

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2018. gada 25. oktobrī (*)

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

Milan Božičević Ježovnik

pret

Republika Slovenija.

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja K. Jirīms [K. Jürimäe] (referente), tiesneši K. Likurģs [C. Lycourgos] un K. Vajda [C. Vajda],

ģenerālvokģts: P. Mengoci [P. Mengozzi],

ģekretģrs: A. Kalots Eskobars [A. Calot Escobar],

ģemot vģrģ rakstveida procesu,

ģemot vģrģ apsvģrumus, ko sniedza:

- *M. Božičević Ježovnik* vģrdģ – J. Ahlin, *odvetnik*,
- Slovēnijas valdģbas vģrdģ – A. Grum, *pģrstģve*,
- Grieģijas valdģbas vģrdģ – M. Tassopoulou, A. Dimitrakopoulou un I. Kotsoni, *pģrstģves*,
- Spģnijas valdģbas vģrdģ – S. Jiménez García, *pģrstģvis*,
- Eiropas Komisijas vģrdģ – J. Jokubauskaitģ un M. Žebre, *pģrstģvģi*,

ģemot vģrģ pģc ģenerģlvokģta uzģlausģšanas pieģemto lģmumu izģskatģt lietu bez ģenerģlvokģta secinģjumiem,

ģasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu 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 līgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Milan Božičević Ježovnik* un *Republika Slovenija* (Slovēnijas Republika) par pācmuitošanas pāziņojumu 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 tādus preču piegādi, kuras pārdēvējs, pircējs vai cita persona pārdēvēja vai pircēja vārdā nosūtīta vai transportēta 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 dalībvalstī.”

4 PVN direktīvas 143. pants 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 dalībvalstī, 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 pārc preču importa tiek veikta preču piegāde, kam piemēro atbrīvojumu saskaņā ar 138. panta 1. punktu un 2. punkta c) apakšpunktu, tikai tad, ja importa brīdē importētājs ir sniedzis importa dalībvalsts kompetentajām iestādēm vismaz šādu informāciju:

a) savu PVN identifikācijas numuru, kas izdots importa dalībvalstī, vai sava pārstāvja nodokļa jāutījumos, 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 iekavēts ar Direktīvu 2009/69, kuras transponēšanas termiņš beidzās 2011. gada 1. janvārī. Ēmot vērā pamata tiesvedības aktu iestāšanās laiku, pamatlietā ir piemērojamas abas šīs 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 prešu atlaišanas muitas dienesti var pēc sava ieskata vai pēc deklarētāja lūguma izdarīt deklarāciju labojumus.

2. Pēc prešu atlaišanas, lai pārliecinātos par deklarācijas datu pareizību, muitas dienesti var pārbaudīt tirdzniecības dokumentus un datus par attiecīgo prešu ievēšanu un izvešanu vai sekojošajām 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 pēc muitas pārbaudes atklājas, ka attiecīgās muitas procedūras noteikumi ir piemēroti, pamatojoties uz nepatiesu vai nepilnīgu informāciju, muitas dienesti saskaņā ar pastāvīgajiem noteikumiem veic pasākumus, kas nepieciešami, lai šā vācī izlabotu, Ēmot vērā tiem pieejamo jauno informāciju.”

8 Muitas kodeksa 201. un 204. pants ir norādīti dažādi gadījumi, kuros rodas muitas parāds.

Slovēnijas tiesības

9 Atbilstoši *Zakon o davku na dodano vrednost* (Likums par pievienotās vērtības nodokli) (*Uradni list RS, n° 13/11*, turpmāk tekstā – “Likums par PVN”) 46. panta 1. punktam no PVN samaksas ir atbrīvotas “prešu piegādes, ko pārdevējs vai persona, kura saņem preces, vai cita persona, kura rīkojas tās vārdā, nosūtā vai transportā 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 tādus nosūtītājus vai transportētājus, kuras tiek importētas dalībvalstī, kas nav galamērķa dalībvalsts – ja šo prešu 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 prešu imports ir atbrīvots no PVN samaksas, kad pēc prešu importēšanas tiek veikta prešu piegāde, kam piemēro atbrīvojumu no nodokļa saskaņā ar

š? likuma 46. panta 1. un 4. punktu, bet vien?gi tad, ja import?šanas br?d? import?t?js kompetentajai muitas iest?dei nodrošina vismaz š?du inform?ciju:

