

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2006. gada 6. jūlijā *

Apvienotās lietas C-439/04 un C-440/04

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Cour de cassation* (Beļģija) iesniedza ar lēmumiem, kas pieņemti 2004. gada 7. oktobrī un kas Tiesā reģistrēti 2004. gada 19. oktobrī, tiesvedībās

Axel Kittel (C-439/04)

pret

État belge

un

État belge (C-440/04)

pret

Recolta Recycling SPRL.

* Tiesvedības valoda — franču.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši Ž. P. Puisošē [*J.-P. Puissochet*], S. fon Bārs [*S. von Bahr*] (referents), U. Lehmušs [*U. Lohmus*] un A. O'Kifs [*A. Ó Caoimh*],

ģenerāladvokāts D. Ruiss-Harabo Kolomers [*D. Ruiz-Jarabo Colomer*], sekretārs B. Fileps [*B. Fülöp*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2006. gada 9. februārī,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- Aksela Kitela [*Axel Kittel*] vārdā — Ž. Bublo [*J. Bublot*], *avocat* (C-439/04),
- *Recolta Recycling SPRL* vārdā — T. Afsrifts [*T. Afschrift*] un A. Rajē [*A. Rayet*], *avocats* (C-440/04),
- Beļģijas vārdā — E. Dominkovics [*E. Dominkovits*], pēc tam L. van den Breka [*L. Van den Broeck*], pārstāvji, kam palīdz B. van de Valle de Gēlke [*B. van de Walle de Ghelcke*], *avocat*,
- Itālijas valdības vārdā — I. M. Bragulja [*I. M. Braguglia*], pārstāvis, kam palīdz G. de Bellis [*G. De Bellis*], *avvocato dello stato*,

— Eiropas Kopienų Komisijas vārdā — Ž. P. Kepēns [*J.-P. Keppenne*] un M. Afonso [*M. Afonso*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus tiesas sēdē 2006. gada 14. martā,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direktīvu 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.), kurā izdarīti grozījumi ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.; turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”).
- 2 Šie lūgumi tika iesniegti divu tiesvedību attiecīgi Kitela kungs un *Recolta Recycling SPRL* (turpmāk tekstā — “*Recolta*”) pret Beļģijas valsti ietvaros par Beļģijas nodokļu administrācijas atteikumu atzīt tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — “PVN”), kas samaksāts par darījumiem, kas iesaistīti “karuseļveida” krāpšanā.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

- 3 Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmās direktīvas 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV 71, 1301. lpp.), kas grozīta ar Sesto direktīvu (turpmāk tekstā — “Pirmā direktīva”), 2. pants ir šāds:

“Pievienotās vērtības nodokļa kopējās sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesos pirms stadijas, kurā uzliek nodokli.

Par katru darījumu pievienotās vērtības nodokli, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgām precēm vai pakalpojumiem piemērotas likmes, uzliek pēc tam, kad atņemts dažādiem izmaksu komponentiem tieši piemērotais pievienotās vērtības nodoklis.

Pievienotās vērtības nodokļa kopējo sistēmu piemēro līdz mazumtirdzniecības stadijai, to ieskaitot.”

4 Sestās direktīvas 2. panta 1. punktā noteikts, ka:

“Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

1. par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atbildību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas”.

5 Saskaņā ar minētās direktīvas 4. panta 1. un 2. punktu:

“1. “Nodokļa maksātājs” nozīmē visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

2. Šā panta 1. punktā minētā saimnieciskā darbība aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības. Ilglaicīga materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus arī uzskatāma par saimniecisku darbību.”

6 Saskaņā ar tās pašas direktīvas 5. panta 1. punktu “preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam”.

- 7 Sestās direktīvas 17. panta 1. punktā un 2. punkta a) apakšpunktā ir noteikts šādi:

“1. Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

- a) pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs.”

Valsts tiesiskais regulējums

- 8 Beļģijas Civilkodeksa 1131. pantā ir noteikts, ka “nepamatotam pienākumam vai pienākumam, kura pamats ir prettiesisks, nevar būt nekādu seku”.
- 9 Saskaņā ar tā paša kodeksa 1133. pantu “pamats ir prettiesisks, ja tas ir pretrunā likumam, morālei vai sabiedriskajai kārtībai”.

