

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2019. gada 14. februārī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts – Atbrīvojums no PVN par importu – Imports, kam seko pārvietošana Kopienas iekšienē – Vāļka piegāde Kopienas iekšienē – Krāpšana nodokļu jomā – Atteikums atbrīvot no nodokļa – Nosacījumi

Lietā C-531/17

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Verwaltungsgerichtshof* (Augstākā administratīvā tiesa, Austrija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2017. gada 29. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 8. septembrī, tiesvedībā

Vetsch Int. Transporte GmbH,

piedaloties –

Zollamt Feldkirch Wolfurt,

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja K. Jirīme [K. Jürimäe] (referente), tiesneši E. Juhāss [E. Juhász] un K. Vajda [C. Vajda],

ģenerālvokāle: J. Kokote [J. Kokott],

sekretārs: K. Malaceks [K. Malacek] administrators,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2018. gada 26. jūnija tiesas sēdi,

ģemot vērā atbildes, ko sniedza:

- *Vetsch Int. Transporte GmbH* vērā – P. Csoklich, Rechtsanwalt,
- *Zollamt Feldkirch Wolfurt* vērā – G. Kofler, pārstāvis,
- Austrijas valdības vērā – F. Koppensteiner, kā arī D. Schwab un C. Pesendorfer, pārstāvji,
- Grieķijas valdības vērā – M. Tassopoulou un G. Papadaki, pārstāves,
- Eiropas Komisijas vērā – B. R. Killmann un F. Clotuche-Duvieusart, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāle secinājumus 2018. gada 6. septembra tiesas sēdē, pasludina 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.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 143. panta d) punktu un šīs direktīvas ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes Direktīvu 2009/69/ES (2009. gada 25. jūnijs) (OV 2009, L 175, 12. lpp.) (turpmāk tekstā – “grozītā PVN direktīva”), 143. panta 1. panta d) apakšpunktu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Vetsch Int. Transporte GmbH* (turpmāk tekstā – “Vetsch”) un *Zollamt Feldkirch Wolfurt* (Feldkirches Volfurtas muitas iestāde, Austrija) (turpmāk tekstā – “muitas iestāde”) par tīdu Šveices izcelsmes preču atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) par importu, kuras ir importētas Austrijā, lai tās pārvietotu uz Bulgāriju.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 No iesniedzējtiesas lūguma izriet, ka pamatlietā aplūkots deklarācijas par laišanu brīvā apgrozībā tika iesniegtas laikposmā no 2010. gada 10. decembra līdz 2011. gada 5. jūlijam. Tā kā PVN direktīva ir grozīta it īpaši ar Direktīvu 2009/69, kuras transponēšanas termiņš beidzās 2011. gada 1. janvārī, PVN direktīvas un grozītās PVN direktīvas normas ir piemērojamas pamatlietā.

PVN direktīva

4 PVN direktīvas 2. panta 1. punkta d) apakšpunktā ir noteikts:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

d) preču importam.”

5 Šīs direktīvas 17. panta 1. punkta pirmā daļa ir formulēta šādi:

“Ja nodokļa maksātājs preces, kas ir tā saimnieciskās darbības aktīvu daļa, pārvieto uz galamērķi citā dalībvalstī, šo pārvietošanu uzskata par preču piegādi par atlīdzību.”

6 Saskaņā ar minētās direktīvas 138. pantu:

“1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tīdu preču piegādi, kuras pārvērtējs, pircējs vai cita persona pārvērtēja vai pircēja vārdā nosūtīta vai transportēta uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet [Eiropas Savienībā], ja piegādi veic citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas kā tāda rīkojas dalībvalstī, kas nav nosūtītāšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalstī.

2. Papildus 1. punktā minētajam preču piegādēm dalībvalstīs atbrīvo no nodokļa šādos darījumus:

[..]

c) preču piegādes, kad preces pārvieto uz citu dalībvalsti un kuras būtu atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar 1. punktu un šī punkta a) un b) apakšpunktu, ja šīs piegādes būtu veiktas citam nodokļa maksātājam.”

7 Šīs pašas direktīvas 143. pantā ir noteikts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādos darījumus:

[..]

d) to preču importu, kas nosūtīts vai transportēts 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;

[..].”