- a) savu PVN identifik?cijas numuru, ko izdevusi Slov?nijas nodok?u iest?de, vai ar? Slov?nijas nodok?u iest?des izdotu sava p?rst?vja nodok?a jaut?jumos, kas ir atbild?gs par PVN samaksu, PVN identifik?cijas numuru;
- b) pre?u sa??m?ja, kuram preces pieg?d?tas saska?? ar š? likuma 46. panta 1. punktu, PVN identifik?cijas numuru, ko izdevusi dal?bvalsts, kur? beidzas pre?u nos?t?šana vai transport?šana, ja preces ir dar?juma priekšmets saska?? ar š? likuma 46. panta 4. punktu;
- c) pier?d?jumu tam, ka import?t?s preces paredz nos?t?t vai transport?t no Slov?nijas uz k?du citu dal?bvalsti.”

12 Likuma par PVN 50. panta 2. punkts ir piem?rojams no 2011. gada 1. janv?ra. Pirms min?t?s dienas tobr?d sp?k? esošo [š? likuma] piem?rošanas noteikumu 80. pant? bija izvirz?tas b?t?b? identiskas pras?bas.

13 Atbilstoši Likuma par PVN 76. panta 1. punkta 6. apakšpunktam persona, kurai j?maks? PVN, “import?jot preces, [ir] muitas par?dnieks, k? tas ir noteikts, pamatojoties uz muitas ties?bu aktiem, vai pre?u sa??m?js”.

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

14 Laikposm?, kad iest?j?s pamatliet? apl?kotie fakti, *M. Boži?evi? Ježovnik* individu?l? uz??m?ja status? nodarboj?s ar ban?nu importu un izplat?šanu.

15 Laikposm?, kam ir noz?me pamatliet?, *M. Boži?evi? Ježovnik* import?ja Slov?nij? ban?nus no trešaj?m valst?m. Pamatojoties uz 30 muitas deklar?cij?m, kas iesniegtas kompetentajai Koperas [*Koper*] (Slov?nija) muitas iest?dei no 2009. gada 26. augusta l?dz 2011. gada 26. janv?rim, attiec?b? uz import?tajiem ban?niem tika piem?rota proced?ra, kas tiek d?v?ta par “42. muitas proced?ru”, kura ??va tos laist br?v? apgroz?b? ar atbr?vojumu no PVN par importu. Lai pier?d?tu, ka min?tos ban?nus bija paredz?ts transport?t uz citu dal?bvalsti, *M. Boži?evi? Ježovnik* iesniedza m?r?a un galam?r?a deklar?cijas, uz kur?m bija uzspiests pre?u deklar?to sa??m?ju z?mogs.

16 *M. Boži?evi? Ježovnik* p?rdeva import?tos ban?nus Rum?nij? re?istr?tiem pirc?jiem pa telefonu veiktu sarunu un iesniegtu pas?t?jumu rezult?t?. R??ini, tostarp r??ini par avansa maks?jumu, un citi dokumenti tika nos?t?ti pa elektronisko pastu, faksu vai parasto pastu. Pirms l?gumu sl?gšanas *M. Boži?evi? Ježovnik* p?rbaud?ja uz??m?ju re?istr?cijas numuru un identifik?cijas numuru (“EORI” numuru), k? ar? pirc?ju PVN identifik?cijas numuru sp?k? esam?bu. Viš?š l?dza min?tajiem pirc?jiem sagatavot pazi?ojumu, kur? tie apliecina, ka uz?emas transport?t ban?nus uz citu dal?bvalsti.

17 Sa??mis no pirc?jiem samaksu, *M. Boži?evi? Ježovnik* nodeva tiem ban?nus, kas bija atmuitoti Koperas ost?, t?d?j?di nododams pirc?jiem ?pašumties?bas uz [šiem ban?niem]. P?c tam pirc?ji uz??m?s transport?t ban?nus uz Rum?niju, k? ar? nos?t?t *CMR* pavadz?mes, kas ir apstiprin?tas p?c pre?u izkraušanas galam?r??.