Pamata prāva*Lieta C-439/04*

- 10 Iesniedzējtiesa atgādina, ka akciju sabiedrība *Ang Computime Belgium* (turpmāk tekstā — “*Computime*”) nopirka un pārdeva tālāk datoru sastāvdaļas un ka saskaņā ar nodokļu administrācijas protokolu nodokļu administrācija uzskatīja, ka *Computime* esot apzināti piedalījusies PVN “karuseļveida” krāpšanā, kuras mērķis esot bijis vienu vai vairākas reizes atgūt piegādātāju aprēķinātās PVN summas par vienu precī, un ka *Computime* veiktās piegādes esot bijušas fiktīvas. Pamatojoties uz to, nodokļu administrācija neatzina *Computime* tiesības atskaitīt par šīm piegādēm samaksāto PVN.
- 11 No lietas materiāliem izriet, ka *Verviers* PVN kase 1997. gada 13. oktobrī pieprasīja *Computime* veikt maksājumu. Pieprasītās summas bija aptuveni 240 miljoni BEF par 00000000nodokļiem un gandrīz 480 miljoni BEF par naudas sodiem (kopā aptuveni 18 miljoni EUR).
- 12 *Computime* šo pieprasījumu apstrīdēja *Verviers* Pirmās instances tiesā. Ar 1999. gada 28. jūlija spriedumu tā šo prasību atzina par nepamatotu. Šis spriedums tika apstiprināts ar *cour d'appel de Liège* [Ljēžas Apelācijas tiesa] 2002. gada 29. maija spriedumu.
- 13 Kitels kā *Computime* maksātnespējas administrators iesniedza apelācijas sūdzību *Cour de cassation* [Kasācijas tiesa].

Lieta C-440/04

- 14 Iesniedzējtiesa atgādina, ka *Recolta* no kāda Elo [*Aillaud*] kunga nopirka sešpadsmit luksusa klases automašīnas, kuras tas bija nopircis no sabiedrības *Auto-Mail*. Par Elo veiktajiem pirkumiem PVN Valsts kasei nebija jāmaksā, un Elo nepārskaitīja Beļģijas valstij arī *Recolta* samaksāto PVN. Tā savukārt, pamatojoties uz pārdošanas eksportam atļauju un saņemot atbrīvojumu no PVN, automašīnas pārdeva sabiedrībai *Auto-Mail*.
- 15 No lietas materiāliem izriet, ka saskaņā ar speciālās nodokļu inspekcijas veikto izmeklēšanu Elo un *Auto-Mail* tika īstenojuši “karuseļveida” krāpšanu ar nodokļiem, kurā ietilpa ar *Recolta* noslēgtie darījumi.
- 16 1989. gada 26. oktobrī *Verviers* PVN kase pieprasīja *Recolta* izdarīt maksājumu vairāk nekā 4,8 miljonu BEF apmērā par nodokļiem un mazliet vairāk nekā 9,7 miljonu BEF apmērā par naudas sodiem (kopā aptuveni EUR 360 000).
- 17 *Recolta* šo pieprasījumu apstrīdēja *Verviers* Pirmās instances tiesā. Ar 1996. gada 1. oktobra spriedumu šī tiesa, konstatējusi, ka *Recolta* un tās vadītāji nekādi nevarēja zināt un nojaust, ka ir iesaistīti plašā krāpšanas mehānismā, atzina, ka kases pieprasītais maksājums nav tiesiski pamatots un tādēļ spēkā neesošs un bez sekām. Sakarā ar šo lietu tika ierosināta arī krimināllieta, kuras ietvaros *Tribunal*

correctionnel de Bruxelles [Briseles krimināltiesa] attiecībā uz *Recolta* direktoru 1994. gada 7. janvārī izdeva rīkojumu lietu izbeigt.

