

ĢENERĀLADVOKĀTA PEDRO KRUSA VILJALONA [P. CRUZ VILLALÓN]

SECINĀJUMI,

sniegti 2010. gada 29. jūnijā¹

I — Ievads

1. *Bundesgerichtshof* (Federālā augstākā tiesa) šajā lietā uzdod jautājumu Tiesai par Sestās PVN direktīvas² interpretāciju saistībā ar atbrīvojumu no nodokļa piegādēm Kopienas teritorijā.

2. Konkrētāk, jautājums ir par to, vai preču izcelsmes dalībvalsts var uzskatīt, ka nav atbrīvots no nodokļa tāds pārdevējs, kurš šajā izcelsmes dalībvalstī ir nodokļu maksātājs un kurš, lai gan patiešām ir veicis piegādi Kopienas teritorijā, ir slēpis konkrētus datus par darījumu, tādējādi atvieglot pircēja, kurš pastāvīgi veic uzņēmējdarbību galamērķa dalībvalstī, izvairīšanos no nodokļa [maksāšanas].

3. Jautājums ir radies uzsāktā kriminālprocesa pret R. ietvaros, *Bundesgerichtshof* (kura izskata lietu kasācijas tiesvedībā) uzskatot, ka

notiesāšana ir atkarīga no tā, kā šis darījums tiek klasificēts no nodokļu aspekta, ņemot vērā Sesto direktīvu. Šajos secinājumos tomēr uzsvars tiks likts uz šo nodokļu klasifikācijas aspektu, abstrahējoties no iespējamām sekām saistībā ar soda noteikšanu.

4. Jau pastāv bagātīga judikatūra, kuras pamatā ir mērķis cīnīties pret krāpšanu un ļaunprātīgu rīcību, kuras abas ir bieži sastopamas tik sarežģītā sistēmā, kāda ir PVN sistēma. Tomēr, attīstot šo judikatūru, Tiesa ir pievērsusi uzmanību arī tam, lai mērķi cīnīties pret krāpšanu saskaņotu ar PVN pamatprincipu ievērošanu, nosakot katram gadījumam samērīgas un piemērotas atbildes.

5. Tomēr ir jānorāda, ka šajā gadījumā no principu, kuri ir PVN darbības pamatā, detalizēta izvērtējuma neizriet tāda atbilde, kādu sākumā, iespējams, noteiktu veselais saprāts (aizliegt ļaunticīgam nodokļu maksātājam gūt nodokļu priekšrocības). Kopumā un aizsteidzoties priekšā manam priekšlikumam, uzskatu, ka, noliedzami, vēlamās

1 — Oriģinālvaloda — spāņu.

2 — Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopeja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

sankcionējošās sekas būtu jāpanāk, izmantojot citus — samērīgākus — līdzekļus, kuri katrā ziņā vairāk atbilstu sistēmai, kas nosaka nodokli un ir tam pamatā.

ja pārdevējs ir nodokļu maksātājs, kas attiecīgi darbojas, kuram nav tiesību uz 24. pantā noteikto atbrīvojumu un uz kuru neattiecas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrā teikuma vai 28.b panta B daļas 1. punktā noteiktais režīms”.

II — Atbilstošās tiesību normas

8. 28.c panta A daļā piegādes Kopienas teritorijā tiek atbrīvotas no nodokļa ar šādiem nosacījumiem:

A — Kopienas tiesības

6. Ar Padomes Direktīvu 91/680/EKK³ Sestajā direktīvā tika ieviesta jauna XVIa sadaļa par “pagaidu režīmu nodokļu uzlikšanai tirdzniecībā starp dalībvalstīm”, radot ar nodokli apliekamu darbību “Kopienas iekšējo preču iegāde”, kā arī atbrīvojot no nodokļa “piegādi Kopienas teritorijā”.

7. Direktīvas 28.a panta, kurš ir šīs sadaļas pirmais pants, 1. punkta a) apakšpunktā ir norādīts, ka pievienotās vērtības nodoklis ir jāmaksā par “Kopienas iekšējām preču iegādēm, ko valsts teritorijā par atlīdzību veic nodokļu maksātājs, kas attiecīgi darbojas, vai juridiska persona, kas nav nodokļu maksātāja,

“Neietekmējot citus Kopienas noteikumus un saskaņā ar nosacījumiem, kas tajos izklāstīti, lai nodrošinātu turpmāk paredzēto atbrīvojumu pareizu un godīgu piemērošanu un novērstu jebkuru nodokļu nemaksāšanu [krāpšanu], nodokļu apiešanu [izvairīšanos no nodokļu maksāšanas] vai [iespējamu] ļaunprātīgu izmantošanu, dalībvalstis atbrīvo no nodokļiem:

- a) piegādātās preces, kā tās definētas 5. pantā un 28.a panta 5. punkta a) apakšpunktā, ko nosūtījis vai transportējis pārdevējs vai kāds viņa vārdā, vai persona, kas ārpus 3. pantā minētās teritorijas, bet Kopienas iekšienē preces iegādājusies citam nodokļu maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļu maksātāja, kura attiecīgi darbojas dalībvalstī, kas nav preču sūtījuma vai transportēšanas sākumpunkts.

3 — 1991. gada 16. decembra direktīva, kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Sesto direktīvu nolūkā atcelt fiskālās robežas (OV L 376, 1. lpp.).

[..]”

B — Vācijas tiesības

2) Tiesību akti nodokļu jomā

1) Krimināltiesību normas

9. Saskaņā ar *Abgabenordnung* (Nodokļu kodekss, turpmāk tekstā — “AO”)⁴ 370. panta 1. punkta 1) apakšpunktu ikvienam, kurš nodokļu iestādēm sniedz nepatiesu vai nepilnīgu deklarāciju par faktiem, kuriem ir nozīme, apliekot ar nodokli, un tādējādi samazina savu nodokļu nastu vai nepamatoti gūst nodokļu priekšrocības savā vai trešo personu labā, rodas krimināltiesiskā atbildība, saskaņā ar kuru var piespriest brīvības atņemšanu līdz pieciem gadiem vai krimināltiesisku naudas sodu.

10. *Bundesgerichtshof* uzskata, ka šis AO noteikums ir atsaucis norma, kurā nav ietverti visi noziedzīgu nodarījumu veidojošie elementi, līdz ar to tā ir jāpapildina ar materiālajām nodokļu tiesību normām, kurās ir noteikti fakti, kuriem ir nozīme [nodokļa] uzlikšanas mērķiem, un iekasējamības nosacījumi. Tādējādi iesniedzējtiesa uzskata, ka “nodokļa iekasējamība ir nosacījums, lai krāpšana būtu sodāma”.

11. *Umsatzsteuergesetz* (Apgrozījuma nodokļa likums, turpmāk tekstā — “UStG”)⁵ 1. panta 1. punkta 1) apakšpunktā ir noteikts, ka preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai, ko nodokļu maksātājs pret atlīdzību veic valstī, tiek piemērots PVN.

12. Savukārt *UStG* 4. panta 1. punkta b) apakšpunktā tomēr ir ietverts Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punktā ietvertais izņēmums, kurā ir noteikts, ka *UStG* 1. panta 1. punkta 1) apakšpunktā ietvertie darījumi ir atbrīvoti no nodokļa, ja notiek piegāde Kopienas teritorijā.

13. *UStG* 6.a panta 1. punktā ir uzskaitītas nepieciešamās prasības, lai piegādi šajā sakarā varētu kvalificēt kā piegādi Kopienas teritorijā. Citu starpā ir noteikta prasība, ka pircējam vai pārdevējam piegādes objekts ir jānogādā vai jānosūta Kopienas teritorijā (1) apakšpunkts) un piegādes objektam, kuru iegādājas pircējs, citā dalībvalstī ir jābūt pakļautam tiesību aktiem apgrozījuma nodokļa jomā (3) apakšpunkts).

14. Saskaņā ar *UStG* 6.a panta 3. punktu pārdevējam ir jāpierāda, ka ir izpildītas 1. un 2. punktā norādītās prasības.

4 — *BGBL*. 1976 I, 613. lpp., un 1977 I, 269. lpp.

5 — *BGBL*. 1993 I, 565. lpp.

15. Šie pienākumi pierādījumu jomā sīkāk ir aprakstīti *Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung* (*UStG* piemērošanas noteikumi, turpmāk tekstā — “*UStDV*”) ⁶ 17.a un 17.c pantā. *UStDV* 17.a pantā ir paredzēti dokumentārie pierādījumi, nosakot, ka pārdevējam ir jāuzrāda pamatojoši dokumenti, lai pierādītu, ka piegādes priekšmets ir nogādāts vai nosūtīts Savienības teritorijā. *UStDV* 17.c pantā ir sīkāk noteikti uzņēmēja pienākumi saistībā ar grāmatvedību attiecībā uz piegādēm Kopienas teritorijā, nosakot, ka, lai izvērtētu sadarbību ar prasībām atbrīvojumam no nodokļa, kas izriet no *UStG* 6.a panta, ir jāizmanto grāmatvedības pierādījumi, īpaši pircēja vārds un atrašanās vieta, kā arī viņa PVN reģistrācijas numurs.

16. Turklāt saskaņā ar *UStG* 18.a panta 1. punkta pirmo daļu uzņēmējam rezidentam, kurš ir veicis no nodokļa atbrīvotu piegādi Kopienas teritorijā, ir pienākums nosūtīt *Bundeszentralamt für Steuern* (Federālā nodokļu iestāde) deklarāciju, kurā cita starpā ir minēts pircēja PVN reģistrācijas numurs. Turklāt saskaņā ar *UStG* 18.b panta pirmo daļu uzņēmējam par viņa uzņēmumu kompetentajai nodokļu iestādei ir jādeklarē ar nodokli apliekamie ienākumi, kas ir radušies no viņa veiktajām piegādēm Kopienas teritorijā.

III — Pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

17. Apsūdzētais *R.*, Portugāles pilsonis, vadīja Vācijas sabiedrību, kurā tika tirgotas luksusa automašīnas. Saskaņā ar konstatētajiem faktiem kopš 2001. gada viņš ir pārdevis vairāk nekā 500 automašīnu gadā ⁷ lielākoties Portugālē reģistrētiem automašīnu tirgotājiem.

18. Sākot no 2002. gada apsūdzētais veica vairākas manipulatīvas grāmatvedības darbības, slēpjot automašīnu patieso pircēju identitāti, lai minētajiem uzņēmumiem atvieglotu izvairīšanos no PVN maksāšanas Portugālē. Tas viņam turklāt ļāva tirgot automašīnas par cenu, kādu viņš nevarētu prasīt citos apstākļos, tādējādi gūstot ievērojamu peļņu.

