



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. spalio 25 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 143 straipsnio 1 dalies d punktas – Neapmokestinimas importo pridėtinės 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 – rūpestingumo 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 pirmininkė K. Jürimäe (pranešėja), teisėjai C. Lycourgos ir C. Vajda,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

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

* Proceso kalba: slovėnų.

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

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio 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 nagrinėjant Milan Božičević Ježovnik ir *Republika Slovenija* (Slovėnijos Respublika) ginčą dėl pranešimo apie bananų importo iš trečiųjų šalių sandorių *a posteriori* apmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu (PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

PVM direktyva

- 3 Direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią [Sąjungoje], bet ne j[ų] atitinkamo[se] teritorijo[se], kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks, į kitą valstybę narę [kuris veikia kaip toks kitoje valstybėje narėje] nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.“

- 4 PVM direktyvos 143 straipsnyje nurodyta:

„1. Valstybės narės PVM neapmokestina šių sandorių, pagal kuriuos:

<...>

- d) iš trečiosios teritorijos ar trečiosios šalies išsiųstos ar išgabentos prekės importuojamos į kitą valstybę narę nei ta, kurioje užbaigiamas prekių siuntimas ar gabenimas, kai tokias prekes tiekiančio importuotojo, kuriam pagal 201 straipsnį tenka ar pripažįstama tenkanti prievolė sumokėti PVM, vykdomas prekių tiekimas neapmokestinamas PVM pagal 138 straipsnį;

<...>

2. PVM neapmokestinama pagal 1 dalies d punktą tais atvejais, kai importavus prekes jos tiekiamos neapmokestinant PVM pagal 138 straipsnio 1 dalį ir 2 dalies c punktą, tik jei importo metu importuotojas importo valstybės narės kompetentingoms institucijoms pateikė bent šią informaciją:

- a) importo valstybėje narėje suteiktą savo PVM mokėtojo kodą arba importo valstybėje narėje suteiktą savo fiskalinio agento, kuriam tenka prievolė mokėti PVM, PVM mokėtojo kodą;

- b) prekes įsigyjančio asmens, kuriam prekės tiekiamos laikantis 138 straipsnio 1 dalies, PVM mokėtojo kodą, suteiktą kitoje valstybėje narėje, <...>;
- c) įrodymą, kad importuojamos prekės yra skirtos išgabenti arba išsiųsti iš importo valstybės narės į kitą valstybę narę.

