

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2005. gada 14. jūlijā \*

Lieta C-435/03

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *hof van beroep te Antwerpen* (Beļģija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2003. gada 7. oktobrī un Tiesā reģistrēts 2003. gada 14. oktobrī, tiesvedībā

*British American Tobacco International Ltd,*

*Newman Shipping & Agency Company NV*

pret

*Belgische Staat.*

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], A. La Pergola [*A. La Pergola*], Ž. P. Puisošē [*J.-P. Puissochet*] (referents) un J. Malenovskis [*J. Malenovský*],

ģenerāladvokāts M. Pojarešs Maduru [*M. Poiares Maduro*],  
sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

\* Tiesvedības valoda — holandiešu.

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *British American Tobacco International Ltd* vārdā — M. Hübens [*M. Houben*], *advocaat*, kuru pilnvarojis S. Krosbī [*S. Crosby*], *solicitor*,
  
- *Newman Shipping & Agency Company NV* vārdā — G. Haige [*G. Huyghe*] un P. Hügmartenss [*P. Hoogmartens*], *advocaten*,
  
- Beļģijas valdības vārdā — sākotnēji D. Havena [*D. Haven*], pārstāve, pēc tam M. Vimmers [*M. Wimmer*], pārstāvis, kam palīdz M. van der Vude [*M. van der Woude*], *avocat*,
  
- Grieķijas valdības vārdā — S. Spiropuls [*S. Spyropoulos*] un M. Tasopulu [*M. Tassopoulou*], pārstāvji,
  
- Eiropas Kopienų Komisijas vārdā — L. Strēma van Lira [*L. Ström van Lier*] un A. Veimārs [*A. Weimar*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 25. maijā,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz to, kā interpretēt 2., 5. un 27. pantu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp., turpmāk tekstā — “Direktīva”).
- 2 Šis lūgums tika iesniegts prāvā *British American Tobacco International Ltd* (turpmāk tekstā — “BATI”) un *Newman Shipping & Agency Company NV* (turpmāk tekstā — “Newman”) pret *Belgische Staat* jautājumā par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — “PVN”) samaksu par akcīzes preču noliktavā glabājumā esošiem tabakas izstrādājumiem, pēc kuru zādzības tika konstatēts iztrūkums.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Kopienu tiesiskais regulējums*

- 3 Direktīvas 2. pants nosaka:

“Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas.

2. Par preču ieviešanu.”

4 Direktīvas 5. panta 1. punkts nosaka:

““Preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.”

5 Direktīvas 10. panta 1. un 2. punkts paredz:

“1. a) “Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis” nozīmē notikumu, kura dēļ juridiskais stāvoklis atbilst tam, lai nodoklis kļūtu iekasējams;

b) nodoklis kļūst “iekasējams” tad, kad nodokļu iestādei saskaņā ar likumu rodas tiesības no attiecīgā brīža pieprasīt nodokli no personas, kurai tas jāmaksā, neatkarīgi no tā, ka samaksas laiku var pagarināt.

2. Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, notiek, un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad preces ir piegādātas vai pakalpojumi ir sniegti. [..]”

- 6 Saskaņā ar Direktīvas 11. pantu preču piegādēm nodokļa bāze ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs ir saņēmis vai kura tam jāsaņem no pircēja, klienta vai trešās personas par šādām piegādēm.
- 7 Direktīvas 27. pants ar nosaukumu "Vienkāršošanas procedūra" nosaka:

"1. Padome pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu var atļaut jebkurai dalībvalstij ieviest īpašus pasākumus, lai atkāptos no šīs direktīvas noteikumiem nolūkā vienkāršot procedūru, kādā iekasē nodokli, vai novērst noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu. Pasākumi, kas vērsti uz to, lai vienkāršotu kārtību, kādā iekasē nodokli, nedrīkst ietekmēt gala patēriņa stadijā maksājamo nodokli, izņemot gadījumus, kad tas notiek niecīgā apjomā.

2. Dalībvalsts, kas vēlas ieviest 1. punktā minētos pasākumus, par tiem informē Komisiju un sniedz Komisijai visu attiecīgo informāciju.