8 Atbilstoši PVN direktīvas 201. pantam:

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

Grozītā PVN direktīva

9 Grozītās PVN direktīvas 2. panta 1. punkta d) apakšpunkts, kā arī 138. un 201. pants ir formulēti identiski atbilstošajiem PVN direktīvas pantiem. Savukārt grozītās PVN direktīvas 143. pantā ir noteikts:

“1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādos darījumus:

[..]

d) to preču importu, kas nosūtīts vai transportēts 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 norādīts 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 jāturētājam, 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, vai savu PVN identifikācijas numuru, kas izdots preču nosūtīšanas vai transportēšanas galamērķa dalībvalstī, ja preces paredzēts pārvietot saskaņā ar 138. panta 2. punkta c) apakšpunktu;

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.”

Austrijas tiesības

10 Saskaņā ar *Umsatzsteuergesetz 1994* (1994. gada Likums par apgrozījuma nodokli; turpmāk tekstā – “*UStG 1994*”) pielikuma, kas ietver noteikumus par iekšējo tirgu, 6. panta 3. punkta pirmo daļu “no nodokļa ir atbrīvots to preču imports, kuras deklarētājs pēc importa nekavējoties izmanto piegāžu veikšanai Kopienas iekšienē; deklarētājam ar grāmatvedības dokumentiem ir jāpierāda, ka ir izpildīti šā *UStG 1994* pielikuma 7. pantā minētie nosacījumi. Atbrīvojums ir piemērojams tikai tad, ja persona, kuras uzņēmumam prece ir importēta, pēc tam veic piegādi Kopienas iekšienē”.

11 Saskaņā ar *UStG 1994* 26. panta 1. punktu noteikumi, kas attiecas uz muitas nodokli, PVN par importu ir piemērojami pēc analoģijas.

12 Saskaņā ar *Zollrechts-Durchführungsgesetz* (Likums par muitas nodokļa ieviešanu) 71.a pantu atbrīvojuma no PVN par importu gadījumā saskaņā ar *UStG 1994* pielikuma, kas ietver noteikumus par iekšējo tirgu, 6. panta 3. punktu deklarētājs ir arī atbildīgs par PVN par importu parādu, kas radies 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”) 204. panta 1. punktu, ja vien tas jau nav uzskatāms par parādnienu saskaņā ar Muitas kodeksa 204. panta 3. punktu.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

13 *Vetsch* ir Austrijas sabiedrība ar ierobežotu atbildību, kas darbojas transporta nozarē.

14 Laikposmā no 2010. gada 10. decembra līdz 2011. gada 5. jūlijam šā sabiedrība kļuva par Bulgārijas reģistrētu sabiedrību K un B netiešā pārsteve iesniedza muitas iestādē deklarācijas par preču, kas ievestas no Šveices, laišanu brīvā apgrozībā. Saistībā ar šīm deklarācijām *Vetsch* lūdza piešķirt *UStG 1994* pielikuma, kas ietver noteikumus par iekšējo tirgu, 6. panta 3. punktu paredzēto atbrīvojumu, norādot šajā ziņā kodu “muitas procedūra 42”. Līdz ar to attiecīgās preces tika laistas brīvā apgrozībā ar atbrīvojumu no PVN par importu.

15 Ar 2011. gada 6. septembra lēmumu muitas iestāde tomēr prasīja *Vetsch* samaksāt PVN par attiecīgo preču importu saskaņā ar Muitas kodeksa 204. panta 1. punktu, pamatojot, ka minētajās deklarācijās prasītais atbrīvojuma nosacījumi netika izpildīti. Līdz ar to *Vetsch* kļuva par PVN maksātāju. 2012. gada 31. janvārī muitas iestāde noraidīja *Vetsch* par šo lēmumu iesniegto sūdzību.

16 *Vetsch* cēla prasību par muitas iestādes noraidīto lēmumu *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa, Austrija), kas ar 2016. gada 30. marta nolēmumu tika noraidīta kā nepamatota.

