

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. spalio 25 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 143 straipsnio 1 dalies d punktas – Neapmokestinimas importo pridėtinis vertės mokesčiu – Importas, po kurio vėliau vykdomas tiekimas Bendrijos viduje – Sukčiavimo mokesčių srityje pavojus – Apmokestinamojo asmens – importuotojo ir tiekėjo – sąžiningumas – Vertinimas – Apmokestinamojo asmens – importuotojo ir tiekėjo – rėpastingumo pareiga“

Byloje C-528/17

dėl *Vrhovno sodišče* (Aukščiausiasis Teismas, Slovėnija) 2017 m. rugpjūčio 28 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2017 m. rugsėjo 4 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Milan Božičević Ježovnik

prieš

Republika Slovenija

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Jürimäe (pranešėjas), teisėjai C. Lycourgos ir C. Vajda,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- Božičević Ježovnik, atstovaujamo *odvetnik* J. Ahlin,
- Slovėnijos vyriausybė, atstovaujamos A. Grum,
- Graikijos vyriausybė, atstovaujamos M. Tassopoulou, A. Dimitrakopoulou ir I. Kotsoni,
- Ispanijos vyriausybė, atstovaujamos S. Jiménez García,
- Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir M. Žebre,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2009 m. birželio 25 d. Tarybos direktyva 2009/69/EB (OL L 175, 2009, p. 12; toliau – PVM direktyva), 143 straipsnio, siejamo su PVM direktyvos 138 straipsniu, išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant Milan Boži?evi? Ježovnik ir *Republika Slovenija* (Slov?nijos Respublika) gin?? d?l pranešimo apie banan? importo iš tre?i?j? šali? sandori? *a posteriori* apmokestinim? prid?tin?s vert?s mokes?iu (PVM).

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

PVM direktyva

3 Direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Valstyb?s nar?s neapmokestina prek? tiekimo, kai tas prekes pardav?jas ar prekes ?sigyjantis asmuo išsiun?ia ar išgabena ? paskirties viet?, esan?i? [S?jungoje], bet ne j[?] atitinkamo[se] teritorijo[se], kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikian?iam kaip toks, ? kit? valstyb? nar? [kuris veikia kaip toks kitoje valstyb?je nar?je] nei ta, kurioje prad?tas prek? siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardav?jo ar prekes ?sigyjan?io asmens vardu.“

4 PVM direktyvos 143 straipsnyje nurodyta:

„1. Valstyb?s nar?s PVM neapmokestina ši? sandori?, pagal kuriuos:

<...>

d) iš tre?iosios teritorijos ar tre?iosios šalies išsi?stos ar išgabentos prek?s importuojamos ? kit? valstyb? nar? nei ta, kurioje užbaigiamas prek? siuntimas ar gabenimas, kai tokias prekes tiekian?io importuotojo, kuriam pagal 201 straipsn? tenka ar pripaž?stama tenkanti prievol? sumok?ti PVM, vykdomas prek? tiekimas neapmokestinamas PVM pagal 138 straipsn?;

<...>

2. PVM neapmokestinama pagal 1 dalies d punkt? tais atvejais, kai importavus prekes jos tiekiamos neapmokestinant PVM pagal 138 straipsnio 1 dal? ir 2 dalies c punkt?, tik jei importo metu importuotojas importo valstyb?s nar?s kompetentingoms institucijoms pateik? bent ši? informacij?:

a) importo valstyb?je nar?je suteikt? savo PVM mok?tojo kod? arba importo valstyb?je nar?je suteikt? savo fiskalinio agento, kuriam tenka prievol? mok?ti PVM, PVM mok?tojo kod?;

b) prekes ?sigyjan?io asmens, kuriam prek?s tiekiamos laikantis 138 straipsnio 1 dalies, PVM mok?tojo kod?, suteikt? kitoje valstyb?je nar?je, <...>;

c) ?rodym?, kad importuojamos prek?s yra skirtos išgabenti arba išsi?sti iš importo valstyb?s nar?s ? kit? valstyb? nar?.

