

ENERĢLADVOKĀTA M. POJAREŠA MADURU [M. POIARES MADURO] SECINĀJUMI,
sniegti 2005. gada 25 maijā (1)

Lieta C-435/03

British American Tobacco International Ltd

Newman Shipping & Agency Company NV

pret

Ministerie van Financiën

[Hof van beroep te Antwerpen (Beļģija) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu]

Sestā PVN direktīvā – 2. panta 1. punkts, 5. panta 1. punkts un 27. panta 1. un 5. punkts –
Piemērošanas joma – Darījums, par kuru jāmaksā nodoklis – Preču piegāde par atlīdzību –
Preču, par kurām jāmaksā akcīzes nodoklis, zādzība no akcīzes preču noliktavas – Atkāpes
ietverošs valsts pasākums

1. Ar šo līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu *Hof van beroep te Antwerpen* (Antverpenes
Apelācijas tiesa, Beļģija) uzdod Tiesai jautājumus par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17.
maija Sesto direktīvu 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par
apgrozījuma nodokliem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze
(2) (turpmāk tekstā – “Sestā direktīvā”).

I – Pamata procedūras fakti un Tiesai iesniegtie jautājumi

2. Sabiedrība *Newman Shipping & Agency Company NV* (turpmāk tekstā – “*Newman*”) izmanto
akcīzes preču noliktavu Antverpenē, kur glabāja sabiedrībai *British American Tobacco
International Ltd* (turpmāk tekstā – “*BATI*”) piederšos, tās Beļģijā ražotos un iepakotos tabakas
izstrādājumus. Šīm precēm nodokļu uzlēmē nebija piestiprinātas.

3. 1995. gada 4. decembrī un 1996. gada 29. janvārī, kā arī naktī no 1998. gada 14. jūnija uz
15. jūniju no noliktavas tika nozagtas cigaretes. Beļģijas Muitas un akcīzes iestāde nosūtīja
Newman paziņojumu par nodokļa uzlikšanu, pieprasot pārskaitīt akcīzes nodokli un PVN par
cigarešu izstrādājumu saskaņā ar Beļģijas PVN kodeksa 58. panta 1. punktā noteikto sistēmu un 1.
pantu 1992. gada 29. decembra Karaļa lēmuma Nr. 13 par pievienotās vērtības nodokļu sistēmu
tabakas izstrādājumiem (*Moniteur belge*, 31.12.1992., 28086. lpp., turpmāk tekstā – “Karaļa
lēmums”), jo attiecīgais PVN par tabakas izstrādājumiem ir iekasājams vienlaicīgi ar akcīzes
nodokli un, tā kā akcīzes nodoklis ir samaksāts pāc izstrādājuma konstatēšanas noliktavā, tad ir
jāiekasā arī PVN.

4. Beļģijas 1969. gada PVN kodeksa 58. panta 1. punkts nosaka:

“Attiecībā uz tabakas izstrādājumiem, kas ir ievesti – iegāti 25.b panta trešās daļas nozīmā – vai ražoti Beļijā, nodoklis ir iekasājams visos gadījumos, kad saskaņā ar tiesību vai normatīviem aktiem, kas attiecas uz tabakai noteikto nodokļu režīmu, ir jāmaksā Beļijas akcīzes nodoklis.

[..]

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

5. Atbilstoši Karaļa lēmuma 1. pantam “pievienotās vērtības nodoklis tabakas izstrādājumiem [...] ir iekasājams vienlaicīgi ar akcīzes nodokli”.

6. Pēc neveiksmīgas sūdzības *Newman* samaksāja pieprasītās summas, to darot ar atrunu attiecībā uz PVN. *BATI* minētās summas pilnībā atlīdzināja *Newman*.