17 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka šā tiesa uzskatīja par pierādītu, ka pamatlietā aplūkoto preču pārdevējs bija nodevis Bulgārijas saņēmējiem tiesības rīkoties ar šīm precēm, kad tās atradās Šveicē, tas ir, pirms to atmuitošanas Austrijā. Nav pierādīts, ka šie saņēmēji būtu zaudējuši šīs tiesības Bulgārijā. Minētie saņēmēji esot deklarējuši minēto preču Kopienas iekšējā piegādi, bet tika saukti pie atbildības par krāpšanu nodokļu jomā šajā dalībvalstī, kas esot izdarīta, nepatiesi deklarējot, kad tie veica attiecīgo preču no nodokļa atbrīvotu Kopienas iekšējā piegādi par labu *Vetsch*.

18 *Vetsch* iesniedza revīzijas sūdzību iesniedzējtiesā par *Bundesfinanzgericht* (Federālā

finanšu tiesa) nolēmumu.

19 Iesniedzējtiesa precizē, ka Austrijas tiesā PVN par importu ir jāmaksā, ja nav izpildīts atbrīvojuma nosacījums, kas saistīts ar pārvietošanu pēc importa Austrijā un kas norādīts PVN direktīvas 138. panta 2. punkta c) apakšpunktā. Šādā gadījumā iekšējās tiesā ir paredzēts, ka šis nodoklis ir jāmaksā personai, kam šis nosacījums ir jāievēro, tas ir, šajā gadījumā – attiecīgajiem Bulgārijas sabiedrībām, kuru netiešā pārstāve ir *Vetsch*. Pamatlietā *Vetsch* tomēr tiek uzskatīta par šo nodokļa solidāru pārdnieci.

20 Šī tiesa uzskata, ka atbrīvojums no PVN par importu atbilstoši PVN direktīvas 143. panta d) punktam un grozītās PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktam ir atkarīgs no tā, vai pārvietošana Kopienas iekšienē ir atbrīvota atbilstoši PVN direktīvas 138. panta 2. punkta c) apakšpunktam.

21 Šajā ziņā tā norādīja, ka, pamatojoties uz Tiesas judikatūru, atbilstoši kurai nodokļa maksātājam esot jāatsaka tiesības uz atbrīvojumu no PVN saskaņā ar PVN direktīvas 138. panta 1. punktu, ja viņš pats ir izdarījis krāpšanu nodokļu jomā vai ja viņš ir zinājis vai viņam būtu bijis jāzina, ka viņa veiktais darījums bija saistīts ar pircēja izdarītu krāpšanu nodokļu jomā, un viņš nav stenojis visus saprātīgi sagaidāmos pasākumus, lai to novērstu, *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa) nolēma, ka nosacījumi, kas attiecas saņemto šādu atbrīvojumu, nav izpildīti. Šajā ziņā Tiesa esot pielīdzinājusi pārvietošanu Kopienas iekšienē piegādei Kopienas iekšienē.

22 Pēc iesniedzējtiesas domām, Tiesas judikatūra attiecas uz situācijām, kurās krāpšana attiecas uz darījumu, kas ir PVN atskaitīšanas, atbrīvojuma no tā vai tā atmaksāšanas priekšmets vai arī pirms tā vai pēc tā veikta darījuma priekšmets. Tomēr pamatlietas apstākļi atšķiroties no tiem, kuros esot notikušas iepriekšējās lietas.

23 Tā norāda, ka *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa) ir konstatējusi, ka abi Bulgārijas komersanti, kuru [preču] pārvietošana Kopienas iekšienē tiek aplūkota, ir iesnieguši nodokļu deklarācijas, kurās tie ir minējuši iegādi Kopienas iekšienē uz Bulgāriju. Krāpšana nodokļu jomā esot notikusi tikai vēlākā darījuma stadijā, tas ir, deklarējot jaunu attiecīgo preču piegādi Kopienas iekšienē, kuru ir izdarījuši šie komersanti un kuras priekšmets bija tālākpārdošana *Vetsch*. Minētie komersanti esot nepamatoti atbrīvojuši šo piegādi Kopienas iekšienē. *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa) savu nolēmumu balstīja uz pieņēmumu, ka šāda piegāde nav notikusi. No lēmuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu izriet, ka *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa) uzskatīja, ka tomēr nav ticis pierādīts, ka minēto preču pārvietošanas Kopienas iekšienē uz Bulgāriju datumā šiem pašiem komersantiem jau būtu bijis nodoms izdarīt krāpšanu ar vēlāku darījumu saistībā ar šo precēm.

