

Pagaidu versija

ENERĢLADVOKĒTES

JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*] SECINĀJUMI,

sniegti 2018. gada 6. septembrī (1)

Lieta C-531/17

Vetsch Int. Transporte GmbH,

piedaloties

Zollamt Feldkirch Wolfurt

(*Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Atbrīvojums no nodokļa importam un pēc tam veikta piegāde Kopienas iekšienē – Atteikums piešķirt atbrīvojumu importam, pamatojoties uz vērtību pircēja veiktu krāpšanu PVN jomā attiecībā uz importētajām precēm – Importam piemērojamā PVN deklarācija (kā importētāja pārsteiguma) nodokļa pārbaude – “Inficēšana” ar vērtību krāpšanas nodomu

I. Ievads

1. Bulgārijas uzņēmumi iegādājas parfimērijas preces Šveicē, trešā persona tās laida pārveidot aprīt Austrijā, un tad tās tika pārvietotas tālāk uz Bulgāriju. Viss minētais norisinājās likumīgi. Tikai tad Bulgārijā acīmredzami tika “piemirsts” pienācīgi deklarēt ar nodokli apliekamo tālāk pārdošanu un samaksāt PVN Bulgārijā. Tādēļ Tiesai no jauna ir jāaplūko krāpšanas PVN jomā sekas.

2. Pa šo laiku Tiesai ir izveidojusies bagātīga kazuistika par finanšu iestāžu “sankciju noteikšanas iespējām” saistībā ar krāpšanu PVN jomā. Saskaņā ar to nodokļa maksātājs, kas zināja vai kam bija jāzina (2), ka tas piedalās ar krāpšanu PVN jomā saistītā darījumā, PVN direktāvas piemērošanas nolūkoks ir jāuzskata par tādās krāpšanas dalībnieku (3). Tas uzliek dalībvalstīm pienākumu atteikt nodokļu maksātājam atbrīvojumu no nodokļa (4) (ja tas ir pakalpojuma sniedzājs) vai priekšnodokļa atskaitēšanu (ja tas ir pakalpojuma saņēmājs) (5).

3. Šim Tiesas izmantotajam formulējumam vāļ ir nepieciešams precizējums. Piemēram, ir apšaubams, vai nodokļu maksātājam var atteikt gan atbrīvojumu no nodokļa par tās sniegto pakalpojumu, gan nodokļa atskaitīšanu par tās saņemtajiem ienākumiem. Tādējādi rezultātā notiktu viena un tā paša darījuma un vienas un tās pašas personas *dubulta aplikšana ar nodokli*. Turklāt vāļ ir jānoskaidro kritēriji tam, no kura brīža darījums ir *iesaistīts* krāpšanā PVN jomā.

4. Šā lieta izmuma kārtā attiecas nevis uz klasisku piegādes gadījumu, bet gan uz importu, kas noslēdzas ar pircēja veiktu pārvietošanu Kopienas iekšienē. Tāpēc ir runa par divām patērbām. Pirmkārt, ir jānoskaidro, vai tikai vāļk plānota un īstenota krāpšana PVN jomā piegādes beigās "inficē" arī iepriekš veiktu pārvietošanu Kopienas iekšienē. Fiskāli ziņā tas, ka krāpšanas PVN jomā atklāšana ļāu pavairot nodokļu ieņēmumus (šajā gadījumā – ietēršot (6)), būtu "priekšrocība".

5. Otrkārt, importam piemērojamā PVN maksājums, pret kuru ir celta prasība, šajā lietā ir neiesaistīta trešā persona, proti, importa deklarētājs. Tas nebija iesaistīts piegādē un arī nezina par savu pasūtītāju pāc tam veikto krāpšanu PVN jomā. Tāpat – atbilstoši Austrijas finanšu pāvaldes viedoklim – pakalpojuma saņēmēja krāpšanas dēļ importa atbrīvojumu no nodokļa nesaņemtu arī deklarētājs.

6. Šajā ziņā šis lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu sniedz Tiesai iespēju precizēt judikatūru par tās dāvētajiem "krāpnieciskajiem darījumiem", kuros ir iesaistīta trešā persona (šajā gadījumā deklarētājs kā importētāja pārstāvis). Turklāt Tiesai ir dota arī iespēja attēstēt judikatūru attiecībā uz situāciju, kad krāpšanas nodoms rodas tikai vāļkā.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

7. Atbilstošās Savienības tiesību normas šajā lietā ir Padomes Direktāva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (7) (turpmāk tekstā – "PVN direktāva").

8. Šīs direktāvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā ir noteikts:

"1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādu darījumu: [...]

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

9. PVN direktāvas 138. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

"Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādā preču piegādē, kuras pārdēvējs, pircējs vai cita persona pārdēvēja vai pircēja vērdē nosūtā vai transportē uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet Kopienā, ja piegādē veic citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas kā tādā rēķojas dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts."

10. PVN direktāvas 17. panta 1. punkts ir paredzēts:

"Ja nodokļa maksājums preces, kas ir tās saimnieciskās darbības aktāvu dāā, pārvieto uz galamērķi citā dalībvalstī, šo pārvietošanu uzskata par preču piegādē par atļādzību.

“Pārvietošana uz galamērķi citā dalībvalstī” ir kustama materiāla pārveidošana vai transportēšana, kuru savas saimnieciskās darbības vajadzībām veic nodokļa maksātājs vai cita persona viņa vārdā, uz galamērķi Kopienā, kas ir ārpus tās dalībvalsts teritorijas, kur šis pārveidojums atrodas.”

11. Atbilstoši PVN direktīvas 201. pantam:

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

B. Austrijas tiesības

12. PVN direktīvas prasības tika transponētas Austrijas tiesību sistēmā ar *Umsatzsteuergesetz 1994* (8) [1994. gada Aprīļa mēneša nodokļa likumu, turpmāk tekstā – “*Umsatzsteuergesetz 1994*”]. Atbilstoši *Umsatzsteuergesetz 1994* (pielikums par iekšējā tirgu) 6. pantam no nodokļa ir atbrīvoti tie preču imports, kuras deklarētājs pārcējis importa nekavējoties izmanto piegāžu veikšanai Kopienas iekšienē; deklarētājam ar grāmatvedības dokumentiem ir jāpierāda, ka ir izpildīti *Umsatzsteuergesetz 1994* (pielikums par iekšējā tirgu) 7. panta minētie nosacījumi.

13. Atbrīvojums no nodokļa saskaņā ar *Umsatzsteuergesetz 1994* (pielikums par iekšējā tirgu) 6. panta 3. punkta otro teikumu ir jāpiemēro tikai tad, ja persona, kuras uzņēmumam prece ir importēta, pārcējis šo preču Kopienas iekšienē. Atbilstoši *Umsatzsteuergesetz 1994* (pielikums par iekšējā tirgu) 6. panta 1. punktam piegādātājam Kopienas iekšienē nodokli nepiemēro.

14. Saskaņā ar *Umsatzsteuergesetz 1994* (pielikums par iekšējā tirgu) 7. panta 2. punkta 1. apakšpunktu par piegādi Kopienas iekšienē uzskata arī piegādi, ja tā ir paredzēta preču pārvietošanai *Umsatzsteuergesetz 1994* (pielikums par iekšējā tirgu) 3. panta 1. punkta 1. apakšpunkta nozīmē.