- 18 Belģijas valsts par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību Ljēžas *cour d'appel*, apgalvodama, ka rēķinu pamatā esošie līgumi bija pilnībā spēkā neesoši saskaņā ar valsts tiesībām, jo izšķirošais faktors, kas Elo lika iesaistīties darījumā ar *Recolta*, bija PVN mehānismam pretēju darbību veikšana. Tā kā darbību, par kurām ir strīds, pamats ir prettiesisks — kā tas izriet no Civilkodeksa 1131. panta — nosacījumi, kas nepieciešami, lai rastos atskaitīšanas tiesības, it īpaši preču piegādes veikšana, nebija izpildīti.
- 19 Tā kā Ljēžas *cour d'appel* šo spriedumu apstiprināja, Belģijas valsts tās spriedumu pārsūdzēja *Cour de cassation*.

Prejudiciālie jautājumi

- 20 Iesniedzējtiesa vispirms atzīmē, ka ar pamata lietās piemērojamiem Belģijas PVN kodeksa noteikumiem valsts tiesībās tika transponēti Sestās direktīvas 2. pants, 4. panta 1. punkts, 5. panta 1. punkts un 17. panta 2. punkts.

- 21 Līdz ar to tā atgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru Sestā direktīva pamatojas uz fiskālās neitralitātes principu, ka šim principam PVN iekasēšanas jomā ir pretēja likumīgu un nelikumīgu darījumu nodalīšana, izņemot gadījumus — kas nav attiecināmi uz izskatāmajām lietām — ja dažu preču specifisku īpašību dēļ nav iespējama jebkāda konkurence starp likumīgu un nelikumīgo ekonomikas nozari.
- 22 Iesniedzējtiesa turklāt uzskata, ka saskaņā ar valsts tiesībām tāda vienošanās, kuras mērķis ir organizēt krāpšanu pret trešajām personām, šajā gadījumā — Beļģijas valsti — kuru tiesības ir aizsargātas ar publiskajām tiesībām, nav likumīga un ir pilnībā spēkā neesoša. Attiecībā uz vispārīgajām interesēm ir pietiekami, ja viena no pusēm līgumu ir slēgusi nelikumīgiem mērķiem, un nav nepieciešams, lai otra puse zinātu par šiem mērķiem.
- 23 Lietā C-439/04 *Cour de cassation* atsaucas uz to, ka Ljēžas *cour d'appel* ir atzinusi, ka spēkā neesošām vienošanām nevar būt tiesisku sekas — kā PVN atskaitīšana — ja prettiesiskais mērķis ir krāpšanās ar nodokļiem kā tāda, un ka Kitels savas kasācijas sūdzības atbalstam ir uzsvēris, ka nodokļa maksātāja aprēķinātais PVN par preču piegādēm ir atskaitāms pat tad, ja piegāde ir notikusi saskaņā ar vienošanos, kura, no valsts tiesību aspekta raugoties, ir absolūti spēkā neesoša, un ka tiesības atskaitīt nodokli paliek spēkā pat tad, ja prettiesiskais mērķis ir krāpšanās ar PVN kā tāda.
- 24 Lietā C-440/04 Beļģijas valsts savas kasācijas sūdzības atbalstam apstiprina, ka nodokļa maksātāja aprēķinātais PVN par preču piegādi nevar tikt atskaitīts, ja piegāde, kaut arī fiziski jau veikta, ir notikusi saskaņā ar vienošanos, kura, no valsts tiesību aspekta raugoties, ir absolūti spēkā neesoša pat tad, ja pircējs ir bijis labticīgs.

- 25 Šādos apstākļos *Cour de cassation* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

Lietā C-439/04:

- “1) Ja preču piegāde ir domāta nodokļa maksātājam, kurš labticīgi, nezinādam par pārdevēja krāpnieciskajām darbībām, ir noslēdzis līgumu, vai fiskālās neitralitātes princips attiecībā uz PVN pieļauj, ka šis nodokļa maksātājs zaudē savas tiesības uz PVN atskaitīšanu gadījumā, ja līgums saskaņā ar valsts civiltiesību normām tiek atzīts par spēkā neesošu, jo tas ir pretējs sabiedriskajai kārtībai pārdevēja nelikumīgas rīcības dēļ?
- 2) Vai atbilde ir citāda, ja līguma spēkā neesamība izriet no krāpšanās ar PVN kā tādas?
- 3) Vai atbilde ir citāda, ja nelikumīgais pirkuma līguma slēgšanas iemesls, kura dēļ līgums saskaņā ar valsts tiesībām ir atzīstams par spēkā neesošu, ir krāpšanās ar PVN, kas ir zināma abām līguma pusēm?”