7. *Newman* un *BATI* cēla prasību *rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* (Antverpenes Pirmās instances tiesā), pieprasot atmaksāt samaksātās summas. Šī prasība tika noraidīta ar 2001. gada 4. aprīļa spriedumu, kurā tika atzīts, ka par zūdzības rezultātā iztrūkstošajām precēm akcīzes nodoklis ir jāmaksā un ka līdz ar to atbilstoši PVN kodeksa 58. panta 1. punktam un Karaļa lēmuma 1. pantam par minētajām precēm ir iekasājams arī PVN. Turklāt *rechtbank van eerste aanleg* nosprieda, ka šie noteikumi ir paredzēti nodokļa iekasēšanas vienkāršošanai un tādēļ tie bija saderīgi ar Sestās direktīvas 27. pantu.

8. 2001. gada 7. maijā *Newman* un *BATI* pārsūdzāja šo spriedumu *hof van beroep te Antwerpen* (Antverpenes Apelācijas tiesā), kas nolēma uzdot Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

“1) Vai saskaņā ar Sesto direktīvu pēc preču piegādes var iekasēt PVN, ja:

- nepastāv atlīdzība vai darījums, par kuru paredzēta atlīdzība;
- nav nodotas tiesības brīvi rīkoties ar precēm kā pašniekam;
- preces nevarēja likumīgi laist tirgū, jo runa ir par zagto lietām un kontrabandas precēm?

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

3) Vai gadījumā, ja par akcīzes precēm nav atskaitīts akcīzes nodoklis, PVN atskaitīšana ir saderīga ar Sestās direktīvas noteikumiem?

4) Vai dalībvalstis var papildināt ar PVN apliekamo darījumu kategorijas, noslotot paziņojumu Sestās direktīvas 27. panta 2. vai 5. punkta nozīmā, lai uzliktu PVN valsts līmenī akcīzes preču zūdzības gadījumā no akcīzes preču noliktavas, vai arī Sestās direktīvas 2. pants ir izsmeļošs?

5) Ja paziņojums Sestās direktīvas 27. panta 5. punkta nozīmā attiecas tikai uz PVN priekšapmaksu, izmantojot nodokļu uzlīmes, vai dalībvalsts ir tiesīga papildināt ar PVN apliekamo darbību kategorijas, piemēram, uzlikt PVN, ja no akcīzes preču noliktavas tiek nozagtas akcīzes preces?”

9. Šie jautājumi tiek interpretēti vairākus Sestās direktīvas noteikumus, it īpaši 2. panta 1. punktu, kurš nosaka, ka “pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā [...] par preču piegādi vai

pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kļūst par rēķināmu.

10. Turklāt Sestās direktivas 5. panta 1. punkts nosaka, ka "preču piegāde" nozīmē tiesību nodošanu rakstoties ar materiālu pašumu kā pašniekam".

11. Turklāt šīs pašas direktivas 10. pants nosaka:

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

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

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

[..]"

12. Turklāt Sestās direktivas 27. pantā, kas attiecas uz vienkāršošanas procedūru (3), ir noteikts, ka:

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

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

[..]

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

13. Piemērojot šo sistēmu, Beļģijas Karaliste 1977. gada 19. decembrī paziņoja Komisijai par Beļģijas PVN kodeksa 58. panta 1. punktu un 1970. gada 3. jūnija Karaļa lēmumu Nr. 13 par pievienotās vērtības nodokļu sistēmu tabakas izstrādājumiem (*Moniteur belge*, 05.06.1970., 6103. lpp.), kuri Sestās direktivas pieņemšanas laikā bija spēkā šādā redakcijā:

"B. Nodokļa priekšapmaksa

1. Tabakas izstrādājumi

Lai atvieglotu PVN iekasāšanas kontroli, PVN, kas ir maksājams tabakas izstrādājumu piegādes brīdī, ir jāmaksā no cenas, ko maksā patērētājs, vienlaicīgi ar akcīzi, kad ražotājs vai importētājs pārka nodokļu uzlēmē. Vēlāk PVN neiekasā, bet tāpat arī nevar veikt nodokļa atskaitījumu. Tabakas izstrādājumu pārdevuma rīcinātāja norādītā cena ar PVN [...]"