19. Konkrēti attiecīgo darbību pamatā bija viltoti rēķini, kuri tika izrakstīti fiktīvu pircēju vārdā, kuri tika norādīti kā adresāti piegādēm. Šajos rēķinos katru reizi tika norādīta iedomātā pircēja firma, viņa PVN reģistrācijas numurs, automašīnas (kura patiesībā tika piegādāta citam pircējam) apraksts, pirkuma

6 — *BGBL*. 1999 I, 1308. lpp.

7 — *R.* advokāts tiesas sēdē apliecināja, ka runa ir par lietotām automašīnām. Ja runa būtu par “jauniem transporta līdzekļiem”, būtu piemērojams Sestās direktīvas 28.c panta A daļas b) punkts, nevis šī paša panta a) punkts.

summa un norāde “piegāde Kopienas teritorijā, kura ir atbrīvota no nodokļa saskaņā ar *UStG* 6.a pantu”. Tādējādi viņš radīja iespaidu, ka fiktīvais pircējs PVN par šo iegādi Kopienas teritorijā samaksās Portugālē.

20. Šie šķietamie (jeb “fiktīvie”) pircēji bija reāli Portugālē reģistrēti uzņēmumi. Dažkārt šie uzņēmumi bija piekrituši, ka viņu firma tiek izmantota šiem nolūkiem, bet pārējos gadījumos uzņēmumi to nezināja.

21. Patiesie attiecīgo automašīnu pircēji šīs automašīnas pārdeva privātiem gala patērētājiem Portugālē, slēpjot no šīs valsts iestādēm faktu, ka pirms tam ir notikusi Kopienas iekšēja preču iegāde. Tādējādi viņi, šķiet, bija izvairījušies no PVN samaksas par Kopienas iekšējo preču iegādi. Turklāt patiesās darījumu attiecības tika slēptas, izmantojot papildu līdzekļus — vienmēr, kad piegādes brīdī jau bija zināms gala patērētājs, apsūdzētais automašīnas reģistrācijas dokumentus nosūtīja šai personai, izrakstot vēl vienu viltotu rēķinu, kurā šis gala pircējs tika norādīts kā adresāts, un pievienojot (nepatiesu) piebildi “peļņas daļas aplikšana ar nodokli saskaņā ar *UstG* 25.a pantu”.

22. 2002. gadā R. uzņēmums šādā veidā pārdeva un piegādāja 407 automašīnas EUR 7720391 vērtībā un 2003. gadā —

720 automašīnas EUR 11 169 460 vērtībā. Visi šie darījumi Vācijā tika reģistrēti kā piegāde Kopienas teritorijā, kura tādējādi attiecīgajās gadskārtējās PVN deklarācijās tika atbrīvota no attiecīgā nodokļa. Apkopojošās deklarācijās, kuras kopā ar nodokļu deklarāciju apsūdzētajam bija jānosūta *Bundeszentralamt für Steuern*, apsūdzētais kā līgumslēdzējas puses norādīja rēķinos norādītos fiktīvos pircējus nolūkā izvairīties no tā, lai, izmantojot PVN informācijas apmaiņas sistēmu, patiesos pircējus varētu noteikt Portugālē.

23. Pēc kriminālprocesa uzsākšanas apsūdzētajam 2008. gada 30. janvārī tika piemērots iepriekšējs apcietinājums. Ar 2008. gada 17. septembra spriedumu *Landgericht Mannheim* (Manheimas apgabaltiesa) par diviem izvairīšanās no nodokļa samaksas gadījumiem kopumā R. piesprieda brīvības atņemšanu uz trīs gadiem. *Landgericht* uzskata, ka viltotās piegādes, kuru galamērķis bija Portugāle, nav piegāde Kopienas teritorijā 28.c panta izpratnē un tādējādi nav atbrīvotas no PVN. Izmantojot pierādītās darbības ar dokumentiem un grāmatvedību, tika panākts nodokļu nastas samazinājums Portugālē, apdraudot konkurenci Kopienā, kas rada apziņāti veiktu Kopienas noteikumu pārkāpumu, tādējādi pamatojot atbrīvojuma no nodokļa nepiemērošanu Vācijā. Tādējādi, neizpildot

pienākumu iekasēt PVN par minētajām piegādēm, samaksāt PVN Vācijas nodokļu iestādei un to norādīt savā gadskārtējā nodokļu deklarācijā, *R.* ir izdarījis pārkāpumu — izvairījies no nodokļiem.

24. *R.* šo notiesāšanu apstrīdēja, iesniedzot kasācijas sūdzību *Bundesgerichtshof*. Šajā kasācijas sūdzībā *R.* norādīja, ka *Landgericht* nav pareizi kvalificējusi darījumus, jo automašīnas patiešām ir tikušas piegādātas uzņēmumiem, kuri saņēma preči Portugālē, līdz ar to šīs darbības esot jāuzskata par piegādi Kopienas teritorijā, kas ir atbrīvota no nodokļa. *R.* uzskata, ka slēpšanas nolūkiem veiktajiem pasākumiem, lai izvairītos no nodokļa, kurš pirkumam ir piemērojams Portugālē, nav nozīmes, nosakot nodokli par šo piegādi Vācijā, un ka nevienā brīdī neesot tikuši apdraudēti PVN ieņēmumi Vācijā, jo PVN esot bijis jāmaksā preču saņemšanas valstī, proti, Portugālē.

25. Uzdodot prejudiciālo jautājumu, *Bundesgerichtshof* pirmā krimināllietu palāta, kura izskata šo kasācijas sūdzību, norāda, ka strīda risinājums ir atkarīgs no Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta interpretācijas. Šī tiesa uzskata, ka šī tiesību norma ir jāinterpretē tādējādi, ka “nodokļu priekšrocības, kas ir paredzētas konkrētiem darījumiem, ir jāliedz izmantot visiem viena vai vairāku tādu darījumu dalībniekiem, kuru mērķis ir bijusi izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, ja nodokļu maksātājs ir zinājis par ļaunprātīgo un krāpniecisko darbību un tajā ir piedalījies”. Tiesa uzskata, ka tas, pirmkārt, izrietot

no Kopienas tiesībās paredzētā ļaunprātīgas darbības aizlieguma, kas attiecas arī uz PVN, un, otrkārt, no minētā Sestās direktīvas panta teleoloģiskas interpretācijas.

26. *Bundesgerichtshof* šajā sakarā uzskata, ka šajā jomā jau ir pietiekami skaidra Tiesas judikatūra, tādēļ *Bundesgerichtshof* divos līdzīgos gadījumos ir nospriedusi, ka atbrīvojums no nodokļa nav piemērojams iespējamām piegādēm Kopienas teritorijā, jo Vācijas uzņēmējs slepeni sadarbojās ar ārvalsts pircēju nolūkā viņam atvieglot izvairīšanos no nodokļiem, kādēļ viņa darbība tika kvalificēta kā pārkāpums⁸.

27. Tomēr ir jāpatur prātā, ka vienlaikus nodokļu tiesvedības ietvaros pret *R.* par tiem pašiem faktiem *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Bādenes Virtembergas Nodokļu tiesa) puda bažas par *Bundesgerichtshof* iepriekš pausto viedokli saistībā ar atteikumu piemērot atbrīvojumu no nodokļa⁹. Šī tiesa uzskata, ka šajā lietā nav piemērojams Kopienā noteiktais ļaunprātīgas darbības aizliegums, jo

8 — Runa ir par 2008. gada 20. novembra (lieta 1 *StR* 354/08) un 2009. gada 19. februāra (lieta 1 *StR* 633/08) rīkojumiem. Pirmais no šiem rīkojumiem tika apstrīdēts *Bundesverfassungsgericht* (Federālā konstitucionālā tiesa), kura ar 2009. gada 23. jūlija nolikumu (lieta 2 *BvR* 542/09) atlika brīvības atņemšanas izpildi līdz brīdim, kad tā būs pasludinājusi galīgo nolikumu, norādot, ka *a priori* nevar izslēgt, ka šajā lietā ir pārkāpts Konstitūcijas 103. panta 2. punkts (kriminālprocesa tiesiskuma princips).

9 — 2009. gada 11. marta rīkojums; lieta 1 *V* 4305/08

attiecīgajiem darījumiem esot cits izskaidrojums, nevis tikai nodokļu priekšrocību iegūšana, un turklāt minētais *Bundesgerichtshof* viedoklis esot pretrunā PVN neitralitātes un teritorialitātes principiem. Savukārt *Bundesfinanzhof* savā 2009. gada 29. jūlija lēmumā par [soda izpildes] pagaidu apturēšanu paziņoja, ka pievienojas šim šaubām¹⁰.

- b) ir veicis pasākumus, lai slēptu patiesā pircēja identitāti, radot iespēju pircējam vai kādai trešai personai iespēju izvairīties no PVN maksāšanas?”

IV — Tiesvedība Tiesā

28. Ņemot vērā šo viedokļu atšķirību ar nodokļu tiesu un ievērojot, ka apsūdzētā rīcības klasifikācija kā prettiesiska rīcība ir atkarīga no tā, vai ir pamatots atbrīvojums no PVN¹¹, *Bundesgerichtshof* uzskatīja, ka ir jāuzdod Tiesai šāds prejudiciāls jautājums:

29. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesas kancelejā tika reģistrēts 2009. gada 24. jūlijā.

“Vai Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkts ir interpretējams tādējādi, ka ir jāatsaka piešķirt atbrīvojumu no PVN preču piegādēm šīs normas izpratnē, ja piegāde faktiski ir notikusi, bet, pamatojoties uz objektīviem apstākļiem, ir konstatējams, ka pārdevējs, kurš ir nodokļu maksātājs:

30. Rakstveida apsvērumus iesniedza R. un *Generalebundesanwalt* [Ģenerālprokuratūra], kā arī Komisija un Vācijas, Grieķijas un Īrijas valdības.

31. Tiesas sēdē, kas notika 2010. gada 5. maijā, lai formulētu savus apsvērumus mutvārdos, piedalījās R., *Generalebundesanwalt*, Komisijas un Vācijas, Grieķijas un Īrijas valdību pārstāvji.

- a) zināja, ka ar šo piegādi viņš piedalās preču pārdošanā, kuras mērķis ir izvairīties no PVN maksāšanas, vai

V — Ievada apsvērumi

32. Ar prejudiciālo jautājumu, kurš ir uzdots kriminālprocesa par izvairīšanos no

¹⁰ — Lieta XI B 24/09, *DstR* 2009, 1693. lpp.

¹¹ — Ja darījums ir uzskatāms par piegādi Kopienas teritorijā, kas ir atbrīvota no nodokļa, viltotas deklarācijas par pircējiem neradot kriminālsodāmu pārkāpumu, bet gan tikai administratīvu pārkāpumu, par kuru var noteikt naudas sodu apmērā līdz EUR 5000 (*UStG* 26.a panta 2. punkts).

nodokļiem ietvaros, *Bundesgerichtshof* vēlas uzzināt, vai, piemērojot Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punktu, ir pamats atteikt šajā tiesību normā paredzēto atbrīvojumu no PVN, ja piegāde Kopienas teritorijā patiešām ir notikusi, tomēr pārdevējs ir veicis konkrētas darbības, kuras var tikt uzskatītas par krāpnieciskām. Īpaši saskaņā ar pašā jautājumā izmantoto formulējumu, ja viņš “zināja, ka ar šo piegādi viņš piedalās preču pārdevumā, kura mērķis ir izvairīties no PVN maksāšanas” (a), vai “ir veicis darbības, kuru mērķis ir slēpt patiesā ieguvēja identitāti, lai pircējam vai kādai trešajai personai radītu iespēju izvairīties no PVN maksāšanas” (b).