24 Iesniedzējtiesa uzskata, ka no Tiesas judikatūras izriet, ka tiesību veikt atskaitījumu vai tiesību uz atbrīvojumu no PVN saņemšana par piegādi Kopienas iekšienē ir jāatsaka, ja pats nodokļu maksātājs ir izdarījis krāpšanu nodokļu jomā.

25 Šajā ziņā tā norāda, ka šī judikatūra attiecas ne tikai uz nodokļu maksātāju, kas ir izdarījis krāpšanu nodokļu jomā, bet arī uz nodokļu maksātāju, kas zināja vai kam būtu bijis jāzina, ka tā veiktais darījums ir iesaistīts krāpšanā nodokļu jomā, ko izdarījis piegādātājs vai cits komersants, kas ir bijis iesaistīts piegādē, kādā iepriekš vai pēc tam.

26 Tādējādi tā šaubās par šīs judikatūras atbilstību tādai situācijai, kāda ir pamatlietā, ciktāl aplūkotā krāpšana ir notikusi tikai vēlākā piegādē, kādes stadijā pēc attiecīgās pārvietošanas Kopienas iekšienē un iegādes Kopienas iekšienē, kas sekoja šai pārvietošanai.

27 Šķdos apstākļos *Verwaltungsgerichtshof* (Augstākā administratīvā tiesa, Austrija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai ir jāatsaka pieširt [PVN direktīvas] 138. pantā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa preču pārvietošanai Kopienas iekšienē no kādas dalībvalsts, ja nodokļa maksātājs, kurš pārvieto preces uz citu dalībvalsti, citā dalībvalstī gan deklarē ar preču pārvietošanu Kopienas iekšienē saistītu iegādi Kopienā, tomēr vēlāk, veicot ar nodokli apliekamu darījumu ar attiecīgajam precēm, citā dalībvalstī veic krāpšanu nodokļu jomā, nepamatoti deklarējot ar nodokli neapliktu piegādi Kopienas iekšienē no šīs citas dalībvalsts?

2) Vai, lai atbildētu uz pirmo jautājumu, ir būtiski, ka nodokļa maksātājs jau preču pārvietošanas Kopienas iekšienē laikā bija nodomājis veikt krāpšanu nodokļu jomā, vēlāk veicot darījumu ar attiecīgajām precēm?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

28 Vispirms jākonstatē, ka pirmais jautājums attiecas uz atbrīvojumu no PVN, kas norādīts PVN direktīvas 138. pantā. Tomēr no norādītajiem iesniedzējtiesas lēmumiem izriet, ka iesniedzējtiesa vēlās noskaidrot, vai tādā situācijā, kādā ir aplūkota pamatlietā, ir jāatsaka atbrīvojums no PVN, ko saņem preču imports no trešās valsts uz dalībvalsti, kas atbilst PVN direktīvas 143. panta d) punkta un grozītās PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētajiem nosacījumiem, ja šīs preces pēc tam ir pārvietotas uz citu dalībvalsti personai, kas ir izdarījusi krāpšanu pēc šīs pārvietošanas ar minēto preču starpniecību.

29 Ēmot vēlā iepriekš minētos apsvērumus, ir jākonstatē, ka, uzdodot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 143. panta d) punkts un grozītās PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ir jāatsaka šājs tiesību norms norādītajiem atbrīvojums no PVN par importu saņēmējam, kas ir norādīts vai atzīts par šā nodokļa maksātāju šīs direktīvas 201. panta izpratnē, ja šis pēc šīs importa vēlāk pārvietošanas Kopienas iekšienē saņēmējs veic krāpšanu ar darījumu pēc šīs pārvietošanas, kurš nav saistīts ar šo pārvietošanu.

30 Saskaņā ar PVN direktīvas 143. panta d) punktu un grozītās PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktu dalībvalstis no nodokļa atbrīvo to preču importu, kas nosūtītas vai transportētas no trešās teritorijas vai trešās valsts uz dalībvalsti, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas galamērķa dalībvalsts, ja šādu preču piegāde, ko veic importētājs, kurš saskaņā ar šīs direktīvas 201. pantu norādīts vai atzīts par atbildīgu par PVN samaksu, ir atbrīvota no nodokļa saskaņā ar minētās direktīvas 138. pantu.