[..]

5. Tās dalībvalstis, kuras 1977. gada 1. janvārī piemēro tāda veida pasākumus, kādi minēti 1. punktā, var tos saglabāt ar noteikumu, ka šīs dalībvalstis par tiem paziņo Komisijai līdz 1978. gada 1. janvārim, un ar noteikumu, ka gadījumos, kad šādas atkāpes ir noteiktas, lai vienkāršotu kārtību, kādā iekasē nodokli, tās atbilst 1. punktā noteiktajai prasībai."

8 Saskaņā ar Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīvas 92/12/EEK par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību (OV L 76, 1. lpp.) 3. panta 1. punktu tā ir piemērojama tabakas izstrādājumiem.

9 Direktīvas 92/12 6. panta 1. punkts paredz:

“Akcīzes nodoklis kļūst iekasējams brīdī, kad preces laiž apgrozībā vai kad konstatē iztrūkumus, kam saskaņā ar 14. panta 3. punktu ir uzliedams akcīzes nodoklis.

Akcīzes preču laišana apgrozībā nozīmē:

a) novirzi, tajā skaitā nelikumīgu novirzi, no atlikšanas režīma;

[..].”

*Valsts tiesiskais regulējums*

10 Beļģijas PVN kodeksa 58. panta 1. punkts nosaka:

“Attiecībā uz tabakas izstrādājumiem, kas ir ievesti — iegūti 25.b panta trešās daļas nozīmē — vai ražoti Beļģijā, nodoklis ir iekasējams visos gadījumos, kad saskaņā ar tiesību vai normatīviem aktiem, kas attiecas uz tabakai noteikto nodokļu režīmu, ir jāmaksā Beļģijas akcīzes nodoklis. [..]

[..]

Tādējādi iekasējamais nodoklis tiek iekasēts tā nodokļa vietā, ar kuru ir apliekama tabakas izstrādājumu ieviešana, pārdošana un piegāde Kopienas iekšienē.

Karalis nosaka nodokļa, ar kuru tiek aplikti tabakas izstrādājumi, iekasēšanas noteikumus un personas, kurām nodoklis ir jāmaksā.”

- 11 PVN kodeksa 58. panta 1. punkts bija spēkā Direktīvas pieņemšanas laikā. Saskaņā ar Direktīvas 27. panta 5. punktu Beļģijas Karaliste 1977. gada 19. decembrī šo 58. pantu darīja zināmu Komisijai. Šī paziņojuma redakcija bija šāda:

“B. Nodokļa priekšapmaksā

### 1. Tabakas izstrādājumi

Lai atvieglotu PVN iekasēšanas kontroli, PVN, kas ir maksājams tabakas izstrādājumu piegādes brīdī, ir jāmaksā no cenas, ko maksā patērētājs, vienlaicīgi ar akcīzi, kad ražotājs vai importētājs pērk nodokļu uzlīmes. Vēlāk PVN neiekasē, bet tāpat arī nevar veikt nodokļa atskaitījumu. Tabakas izstrādājumu pārdevuma rēķinā jānorāda cena ar PVN [..].”

- 12 Atbilstoši 1. pantam 1992. gada 29. decembra Karaļa lēmumā Nr. 13 “Par pievienotās vērtības nodokļu sistēmu tabakas izstrādājumiem” (*Belgisch Staatsblad*, 31.12.1992., 28086. lpp., turpmāk tekstā — “Karaļa lēmums Nr. 13”):

“Pievienotās vērtības nodoklis tabakas izstrādājumiem [...] ir iekasējams vienlaicīgi ar akcīzes nodokli.

[..]”