Ta?iau valstyb?s nar?s gali numatyti, kad c punkte min?tas ?rodymas kompetentingoms

institucijoms būtų pateikiamas tik gavus prašymą.“

5 PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalis, į ją buvo įtraukta Direktyva 2009/69, pastarosios direktyvos perkėlimo į nacionalinę teisę terminas baigėsi 2011 m. sausio 1 d. Atsižvelgiant į datas, kai klostėsi ginčo pagrindinėje byloje faktinės aplinkybės, abi šio 143 straipsnio versijos – ankstesnė ir vėlesnė – taikomos pagrindinėje byloje.

6 PVM direktyvos 201 straipsnis suformuluotas taip:

„Importo atveju PVM moka asmuo arba asmenys, kuriuos importo valstybės narė laiko ar pripažįsta turinčiais prievolę sumokėti PVM.“

Muitinės kodeksas

7 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą (OL L 302, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 4 t., p. 307; toliau – Muitinės kodeksas), 78 straipsnyje nustatyta:

„1. Muitinė turi teisę savo iniciatyva arba deklaranto prašymu padaryti pakeitimus deklaracijoje po to, kai prekės jau išleistos.

2. Muitinė, norėdama po prekių išleidimo įsitikinti deklaracijoje pateiktą duomenų tikslumą, turi teisę tikrinti prekybos dokumentus ir duomenis, susijusius su atitinkamų prekių importo arba eksporto operacijomis arba su paskesnėmis prekybos šiomis prekėmis operacijomis. Tokie patikrinimai gali būti atliekami deklaranto arba bet kurio kito asmens, tiesiogiai arba netiesiogiai per verslą susijusio su minėtomis operacijomis, arba dėl verslo turinio minėtų dokumentus ir duomenis, patalpose. Ši institucija taip pat turi teisę tikrinti ir prekes, jeigu jas vis dar žmanoma pateikti tikrinimui.

3. Jeigu pakartotinai patikrinus deklaraciją arba atlikus tikrinimą po prekių išleidimo paaiškėja, kad atitinkamos muitinės procedūros atlikimo tvarką reglamentuojančios nuostatos buvo taikomos remiantis neteisinga arba neišsamia informacija, muitinė, remdamasi naujai surinkta informacija, laikydamasi nustatytų nuostatų, imasi priemonių, būtinių susidariusiai padėčiai sureguliuoti.“

8 Muitinės kodekso 201 ir 204 straipsniuose nurodytos įvairios situacijos, kai atsiranda skola muitinei.

Slovėnijos teisė

9 Pagal *Zakon o davku na dodano vrednost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, *Uradni list RS*, Nr. 13/11, toliau – PVM įstatymas) 46 straipsnio 1 dalį PVM neapmokestinamas „prekių, kurias pardavėjas ar kitas jo vardu veikiantis asmuo siunčia arba gabena iš Slovėnijos teritorijos į kitą valstybę narę, tiekimas, jeigu jis vykdomas kito apmokestinamojo asmens ar neapmokestinamojo juridinio asmens, kuris veikia kaip toks šioje kitoje valstybėje narėje, naudai“.

10 PVM įstatymo 50 straipsnio 1 dalies 4 punkte numatyta, kad PVM neapmokestinamas „prekių, siunčiamų arba gabenamų iš kitos teritorijos arba iš trečiosios valstybės ir importuojamų į valstybę narę, kuri nėra paskirties valstybė narę, importas, jeigu importuotojo, kaip antai apibrėžto šio įstatymo 76 straipsnio 1 dalies 6 punkte, vykdomas šių prekių tiekimas neapmokestinamas pagal šio įstatymo 46 straipsnį“.