II – Analīze

14. Iesniedzītienesas uzdotie jautājumi pēc būtības attiecas, pirmkārt, uz jautājumu – vai preču, par kurām ir jāmaksā akcīzes nodoklis, zādzību var uzskatīt par “preču piegādi par atlīdzību” atbilstoši Sestās direktivas 2. panta 1. punktam un līdz ar to vai par to ir jāmaksā PVN. Otrkārt, negatīvas atbildes gadījumā uz šo pirmo jautājumu rodas cits jautājums – vai tomēr šāds gadījums var pieprasīt PVN samaksu, pamatojoties uz atbilstošu, kas dalībvalstij piešķirta, piemērojot Sestās direktivas 27. pantu?

15. Vispirms vālos atbildēt uz Beļģijas valdības argumentāciju, ka iesniedzītienesas uzdotie jautājumi nav atbilstīgi un tie ir pilnībā jāpārformulē. Tas izriet no fakta, ka Beļģijas tiesības acīmredzot būtu atgriezt prasītāju samaksāto PVN, ja tas pierādītu, ka pēc zādzības nav veikts ar nodokli apliekams darījums.

16. Beļģijas valdības un prasītāju sniegtā atbilde uz Tiesas uzdoto rakstveida jautājumu, ar kuru tā vāļās noskaidrot, tieši kāds pierādījums būtu jāsniedz, lai tiktu atzītas *Newman* un *BATI* iespējams tiesības atgriezt PVN, atklāj, ka pierādījums par notikušo zādzību šajā sakarā nav pietiekams. Izrādās, ka vajag papildus pierādīt, ka pēc zādzības netika veikts neviens ar nodokli apliekams darījums.

17. Tomēr tādi pierādījumi notikumiem, kas tika pārbaudīti pēc zādzības, kā, piemēram, fakts, ka nozagtas preces nav pārdotas vai ka zagāji tās nav iznīcinājuši, neizbēgami ir tādi pierādījumi faktiem, kurus prasītājam nevar zināt. Runa ir par šādu *probatio diabolica*, neiespējamu pierādījumu, ko nevar izvirzīt kā priekšnosacījumu prasītāju samaksāt PVN atmaksai. Šajā sakarā Tiesai jau bija iespēja apstiprināt, ka “ar Kopienas tiesībām nesaderīgie pierādījumiem izvirzītie nosacījumi, pārķēpjot Kopienas tiesības, padara iekasēto nodokļa atgriešanu par praktiski neiespējamu vai pārsmērīgi grūtu” (4).

18. Šajā gadījumā no iesniedzītienesas rīkojuma izriet, ka tabakas izstrādājumu faktiskā zādzība netiek apšaubāta. Tas, ka PVN samaksa par šādu precēm, par kurām jāmaksā akcīze, tika pieprasīta uzreiz pēc zādzības, labi atklāj, ka pati zādzība izraisīja PVN uzlikšanu. Izšķirošais apstāklis nebija vāļkais notikums, piemēram, zagāju īstenotā iespējama preču laišana aprītī.

19. Tā kā Beļģijas nodokļu iestāde zādzību kā tādā atzina par darbību, par kuru jāmaksā PVN, iesniedzītienesas iesniegtā jautājuma formulējuma apšaubījums ir pamatots.

A – Vai preču, par kurām jāmaksā akcīzes nodoklis, zādzību kā tādā var uzskatīt par “preču piegādi” par atlīdzību atbilstoši Sestās direktivas 2. panta 1. punktam un līdz ar to par to jāmaksā PVN?

20. Tabakas izstrādājumu zādzību no akcīzes preču noliktavas nevar uzskatīt par “preču piegādi [..], ko veic par atlīdzību” Sestās direktivas 2. panta 1. punkta un 5. panta 1. punkta nozīmē.

21. Vispirms šo pantu redakcija neapgalvot, ka apzagtai personai ir jāmaksā PVN tā, it kā viņa būtu pārkāpusi noteikumu par atlīdzību. Turklāt šo secinājumu pilnībā apstiprina Tiesas judikatūra, kas attiecas uz preču piegādes un pakalpojumu sniegšanas par atlīdzību jēdziena interpretāciju, kurai ir galvenā nozīme, nosakot Sestās direktivas piemērošanas jomu.