15. Atbilstoši *Umsatzsteuergesetz 1994* (pielikums par iekšējā tirgu) 3. panta 1. punkta 1. apakšpunktam par piegādi par atlīdzību uzskata uzņēmuma preču pārvietošanu no valsts teritorijas uz citu vietu Kopienā, ko komersants veic, lai tas būtu viņa rīcībā, izņemot vienīgi – precīzāk definētu – pagaidu izmantošanu, ar to, ja komersants ir importējis preces valsts teritorijā. Komersants tiek uzskatīts par piegādātāju.

16. Saskaņā ar *Umsatzsteuergesetz 1994* (pielikums par iekšējā tirgu) 26. panta 1. punktu importam piemērojamam aprīkojumam nodoklim *mutatis mutandis* piemēro – līdzīgs atkāpam, kurā kasācijas lietā nav nozīmes, – tiesību normas, kuras nodokļu jomā. Atbilstoši *Zollrechts Durchführungsgesetz* (9) [Muitas tiesību piemērošanas likuma] 71.a pantam *Umsatzsteuergesetz 1994* (pielikums par iekšējā tirgu) 6. panta 3. punkts paredz tādos atbrīvojuma no importam piemērojamā aprīkojuma nodokļa gadījumos attiecīgais nodoklis, kas rodas saskaņā ar Muitas kodeksa 204. panta 1. punktu, ir jāmaksā arī deklarētājam, ja to jau atbilstoši Muitas kodeksa 204. panta 3. punktam neuzskata par personu, kura atbildīga par nodokļa nomaksu.

III. Pamatlieta

17. Divi Bulgārijas uzņēmumi (B un K) no uzņēmuma Šveicē iegādājās preces un Šveicē ieguva tiesības rīkoties ar tām. Šīs preces *Vetsch Int. Transporte GmbH* (turpmāk tekstā – “*Vetsch*”), kas tostarp darbojas kā deklarētājs ar juridisko adresi Austrijā, B un K uzdevumā importēja Austrijā. Pēc tam B un K norīkots eksportēt – kurš iesniedza *Vetsch* atbilstošu preču pavadzīmi – tās transportēja tālāk uzņēmumiem B un K uz Bulgāriju.

18. *Vetsch* laika posmā no 2010. gada 10. decembra līdz 2011. gada 5. jūnijam kā Bulgārijas

sa??m?ja netiešais p?rst?vis iesniedza Austrijas muitas p?rvald? deklar?cijas par Šveices pre?u laišanu br?v? apgroz?b? un nodošanu pat?ri?am atbilstoši t? d?v?tajai “multas proced?rai Nr. 42” (10). Vienlaikus attiec?gaj? deklar?cij? tas piepras?ja pieš?irt atbr?vojumu no importam piem?rojam? apgroz?juma nodok?a atbilstoši Austrijas *Umsatzsteuergesetz* 1994 (pielikums par iekš?jo tirgu) 6. panta 3. punktam. Šis pieteikums tika apmierin?ts. No l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu nevar secin?t, ka *Vetsch* neb?tu izpild?jis ties?bu aktos paredz?tos pier?d?šanas pien?kumus.

19. Turkl?t tr?s gad?jumos *Vetsch* p?rst?v?ja Bulg?rijas uz??mumu K un divos gad?jumos – Bulg?rijas uz??mumu B. K? izriet no pieteikuma, preces bez importam piem?rojam? apgroz?juma nodok?a summas iegr?matošanas tika laistas br?v? apgroz?b? un nodotas pat?ri?am. P?c tam ekspeditors preces p?rvietoja pirc?jiem uz Bulg?riju.

20. Uz??mumi B un K p?rvietošanu Kopienas iekšien? no Austrijas uz Bulg?riju pien?c?gi deklar?ja un samaks?ja par to nodokli gan Austrij?, gan Bulg?rij?. Atbilstoši iesniedz?jtiesas viedoklim var uzskat?t, ka preces ir non?kušas Bulg?rij? un visu transport?šanas laiku ties?bas r?koties ar t?m bija B un K.

21. Abi Bulg?rijas uz??mumi B un K preces (ac?mredzot apliekot ar nodokli) p?c tam p?rdeva t?l?k. Tom?r šo p?rdošanu tie nedeklar?ja, bet deklar?ja no nodok?a atbr?votu pieg?di Kopienas iekšien? *Vetsch*, kas tika iesaist?ts pirms muitas deklar?cijas. Ta?u t?da pieg?de – par ko nav str?da – nekad nav notikusi. K? uzskata iesniedz?jtiesa, šaj? zi?? B un K ir j?atbild par kr?pšanu nodok?u jom? Bulg?rij?. Turkl?t no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu neizriet neviena nor?de par to, ka *Vetsch* bija jebk?d? veid? iesaist?ts šaj? kr?pšan? PVN jom?.

22. Ar 2011. gada 6. septembra l?mumu tika noteikts, ka *Vetsch* ir atbild?gs par importam piem?rojam? apgroz?juma nodok?a nomaksu, jo neesot izpild?ti nosac?jumi atbr?vojumam no nodok?a, kuri bija nor?d?ti min?taj?s deklar?cij?s. Atbilstoši *Zollrechts?Durchf?hrungsgesetz* 71.a pantam ar? deklar?t?js ir persona, kas ir atbild?ga par importam piem?rojam? apgroz?juma nodok?a nomaksu.

23. Par to 2011. gada 15. septembr? *Vetsch* iesniedza p?rsudz?bu muitas p?rvald?, kas to noraid?ja 2012. gada 31. janv?r?. Šo l?mumu *Vetsch* 2012. gada 2. mart? apstr?d?ja. Ar 2016. gada 30. marta spriedumu *Bundesfinanzgericht* [Feder?l? finanšu tiesa] (Austrija) noraid?ja šo s?dz?bu k? nepamatotu.

24. Pamatojoties uz Tiesas judikat?ru par “kr?pnieciskajiem dar?jumiem”, *Bundesfinanzgericht* skat?jum? saist?b? ar kr?pšanu nodok?u jom?, ko v?l?k veica Bulg?rijas uz??mumi B un K, jau esot j?atsaka atbr?vojums no nodok?a par pieg?di Kopienas iekšien? (prec?z?k – p?rvietošanu Kopienas iekšien?) Austrij?. T?p?c ar? attiec?b? uz importam piem?rojamo apgroz?juma nodokli neesot izpild?ts atbr?vošanas no nodok?a nosac?jums, jo atbilstoši tam ir nepieciešama no nodok?a atbr?vota pieg?de p?c import?šanas.

25. Par *Bundesfinanzgericht* spriedumu *Vetsch* iesniedza rev?zijas s?dz?bu, par kuru tagad ir j?lemj *Verwaltungsgerichtshof* [Augst?kajai administrat?vajai tiesai] (Austrija).