11 PVM įstatymo 50 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„Prekių importas pagal šio straipsnio 1 dalies 4 punktą neapmokestinamas PVM, jeigu po prekių

importo vykdomas neapmokestinamas prekų tiekimas pagal šio įstatymo 46 straipsnio 1 ir 4 punktus ir tik jeigu importuotojas importo metu pateikia kompetentingai muitinei bent šią informaciją:

- a) savo PVM mokėtojo kodą, suteiktą Slovėnijos mokesčių administratoriaus arba savo fiskalinio agento, kuris turi mokėti PVM, PVM mokėtojo kodą, suteiktą Slovėnijos mokesčių administratoriaus;
- b) prekių gavėjo, kuriam prekės tiekiamos pagal šio įstatymo 46 straipsnio 1 dalį, PVM mokėtojo kodą, suteiktą kitoje valstybėje narėje, kurioje baigiasi prekių siuntimas arba gabenimas, jeigu šios prekės yra sandorio pagal šio įstatymo 46 straipsnio 4 punktą dalykas;
- c) rodymą, kad importuotas prekes ketinama išsiųsti arba išgabenti iš Slovėnijos teritorijos į kitą valstybę narę“.

12 PVM įstatymo 50 straipsnio 2 dalis taikoma nuo 2011 m. sausio 1 d. Iki šios datos šis įstatymas gyvendinamąjį nutarimo 80 straipsnyje, galiojusiame tuo metu, buvo nustatyti tokie patys reikalavimai dėl esmės.

13 Pagal PVM įstatymo 76 straipsnio 1 dalies 6 punktą importuojant prekes PVM moka „muitinės skolininkas, nustatomas remiantis muitinės nuostatomis, arba prekių gavėjas“.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

14 Laikotarpiu, kai klostėsi pagrindinės bylos faktinės aplinkybės, Milan Božičević Ježovnik, kaip individuali veiklą vykdančias asmuo, užsiėmė bananų importu ir platinimu.

15 Ginčui pagrindinėje byloje reikšmingu laikotarpiu M. Božičević Ježovnik importavo bananus į Slovėniją iš trečiųjų šalių. Remiantis 30 muitinės deklaracijų, pateiktų kompetentingai Koperio (Slovėnija) muitinei nuo 2009 m. rugpjūčio 26 d. iki 2011 m. sausio 26 d., šiems bananams taikyta „42 muitinės procedūra“; pagal šią procedūrą juos buvo galima išleisti į laisvą apyvartą neapmokestinant importo PVM. Siekdamas rodyti, kad šie bananai bus išvežti į kitą valstybę narę, M. Božičević Ježovnik pateikė galutinio naudojimo ir paskirties deklaracijas, kuriose buvo nurodyti prekių gavėjų antspaudai.

16 M. Božičević Ježovnik po derybų ir užsakymų telefonu pardavė importuotus bananus Rumunijoje susiteigusiems pirkėjams. Šskaitos fakturas, skaitant išankstinio mokėjimo šskaitas fakturas, ir kiti dokumentai buvo siunčiami elektroniniu paštu, faksu ir prastu paštu. Prieš sudarydamas sutartis M. Božičević Ježovnik patikrino ekonominės veiklos vykdytojo registracijos ir identifikavimo kodą (EORI kodas) ir pirkėjų PVM mokėtojų kodą galiojimui. Jis šiuos pirkėjų prašė pateikti deklaraciją, kurioje nurodyta, kad išgabens bananus į kitą valstybę narę.

17 Iš pirkėjų gavęs mokėtinę sumą M. Božičević Ježovnik perdavė jiems Koperio uoste bananus, su kuriais susijusios muitinės procedūros jau buvo atliktos, ir taip jiems perdavė nuosavybės teisę į bananus. Paskui pirkėjai gabeno bananus į Rumuniją ir grąžino patvirtintus CMR važtaraščius po to, kai prekės buvo iškrautos galutinėje paskirties vietoje.