22. Vispirms, attiecībā uz preču piegādes un pakalpojumu sniegšanas par atlīdzību jēdziena

interpretāciju Tiesa savā 1994. gada 3. marta spriedumā lietā *Tolsma* ir skaidri apstiprinājusi, ka pakalpojumu sniegšana "tiek veikta *par atlīdzību* Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta nozīmē un tādēļ tā ir apliekama ar nodokli tikai tad, ja starp pakalpojumu sniedzēju un saņēmēju pastāv *tiesiskās attiecības*, kuru laikā notiek savstarpēja izpildījuma apmaiņa, un pakalpojumu sniedzēja saņemto samaksa veido faktiski atlīdzību par saņēmēja sniegto pakalpojumu" (5). Manuprāt, nav pamata citādi attieksmei pret preču piegādi.

23. Šajā spriedumā Tiesa vēlreiz apstiprināja savā iepriekšējā judikatūrā, kas saistīta ar preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas par atlīdzību jēdzienu, sniegtās interpretācijas virzienu, ka "preču piegāde ir apliekama ar nodokli tikai tad, ja pastāv tieša saikne starp sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību" (6). Ar savā 1982. gada 1. aprīļa spriedumā lietā *Hong Kong Trade Development Council* Tiesa atzina, ka ar nodokli apliekamie darījumi PVN sistēmā ietvaros ir tieši darījumi, kas ietver cenas vai atlīdzības noteikšanu (7). Tādējādi, "ja pakalpojumu sniedzēja darbība sastāv tikai no pakalpojumu sniegšanas bez tiešas atlīdzības, nodokļa būtu nepastāv un par minētajiem bezmaksas pakalpojumiem līdz ar to nav jāmaksā PVN" (8).

24. Ēmot vēl šo judikatūru, ir jāatzīst, ka doma, saskaņā ar kuru zādzības dēļ apzagtai personai jāmaksā PVN par precēm, kas tai nelikumīgi ir atņemtas bez atlīdzības, acīmredzami nav atbalstāma (9).

25. Tāpat, pretēji Beļģijas valdības argumentācijai, Sestās direktīvas 5. panta 6. un 7. punktā paredzētās situācijās (kad atsevišķos gadījumos savām vajadzībām lieto preces, ar tādām, ko nodokļa maksātājs ir saražojis savā uzņēmumā), ko Kopienā likumdevējs skaidri ir pielīdzinājis piegādēm par atlīdzību, nav salīdzināmas ar zādzības situāciju, kurā pašnieks ne tikai nesaņem atlīdzību par nozagtajām precēm, bet arī piespiedu kārtā zaudē pašas preces (10).

26. Vēl jāprecizē, ka secinājums par to, ka preču zādzību nevar ne uzskatīt par piegādi, kas veikta par atlīdzību, ne arī ietvert to darījumu skaitā, kas tai ir pielīdzināmi atbilstoši Sestās direktīvas 5. panta 6. un 7. punktam, nav atkarīgs no tā, ka zagļi vai citas personas var nozagtas preces laist apritē.

27. Šajā sakarā Tiesa ir skaidri nospriedusi, ka preču piegāde, ko veic nodokļu maksātājs, kurš šīs preces ir ieguvis nelikumīgi (piemēram, kontrabandas veidā), ir ietverta Sestās direktīvas piemērošanas jomā un ir apliekama ar PVN (11). Atbilstoši šai judikatūrai nodokļu neitralitātes princips nosaka, ka pat nelikumīgi darījumi ir ietverti Sestās direktīvas piemērošanas jomā un tos apliek ar PVN (12). Tas izriet no fakta, ka šīs preces konkurē ar likumīgi iegūtām precēm un tādēļ nevar saņemt priekšrocības salīdzinājumā ar tām. Piemēram, nelikumīga azartspēļu ruletes izmantošana ir ietverta kopējā PVN sistēmā, jo tā konkurē ar likumīgu derību darbībām (13).