Tačiau valstybės narės gali numatyti, kad c punkte minėtas įrodymas 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 valstybė 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 pateiktų duomenų tikslumu, 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 turinčio minėtus dokumentus ir duomenis, patalpose. Ši institucija taip pat turi teisę tikrinti ir prekes, jeigu jas vis dar įmanoma 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, būtinų 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 narė, 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 prekių 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) įrodymą, 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 ši įstatymą įgyvendinančio nutarimo 80 straipsnyje, galiojusiam 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 individualią 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 įrodyti, kad šie bananai bus išvežti į kitą valstybę narę, M. Božičević Ježovnik pateikė galutinio naudojimo ir paskirties deklaracijas, kuriose buvo nurodytų prekių gavėjų antspaudai.
- 16 M. Božičević Ježovnik po derybų ir užsakymų telefonu pardavė importuotus bananus Rumunijoje įsisteigusiems pirkėjams. Sąskaitos faktūros, įskaitant išankstinio mokėjimo sąskaitas faktūras, ir kiti dokumentai buvo siunčiami elektroniniu paštu, faksu ir įprastu paštu. Prieš sudarydamas sutartis M. Božičević Ježovnik patikrino ekonominės veiklos vykdytojo registracijos ir identifikavimo kodą (EORI kodas) ir pirkėjų PVM mokėtojų kodų galiojimą. Jis šių pirkėjų paprašė pateikti deklaraciją, kurioje nurodyta, kad išgabens bananus į kitą valstybę narę.
- 17 Iš pirkėjų gavęs mokėtiną 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 deklaracijų *a posteriori* tikrinimą muitinė nustatė, kad keli Rumunijos pirkėjai buvo įregistruoti kaip PVM mokėtojai prieš pat pirmą tiekimą ir pašalinti iš PVM sistemos tą pačią dieną. Šios muitinės teigimu, CMR važtaraščiai, kuriuos paprašytas pateikė M. Božičević Ježovnik, buvo sunkiai įskaitomi ir neviseškai užpildyti, juose buvo nepakankamai duomenų, susijusių su prekių išskrovimo 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 pati arba skyrėsi nedaug, pardavimo sąskaitose faktūrose nurodytas bananų svoris skyrėsi nuo duomenų, pateiktų muitinės deklaracijose, ir į apskaitą įtrauktos sąskaitos faktūros skyrėsi nuo sąskaitų faktūrų, kurios dėl tų pačių prekių buvo pateiktos muitinei ir mokesčių administratoriui.
- 19 Muitinė gavo informacijos iš Rumunijos mokesčių administratoriaus. Šio administratoriaus teigimu, kai kurie Rumunijos pirkėjai buvo „dingę ūkio subjektai“; jie nevykdė veiklos registruotu adresu, neatsakė į jo skambučius 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 parašų transporto dokumentuose autentiškumą ir kokius nors ryšius su pirkėjais.
- 20 Atsižvelgdama į šiuos duomenis, muitinė konstatavo, jog M. Božičević Ježovnik neįrodė, kad aptariamieji bananai buvo išgabenti iš Slovėnijos teritorijos ir pasiekė deklaracijose nurodytus pirkėjus. Be to, ši muitinė taip pat konstatavo, kad M. Božičević Ježovnik nesielgė 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 aplinkybėms.
- 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 aplinkybėmis 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 pasirūpino prekių 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 aplinkybėmis 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 įvežamos 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 būtinos neapmokestinimo sąlygos nebuvo įvykdytos) 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 neapmokestinamų 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 tiekimo [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 įrodymus, šis asmuo vis dėlto privalo *a posteriori* sumokėti PVM, jeigu, atlikus vėlesnį tikrinimą, paaiškėja, kad nėra įvykdytos 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 išsiųstų ar išgabentų prekių importo 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 nustatytų materialinių sąlygų (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 ūkio subjektas veiktų sąžiningai ir imtųsi bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog sandoris, kurį jis sudaro, nelemia jo sukčiavimo 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 sukčiavimo dalis, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų to sukčiavimo, jam turėtų būti atsisakyta suteikti teisę į neapmokestinimą 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 prekęs, 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 sukčiavimui, 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 ėmėsis visų priemonių, kurių imtis gali būti pagrįstai iš jos reikalaujama, įvykdė sandorį, kuris be jo žinios buvo pirkėjo įvykdyto sukčiavimo 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 teisę į neapmokestinimą importo PVM, kai pirkėjas sukčiauja 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 sukčiauja.
- 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 reglamentuojančios nuostatos buvo taikomos remiantis neteisinga arba neišsamia informacija, muitinė, remdamasi naujai surinkta informacija, laikydamasi nustatytų nuostatų, imasi priemonių, būtinų susidariusiai padėčiai

sureguliuoti“, negalima daryti išvados, kad minėta muitinė gali reikalauti iš apmokestinamojo asmens importuotojo *a posteriori* sumokėti importo PVM visomis aplinkybėmis ir nevertindama jo rūpestingumo ir sąžiningumo.

