posteriori* samaksāt PVN par importu, ja izrādās, ka importētājs ir piedalījies krāpšanā nodokļu jomā vai nav ievērojis pienācīgu rūpību, lai novērstu šādu dalību.

46 Tātad iesniedzējtiesai ir jāveic visas pamatlietas informācijas un apstākļu visaptverošs novērtējums, lai noteiktu, vai *M. Božičevič Ježovnik* ir rīkojies labticīgi un veicis visus pasākumus, kurus no tā saprātīgi var pieprasīt, lai pārliecinātos, ka veikto darījumu rezultātā tas nepiedalās krāpšanā nodokļu jomā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 53. punkts). Šajā ziņā ir jānorāda – kā ir uzsvērusi Eiropas Komisija –, tas vien, ka attiecīgās preces iepriekš ir importētas no trešās valsts, nav pamats stingrākai attieksmei attiecībā uz *M. Božičevič Ježovnik* atbildību salīdzinājumā ar atbildību, kāda tam būtu saistībā ar vienkāršu darījumu Kopienas iekšienē, kas minēta PVN direktīvas 138. panta 1. punktā.

47 Gadījumā, ja iesniedzējtiesa izdarītu secinājumu, ka, ņemot vērā objektīvus apstākļus, attiecīgais nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka pamatlietā aplūkotās, pēc importēšanas veiktās piegādes ir saistītas ar pircēja veiktu krāpšanu, un ka nodokļa maksātājs nav veicis visus saprātīgos pasākumus, kas bija tā spēkos, lai izvairītos no šīs krāpšanas, tad būtu jāliedz tam izmantot tiesības uz atbrīvojumu no PVN par importu (pēc analoģijas skat. spriedumus, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 54. punkts, un 2014. gada 9. oktobris, *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, 42. punkts).

48 Savukārt gadījumā, ja šī iesniedzējtiesa izdarītu secinājumu, ka attiecīgais nodokļu maksātājs nezināja vai nevarēja zināt, ka pēc importēšanas veiktās piegādes ir saistītas ar krāpšanu, kuru veic pircējs, un ka [nodokļa maksātājs] ir veicis visus saprātīgos pasākumus, kas bija tā spēkos, lai izvairītos no šīs krāpšanas, tam nevar liegt izmantot tiesības uz importa atbrīvojumu.

49 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz prejudiciālajiem jautājumiem ir jāatbild, ka PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka apstākļos, kuros nodokļa maksātājam importētājam un piegādātājam ir piešķirts atbrīvojums no PVN par importu, pamatojoties uz atļauju, ko pēc iepriekšējas pārbaudes, ņemot vērā šī nodokļa maksātāja iesniegtos pierādījumus, ir devušas kompetentās muitas iestādes, tam nav *a posteriori* jāmaksā PVN, ja vēlākā pārbaudē izrādās, ka nav izpildīti šī atbrīvojuma materiāltiesiskie nosacījumi, izņemot, ja, ņemot vērā objektīvus apstākļus, ir pierādīts, ka šis nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka pamatlietā aplūkotās, pēc importēšanas veiktās piegādes ir saistītas ar pircēja veiktu krāpšanu, un ka minētais nodokļa maksātājs nav veicis visus saprātīgos pasākumus, kas bija tā spēkos, lai izvairītos no šīs krāpšanas; tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par tiesāšanās izdevumiem

50 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 (devītā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes Direktīvu 2009/69/ES (2009. gada 25. jūnijs), 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka apstākļos, kuros nodokļa maksātājam importētājam un piegādātājam ir piešķirts atbrīvojums no pievienotās vērtības nodokļa par importu, pamatojoties uz atļauju, ko pēc iepriekšējas pārbaudes, ņemot vērā šī nodokļa maksātāja iesniegtos pierādījumus, ir devušas kompetentās muitas iestādes, tam nav *a posteriori* jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis, ja vēlākā pārbaudē izrādās, ka nav izpildīti šī atbrīvojuma materiāltiesiskie nosacījumi, izņemot, ja, ņemot vērā objektīvus apstākļus, ir pierādīts, ka minētais nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka pamatlietā aplūkotās, pēc importēšanas veiktās piegādes ir saistītas ar pircēja veiktu krāpšanu, un ka nodokļa maksātājs nav veicis visus saprātīgos pasākumus, kas bija tā spēkos, lai izvairītos no šīs krāpšanas; tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

[Paraksti]