28. Šis argumentācija ir piemērojama arī gadījumā, kad zagļi vai trešās personas nozagtas preces piegādā citai personai par atlīdzību. Šīs vēlākās zagto preču piegādes apliek ar PVN. Tomēr ir acīmredzams, ka šajā lietā situācija ir atšķirīga: runa ir par to, vai par preču nodošanu, kas notikusi pašas zādzības dēļ, ir jāmaksā PVN. Tātad šajā sakarā pati zādzība nav piegāde par atlīdzību Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta nozīmē.

29. Turklāt apstāklis, ka minētās preces šajā lietā ir akcīzes preces, nav nozīmes, nosakot, vai šo preču zādzību var uzskatīt par preču piegādi par atlīdzību. Kā Komisija atzina rakstiskajos apsvērumos, neviens Sestās direktīvas noteikums par preču piegādi nenošķir akcīzes preču piegādi un to preču piegādi, par ko nav jāmaksā akcīze.

30. Ēmot vēl šo visus iepriekš minētos apsvērumus, man šķiet, ka Tiesai vajadzētu atbildēt iesniedzējtiesai, ka akcīzes preču zādzību nevar uzskatīt par "preču piegādi [...] par atlīdzību"

Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta nozīmi.

B – Vai tomēr PVN samaksu var pieprasīt pēc preču zīmēšanas, pamatojoties uz atauju, kas ir piešķirta dalībvalstij, piemērojot Sestās direktīvas 27. pantu?

31. Atbilstoši Sestās direktīvas 27. pantam dalībvalstij var atļaut ieviest pašus pasākumus, atkāpjoties no Sestās direktīvas noteikumiem, nolūkā vienkāršot procedūru, kādā iekasē nodokli, vai novērst noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu.

32. Atbilstoši Sestās direktīvas 27. panta 5. punktam Beļģijas Karaliste paziņoja par minēto pasākumu, kas nosaka, ka PVN par tabakas izstrādājumiem ir maksājams vienlaicīgi ar akcīzes nodokli. Tādējādi galvenais jautājums šajā lietā ir, vai ar šādu pasākumu drīkst paplašināt Sestajā direktīvā paredzēto darbību, par kuru jāmaksā PVN, kategorijas.

33. Sestās direktīvas 10. pants skaidri nošķir nodokļa iekasējamību, proti, brīdī, kad PVN ir jāmaksā, no darbības, par kuru jāmaksā nodoklis, kas ir “notikums, kura dēļ juridiskais stāvoklis atbilst tam, lai nodoklis kārtu iekasējams”.

34. Šā nošķiršana izskaidro būtisku atšķirību starp likumdošanas pasākumiem, kas ietekmē vienu vai otru no šiem jēdzieniem. Pasākums, kura mērķis ir pasteidzināt PVN iekasēšanas brīdī tādā veidā, lai tas sakristu ar akcīzes nodokļa iekasēšanas brīdī, ir jānošķir no pasākuma, kas paredz izņēmumu no normas, kuras uzskaita ar PVN apliekamos darījumus, pievienojot jaunu Sestajā direktīvā neparedzētu darbību, par kuru jāmaksā PVN.

35. Tas, ka pierādījums par zīmēšanu nav pietiekams, lai izvairītos no nozagto preču pašnieka pienākuma maksāt PVN par šīm precēm, pierāda, ka Beļģijas valdība šo pasākumu piemēro, pārsniedzot vienkāršu PVN samaksas pasteidzināšanu. Beļģijas nodokļu iestādēm piemērojot šo pasākumu, zīmēšana pati par sevi tiek uzskatīta par preču piegādi par atlīdzību un līdz ar to faktiski ir ieviesta jauna, Sestajā direktīvā neparedzēta, darbība, par kuru jāmaksā PVN.