IV. L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu un tiesved?ba Ties?

26. Ar 2017. gada 29. j?nija l?mumu, kas re?istr?ts 2017. gada 8. septembr?, *Verwaltungsgerichtshof* atbilstoši LESD 267. pantam uzdod Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai ir j?atsaka pieš?irt Padomes Direkt?vas 2006/112/EK 138. pant? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a pre?u p?rvietošanai Kopienas iekšien? no k?das dal?bvalsts, ja nodok?a

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, vai nodokļa maksātājs jau preču pārvietošanas Kopienas iekšienē laikā bija nodomājis veikt krāpšanu nodokļu jomā, vēlāk veicot darījumu ar attiecīgajam precēm?”

27. Tiesvedībā Tiesā *Vetsch*, Austrijas Republika, Grieķijas Republika un Eiropas Komisija sniedza rakstveida apsvērumus un, izņemot Grieķijas Republiku, piedalījās 2018. gada 27. jūnija tiesas sēdē.

V. Vērtējums

A. Prejudiciālo jautājumu tvērumi

28. Iesniedzējtiesa tieši jautā tikai par nosacījumiem, ar kuriem tiek atteikts atbrīvojums no nodokļa atbilstoši PVN direktīvas 138. pantam (11). Tomēr ir redzams, ka abos jautājumos būtībā runa ir par to, kāds tvērumi ir atteikumam piešķirt atbrīvojumu no nodokļa par importu importam piemērojamā PVN deklarētāja (*Vetsch*) līmenī.

29. Tāpēc būtībā iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, vai deklarētājam kā importētāja pārstāvim ir jāatsaka atbrīvojums no nodokļa atbilstoši PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktam, ja pakalpojuma saņēmējs pēc preces pārvietošanas no importa valsts uz citu dalībvalsti (galamērķa valsts) vēlāk veic krāpšanu nodokļu jomā un nodoms to veikt arī bija radies tikai pārvietošanas beigās. Tādēļ es ierosinu pirmo jautājumu izskatīt saistībā ar PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktu, skatītu kopā ar 138. un 201. pantu.

30. Turklāt iesniedzējtiesa ir paskaidrojusi, ka šajā gadījumā netika konstatēts, ka Bulgārijas pircējam nodoms attiecībā uz vēlāku krāpšanu nodokļu jomā būtu bijis jau pārvietošanas brīdī Kopienas iekšienē. Līdz ar to ir jāuzskata, ka importēšanas Austrijā un pārvietošanas uz Bulgāriju brīdī krāpšanas nodoms vēl nepastāvēja. Tas ir svarīgi jau pirmajā jautājumā, tādēļ uz otro jautājumu var atbildēt jau ar pirmo jautājumu.

B. Juridiskais vērtējums

31. Visi PVN direktīvas 143. un 138. panta objektīvie nosacījumi ir izpildīti. Var arī uzskatīt, ka pastāv PVN direktīvas (pašreiz spēkā esošajā redakcijā) 143. panta 2. punktā noteiktie pierādījumi, jo iesniedzējtiesa par to šaubas nav paudusi. Tāpat no līguma sniegt prejudiciālu nolikumu var secināt arī to, ka preces tika importētas uz Austriju un pēc tam pārvietotas uz Bulgāriju. Par pretējo līdz šim nav nevienas norādes, kā tikai vispārīgi muitas pārvaldes un Austrijas Republikas pieņēmumi.

32. Turpretim, ja finanšu pārvalde varētu pierādīt (12), ka preces faktiski nav nonākušas citā dalībvalstī, nebūtu objektīvo nosacījumu PVN direktīvas 143. pantā paredzētajam atbrīvojumam no nodokļa. Tad iesniedzējtiesai būtu jālemj, vai *Vetsch* varēja labticīgi uzskatīt, ka imports ir atbrīvots no nodokļa (13). Taču tas Tiesai netiek jautāts.

33. Šajā ziņā ir jāatgādina, ka ikviens lietas faktu vērtējums ir valsts tiesas kompetencē, kas, ņemot vērā lietas patērbas, var noteikt, cik lielā mērā ir vajadzīgs prejudiciāls nolikums, lai šī tiesa varētu taisīt spriedumu, un cik atbilstīgi ir Tiesai uzdotie jautājumi.

34. Tāpēc atteikumu piešķirt atbrīvojumu no nodokļa importam, pamatojoties uz iepriekš

min?tajiem pie??mumiem (31. punkts), šaj? gad?jum? var?tu pan?kt tikai div?j?di. Atbilstoši Tiesas judikat?rai (par to 1. da??) *Vetsch* atbr?vojums atbilstoši PVN direkt?vas 143. pantam b?tu j?atsaka "tieši", ja tas b?tu zin?jis vai tam b?tu bijis j?zina par sekojošo kr?pšanu PVN jom? (par to 2.a da??). T?pat ir iesp?jams, ka importa atbr?vojums atbilstoši direkt?vas 143. pantam ir saist?ts ar p?c tam veikt?s pieg?des Kopienas iekšien? atbr?vojumu t?d?j?di, ka atteikums pieš?irt atbr?vojumu no nodok?a pieg?dei Kopienas iekšien? (attiec?gi, p?rvietošanai Kopienas iekšien?) ietekm? atbr?vojumu importam (par to 2.b un 2.c da??), pat ja *Vetsch* par sekojošo kr?pšanu PVN jom? neb?tu bijis j?zina. Šaj? zi?? v?l?kajam B un K kr?pšanas nodomam b?tu j?var kaut k? ietekm?t iepriekš notikuš?s p?rvietošanas v?rt?jumu (par to 2.d da??).

1. Atteikums pieš?irt atbr?vojumu no nodok?a importam k? kr?pšanas apkarošanas pas?kums

35. Kr?pšanas nodok?u jom?, izvair?šanās no nodok?u maks?šanas un iesp?jam?s ?aunpr?t?g?s izmantošanas apkarošana ir PVN direkt?v? atz?ts un veicin?ts m?r?is. Turkl?t neviens nevar atsaukties uz Savien?bas ties?bu norm?m kr?pšanas vai ?aunpr?t?g? nol?k? (14).

36. Ta?u dal?bvalstu šaj? saist?b? veiktie pas?kumi nedr?kst p?rsniegt š? m?r?a sasniegšanai nepieciešamo. It ?paši tos nedr?kst izmantot t?d? veid?, ka tiktu apdraud?ta PVN neitralit?te (15). Tiesa jau vair?kk?rt ir atzinusi, ka administr?cija nedr?kst noteikt nodok?a maks?t?jam pien?kumu veikt sarežž?tas un padzi?in?tas p?rbaudes attiec?b? uz t? pieg?d?t?ju, faktiski uzliekot tam p?rbaudes darb?bas, kuras ir j?veic šai administr?cijai (16).

37. Turpret? pras?ba, lai uz??m?js veiktu visus pas?kumus, ko no t? sapr?t?gi var pras?t, lai p?rliecin?tos, ka, veicdams dar?jumus, tas nepiedal?s kr?pšan? nodok?u jom?, nav pretrun? Savien?bas ties?b?m (17).