Lietā C-440/04:

- “1) Ja preču piegāde ir domāta nodokļa maksātājam, kurš labticīgi, nezinādam par pārdevēja krāpnieciskajām darbībām, ir noslēdzis līgumu, vai fiskālās neitralitātes princips attiecībā uz PVN pieļauj, ka šis nodokļa maksātājs zaudē savas

tiesības uz PVN atskaitīšanu gadījumā, ja līgums saskaņā ar valsts civiltiesību normām tiek atzīts par spēkā neesošu, jo tas ir pretējs sabiedriskajai kārtībai pārdevēja nelikumīgas rīcības dēļ?

2) Vai atbilde ir citāda, ja līguma spēkā neesamība izriet no krāpšanās ar PVN kā tādās?”

26 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2005. gada 28. janvāra rīkojumu lietas C-439/04 un C-440/04 tika apvienotas rakstveida un mutvārdu procesā, kā arī galīgā sprieduma taisīšanai.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

27 Ar prejudiciālajiem jautājumiem, kuri jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai, ja piegāde, kas sniegta nodokļa maksātājam, kurš nezināja un nevarēja zināt, ka attiecīgā darbība ir saistīta ar pārdevēja veiktu krāpšanās darbību, Sestās direktīvas 17. pants ir interpretējams tādējādi, ka tam ir pretēja tāda valsts tiesību norma, saskaņā ar kuru šis nodokļa maksātājs zaudē savas tiesības uz PVN atskaitīšanu gadījumā, ja līgums saskaņā ar valsts civiltiesību normām tiek atzīts par spēkā neesošu, jo tas ir pretējs sabiedriskajai kārtībai pārdevēja nelikumīgas rīcības dēļ. Minētā tiesa jautā, vai atbilde būtu citāda, ja spēkā neesamība izrietētu no krāpšanās ar PVN.

- 28 Iesniedzējtiesa arī vēlas uzzināt, vai atbilde uz minēto jautājumu būtu citādāka, ja nodokļa maksātājs būtu zinājis vai tam būtu bijis jāzina, ka, izdarot pirkumu, tas piedalās ar PVN krāpšanu saistītā darbībā.

Tiesai iesniegtie apsvērumi

- 29 Kitels uzskata, ka fiskālās neitralitātes princips, kas it īpaši izriet no Pirmās direktīvas 2. panta un Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta, nepieļauj, ka nodokļa maksātājs savas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu zaudē tikai tāpēc vien, ka darījums saskaņā ar valsts tiesībām ir spēkā neesošs.
- 30 Turklāt Sestās direktīvas 5. pantam nav pretēji tas, ka par preču piegādi tiek uzskatīta darbība, kura savu specifisko īpašību dēļ ir saimnieciskās aprites konkurences apstākļos daļa, pat ja kādas no šīm piegādēm mērķis ir veikt krāpšanos ar PVN. Šādos apstākļos Sestās direktīvas 17. panta 2. punkts ir interpretējams tādējādi, ka ar to nodokļa maksātājam, kura darbībām nav mērķa krāpties ar PVN, tiek piešķirtas atskaitīšanas tiesības.
- 31 Tāpat ar minēto pantu nodokļa maksātājam, kura darbībām nav mērķa krāpties ar PVN, atskaitīšanas tiesības tiek piešķirtas pat tad, ja tā zina piegādātāja nodomu krāpties, neatkarīgi no tā, vai tas gūst labumu no krāpšanas vai nē. Sestās direktīvas 17. panta 2. punkts līdz ar to ir interpretējams tādējādi, ka ar to nodokļa maksātājam

atskaitīšanas tiesības tiek piešķirtas pat tad, ja tas zina piegādātāja krāpnieciskos nodomus, neatkarīgi no tā, vai nodokļa maksātājs no šīs krāpšanas gūst labumu vai nē.