18 Atlikdama M. Božičević Ježovnik muitinės deklaraciją *a posteriori* tikrinimą muitinę nustatė, kad keli Rumunijos pirkėjai buvo registruoti kaip PVM mokėtojai prieš pat pirmą tiekimą ir pašalinti iš PVM sistemos tą pačią dieną. Šios muitinės teigimu, CMR važtaraščiai, kuriuos paprašytas pateikti M. Božičević Ježovnik, buvo sunkiai šskaitomi ir nevisiškai užpildyti, juose buvo nepakankamai duomenų, susijusių su prekių iškrovimo data ir vieta. Be to, minėta muitinė pažymėjo, kad bananų pardavimo vertė ir jų pirkimo kaina, už kurią M. Božičević Ježovnik juos

įsigijo, buvo tokia patiarba skyręsi nedaug, pardavimo sąskaitose faktūra nurodytas bananų svoris skyręsi nuo duomenų, pateiktų muitinės deklaracijose, ir į apskaitę įtrauktos sąskaitos faktūros skyręsi nuo sąskaitų faktūrų, kurios dėl to pačios prekės buvo pateiktos muitinei ir mokesčių administratoriui.

19 Muitinė gavo informacijos iš Rumunijos mokesčių administratoriaus. Šio administratoriaus teigimu, kai kurie Rumunijos pirkėjai buvo „dingę“ kio subjektai; jie nevykdė veiklos registruotu adresu, neatsakė į jo skambučių ir jų vadovai buvo Turkijos, Irako, Vengrijos ir Egipto piliečiai. Be to, minėto administratoriaus teigimu, kai kurie vežėjai patvirtino, kad bananai buvo nugabenti ir iškrauti didmeninės prekybos vietoje Rumunijoje. Šie vežėjai nurodė, kad užsakymai vežti buvo pateikti telefonu, o sumokėta grynaisiais pinigais. Kiti vežėjai neigė parašę transporto dokumentuose autentiškumą ir kokius nors ryšius su pirkėjais.

20 Atsižvelgdama į šiuos duomenis, muitinė konstatavo, jog M. Božičević Ježovnik neįrodė, kad aptariami bananai buvo išgabenti iš Slovėnijos teritorijos ir pasiekę deklaracijose nurodytus pirkėjus. Be to, ši muitinė taip pat konstatavo, kad M. Božičević Ježovnik nesieglė rūpestingai, neatliko pagrindinių pirkėjų patikrinimų ir nepaisė sukčiavimo PVM požymių.

21 Todėl 2013 m. gegužės 24 d. sprendimu Liublianos muitinė (Slovėnija) nurodė M. Božičević Ježovnik sumokėti 242 949,04 EUR PVM.

22 2014 m. rugsėjo 30 d. sprendimu *Ministrstvo za finance* (Finansų ministerija, Slovėnija) atmetė M. Božičević Ježovnik skundą, paduotą dėl muitinės sprendimo.

23 *Upravno sodišče Republike Slovenije* (Slovėnijos Respublikos administracinis teismas) atmetė M. Božičević Ježovnik skundą, paduotą dėl finansų ministerijos sprendimo. Tas teismas, be kita ko, priminė, kad nesilaikant pareigų, susijusių su „42 muitinės procedūra“, galimas apmokestinamojo asmens sąžiningumas neturi jokios įtakos PVM mokėjimui *a posteriori*.

24 M. Božičević Ježovnik padavė *Vrhovno sodišče* (Aukščiausiasis Teismas, Slovėnija) kasacinį skundą.

25 Šiam teismui kilo klausimas dėl sąlygų, kuriomis importuotojui gali reikėti sumokėti PVM esant tokioms kaip ginčo pagrindinėje byloje aplinkyboms.

26 Šiuo tikslu tas teismas nurodė, kad, remiantis PVM direktyvos 201 straipsniu, Slovėnijos teisėje atsakomybė sumokėti PVM importuojant siejama su Muitinės kodekso nuostatomis dėl atsakomybės sumokėti importo muitus. Tokiomis aplinkybomis jis mano, kad būtina nustatyti, ar importuotojas yra muitinės skolininkas pagal Muitinės kodekso 201 straipsnį arba ar pagal 204 straipsnį.

27 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymėjo, kad 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendime *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 56 ir 57 punktai) Teisingumo Teismas apmokestinamojo asmens atsakomybę sumokėti PVM skyrė nuo importuotojo atsakomybės sumokėti skolą muitinei. Tas teismas kelia klausimą, ar tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, importuotojas yra atsakingas sumokėti PVM taip pat, kaip turi sumokėti skolą muitinei, net jei pirkėjas pasirpino prekės gabenimu ir importuotojas veikė rūpestingai, kiek to reikia, ir sąžiningai.