### **Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi**

- 13 *Newman* izmanto akcīzes preču noliktavu preču glabāšanai Antverpenē, kur tiek glabāti sabiedrības *BATI* — šo preču īpašnieces — Beļģijā ražotie un iepakotie tabakas izstrādājumi. Šiem tabakas izstrādājumiem nodokļu uzlīmes nebija piestiprinātas.
- 14 Laikposmā no 1995. gada 4. decembra līdz 1996. gada 29. janvārim, kā arī naktī no 1998. gada 14. jūnija uz 15. jūniju no šīs akcīzes preču noliktavas tika nozagtas cigaretes. Par šīm zādzībām tika paziņots policijas dienestiem.
- 15 Beļģijas Muitas un akcīzes iestāde paziņoja *Newman* par nodokļa uzlikšanu, pieprasot pārskaitīt akcīzes nodokli un PVN par cigarešu iztrūkumu saskaņā ar PVN kodeksa 58. panta 1. punktā noteikto sistēmu. Pēc neveiksmīgas sūdzības *Newman* samaksāja pieprasītās summas, to darot ar atrunu attiecībā uz PVN. *BATI* minētās summas pilnībā atlīdzināja *Newman*.



- 16 *Newman* un *BATI* prasību pret *Belgische Staat* cēla *rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* (Antverpenes Pirmās instances tiesā), pieprasot atmaksāt samaksātās summas.
- 17 Šī prasība tika noraidīta ar 2001. gada 4. aprīļa spriedumu. Šajā spriedumā šī tiesa norādīja, ka par zādzības rezultātā iztrūkstošajām precēm akcīzes nodoklis ir jāmaksā un ka līdz ar to atbilstoši PVN kodeksa 58. panta 1. punktam un Karaļa lēmuma Nr. 13 1. pantam par minētajām precēm ir iekasējams arī PVN. Turklāt *rechtbank van eerste aanleg* nosprieda, ka šie noteikumi ir paredzēti nodokļa iekasēšanas vienkāršošanai un tādēļ tie bija saderīgi ar Sestās direktīvas 27. pantu.
- 18 2001. gada 7. maijā prasītājas pamata lietā pārsūdzēja šo spriedumu *hof van beroep te Antwerpen* (Antverpenes Apelācijas tiesā).
- 19 Attiecībā uz akcīzes nodokli šī tiesa konstatēja, ka darījums starp lietas dalībniekiem tika noslēgts un izpildīts, tādējādi izbeidzot pamatu šīs nodokļa maksājuma prasības apstrīdēšanai.
- 20 Attiecībā uz PVN *hof van beroep te Antwerpen* norādīja, ka gadījumā, ja apstiprinātu Muitas un akcīzes iestādes viedokli, ko apstiprinājusi pirmās instances tiesa, nebūtu jāizskata, vai preču zādzību var kvalificēt kā preču piegādi Direktīvas nozīmē. Darbība, par kuru jāmaksā PVN, nav preču piegāde, nedz arī to ieviešana, bet akcīzes nodokļa iekasēšana.

- 21 Tādējādi, uzskatot, ka prasītāju pamata lietā izvirzītajam pamatam par PVN kodeksa 58. panta 1. punktā un Karaļa lēmuma Nr. 13 1. pantā noteiktās sistēmas nesaderību ar Direktīvu ir nopietns raksturs, *hof van beroep te Antwerpen* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai saskaņā ar [...] Direktīvu pēc preču piegādes var iekasēt PVN, ja:

— nepastāv atlīdzība vai darījums, par kuru paredzēta atlīdzība;

— nav nodotas tiesības brīvi rīkoties ar precēm kā īpašniekam;

— preces nevarēja likumīgi laist tirgū, jo runa ir par zagtām lietām un kontrabandas precēm?

2) Vai atbilde uz pirmo jautājumu ir atšķirīga, ja runa ir par akcīzes precēm un jo īpaši par tabakas izstrādājumiem?

3) Vai gadījumā, ja par akcīzes precēm nav atskaitīts akcīzes nodoklis, PVN atskaitīšana ir saderīga ar [...] Direktīvas noteikumiem?