18 Veicot *M. Boži?evi? Ježovnik* muitas deklar?ciju p?cmuitošanas p?rbaudi, muitas iest?de atkl?ja, ka vair?ki Rum?nijas pirc?ji bija re?istr?ti k? PVN maks?t?ji ?si pirms pirm?s pieg?des un taj? paš? dien? sv?troti no PVN sist?mas. K? nor?da min?t? iest?de, *CMR* pavadz?mes, ko p?c piepras?juma iesniedza *M. Boži?evi? Ježovnik*, bija slikti salas?mas un nepiln?gas, un taj?s bija

nepietiekamas norēdes par preču izkraušanas datumu un vietu. Minētā iestāde turklāt piebilda, ka *M. Božičević Ježovnik* banānu pārdošanas vērtība un iepirkšanas cena bija identiskas un to starpība bija niecīga, ka banānu svars, kas norādīts pārdošanas rēķinos, atšķiras no datiem, kas sniegti muitas deklarācijās, un ka rēķini, kas reģistrēti grāmatvedības dokumentos, atšķiras no rēķiniem, kas attiecībā uz tām pašām precēm bija iesniegti muitas iestādē un nodokļu iestādēs.

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

20 Ievērojot šo informāciju, muitas iestāde uzskatīja, ka *M. Božičević Ježovnik* nav pierādījis, ka attiecīgā banāni būtu izvesti no Slovānijas teritorijas un nodoti deklarētajiem pircējiem. Šī iestāde arī uzskatīja, ka *M. Božičević Ježovnik* nav ievērojis pienākumu rēķinā, nav veicis pircēju pamatpārbaudes un nav ņēmis vērā netiešās norādes uz krāpšanu PVN jomā.

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

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

23 *Upravno sodišče Republike Slovenije* (Slovānijas Republikas Administratīvā tiesa) noraidīja prasību, ko *M. Božičević 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. Božičević Ježovnik* vērsās *Vrhovno sodišče* (Augstākā tiesa, Slovānija) ar kasācijas sūdzību.

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

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

27 Iesniedzātāja 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 tādpat, kā tas ir atbildīgs par muitas parādiem, pat ja preces transportēšanu ir uzņēmies pircējs un ja importētājs ir rēķinā ar pienākumu rēķinā un labticīgi.

28 Gadījumā, ja importētāja atbildība par PVN samaksu atšķirtos no atbildības par muitas parādu samaksu, iesniedzātāja vēlas uzzināt, vai šī atbildība ir līdzvērtīga atbildībai, kāda ir nodokļa maksātājam, kurš veic piegādi Kopienas iekšienā PVN direktīvas 138. panta 1. punkta

izpratn?, un k? šaj? saist?b? ir j?izv?rt? import?t?ja labtic?ba gad?jum?, ja pirc?js ir veicis kr?pšanu.

29 Šaj? zi?? t? uzsver, ka šaj? gad?jum? muitas iest?de bija at??vusi izmantot atbr?vojumu, ?emot v?r? inform?ciju, ko import?t?js import?šanas br?d? sniedza deklar?cij?s un p?c iepriekš?j?s p?rbaudes. T? nor?da, ka no 2007. gada 27. septembra sprieduma *Teleos* u.c. (C?409/04, EU:C:2007:548) var?tu izriet?t, ka š?da at?auja noz?m?, ka import?t?jam nevar b?t pien?kums maks?t PVN, ja p?cmuitošanas p?rbaud? tiek atkl?ti p?rk?pumi. Tom?r, p?c t?s uzskatiem, š?da interpret?cija samazin?tu Muitas kodeksa 78. pant? paredz?t?s p?cmuitošanas p?rbaudes noz?m?gumu.

30 Turkl?t iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai t?d??, ka jaut?jums ir par pre?u pirmo iev?šanu Savien?bas muitas teritorij?, import?t?jam ir j?r?kojas ?paši r?p?gi.

31 Šajos apst?k?os *Vrhovno sodiš?e* (Augst?k? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai import?t?js (deklar?t?js), kurš pre?u iev?šanas br?d? l?dz pieš?irt atbr?vojumu no PVN samaksas (imports saska?? ar 42. muitas proced?ru), jo preces ir paredz?ts pieg?d?t uz k?du citu dal?bvalsti, ir atbild?gs par PVN samaksu (ja v?l?k tiek konstat?ts, ka nav izpild?ti atbr?vojuma pieš?iršanai nepieciešamie nosac?jumi) t?pat, k? viš? ir atbild?gs par muitas par?da samaksu?