28 Tuo atveju, jeigu importuotojo atsakomybė sumokėti PVM skirtųsi nuo atsakomybės sumokėti skolą muitinei, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar ši atsakomybė yra tokia pat kaip apmokestinamojo asmens, vykdančio tiekimą Bendrijos viduje, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį, ir kaip tokiomis aplinkybomis

reikia vertinti importuotojo sąžiningumą, jei pirkėjas sukčiauja.

29 Šiuo klausimu jis pabrėžia, kad nagrinėjamu atveju muitinė leido neapmokestinti atsižvelgusi į duomenis, kuriuos importuotojas pateikė savo deklaracijose importo metu ir atlikus išankstinį patikrinimą. Jis pažymi, jog, remiantis 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimu *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548), būtų galima daryti išvadą, kad toks leidimas reiškia, kad importuotojas neprivalo mokėti PVM tuo atveju, jei atlikus *a posteriori* tikrinimą nustatoma pažeidimų. Vis dėlto, jo teigimu, dėl tokio aiškinimo sumažėtų *a posteriori* tikrinimo, numatyto Muitinės kodekso 78 straipsnyje, reikšmė.

30 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą, ar dėl aplinkybės, kad prekės pirmą kartą vežamos į Sąjungos muitų teritoriją, importuotojas turi veikti ypač rūpestingai.

31 Šiomis aplinkybėmis *Vrhovno sodišče* (Aukščiausiasis Teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar importuotojas (deklarantas), kuris importo metu prašo neapmokestinti PVM (importas pagal 42 procedūrą) dėl to, kad prekės skirtos tiekti į kitą valstybę narę, yra atsakingas už PVM mokėjimą (kai vėliau nustatoma, kad būtinų neapmokestinimo sąlygų nebuvo vykdytos) taip pat, kaip jis atsakingas už skolos muitinei sumokėjimą?

2. Jei atsakymas būtų neigiamas, ar importuotojo (deklaranto) atsakomybė yra tokia pati, kaip apmokestinamojo asmens, kuris vykdo neapmokestinamą prekių tiekimą Bendrijos viduje, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį?

3. Ar tokiu atveju importuotojo (deklaranto), ketinusio piktnaudžiauti PVM schema, subjektyvus elementas turi būti vertinamas kitaip nei prekių tiekimu [Sąjungos] viduje, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį, atveju? Ar toks vertinimas turi būti švelnesnis, atsižvelgiant į faktą, kad per 42 procedūrą muitinė turi iš anksto suteikti leidimą neapmokestinti PVM? Ar griežtesnis, nes atitinkami sandoriai susiję su trečiųjų šalių kilmės prekių pirmuoju patekimu į Europos Sąjungos vidaus rinką?“

Dėl prejudicinių klausimų

32 Trimis klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punktas turi būti aiškinamas taip, jog pagal jį reikalaujama, kad esant tokioms aplinkybėms, kai apmokestinamasis asmuo – importuotojas ir tiekėjas – buvo neapmokestintas importo PVM remiantis leidimu, išduotu kompetentingai muitinei atlikus išankstinį tikrinimą atsižvelgiant į šio apmokestinamojo asmens pateiktus rodymus, šis asmuo vis dėlto privalo *a posteriori* sumokėti PVM, jeigu, atlikus vėlesnį tikrinimą, paaiškėja, kad nėra vykdytos materialinės neapmokestinimo sąlygos.

33 Iš PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkto matyti, kad valstybės narės PVM neapmokestina iš trečiosios teritorijos ar trečiosios šalies išsiųstą ar išgabentą prekių importą į kitą valstybę narę nei ta, kurioje užbaigiamas prekių siuntimas ar gabenimas, kai tokias prekes tiekiančio importuotojo, kuriam pagal šios direktyvos 201 straipsnį tenka ar pripažįstama tenkanti prievolė sumokėti PVM, vykdomas prekių tiekimas neapmokestinamas PVM pagal minėtos direktyvos 138 straipsnį.