- 4) Vai dalībvalstis var papildināt ar PVN apliekamo darījumu kategorijas, nosūtot paziņojumu [...] Direktīvas 27. panta 2. vai 5. punkta nozīmē, lai uzliktu PVN valsts līmenī akcīzes preču zādzības gadījumā no akcīzes preču noliktavas, vai arī [...] Direktīvas 2. pants ir izsmeļošs?
- 5) Ja paziņojums [...] Direktīvas 27. panta 5. punkta nozīmē attiecas tikai uz PVN priekšapmaksu, izmantojot nodokļu uzlīmes, vai dalībvalsts ir tiesīga papildināt ar PVN apliekamo darbību kategorijas, piemēram, uzlikt PVN, ja no akcīzes preču noliktavas tiek nozagtas akcīzes preces?"

### Par prejudiciālo jautājumu atbildību

- 22 Vispirms ir jāatbild uz Beļģijas valdības argumentu, saskaņā ar kuru iesniedzējtiesas uzdotie jautājumi nav atbilstoši un tādēļ tie ir pilnībā jāpārformulē.
- 23 Beļģijas valdība norāda, ka šie jautājumi izriet no kļūdainas PVN kodeksa 58. panta 1. punkta interpretācijas, kuras piemērošanu Padome saskaņā ar Direktīvas 27. panta 5. punktu ir atļāvusi turpināt.

- 24 Šo noteikumu vienīgais mērķis ir atvieglot PVN iekasēšanu, pirms notiek darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, un neradīt jaunu ar nodokli apliekamo darbību kategoriju, kuru neparedz Direktīva. Tādējādi maksājamais PVN tiks galīgi saņemts dalībvalstī tikai tad, ja šis paredzamais PVN parāds ir saistāms ar darbību, kas apliekama ar nodokli.
- 25 Ja šī saistība nepastāv ar nodokli apliekamas darbības neesamības dēļ, PVN summa ir atmaksājama nodokļu maksātājam saskaņā ar PVN kodeksa 77. pantu un Karaļa lēmuma Nr. 13 5. un 11. pantu. Tas var notikt tādos pašos apstākļos, kādi ir pamata prāvā, proti — ja sabiedrība konstatē, ka iztrūkstošās preces ir nozagtas un nav piegādātas. Tādējādi 1977. gada 19. decembrī paziņotā sistēma nekādi neietekmē “preču piegādes” jēdzienu Direktīvas 2. panta nozīmē, tā ka ceturtais un piektais prejudiciālais jautājums pamata prāvas risinājumam nav noderīgs. Tādēļ arī pirmais, otrais un trešais jautājums nav atbilstīgi.
- 26 Taču Beļģijas valdības argumentācija neļauj atzīt, ka prejudiciālie jautājumi iesniedzējtiesai nav lietderīgi.
- 27 No vienas puses, no iesniedzējtiesas lēmuma neizriet, ka iepriekš samaksātā PVN atmaksāšana būtu iespējama ar akcīzes nodokli apliekamo preču zādības gadījumā.

28 No otras puses, pat pieņemot, ka šādā gadījumā šo iespēju paredz valsts tiesiskais regulējums, pieprasītā pierādījuma nosacījumus kompensācijas saņemšanai var izpildīt tikai retais. No Beļģijas valdības atbildes uz Tiesas rakstisko jautājumu par pierādījuma nosacījumiem izriet, ka no preču zādzības cietusī persona var saņemt PVN kompensāciju tikai tad, ja tā var pierādīt, ka preces patiešām tika nozagtas un ka pēc zādzības tās nav laistas apgrozībā. Šādi pieprasītā negatīvā fakta pierādīšana, kas bez tam nav zināma zādzībā cietušai personai, padara iekasētā nodokļa atgūšanu par praktiski neiespējamu (šajā sakarā attiecībā uz samaksāto nodokļu atmaksāšanu, pārkāpjot Kopienas tiesības, skat. 1983. gada 9. novembra spriedumu lietā 199/82 *San Giorgio, Recueil*, 3595. lpp., 14. punkts, un 1999. gada 9. februāra spriedumu lietā C-343/94 *Dilexport, Recueil*, I-579. lpp., 48. punkts).