- 32 Beļģijas valsts uzskata, ka, ja preces tiek nodotas personai, kura ligumu ir noslēgusi labā ticībā, nezinādama par pārdevēja izdarīto krāpšanos, fiskālās neitralitātes princips pieļauj, ka šī persona zaudē tiesības atskaitīt nodokli, ja vien nevar pierādīt, ka tā neizpilda šo tiesību iegūšanai nepieciešamos pamatnosacījumus.
- 33 Tas it īpaši ir tāds gadījums, kad nodokļa maksātājs, pašam nezinot, piedalās “karuseļveida” krāpšanā, jo viņu nevar uzskatīt par preču piegādes saņēmēju saskaņā ar Sestās direktīvas 5. pantu vai par tādu, kas izmanto attiecīgās preces saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, vai arī, ja nodokļa maksātāja rīcībā nav faktūras saskaņā ar šīs direktīvas 18. panta 1. punktu un 22. panta 3. punktu.
- 34 Atteikt izmantot atskaitīšanas tiesības var arī tad, ja var pierādīt, ka šīs tiesības ir iegūtas krāpjoties vai nepamatoti.
- 35 *Recolta*, kā arī Itālijas valdība uzskata, ka uz pirmo jautājumu ir jāatbild apstiprinoši, bet uz otro — noliedzīgi.

- 36 Tomēr, ja pirkuma līguma prettiesiskais pamats ir krāpšanās ar PVN, par ko zina abi līgumslēdzēji, Itālijas valdība uzskata, ka ar Kopienu tiesību principu, kas aizliedz ļaunprātīgu darbību, saņēmējam ir aizliegts iegūt samaksātā nodokļa atskaitīšanas tiesības.
- 37 Eiropas Kopienu Komisija uzskata, ka preču piegāde nodokļa maksātājam, kurš līgumu noslēdzis labā ticībā, nezinot par pārdevēja veikto krāpšanos, ir piegāde Sestās direktīvas 5. panta 1. punkta izpratnē, ar kuru tiek piešķirtas atskaitīšanas tiesības saskaņā ar minētās direktīvas 17. panta 2. punktu, un ka neitralitātes princips saistībā ar šo nodokli nepieļauj, ka nodokļa maksātājam PVN atskaitīšanas tiesības var atteikt tādēļ, ka saskaņā ar kādu valsts tiesību normu līgums ir absolūti spēkā neesošs, jo tas pārdevēja prettiesiskās rīcības dēļ ir pretējs sabiedriskajai kārtībai.
- 38 Komisija uzskata, ka uz iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem sniedzamā atbilde nav citāda arī tādā gadījumā, ja pirkuma līguma prettiesiskais mērķis — kā dēļ līgums ir spēkā neesošs no valsts tiesību aspekta — ir krāpšanās ar PVN, par ko zina abi līgumslēdzēji, ja vien nav pierādīts, ka, izlietojot atskaitīšanas tiesības, pircējs neveic to ļaunprātīgi.

Tiesas vērtējums

- 39 Sestā direktīva izveido kopējo PVN sistēmu, kas tostarp pamatota ar vienotu ar nodokli apliekamo darbību definīciju (tostarp skat. 2003. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-305/01 *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, *Recueil*, I-6729. lpp., 38. punkts, un 2006. gada 12. janvāra spriedumu apvienotajās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen* u.c., Krājums, I-483. lpp., 36. punkts).

- 40 Šī direktīva nosaka ļoti plašu PVN piemērošanas jomu, 2. pantā, kas attiecas uz ar nodokli apliekamiem darījumiem, papildus preču importēšanai paredzot preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas (iepriekš minētais spriedums lietā *Optigen* u. c., 37. punkts).
- 41 No jēdzienu “preču piegāde, ko veicis nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas”, un “saimnieciska darbība” analīzes izriet, ka šiem jēdzieniem, kas definē darījumus, kas apliekami ar nodokli saskaņā ar Sesto direktīvu, ir objektīvs raksturs un ka tie ir piemērojami neatkarīgi no attiecīgo darījumu mērķiem un rezultātiem (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Optigen* u.c., 43. un 44. punkts).
- 42 Kā Tiesa ir atzinusi 1995. gada 6. aprīļa sprieduma lietā *C-4/94 BLP Group (Recueil, I-983. lpp.)* 24. punktā — 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.
- 43 *A fortiori* minētajiem mērķiem pretējs ir nodokļu administrācijas pienākums, nosakot, vai attiecīgais darījums ir piegāde, ko veicis nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas, vai saimnieciska darbība, ņemt vērā cita uzņēmēja, kas piedalās tajā pašā piegādes shēmā, nevis attiecīgā nodokļa maksātāja, nolūku un/vai iespējamo cita darījuma, kas ietilpst šajā shēmā un kas ticis veikts pirms vai pēc minētā nodokļa maksātāja veiktā darījuma, krāpniecisko raksturu, par kuru šim nodokļa maksātājam nav bijis un nevarēja būt zināms (iepriekš minētais spriedums lietā *Optigen* u.c., 46. punkts).