38. Turkl?t priekšnodok?a atskait?šanas vai atbr?vojuma no nodok?a atteikums ir iesp?jams ne tikai tad, ja kr?pšanu nodok?u jom? ir izdar?jis pats nodok?a maks?t?js, bet ar? tad, ja nodok?a maks?t?js zin?ja vai tam bija j?zina, ka ar savu pirkumu tas piedal?s dar?jum?, kas saist?ts ar kr?pšanu PVN jom? (18). Š?dos apst?k?os saska?? ar PVN m?r?iem attiec?gais nodok?u maks?t?js ir j?uzskata par š?das kr?pšanas dal?bnieku neatkar?gi no t?, vai viš? g?st labumu no pre?u t?l?kp?rdošanas vai pakalpojumu izmantošanas vi?a turpm?kajos ar nodokli apliekamajos dar?jumos (19).

2. Atteikums pieš?irt atbr?vojumu no nodok?a importam import?t?ja p?rst?vja l?men?

a) Tiešs atteikums pieš?irt atbr?vojumu no nodok?a importam?

39. Š? judikat?ra par kr?pšanu attiecas gan uz ien?košajiem, gan izejošajiem dar?jumiem. T?tad ar to zin?mos apst?k?os ir at?auts gan atteikt atbr?vojumu no nodok?a (20), gan ar? atteikt priekšnodok?a atskait?jumu (21) vienai un tai pašai personai. Turkl?t nodok?u ie??mumi pieaugtu l?dz ar pieg?des ??des garumu, tikl?dz b?tu vair?k iesaist?to personu.

40. Ar? šaj? gad?jum? Austrijas Republika nosaka PVN par importu, kas j?maks? *Vetsch*, un vienlaic?gi var atteikt B un K atbr?vojumu no nodok?a p?rvietošanai Austrij?. Savuk?rt Bulg?rijas Republika var atteikt K un B priekšnodok?a atskait?šanu par deklar?to ieg?di Kopienas iekšien? un vienlaic?gi noteikt nodok?a apm?ru par pieg?di Bulg?rij?. Nodok?u ie??mumi par vienu un to pašu pieg?di ?etrk?ršotos. Tom?r, k? pamatoti nor?da Komisija, fisk?lais kait?jums PVN jom? ir radies tikai vienreiz, proti, Bulg?rij?.

41. Tiesai l?dz šim nav bijusi vajadz?ba lemt, vai t?da [finanšu] sloga vair?kk?rt?ja uzlikšana personai ir sader?ga ar neitralit?tes principu (22) un sam?r?ga ar kr?pšanas PVN jom?

apkarošanas mērī. Tāpat tai vēl nav bijusi vajadzība paust viedokli par varbūtējām problēmām saistībā ar dubults sodīšanas aizliegumu (23). Tiesa, kas ir atkarīga no prejudiciālajiem jautājumiem, tomēr līdz šim ar vienmēr tikai izolēti bija pievēršusies sekām attiecībā uz personu, respektīvi, uz darījumu.

42. Izskatām lieta gan varētu būt pamats vispārīgam izvērtējumam. Taču *Vetsch* k? importam piemērojam PVN deklarētājam šaj? gadījum? nevar p?rmest, ka tam būtu bijis j?zina, ka tas savus pas?tīt?jus ir kaut k? atbalst?jis pl?notāj? kr?pšān? PVN jom? Bulg?rij?. Tāpēc nosacījumi atbr?vojuma no nodok?a tiešai ierobežošanai, ko izstrādājusi Tiesa, šaj? gadījum? nepastāv.

43. Turklāt t?du p?rmetumu nevar ar? izvīrēt – līdzīgi, k? apgalvoja muitas p?rvalde, – pamatojoties tikai uz to, ka tiek izmantota ?paša valsts atz?ta muitas procedūra (šaj? gadījum? t? d?vēt? muitas procedūra Nr. 42). Ja š? procedūra faktiski būtu ?paši neaizsarg?ta pret kr?pšanu (24), dal?bvalsts pienākums būtu šo procedūru p?rveidot vai pat atcelt to. Taču nodok?a maks?t?jam nek?d? zi?? v?l?k nevar p?rmest tikai to, ka tas ir iev?rojis ties?bu aktus. Tādējādi *Vetsch* princips var “atsaukties” uz atbr?vojumu no nodok?a importam.

b) Atbr?vojuma no nodok?a importam sasaiste ar p?c tam veiktas pieg?des Kopienas iekšien? atbr?vojumu no nodok?a

44. Līdz ar to atbr?vojums no nodok?a importam *Vetsch* tiktu atteikts tikai tad, ja p?c tam veiktas pieg?des Kopienas iekšien? atbr?vojuma no nodok?a atteikums ietekmētu ar? atbr?vojumu atbilstoši direkt?vas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktam. Tas, k? š?iet, ir iesniedz?jtiesas pie??mums, jo t? jaut? tikai par PVN direkt?vas 138. panta nosacījumiem.

45. Šaj? zi?? šaj? liet? ir j?izlemj jautājums, k? ir j?saprot PVN direkt?vas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkta nosacījums, saska?? ar kuru p?c importa veikta pieg?de cit? dal?bvalst? “saska?? ar 138. pantu [...] ir atbr?vota no nodok?a”, proti, vai tādējādi atbr?vojums no nodok?a ir atkar?gs tikai no nosacījumu par p?c tam veiktas, no nodok?a atbr?votas pieg?des Kopienas iekšien? abstraktas past?v?šanas? Vai pieg?d?t?js (šaj? gadījum? Bulg?rijas uz??mumi B un K, kas veica p?rvietošanu) var ar? konkrēti “atsaukties” uz atbr?vojumu no nodok?a?

46. Apl?kojot abstrakti, treš?s personas subjekt?vie nol?ki nav svarīgi. Turpretim, apl?kojot konkrēti, būtu papildus j?pieprasa, lai tas, kuram deklarēt?js k? importēt?ja p?rst?vis veic importu, konkrētaj? gadījum? var ar? izmantot atbr?vojumu no nodok?a p?c tam veiktai pieg?dei Kopienas iekšien?. Līdz ar to tikt?l, cikt?l Bulg?rijas uz??mumi (B un K), pamatojoties uz to v?l?k veikto kr?pšanu PVN jom?, nevar atsaukties uz atbr?vojumu no nodok?a par pieg?di Kopienas iekšien?, kas veikta p?c importa, *Vetsch* neb?tu iespējams ar? atbr?vot no nodok?a importam atbilstoši PVN direkt?vas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktam.

47. Proti, iesniedz?jtiesa ir paskaidrojusi, ka attiecībā uz t?du importam piemērojam PVN deklarēt?ju k? *Vetsch*, kas nav zin?jis par sava pas?tīt?ja v?l?k veikto kr?pšanu PVN jom? un ir saukts pie atbild?bas, past?v ?paša procedūra, kur? var piepras?t š? nodok?a atcelšanu. Taču, lai atceltu importam piemērojamo PVN, tam obligēti ir j?būt iekas?jamam, tāpēc tas ir j?p?rbauda vispirms.

c) P?rvietošanas atbr?vojuma no nodok?a abstrakts v?rtējums

48. Jautājums ir par to, vai Savien?bas ties?bas (?paši PVN direkt?vas 201. pants) dal?bvalstij at?auj likt maks?t PVN ar? trešajai personai, kas (solidāri) maks? nodokli tikai tāpēc, ka par nodok?a nomaksu patiesi atbild?g? persona ir veikusi kr?pšanu nodok?u jom?, un treš? persona (šaj? gadījum? *Vetsch*) par to nezina vai tai nebija j?zina. Proti, t?das būtu sekas, ja konkrētaj? gadījum? tiktu pie?emta atbr?vojuma no nodok?a importam sasaiste ar p?c tam veiktas pieg?des

Kopienas iekšien? atbr?vojumu no nodok?a. Rezult?t? t? b?tu treš?s personas no vainas neatkar?ga atbild?ba, k?da ir paredz?ta muitas ties?b?s (25).