33. Pamata lietas risinājums noteikti ir atkarīgs no šīs tiesību normas interpretācijas, jo *R.* rīcība (veicot manipulācijas ar savu grāmatvedību un iesniedzot viltotus dokumentus un deklarācijas Vācijas nodokļu iestādēs) var tikt kvalificēta kā prettiesiska vienīgi tad, ja vispirms ir iespējams secināt, ka nav piemērojams atbrīvojums no nodokļa¹². Pretējā gadījumā saskaņā ar valsts tiesībām *R.* veiktās viltotās deklarācijas būtu uzskatāmas tikai

par administratīvu pārkāpumu, kurš ir sodāms ar naudas sodu apmērā līdz EUR 5000 (*UStG* 26.a panta 2. punkts).

34. *Bundesgerichtshof* ir uzskatījis un šo uzskatu saglabā sava jautājuma formulējumā, ka Tiesas judikatūra ir skaidra un ļauj uzskatīt, ka atbrīvojums no nodokļa nav piemērojams, tomēr tūlīt ir jāuzsver, ka *Finanzgericht Baden-Württemberg* (un pati *Bundesfinanzhof*) vienlaikus notiekošajā nodokļu tiesvedībā pret *R.* ir atbalstījis pretēju viedokli. Turklāt nav nevietā atgādināt, ka *Bundesverfassungsgericht* citā līdzīgā gadījumā atlika *Bundesgerichtshof* noteikta soda izpildi, norādot, ka nevar *a priori* izslēgt Konstitūcijas 103. panta 2. punkta pārkāpumu (kriminālprocesa tiesiskuma princips).

VI — Par iespējamu prejudiciālā jautājuma nepieņemamību

12 — Saskaņā ar *Bundesgerichtshof* sniegto informāciju nedz krimināltiesību normā (*AO* 370. pants), nedz Vācijas PVN likumā (*UStG* 4. un 6.a pants) nav skaidri paredzēta tāda krāpnieciska rīcība, kāda tiek aplūkota šajā gadījumā, nedz arī paredzēts, kādām krimināltiesiskām vai nodokļu sekām būtu jāiestājas šādas rīcības gadījumā: *AO* 370. pants neļauj *R.* veiktās manipulācijas un slēpšanu klasificēt kā pārkāpumu, kā tas būtu gadījumā, ja darbība būtu atbrīvota no PVN, savukārt *UStG* formulējums nav pietiekams, lai secinātu, ka šajā gadījumā nav piemērojams atbrīvojums no nodokļa.

35. Pamatojoties uz iepriekš minēto, *R.* savos rakstveida dokumentos norāda uz prejudiciālā jautājuma “hipotētisko dabu”, kas izrietot no pamata tiesvedības krimināltiesiskā rakstura. *R.* uzskata, ka viņa rīcība nevarot tikt krimināli sodīta, nepārsniedzot robežas,

kuras Vācijas konstitucionālajās tiesībās un it īpaši kriminālprocesa tiesiskuma principa ietvaros ir noteiktas krimināltiesisko normu interpretācijai. Viņš turklāt uzskata, ka pieņēmuma interpretēt valsts krimināltiesību normu atbilstoši direktīvai dēļ pamata lietā nevarot krimināltiesiski notiesāt, pat ja Tiesa piekristu *Bundesgerichtshof* ierosinātajai interpretācijai.

36. Protams, ka neatkarīgi no tā, kāda atbilde tiks sniegta uz *Bundesgerichtshof* uzdoto jautājumu, nekas nevar liegt saskaņā ar kriminālprocesa tiesiskuma principu nepieciešamības gadījumā saskaņā ar valsts tiesībām liegt krimināltiesiski notiesāt R. Tomēr šāda iespēja nenozīmē, ka tikai šī iemesla dēļ uzdotais jautājums būtu vienīgi hipotētisks.

37. Jāpatur prātā, un ar to šīs lietas nolūkos vajadzētu pietikt, ka Vācijas tiesas, kuras labāk pārzina valsts tiesības, jau zina šo aspektu, tomēr nav uzskatījušas, ka būtu jālūdz Tiesas vadlīnijas tieši šajā jautājumā.

38. Savos apsvērumos R. arī norāda uz kriminālprocesa tiesiskuma principa Kopienų aspektu, apgalvojot, ka saskaņā ar pastāvīgo

Tiesas judikatūru direktīva nevar radīt tiešu iedarbību, kaitējot individam, īpaši krimināltiesību jomā¹³.

39. Iepriekš minētajos spriedumos patiešām ir noteikts, ka direktīvas kā tādas neatkarīgi no dalībvalsts tiesību normas, kas pieņemta tās piemērošanai, iedarbība nevar būt tāda, ka ar to rada vai pastiprina personu, kas pārkāpj tās noteikumus, kriminālatbildību¹⁴.

40. Tomēr atšķirībā no šīs lietas lielākajā daļā no iepriekš minētajiem Tiesas spriedumiem Tiesai nācās saskarties ar attiecīgo direktīvu netransponēšanu vai to nepilnīgu transponēšanu, kas nozīmēja, ka attiecīgā rīcība no Kopienų tiesību viedokļa bija prettiesiska, bet tā nebija sodāma saskaņā ar spēkā esošajiem valsts tiesību aktiem. Citās lietās, piemēram, lietā *Berlusconi*, bija jānosaka, vai saskaņā ar direktīvu varētu neievērot vai aizstāt spēkā esošu valsts tiesību aktu, kurš ir pretrunā šai direktīvai, [tādējādi] nelabvēlīgi ietekmējot individu, kuram šādā gadījumā varētu piemērot stingrāku sodu nekā iepriekš valsts tiesību aktos paredzētie sodi. Šīs lietas faktiskais un tiesiskais konteksts skaidri atšķiras no

13 — Šajā sakarā R. atsaucas uz 1987. gada 8. oktobra spriedumu lietā 80/86 *Kolpinghuis Nijmegen* (*Recueil*, 3969. lpp., 13. punkts), 1996. gada 12. decembra spriedumu apvienotajās lietās C-74/95 un C-129/95 *X* (*Recueil*, 1-6609. lpp., 24. punkts) un 2005. gada 3. maija spriedumu apvienotajās lietās C-387/02, C-391/02 un C-403/02 *Berlusconi* (Krājums, 1-3565. lpp., 73. un nākamie punkti).

14 — Šajā ziņā skat. 1987. gada 11. jūnija spriedumu lietā 14/86 *Pretore di Salò* (*Recueil*, 2545. lpp., 20. punkts), 1996. gada 26. septembra spriedumu lietā C-168/95 *Arcaro* (*Recueil*, 1-4705. lpp., 37. punkts) un 2004. gada 7. janvāra spriedumu lietā C-60/02 *X* (*Recueil*, 1-651. lpp., 61. punkts).

iepriekšējām lietām — šajā lietā valsts tiesa ne-vēlas noteikt direktīvas sankciju normu spēkā esamību, bet gan ierosina iespēju saistīt direktīvas par nodokļiem noteikumus ar atsaucē krīminātiesību normu.

VII — Prejudiciālā jautājuma analīze

41. Tomēr šie apsvērumi pārsniedz prejudiciālā jautājuma robežas, kurš saskaņā ar formulējumu, kādā tas ir uzdots, attiecas vienīgi uz pašu Sestās direktīvas noteikumu, nevis tā krīminātiesiskajām sekām vai iespējamo tiešo iedarbību, kaitējot nodokļu maksātājam.

43. Pat raugoties vienīgi uz nodokļu jomu, visa šī lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu analīze ir par krāpniecisku darbību esamību¹⁶, jo runa ir par to, vai, lai varētu izmantot atbrīvojumu no nodokļa par piegādi Kopienas teritorijā, nepieciešama labticīga rīcība.

44. Principā divi faktori vedina uz šo jautājumu atbildēt noliedzoši:

42. Tādējādi arī no šādas perspektīvas nav pamata atzīt uzdoto prejudiciālo jautājumu par nepieņemamu, jo ir grūti to kvalificēt kā vienīgi “hipotētisku” vai “nenozīmīgu”, vai “acīmredzami nebūtisku” pamata lietas atrisināšanai¹⁵.

— pirmkārt, ir izpildīti visi Sestajā direktīvā skaidri noteiktie nosacījumi piegādes Kopienas teritorijā, kura ir atbrīvota no nodokļiem, esamībai (A);

— otrkārt, ja atbrīvojums tiktu atteikts, preču izcelsmes valstij (Vācija) būtu jāsaņem PVN, uz kuru tai principā nav tiesību — šāds risinājums varētu pārkāpt

15 — Citu starpā skat. 2001. gada 21. jūnija spriedumu lietā C-206/99 *SONAE* (*Recueil*, I-4679. lpp., 45.–47. punkts), 2002. gada 13. jūnija spriedumu apvienotajās lietās C-430/99 un C-431/99 *Sea-Land Service* un *Nedlloyd Lijnen* (*Recueil*, I-5235. lpp., 47. un 48. punkts) un 2004. gada 30. marta spriedumu lietā C-147/02 *Alabaster* (*Recueil*, I-3101. lpp., 55. punkts). Turklāt ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru vienīgi valsts tiesa, kura iztiesā prāvu un kurai jāuzņemas atbildība par pieņemamo tiesas nolēmumu, ir tā, kas, ņemot vērā lietas īpatnības, var noteikt, cik lielā mērā ir vajadzīgs prejudiciāls nolēmums, lai šī tiesa taisītu spriedumu, un cik atbilstīgi ir Tiesai uzdotie jautājumi (skat. it īpaši 1977. gada 5. oktobra spriedumu lietā *5/77 Tedeschi/Denkavit*, 1555. lpp., 17.–19. punkts; 2003. gada 25. februāra spriedumu lietā C-326/00 *IKA*, *Recueil*, I-1703. lpp., 27. punkts; 2005. gada 12. aprīļa spriedumu lietā C-145/03 *Keller*, Krājums, I-2529. lpp., 33. punkts; 2006. gada 22. jūnija spriedumu lietā C-419/04 *Conseil général de la Vienne*, Krājums, I-5645. lpp., 19. punkts, un 2009. gada 16. jūlija spriedumu lietā C-537/07 *Gómez-Limón*, Krājums, I-6525. lpp., 24. punkts).