34 Taigi importo neapmokestinimas PVM siejamas su vėlesniu importuotojo vykdomu prekių tiekimu Bendrijos viduje, kuris pats neapmokestinamas pagal PVM direktyvos 138 straipsnį, todėl

priklauso nuo to, ar laikomasi šiame straipsnyje nustatytą materialinį sąlygą (2018 m. birželio 20 d. Sprendimo *Enteco Baltic*, C-108/17, EU:C:2018:473, 47 punktą).

35 Šiuo klausimu reikia pažymėti, pirma, kad dėl prekių tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo pagal PVM direktyvos 138 straipsnį, viena vertus, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog Sąjungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad tokio subjektas veiktų sąžiningai ir imtųsi bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog sandoris, kurį jis sudaro, nelemia jo sukūlavimo mokesčių srityje (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.*, C-409/04, EU:C:2007:548, 65 punktą ir 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 48 punktą ir nurodytą jurisprudenciją). Remiantis tuo, darytina išvada, kad jeigu atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra pirkėjo sukūlavimo dalis, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų to sukūlavimo, jam turėtų būti atsisakyta suteikti teisė neapmokestinimui PVM (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 54 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

36 Kita vertus, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos iš esmės matyti, kad tiekėjo atsakomybė *a posteriori* mokėti PVM vertinama skirtingai nei importuotojo atsakomybė mokėti muitus. Taigi importuotojas privalo sumokėti muitus už prekes, dėl kurios eksportuotojas padarė muitų teisės aktų pažeidimą, importą, taip pat ir tuo atveju, jeigu importuotojas yra sąžiningas ir visiškai nedalyvavo darant šį pažeidimą (šiuo klausimu žr. 1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *Pascoal & Filhos*, C-97/95, EU:C:1997:370, 61 punktą). Tačiau šios jurisprudencijos negalima pritaikyti vertinant klausimą, ar tiekėjas dėl sandorio Bendrijos viduje, kurį vykdančiam sukūlavimui, gali turėti *a posteriori* sumokėti PVM (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.*, C-409/04, EU:C:2007:548, 54–57 punktus).

37 Remiantis tuo, darytina išvada, kad neapmokestinant prekių tiekimo Bendrijos viduje pagal PVM direktyvos 138 straipsnį tiekėjas, veikdamas sąžiningai ir ėmėsi visų priemonių, kurių imtis gali būti pagrįstai iš jos reikalaujama, vykdančiam sandorį, kuris be jo žinios buvo pirkėjo vykdyto sukūlavimo dalis, neprivalo *a posteriori* sumokėti PVM (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.*, C-409/04, EU:C:2007:548, 65–67 punktus).

38 Ši jurisprudencija taip pat taikoma prekių, skirtų tiekti Bendrijos viduje, importo neapmokestinimo schemai, nustatytai PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte (šiuo klausimu žr. 2018 m. birželio 20 d. Sprendimo *Enteco Baltic*, C-108/17, EU:C:2018:473, 94 punktą).

39 Iš tiesų, kaip matyti iš šio sprendimo 34 punkte nurodytos jurisprudencijos, importo neapmokestinimas siejamas su sąlyga, kad importuotojas vėliau atlieka tiekimą Bendrijos viduje, neapmokestinamą pagal PVM direktyvos 138 straipsnį. Todėl abu sandorius reikia vertinti nuosekliai siekiant užtikrinti importo neapmokestinimo sistemai, nustatytai PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte, būdingą logiką.

40 Automatiškas atsisakymas apmokestinamajam asmeniui – importuotojui ir tiekėjui – neatsižvelgiant į jo rūpestingumą, suteikti teisė neapmokestinimui importo PVM, kai pirkėjas sukūliauja vėliau vykdančiam tiekimą Bendrijos viduje, reikštų, kad būtų nutrauktas importo neapmokestinimo ir vėlesnio tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo ryšys. Iš tiesų, kaip matyti iš šio sprendimo 37 punkto, negalima automatiškai atsisakyti tiekėjui suteikti pastarojo neapmokestinimo, kai pirkėjas sukūliauja.