49. Tom?r, apl?kojot r?p?g?k Tiesas judikat?ru, par to j?šaub?s. Pirmk?rt, Tiesa jau ir nospriedusi, ka muitas nodok?a un PVN iekas?šana nav sal?dzin?mas situ?cijas (26). T?p?c Tiesas secin?jumus par muitas ties?b?m – atš?ir?b? no t?, ko tiesas s?d? ierosin?ja muitas p?rvalde, – neb?t nevar attiecin?t uz PVN direkt?vas interpret?ciju (27).

50. Otrk?rt, treš?s personas (šaj? gad?jum? deklar?t?ja) nodok?a par?ds šaj? gad?jum? ir balst?ts uz PVN direkt?vas 201. pantu un katr? zi?? atspogu?o iejaukšanos dar?jumdarb?bas br?v?b?, kas paredz?ta Pamatties?bu hartas 16. pant?, eventu?li ar? ties?b?s uz ?pašumu atbilstoši Pamatties?bu hartas 17. pantam. Šaj? zi?? atbilstoši Hartas 52. panta 1. punkta otrajam teikumam tiek pras?ts, lai iejaukšan?s b?tu sam?r?ga. Atbilstoši tam ierobežojumus dr?kst uzlikt tikai tad, ja tie ir nepieciešami un patieš?m atbilst visp?r?jas noz?mes m?r?iem, ko atzinusi Savien?ba (28).

51. Š? iemesla d?? ar PVN direkt?vu “nav sader?gi, ja ar šo ties?bu atteikumu tiek sod?ts nodok?a maks?t?js, kurš nezin?ja vai nevar?ja zin?t, ka attiec?go dar?jumu pieg?d?t?js bija iecer?jis k? kr?pšanu vai ka cits dar?jums, kas ietilpst pieg?des ??d? pirms vai p?c nodok?a maks?t?ja veikt? dar?juma, ir saist?ts ar PVN kr?pšanu (29)”. Tas ir pretrun? nosac?juma “saska?? ar 138. pantu [...] ir atbr?vota no nodok?a” konkr?tam izv?rt?jumam.

52. Pret?js viedoklis b?tu pretrun? ar? j?gai un m?r?im, k?ds ir atbr?vojuma no nodok?a importam sasaistei ar p?c tam veiktas p?rvietošanas Kopienas iekšien? atbr?vojumu no nodok?a.

53. PVN direkt?vas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkt? paredz?t? atbr?vojuma no nodok?a m?r?is (30), k? tiesas s?d? pareizi izkl?st?ja Komisija, ir vienk?ršošana. Atbilstoši tam, pamatojoties uz atbr?vojumu no nodok?a importam, var nenotikt pret?j? gad?jum? paredz?t? priekšnodok?a atskait?šana attiec?b? uz importam piem?rojamu PVN, kas cit?di b?tu j?maks? (skat. PVN direkt?vas 168. panta e) punktu). L?dz ar to starptautisk? tirdzniec?ba (šaj? gad?jum? imports un p?c tam veikta pieg?de Kopienas iekšien?) uz??mumiem tiek atvieglota. Ar? atbilstoši šim vienk?ršošanas m?r?im priekšroka ir j?dod p?c tam veiktas pieg?des Kopienas iekšien? atbr?vojuma no nodok?a abstraktam v?rt?jumam.

54. Turkl?t atbilstoši Tiesas judikat?rai par t? d?v?tajiem kr?pnieciskajiem dar?jumiem pieg?de Kopienas iekšien? nez?d (nepieciešamie nosac?jumi joproj?m past?v). Tas vien?gi noz?m?, ka kr?pnieks (vai tas, kurš zin?ja vai kuram bija j?zina par kr?pšanu) nevar atsaukties uz faktiski past?vošu atbr?vojumu no nodok?a (31).

55. Ar? š?s Tiesas judikat?ras pamat? esoš? j?ga un m?r?is apstiprina abstraktu apl?košanu. Pamatojoties uz šo judikat?ru, priekšnodok?a atskait?šana, attiec?gi – atbr?vojums no nodok?a, tiek atteikta tikai tad, ja un jo attiec?gajam uz??mumam konkr?taj? gad?jum? var izteikt person?gu p?rmetumu (tas zin?ja par kr?pšanu vai nav sapr?t?gi veicis no t? pras?tos pas?kumus). Vispirms šis p?rmetums noz?m?, ka uz??mums vairs nevar atsaukties uz sev nodok?u zi?? labv?l?g?m ties?bu norm?m (32). Šaj? zi?? Tiesa l?dz?g? liet? “*Enteco Baltic*” UAB ar? nosprieda, ka PVN direkt?vas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a nevar tikt atteikts, ja pirc?js ir veicis kr?pšanu PVN jom?, par kuru import?t?jam nekas nebija j?zina (33).

56. Tam pašam ir j?attiecas uz citu trešo personu. Ja ar? pret šo personu t?ds p?rmetums nav iesp?jams, man? skat?jum?, Savien?bas ties?b?s paredz?ta atbr?vojuma no nodok?a ierobežojums ar? šaj? gad?jum? attiec?b? pret deklar?t?ju (k? import?t?ja p?rst?vi) nav apsverams, pat ja p?rvietot?js konkr?taj? gad?jum? nevar?tu atsaukties uz atbr?vojumu.

57. Visbeidzot – ar? treš?s personas pamatties?bas (skat. 50. punktu) un sam?r?guma princips apstiprina abstrakta v?rt?juma nepieciešam?bu. Ja atbr?vojums no nodok?a nodok?u maks?t?jam ir pak?rtots treš?s personas (v?l?kai) r?c?bai, ko tas nevar ietekm?t, tas ir pretrun? tiesisk?s noteikt?bas un sam?r?guma principiem (šaj? zi?? skat. 51. punktu).

58. T? k? *Vetsch* (k? deklar?t?jam un import?t?ja p?rst?vim) šaj? zi?? neko nevar p?rmest, tas ar? turpm?k var atsaukties uz atbr?vojumu no nodok?a importam. Cit?da situ?cija – iev?rojot attiec?go kumul?cijas un p?rm?r?gas kompens?cijas iedarb?bu (par to iepriekš 39. un n?kamajos punktos) – var b?t B un K, kuri Austrij?, iesp?jams, t?p?c nevar atsaukties uz atbr?vojumu no nodok?a importam.

d) Pak?rtoti – p?rvietošanas atbr?vojuma no nodok?a konkr?ts v?rt?jums

59. Turpretim, ja Tiesa non?ks pie secin?juma, ka importa atbr?vojums no nodok?a import?t?ja p?rst?vim (šaj? gad?jum? – *Vetsch*) ir atkar?gs no t?, vai persona, kas ?steno sekojošo p?rvietošanu Kopienas iekšien? (šaj? gad?jum? B un K), konkr?taj? gad?jum? var atsaukties uz PVN direkt?vas 138. pant? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a, ir j?p?rbauda, vai šaj? gad?jum? past?v t? nosac?jumi.