16 — Uzskatu, ka attiecībā uz šo punktu ir jāprecizē, ka mans nolūks nav veikt pašu faktu juridisku kvalifikāciju šī vārda patiesā nozīmē, kas ir jādara valsts tiesai, bet vienīgi veikt situācijas izpēti un sniegt atbildi uz uzdoto jautājumu atbilstoši tā formulējumam, pamatojoties uz iesniedzējtiesas lēmumā norādītajiem faktiem, neapšaubot to precizitāti.

teritorialitātes un neitralitātes principus, kuri ir nodokļa pamatā (B).

45. Šie abi principi tomēr nav absolūti. Tādēļ nākamais solis manā analizē būs pārbaudīt, vai saskaņā ar judikatūru no šiem principiem būtu jānosaka atkāpe, kā to iesaka *Bundesgerichtshof* (C), un, visbeidzot, vai šāds risinājums atbilst samērīguma principam (D).

A — *Ir izpildīti direktīvā paredzētie nosacījumi piegādes Kopienas teritorijā esamībai*

46. Saskaņā ar judikatūru Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punktā ir paredzētas tikai trīs prasības, lai darījumu uzskatītu par tādu preču piegādi Kopienas teritorijā, kas ir atbrīvota no PVN¹⁷: tiesību ar attiecīgo preci rīkoties kā ipašniekam nodošana, preču fiziska pārvietošana no vienas dalībvalsts uz citu, kā arī nosacījums par to, lai pircējs būtu nodokļu maksātājs (ieguvējs var būt arī juridiska persona, kura nav nodokļu maksātājs, kura “kā nodokļu maksātājs darbojas dalībvalstī, no kuras netiek uzsākta preču nosūtīšana vai pārvadāšana”).

47. Nav strīda par to, ka *Bundesgerichtshof* apsvērumu pamatā ir pieņēmums, ka piegāde atbilst visām šīm prasībām, tomēr tā jautā, vai faktam, ka pārdevējs ir zinājis vai piedalījies darījumā, kura mērķis ir izvairīties no attiecīgā PVN samaksas galamērķa valstī, ir kāda nozīme saistībā ar Sestajā direktīvā paredzēto atbrīvojumu. Īsumā, tā vēlas noteikt, vai no Sestās direktīvas satura var secināt, ka pastāv papildu tieši nenoteikts un vienīgi subjektīvs nosacījums par pārdevēja labticību, kas nozīmētu, ka attiecīgais pārdevums ar nodokli būtu jāapliedz Vācijā.

48. Vairākas personas, kuras iestājušās lietā, atbalsta šādas prasības esamību, pamatojoties uz direktīvas teleoloģisku interpretāciju, kuras mērķu vidū neapšaubāmi ir cīņa pret krāpšanu PVN jomā. Tomēr šāda veida mērķtiecīga interpretācija, ar kuru direktīvā skaidri norādītām prasībām tiek pievienotas papildu prasības, rada vairākas grūtības.

49. Pirmkārt, pašā Sestās direktīvas 28.c panta A daļā dalībvalstīm ir atļauts paredzēt papildu nosacījumus, lai “novērstu jebkuru nodokļu nemaksāšanu, nodokļu apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu”. Pat ja nav strīda par to, ka “rīcības brīvība, kuru dalībvalstis var izmantot noteiktu Sestās direktīvas

17 — 2007. gada 27. septembra spriedums lietā C-409/04 *Teleos* u.c. (Krājums, I-7797. lpp., 70. punkts).

noteikumu piemērošanai, ir relatīvi plaša”¹⁸, šķiet, ka 28.c pantā atsauce ir uz tiesību aktos paredzētiem nosacījumiem. Tomēr nešķiet, ka Vācija šo rīcības brīvību būtu precīzi izmantojusi, kādēļ tai tagad var nākties saskarties ar grūtībām, kas izriet no trūkuma pašas Vācijas nodokļu tiesību aktos¹⁹. Katrā ziņā judikatūrā ir precizēts, ka šāda veida līdzekļiem ir jābūt samērīgiem un tie nevar apdraudēt nodokļu neitralitātes principu²⁰.

loģisko pamatu aplikšanai ar nodokļiem izcelsmes valstī, kas tika piemērots preču piegādēm valsts iekšienē, attiecināt uz tirdzniecību Kopienā²¹.

50. Tomēr galvenais nosacījums ir atkarīgs no darbībām Kopienas teritorijā piemērojamās sistēmas, kura tika ieviesta 1991. gadā kā Sestās direktīvas XVI a sadaļa, objektīvā rakstura. Šī sistēma (kā zināms — pagaidu rakstura) tika pieņemta kā risinājums, kurš bija paredzēts kā pagaidu risinājums, ņemot vērā atšķirīgus nodokļu likmes dažādās dalībvalstīs, kādēļ bija ārkārtīgi nefunkcionāli

51. Tādējādi minētā pārejas sistēma tika izveidota ar galveno mērķi atstāt neskartu dalībvalstu kompetenci nodokļu jomā (proti, lai PVN arī turpmāk tiktu iekasēts tajā dalībvalstī, kur notiek gala patēriņš)²². Šim nolūkam tika izveidotas divas jaunas kategorijas: ar nodokli aplikama darbība “Kopienas iekšējo preču iegāde”, kas praktiski izpaužas kā aplikšana ar nodokli galamērķa valstī, un “piegādes Kopienas teritorijā” atbrīvošana no nodokļa, kuras mērķis ir izvairīties no dubultas aplikšanas ar nodokli un, attiecīgi, PVN kopīgajai sistēmai raksturīgā nodokļu neitralitātes pārkāpuma²³.

18 — 1995. gada 6. jūlija spriedums lietā C-62/93 *BP Supergaz* (*Recueil*, I-1883. lpp., 34. punkts).

19 — *Generalbundesanwalt* un pati Irijas valdība tiesas sēdes laikā ierosināja, ka *UStG* 6.a panta 1. punkts un *UstDV* 17. pants ir uzskatāmi par līdzekļiem cīņai pret krāpniecību un izvairīšanos no PVN un ka ar to pietiek, lai pamatotu atteikumu piemērot atbrīvojumu no nodokļa šajā gadījumā. Tiesas uzdevums acimredzami nav interpretēt attiecīgo valsts tiesību normu, tomēr nav šaubu par to, ka, ja šāda interpretācija būtu pareiza, prejudiciālais jautājums nebūtu uzdots, izmantojot šādu formulējumu. *Bundesgerichtshof* nejauta, vai šāda veida noteikums atbilst Sestajai direktīvai, bet gan — vai no šī noteikuma tieši izriet, ka ļaunticības gadījumā atbrīvojums no nodokļa nav piemērojams.

20 — 2006. gada 21. februāra spriedums lietā C-255/02 *Hali-fax* u.c. (Krājums, I-1609. lpp., 92. punkts). Šajā ziņā skat. arī 2008. gada 10. jūlija spriedumu lietā C-25/07 *Sosnowska* (Krājums, I-5129. lpp., 23. punkts).

21 — Nodokļa uzlikšana izcelsmes dalībvalstī radītu priekšrocības tām dalībvalstīm, no kurām tiek veikta lielākā daļa piegāžu Kopienas teritorijā, izkropojot PVN kā patēriņa nodokļa būtību. Šādu nelīdzsvarotību varētu labot, izmantojot automatiskās kompensācijas sistēmu starp dalībvalstīm. Tomēr šāda mehānisma sarežģītā piemērošana praksē (kādēļ notiktu naudas līdzekļu plūsma starp valstīm) un grūtības, vismaz istermiņā, panākt lielāku nodokļa likmju vienotību lika Kopienas likumdevējam ieviest šos pārejas noteikumus, kuri, lai gan sākotnēji bija paredzēti līdz 1996. gada beigām, joprojām ir spēkā un īslaicīgi ir pārņemti jaunajā PVN direktīvā (Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, OV L 347, I. lpp.).

22 — Šajā ziņā skat. ģenerālvokātes Kokotes [*Kokott*] 2007. gada 11. janvāra secinājumus lietā *Teleos* u.c.

23 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Teleos* u.c. (25. punkts).

52. Tādējādi šķiet, ka piegāžu Kopienas teritorijā atbrīvojumam no nodokļa ir skaidri redzams *sui generis* raksturs atšķirībā no citiem Sestajā direktīvā (13. panta A un B daļa) paredzētajiem atbrīvojumiem, kuru pamatā ir subjektīvi iemesli vai īpašu darbību raksturs. 28.c panta A daļā paredzētā atbrīvojuma pamatā ir pavisam cita loģika nekā iepriekšējiem atbrīvojumiem — nodrošināt pareizu PVN sistēmas darbību Kopienas līmenī. Šim nolūkam ar atbrīvojumu tiek radīts vairāk vai mazāk mākslīgs nodokļu ķēdes sadalījums divos posmos, tādējādi nodrošinot aplikšanu ar nodokli preču galamērķa valstī²⁴.

53. Tiesa, kā tas tai arī bija jādara, ir uzsvērusi objektīvo raksturu šiem piegādes un iegādes Kopienas teritorijā jēdzieniem, kuri “ir objektīvi un ir piemērojami neatkarīgi no attiecīgo darījumu mērķiem un rezultātiem”²⁵. Atšķirīga pieeja uzreiz apdraudētu pārejas sistēmas mērķu sasniegšanu, pārkāpjot neitralitātes un

teritorialitātes principus, kuri ir sistēmas pamatā, kā arī tiesiskās drošības principu²⁶.

54. Visbeidzot, tā kā atbrīvojums ir paredzēts objektīvu iemeslu dēļ (nodokļa neitralitātes ievērošana un fiskālās suverenitātes saglabāšana dalībvalstu vidū), arī tā izvērtējumam principā ir jābūt objektīvam, pat ja tādēļ no šī atbrīvojuma varētu gūt labumu personas, kuras veic vairāk vai mazāk nelikumīgas darbības, kā tas ir šajā gadījumā.

55. Šajā gadījumā, tā kā ir izpildītas vienīgās trīs Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punktā norādītās prasības (pilnvaru rīkoties nodošana, fiziska preču pārvietošana un nosacījums, ka pircējs ir nodokļu maksātājs), atbrīvojuma atzišana par nepamatotu būtu nesamērīga atbilde, ciktāl tādējādi tiktu izslēgta būtiska sistēmas daļa, apdraudot tās mērķu sasniegšanu.

56. Tiesai, analizējot šo *Bundesgerichtshof* formulēto prejudiciālo jautājumu, būtu

24 — Tieši šī “atbrīvojuma” īpašā rakstura dēļ, kas to atšķir no Sestās direktīvas 13. pantā minētajiem atbrīvojumiem, rodas šaubas, vai to var uzskatīt par “izņēmumu”, kurš tādējādi automātiski ir jāinterpretē šauri, pretēji tam, ko ir norādījušas vairākas personas, kas iestājušās lietā.