31 Kā Tiesa jau ir nospriedusi, 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 tādēļ 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). Tātad tas ir arī tad, ja, kā šajā gadījumā, preču piegādi veido to pārvietošana saņēmējam citā dalībvalstī.

32 Šīs direktīvas 138. panta 1. punkta ir paredzēts, ka dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādus preču piegādi, kuras pārdēvē, pircējs vai cita persona pārdēvēja vai pircēja vārdā nosūtā vai transportē ārpus to attiecīgās teritorijas, bet Savienībā, ja piegādi veic citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas kā tāda rīkojas

dalībvalstīs, kura nav preču nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalstīs. Saskaņā ar minētās direktīvas 138. panta 2. punkta c) apakšpunktu papildus piegādājum, kas minētās tās pašas direktīvas 1. punktā, dalībvalstīs atbrīvo no nodokļa ne tikai preču piegādes, kad preces pārvieto uz citu dalībvalsti, bet arī tās piegādes, kuras būtu atbrīvotas no nodokļa saskaņā tostarp ar minēto 1. punktu, ja šīs piegādes būtu veiktas citam nodokļa maksātājam.

33 Atbrīvojuma no PVN nolūkā pārvietošana Kopienas iekšienā, kas PVN direktīvas 17. panta 1. punkta pirmajā daļā ir definēta kā nodokļa maksātāja veikta preces pārvēšana no sava uzņēmuma uz dalībvalsti, ir pielīdzināma it īpaši piegādei Kopienas iekšienā, kuras atbrīvojums no PVN ir paredzēts šīs direktīvas 138. pantā (skat. attiecībā uz tiesību normām, kas attiecas uz Padomes Direktīvu 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķina bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.) 2016. gada 20. oktobra spriedumu *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, 29. punkts).

34 Šajā gadījumā, ievērojot iesniedzējtiesas sniegtās norādes, jāuzskata, ka, ievērojot šīs tiesas izdarītās pārbaudes, pamatlietā aplūkots pārvietošana Kopienas iekšienā atbilst PVN direktīvas 138. pantā paredzētajiem nosacījumiem, uz kuriem ir atsauce šīs direktīvas 143. panta d) punktā un grozītās PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā.

35 Turklāt no iesniedzējtiesas nolūmuma neizriet neviens elements, kas ļautu uzskatīt, ka pamatlietā aplūkots preču imports neatbilst citiem atbrīvojuma no PVN par importu nosacījumiem, kas paredzēti šī sprieduma iepriekšējā punktā norādītajās divās pārdotās tiesību normās.

36 Tādējādi jāpamatojas uz pieņēmumu, ka pamatlietā aplūkots preču imports atbilst PVN direktīvas 143. panta d) punktā un grozītās PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētajiem atbrīvojuma no PVN par importu nosacījumiem.

37 Tomēr tiesa šaubas par to, daļēji krāpnieciskā darbība ietekmi uz aplūkoto atbrīvojumu no PVN, kurš ir īstenots piegādes Kopienas iekšienā ietvaros pēc šī importa, kas sekoja pārvietošanai. Šī tiesa tomēr nešaubas par importa un pārvietošanas likumību, kas notika pirms piegādes Kopienas iekšienā, saistībā ar kuru notika krāpšana nodokļu jomā.

38 Kā Komisija apgalvoja Tiesā iesniegtajos apsvērumos, tādā situācijā kā pamatlietā aplūkots imports, kas seko pārvietošanai Kopienas iekšienā, no vienas puses, un piegāde Kopienas iekšienā, saistībā ar kuru ir notikusi krāpšana, no otras puses, ir jāuzskata par savstarpīgi neatkarīgiem darījumiem.

39 Jāuzskata, ka PVN direktīvas 143. panta d) punktā un grozītās PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā faktiski ir paredzēts dubults atbrīvojums, tas ir, pirmais atbrīvojums no PVN, kas saskaņā ar PVN direktīvas 201. pantu parasti ir jāmaksā importējot, un otrais atbrīvojums, pamatojoties uz piegādi vai pārvietošanu Kopienas iekšienā, kas seko šim importam.