60. Atbilstoši Tiesas judikat?rai atbr?vojums no nodok?a par p?rvietošanu Kopienas iekšien? B un K b?tu j?atsaka, ja tie paši b?tu veikuši kr?pšanu nodok?u jom? vai b?tu zin?juši par to vai tiem b?tu bijis j?zina, ka tie piedal?s dar?jum?, kas ir saist?ts ar kr?pšanu PVN jom? (34). Ja Bulg?rijas pakalpojuma sa??m?ji import?šanas br?d?, k? uzskata iesniedz?jtiesa, v?l nebija pl?nojuši veikt kr?pšanu PVN jom?, to tom?r nevar apgalvot. Tie neuzs?ka kr?pšanu nodok?u jom? jau šaj? br?d? un šaj? br?d? ar? apzin?ti nepiedal?j?s t?d? kr?pšan?.

61. Šaj? zi?? izš?irošs ir jaut?jums, vai v?l?ku izmai?u nodok?a maks?t?ja nodom? d?? atbr?vojums no nodok?a (respekt?vi, iesp?ja atsaukties uz atbr?vojumu no nodok?a) k??st nepiem?rojams ar atpaka?ejošu sp?ku. V?los to noraid?t vair?ku iemeslu d??.

1) PVN direkt?vas teksts un sist?ma

62. Pirmk?rt, v?l?k?m izmai??m nodok?a maks?t?ja nodom? PVN ties?b?s atpaka?ejoša sp?ka princip? nav. To ilustr?, piem?ram, Tiesas judikat?ra par priekšnodok?a atskait?šanu. Tai nav atpaka?ejoša sp?ka, ja pl?not? uz??m?jdarb?ba tiek izbeigta pirms t?s uzs?kšanas (nesekm?gs uz??mums). Turpretim par izdevumiem, kuri radušies saimnieciskas darb?bas sagatavošanas proces?, var atskait?t priekšnodokli ar? tad, ja neizdodas uzs?kt saimniecisko darb?bu un netiek veikti paredz?tie ar nodokli apliekamie dar?jumi (35). Atbilstoši jaun?kajai Tiesas judikat?rai ar? izmai?as nodok?a likmes apm?ra v?rt?jum? un atbilstoša v?l?ka nodok?u atskait? noz?m? nevis priekšnodok?a atskait?šanu ar atpaka?ejošu sp?ku (36), bet gan priekšnodok?a atskait?šanu *ex nunc*.

63. T?pat PVN direkt?vas 63. pant? un attiec?b? uz p?rvietošanu 68. pant?, lai noteiktu nodok?a b?zi, prec?za v?rt?juma ietvaros attiec?b? uz nodok?a iekas?jam?bu tiek ?emts v?r? pakalpojuma sniegšanas br?dis. T?d?j?di šis br?dis ir izš?irošais, lai v?rt?tu atbr?vojumu no nodok?a, pakalpojuma sniegšanas vietu vai nodok?a likmi. To Tiesa ir nesen atk?rtoti skaidrojusi liet? *Kollroß* un *Wirtl* (37). T?pat PVN direkt?vas 184. un n?kamajos pantos paredz?tie kori??šanas nosac?jumi izriet no korekt?ras uz groz?tu apst?k?u pamata *ex nunc*.

64. Visbeidzot PVN k? netiešs nodoklis ir dom?ts p?rnešanai uz civiltiesisko dar?juma partneri. Princip? tas noz?m?, ka p?rnesam? PVN summa pakalpojuma sniegšanas br?d? ir zin?ma, nevis noskaidrojama tikai ar atpaka?ejošu sp?ku (38).

2) Tiesas judikat?ra par "kr?pnieciskiem" dar?jumiem

65. Turkl?t Tiesa sav? judikat?r? paredz, ka nodok?a maks?t?js piedal?s dar?jum?, kas ir "saist?ts" ar kr?pšanu PVN jom?. Ja import?šanas un p?rvietošanas br?d? kr?pšana PVN jom? v?l nebija pl?nota, nevar run?t par piedal?šanos dar?jum?, kas ir saist?ts ar kr?pšanu PVN jom?. Šaj? br?d? p?rk?p?ja nodoma neesam?bas d?? nav saiknes ar (pl?noto) kr?pšanu PVN jom?.

66. Turkl?t Tiesas l?dzin?j? judikat?ra par t? d?v?tajiem "kr?pnieciskiem" dar?jumiem ac?mredzami ir piel?gota situ?cij?m, kur?s – atš?ir?b? no š?s lietas – kr?pšana PVN jom? bija pl?nota jau no s?kuma. B?t?b? t? attiecas uz organiz?t?s (parasti starptautisk?s) noziedz?bas jomu.

67. Šaj? zi?? ?stenotas vai iecer?tas kr?pšanas past?v?šana un l?dz ar to savas r?c?bas vainojam?ba pieg?des (šaj? gad?jum? – p?rvietošanas) br?d? ir noteicošais apst?klis, lai tam (un visiem "l?dzdal?bniekiem", t.i., visiem, kas par to zin?ja vai kam par to bija j?zina (39)) atteiktu atbr?vojumu no nodok?a un/vai priekšnodok?a atskait?šanu.

3) Zaud?jumu pietiekama nov?ršana Bulg?rij?

68. Visbeidzot, v?l?k Bulg?rij? radies PVN zaud?jums ar? tika kompens?ts jau ar atbilstošu nodok?a apm?ra noteikšanu, un par to var piem?rot Bulg?rijas krimin?lties?b?s noteiktos sodus.

69. Austrij? no nodok?a atbr?votas p?rvietošanas "infic?šana" ar atpaka?ejošu sp?ku – atbilstoši Komisijas viedoklim – nav nedz piem?rota, nedz nepieciešama (un l?dz ar to ar? nav sam?r?ga), lai nov?rstu Bulg?rij? radušos zaud?jumus. K? Tiesa jau ir nor?d?jusi citviet, atbilstoši teritorialit?tes principam š?di ie??mumi pien?kas dal?bvalstij, kur? noticis gala pat?riš (40). Šaj? gad?jum? tas notika – k? pareizi ir uzsv?rusi Komisija – Bulg?rij?, nevis Austrij?.

70. T?tad, pat konkr?ti v?rt?jot p?rvietošanas Kopienas iekšien? atbr?vojumu no nodok?a, pieg?de b?tu atbr?vota no nodok?a, t?p?c ar? *Vetsch* veikts imports atbilstoši PVN direkt?vas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktam ir atbr?vots no nodok?a un, neraugoties uz v?l?ku kr?pšanu, ko veica B un K, paliek no t? atbr?vots.