25 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Teleos* u.c. (38. un 40. punkts). Šis objektīvais raksturs ir attiecināms arī uz citiem jēdzieniem, kuri nosaka ar nodokli apliekamas darbības Sestās direktīvas mērķiem (2006. gada 12. janvāra spriedums apvienotajās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen* u.c. (Krājums, I-483. lpp., 44. punkts) un 2006. gada 6. jūlija spriedums apvienotajās lietās C-439/04 un C-440/04 *Kittel* un *Recolta Recycling* (Krājums, I-6161. lpp., 41. punkts).

26 — Šajā sakarā judikatūrā ir noteikts, ka “nodokļu administrācijas pienākums veikt izmeklēšanu, lai noskaidrotu nodokļa maksātāja nodomus, būtu pretējs kopējās PVN sistēmas mērķiem nodrošināt tiesisko drošību un veicināt PVN piemērošanu, ņemot vērā — atskaitot izņēmuma gadījumos — attiecīgās darbības objektīvo raksturu” (1995. gada 6. aprīļa spriedums lietā C-4/94 *BLP Group*, *Recueil*, I-983. lpp., 24. punkts; iepriekš minētie spriedumi apvienotajās lietās *Optigen* u.c., 45. punkts; apvienotajās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling*, 42. punkts, un lietā *Teleos* u.c., 39. punkts).

jābalstās uz šo objektīvo konceptu, un šis koncepts neapšaubāmi ir pamatā arī atbildei, kuru ierosināšu sniegt šo secinājumu beigās. Jau iepriekš norādu, ka minētā atbilde atbilst tam, kā, manuprāt, būtu jāinterpretē Tiesas judikatūra attiecībā uz ļaunprātības sekām un tiesību ļaunprātīgu izmantošanu.

B — *Atbrīvojuma no nodokļa atzišana par nepamatotu šajā gadījumā pārkāptu PVN teritorialitātes un neitralitātes principus*

57. Secinājums, saskaņā ar kuru reāli veiktas piegādes Kopienas teritorijā atbrīvojums no nodokļa nebūtu piemērojams ļaunprātības gadījumā²⁷, varētu pārkāpt arī vairākus no PVN sistēmas pamatprincipiem.

1) Par neitralitātes principa pārkāpumu

58. Tā kā PVN ir izveidots kā patēriņa nodoklis, tas piemērojams gala patērētājam. Saskaņā ar neitralitātes principu uzņēmējs ir pilnībā jāatbrīvo no PVN, kas viņam ir jāmaksā vai kuru viņš ir samaksājis savas saimnieciskās darbības laikā “neatkarīgi no šādas

darbības mērķiem vai rezultātiem”. Šis mērķis saskaņā ar tā pamatideju tiek sasniegts, izmantojot PVN priekšnodokļa atskaitīšanu, tādējādi attiecībā uz uzņēmēju pārvēršot PVN ierakstā, kurš objektīvi daudz neatšķiras no grāmatvedības ieraksta²⁸.

59. No iepriekš minētā izriet, ka neitralitātes princips nepieļauj “no PVN viedokļa atšķirīgi aplūkot līdzīgus pakalpojumus, starp kuriem pastāv konkurence”²⁹.

60. Vācijas valdība iebilst pret neitralitātes principa piemērošanu šajā gadījumā, argumentējot, ka, atzīstot atbrīvojumu no nodokļa, varētu tikt kropļota konkurence³⁰. Vācijas valdība šajā sakarā atsauca uz nesen pasludināto spriedumu lietā *NCC Construction Danmark A/S*, kur Tiesa apstiprināja, ka saskaņā ar neitralitātes principu nevar tikt aizliegti konkrēti valsts pasākumi, kuru mērķis ir izvairīties no konkurences izkropļošanas iekšējā tirgū³¹. Tomēr ar šo spriedumu nekādā

27 — Vai atsakot piegādes Kopienas teritorijā statusu piegādei, kuru veicot ir izpildītas visas paredzētās objektīvās prasības.

28 — 1985. gada 14. februāra spriedums lietā 268/83 *Rompelman* (*Recueil*, 655. lpp., 19. punkts; 1998. gada 15. janvāra spriedums lietā C-37/95 *Ghent Coal Terminal* (*Recueil*, I-1. lpp., 15. punkts; 2006. gada 21. februāra spriedums lietā C-223/03 *University of Huddersfield* (Krājums, I-1751. lpp., 47. punkts) un 2008. gada 13. marta spriedums lietā C-437/06 *Securenta* (Krājums, I-1597. lpp., 25. punkts).

29 — 2006. gada 7. decembra spriedums lietā C-240/05 *Euroden-tal* (Krājums, I-11479. lpp., 46. punkts) un iepriekš minētais spriedums lietā *Teleos* u.c. (59. punkts).

30 — Vācijas valdība uzskata, ka R. “atrstos izdevīgākā situācijā nekā labticīgs piegādātājs, kurš vienkārši nevarētu iesniegt pierādījumus tam, ka viņš ir veicis visus nepieciešamos piesardzības pasākumus attiecībā uz pieprasītajiem pierādījumiem, un kura veikta piegāde tiek uzskatīta par apliekamu ar nodokli”. *Bundesgerichtshof* arī apliecina, ka “starp godīgiem uzņēmumiem un uzņēmumiem, kuri nav godīgi nodokļu jomā, izvairoties no nodokļu maksāšanas, sistemātiski izmantojot slēpšanas pasākumus”, nepastāv konkurences attiecības.

31 — 2009. gada 29. oktobra spriedums lietā C-174/08 (Krājums, I-10567. lpp., 46. un 47. punkts).

veidā netiek ieviests vispārējs izņēmums no neitralitātes principa un tas attiecas uz situāciju, kura nekādā veidā nelidzinās šeit analizētajai situācijai³². Manuprāt, ar šo spriedumu Tiesa nevēlējās piešķirt dalībvalstīm sava veida bezierunu tiesības atkāpties no PVN sistēmas, vienkārši palielinot tiesību uz brīvu konkurenci aizsardzību.

61. Mazāk nozīmīgs, ja tā to var teikt, ir arguments, ka varētu atkāpties no neitralitātes principa piemērošanas tikai tādēļ, ka vienlaikus ar darījumu notiek kāda veida prettiesiska darbība. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru šis princips nepieļauj vispārēju tiesisku un prettiesisku darījumu nošķiršanu³³. Tādējādi šis apstāklis nevar ietekmēt darījuma

32 — Lieta attiecās uz celtniecības uzņēmumu, kuram bija jāmaksā PVN par piegādēm, kuras tika veiktas šī paša uzņēmuma veiktajiem būvdarbiem (pašpatēriņš). Tiesa attiecīgajā spriedumā nolēma, ka neitralitātes princips nevar nepieļaut, ka minētais uzņēmums nevar pilnībā atgūt PVN par vispārējām izmaksām, kuras bija radušās, veicot šīs piegādes, jo no nodokļa jau ir atbrīvots apgrozījums par šādi istenotu ēku pārdošanu.

33 — 1988. gada 5. jūlija spriedumi lietā 269/86 *Mol (Recueil, 3627. lpp., 18. punkts)* un lietā 289/86 *Happy Family (Recueil, 3655. lpp., 20. punkts)*, un 1993. gada 2. augusta spriedums lietā C-111/92 *Lange (Recueil, I-4677. lpp., 16. punkts)*. Ar šo judikatūru tiek izslēgta tādu preču kā, piemēram, narkotiskās vielas, piegāde, kurām ir īpašas pazīmes tiktāl, ciktāl tās to būtības dēļ ir pilnīgi aizliegtas laist apgrozībā visās dalībvalstīs, izņemot stingri kontrolētu ekonomisko apriti nolūkā šīs vielas izmantot medicīniskiem un zinātniskiem mērķiem. Tomēr nešķiet, ka minēto izņēmumu varētu piemērot attiecībā uz automašīnām.

kvalificēšanu nodokļa mērķiem, ja tā tiek pārkāpts neitralitātes princips.

62. Šajā lietā, manuprāt, nenovēršami ciestu neitralitātes princips, ja šī piegāde tiktu atzīta par neatbrīvotu no nodokļa un R. tiktu noteikts pienākums Vācijas iestādēm samaksāt PVN atbilstoši pārdošanas cenai (tā, it kā viņš būtu veicis darījumu valsts teritorijā). Turklāt atšķirībā no piegādātāja, kurš veic tirdzniecību valsts teritorijā, R. pēc definīcijas šo summu, kura jau ir aplikta ar nodokli preču galamērķa valstī, nevarētu nodot pircējam, jo viņš mākslīgi tiek uzskatīts par gala patērētāju.

63. Attiecīgi, ja turklāt R. tiktu atteikts atbrīvojums no nodokļa un vienlaikus Portugāles iestādēm izdotos iekasēt tām pienākošos PVN, rastos dubultas nodokļu uzlikšanas situācija, kura arī ir pretrunā neitralitātes principam.

64. Savā prejudiciālajā jautājumā *Bundesgerichtshof* apliecina, ka no šīs dubultās nodokļu uzlikšanas varētu izvairīties, ja Vācijas iestādes samaksāto PVN atdotu R., kad būtu pierādīts, ka šis nodoklis par šo pašu darbību jau ir ticis iekasēts Portugālē. Tomēr uzskatu, ka šis atmaksas mehānisms (kurš ir paredzēts AO 227. pantā) nav paredzēts, lai novērstu dubultu nodokļu uzlikšanu, bet gan vienīgi, lai novērstu sekas, ja dubulta nodokļu uzlikšana ir notikusi. Tādējādi nešķiet, ka ar

to pietiek, lai saglabātu nodokļu neitralitātes principu³⁴.

65. *Bundesgerichtshof* atsaucas arī uz rikoju-
mu lietā *Transport Service*³⁵, kura 31. punktā
ir nolemts, ka neitralitātes principam nav
pretrunā tas, ka dalībvalsts *a posteriori* atgūst
PVN no nodokļu maksātāja, kurš *nepama-*
toti ir izrakstījis rēķinu par tādu preču pie-
gādi, kurām ir piemērojams atbrīvojums no
nodokļa, un ka šajā sakarā nav nozīmes, vai
ir samaksāts PVN par vēlāk notikušu preces
pārdošanu gala patērētājam. Tomēr katrā ziņā
šajā gadījumā nebija notikusi piegāde Kopie-
nas teritorijā, jo šis gadījums bija saistīts ar
tādas situācijas noregulējumu, kurā atbrīvo-
jums no nodokļa tika piemērots *nepamatoti*,
līdz ar to neitralitātes princips nekādi netika
apdraudēts.

2) Par teritorialitātes principa pārkāpumu

66. Manuprāt, drīzāk var uzskatīt, ka ir pār-
kāpts teritorialitātes princips.

34 — Šajā sakarā varbūt ir jāatkāpjas no lietas izvērtējuma tikai
no nodokļu viedokļa un uz brīdi jākoncentrējas uz diezgan
paradoksālām sekām saistībā ar krimināltiesībām, jo, ja
būtu iespējams pret *R.* izvirzīt apsūdzību krimināllietā, kā
to ierosina valsts tiesa, pamatojoties uz to, ka atbrīvojums
no nodokļa būtu jāatsaka, būtu jājautā, kādas sekas šis sum-
mas attiecīga atmaksa atstātu uz spriedumu.