- 44 Tiesa iepriekš minētā sprieduma lietā *Optigen* u.c. 51. punktā ir atzinusi, ka tādi darījumi, kas paši par sevi nav saistīti ar PVN izkrāpšanu, ir preču piegādes, kuras veicis nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas, un saimnieciska darbība Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta, 4. panta un 5. panta 1. punkta izpratnē, ja tie atbilst objektīvajiem kritērijiem, ar kuriem ir pamatoti šie jēdzieni, neatkarīgi no cita uzņēmēja, kas piedalās tajā pašā piegādes shēmā, nevis attiecīgā nodokļa maksātāja nolūka un/vai iespējamo cita darījuma, kas ietilpst šajā shēmā un kas ticis veikts pirms vai pēc minētā nodokļa maksātāja veiktā darījuma, krāpniecisko raksturu, par kuru šim nodokļa maksātājam nav bijis un nevarēja būt zināms.
- 45 Tiesa ir precizējusi, ka nodokļa maksātāja, kas veic šādus darījumus, tiesības atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN nevar ietekmēt arī tas, ka piegādes shēmā, kurā ietilpst šie darījumi, cits darījums, kas, nodokļa maksātājam par to neko nezinot, ticis veikts pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma, ir saistīts ar PVN izkrāpšanu (iepriekš minētais spriedums lietā *Optigen* u.c., 52. punkts).
- 46 Šāds pats secinājums ir jāizdara gadījumā, ja šādi darījumi, nodokļa maksātājam nezinot un nevarot zināt, tiek veikti pārdevēja veiktas krāpšanas ietvaros.
- 47 Faktiski Sestās direktīvas 17. un turpmākajos pantos paredzētās atskaitīšanas tiesības ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Tās ir izlietojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem, kas samaksāti iepriekš (tostarp skat. 1995. gada 6. jūlija spriedumu lietā *C-62/93 BP Soupergaz, Recueil*, I-1883. lpp., 18. punkts, un 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no *C-110/98* līdz *C-147/98 Gabalfrisa* u.c., *Recueil*, I-1577. lpp., 43. punkts).

- 48 Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no to mērķa vai rezultātiem, ar noteikumu, ka šīm darbībām principā ir piemērojams PVN (tostarp skat. 2001. gada 22. februāra spriedumu lietā C-408/98 *Abbey National, Recueil*, I-1361. lpp., 24. punkts, un 2005. gada 21. aprīļa spriedumu lietā C-25/03 *HE*, Krājums, I-3123. lpp., 70. punkts).
- 49 Jautājums par to, vai PVN, kas maksājams par agrākajiem vai vēlākajiem pārdošanas darījumiem saistībā ar konkrētajām precēm, ir vai nav ticis pārskaitīts Valsts kasei, neietekmē nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN (šajā sakarā skat. 2004. gada 3. marta rīkojumu lietā C-395/02 *Transport Service, Recueil*, I-1991. lpp., 26. punkts). Saskaņā ar pamatprincipu, kas raksturīgs kopējai PVN sistēmai un kas izriet no Pirmās un Sestās direktīvas 2. panta, PVN ir maksājams par katru ražošanas vai izplatīšanas darbību, atskaitot nodokli, kas tieši ietekmē dažādos cenu veidojošos elementus (tostarp skat. 2000. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-98/98 *Midland Bank, Recueil*, I-4177. lpp., 29. punkts; 2003. gada 27. novembra spriedumu lietā C-497/01 *Zita Modes, Recueil*, I-14393. lpp., 37. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Optigen u.c.*, 54. punkts).
- 50 Šajā sakarā, kā arī — kā to ir norādījusi iesniedzējtiesa — no pastāvīgās judikatūras izriet, ka fiskālās neitralitātes princips nepieļauj, ka tiek vispārīgi nošķirti likumīgi un pretlikumīgi darījumi. No tā izriet, ka tikai tas, ka darbību var kvalificēt kā pārkāpumu, vēl nenozīmē, ka var piemērot atbrīvojumu no nodokļa. Šāds atbrīvojums ir piemērojams tikai īpašās situācijās, kad noteiktu preču vai pakalpojumu specifisko īpašību dēļ nevar pastāvēt konkurence likumīgās un nelikumīgās ekonomikas nozarēs (tostarp skat. 1999. gada 29. jūnija spriedumu lietā C-158/98 *Coffeeshop "Siberië", Recueil*, I-3971. lpp., 14. un 21. punkts; kā arī 2000. gada 29. jūnija spriedumu lietā C-455/98 *Salumets u.c., Recueil*, I-4993. lpp., 19. punkts). Neapšaubāmi, tādi nav pamata prāvā izskatītie gadījumi saistībā ar datoru sastāvdaļām vai automašīnām.