VI. Secin?jumi

71. T?d?j?di ierosinu Tiesai uz abiem jaut?jumiem, kas uzdoti *Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu, atbild?t š?di:

Direkt?vas 2006/112/EK 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts, skat?ts kop? ar 138. pantu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka nor?de uz atbr?vojumu no nodok?a saska?? ar 138. pantu attiecas tikai uz t? abstraktu past?v?šanu. T?p?c atteikums importam piem?rojam? PVN deklar?t?jam atbr?vot no nodok?a importu nav piem?rojams, ja vien?gi pakalpojuma sa??m?js zin?ja vai tam bija j?zina, ka tas ar p?rvietošanu Kopienas iekšien? piedal?s dar?jum?, kas ir saist?ts ar kr?pšanu PVN jom?.

1 Ori?in?lvaloda – v?cu.

2 Dažos agr?kos spriedumos Tiesa v?l min v?rdu "var?ja" – skat. spriedumu, 2006. gada 6. j?lijs, *Kittel un Recolta Recycling* (C?439/04 un C?440/04, EU:C:2006:446, 60. punkts). Pa šo laiku, š?iet, tom?r ir pamatoti notikusi atteikšan?s no š? p?r?k plaši izv?rst? formul?juma, kas

balstījās vienīgi uz prejudiciālo jautājumu.

3 Spriedumi, 2018. gada 20. jūnijs, *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, 94. punkts); 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcamp* (C-277/14, EU:C:2018:719, 48. punkts); 2014. gada 13. februāris, *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2018:69, 27. punkts); 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2018:547, 54. punkts); 2012. gada 6. decembris, *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 39. punkts), un 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel* un *Recolta Recycling* (C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 56. punkts).

4 Skat. spriedumus, 2018. gada 20. jūnijs, *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, 94. punkts); 2014. gada 9. oktobris, *Traum* (C-492/13, EU:C:2012:2267, 42. punkts); 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2018:547, 54. punkts), un 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 42. punkts).

5 Skat. spriedumus, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcamp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 47. punkts); 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti* (C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455, 62. punkts); 2014. gada 13. februāris, *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2018:69, 26. punkts); 2012. gada 6. decembris, *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 37. punkts), un 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel* un *Recolta Recycling* (C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 59. un 61. punkts).

6 Austrijas Republika varētu aprēķināt importam piemērojamo PVN un vienlaicīgi arī liegt pārvietošanas atbrīvojumu no nodokļa Austrijā. Savukārt Bulgārijas Republika varētu liegt priekšnodokļa atskaitīšanu par deklarāto iegādāto Kopienas iekšienē un vienlaicīgi noteikt nodokļa apmēru par piegādāto Bulgārijā.

7 OV 2006, L 347, 1. lpp.

8 Deklarācijām, kas iesniegtas līdz 2010. gada 31. decembrim – vāļ federālā likuma *BGBI*. Nr. 756/1996 redakcijā, pēc šā datuma pieņemto deklarāciju – *Abgabenänderungsgesetz* 2010 [2010. gada Likuma par nodokļu grozīšanu], *BGBI*. I Nr. 34 redakcijā.

9 *Zollrechts-Durchführungsgesetz* trešo likuma grozījumu redakcijā, *BGBI*. I Nr. 13/1998, kas vāļ ir piemērojama kasācijas lietā.

10 Skat. arī līdzīgu lietu: spriedums, 2018. gada 20. jūnijs, *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473), un papildu paskaidrojumi par tādā veidā muitas procedūru Nr. 42 enerģētlādvokāta P. Mengoci [P. Mengozzi] secinājumos lietā *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:215, 20. punkts, 4. zemsveras piezīme).

11 Tajā ir noteikts piegādes Kopienas iekšienē atbrīvojums no nodokļa. Tāda pārvietošana Kopienas iekšienē kā šajā gadījumā atbilstoši direktīvas 17. panta 1. punktam ir pielādzināta preces piegādei par atlīdzību.

12 Tiesa ir jau noraidījusi nodokļa maksātāja pienākumu pārliecināties, ka pircēja transportētais preces faktiski ir sasniegušas galamērķa valsti; skat. spriedumu, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 40. un nākamie punkti). Skat. arī neseno spriedumu, 2018. gada 20. jūnijs, *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, 67. un nākamie punkti).

13 Šajā nozīmā skat. atbilstošo Tiesas judikatūru: spriedumi, 2018. gada 20. jūnijs, *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, 95. un nākamie punkti); 2017. gada 14. jūnijs, *Santogal M? Comércio e Reparação de Automóveis* (C-26/16, EU:C:2017:453, 74. un nākamie punkti); 2012.

gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona* (C?273/11, EU:C:2018:547, 47. un n?kamie punkti), un 2007. gada 27. septembris, *Teleos* u.c. (C?409/04, EU:C:2007:548, 68. punkts).

14 Spriedumi, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult* (C?101/16, EU:C:2017:775, 43. punkts); 2012. gada 21. j?nijs, *Mahagében* (C?80/11 un C?142/11, EU:C:2012:373, 42. punkts), un 2006. gada 6. j?lijs, *Kittel* un *Recolta Recycling* (C?439/04 un C?440/04, EU:C:2006:446, 54. punkts).

15 Spriedums, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult* (C?101/16, EU:C:2017:775, 50. punkts). Šaj? noz?m? ar? spriedumi, 2000. gada 21. marts, *Gabalfrisa* u.c. (no C?110/98 l?dz C?147/98, EU:C:2000:145, 52. punkts), un 2012. gada 21. j?nijs, *Mahagében* (C?80/11 un C?142/11, EU:C:2012:373, 57. punkts).

16 Šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult* (C?101/16, EU:C:2017:775, 51. punkts); 2013. gada 31. janv?ris, *Stroy trans* (C?642/11, EU:C:2013:54, 50. punkts), un 2012. gada 21. j?nijs, *Mahagében* (C?80/11 un C?142/11, EU:C:2012:373, 65. punkts).

17 Šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult* (C?101/16, EU:C:2017:775, 52. punkts); 2012. gada 21. j?nijs, *Mahagében* (C?80/11 un C?142/11, EU:C:2012:373, 54. punkts), un 2007. gada 27. septembris, *Teleos* u.c. (C?409/04, EU:C:2007:548, 65. un 68. punkts).

18 Spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcamp* (C?277/14, EU:C:2015:719, 48. punkts).

19 Spriedumi, 2018. gada 20. j?nijs, *Enteco Baltic* (C?108/17, EU:C:2018:473, 94. punkts); 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcamp* (C?277/14, EU:C:2018:719, 48. punkts); 2014. gada 13. febru?ris, *Maks Pen* (C?18/13, EU:C:2018:69, 27. punkts); 2012. gada 6. decembris, *Bonik* (C?285/11, EU:C:2012:774, 39. punkts), un 2006. gada 6. j?lijs, *Kittel* un *Recolta Recycling* (C?439/04 un C?440/04, EU:C:2006:446, 56. punkts).

20 Skat. spriedumus, 2018. gada 20. j?nijs, *Enteco Baltic* (C?108/17, EU:C:2018:473, 94. punkts); 2014. gada 9. oktobris, *Traum* (C?492/13, EU:C:2012:2267, 42. punkts), un 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona* (C?273/11, EU:C:2018:547, 54. punkts).