41 Iš to matyti, kad remiantis vien tuo, jog muitinės veiklos srityje Muitinės kodekso 78 straipsnio 3 dalyje numatyta, kad „[j]eigu pakartotinai patikrinus deklaraciją arba atlikus tikrinimą po prekių išleidimo paaiškėja, kad atitinkamos muitinės procedūros atlikimo tvarką

reglamentuojan?ios nuostatos buvo taikomos remiantis neteisinga arba neišsamia informacija, muitin?, remdamasi naujai surinkta informacija, laikydamosi nustatyt? nuostat?, imasi priemoni?, b?tin? susidariusiai pad??iai sureguliuoti“, negalima daryti išvados, kad min?ta muitin? gali reikalauti iš apmokestinamojo asmens importuotojo *a posteriori* sumok?ti importo PVM visomis aplinkyb?mis ir nevertindama jo r?pestingumo ir s?žiningumo.

42 Antra, reikia pažym?ti, jog prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas konkre?iai klausia d?l galimo poveikio, kur? gin?ui pagrindin?je byloje gali daryti aplinkyb?, kad kompetentinga muitin?, atlikusi išankstin? tikrinim? remdamasi duomenimis, kuriuos muitin?s deklaracijose pateik? importuotojas, pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkt? leido PVM neapmokestinti preki? iš tre?iosios šalies importo ? S?jungos teritorij?.

43 Šiuo klausimu reikia pažym?ti, kad pagal suformuot? Teisingumo Teismo jurisprudencij?, kuri? tik nurodo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, pagal teisinio saugumo princip? draudžiama valstybei narei, kuri iš pradži? pri?m? pardav?jo pateiktus dokumentus, kaip teis? ? neapmokestinim? pagrindžian?ius ?rodymus, v?liau ?pareigoti š? pardav?j? sumok?ti PVM už t? tiekim? d?l pirk?jo suk?iavimo, apie kur? min?tas pardav?jas nežinojo ir negal?jo žinoti (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.*, C?409/04, EU:C:2007:548, 50 punkt? ir 2017 m. birželio 14 d. Sprendimo *Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis*, C?26/16, EU:C:2017:453, 75 punkt?).

44 Vis d?lto ši jurisprudencija taikoma tik tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo veik? s?žiningai ir ?m?si vis? priemoni?, kuri? imtis gali b?ti pagr?stai reikalaujama, kad išvengt? bet kokio dalyvavimo suk?iaujant mokes?i? srityje. Darytina išvada, kad min?ta jurisprudencija negali b?ti suprantama taip, kad pagal teisinio saugumo princip? draudžiama kompetentingoms valdžios institucijoms per pakartotin? patikrinim?, atlikt? laikantis nustatyt? termin?, patikrinti, ar apmokestinamasis asmuo nežinojo ir negal?jo žinoti apie galim? suk?iavim? mokes?i? srityje (šiuo klausimu žr. 2018 m. birželio 20 d. Sprendimo *Enteco Baltic*, C?108/17, EU:C:2018:473, 97 ir 98 punktus).

45 Taigi vien d?l to, kad gin?o pagrindin?je byloje aplinkyb?mis kompetentinga muitin?, atlikusi išankstin? tikrinim? remdamasi duomenimis, kuriuos muitin?s deklaracijose pateik? importuotojas, leido neapmokestinti importo, negali b?ti atmesta bet kokia galimyb? reikalauti *a posteriori* sumok?ti importo PVM, jeigu paaišk?ja, kad jis dalyvavo suk?iaujant mokes?i? srityje arba nesielt? r?pestingai, kad išvengt? tokio dalyvavimo.