- 51 Ņemot vērā iepriekš minēto, uzņēmējiem, kas dara visu, ko no tiem saprātīgi varētu pieprasīt, lai nodrošinātu, ka to darījumi neveido daļu no shēmas, kurā ietilpst PVN vai kādas citas krāpšanas darījums, ir jāvar pajauties uz šo darījumu likumību, neriskējot zaudēt savas tiesības atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN (šajā sakarā skat. 2006. gada 11. maija spriedumu lietā *C-384/04 Federation of Technological Industries*, Krājums, I-4191. lpp., 33. punkts).
- 52 No tā izriet, ka, ja piegāde tiek veikta nodokļa maksātājam, kurš nezināja un nevarēja zināt, ka attiecīgais darījums ietilpst pārdevēja veiktā krāpšanā, Sestās direktīvas 17. pants ir interpretējams tādējādi, ka ar to nav saderīga tāda valsts tiesību norma, saskaņā ar kuru šis nodokļa maksātājs zaudē savas tiesības uz PVN atskaitīšanu gadījumā, ja ligums saskaņā ar valsts civiltiesību normām tiek atzīts par spēkā neesošu, jo tas ir pretējs sabiedriskajai kārtībai pārdevēja nelikumīgas rīcības dēļ. Šajā sakarā nav svarīgi, vai minētā spēkā neesamība izriet no krāpšanās ar PVN vai citiem krāpšanas veidiem.
- 53 Turpretī objektīvie kritēriji, uz kuriem pamatoti jēdzieni “preču piegādes, kuras veicis nodokļa maksātājs kā tāds”, un “saimnieciskā darbība”, netiek izpildīti, ja krāpšanos ar nodokļiem ir izdarījis nodokļa maksātājs pats (skat. 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā *C-255/02 Halifax u.c.*, Krājums, I-1609. lpp., 59. punkts).
- 54 Faktiski, kā Tiesa jau iepriekš ir atgādinājusi, cīņa pret krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamiem pārkāpumiem ir ar Sesto direktīvu atzīts un veicināts mērķis (skat. 2004. gada 29. aprīļa spriedumu apvienotajās lietās *C-487/01 un C-7/02 Gemeente Leusden un Holin Groep, Recueil*, I-5337. lpp., 76. punkts). Iesaistītās personas nevar pamatoties uz Kopienas tiesību normām krāpnieciskā vai

ļauņprātīgā nolūkā (tostarp skat. 1998. gada 12. maija spriedumu lietā C-367/96 *Kefalas* u.c., *Recueil*, I-2843. lpp., 20. punkts; 2000. gada 23. marta spriedumu lietā C-373/97 *Diamantis*, *Recueil*, I-1705. lpp., 33. punkts, un 2005. gada 3. marta spriedumu lietā C-32/03 *Fini H*, Krājums, I-1599. lpp., 32. punkts).