29 Pamata prāvā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka tabakas izstrādājumi pamata lietā patiešām ir nozagti. Tas, ka PVN maksājums par šīm akcīzes precēm pieprasīts uzreiz pēc zādzības, skaidri parāda, ka tā ir pati zādzība, kuras rezultātā tika uzlikts šis nodoklis. Nekāds vēlāks notikums kā, piemēram, tas, ka zagli varētu preces laist tirgū, nebija noteicošs. Tādējādi Beļģijas nodokļu iestādes izpratnē pati zādzība ir darbība, par kuru jāmaksā nodoklis.

30 Šajos apstākļos iesniedzējtiesas uzdotie jautājumi ir jāizskata.

## Par pirmo, otro un trešo jautājumu

- 31 Uzdotot šos jautājumus, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa vēlas zināt, vai, no vienas puses, preču zādzību var analizēt kā “preču piegādi par atlīdzību” Direktīvas 2. panta nozīmē un tādējādi par to ir maksājams PVN un, no otras puses, vai pamata prāvas apstākļi, ka par precēm ir jāmaksā akcīzes nodoklis, ietekmē šo analīzi.
- 32 Vispirms, kā to pareizi norādījušas prasītājas pamata lietā un Komisija, pēc definīcijas preču zādzības pamatā cietušais nesaņem nekādu atlīdzību. Tādējādi to kā tādu nevar uzskatīt par preču piegādi “par atlīdzību” Direktīvas 2. panta nozīmē (šajā sakarā skat. 1994. gada 3. marta spriedumu lietā *C-16/93 Tolsma, Recueil*, I-743. lpp., 14. punkts).
- 33 Turklāt preču zādzība neietilpst tādā “preču piegādes” jēdzienā, kāds izriet no Direktīvas.
- 34 Saskaņā ar Direktīvas 5. panta 1. punktu “preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam”.

- 35 No šīs normas redakcijas izriet, ka preču piegādes jēdziens attiecas ne tikai uz īpašuma nodošanu tādā formā, kas ir paredzēta attiecīgajās valsts tiesībās, bet tas ietver visus vienas personas nodošanas darījumus ar materiālu īpašumu, ar ko šī persona piešķir tiesības citai personai rīkoties ar šo īpašumu tā, it kā tā būtu īpašniece. Šis pieņēmums ir saderīgs ar vienu no Direktīvas mērķiem — izveidot kopēju PVN sistēmu, kas būtu pamatota ar nodokli apliekamo darījumu kopīgā definīcijā (1990. gada 8. februāra spriedums lietā *C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Recueil*, I-285. lpp., 7. un 8. punkts).
- 36 Taču, nozogot preces, to ieguvējs kļūst tikai par preču turētāju. Zādzības rezultātā nerodas tiesības rīkoties ar precēm tādā veidā, kā rīkojas īpašnieks. Tādējādi minēto Direktīvas noteikumu nozīmē nevar uzskatīt, ka ar zādzību preces no cietušā ir tikušas nodotas likumpārkāpējam.
- 37 Visbeidzot, pretēji Beļģijas un Grieķijas valdības apgalvotajam, nodokļu neitralitātes princips nekādā veidā nenosaka pienākumu preču zādzību pielīdzināt preču piegādei un tas nav arī šķērslis uzskatam, ka šī zādzība pati par sevi nav ar PVN apliekams darījums.
- 38 Protams, tādu preču kā tabakas izstrādājumi pamata prāvā ievēšana un nelikumīga piegāde, kas nav aizliegta tikai to rakstura vai speciālo īpašību dēļ, tiks apliktas ar PVN tad, kad šīs preces tiks likumīgi laistas tirgū un apgrozībā. Turklāt nodokļu neitralitātes princips ir pret vispārēju likumīgu darbību un nelikumīgu darbību nošķiršanu (šajā sakarā skat. 2000. gada 29. jūnija spriedumu lietā *C-455/98 Salumets u.c., Recueil*, I-4993. lpp., 19. un 20. punkts).