46 Taigi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi ?vertinti vis? pagrindin?je byloje pateikt? informacij? ir jos faktines aplinkybes tam, kad nustatyt?, ar M. Boži?evi? Ježovnik veik? s?žiningai ir ?m?si vis? priemoni?, kuri? imtis gali b?ti pagr?stai reikalaujama, kad ?sitikint?, jog atlikti sandoriai nel?m? jo dalyvavimo suk?iaujant mokes?i? srityje (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo *Mecsek?Gabona*, C?273/11, EU:C:2012:547, 53 punkt?). Šiuo klausimu pažym?tina, jog, kaip pabr?ž? Europos Komisija, vien tai, kad atitinkamos prek?s prieš tai buvo importuotos iš tre?iosios šalies, nepateisina griežtesn?s pozicijos d?l M. Boži?evi? Ježovnik atsakomyb?s negu pozicija, kuri b?t? taikoma vykdant paprast? sandor? Bendrijos viduje, kaip antai nurodyt? PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje.

47 Jeigu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas padaryt? išvad?, kad, atsižvelgiant ? objektyvias aplinkybes, atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo arba tur?jo žinoti, kad vykdant tiekim? po pagrindin?je byloje nagrin?jamo importo pirk?jas suk?iavo, ir kad nesi?m? vis? ?manom? pagr?st? priemoni?, kad išvengt? šio suk?iavimo, jam tur?t? b?ti atsisakyta suteikti teis? ? neapmokestinim? PVM (pagal analogij? žr. 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo *Mecsek?Gabona*, C?273/11, EU:C:2012:547, 54 punkt? ir 2014 m. spalio 9 d. Sprendimo *Traum*, C?492/13, EU:C:2014:2267, 42 punkt?).

48 Priešingai, jei prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas prieit? prie išvados, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo nežinojo ir negal?jo žinoti, kad vykdant tiekim? po pagrindin?je byloje nagrin?jamo importo pirk?jas suk?iavo, ir kad ?m?si vis? ?manom? pagr?st? priemoni?, kad išvengt? šio suk?iavimo, jam negali b?ti atsisakyta neapmokestinti importo.

49 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? prejudicinius klausimus reikia atsakyti taip, kad PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad tokiomis aplinkyb?mis, kai apmokestinamasis asmuo – importuotojas ir tiek?jas – buvo neapmokestintas importo PVM remiantis leidimu, išduotu kompetentingai muitinei atlikus išankstin? tikrinim? atsižvelgiant ? šio apmokestinamojo asmens pateiktus duomenis, jis neturi *a posteriori* mok?ti PVM, jeigu, atlikus v?lesn? tikrinim?, paaišk?ja, kad n?ra ?vykdytos materialin?s neapmokestinimo s?lygos, nebent, atsižvelgiant ? objektyvias aplinkybes, ?rodoma, kad min?tas apmokestinamasis asmuo žinojo arba tur?jo žinoti, kad vykdant tiekim? po atitinkamo importo pirk?jas suk?iavo, ir kad nesi?m? vis? ?manom? pagr?st? priemoni?, kad išvengt? šio suk?iavimo; tai turi patikrinti prašym? priimt prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

D?I bylin?jimosi išlaid?

50 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (devintoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?I prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2009 m. birželio 25 d. Tarybos direktyva 2009/69/EB, 143 straipsnio 1 dalies d punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad tokiomis aplinkyb?mis, kai apmokestinamasis asmuo – importuotojas ir tiek?jas – buvo neapmokestintas importo prid?tin?s vert?s mokes?iu remiantis leidimu, išduotu kompetentingai muitinei atlikus išankstin? tikrinim? atsižvelgiant ? šio apmokestinamojo asmens pateiktus duomenis, jis neturi *a posteriori* mok?ti PVM, jeigu, atlikus v?lesn? tikrinim?, paaišk?ja, kad n?ra ?vykdytos materialin?s neapmokestinimo s?lygos, nebent, atsižvelgiant ? objektyvias aplinkybes, ?rodoma, kad min?tas apmokestinamasis asmuo žinojo arba tur?jo žinoti, kad vykdant tiekim? po atitinkamo importo pirk?jas suk?iavo, ir kad nesi?m? vis? ?manom? pagr?st? priemoni?, kad išvengt? šio suk?iavimo; tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

Parašai.

* Proceso kalba: slov?n?.