- 42 Antra, reikia pažymėti, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konkrečiai klausia dėl galimo poveikio, kurį ginčui pagrindinėje byloje gali daryti aplinkybė, kad kompetentinga muitinė, atlikusi išankstinį tikrinimą remdamasi duomenimis, kuriuos muitinės deklaracijose pateikė importuotojas, pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punktą leido PVM neapmokestinti prekių iš trečiosios šalies importo į Sąjungos teritoriją.
- 43 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, kurią tik nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pagal teisinio saugumo principą draudžiama valstybei narei, kuri iš pradžių priėmė pardavėjo pateiktus dokumentus, kaip teisę į neapmokestinimą pagrindžiančius įrodymus, vėliau įpareigoti šį pardavėją sumokėti PVM už tą tiekimą dėl pirkėjo sukčiavimo, apie kurį minėtas pardavėjas nežinojo ir negalėjo žinoti (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.*, C-409/04, EU:C:2007:548, 50 punktą ir 2017 m. birželio 14 d. Sprendimo *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, C-26/16, EU:C:2017:453, 75 punktą).
- 44 Vis dėlto ši jurisprudencija taikoma tik tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo veikė sąžiningai ir ėmėsi visų priemonių, kurių imtis gali būti pagrįstai reikalaujama, kad išvengtų bet kokio dalyvavimo sukčiaujant mokesčių srityje. Darytina išvada, kad minėta jurisprudencija negali būti suprantama taip, kad pagal teisinio saugumo principą draudžiama kompetentingoms valdžios institucijoms per pakartotinį patikrinimą, atliktą laikantis nustatytų terminų, patikrinti, ar apmokestinamasis asmuo nežinojo ir negalėjo žinoti apie galimą sukčiavimą mokesčių 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 dėl to, kad ginčo pagrindinėje byloje aplinkybėmis kompetentinga muitinė, atlikusi išankstinį tikrinimą remdamasi duomenimis, kuriuos muitinės deklaracijose pateikė importuotojas, leido neapmokestinti importo, negali būti atmesta bet kokia galimybė reikalauti *a posteriori* sumokėti importo PVM, jeigu paaiškėja, kad jis dalyvavo sukčiaujant mokesčių srityje arba nesiėlgė rūpestingai, kad išvengtų tokio dalyvavimo.
- 46 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti visą pagrindinėje byloje pateiktą informaciją ir jos faktines aplinkybes tam, kad nustatytų, ar M. Božičević Ježovnik veikė sąžiningai ir ėmėsi visų priemonių, kurių imtis gali būti pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog atlikti sandoriai nelėmė jo dalyvavimo sukčiaujant mokesčių srityje (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 53 punktą). Šiuo klausimu pažymėtina, jog, kaip pabrėžė Europos Komisija, vien tai, kad atitinkamos prekės prieš tai buvo importuotos iš trečiosios šalies, nepateisina griežtesnės pozicijos dėl M. Božičević Ježovnik atsakomybės negu pozicija, kuri būtų taikoma vykdant paprastą sandorį Bendrijos viduje, kaip antai nurodytą PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje.
- 47 Jeigu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas padarytų išvadą, kad, atsižvelgiant į objektyvias aplinkybes, atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad vykdant tiekimą po pagrindinėje byloje nagrinėjamo importo pirkėjas sukčiavo, ir kad nesiėmė visų įmanomų pagrįstų priemonių, kad išvengtų šio sukčiavimo, jam turėtų būti atsisakyta suteikti teisę į neapmokestinimą PVM (pagal analogiją žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 54 punktą ir 2014 m. spalio 9 d. Sprendimo *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, 42 punktą).

- 48 Priešingai, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prieitų prie išvados, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo nežinojo ir negalėjo žinoti, kad vykdant tiekimą po pagrindinėje byloje nagrinėjamo importo pirkėjas sukčiavo, ir kad ėmėsi visų įmanomų pagrįstų priemonių, kad išvengtų šio sukčiavimo, jam negali būti atsisakyta neapmokestinti importo.
- 49 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į prejudicinius klausimus reikia atsakyti taip, kad PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punktas turi būti aiškinamas taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kai apmokestinamasis asmuo – importuotojas ir tiekėjas – buvo neapmokestintas importo PVM remiantis leidimu, išduotu kompetentingai muitinei atlikus išankstinį tikrinimą atsižvelgiant į šio apmokestinamojo asmens pateiktus duomenis, jis neturi *a posteriori* mokėti PVM, jeigu, atlikus vėlesnį tikrinimą, paaiškėja, kad nėra įvykdytos materialinės neapmokestinimo sąlygos, nebent, atsižvelgiant į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad minėtas apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad vykdant tiekimą po atitinkamo importo pirkėjas sukčiavo, ir kad nesiėmė visų įmanomų pagrįstų priemonių, kad išvengtų šio sukčiavimo; tai turi patikrinti prašymą priimt prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 50 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2009 m. birželio 25 d. Tarybos direktyva 2009/69/EB, 143 straipsnio 1 dalies d punktas turi būti aiškinamas taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kai apmokestinamasis asmuo – importuotojas ir tiekėjas – buvo neapmokestintas importo pridėtinės vertės mokesčiu remiantis leidimu, išduotu kompetentingai muitinei atlikus išankstinį tikrinimą atsižvelgiant į šio apmokestinamojo asmens pateiktus duomenis, jis neturi *a posteriori* mokėti PVM, jeigu, atlikus vėlesnį tikrinimą, paaiškėja, kad nėra įvykdytos materialinės neapmokestinimo sąlygos, nebent, atsižvelgiant į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad minėtas apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad vykdant tiekimą po atitinkamo importo pirkėjas sukčiavo, ir kad nesiėmė visų įmanomų pagrįstų priemonių, kad išvengtų šio sukčiavimo; tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Parašai.