- 39 Tomēr tādos gadījumos ir jāmaksā PVN, jo darbība, par kuru jāmaksā nodoklis — preču ieviešana vai piegāde, — ir iestājusies pēc zādzības un atlīdzība par šo darbību, kas veido nodokļa bāzi, ir identificējama.
- 40 Tomēr, kā Komisija ir norādījusi, šāda analīze nav piemērojama zādzībai, jo tā pati par sevi nav darbība, par kuru jāmaksā nodoklis. Turklāt tā nav pamatojama ar to, ka vēlāko iespējamo darbību, ar ko nozagtās preces tika laistas tirgū, veikusi zādzībā cietusī persona, kas nav tā pati persona, kura ievēd vai piegādā minētās preces. Turklāt, ja nodokļu neitralitātes principa labā zādzība tiek uzskatīta par tādu darījumu, par kuru jāmaksā nodoklis neatkarīgi no jebkura veida ieviešanas vai piegādes, un gadījumā, kad atlīdzības summa nav noteikta, nodokļa bāze patiešām ir fiktīva.
- 41 Apstāklim, ka par tādām precēm kā pamata prāvā ir jāmaksā akcīzes nodoklis, nav ietekmes uz iesniedzējtiesai sniedzamās atbildes saturu. Neviena Direktīvas norma nepiesaista PVN samaksas pieprasījumu akcīzei. Darījums, par kuru jāmaksā PVN un ar kuru tiek izpildīti vispārējie nodokļa maksājuma prasības tiesiskie nosacījumi, ir preces piegāde vai ieviešana, nevis akcīzes nodokļa iekasēšana par šīm precēm.
- 42 Tādējādi uz pirmo, otro un trešo jautājumu ir jāatbild, ka preču zādzība nav “preču piegāde par atlīdzību” Direktīvas 2. panta nozīmē un tādējādi tai kā tādai nevar uzlikt PVN. Apstāklim, ka tādām precēm kā pamata prāvā esošās tiek uzlikts akcīzes nodoklis, nav ietekmes uz šo analīzi.



## Par ceturto un piekto jautājumu

- 43 Ar šiem jautājumiem iesniedzējtiesa pēc būtības jautā, vai dalībvalsts, kas saskaņā ar Direktīvas 27. panta 5. punktu ir tiesīga izdot noteikumus PVN priekšapmaksai ar nodokļu uzlīmēm, var, atsaucoties uz šīm pašām pilnvarām, iekasēt PVN par darījumiem, kas nav paredzēti Direktīvas 2. pantā, piemērojot šo nodokli akcīzes precēm, kas ir nozagtas no akcīzes preču noliktavas.
- 44 Kā Tiesa to jau ir nospriedusi, Direktīvas 27. panta 5. punktā minētie valsts atkāpes ietverošie pasākumi, kas ir atļauti, lai "vienkāršotu nodokļa iekasēšanu vai novērstu noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu", ir jāinterpretē šauri (šajā sakarā skat. 1984. gada 10. aprīļa spriedumu lietā 324/82 Komisija/Belģija, *Recueil*, 1861. lpp., 29. punkts). Valsts pasākumi var atkāpties no likuma attiecībā uz Direktīvas 11. pantā noteikto PVN bāzi tikai tādās robežās, kas ir stingri vajadzīgas šo mērķu sasniegšanai (1997. gada 29. maija spriedums lietā C-63/96 *Skripalle*, *Recueil*, I-2847. lpp., 24. punkts). Atļauja, ko piešķir, piemērojot Direktīvas 27. panta 5. punktu, var attiekties tikai uz to mērķi, kura ietvaros tā tika pieprasīta (šajā sakarā skat. iepriekš minētā sprieduma lietā *Skripalle* 30. punktu).
- 45 Tomēr, kā piekrīt Belģijas valdība, pasākumu, ko Belģijas Karaliste drīkstēja turpināt, piemērojot Direktīvas 27. panta 5. punktu, vienīgais mērķis ir "atvieglot PVN iekasēšanas kontroli", it īpaši paredzot, ka šis nodoklis tiek iekasēts vienlaicīgi ar akcīzes nodokli, vēl pirms tiek veikts darījums, par kuru jāmaksā nodoklis. Tādējādi šie pasākumi attiecas uz PVN maksājuma pieprasīšanas brīdi tāda veidā, ka tam

jāsakrīt ar akcīzes nodokļa iekasēšanas brīdi. Šie pasākumi neskar normas par uzņēmumu darījumiem, par kuriem jāmaksā PVN, un tādēļ nevar radīt jaunu, Direktīvā neparedzētu, ar nodokli apliekamo darījumu kategoriju.