2) Ja atbilde ir noliedzoša, vai import?t?ja (deklar?t?ja) atbild?ba ir t?da pati k? nodok?u maks?t?ja atbild?ba, kurš veic pre?u pieg?di Kopienas iekšien?, kas ir atbr?vota no nodok?a saska?? ar PVN direkt?vas 138. panta 1. punktu?

3) Vai šaj? p?d?j? min?taj? gad?jum? import?t?ja (deklar?t?ja), kura nol?ks ir ?aunpr?t?gi izmantot PVN sist?mu, subjekt?vais elements ir j?v?rt? atš?ir?gi no gad?juma, kad notiek PVN direkt?vas 138. panta 1. punkt? min?t? pre?u pieg?de [Savien?bas] iekšien?? Vai š?dam v?rt?jumam ir j?b?t liber?l?kam, iev?rojot faktu, ka 42. muitas proced?r? atbr?vojumam no PVN samaksas vispirms ir j?sa?em muitas iest?des at?auja? Vai tom?r tam ir j?b?t stingr?kam, jo runa ir par dar?jumiem, kas ir saist?ti ar trešo valstu izcelsmes pre?u pirmo iev?šanu [Savien?bas] iekš?j? tirg??”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

32 Ar šiem trim jaut?jumiem, kas j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las uzzin?t, vai PVN direkt?vas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka apst?k?os, kuros nodok?a maks?t?js import?t?js un pieg?d?t?js ir sa??mis atbr?vojumu no PVN par importu, pamatojoties uz at?auju, ko p?c iepriekš?jas p?rbaudes kompetent?s muitas iest?des ir izsniegušas, ?emot v?r? š? nodok?a maks?t?ja iesniegtos pier?d?jumus, tam tom?r *a posteriori* ir j?maks? PVN, ja v?l?k? p?rbaud? izr?d?s, ka atbr?vojuma materi?ltiesiskie nosac?jumi nebija izpild?ti.

33 No PVN direkt?vas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkta izriet, ka dal?bvalstis no nodok?a atbr?vo to pre?u importu, kas nos?t?tas vai transport?tas no treš?s teritorijas vai treš?s valsts uz dal?bvalsti, kura nav nos?t?šanas vai transport?šanas galamr?a dal?bvalsts, ja saska?? ar min?t?s direkt?vas 138. pantu š?du pre?u pieg?de, ko veic import?t?js, kurš saska?? ar š?s direkt?vas 201. pantu noteikts vai atz?ts par atbild?gu par PVN samaksu, ir atbr?vota no nodok?a.

34 T?d?j?di atbr?vojums no PVN par importu ir atkar?gs no t?, vai import?t?js p?c tam veic pieg?di Kopienas iekšien?, kura pati ir atbr?vota no nodok?a atbilstoši PVN direkt?vas 138. pantam, un t?gad tas ir atkar?gs no t?, vai ir izpild?ti šaj? pant? izvirz?tie materi?ltiesiskie

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 iekšienā atbrīvojumu saskaņā ar PVN direktīvas 138. pantu, pirmkārt, Tiesa ir nospriedusi, ka prasība, lai uzņemtu darbotos labticīgi un veiktu visus pasākumus, ko no tā var sagrāgt, pieprasīt, lai pārliecinātos, ka veikta darījuma rezultātā tas nepiedalās krāpšanā nodokļu jomā, nav pretrunā Savienības tiesībām (šajā nozīmā 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 sagrāgtos pasākumus, lai izvairītos no šīs krāpšanas, tad tam ir jāliedz izmantot atbrīvojumu no nodokļa (šajā nozīmā 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 tūdu preču importu, attiecībā uz kurām eksportētājs ir izdarījis muitas noteikumu pārkāpumu, tostarp, ja importētājs ir labticīgs un nekādi nav piedalījies šajā pārkāpumā (šajā nozīmā skat. spriedumu, 1997. gada 17. jūlijs, *Pascoal & Filhos*, C-97/95, EU:C:1997:370, 61. punkts). Toties šā judikatūra nav piemērojama vērējumam par to, vai piegādātājam saistībā ar krāpniecisku darījumu Kopienas iekšienā var būt pienākums *a posteriori* maksāt PVN (šajā nozīmā 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 iekšienā atbrīvojumu saskaņā ar PVN direktīvas 138. pantu piegādātājam, kurš labticīgi un veicot visus pasākumus, ko no tā var sagrāgt, pieprasīt, ir veicis darījumu, kā rezultātā ir nezinot piedalījies pircēja īstenotā krāpšanā, nevar likt *a posteriori* maksāt PVN (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Teleos u.c.*, C-409/04, EU:C:2007:548, 65.–67. punkts).