35 — 2004. gada 3. marta rikojušs lietā C-395/02 (*Recueil*,
I-1991. lpp.).

67. Saskaņā ar šo principu PVN iekasēšana
neatkarīgi no tā apmēra ir jāveic tai dalībvals-
tij, kurā notiek preces gala patēriņš. Šis notei-
kums ļauj stingri nošķirt ienākumus no PVN
par Kopienas teritorijā veiktām darbībām un
skaidri nodalīt attiecīgo dalībvalstu nodokļu
suverenitāti³⁶.

68. Šajā lietā atbrīvojuma no nodokļa nepie-
mērošana *R.* preču izcelsmes valstī (Vācijā)
nozīmētu, ka Vācija iekasētu PVN, lai gan nav
tiesību ne uz kāda veida nodokļa parādu, jo
no pašas pārejas noteikumu loģikas izriet, ka
valstij, kura pilnībā saņem nodokli, ir jābūt
valstij, kurā preces tiek patērētas (Portugāle).
Tādējādi tas būtu smags teritorialitātes prin-
cipa pārkāpums. Saskaņota nodokļu suvere-
nitātes sadale starp dalībvalstīm, manuprāt, ir
galvenais mērķis, no kura nevar izdarīt samē-
rīgus izņēmumus, tādējādi ietekmējot mērķi,
kurš pats par sevi ir pamatots, sodīt prettie-
sisku rīcību un apkarot krāpšanu, ja šo mērķi
bez grūtībām var sasniegt, izmantojot tiesību
normas, kas valstij vienmēr ir pieejamas.

36 — 2006. gada 6. aprīļa spriedums lietā C-245/04 *EMAG Han-*
del Eder (Krājums, I-3227. lpp., 40. punkts). Skat. arī ģene-
rāladvokātes Kokotes 2005. gada 10. novembra secinājumus
šajā lietā (23. un 24. punkts), kā arī ģenerāladvokāta Ruisa-
Harabo [Kolomera] [*Ruiz-Jarabo* [*Colomer*]] secinājumus
lietā C-68/03 *Lipies* (2004. gada 27. maija spriedums, Krā-
jums, I-5879. lpp., 25. punkts).

69. Šajā sakarā ir jānorāda, ka pats Kopienų likumdevējs un judikatūra ir ieviesusi vairākus noteikumus, no kura izriet konkrēts nolūks atvieglot šīs kompetences sadales piemērošanu praksē.

70. Pirmkārt, Regulas (EK) Nr. 1777/2005³⁷ 21. pantā ir noteikts, ka "sūtījuma vai transporta galamērķa dalībvalsts, kurā ir veikta preču iegāde Kopienā Direktīvas 77/388/EEK 28.a panta nozīmē, isteno savas nodokļu iekasēšanas pilnvaras neatkarīgi no PVN režīma, kas darījumam ir piemērots sūtījuma vai transporta nosūtīšanas vai transporta izejpunkta dalībvalstī [sūtījuma vai transporta izcelsmes dalībvalstī]".

71. Otrkārt, spriedumā lietā *Teleos* u.c.³⁸ tika noteikts, ka, "lai saskaņā ar iegādes un piegādes Kopienas teritorijā pagaidu režīmu nodrošinātu regulāru PVN iekasēšanu, kompetentajām nodokļu iestādēm neatkarīgi vienai no otras ir jāpārbauda, vai ir izpildīti nosacījumi, kas attiecas uz iegādi Kopienas teritorijā, kā arī atbrīvojumu no nodokļiem par atbilstošu piegādi".

72. Attiecīgi, lai gan, kā judikatūrā ir uzsvērts, ka "preces piegāde Kopienas teritorijā un tās iegāde Kopienas teritorijā faktiski ir viens un

tas pats ekonomiskais darījums"³⁹, nodokļu kompetence šajās darbībās ir sadalīta starp vairākām dalībvalstīm, kuras attiecīgi ir atbildīgas par tām noteikto pilnvaru izpildi⁴⁰.

73. Iepriekš minētais, manuprāt, ir vienīgi vēl vienas sekas minētajam pārejas sistēmas objektīvajam raksturam: runa ir par to, ka katra no iesaistītajām dalībvalstīm pārbauda darījumus, kuri ir šo valstu piemēroto atbrīvojumu no nodokļa vai, gluži otrādi, nodokļu uzlikšanas pamatā, tomēr neiejaucoties citas dalībvalsts kompetencē.

74. Koordinācijas un, atbilstoši, aizsardzības pasākumi pret krāpšanu jau tiek īstenoti, pateicoties Regulā (EK) Nr. 1798/2003 noteiktiem administratīvās sadarbības un informācijas apmaiņas mehānismiem⁴¹. Saīdzinājumā ar to risinājumu, kurš izriet no prejudiciālajā jautājumā ierosinātās pieejas,

37 — Padomes 2005. gada 17. oktobra regula, ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 77/388/EEK par kopēju pievienotās vērtības nodokļu sistēmu (OV L 288, 1. lpp.).

38 — Iepriekš minētais spriedums (71. punkts).

39 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Teleos* u.c. (23. punkts).

40 — Šajā sakarā, manuprāt, ļoti daiļrunīgs ir 31. punkts ģenerāldokātes Kokotes secinājumos lietā *Teleos* u.c.: "Piegādes Kopienas teritorijā gadījumā tiesības aplikt ar nodokli pariet no izcelsmes dalībvalsts uz galamērķa dalībvalsti", zemsvitras piezīmē precizējot, ka "galamērķa dalībvalsts iestāžu konstatējumi attiecībā uz iegādi Kopienas teritorijā nav saistoši izcelsmes valsts iestādēm, pārbaudot, vai ir izpildīti nosacījumi piegādes Kopienas teritorijā atbrīvošanai no nodokļiem".

41 — Padomes 2003. gada 7. oktobra Regula par administratīvu sadarbību pievienotās vērtības nodokļu jomā un Regulas (EEK) Nr. 218/92 atcelšanu (OV L 264, 1. lpp.).

ši sadarbība rada, iespējams, efektīvāku instrumentu un — svarīgākais — samērīgāku risinājumu cīņai pret krāpšanu, veicot darbības Kopienas teritorijā. Kā Komisija pamatoti norāda rakstveida apsvērumos, ja PVN iekasēšanas pilnvaras tiktu nodotas nosūtīšanas valstij pretēji Sestajā direktīvā paredzētajai nodokļu suverenitātes nodalīšanai, tas nozīmētu šo mehānismu nodošanu.

28.b panta A daļas 2. punkta otrās un trešās daļas lietderīgo iedarbību, jo, tā kā nodokļu maksātājs jau vienreiz būtu izmantojis atskaitījuma tiesības dalībvalstī, kas ir izdevusi identifikācijas numuru, tam vairs nebūtu stimula norādīt, ka nodoklis par attiecīgo Kopienu iekšējo iegādi jau tika uzlikts preču sūtījuma vai transporta galapunkta dalībvalstī. Visbeidzot, šāds risinājums apdraudētu pamatnoteikuma piemērošanu, saskaņā ar kuru attiecībā uz Kopienu iekšējo iegādi nodokļu uzlikšanas vieta ir nosūtīto vai transportēto preču galapunkta dalībvalsts, proti, gala patēriņa dalībvalsts, kas arī ir pārejas regulējuma mērķis⁴³. Manuprāt, šis nolēmums vēlreiz uzsver nepieciešamību ievērot fiskālās kompetences sadalīšanu PVN jomā.

75. Manuprāt, 2010. gada 22. aprīļa spriedums lietā X⁴², uz kuru atkārtoti atsaucās tiesas sēdē, vienīgi pastiprina teritorialitātes principa nozīmību. Saskaņā ar minēto spriedumu iegādes Kopienu teritorijā, kuras ir apliktas ar nodokli dalībvalstī, kura ir izsniegusi pievienotās vērtības nodokļa reģistrācijas numuru (šāda situācija saskaņā ar Sestās direktīvas 28.b panta A daļas 2. punkta pirmo daļu rodas tad, ja persona, kura ir iegādājusies preces, nepierāda, ka šī preču iegāde ir tikusi aplikta ar nodokli preču sūtījuma vai transportēšanas piegādes vietā), nevar radīt tiesības uz atbrīvojumu no nodokļa Sestās direktīvas 17. panta izpratnē. Tiesa uzskata, ka tiesību uz nodokļa atskaitījumu atzīšana šādos gadījumos “apdraudētu Sestās direktīvas

C — Krāpšanas iespējamās sekas

76. Tomēr no visa iepriekš minētā nevar secināt, ka neitralitātes un teritorialitātes principi būtu absolūti. Tādējādi joprojām ir jāpapildina argumentācija, izpētot, vai lietas īpašie apstākļi tomēr varētu likt nepiemērot šajā lietā nodokļu neitralitātes un teritorialitātes principus.

42 — Spriedums apvienotajās lietās C-536/08 un C-539/08 (Krājums, I-3581. lpp.).

43 — Iepriekš minētais spriedums lietā X (44. punkts).

77. Šajā nolūkā nozīmīgas ir vairākas spriedumu grupas. Pirmkārt, Tiesa ir attīstījusi bagātīgu doktrīnu attiecībā uz tiesību ļaunprātīgu izmantošanu un vienlaikus ir lēmusi par sekām, kādas krāpšana var radīt PVN priekšnodokļa atskaitīšanas sistēmai. Otrkārt, virknē lietu attiecībā uz piegādi Kopienas teritorijā judikatūrā ir atzīts, ka neitralitātes principa stingra piemērošana ir iespējama vienīgi tad, ja ieinteresētā persona darbojas labticīgi vai ir pilnībā izslēgusi jebkādu nodokļu ieņēmumu zaudējumu risku.

78. Vispārīga pirmās minētās spriedumu grupas analīze varētu izraisīt pārsteidzīgu secinājumu, ka preču izcelsmes valsts (šajā gadījumā Vācija) var brīvi lemt par atbrīvošanu no nodokļa un to atteikt nodokļu maksātājam, kurš ir rīkojies ļaunticīgi.

79. Tomēr, pirms nonākt pie šī secinājuma, ir rūpīgi jāizvērtē visatbilstošākā judikatūra par piegādi Kopienas teritorijā, kas ļauj labāk saprast delikāto līdzsvaru starp ciņu pret krāpšanu, no vienas puses, un neitralitātes un teritorialitātes principiem, no otras puses.

80. Turpmāk analizēšu visos šajos spriedumos minētos kritērijus un to piemērojamību šajā lietā, īpašu uzmanību pievēršot spriedumam lietā *Collée*.