46 Protams, Padome atļāva saglabāt šos pasākumus, lai vienkāršotu nodokļa iekasēšanas procedūru un vienlaicīgi lai novērstu nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu, kā arī lai apstiprinātu noteikumus paziņojuma sniegšanai saskaņā ar Direktīvas 27. panta 5. punktu ("lai atvieglotu PVN iekasēšanu"). Tomēr apstākļi, ka atļaujas mērķis ir arī novērst nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu, nedeva Beļģijas Karalistei tiesības noteikt, ka PVN ir maksājams par citiem darījumiem, kas nav minēti Direktīvas 2. pantā.

47 Jebkurā gadījumā, pretēji Grieķijas valdības apgalvotajam, jaunas darījumu kategorijas izveidošanu, ko ietver PVN piemērošanas jomā un kas nav paredzēta Direktīvas 2. un 10. pantā, nevar analizēt kā stingri nepieciešamu atkāpi, lai izvairītos no nodokļu nemaksāšanas vai apiešanas riska, un līdz ar to tā nav likumīgi pieņemama vai saglabājama, pamatojoties uz Direktīvas 27. panta 5. punktu (šajā sakarā attiecībā uz PVN bāzes pārāk vispārīgas piemērojamības noteikumiem skat. iepriekš minētā sprieduma lietā Komisija/Beļģija 31. punktu, 1992. gada 9. jūlija spriedumu lietā C-131/92 "K" *Line Air Service Europe, Recueil*, I-4513. lpp., 24. un 25. punkts, kā arī iepriekš minētā sprieduma lietā *Skripalle* 26. un 31. punktu).

- 48 Līdz ar to Beļģijas Karalistei piešķirtā atļauja, pamatojoties uz Direktīvas 27. panta 5. punktu, nekādā veidā nedod šai dalībvalstij tiesības uzlikt PVN nozagtiem tabakas izstrādājumiem.
- 49 Tādējādi uz ceturto un piekto jautājumu ir jāatbild, ka atļauja veikt pasākumus, kas atvieglo PVN iekasēšanas kontroli, ko dalībvalstij piešķir saskaņā ar Direktīvas 27. panta 5. punktu, dod šai valstij tiesības uzlikt šo nodokli tikai tiem darījumiem, kas ir noteikti Direktīvas 2. pantā. Līdz ar to šāda atļauja nevar būt tāda valsts tiesiskā regulējuma likumīgs pamats, ar ko nosaka, ka PVN ir jāmaksā par preču zādzību no akcīzes preču noliktavas.

### Par tiesāšanās izdevumiem

- 50 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šā pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

- 1) preču zādzība nav “preču piegāde par atlīdzību” Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības

**nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze 2. panta nozīmē, un tādēļ par to kā tādu nav jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis. Apstāklim, ka tādām precēm kā pamata prāvā esošās tiek uzlikts akcīzes nodoklis, nav ietekmes uz šo analīzi;**

- 2) atļauja veikt pasākumus, kas atvieglo PVN iekasēšanas kontroli, ko dalībvalstij piešķir saskaņā ar Sestās direktīvas 77/388 27. panta 5. punktu, dod šai valstij tiesības uzlikt šo nodokli tikai tiem darījumiem, kas ir noteikti Direktīvas 2. pantā. Līdz ar to šāda atļauja nevar būt tāda valsts tiesiskā regulējuma likumīgs pamats, ar ko nosaka, ka pievienotās vērtības nodoklis ir jāmaksā par preču zādzību no akcīzes preču noliktavas.

[Paraksti]