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

39 Proti, kā izriet no šā sprieduma 34. punktā minētās judikatūras, importa atbrīvojums ir atkarīgs no tā, vai importētājs pāc tam veic piegādi Kopienas iekšienā, 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 vērīgā veiktā piegādi Kopienas iekšienā, tad tiktu pārrauta saikne starp importa atbrīvojumu un vērīgās piegādes Kopienas iekšienā atbrīvojumu. Proti, kā izriet no šā sprieduma 37. punkta, pārdājis minētais atbrīvojums piegādātājam nevar automātiski tikt atteikts pircēja īstenotās 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 pēc muitas pārbaudes atklājas, ka attiecīgās muitas procedūras noteikumi ir piemēroti, pamatojoties uz nepatiesu vai nepilnīgu informāciju, muitas

dienesti saska?? ar past?vošajiem noteikumiem veic pas?kumus, kas nepieciešami, lai st?vokli izlabotu, ?emot v?r? tiem pieejamo jauno inform?ciju", – nevar secin?t, ka min?t?s iest?des var pras?t nodok?a maks?t?jam import?t?jam *a posteriori* maks?t PVN par importu jebk?dos apst?k?os un neizv?rt?damas, vai tas ir r?kojies ar pien?c?go r?p?bu un labtic?gi.

42 Otr?m k?rt?m ir j?nor?da, ka iesniedz?jtiesa konkr?t?k v?las noskaidrot, k?da ietekme pamatliet? var b?t faktam, ka kompetent? muitas iest?de p?c iepriekš?jas p?rbaudes, kas veikta, pamatojoties uz inform?ciju, ko import?t?js sniedzis muitas deklar?cij?s, ir atbilstoši PVN direkt?vas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktam at??vusi piem?rot atbr?vojumu no PVN par treš?s valsts izcelsmes pre?u importu Savien?bas teritorij?.

43 Šaj? zi?? ir j?uzsver, ka saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru, uz ko turkl?t atsaucas iesniedz?jtiesa, tiesisk?s noteikt?bas princips nepie?auj to, ka dal?bvalsts, kas s?kotn?ji pie??musi dokumentus, kurus p?rdev?js iesniedzis k? pierd?jumus, kas pamato ties?bas pieg?des uz atbr?vojumu no nodok?a, v?l?k var?tu šim pieg?d?t?jam uzlikt pien?kumu samaks?t PVN par šo pieg?di pirc?ja veiktas kr?pšanas d??, par kuru min?tais p?rdev?js nav zin?jis un nav var?jis zin?t (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2007. gada 27. septembris, *Teleos u.c.*, C?409/04, EU:C:2007:548, 50. punkts, k? ar? 2017. gada 14. j?nijs, *Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis*, C?26/16, EU:C:2017:453, 75. punkts).

44 Tom?r min?t? tiesa var piem?rot šo judikat?ru tikai tad, ja nodok?a maks?t?js ir r?kojies labtic?gi un ir veicis pas?kumus, ko no t? var sapr?t?gi piepras?t, lai nov?rstu jebk?du dal?bu kr?pšan? nodok?u jom?. No t? izriet, ka min?t? judikat?ra nevar tikt saprasta t?d?j?di, ka tiesisk?s noteikt?bas princips liegtu kompetentaj?m valsts iest?d?m, iev?rojot piem?rojamus termi?us, veikt jaunu p?rbaudi, lai p?rbaud?tu, vai nodok?a maks?t?js nav zin?jis un nav var?jis zin?t par iesp?jamo kr?pšanu nodok?u jom? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 20. j?nijs, *Enteco Baltic*, C?108/17, EU:C:2018:473, 97. un 98. punkts).