36. Tomēr Beļģijas valdības paziņotā pasākuma teksts atklāj, ka šo pasākumu tādēļ nedrīkst piemērot. Tas paredz tikai to, ka “lai atvieglotu PVN iekasēšanas kontroli, PVN, kas ir maksājams par tabakas izstrādājumiem piegādes brīdī, ir jāmaksā [...] vienlaicīgi ar akcīzi, kad ražotājs vai importētājs pārņēmis uzliemeš” (14).

37. Šajā sakarā ir jāatgādina, ka atbilstoši Tiesas judikatūrai par Sestās direktīvas 27. pantu “atkāpes ietverot valsts pasākumi nolūkā novērst nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu ir jāinterpretē šauri” (15). Minētā paziņojuma teksts labi atklāj, ka paziņotais pasākums attiecas tikai uz PVN iekasējamības brīža paātrināšanu, izmantojot nodokļu uzliemeš tādēļ, lai tas rastos ar akcīzes nodokļa iekasēšanas brīdī. Beļģijas pasākuma mērķis ir tikai iekasēt PVN iepriekšējās samaksas veidā, un tādējādi tas attiecas tikai uz nodokļa iekasēšanas brīdī. Kā pamatoti uzsver prasītājs un Komisija, šā paziņojuma mērķis nav piedzīt PVN, faktiski nepārbaudot darbību, par kuru jāmaksā nodoklis, proti, šīs lietas gadījumā – preču piegādi par atlīdzību. Paziņojumā ir norādīta attiecīgā darbība, par kuru jāmaksā PVN, proti, tabakas izstrādājumu piegāde, nepieļaujot iespēju, ka minētā vienkāršošanas procedūra var radīt jebkādu atkāpi.

38. No tā jāsecina, ka neviens atkāpes saturošs pasākums netika paziņots atbilstoši Sestās direktīvas 27. panta 5. punktam, kas ļāvu Beļģijai pieprasīt PVN samaksu no pašnieces par tam nozagtajām precēm, ja šā pašniece šīs preces par atlīdzību nav piegādājusi.

39. Tādēļ šāds atkāpes ietverošs pasākums nav izmantojams pret nodokļu maksātājiem (16). Šajā sakarā ir jāatgādina par 1985. gada 13. februāra spriedumu lietā *Direct Cosmetics*, saskaņā ar kuru atkāpes no Sestās direktīvas “ir saderīgas ar Kopienas tiesību m tikai ar nosacījumu, ka,

pirmkārt, tās atbilst 27. panta 1. punktā noteiktajiem mērķiem un, otrkārt, ka tās ir paziņotas Komisijai” (17).

40. Katrā ziņā, pat ja varētu uzskatīt, ka atkāpes ietverošs pasākums, kura dēļ zādzību var uzskatīt par preču piegādi par atlīdzību, bija paziņots, tas būtu pretējs Kopienas tiesbūm.

41. Tiesa ne tikai apstiprina, ka iespēju veikt atkāpes ietverošus pasākumus, ko paredz Sestās direktivas 27. pants, ir jāinterpretē šauri (18), bet tā arī atgādina, ka ir atļauti tikai tie pasākumi, kas ir “vajadzīgi un piemēroti pasākuma izvirzītā pasā mērķa īstenošanai un ja tie pēc iespējas mazāk ietekmē Sestās direktivas mērķus un principus” (19). Citiem vārdiem, pasākumi, kas atkāpjās no Sestās direktivas, lai vienkāršotu nodokļu iekasēšanu vai novērstu nodokļu nemaksēšanu vai apiešanu, ir pieņemami tikai “ja tie stingri vajadzīgi šo mērķu sasniegšanai” (20), un šāda pasākuma saderība “ar nosacījumiem, ko paredz Sestās direktivas 27. panta 1. punkts, ir jāizvērtē strikti” (21).