21 Skat. spriedumus, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcamp* (C?277/14, EU:C:2015:719, 47. punkts); 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti* (C?131/13, C?163/13 un C?164/13, EU:C:2014:2455, 62. punkts); 2014. gada 13. febru?ris, *Maks Pen* (C?18/13, EU:C:2018:69, 26. punkts); 2012. gada 6. decembris, *Bonik* (C?285/11, EU:C:2012:774, 37. punkts); 2006. gada 6. j?lijs, *Kittel* un *Recolta Recycling* (C?439/04 un C?440/04, EU:C:2006:446, 59. un 61. punkts).

22 Skat. spriedumu, 2014. gada 13. marts, *Malburg* (C?204/13, EU:C:2014:147, 41. punkts); 2005. gada 15. decembris, *Centralan Property* (C?63/04, EU:C:2005:773, 51. punkts), un 2005. gada 21. apr?lis, *HE* (C?25/03, EU:C:2005:241, 57. punkts), k? ar? manus secin?jumus liet? *Di Maura* (C?246/16, EU:C:2017:440, 42. punkts).

23 Spriedums, 2018. gada 20. marts, *Menci* (C?524/15, EU:C:2018:197); ECT, 2017. gada 18. maijs, *Jóhannesson* u.c. pret Islandi (22007/11), un ECT, 2016. gada 15. novembris, A un B pret Norv??iju (24130/11 un 29758/11). Šaj? zi?? skat. ar? J. Kokott, "Bedeutung und Wirkungen deutscher und europäischer Grundrechte im Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren", *NZWiSt* 2017, 409. lpp. (414. un 415. lpp.).

24 Par to skat. Eiropas Rev?zijas pal?tas 2011. gada 12. decembra pazi?ojumu presei

(pieejams t?mek?vietn?: http://europa.eu/rapid/press-release_ECA-11-47_de.doc).

25 Skat. tikai spriedumus, 1997. gada 17. j?lijs, *Pascoal & Filhos* (C?97/95, EU:C:1997:370, 61. punkts), un 1996. gada 14. maijs, *Faroe Seafood* u.c. (C?153/94 un C?204/94, EU:C:1996:198, 114. punkts).

26 Spriedums, 2007. gada 27. septembris, *Teleos* u.c. (C?409/04, EU:C:2007:548, 56. punkts).

27 Šaj? saist?b? skat. manus jau sniegtos secin?jumus liet? *Teleos* u.c. (C?409/04, EU:C:2007:7, 80. punkts).

28 Tiesa piem?roja šo sam?r?guma principu v?l pirms Hartas st?šan?s sp?k? – skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Teleos* u.c. (C?409/04, EU:C:2007:548, 58. punkts).

29 Spriedumi, 2013. gada 18. j?lijs, *Evita?K* (C?78/12, EU:C:2013:486, 41. punkts); 2012. gada 6. decembris, *Bonik* (C?285/11, EU:C:2012:774, 41. punkts), un 2012. gada 21. j?nijs, *Mahagében* (C?80/11 un C?142/11, EU:C:2012:373, 47. punkts). L?dz?gi – jau spriedums, 2006. gada 12. janv?ris, *Optigen* u.c., (C?354/03, C?355/03 un C?484/03, EU:C:2006:16, 55. punkts).

30 Atst?jot šo jaut?jumu atv?rtu – ar? spriedums, 2018. gada 20. j?nijs, *Enteco Baltic* (C?108/17, EU:C:2018:473), un ?ener?ladvok?ta P. Mengoci [*P. Mengozzi*] secin?jumi liet? *Enteco Baltic* (C?108/17, EU:C:2018:215).

31 Šaj? saist?b? skat. Tiesas formul?jumu: “Šaj? zi?? Tiesa ir nospriedusi, ka indiv?di nevar kr?pnieciski vai ?aunpr?t?gi atsaukties uz Savien?bas ties?bu norm?m” 2012. gada 6. decembra spriedum? *Bonik* (C?285/11, EU:C:2012:774, 36. punkts un taj? min?t? judikat?ra), kur? ir atsauce uz spriedumu, 2006. gada 21. febru?ris, *Halifax* u.c. (C?255/02, EU:C:2006:121, 68. punkts).

32 Šeit es v?los atst?t atv?rtu jaut?jumu par to, vai atbr?vojums no nodok?a pieg?dei Kopienas iekšien? un priekšnodok?a atskait?šana patiesi ir privil?ijas, jo t?s ir nevis atbalsts ?pašniekam, bet ties?bu aktos noteikta principa izpausme un nepieciešami nosac?jumi netiešas pat?ri?a aplikšanas ar nodokli (šaj? gad?jum? – galam?r??) darb?bai. Sist?mai pieder?gas normas par nodok?u uzlikšanas metodes transpon?šanu, k? man š?iet, tikai ar liel?m gr?t?b?m var raksturot k? privil?iju.

33 Spriedums, 2018. gada 20. j?nijs, *Enteco Baltic* (C?108/17, EU:C:2018:473, 100. punkts).

34 Spriedumi, 2013. gada 18. j?lijs, *Evita?K* (C?78/12, EU:C:2013:486, 40. punkts), un 2012. gada 6. decembris, *Bonik* (C?285/11, EU:C:2012:774, 38. un 39. punkts un tajos min?t? judikat?ra).

35 Spriedumi, 1985. gada 14. febru?ris, *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, 24. punkts); 1996. gada 29. febru?ris, *INZO* (C?110/94, EU:C:1996:67, 17. punkts), un 2015. gada 22. oktobris, *Sveda* (C?126/14, EU:C:2015:712, 20. punkts).

36 Spriedums, 2018. gada 12. apr?lis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C?8/17, EU:C:2018:249, 43. punkts), un 2018. gada 21. marts, *Volkswagen* (C?533/16, EU:C:2018:204, 50. punkts) (tikai p?c r??ina kori??šanas ir izpild?ti visi materi?lie un form?lie priekšnodok?a atskait?šanas nosac?jumi). Šaj? noz?m? – ar? mani jau sniegtie secin?jumi liet? *Biosafe–Indústria de Reciclagens* (C?8/17, EU:C:2017:927, 53. un n?kamie punkti).

37 Spriedums, 2018. gada 31. maijs, *Kollroß* un *Wirtl* (C?660/16 un C?661/16, EU:C:2018:372, 48. punkts).

38 Rezultātā tās atpakaļejošs spēks uz vīlīk veiktas krāpšanas pamata ar? ir noraidīms; spriedums, 2018. gada 31. maijs, *Kollroß un Wirtl* (C-660/16 un C-661/16, EU:C:2018:372, 48. punkts).

39 Spriedumi, 2018. gada 20. jūnijs, *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, 94. punkts); 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2018:719, 48. punkts); 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2018:547, 54. punkts); 2012. gada 6. decembris, *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 39. punkts); 2014. gada 13. februāris, *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2018:69, 27. punkts), un 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel un Recolta Recycling* (C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 56. punkts).

40 Spriedums, 2007. gada 27. septembris, *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 37. punkts).