55 Ja nodokļu administrācija konstatē, ka atskaitīšanas tiesības ir izlietotas krāpjoties, tai ir tiesības ar atpakaļejošu spēku pieprasīt atskaitīto summu atmaksāšanu (tostarp skat. 1985. gada 14. februāra spriedumu lietā 268/83 *Rompelman*, *Recueil*, 655. lpp., 24. punkts; 1996. gada 29. februāra spriedumu lietā C-110/94 *INZO*, *Recueil*, I-857. lpp., 24. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Gabalfrisa* u.c., 46. punkts), un valsts tiesai ir jāaizliedz izmantot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ja uz objektīvu pierādījumu pamata tiek atzīts, ka šīs tiesības tikušas izmantotas krāpjoties (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Fini H*, 34. punkts).

56 Tāpat arī nodokļa maksātājs, kurš zināja vai kuram bija jāzina, ka, izdarīdams pirkumu, tas piedalās ar krāpšanos ar PVN saistītā darbībā, saskaņā ar Sestās direktīvas mērķiem ir jāuzskata par šīs krāpšanās dalībnieku neatkarīgi no tā, vai viņš gūst labumu no preču tālākpārdošanas vai nē.

57 Faktiski šādā situācijā nodokļa maksātājs palīdz krāpšanas veicējiem un kļūst par līdzdalībnieku krāpšanā.

58 Turklāt ar šādu interpretāciju var novērst krāpniecisku darbību veikšanu, jo tādējādi tās kļūst grūtāk realizējamas.

59 Tādēļ valsts tiesai ir jāatsaka atskaitīšanas tiesības, ja tā, pamatodamās uz objektīviem faktoriem, konstatē, ka nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina,

ka, izdarot pirkumu, viņš ir piedalījies ar krāpšanos ar PVN saistītā darbībā, un [tiesai] tas jādara arī tad, ja attiecīgā darbība izpilda objektīvos kritērijus, ar kuriem ir pamatoti jēdzieni “preču piegādes, kuras veicis nodokļa maksātājs kā tāds”, un “saimnieciskā darbība”.

- 60 No iepriekšminētā izriet, ka uz jautājumiem ir jāatbild šādi: ja piegāde ir veikta nodokļa maksātājam, kurš nezināja un nevarēja zināt, ka attiecīgā darbība ietilpst pārdevēja izdarītā krāpšanā, tad Sestās direktīvas 17. pants ir interpretējams tādējādi, ka tam ir pretēja tāda valsts tiesību norma, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājs zaudē savas tiesības uz samaksātā PVN atskaitīšanu gadījumā, ja līgums saskaņā ar valsts civiltiesību normām tiek atzīts par spēkā neesošu, jo tas ir pretējs sabiedriskajai kārtībai pārdevēja nelikumīgas rīcības dēļ. Šajā sakarā nav svarīgi, vai minētā spēkā neesamība izriet no krāpšanās ar PVN vai citiem krāpšanas veidiem.
- 61 Turpretī, ja, ņemot vērā objektīvos kritērijus, konstatē, ka nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka, izdarot pirkumu, viņš ir piedalījies ar krāpšanos ar PVN saistītā darbībā, valsts tiesai nodokļa maksātājam ir jāatsaka atskaitīšanas tiesības.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 62 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 minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

ja piegāde ir veikta nodokļa maksātājam, kurš nezināja un nevarēja zināt, ka attiecīgā darbība ietilpst pārdevēja izdarītā krāpšanā, tad 17. pants 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, kurā izdarīti grozījumi ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, ir interpretējams tādējādi, ka tam ir pretēja tāda valsts tiesību norma, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājs zaudē savas tiesības uz samaksātā pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu gadījumā, ja līgums saskaņā ar valsts civiltiesību normām tiek atzīts par spēkā neesošu, jo tas ir pretējs sabiedriskajai kārtībai pārdevēja nelikumīgas rīcības dēļ. Šajā sakarā nav svarīgi, vai minētā spēkā neesamība izriet no krāpšanās ar pievienotās vērtības nodokli vai citiem krāpšanas veidiem;

turpreti, ja, ņemot vērā objektīvus kritērijus, konstatē, ka nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka, izdarot pirkumu, viņš ir piedalījies ar krāpšanos ar pievienotās vērtības nodokli saistītā darbībā, valsts tiesai nodokļa maksātājam ir jāatsaka atskaitīšanas tiesības.

[Paraksti]