42. Netika pierādīts, ka minētajam atkāpes ietverošajam pasākumam bija tie mērķi kuru nodokļa iekasēšanas vienkāršošana vai cēlā pret nodokļu nemaksēšanu vai apiešanu, kas varētu pamatot preču zādzības uzskatīšanu par preču piegādi par atlīdzību. Šāds pasākums nozīmētu atkāpi no Sestās direktivas pamata noteikumiem, kas nosaka darbības, par kurām jāmaksā nodoklis, tām pievienojot jaunas ar PVN pieliekamo darbību kategorijas, to darot situācijā, kad preču zādzība nav apstrādāta un nav pazīmju par nodokļu nemaksēšanu.

III – Secinājumi

43. Ēmot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, es piedāvāju Tiesai uz *hof van beroep te Antwerpen* uzdotajiem jautājumiem atbildēt šādi:

“1) Jādziens “preču piegāde [...] par atlīdzību” 2. panta 1. punkta nozīmē 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 ir jāinterpretē tā, ka tas neietver preču zādzību, neatkarīgi no tā, vai par nozagtajām precēm jāmaksā akcīzes nodoklis.

2) Atļauja, kas dalībvalstij dota pēc veiktā paziņojuma atbilstoši Sestās direktivas 77/388 27. panta 5. punktam, lai ieviestu pasā atkāpes ietverošu pasākumu, kas nosaka iepriekšēju pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanu par tabakas izstrādājumiem vienlaicīgi ar akcīzes nodokļa samaksu, neietver iespēju pieprasīt pievienotās vērtības nodokļa samaksu par precēm, kas ir nozagtas.”

1 – Oriģinālvārdi – portugāļu.

2 – OV L 145, 1. lpp.

3 – redakcijā, kas bija spēkā pirms grozījumiem, kuri izdarīti ar Padomes 2004. gada 20. janvāra Direktīvu 2004/7/EK (OV L 27, 44. lpp.).

4 – 1983. gada 9. novembra spriedums lietā 199/82 *San Giorgio* (Recueil, 3595. lpp., 14. punkts) un 1999. gada 9. februāra spriedums lietā C-343/96 *Dilexport* (Recueil, I-579. lpp., 48. punkts).

5 – Spriedums lietā C-16/93 (Recueil, I-743. lpp., 14. punkts); mans izcēlums.

6 – Iepriekš 5. zemsverā piezīmē minētajā spriedumā lietā *Tolsma* 13. punkts (mans izcēlums); 1981. gada 5. februāra spriedums lietā 154/80 *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (Recueil, 445. lpp., 12. punkts); 1988. gada 23. novembra spriedums lietā 230/87 *Naturally Yours Cosmetics*

(*Recueil*, 6365. lpp., 11. punkts) un 1988. gada 8. marta spriedums liet? 102/86 *Apple and Pear Development Council* (*Recueil*, 1443. lpp., 12. punkts).

7 – Spriedums liet? 89/81 (*Recueil*, 1277. lpp., 9. un 10. punkts); mans izc?lums.

8 – Turpat, 10. punkts.

9 – Šo secin?jumu nostiprina Tiesas ie?emt? nost?ja t?s 1990. gada 8. febru?ra spriedum? C?320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (*Recueil*, I?285. lpp.). Šaj? spriedum? Tiesa nosprieda, ka “atbilstoši Sest?s direkt?vas 5. panta 1. punktam par “pre?u pieg?di” ir j?uzskata ties?bu nodošanu r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam” (6. punkts) un ka “no š? noteikuma teksta izriet, ka preces pieg?des j?dziens [...] ietver vienas personas visus materi?l? ?pašuma nodošanas dar?jumus, ar ko t? pieš?ir ties?bas citai personai r?koties ar šo ?pašumu k? ?pašniekam” (7. punkts). Visiem materi?l? ?pašuma nodošanas dar?jumiem, ar ko citai personai pieš?ir ties?bas ar to r?koties, rakstur?gs piekrišanas vai vienošan?s elements (lai p?r?emtu izteiksmi, kas ir izmantota šajos secin?jumos min?taj? spriedum? liet? *Tolsma* 17. punkt?, kur? min?ta pamata “vienošan?s starp l?guma pus?m” vajadz?ba). Šis elements nepast?v z?dz?bas gad?jum?. Š?d? situ?cij? nav nedz ties?bu uz materi?lo ?pašumu nodošanas, kam apzagtais ?pašnieks b?tu piekritis, nedz ac?mredzot ar? ar pakalpojumu tieši saist?tas atl?dz?bas, ko zag?i samaks?juši ?pašniekam.