45 T?d?j?di pats apst?klis, ka pamatliet? p?c iepriekš?jas p?rbaudes, kas veikta, pamatojoties uz inform?ciju, kuru import?t?js sniedzis muitas deklar?cij?s, kompetent? muitas iest?de at??va piem?rot importa atbr?vojumu, vien nevar liegt jebk?du iesp?ju pras?t *a posteriori* samaks?t PVN par importu, ja izr?d?s, ka import?t?js ir piedal?jies kr?pšan? nodok?u jom? vai nav iev?rojis pien?c?gu r?p?bu, lai nov?rstu š?du dal?bu.

46 T?tad iesniedz?jtiesai ir j?veic visas pamatlietas inform?cijas un apst?k?u visaptverošs nov?rt?jums, lai noteiktu, vai *M. Boži?evi? Ježovnik* ir r?kojies labtic?gi un veicis visus pas?kumus, kurus no t? sapr?t?gi var piepras?t, lai p?rliecin?tos, ka veikto dar?jumu rezult?t? tas nepiedal?s kr?pšan? nodok?u jom? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek?Gabona*, C?273/11, EU:C:2012:547, 53. punkts). Šaj? zi?? ir j?nor?da – k? ir uzsv?rusi Eiropas Komisija –, tas vien, ka attiec?g?s preces iepriekš ir import?tas no treš?s valsts, nav pamats stingr?kai attieksmei attiec?b? uz *M. Boži?evi? Ježovnik* atbild?bu sal?dzin?jum? ar atbild?bu, k?da tam b?tu saist?b? ar vienk?ršu dar?jumu Kopienas iekšien?, kas min?ta PVN direkt?vas 138. panta 1. punkt?.

47 Gad?jum?, ja iesniedz?jtiesa izdar?tu secin?jumu, ka, ?emot v?r? objekt?vus apst?k?us, attiec?gais nodok?a maks?t?js zin?ja vai tam bija j?zina, ka pamatliet? apl?kot?s, p?c import?šanas veikt?s pieg?des ir saist?tas ar pirc?ja veiktu kr?pšanu, un ka nodok?a maks?t?js nav veicis visus sapr?t?gos pas?kumus, kas bija t? sp?kos, lai izvair?tos no š?s kr?pšanas, tad b?tu j?liedz tam izmantot ties?bas uz atbr?vojumu no PVN par importu (p?c analo?ijas 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 Savuk?rt gad?jum?, ja š? iesniedz?jtiesa izdar?tu secin?jumu, ka attiec?gais nodok?u

49 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz prejudici?lajiem jaut?jumiem ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka apst?k?os, kuros nodok?a maks?t?jam import?t?jam un pieg?d?t?jam ir pieš?irts atbr?vojums no PVN par importu, pamatojoties uz at?auju, ko p?c iepriekš?jas p?rbaudes, ?emot v?r? š? nodok?a maks?t?ja iesniegtos pier?d?jumus, ir devušas kompetent?s muitas iest?des, tam nav *a posteriori* j?maks? PVN, ja v?l?k? p?rbaud? izr?d?s, ka nav izpild?ti š? atbr?vojuma materi?ltiesiskie nosac?jumi, iz?emot, ja, ?emot v?r? objekt?vus apst?k?us, ir pier?d?ts, ka šis nodok?a maks?t?js zin?ja vai tam bija j?zina, ka pamatliet? apl?kot?s, p?c import?šanas veikt?s pieg?des ir saist?tas ar pirc?ja veiktu kr?pšanu, un ka min?tais nodok?a maks?t?js nav veicis visus sapr?t?gos pas?kumus, kas bija t? sp?kos, lai izvair?tos no š?s kr?pšanas; tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

50 Attiecībā uz pamatlīnijas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

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. jūnija), 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 atauju, ko pēc iepriekšējās pārbaudes, ņemot vērā šo nodokļa maksātāja iesniegtos pierādījumus, ir devušas kompetentās muitas iestādes, tam nav *a posteriori* jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis, ja vēlāk pārbaudot izrādās, ka nav izpildīti šo atbrīvojuma materiāliesiskie nosacījumi, izņemot, ja, ņemot vērā objektīvus apstākļus, ir pierādīts, ka minētais nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka pamatlietē aplūkots, pēc importēšanas veikts piegādes ir saistīts ar pircēja veiktu krāpšanu, un ka nodokļa maksātājs nav veicis visus saprātīgos pasākumus, kas bija tie spēkos, lai izvairītos no šīs krāpšanas; tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

* Tiesved?bas valoda – slov??u.