1) Judikatūra jautājumā par ļaunprātīgu un krāpniecisku rīcību

81. Tiesa atkārtoti un vispārināti ir atzinusi, ka cīņa pret krāpniecību, izvairīšanos no nodokļu samaksas un iespējamu ļaunprātīgu rīcību ir mērķis, kurš ir atzīts un veicināts ar Sesto direktīvu, tādēļ ieinteresētās personas nevar atsaukties uz Kopienu tiesībām krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā⁴⁴.

82. Pirmkārt, attiecībā uz tiesību ļaunprātīgu izmantošanu pašlaik judikatūra piedāvā konkrētus kritērijus, lai noteiktu, kad ļaunprātīga izmantošana pastāv un — svarīgākais — kā noteikt tās sekas⁴⁵. Īpaši PVN jomā iepriekš minētajā spriedumā lietā *Halifax* u.c. ir

44 — 1998. gada 12. maija spriedums lietā C-367/96 *Kefalas* u.c. (*Recueil*, I-2843. lpp., 20. punkts), 2000. gada 23. marta spriedums lietā C-373/97 *Diamantis* (*Recueil*, I-1705. lpp., 33. punkts), 2004. gada 29. aprīļa spriedums apvienotajās lietās C-487/01 un C-7/02 *Geemete Leusden* un *Holin Groep* (*Recueil*, I-5337. lpp., 76. punkts), 2005. gada 2. marta spriedums lietā C-32/03 *Fini H* (Krājums, I-1599. lpp., 32. punkts) un iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling* (54. punkts).

45 — Pēc plašas judikatūras attīstības tiesību ļaunprātīgas izmantošanas doktrīna pašlaik aizņem būtisku vietu Savienības tiesībās, dažkārt pat rodoties iespējai to klasificēt kā vispārēju principu. To, piemēram, apstiprina ģenerāladvokāts Pojarešs Maduru [*Poiarés Maduro*] savos 2005. gada 7. aprīlī sniegtajos secinājumos lietā *Halifax* u.c. (64. punkts), kā arī, lai gan ne tik skaidri, ģenerāladvokāts La Pergola [*La Pergola*] savos 1998. gada 16. jūlija secinājumos lietā C-212/97 *Centros* (1999. gada 9. marta spriedums, *Recueil*, I-1459. lpp., 20. punkts). Attiecībā uz doktrīnu skat. De la Feria, R., "Prohibition of abuse of (community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax", *Common Market Law Review*, Nr. 45, 2008, 395. lpp.

norādīts, ka, lai konstatētu ļaunprātīgas rīcības esamību:

— pirmkārt, par spīti attiecīgo normu nosacījumu formālai piemērošanai ar attiecīgiem darījumiem jāiegūst nodokļu priekšrocības, kuru piešķiršana būtu pretēja šo normu mērķim, un

— otrkārt, darījumu galvenajam mērķim jābūt nodokļu priekšrocību iegūšanai.

83. Tomēr šķiet, ka nav šaubu, ka *R.* gadījumā nebija vienkārši “attiecīgo normu nosacījumu formālas piemērošanas”, jo piegāde patiešām notika.

84. Tāpat ir ļoti apšaubāms, ka šo darījumu “galvenais mērķis” bija nodokļu priekšrocību iegūšana, pat ja to tulko plaši, proti, kā nodokļu priekšrocību iegūšanu sev vai trešās personas labā (šajā gadījumā pircēju, kuri darbojas Portugālē, labā), *R.* veiktā tirdzniecība bija ekonomiski peļņu gūstoši darījumi, nevis fiktīvi darījumi, kuru vienīgais mērķis būtu iegūt nodokļu priekšrocību.

85. Protams, ka *R.* patiesais mērķis bija vērsties pret konkurenci, jo var iedomāties, ka preču saņēmēju patiesās identitātes slēpšana viņam ļāva šiem ieguvējiem piemērot cenu, kura bija augstāka un vienlaikus viņiem izdevīgāka par cenu, kuru piedāvāja viņa “godīgi nodokļus maksājošie” konkurenti (izmantojot *Bundesgerichtshof* terminoloģiju). Tomēr, lai *R.* darījumus kvalificētu kā ļaunprātīgus Tiesas judikatūras izpratnē, ar to nepietiek, jo, šķiet, ka judikatūrā tiek pieprasīta pilnībā mākslīga noruna.

86. Šādā izpratnē Tiesa spriedumā lietā *Halifax* u.c. apliecināja, ka darījumi, “kas veido ļaunprātīgu rīcību, ir jāpārveido tādā veidā, lai atjaunotu stāvokli, kāds pastāvētu, ja nebūtu darījumu, kas ir uzskatāmi par minēto ļaunprātīgo rīcību”⁴⁶. Attiecīgi, pat ja *R.* būtu Vācijas iestādēm norādījis patieso pircēju identitāti viltoto pircēju vietā, piegāde jo-projām tiktu uzskatīta par piegādi Kopienas teritorijā un tādējādi būtu atbrīvota no PVN. Šajā gadījumā nav cēloņsakarības starp viltoto deklarāciju un iegūto nodokļu priekšrocību (vienīgi varētu būt jautājums par to, vai *R.* būtu tik ļoti ieinteresēts šī darījuma veikšanā, ja šī informācija netiktu slēpta).

87. Ņemot vērā iepriekš minēto, uzskatu, ka *R.* rīcība nav uzskatāma par ļaunprātīgu

46 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Halifax* u.c. (94. punkts).

tiesību izmantošanu *Halifax* u.c. judikatūras izpratnē.

2) Judikatūra jautājumā par ļaunprātību piegādēs Kopienas teritorijā

88. Pat neraugoties uz rīcības ļaunprātīgo raksturu, ko tai piešķir judikatūra, ir grūti noliegt, ka R. rīcība atbilstoši pierādītiem faktiem ir krāpnieciska. Tomēr jautājums ir par to, vai atteikums atbrīvot no nodokļa ir vispiemērotākais un samērīgākais veids, lai šādu rīcību sodītu. Tomēr arī attiecībā uz šo jautājumu judikatūra nesniedz pietiekamus iemeslus, lai varētu atzīt, ka atbrīvojums no nodokļa būtu jāatsaka.

89. Protams, ir vairāki spriedumi, kuros krāpšanas gadījumā nodokļu priekšrocība tika atcelta⁴⁷. Daudzi no šiem spriedumiem tika atkārtoti pieminēti šajā tiesvedībā, tomēr lielākoties šie spriedumi attiecas uz gadījumiem, kuros apstrīdētas bija vienīgi tiesības uz PVN priekšnodokļa atgūšanu, nevis piegādes Kopienas teritorijā atbrīvojums no nodokļa, kura gadījumā ir apraudēts teritorialitātes princips. Tādējādi nešķiet piemēroti automātiski pēc analogijas piemērot šajos spriedumos piedāvātos kritērijus.

47 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Rompelman* (24. punkts), 1996. gada 29. februāra spriedums lietā C-110/94 *INZO* (*Recueil*, I-857. lpp., 24. punkts), 2000. gada 21. marta spriedums apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfrisa* u.c. (*Recueil*, I-1577. lpp.), iepriekš minētie spriedumi lietā *Fini H* (34. punkts) un apvienotajās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling* (55. punkts). Pietiek ar to, ka ieinteresētā persona zināja, ka ar savu rīcību "piedalās ar krāpšanos ar PVN saistītā darījumā", šādā gadījumā viņš "saskaņā ar Sestās direktīvas mērķiem ir jāuzskata par šīs krāpšanas dalībnieku" (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling*, 56. punkts).

90. Tā kā judikatūra par ļaunprātīgu izmantošanu un ļaunticību darījumos Kopienas iekšienē nav piemērojama, manuprāt, vienīgi judikatūrā par piegādi Kopienas teritorijā var atrast kādus šai lietai atbilstīgus elementus.

91. Divos nesen pasludinātos spriedumos — iepriekš minētajā spriedumā lietā *Teleos* u.c. un spriedumā lietā *Collée*⁴⁸, tiek apskatīts jautājums, vai būtu jāatzīst piegādes Kopienas teritorijā atbrīvojums no nodokļa saistībā ar iespējamu piegādātāja ļaunprātīgu rīcību.

92. Lietā *Teleos* u.c. Tiesa par pamatu izmantoja situāciju, kurā nav notikusi piegāde Kopienas teritorijā (preces neatstāja nosūtīšanas valsts teritoriju), bet piegādātājs attiecīgajā laikā iesniedza pierādījumus, kas ļāva piemērot atbrīvojumu no nodokļa. Šajā lietā tika nolemts, ka ar nosacījumu, ka piegādātājs pierāda, ka viņš ir rīkojies patiesi labticīgi, viņam nevar tikt vēlāk noteikts pienākums samaksāt nodokli.

93. No šī sprieduma izriet, ka, pat ja Kopienas piegāde Sestās direktīvas izpratnē nav

48 — 2007. gada 27. septembra spriedums lietā C-146/05 (Krājums, I-7861. lpp.).

notikusi, ja piegādātājs ir rīkojies labticīgi, viņam vēlāk nevar pieprasīt atmaksāt nepamatoti atbrīvoto PVN⁴⁹. *Contrario sensu* ir jāsecina, ka, ja piegāde nebūtu notikusi, bet piegādātājs būtu rīkojies ļaunticīgi, būtu jāpieprasa atmaksāt PVN. Abos gadījumos ieinteresētajai personai nav tiesību uz atbrīvojumu no nodokļa, tomēr gadījumā, ja nodokļu maksātājs ir rīkojies labticīgi, Tiesa attiecīgajai dalībvalstij nosaka pienākumu atturēties no PVN, kurš tai pienākas, atgūšanas (īsumā, atturēties no situācijas risināšanas, ņemot vērā labticīgu rīcību).

tika pasludināts lietā, kurā piegāde Kopienas teritorijā patiešām bija notikusi, lai gan piegādātājs ar nodokļiem nesaistītu iemeslu dēļ to sākotnēji slēpa. Lai gan faktiskie apstākļi nav identiski, sprieduma lietā *Collée* faktiskie apstākļi visvairāk atbilst šīs lietas apstākļiem: abās bija notikusi piegāde un ar to saistīta iegāde Kopienas teritorijā, bet lietā *Collée* pārdevējs deva priekšroku noslēpt, ka piegāde ir uzskatāma par piegādi Kopienas teritorijā (tādējādi zaudējot tiesības uz pienākošos atbrīvojumu no nodokļa), lai tādējādi neapdraudētu tirdzniecības komisijas maksu, uz kuru viņam nebija tiesību, ja viņš veica tirdzniecību ārpus viņam līgumā noteiktās teritorijas⁵⁰; šajā lietā, gluži otrādi, R. slēpa piegādes saņēmēju patieso identitāti, tomēr ne pašu piegādes faktu.