10 – T?pat ir j?piebilst, ka situ?cijas, kas apstr?d?tas 1989. gada 13. decembra spriedum? liet? C?342/87 *Genius Holding* (*Recueil*, 4227. lpp., 18. punkts) un 2003. gada 6. novembra spriedum? apvienotaj?s liet?s no C?78/02 l?dz C?80/02 *Karageorgou* u.c. (*Recueil*, I?13295. lpp., 50.–52. punkts), ir piln?gi atš?ir?gas no situ?cijas šaj? liet?. Min?taj?s liet?s r??in? PVN tika iek?auts, bet š?iet, ka par attiec?gajiem pakalpojumiem nebija j?maks? PVN. Spriedum? liet? *Genius Holding* Tiesa pamatoti nosprieda, ka “ties?bas veikt nodok?a atskait?šanu, kas ir paredz?tas Sestaj? direkt?v? [...], neattiecas uz nodokli, kas ir j?maks? tikai t?p?c, ka tas ir min?ts r??in?”.

11 – Šaj? sakar? skat. 2000. gada 29. j?nija spriedumu liet? C?455/98 *Salumets* u.c. (*Recueil*, I?4993. lpp., 24. punkts).

12 – 1988. gada 5. j?lija spriedums liet? 269/86 *Mol* (*Recueil*, 3627. lpp., 18. punkts); 1988. gada 5. j?lija spriedums liet? 289/86 *Happy Family* (*Recueil*, 3655. lpp., 20. punkts); 1993. gada 2. augusta spriedums liet? C?111/92 *Lange* (*Recueil*, I?4677. lpp., 16. punkts); 1998. gada 28. maija spriedums liet? C?3/97 *Goodwin* un *Unstead* (*Recueil*, I?3257. lpp., 9. punkts); 1999. gada 29. j?nija spriedums liet? C?158/98 *Coffeeshop “Siberië”* (*Recueil*, I?3971. lpp., 14. un 21. punkts) un iepriekš min?tais spriedums liet? *Salumets* u.c., 19. punkts.

13 – 1998. gada 11. j?nija spriedums liet? C?283/95 *Fischer* (*Recueil*, I?3369. lpp., 19.–23. un 28. punkts).

14 – Skat. šo secin?jumu 13. punktu; mans izc?lums.

15 – 1997. gada 29. maija spriedums liet? C?63/96 *Skripalle* (*Recueil*, I?2847. lpp., 24. punkts).

16 – Šis secin?jums izdar?ts neatkar?gi no jaut?juma, kas šaj? liet? nav uzdots, proti, vai vienk?ršs pas?kums PVN samaksas pa?trin?šanai, l?dz?gi tam, par k?du bija pazi?ots šaj? liet?, ir atk?pes ietverošs pas?kums atbilstoši 27. panta 1. punktam.

17 – Spriedums liet? 5/84 (*Recueil*, 617. lpp., 24. punkts). Skat. ar? 1995. gada 6. j?lija spriedumu liet? C?62/93 *BP Supergaz* (*Recueil*, I?1883. lpp., 22. un 23. punkts).

18 – Skat. šo secinājumu 37. punktu.

19 – 2000. gada 19. septembra spriedums apvienotajās lietās C-177/99 un C-181/99 *Ampafrance* un *Sanofi* (*Recueil*, I-7013. lpp., 43. punkts) un 2004. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-17/01 *Sudholz* (*Recueil*, I-4271. lpp., 46. punkts).

20 – 1984. gada 10. aprīļa spriedums lietā 324/82 Komisija/Belģija (*Recueil*, 1861. lpp., 29. punkts).

21 – Šo secinājumu 19. zemsvītras piezīmi minētā sprieduma lietā *Sudholz* 45. punkts.