40 Tādējādi, ja PVN direktīvas 143. panta d) punktā un grozītās PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētie nosacījumi ir izpildīti, PVN par precēm, kas nosūtītas vai transportētas no trešajām valstīm, principā pirmo reizi ir jāmaksā nevis dalībvalstīs, kuras teritorijā tās vispirms tika ievestas, bet nosūtīšanas vai transporta galamērķa dalībvalstīs. Kā ģenerālvoklētis ir uzsvēris secinājumā 53. punktā, šo normu mērķis ir vienkāršošana, lai atvieglotu pārrobežu tirdzniecību, atbilstoši kam, pamatojoties uz atbrīvojumu no nodokļa importam, var nenotikt pretējā gadījumā paredzētā priekšnodokļa atskaitēšana attiecībā uz importam piemērojamo PVN, kas citādi būtu jāmaksā.

41 Tādā situācijā, kāda aplūkota pamatlīdēt, kurā aplūkotā krāpšana ir notikusi Bulgārijā, veicot piegādi Kopienas iekšienē no šīs dalībvalsts, Bulgārijas iestādēm ir jāatsaka atbrīvojums no PVN saistībā ar šo piegādi.

42 Tā kā ir konstatēts, ka šā krāpšana neattiecas uz pārvietošanu, no kuras ir atkarīga PVN direktīvas 143. panta d) punkta un grozītās PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkta norādītā atbrīvojuma no PVN par importu piešķiršana, šis atbrīvojums var tikt atteikts importētājam, kas ir norādīts vai atzīts par nodokļa maksātāju šīs direktīvas 201. panta izpratnē, situācijā, kad, kā tas izriet no iesniedzējtiesas lēmuma, neviens elements neaizskatīt, ka importētājs zināja vai tam būtu bijis jāzina, ka šā piegāde, kas seko importam, ir iesaistīta krāpšanā, no izdarījuši Bulgārijas saņēmēji.

43 Ēmot vērā iepriekš minētos elementus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 143. panta d) punkts un grozītās PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šājs tiesību normā norādīto atbrīvojumu no PVN par importu nav jāatsaka importētājam, kas norādīts vai atzīts par šā nodokļa maksātāju PVN direktīvas 201. panta izpratnē, situācijā, kāda aplūkota pamatlīdēt, kurā, pirmkārt, pārvietošanas Kopienas iekšienē, kura notikusi pēc šā importa, saņēmēja izdara krāpšanu ar darījumu pēc šīs pārvietošanas, kas nav saistīts ar minēto pārvietošanu, un, otrkārt, neviens elements neaizskatīt, ka importētājs zināja vai viņam būtu vajadzējis zināt, ka šis vālkais darījums bija iesaistīts saņēmēja izdarītā krāpšanā.

Par otro jautājumu

44 Uz dodot otro jautājumu, iesniedzējtiesa jautā, kāda, ēmot vērā uz pirmo jautājumu sniegto atbildi, varētu būt ietekme apstāklim, ka pārvietoto preču saņēmējam to pārvietošanas Kopienas iekšienē brīdā jau bija nodoms izdarīt krāpšanu nodokļu jomā ar vālku attiecībā uz tām izdarītu darījumu.

45 No iesniedzējtiesas lēmuma skaidri izriet, ka šājs gadījums šāds nodoms nav konstatēts. Šādos apstākļos šis jautājums, kas ir hipotētisks, nav pieņemams.

Par tiesāšanas izdevumiem

46 Attiecībā uz pamatlīdētas pusēm šā tiesvedībā 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.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (devētā palāta) nospiež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 143. panta d) punkts un šīs direktīvas ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes Direktīvu 2009/69/ES (2009. gada 25. jūnijs), 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šājs tiesību normā norādīto atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa par importu nav jāatsaka importētājam, kas norādīts vai atzīts par šā nodokļa maksātāju Direktīvas 2006/112 201. panta izpratnē, situācijā, kāda aplūkota pamatlīdēt, kurā, pirmkārt, pārvietošanas Kopienas iekšienē, kura notikusi pēc šā importa, saņēmēja izdara krāpšanu ar darījumu pēc šīs pārvietošanas, kas nav saistīts ar minēto pārvietošanu, un, otrkārt, neviens elements neaizskatīt, ka importētājs zināja vai viņam būtu vajadzējis zināt, ka šis vālkais darījums bija iesaistīts saņēmēja izdarītā krāpšanā.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – v?cu.