94. Tomēr nav skaidrs, vai no sprieduma lietā *Teleos* u.c. formulējuma var secināt, kā to uzskata Vācijas valdība, ka katrā ziņā pietiek ar pašu faktu, ka ir bijusi ļaunticība (īpaši, ja, kā šajā gadījumā, ir notikusi piegāde Kopienas teritorijā), lai varētu atzīt, ka piegādātājam ir jāatsaka atbrīvojums no nodokļa un preču izcelsmes dalībvalstij ir jāļauj iekasēt PVN, uz kuru tai nav tiesību. Tādējādi ir apšaubāmi, vai šis spriedums ir piemērojams šajā lietā.

96. Īpaši interesanti ir sprieduma lietā *Collée* 35. un nākamie punkti, kuros Tiesa veic divpakāpju argumentāciju.

95. Šo secinājumu var apstiprināt sprieduma lietā *Collée* interpretācija — šis spriedums

97. Pirmkārt, pamatojoties uz spriedumiem lietās *Genius Holding*⁵¹ un *Schmeink & Co-freth* un *Strobel*⁵², sprieduma lietā *Collée*

49 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Teleos* u.c. (rezolutīvās daļas 2) punkts).

50 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Collée* (13. un 39. punkts).
51 — 1989. gada 13. decembra spriedums lietā C-342/87 (*Recueil*, 4227. lpp.).

52 — 2000. gada 19. septembra spriedums lietā C-454/98 (*Recueil*, I-6973. lpp.).

35. punktā ir atzīta iespēja labot kļūdaini noteiktu PVN, ja piegādātājs “pienācīgā laikā ir pilnībā novērsis jebkāda nodokļu ieņēmumu zaudējumu risku”. Ja tas ir ticis izdarīts, saskaņā ar pašu neitralitātes principu ir jāpiešķir atbrīvojums no nodokļa un attiecīgi lietas iznākums nav saistīts ar apstākli, vai piegādātājs ir rīkojies labticīgi vai ļaunticīgi⁵³.

apkarošana ir viens no Sestās direktīvas mērķiem, judikatūra var attiekties vienīgi uz nodokļu ieņēmumu zaudējumu risku visā Kopienā. Īrijas valdība atbalsta šo pašu nostāju, tieši atsaucoties uz paša sprieduma lietā *Colle* 36. punktu, kurā ir atsauce uz “nodokļu ieņēmumu zaudējumiem vai PVN iekasēšanas apdraudējumu”. No šī pēdējā komentāra patiesībā var secināt, ka nav nozīmes tam, kurai dalībvalstij ir tiesības uz nodokļa parādu.

98. Šķiet, ka šis pats princips ir piemērojams R. gadījumā, pat ja šajā gadījumā “labojuma”, kuru vēlas panākt Vācijas iestādes, jēga būtu atteikt atbrīvojumu no nodokļa, kurš jau ir ticis piešķirts darījumam, kurš vienmēr ir ticis norādīts tieši tā, kā tas ir: kā piegāde Kopienas teritorijā. Šīs lietas problēmas pamatā ir noteikšana, vai jebkādu nodokļu ieņēmumu zaudējumu riskam ir jāattiecas uz dalībvalsti, kura vēlas “veikt labojumus”, vai arī pietiek ar to, ka šis risks attiecas uz PVN sistēmu vispār.

100. Tomēr šī paša sprieduma 34. punktā ir skaidri norādīts, ka atbilde uz jautājumu, vai atbrīvojums no PVN var būt atkarīgs no nodokļu maksātāja labticības, “ir atkarīga no *attiecīgās dalībvalsts* nodokļu ieņēmumu zaudēšanas”⁵⁴. Turklāt saskaņā ar 37. punktu “par nodokļu ieņēmumu zaudējumu nav uzskatāma PVN neiekasēšana par piegādi Kopienas teritorijā, kas sākotnēji tika nepareizi uzskatīta par piegādi valsts teritorijā [..]. Atbilstoši nodokļa teritorialitātes principam šādi ieņēmumi pienākas dalībvalstij, kurā noticis gala patēriņš”.

99. *Generalbundeswalt* savos rakstveida apsvērumos uzskata, ka, ciktāl krāpšanas

101. Manuprāt, analogija ar R. gadījumu ir acīmredzama. Sprieduma formulējums šajā

53 — Šajā pašā sakarā — 2003. gada 6. novembra spriedums apvienotajās lietās C-78/02 un C-80/02 *Karageorgou* u.c. (*Recueil*, I-13295. lpp., 50. punkts).

54 — Mans izcēlums.

jautājumā ir ļoti skaidrs, un šķiet, ka ir grūti apgalvot, kā to dara *Generalbundeswalt*, ka spriedumā paredzētais šajā lietā nav piemērojams vienkārši tādēļ, ka lietā *Collée* preces saņēmējs jau sākumā bija samaksājis PVN.

Tiesa skaidri aicina valsts tiesu pārbaudīt, vai ir noticis ļaunprātīgs vai krāpniecisks darījums, skaidri atsaucoties uz spriedumu apvienotajās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling*⁵⁷ un judikatūru lietā *Halifax* u.c. attiecībā uz tiesību ļaunprātīgu izmantošanu⁵⁸. Tomēr, kā tika norādīts iepriekš, *R.* uzvedību nevar kvalificēt kā ļaunprātīgu judikatūras izpratnē un, lai gan uzvedība pēc savas būtības ir krāpnieciska, nav izpildītas prasības, lai varētu liegt atbrīvojumu no nodokļa par veiktu piegādi Kopienas teritorijā.

102. Lai gan ir taisnība, ka par vienas dalībvalsts nodokļu ienākumu zaudējumu būtu jāuztraucas visai Kopienai⁵⁵, uzskatu, ka Tiesa, kā ir norādīts minētajos sprieduma lietā *Collée* punktos, ir skaidri vēlējusies sniegt priekšroku teritorialitātes principa piemērošanai, pat ja ir notikusi ļaunticīga rīcība. Runa ir par loģisku rīcību: tādos gadījumos, kāds ir *R.* gadījums, atbrīvojuma no nodokļa atteikums radītu sodu, kurš nekādi nav saistīts ar nodokļu jomu, jo Vācijai nav nekādu PVN iekasēšanas tiesību. Izveidojot judikatūru, ar kuru “nodokļu ieņēmumu zaudējums” tika radīts kā kritērijs, lai izvērtētu ļaunticības sekas, Tiesa ir vēlējusies līdzsvarot finansiālo situāciju attiecīgajā Valsts kasē, atjaunojot situāciju, kāda būtu bijusi tad, ja nebūtu notikusi krāpšana vai ļaunprātīga rīcība⁵⁶.

D — *Atbrīvojuma no nodokļa atteikums ir nesamērīgs risinājums*

103. Sprieduma lietā *Collée* argumentācijas ķēde šeit nebeidzas. Turpmākajos punktos

104. Visbeidzot, Tiesa savā spriedumā lietā *Collée* precizē, ka “Kopienu tiesības dažos gadījumos neliedz dalībvalstīm uzskatīt Kopienas darījuma esamības slēpšanu par vēlmi izkrāpt PVN un tādā gadījumā piemērot naudas sodus vai finansiālas sankcijas, kas paredzētas valsts tiesībās”, kurām katrā ziņā

55 — Kā to pamatoti norādīja Īrijas valdība.

56 — Kā izriet no iepriekš minētā sprieduma lietā *Halifax* u.c. (94. punkts).

57 — Iepriekš minēts.

58 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Collée* (38. un 39. punkts).

ir jābūt samērīgām ar ļaunprātīgas rīcības smagumu⁵⁹.

kuras, šķiet, šajā gadījumā nav Vācijas iestāžu rīcībā.

105. Manuprāt, veicot šādu precizējumu, Tiesa atsauca uz iespējamu alternatīvu sankciju piemērošanu, kuras ir samērīgākas par atbrīvojuma no nodokļa neatzišanu, kas mainītu visu nodokļu kompetences PVN jomā sistēmas teritoriālo sadali.

107. Šādas likumā paredzētas tiesību normas kopā ar Regulā Nr. 1798/2003 paredzētiem administratīvās sadarbības mehānismiem, uz kuriem jau atsaucos iepriekš, būtu samērīgāka atbilde uz iespējamās krāpšanas risku, kas, kā norāda *Generalbundesanwalt*, gandrīz vienmēr ietilpst tādās sistēmās, kur ir iesaistīta dažādu valsts nodokļu iestāžu rīcība, un vienlaikus tā būtu atbilde, kas vairāk atbilst nodokļa iekšējai loģikai.

106. Saskaņā ar šo judikatūru un pašu Sestās direktīvas 28.c panta A daļu dalībvalstīm neapšaubāmi ir tiesības tiesību aktos paredzēt (administratīvu vai krimināltiesisku) sankciju noteikšanu šāda veida uzvedībai⁶⁰. Turklāt nekas neliedz jebkādu finansiāla soda summu noteikt tādā pašā apmērā kā piemērotais atbrīvojums no nodokļa (gluži pretēji, tas būtu samērīgi un saprātīgi). Tādā gadījumā preču izcelsmes valstij tomēr būtu jāiekasē šī summa, veicot savas soda izpildes pilnvaras, kuras veikt, loģiski, ir iespējams vienīgi tad, ja tās ir pamatotas ar tieši noteiktām likuma normām,

108. Noslēgumā, neraugoties uz tādu argumentu nozīmību kā nepieciešamība aizsargāt PVN sistēmas pareizu darbību kopumā un nepieciešamība neveicināt konkurencei neatbilstošu uzvedību, uzskatu, ka secinājums, saskaņā ar kuru būtu jāatsaka atbrīvojums no nodokļa, pilnībā atstājot bez ievērības jautājumu par tā sekām saistībā ar krimināltiesisku pārkāpumu, nebūtu samērīga atbilde, ciktāl ir citi līdzekļi, kuri ļautu sasniegt šos mērķus, būtiski nepārkāpjot neitralitātes un teritorialitātes principus.

59 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Collée* (40. punkts). Šajā pašā sakarā arī iepriekš minētais spriedums lietā *Schmeink & Cofreth un Strobel* (62. punkts).

60 — Šajā gadījumā patiesībā Vācijas tiesību sistēmā ir paredzēta iespēja noteikt administratīvas sankcijas.

VIII — Secinājumi

109. Tādējādi ierosinu Tiesai uz *Bundesgerichtshof* uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neparedz izņēmumu no atbrīvojuma no pievienotās vērtības nodokļa preču piegādei šī panta izpratnē gadījumos, ja piegāde faktiski ir notikusi, bet, pamatojoties uz objektīviem apstākļiem, ir konstatējams, ka pārdevējs, kurš ir nodokļu maksātājs:

- a) zināja, ka ar šo piegādi viņš piedalās preču pārdevumā, kura mērķis ir izvairīties no pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas, vai
- b) ir veicis darbības, kuru mērķis ir slēpt patiesā pircēja identitāti, lai sev vai kādai trešai personai radītu iespēju izvairīties no pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas.