

ENERĢLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES

[JULIANE KOKOTT] SECINĀJUMI,

sniegti 2007. gada 11. janvārī (1)

Lieta C-409/04

Teleos plc u.c.

pret

The Commissioners of Customs and Excise

(High Court of Justice (Anglija un Velsa), Queen's Bench Division, Administrative Court (Apvienotā Karaliste) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Sestā PVN direktīva – 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkts un 3. punkts un 28.c panta A punkta a) apakšpunkts – iegāde Kopienas iekšienē – Piegāde Kopienas iekšienē – Atbrīvojums – Preces, kas nosūtītas vai transportētas uz citu dalībvalsti – Prasības saistībā ar pierādījumiem – Nosūtīšanas vai transportēšanas laikā pieautie pārņēmumi, kuros piegādātājs nav vainojams

I – Ievads

- Šajā gadījumā Tiesai ir jāatbild uz jautājumiem par Sestās PVN direktīvas (2) interpretāciju sakarā ar piegāžu Kopienas iekšienē atbrīvošanu no nodokļiem. Šie jautājumi ir cieši saistīti ar lietā C-146/05 (*Collée*) un lietā C-184/05 (*Twoh International*) izvirzītajiem jautājumiem, par kuriem es šodien arī sniedzu secinājumus.
- Prasītāji pamata prāvā – *Teleos plc*, kārtrspadsmīt citi uzņēmumi (3) (turpmāk tekstā – “*Teleos u.c.*”), kuri reģistrēti Apvienotajā Karalistē, – pārdeva mobilos telefonus kādam Spānijā uzņēmumam. Pircējam preces bija jāeksportē no Apvienotās Karalistes uz citu dalībvalsti. Turklāt, kā izrādījās vēlāk, bija izdarīti pārņēmumi, kuros *Teleos u.c.* tomēr nebija piedalījusies. Tātad nodokļu administrācija atteica *Teleos u.c.* viņu veiktajam piegādēm piešķirt atbrīvojumu no nodokļiem.
- Iesniedzātāja, pirmkārt, vēlās noskaidrot, kurā brīdī ir pabeigta iegāde Kopienas iekšienē vai piegāde Kopienas iekšienē un kad rodas tiesības saņemt atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa valsts teritorijā. It īpaši ir jānoskaidro, vai tam ir nepieciešama faktiskā preču nosūtīšana pāri robežai. Otrkārt, tautā, vai piegādētājam var tikt atteikta atbrīvošana no nodokļa, ja pircēja iesniegtie pierādījumi par nosūtīšanu pāri robežai, par kuru nepareizi būtu piegādātājs nezināja vai viņam nebija jāzina, vēlāk izrādās viltoti.
- Šajā gadījumā veicamajā Sestās direktīvas interpretācijā ir savstarpēji jāšķaido divi mērķi. Pirmkārt, ir jāierobežo pievienotās vērtības nodokļa nemaksāšana. Tieši PVN piemērošana pārrobežu darījumiem ar augstvērtīgām, viegli transportējamām precēm ir it īpaši pakāauta

krāpšanām. Otrkārt, uzņēmumiem, kuri pārrobežu darījumus nokārto korekti un rūpīgi, nedrīkst tikt uzlikti pārāk lieli riski un izdevumi, lai pārņēmīgi neapgrātinātu tirdzniecību Kopienas iekšienē. Visbeidzot rodas arī jautājums, kam ir jāuzņem risks par trešās personas krāpniecisku rīcību: tās labticīgajam darījumam partnerim vai valstij.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Kopienas tiesības

5. Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīva 91/680/EEK, kas papildina pievienotās vārtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK, lai atceltu fiskālās robežas (4), papildināja Sesto direktīvu ar jaunu sadaļu XVIa – “Pagaidu režīms nodokļu uzlikšanai tirdzniecībā starp dalībvalstīm” (28.a–28.m pants). Šīs normas joprojām ir spēkā, jo preču komerciālas aprites tirdzniecībā starp dalībvalstīm aplikšanai ar nodokļiem vēl nav pieņemts galīgais tiesiskais regulējums.

6. Sestās direktīvas 28.a pants ir noteikts:

“1. Pievienotās vārtības nodoklis jāmaksā arī:

a) par Kopienas iekšējām preču iegādēm, ko valsts teritorijā par atlīdzību veic nodokļu maksātājs, kas attiecīgi darbojas, vai juridiska persona, kas nav nodokļu maksātāja, ja pārdevējs ir nodokļu maksātājs, kas attiecīgi darbojas, kuram nav tiesību uz 24. pants noteikto atbrīvojumu un uz kuru neattiecas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrā teikuma vai 28.b panta B daļas 1. pants noteiktais režīms.

[..]

3. “Kopienas iekšējā preču iegāde” nozīmē iegūt tiesības rīkoties kā pašniekam ar kustamu materiālu pašumu, ko personai, kas iegādājusies preces, atsūtīt vai atvest pārdevējs vai kāds viņa vārds, vai persona, kas iegādājas preces citai dalībvalstij, nevis tai, no kuras preces ir nosūtītas vai transportētas.

[..]”

7. Darbība, par kuru ir jāmaksā nodokļi, Sestās direktīvas 28.d panta 1. pants ir definēta šādi:

“Darbība, par kuru jāmaksā nodokļi, notiek, ja veic preču iegādi Kopienas iekšienē. Preču iegādi Kopienas iekšienē uzskata par veiktu, ja līdzīgu preču piegādi uzskata par veiktu valsts teritorijā.”

8. Sestās direktīvas 28.b panta A daļā Kopienas iekšējās preču iegādes vieta ir noteikta šādi:

“1. Par Kopienas iekšējās preču iegādes vietu uzskata vietu, kur preces atrodas laikā, kad beidzas to sūtīšana vai transportēšana personai, kas tās iegādājas.

2. Neskarot 1. punktu, tomēr uzskata, ka Kopienas iekšējās preču iegādes vieta, kas minēta 28.a panta 1. punkta a) apakšpunktā, atrodas dalībvalsts teritorijā, kas ir izdevusi pievienotās vārtības nodokļa identifikācijas numuru, ar kuru persona, kas iegādājas preces, ir veikusi iegādi, izņemot gadījumu, ja persona, kas iegādājas preces, apstiprina, ka šai iegādei ir uzlikts nodoklis saskaņā ar 1. punktu.

[..]”

9. Atbilstoši Sestās direktīvas 28.c panta A punktam piegādes Kopienas iekšienē starp divām

dalībvalstīm ir atbrīvotas no nodokļa. Šajā normā paredzēts:

“Neietekmējot citus Kopienas noteikumus un saskaņā ar nosacījumiem, kas tajos izklāstēti, lai nodrošinātu turpmāk paredzēto atbrīvojumu pareizu un godīgu piemērošanu un novērstu jebkuru nodokļu nemaksāšanu, nodokļu apiešanu vai āunprātīgu izmantošanu, dalībvalstīs atbrīvo no nodokļiem:

a) piegādātās preces, kās tās definētas 5. pantā [..], ko nosūtījis vai transportējis pārvadātājs vai kāds viņa vārdā, vai persona, kas sērus 3. pantā minētās teritorijas, bet Kopienas iekšienē preces iegādājies citam nodokļu maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļu maksātāja, kura attiecīgi darbojas dalībvalstī, kas nav preču sūtījuma vai transportēšanas sākumpunkts.

[..]”

B – *Valsts tiesības*

10. 1994. gada Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Value Added Tax Act 1994, VAT Act 1994*) 30. panta 8. punkts ir noteikts:

“Noteikumos var paredzēt nulles likmes piemērošanu dažām preču piegādēm vai preču piegādēm, kas norādītas noteikumos, ja:

a) *Commissioners* ir pārliecināti, ka preces ir eksportētas vai ir jāeksportē uz vietu, kas atrodas ārpus dalībvalstu teritorijas, vai ka attiecīgā piegāde vienlaicīgi ir saistīta ar:

i) preču transportēšanu ārpus Apvienotās Karalistes teritorijas un,

ii) to iegādā citā dalībvalstī, ko veic persona, kurai par šo iegādā ir jāmaksā PVN saskaņā ar attiecīgās dalībvalsts tiesību aktu noteikumiem, kas attiecībā uz šo dalībvalsti atbilst 10. pantam; un

b) attiecīgā gadījumā, ja ir izpildīti visi pārējie nosacījumi, ko var paredzēt noteikumos vai ko var izvirzīt *Commissioners*.”

11. Saistībā ar šo pilnvaru īstenošanu 1995. gada noteikumu par pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN noteikumi”) 134. pantā paredzēta kārtība, kādā piegādes Kopienas iekšienē tiek atbrīvotas no nodokļiem. Citi noteikumi ir atrodami *Commissioners* norādījumos (*Notices*) Nr. 725 un Nr. 703, kuriem saskaņā ar 1994. gada likuma 30. panta 8. punktu un 7. pielikuma 4. punktu daļēji ir likuma spēks. Kā ir norādījis iesniedzējtiesa, saskaņā ar visiem šiem noteikumiem tiesības uz piegādes Kopienas iekšienē atbrīvojumu no nodokļiem kopā ar tiesībām uz priekšnodokļa atskaitēšanu (nulles likme) rodas tikai tad, ja preces faktiski ir izvestas no Apvienotās Karalistes.

III – Fakti un prejudiciālie jautājumi

12. *Teleos* u.c. 2002. gadā pārvada mobilos telefonus Spānijā reģistrētai sabiedrībai *Total Telecom SA/Ercosys Mobil SA* (turpmāk tekstā – “TT”). Saskaņā ar līgumiem preču piegādes galamērķa vieta parasti bija Francija un dažos gadījumos arī Spānija. Piegāde notika “no rēķina” (*exworks*) (5). Atbilstoši tam *Teleos* u.c. bija tikai pienākums piegādēt preces uz TT ekspeditora noliktavu Apvienotajā Karalistē. Tad ekspeditors, domājams, tās nodeva pārvadātājam transportēšanai uz galamērķa valsti. Par katru darījumu TT ar kurjerdienesta starpniecību nosūtīja *Teleos* u.c. apzīmēgotu un parakstītu CMR transporta preču pavadzemes oriģinālu kā pierādījumu tam, ka mobilie telefoni bija sasnieguši savu galamērķi. Kā konstatēja iesniedzējtiesa, *Teleos* u.c. nebija iemesla šaubties par norādīto kravas pavadzemes vai par to

stumu.

13. Pēc *Teleos* u.c. pieprasījuma piegādes tika atbrīvotas no nodokļa un uzņēmumiem tika nodrošināta samaksa?t? priekšnodokļa atmaksāšana (nulles likme). Izmeklēšanā, kas notika dažas nedēļas pēc p?d?j?m piegādēm, *Commissioners* atklāja, ka CMR transporta preču pavadzīmes saturēja daudz nepatiesas informācijas par galamērķi, par p?rvadātāju un, domājams, par izmantotajiem transportlīdzekļiem. Tāpēc *Commissioners* uzskatāja, ka mobilie telefoni nav izvesti no Apvienotās Karalistes. Iesniedzējtiesa piekrīt šim v?rtējumam. Rezultātā *Commissioners* noteica *Teleos* u.c. PVN parādu vairāku miljonu sterliņu m?rciņu apmērā. Tomēr *Commissioners* piekrita, ka *Teleos* u.c. nebija iesaistīti ne krāpšanā, ne arī zināja, ka mobilie telefoni nav izvesti no Apvienotās Karalistes.

14. *TT*, k? atzīst iesniedzējtiesa, Spēnijā ir iesniedzis nodokļu deklarācijas par mobilo telefonu iegādi Kopienā, pēc tam pieprasījis tiesības atskaitīt samaksāto pievienotās vērtības nodokli un turpmāko piegādi pieteicis k? piegādi Kopienas iekšienā, uz kuru attiecas atbrīvojums no nodokļa.

15. Pirms *Teleos* u.c. iesaistījās darījumu attiecībās ar *TT*, tie bija p?rliedzinājušies par šo pircēja uzticamību, p?rbaudot viņa Spēnijas PVN reģistrācijas numuru, reģistrāciju Komercreģistrācijā un maksātspēju. Tie ievēroja ziņas arī par eksportoriem, kurus bija iesaistījis *TT*.

16. *High Court of Justice for England and Wales, Queen's Bench Division (Administrative Court)*, kura izskatīja strīdu par summu, k?du apliek ar pievienotās vērtības nodokli, ar 2004. gada 7. maija lēmumu (Tiesā reģistrēts 2004. gada 24. septembrā) saskaņā ar EKL 234. pantu uzdeva šādas prejudiciālos jautājumus:

“1) Vai [pamata lietā] pastāvošajos apstākļos 28.a panta 3. punkts (preces iegāde Kopienas iekšienā) iekāutais j?dziens “nosūtīta” ir interpretējams tādā veidā, ka iegāde Kopienas iekšienā ir notikusi tad, ja:

a) tiesības ar precēm r?koties k? ?pašniekam ir nodotas pircējam un pircējam (kas k? PVN maksātājs ir reģistrējies citā dalībvalstī) piegādētās preces piegādātājs ir nodevis atbilstoši pirkuma l?gumam ar “piegādi no r?pn?cas”, kurā pircējs ir apņēmis no apsargātas noliktavas, kas atrodas piegādātāja dalībvalstī, preces transportēt uz dalībvalsti, kura nav piegādes dalībvalsts, un l?guma dokumentos ir norādīts, ka l?gumsl?dzēju pušu nodoms ir preces pēc tam transportēt uz galamērķi, kas atrodas citā dalībvalstī, bet preces faktiski vēl nav izvestas no piegādātāja dalībvalsts teritorijas; vai ja

b) tiesības ar precēm r?koties k? ?pašniekam ir nodotas pircējam un jau ir uzsākta to transportāšana uz citu dalībvalsti, bet tās vēl nebūt nav nonākušas galamērķī (?paši, ja preces faktiski vēl nav izvestas no piegādes dalībvalsts teritorijas); vai ja

c) tiesības ar precēm r?koties k? ?pašniekam ir nodotas pircējam un preces faktiski ir izvestas no piegādātāja dalībvalsts teritorijas un jau ir uzsākta to transportāšana uz citu dalībvalsti?

2) Vai 28.c panta A punkta a) apakšpunkts ir interpretējams tādā veidā, ka preču piegādes ir atbrīvotas no PVN, ja:

– preces ir piegādātas pircējam, kas k? PVN maksātājs ir reģistrējies citā dalībvalstī; un

– pirc?js l?gum? ap?emas pirk? preces, ?emot v?r?, ka p?c tam, kad ir ieg?tas ties?bas pieg?d?t?ja dal?bvalst? ar prec?m r?koties k? ?pašniekam, tam no pieg?d?t?ja dal?bvalsts preces ir j?transport? uz n?kamo dal?bvalsti, un:

a) ties?bas ar prec?m r?koties k? ?pašniekam ir nodotas pirc?jam un pieg?d?t?s preces pieg?d?t?js ir nodevis pirc?jam saska?? ar pirkuma l?gumu ar “pieg?di no r?pn?cas”, kur? pirc?js uz?emas no apsarg?tas noliktavas, kas atrodas pieg?d?t?ja dal?bvalst?, preces transport?t uz dal?bvalsti, kura nav pieg?des dal?bvalsts, un l?guma dokumentos vai citos apliecinošos dokumentos ir nor?d?ts, ka l?gumsl?dz?ju pušu nodoms ir preces p?c tam transport?t uz galam?r?i, kas atrodas cit? dal?bvalst?, bet preces faktiski v?l nav izvestas no pieg?des dal?bvalsts teritorijas; vai ja

b) ties?bas ar prec?m r?koties k? ?pašniekam ir nodotas pirc?jam un jau ir uzs?kta pre?u transport?šana uz citu dal?bvalsti, bet t?s v?l neb?t nav non?kušas galam?r?? (?paši, ja preces faktiski v?l nav izvestas no pieg?des dal?bvalsts teritorijas); vai ja

c) ties?bas ar prec?m r?koties k? ?pašniekam ir nodotas pirc?jam un preces ir izvestas no pieg?des dal?bvalsts teritorijas un jau tiek transport?tas uz n?kamo dal?bvalsti; vai ja

d) ties?bas ar prec?m r?koties k? ?pašniekam ir nodotas pirc?jam un var ar? pier?d?t, ka preces faktiski ir sa?emtas galam?r?a dal?bvalst??

3) Ja p?c atmaks?šanas l?guma iesniegšanas pieg?d?t?js, kas r?kojas lab? tic?b?, savas dal?bvalsts kompetentaj?m iest?d?m ir iesniedzis objekt?vus pier?d?jumus, kuri to sniegšanas br?d? š?ietami pamato t? ties?bas uz atbr?vojumu no nodok?iem par attiec?g?m prec?m saska?? ar 28.c panta A punkta a) apakšpunktu, un kompetent?s iest?des s?kum? ir pie??mušas šos pier?d?jumus, lai piem?rotu atbr?vojumu no nodok?iem, k?dos apst?k?os (attiec?gi), ?emot v?r? past?vošos apst?k?us, pieg?des dal?bvalsts kompetent?s iest?des tom?r var v?l?k likt pieg?d?t?jam maks?t PVN par š?m prec?m, ja tai tiek dar?ti zin?mi jauni pier?d?jumi, kas a) rada šaubas par iepriekš?jo pier?d?jumu sp?k? esam?bu vai b) pier?da, ka sniegtie pier?d?jumi ir nepareizi p?c b?t?bas, kaut gan pieg?d?t?jam tas nebija zin?ms un nav pier?d?ta t? dal?ba?

4) Vai atbildi uz trešo jaut?jumu ietekm? tas, ka past?v pier?d?jumi, ka pirc?js galam?r?a dal?bvalsts nodok?u iest?d?m ir iesniedzis deklar?cijas, kaut ar? šaj?s deklar?cij?s k? ieg?de Kopienas iekšien? ir min?ti pirkumi, par kuriem ir runa šaj? gad?jum?, ka pirc?js ir nor?d?jis summu, kas atz?ta par t?du, kura liecina par nodokli, kas j?maks? par ieg?di, un ka tas ir veicis t?s pašas summas atskait?jumu atbilstoši Sest?s Direkt?vas 17. panta 2. punkta d) apakšpunktam?”

17. Tiesved?b? Ties? apsv?rumus sniedza *Teleos* u.c., Apvienot?s Karalistes vald?ba, ?rija, Francijas, Grie?ijas, It?lijas un Portug?les vald?bas, k? ar? Eiropas Kopien? Komisija.

IV – Juridiskais pamatojums

18. Faktus pamata pr?v? raksturo tas, ka š?ietam?ba un esam?ba šaj? gad?jum? ac?mredzami atš?iras. Atbilstoši dokumentiem, kurus *Teleos* u.c. sa??ma no sava dar?jumu partnera *TT* un iesniedza *Commissioners*, *TT* pilnvarotais ir sa??mis mobilos telefonus Apvienotaj? Karalist? un transport?jis tos uz cit?m dal?bvalst?m. L?dz ar to visi nosac?jumi, tiklab attiec?b? uz ieg?di Kopien?, k? ar? uz pieg?des Kopien? atbr?vošanu no nodok?iem ir izpild?ti, proti, neatkar?gi no t?, kuram no pirmaj? un otraj? prejudici?laj? jaut?jum? min?tajiem interpret?cijas variantiem tiek dota priekšroka.

19. Trešais un ceturtais prejudiciālais jautājums ir veltīts problēmai, kādas sekas ir nodokļu piemērošanai piegādei, ja vāļķ izrādās, ka dokumenti neatbilst realitātei. Tikai tad, ja uz šiem jautājumiem atbild tē, ka fakti, kas kļuviši zināmi vāļķ, var izraisīt situācijas pārvērtēšanu, pirmajam un otrajam prejudiciālajam jautājumam ir nozēme.

20. Ar šiem pārdējiem jautājumiem jānoskaidro, vai iegāde Kopienas iekšienē vai piegāde Kopienē, uz kuru attiecas atbrēvojums no nodokā, iespējams, ir notikusi arī tad, ja telefoni (vāļķ) nav izvesti no Apvienotās Karalistes. Kaut arī nodokļu administrācija piegādātājam nevar pārmest šo apstāķķ, jo viēš labticēģķ pāaujas uz kravas pavadzēmju pareizēbu, nav svarēģķ, vai ēēdos apstāķēos notiek atbrēvošana un kēdos gadājumos tas notiek.

21. Trešajam un ceturtajam jautājumam savukārt nebētu nozēme tad, ja Tiesa pirmajā un otrajā jautājumā nonāķtu pie secinājuma, ka atbrēvošana no nodokā notiek pat tad, ja preces nav izvestas no izcelsmes dalēbvalsts.

22. Tāēdējāēdi nevar lēģķiski noteikt skaidru prioritāēti vienai vai otrai jautājumu grupai. Tāpāēc uz jautājumiem ir jāatbild tāēē secēbē, kāēē tos ir uzdevusi iesniedzējģtiesa.

A – *Ievada apsvērumi par noteikumiem par nodokļu uzlikēšanu tirdzniecēbē starp dalēbvalstēm*
(6)

23. Pirms aplāķķķu prejudiciālos jautājumus, es vāļķtos iepriekēš vāļķ izteikt pāris apsvērumus, kas saistģti ar ēpaēšajiem noteikumiem par pārobežu piegādēm, ēstenojot tirdzniecēbu Kopienē.

24. Ar pievienotās vārtēbas nodokļķ apliek pašpatāriēu valsts teritorijē. Tāpāēc pievienotās vārtēbas nodoklim ir pakāuta preēu piegāē un pakalpojumi valsts teritorijē (Sestās direktāvas 2. panta 1. punkts), kā arī preēu imports (Sestās direktāvas 2. panta 2. punkts). Pārobežu tirdzniecēbai Kopienē ar pagaidu režēmju nodokļu uzlikēšanai tirdzniecēbē starp dalēbvalstēm (XVIa sadaēa), kas paredzģts Direktāvē 91/680, tika ieviesta cita darbēba, par kuru ir jāmaksē nodokāi, – iegāēde Kopienas teritorijē (28.a panta 1. punkta a) apakēpunkts).

25. Preēu, kuras tiek nosģtģtas vai transportģtas uz treēo valsti, piegāēde saskaēē ar Sestās direktāvas 15. panta 1. punktu ir atbrēvota no nodokā, jo tģs netiek patārtģtas valsts teritorijē. Tas pats saskaēē ar Sestās direktāvas 28.c panta A punkta a) apakēpunktu attiecas uz piegādēm uz citu dalēbvalsti.

26. Pirms pagaidu režēma nodokļu uzlikēšanai tirdzniecēbē Kopienē ievieēanas preēu piegādēm starp divēm dalēbvalstēm tika piemērots tas pats nodokļu uzlikēšanas režēms, kas tika piemērots pārtģjē starptautiskajē tirdzniecēbē. Atbilstošģ šim režēmam piegāē bija apliekama ar nodokļķ piegāēdes vietē Sestās direktāvas 8. panta 1. punkta a) apakēpunkta nozēmē, proti, nosģtēēšanas vietē, tomāēr izveēšanas gadājumē tē bija atbrēvota no nodokā. Tāēdējāēdi ar PVN piegāēde tika aplikta pāēc ievieēanas galamāērā dalēbvalstē. Atbilstošģ šim režēmam robežas ēēērēsoēana eksporta vai importa gadājumē bija izēēiroēšais kritārijs atbrēvoēanai no nodokā vai aplikēšanai ar nodokļķ, kas bija jāpāierāēa ar muitas dokumentu palāēdzēbu arī saistēbē ar PVN.

27. Iekēēģjē tirģus attēstēbas gaitē kontroles uz iekēēģjēm robežēm tika atceltas un lāēdz ar to bija jāpāērkata arī pievienotās vārtēbas noteikumi, kas piemērojami tirdzniecēbai Kopienē (7). Tomāēr reforma neieguva tāēdus apmērus, lai noteikumus par preēu iekēēzemes piegāēēdi attiecinģtu arī uz preēu tirdzniecēbu starp divēm dalēbvalstēm. Tas nozēmētu, ka PVN pienāēktos – nevis, kā lāēdz šim – tai dalēbvalstij, kurē precē ievēd un patāērē, bet gan tai dalēbvalstij, no kuras precē izved.

28. Turpretim saskaēē ar pagaidu režēmju lāēdzēināējis nodokļu suverenitētes sadalāējums starp

dalībvalstīm paliek neskarts. Lai panāktu, ka PVN turpmāk attiecas uz gala patērītāja dalībvalsti, ar Direktīvu 91/680 iegāde Kopienas iekšienē tika noteikta par jaunu darbību, par kuru ir jāmaksā nodoklis tirdzniecībā starp dalībvalstīm (28.a panta 1. punkta a) apakšpunkts).

29. Tā kā Kopienas iekšējā preču iegāde tiek aplikta ar nodokli preces galamērķa dalībvalstī, izcelsmes valstī attiecīgā Kopienas iekšējā piegāde ir jāatbrīvo no nodokļa, lai novērstu dubulto nodokļa uzlikšanu un līdz ar to PVN neitralitātes principa pārkāpumu (Sestās direktīvas 28.c panta A punkta a) apakšpunkts) (8). Tā kā Kopienas iekšējā preču iegāde aizstāj nodokļa uzlikšanu importam, Kopienas iekšējās preču piegādes atbrīvojums aizstāj eksporta atbrīvojumu no nodokļiem.

B – *Par pirmo un otro prejudiciālo jautājumu*

1) Iegādes Kopienas iekšienē un atbrīvošanas no nodokļiem attiecībā uz piegādi Kopienā savstarpējā saistība

30. Prasītāji lūdz pamata prāvā atbrīvojumu no nodokļiem to veiktajām piegādēm saskaņā ar Sestās direktīvas 28.c panta A punkta a) apakšpunktu kā piegādēm Kopienas iekšienē. Tomēr *HighCourt* savā pirmajā jautājumā lūdz interpretēt Sestās direktīvas 28.a panta 3. punktu, kurā ir reglamentēta iegādes Kopienas iekšienē aplikšana ar nodokļiem.

31. Šāda pieeja balstās uz atbilstošu pieņēmumu, ka attiecībā uz piegādētām precēm atbrīvojums no nodokļiem saskaņā ar Sestās direktīvas 28.c panta A punkta a) apakšpunktu un ar nodokli aplikama iegāde Kopienas iekšienē Sestās direktīvas 28.a panta 3. punkta pirmās daļas nozīmē ir savstarpējā saistītā. Piegādes Kopienas iekšienē gadījumā tiesības aplikēt ar nodokli pāriet no izcelsmes dalībvalsts uz galamērķa dalībvalsti (9).

32. Iegādes un atbrīvojuma savstarpējās saistības dēļ, uz ko norāda arī formulējumi attiecīgajos Sestās direktīvas noteikumos, kuri atsaucas viens uz otru, pirmais un otrais prejudiciālais jautājums ir jāizskata kopā.

33. Saskaņā ar Sestās direktīvas 28.a panta 3. punkta pirmo daļu piegāde Kopienas iekšienē ir pakāauta šādiem diviem nosacījumiem:

– persona, kas iegādājies preces, ir ieguvusi tiesības rīkoties ar kustamu ģermenisku lietu kā tās īpašnieks (10) un

– attiecīgo precu pārdevējs vai pircējs vai kāds viņu vārdā nosūta vai transportē uz pircēja atrašanās vietu dalībvalstī, kas nav tā, no kuras prece ir nosūtīta vai transportēta.

34. Piegādes Kopienas iekšienē atbrīvojums no nodokļiem saskaņā ar Sestās direktīvas 28.c panta A punkta a) apakšpunktu tiek piešķirts šādos apstākļos:

– preces nosūta vai transportē pārdevējs vai pircējs, vai kāds viņu vārdā īrpus [Sestās direktīvas] 3. pantā minētās teritorijas [tātad valsts teritorijas], bet Kopienas iekšienē.

– preces piegādes tiek veiktas citam nodokļu maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļu maksātāja, kura attiecīgi citā dalībvalstī, kas nav nosūtītāja valsts, darbojas kā nodokļu maksātāja vai kā juridiska persona, kas nav nodokļu maksātāja.

35. Kas attiecas uz iegādes Kopienas iekšienē nosacījumu izpildi, lietas dalībnieki neapstrīd, ka *TT* ir ieguvis tiesības rīkoties ar precēm kā īpašniekam, pat ja tās ir saņemtas īpašumā nevis pats tieši, bet gan viņa pilnvarotais ekspeditors. Kas attiecas uz atbrīvojuma apstākļiem, otrais nosacījums – piegāde nodokļu maksātājam, kurš kā tās darbojas īrpus nosūtītājas dalībvalsts

– problēmas nerada.

36. Lietas dalībnieki nav vienprātīgi par nosūtīšanas uz citu dalībvalsti jūdziena, kurš lūdzīgā veidā parādās Sestās direktīvas 28.a panta 3. punkta pirmajā daļā un 28.c panta A punkta a) apakšpunktā, pareizu interpretāciju.

2) Nosūtīšana un transportēšana Sestās direktīvas 28.a panta 3. punkta un 28.c panta A punkta a) apakšpunkta nozīmē

37. *Teleos* u.c. uzskata, ka nosūtīšana tādā apstākļos kā šajos ir veikta jau tad, kad piegādātājs preces nosūtītājā valstī nodod personas, kas preces iegādājas, pilnvarotajam, ja starp līgumslēdzēju pusēm ir noruna, ka pircējs preces izved uz citu dalībvalsti. Tāpēc iegādē Kopienas iekšienē sēkas ar preču nodošanu un rada tiesības uz piegādes Kopienas iekšienē atbrīvošanu no nodokļiem.

38. Pirmkārt, *Teleos* u.c. balstās uz attiecīgo noteikumu redakciju. Nosūtīšana apzīmē transportēšanas sēkumu, tāu ne tās noslīgumu ar ierašanos galamērķa dalībvalstī. Otrkārt, *Teleos* u.c. uzsver, ka ar preces nodošanu pircējam pārdēvējs zaudē tiesības ar lietu rīkoties kā tās pašnieks un tāpēc arī nodokļu maksēšanas pienākumam ir jāpāriet uz pircēju.

39. Turpretim dalībvalstis, kas ir iestājušās lietā, un Komisija domā, ka nosūtīšana uz citu dalībvalsti prasa vismaz, lai preces faktiski tiek izvestas no nosūtītāja valsts vai ir nonākušas galamērķa dalībvalstī. Tikai piesaiste šādam objektīvam notikumam nodrošina pievienotās vērtības nodokļu sistēmas pareizu darbību. Nepietiek tikai ar pircēju nodomu vai līgumsaistībām nogādāt preces citā dalībvalstī.

40. Faktiski nosūtīšanas jūdziens (*dispatch*) nevienā no Sestās direktīvas valodu redakcijām nav pilnībā viennozīmīgs. No valodas viedokļa tas šķiet aizstājams, ja vien turklāt tas ir tikai atsevišķs notikums, kā norāda *Teleos* u.c.

41. Tomēr ir apstrīdams tas, vai šajā gadījumā vispār ir notikusi nosūtīšana. Turklāt abos attiecīgajos noteikumos ir minēta transportēšana. Transportēšanas jūdziens – iespējams, atšķirībā no nosūtīšanas jūdziena – ietver nevis tikai atsevišķu notikumu, bet preces pastāvīgu kustību. Tāpēc nevar argumentēt, ka *transportēšana uz citu dalībvalsti* ir jau pabeigta, ja preces vēl nav izvestas no izcelsmes dalībvalsts.

42. Atšķirība starp nosūtīšanu un transportēšanu, manuprāt, ir jūizskaidro šādi. Nosūtīšana ir notikusi tad, ja pārdēvējs vai pircējs transportēšanā iesaista neatkarīgu trešo personu, piemēram, pastu, kurš transportēšanas laikā nav pakauts ne pārdēvējam, ne pircējam rīkojumiem. Ar nodošanu trešajai personai, nosūtītājam, pārdēvējs zaudē faktisko kontroli pār precī, lai gan pircējs pašuma tiesības tūlīt neiegūst. Atbilstošas tiesības pāriet uz pircēju tikai tad, kad viņam trešā persona nodod precī galamērķa dalībvalstī. Šajā brīdī ir notikusi iegādē Kopienas iekšienē.

43. Turpretim transportēšana Direktīvas nozīmē ir notikusi tad, ja pārdēvējs vai pircējs veic preču transportēšanu pats vai ar pilnvarotā starpniecību, kurš ir pakauts viņa rīkojumiem. Ja par transportēšanu ir atbildīgs pārdēvējs, tad iegādē Kopienas iekšienē notiek, kad pārdēvējs vai viņa pilnvarotais nogādā precī pircējam uz galamērķa valsti. Ja transportēšanu uzēmas pircējs, viņš tieši vai ar sava pilnvarotā starpniecību izcelsmes valstī iegūst tiesības rīkoties ar precī kā pašniekam. Tomēr iegādē Kopienas iekšienē arī šeit ir veikta tikai tad, ja transportēšana citā dalībvalstī ir pabeigta.

44. Pamata prāvā iegādē Kopienas iekšienē bija jānotiek ar mobilo telefonu nodošanu ekspeditoram un transportēšanu uz galamērķa valsti. Tā kā ekspeditors nebija neatkarīgā trešā

persona, bet darboj?š TT uzdevum?, t? bija nevis nos?t?šana, bet transport?šana. Uz nos?t?šanas j?dziena gramatisk?s noz?mes balst?tie *Teleos* u.c. argumenti ir nepamatoti.

45. Šeit paust? nos?t?šanas un transport?šanas j?dzienu interpret?cija dod – kaut ar? cit?d? veid? – to pašu rezult?tu, k? dal?bvalstu un Komisijas nor?d?tais risin?jums: ieg?de Kopienas iekšien? un no t? izrietoš? pieg?des Kopienas iekšien? atbr?vošana no nodok?iem katreiz ir atkar?ga no preces faktiskas izvešanas no izcelsmes valsts.

46. Šis secin?jums saskan ar pagaidu rež?ma tirdzniec?bai Kopien? j?gu un m?r?i, k? Komisija pareizi ir nor?d?jusi. Turkl?t pamatpie??mums ir t?ds, ka pre?u transport?šana notiek no vienas dal?bvalsts uz otru un l?dz ar to atbilstoši p?rvietošanas ar nodokli apliekamais gala pat?rišs. K? vietu, kur ieg?de Kopienas iekšien? ir apliekama ar nodokli, Sest?s direkt?vas 28.b panta A da?as 1. punkts t?tad paredz ar? galam?r?a dal?bvalsti. Kam?r prece nav š??rsojusi robežu, nav pietiekami droši, ka š? p?rvietošana ir notikusi.

47. Turkl?t ir j??em v?r? ar?, ka Sest?s direkt?vas 28.c panta A punkt? t? ievadteikum? dal?bvalstis aicin?tas pieg?des Kopienas iekšien? atbr?vot no nodok?iem “saska?? ar nosac?jumiem, kas tajos izkl?st?ti, lai nodrošin?tu turpm?k paredz?to atbr?vojumu pareizu un god?gu piem?rošanu un nov?rstu jebkuru nodok?u nemaks?šanu, nodok?u apiešanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu”.

48. Šim m?r?im kalpo 1994. gada Likuma par pievienot?s v?rt?bas nodokli 30. panta 8. punkta a) apakšpunkta i) da?? paredz?tais nosac?jums, ka pieg?des Kopienas iekšien? atbr?vošana no nodok?iem tiek garant?ta tikai tad, kad preces ir faktiski izvestas no valsts. *Teleos* u.c. gan ir taisn?ba, kad vi?i argument?, ka Sest?s direkt?vas 28.c panta A punkta ievadteikuma izpildei pie?emtie valsts ties?bu akti nedr?kst p?rk?pt p?r?jos Direkt?vas noteikumus (11). K? izriet no iepriekš min?tajiem argumentiem, tas tom?r nav šis gad?jums.

49. Turkl?t saimniecisk?s darb?bas un pre?u pieg?des j?dzieniem, kas defin? dar?jumus, kuri apliekami ar nodokli saska?? ar Sesto direkt?vu, ir objekt?vs raksturs un tie ir piem?rojami neatkar?gi no attiec?go dar?jumu m?r?iem un rezult?tiem (12).

50. Tas attiecas ar? uz pieg?des Kopienas iekšien? j?dzienu. T? k? š? j?dziena defin?šana ir v?rstā uz preces fizisko kust?bu p?ri robežai, t?pat t? ir saist?ta ar objekt?vu notikumu. Ar? š?das pre?u kust?bas dokument?cijas gad?jum? nekad nevar tikt izsl?gtas manipul?cijas, k? to par?da pamata pr?vas fakti. Tom?r objekt?vi notikumi, kas risin?s ?rpasaul?, ir dr?z?k pieejami p?rbaudei, nek? pirc?ja nodoms un l?gum? paredz?tie pien?kumi, kurus vi?š ir uz??mies (13). Šaj? zi?? faktisk?s ievēšanas no izcelsmes dal?bvalsts nosac?jums var sekm?t nodok?u nemaks?šanas prevenciju.

51. Objekt?vu apst?k?u ?emšana v?r? turkl?t kalpo m?r?im nodrošin?t tiesisko droš?bu un atvieglot darb?bas, kas saist?tas ar pievienot?s v?rt?bas nodok?a piem?rošanu (14).

52. *Teleos* u.c. ar virkni citu argumentu iebilst pret to, ka atbr?vošana no nodok?iem attiec?b? uz pieg?di Kopienas iekšien? notiek tikai tad, ja prece ir izvesta no izcelsmes valsts. B?t?b? vi?i apstr?d, ka p?rdev?jam j?garant? faktisk? pre?u transport?šana no izcelsmes valsts, lai gan vi?š ar pre?u nodošanu pirc?jam vai vi?a ekspeditoram ir zaud?jis kontroli p?r š?m prec?m. Ar š?du interpret?ciju starptautiskaj? tirdzniec?b? izmantot? pieg?des forma “no r?pn?cas” un virkne citu *Incoterms* reglament?tu pieg?des veidu (piem?ram, *CIF* un *FOB*) tiek apgr?tin?ti ar noz?m?gu risku. Tas Kopienas iekš?jo tirdzniec?bu padara maz?k pievilc?gu un t?d?j?di p?rk?pj EKL 29. pantu.

53. P?rdev?js pieg?des Kopienas iekšien? “no r?pn?cas” gad?jum? patieš?m uz?emas ?pašu

risku. Ja pirc?js preces pret?ji l?gum? noteiktajam netransport? uz citu dal?bvalsti, dar?jums t?d?j?di faktiski neveido no nodok?a atbr?votu pieg?di Kopienas iek?ien?, kura pirc?jam galam?r?a dal?bvalst? ir j?apliek ar nodokli. Gluži otr?di, tad pakalpojums ir j?kvalific? k? pieg?de valsts teritorij?, par kuru pieg?d?t?jam ir j?maks? nodok?i. Par to parasti pirc?jam nav j?maks? PVN, jo bija pl?nota no nodok?iem atbr?vota pieg?de Kopienas iek?ien?.

54. Pieg?d?t?ja risks, ka pirc?ja r?c?bas d??, kas ir pretrun? l?gumam, b?s j?maks? PVN, pirmk?rt ir l?gumisko attiec?bu dibin?šanas sekas. Ja pieg?d?t?js pre?u transport?šanu uz citu dal?bvalsti atst?j pirc?ja zi??, ko Sest? direkt?va piln?b? at?auj, tad vi?am l?dz ar to j?vr?šas pie sava l?guma partnera š? l?gum? noteikt? pien?kuma neizpildes gad?jum? un no vi?a j?pieprasa PVN, kas vi?am j?maks? par pieg?di valsts teritorij?. Lai nodrošin?tos pret š?du gad?jumu, pieg?d?t?jam var ?aut l?dz transport?šanas uz citu dal?bvalsti pier?d?šanai piepras?t no pirc?ja garantiju saist?b? ar PVN, k? tas tiek ieteikts *Commissioners* nor?d?jumos Nr. 703.

55. Saska?? ar *Teleos* u.c. pied?v?to interpret?ciju ieg?de turpretim var?tu novirz?ties uz br?di pirms transport?šanas ?rupus izcelsmes valsts. No š? br?ža pirc?ja rezidences valstij jau b?tu ties?bas iekas?t nodokli, kaut ar? preces tur faktiski nav non?kušas, bet ir palikušas izcelsmes valst? un, iesp?jams, tur ar? tiek lietotas. Š? interpret?cija t?d?j?di ir pretrun? ar pagaidu rež?ma paredz?to sadal?jumu attiec?b? uz ties?b?m iekas?t nodokli.

56. Risks, ka pirc?js neizpild?s l?gum? noteikto pien?kumu preces izvest uz citu dal?bvalsti, visbeidzot skartu pre?u izcelsmes dal?bvalsts nodok?u administr?ciju, kas tom?r l?gumiskaj?s attiec?bas starp p?rdev?ju un pirc?ju neiesaist?s. T? k? ieg?de Kopienas iek?ien? ir saist?ta ar atbr?vojumu no nodok?iem attiec?b? uz pieg?di Kopienas iek?ien?, pre?u izcelsmes valsts nodok?u administr?cija vairs nevar?tu v?rsties pie pieg?d?t?jiem, kas re?istr?ti valsts teritorij?. Gluži otr?di, tai b?tu j?m??ina iekas?t PVN no pirc?ja, kurš valsts teritorij?, iesp?jams, visp?r nav re?istr?jies k? nodok?u maks?t?js (15).

57. Nepast?v vajadz?ba izv?rt?t, vai maks?jumi un riski, kuri pieg?d?t?jam, past?vot izskat?m?s lietas faktiskajiem apst?k?iem ar pieg?d?m Kopienas iek?ien?, var b?t saistoši, visp?r ir pre?u aprites Kopienas teritorij? ierobežojums. Jo, pirmk?rt, riski ir saist?ti ar l?gum? noteikt? pakalpojuma k? pieg?des “no r?pn?cas” organiz?šanu, k? to ir ?stenojis pieg?d?t?js, bet ne ar Sest?s direkt?vas attiec?go noteikumu interpret?ciju. Katr? zi?? attiec?gi ierobežojumi b?tu pamatoti, t? k? tie sekm? pareizu PVN iekas?šanu p?rrobežu pieg?d?s un kalpo Sest?s direkt?vas atz?tajam un veicin?tajam m?r?im apkarot nodok?u nemaks?šanu (16).

58. Tom?r, atbildot uz trešo jaut?jumu, ir j?noskaidro, vai pieg?d?t?ja atbild?ba t?d? ?paš? situ?cij? k? izskat?maj? liet? nav p?rk plaša un vai netiek nesam?r?gi ierobežota br?va pre?u kust?ba vai netiek p?rk?pti visp?r?jie ties?bu principi.

59. Uz pirmo un otro prejudici?lo jaut?jumu l?dz ar to ir j?atbild š?di:

Preces ieg?de Kopienas iek?ien? Sest?s direkt?vas 28.a panta 3. punkta pirm?s da?as izpratn? noz?m?, ka ar precī, kas tiek nos?t?ta vai transport?ta uz citu dal?bvalsti un kas rezult?t? ir faktiski izvesta no izcelsmes valsts, pirc?js ieg?st ties?bas r?koties ar to k? ?pašnieks.

Atbr?vojuma no nodok?iem attiec?b? uz pieg?di Kopienas iek?ien? Sest?s direkt?vas 28.c panta A punkta a) apakšpunkta noz?m? priekšnoteikums ir, ka pieg?d?t? prece ir tikusi nos?t?ta vai transport?ta uz citu dal?bvalsti un t? rezult?t? faktiski izvesta no izcelsmes valsts.

C – Par trešo prejudici?lo jaut?jumu

60. Lai atbild?tu uz trešo jaut?jumu, ir j?noskaidro, vai pieg?d?t?jam, kurš labtic?gi ir iesniedzis

pierd?jumus, kurus vi?a r?c?b? nodeva pirc?js, par transport?šanu ?rpus izcelsmes valsts, s?kotn?ji atz?tais pieg?des atbr?vojums v?l?k atkal var tikt noraid?ts, ja izr?d?s, ka pierd?jumi bijuši nepatiesi.

61. Dal?bvalstis, kas ir iest?juš?s liet?, vienpr?t?gi uzskata, ka pieg?d?t?jam ir j?pier?da, ka ir izpild?ti nosac?jumi pieg?des atbr?vojumam no nodok?iem. Ja pierd?jumi, kurus vi?š iesniedzis, nodok?u administr?cijai tos p?rbaudot, izr?d?s nepatiesi, pierd?jumi nav iesniegti un atbr?vojums no nodok?iem v?l?k atbilstoši ir j?noraida.

62. Komisija turpretim apgalvo, ka pieg?des Kopienas iekšien? b?tu p?r?k apgr?tin?tas, ja pieg?d?t?jam nepien?ktos atbr?vojums no nodok?iem, lai gan vi?š r?kojies ar pien?c?gu cent?bu, lai izpild?tu atbr?vojuma no nodok?iem nosac?jumus un par to sniegtu pierd?jumus. Komisija nor?da uz kop?go pazi?ojumu protokol?, kuru Padome un Komisija ir sniegusi sakar? ar Direkt?vas 91/680 pie?emšanu. Saska?? ar to pagaidu rež?mam nek?dos apst?k?os neb?tu j?b?t t?d?m sek?m, ka saska?? ar 28.c panta A punktu tiek liegts atbr?vojums, ja v?l?k izr?d?s, ka pirc?js šaj? sakar? ir iesniedzis nepatiesu inform?ciju, kaut gan nodok?u maks?t?js ir veicis visus vajadz?gos pas?kumus, lai nepie?autu k??dainu PVN noteikumu piem?rošanu attiec?b? uz vi?a uz??muma pieg?d?m.

63. Vispirms ir j?uzsver, ka Sestaj? direkt?v? PVN ir atz?ta ?oti plaša piem?rojam?ba (17). No t? izriet, ka atbr?vojums no nodok?a k? iz??mums no š? pamatprincipa ir j?interpret? šauri (18). Tam, kas atsaucas uz š?du iz??mumu, ir j?pier?da, ka ir izpild?ti nosac?jumi t? piem?rošanai.

64. K? izriet no Sest?s direkt?vas 28.c panta A punkta ievadteikuma, dal?bvalst?m ir j?nosaka form?l?s pras?bas pierd?jumiem, ka ir izpild?ti nosac?jumi pieg?des Kopienas iekšien? atbr?vošanai no nodok?a (19). ?stenojot r?c?bas br?v?bu, ko dal?bvalst?m dod Sest? direkt?va, t?m tom?r ir j?iev?ro EK l?guma noteikumi, pašas direkt?vas j?ga un m?r?is, k? ar? visp?r?jie ties?bu principi, piem?ram, sam?r?guma princips (20).

65. Pagaidu rež?ms tirdzniec?bai Kopien? tika ieviests ar Direkt?vu 91/680 saist?b? ar iekš?j? tirgus izveidi un fisk?lo robežu atcelšanu (21). T?tad pas?kumu m?r?is b?t?b? ir atvieglot pre?u br?vu apriti starp dal?bvalst?m, ko garant? EKL 28. un 29. pants. K? atbilstoši nor?da Komisija, pras?bas attiec?b? uz pieg?des Kopienas iekšien? pierd?jumiem nedr?kst novest pie t?, ka pagaidu rež?ms Kopienas iekš?jo tirdzniec?bu apgr?tina vair?k, nek? tas bija pirms robežkontroles atcelšanas.

66. Kam?r robežkontrole v?l past?v?ja, nodok?u maks?t?ji var?ja pieg?d?to pre?u eksporta pierd?šanai pamatoties uz muitas iest?žu izdotajiem dokumentiem. P?c iekš?jo robežu atcelšanas nodok?u maks?t?jam š?ds ?paši drošs pierd?šanas l?dzeklis vairs nav pieejams. T? viet? pierd?jumam par robežas š??rsošanu parasti var tikt iesniegtas tikai priv?tpersonu deklar?cijas.

67. ?paši piem?rota ir kravas pavadz?me, kas tiek izstr?d?ta atbilstoši konvencijas par kravu starptautisko autop?rvad?jumu l?gumu (*Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road (CMR)*) pras?b?m un uz kuras sa??m?js ir nor?d?jis preces sa?emšanu cit? dal?bvalst?.

68. CMR transporta pre?u pavadz?mi sagatavo un paraksta pre?u nos?t?t?js un p?rvad?t?js un t? ir pier?d?jums tam, ka p?rvad?t?js ir sa??mis preces (22). Š?s pavadz?mes kopija pavada preci un tiek nodota sa??m?jam p?c vi?a piepras?jumu (23). Ja šo pre?u sa?emšanu atz?m? uz kravas pavadz?mes, tad liel?koties vismaz tr?s viena no otras neatkar?gas personas ir piedal?juš?s pier?d?juma par transport?šanu uz citu dal?bvalsti sagatavošan?. Tas samazina manipul?ciju iesp?ju, ko tom?r nevar piln?b? izsl?gt.

69. Ja nodok?u maks?t?js iesniedz š?d? veid? sagatavotu transporta pre?u pavadz?mi, ar to parasti pietiek, lai pier?d?tu transport?šanu vai nos?t?šanu no pieg?des dal?bvalsts uz citu dal?bvalsti. Ja ir izpild?ti citi nosac?jumi, rodas ar? ties?bas uz pieg?des Kopienas iekšien? atbr?vošanu no nodok?iem. Tas neizsl?dz to, ka transport?šanas vai nos?t?šanas pier?d?šanas viet? var?tu tikt sniegti ar? cit?di pier?d?jumi, ja tas nerada liel?ku š??rsli p?rrobežu pre?u tirdzniec?bai, nek? pirms iekš?jo robežu atcelšanas piem?rot?s pras?bas pier?d?jumiem.

70. Rodas jaut?jums, k?das ir sekas, ja inform?cija transporta pre?u pavadz?m? p?c tam izr?d?s nepatiesa un ir j?uzskata, ka preces faktiski nav tikušas transport?tas p?ri robežai, iev?rojot, ka nodok?u maks?t?js nav ne slepeni sadarbojies ar transporta pre?u pavadz?mes noform?t?jiem, ne ar? zin?jis vai vi?am nebija j?zina par t?s neprecizit?ti.

71. No vienas puses, pieg?di atbilstoši situ?cijai, k?da atkl?jas v?l?k, ar atpaka?ejošu sp?ku var?tu kvalific?t k? no nodok?iem neatbr?votu pieg?di valsts teritorij? un piepras?t pieg?d?t?jam maks?t PVN. T? uzskata dal?bvalstis. Turpretim Komisija uzskata, ka šaj? gad?jum? no pieg?d?t?ja PVN nevar tikt piepras?ts.

72. Es nepiekr?tu dal?bvalstu izteiktajam apgalvojumam. Tas noz?m? p?rm?r?gu noslogojumu pieg?d?t?jam un l?dz ar to š??rsli br?vai pre?u apritei. Risks, ka par PVN b?s j?atbild pieg?d?t?jam, ja vi?a pirc?js preces faktiski nav izvedis, simul?jot transport?šanu ar manipul?tiem transporta dokumentiem, var?tu pieg?d?t?ju attur?t no iesaist?šan?s p?rrobežu dar?jumos. T?p?c dal?bvalstu izteiktais apgalvojums ir pretrun? ar pagaidu rež?ma m?r?iem.

73. K? izriet no Komisijas min?t? pazi?ojuma protokol?, kuru Padome un Komisija ir sniegusi, pie?emot Direkt?vu 91/680, ar? likumdev?jam nebija nodoma uzlikt pieg?d?t?jam tik plašu atbild?bu.

74. Proti, Sest?s direkt?vas atz?tais un veicin?tais m?r?is nodrošin?t PVN pareizu iekas?šanu un apkarot kr?pšanu nodok?u jom? (24) var pamatot br?vas pre?u aprites ierobežojumus (25). Dal?bvalstu izteiktais apgalvojums ir piem?rots ar? tam, lai nepie?autu ien?kumu nodok?u zudumu, kas radies noziedz?gas r?c?bas rezult?t?. Tom?r tas noz?m? netaisn?gu riska sadali starp pieg?d?t?ju un nodok?u administr?ciju attiec?b? uz treš?s personas noziedz?gu r?c?bu un l?dz ar to ir pretrun? ar sam?r?guma principu.

75. Pieg?d?t?jam, protams, ir pien?kums r?koties ar pien?c?gu r?p?bu, lai nodrošin?tu pareizu pieg?des Kopienas iekšien? norisi (26). Ja tas preces transport?šanu uz citu dal?bvalsti l?gum? uztic pirc?jam, tad tas – k? izkl?st?ts apsv?rumos par pirmo jaut?jumu – šaj? gad?jum? atbild par š? pirc?ja neizpild?t? pien?kuma sek?m.

76. Turkl?t p?rdev?jam ir j?p?rliecin?s par sava dar?juma partnera nopietn?bu. Kr?pšanas nodok?u jom? nov?ršanas m?r?is pamato turkl?t augstu pras?bu noteikšanu attiec?b? uz šo pien?kumu. Pašai valsts tiesai ir j?izlemj, vai pieg?d?t?js to ir izpild?jis. Saska?? ar t?s nor?d?to inform?ciju l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu – *Teleos* u.c., š?iet, ir izmantojuši piln?gi visas vi?iem pieejam?s pras?t?s iesp?jas, lai p?rbaud?tu TT.

77. Turpretim būtu pārmaiņīgi likt piegādātjam atbildēt arī par sava darījuma partnera noziedzīgo rīcību, pret ko viņš sevi nevar aizstāvēt (27). Tādā veidā piegādātjam šādā gadījumā nepalīdzētu garantijas pieprasīšana PVN apmērā no pircēja līdz preču transportēšanas uz citu dalībvalsti pierādīšanai, kā tas tiek ieteikts *Commissioners* norādījumos Nr. 703. Iesniedzot transporta preču pavadzīmi, kas pati par sevi nesatur acīmredzami nepatiesu informāciju piegādātjam, šādi, ka šāds pierādījums ir iegūts. Tādējādi piegādātjs tiek mudināts, saņemot transporta preču pavadzīmi, garantijas atsaukt, pat ja – kā tikai vēlāk izrādās – transportēšana pāri robežai faktiski nav notikusi.

78. Šāds secinājums nav pretrunā arī ar spriedumiem lietā *Faroe Seafood* u.c. (28) un lietā *Pascoal & Filhos* (29).

79. Šīs lietas attiecas uz muitas nodokļa iekasēšanu par precēm no trešām valstīm. Importētājs katrā šajā gadījumā, pamatojoties uz eksportētājvalsts izdotu izcelsmes sertifikātu, bija saņēmis nodokļu atbrīvojumu. Vēlāk izrādījās, ka izcelsmes sertifikāti bija neatbilstoši, tādēļ labvēlīgais tarifs bija nepareizi piešķirts. Minētajos spriedumos Tiesa neuzskatīja to par nesamērīgu slogu importētājam, ja šādos apstākļos bija jāmaksā muitas nodoklis, lai gan importētājs bija labticīgi balstījies uz (nepareizu) eksportētājvalsts izcelsmes sertifikātu (30).

80. Šos konstatājumus par muitas tiesībām nevar attiecināt uz Sestās direktīvas interpretāciju. Muitas tiesības tas, vai importētājam būš jāmaksā muitas nodoklis, var būt atkarīgs no preces izcelsmes. Turpretim saskaņā ar tirdzniecības Kopienā prasībām ir jānosaka ne tikai tas, vai piegāde ir atbrīvota no nodokļiem, bet arī, vai par attiecīgās preces iegādi vienlaikus ir jāmaksā nodokļi. Iegādi un atbrīvojumu no nodokļiem nosaka nodokļu ieturēšanas kompetenā sadalījums iekšējā tirgū. Tas nenozīmē nodokļu maksēšanas pienākuma pilnīgu izbeigšanos, bet tā pārīšanu no piegādātāja uz pircēju. Ja atbrīvošana no nodokļiem notiek kādā dainu pierādījumu dēļ, nodokļu administrācija var pieprasīt nodokļa samaksu no pircēja. Turpretim muitas tiesības atbild vienīgi tas, uz kura vārda ir izdota ieviešanas deklarācija (31). Ja izcelsmes sertifikāts izrādās nepareizs, atbildību nepārņem neviens cits pārdnieks, kurš importētājam dalībvalstī atbild par muitas nodokli.

81. Jāpiebilst, ka netraucēta tirdzniecība ar trešām valstīm nav privātpersonas tiesības, ko aizsargā Līguma paredzētās pamatbrīvības. Tirdzniecības ar trešām valstīm ierobežojumiem tādēļ ir izvirzīti mazāk stingri kritēriji, nekā tie, kas attiecas uz preču brīvas aprites Kopienas teritorijā ierobežojumiem.

82. Kā turklāt pamatoti apgalvo Komisija, minētajos spriedumos bija piemērots pašs muitas tiesību noteikums (32), kurš skaidri reglamentēja izcelsmes sertifikāta vāļka labojuma gadījumu. Saskaņā ar to atteikšanās no muitas nodokļa piedzīšanas ir iespējama tikai kompetento muitas iestāžu pieļautas kādas gadījums. Attiecīgi noteikumi šajā gadījumā nepastāv.

83. Es apzinos, ka šeit aizstāvētā interpretācija ir saistīta ar zināmu risku. Tas varētu mudināt piegādātāju uz vieglprātīgu rīcību, ja gadījumā, kad pircējs transportēšanu pāri robežai tikai simulē, viņš nerīnās ar to, ka ir jāuzemas atbildība par PVN. Tādēļ vēlreiz ir jāuzsver, ka piegādātjam vēlāk nevar tikt piemērota PVN maksāšana tikai tad, ja nekādas pazīmes neliecina par to, ka viņš bija iesaistīts krāpšanā vai par to zināja, un viņš ir rīkojies ar pienācīgu centību, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu.

84. Beidzot vēl jāsumē ir jāpakavājas pie sekām, kas rodas no iepriekš minētajiem secinājumiem. Komisija norāda šādas alternatīvas: pirmkārt, varētu uzskatīt, ka apstākļi atbrīvojuma no nodokļiem piešķiršanai ir iestājušies, jau iesniedzot dokumentus, kuri nav acīmredzami nepareizi, un izslēgt vēlāku situācijas pārverīšanu pēc būtības (materiālais risinājums). Šo risinājumu

atbalsta Komisija. Otrkārt, tū uzskata, ka situāciju pāc būtibas varētu no jauna novērtēt, balstoties uz vīlākām atziņām, tomēr tū rezultātā nodokļu maksātājam vīlāk atkal neatņemot vienreiz noteikto atbrīvojumu no nodokļa (procesuālais risinājums).

85. Man šķiet, ka priekšroka ir jādod materiālam risinājumam. Tas ļauj atbilstoši piegādes atbrīvojumam no nodokļiem iegādāties Kopienas iekšienē no pircēja – šajā gadījumā TT – pieņemot saskaņotā piegādes valstī (33). Turpretim ar otro risinājumu, tū teikt, varētu nokārt nodokļu tiesību Nekurzemē. Piegāde vīlāk tiktu materiāli kvalificēta kā piegāde valsts teritorijā, par kuru nevar pieprasīt nodokļu no piegādātāja, kurš pats par to maksā nodokļu. Tajā pašā laikā būtu grūti pamatot, kā var notikt ar nodokli apliekama iegāde Kopienas iekšienē, ja ar to nav saistīta piegāde Kopienas iekšienē.

86. Tāpēc uz trešo prejudiciālo jautājumu ir jāatbild šādi:

Ja piegādātājs, rīkojoties labā ticībā, iesniedz objektīvus pierādījumus par to, ka viņa piegādātā prece faktiski ir izvesta no izcelsmes valsts un sakarā ar to šīs valsts iestādes piegādātā atbrīvo no nodokļa saskaņā ar Sestās direktīvas 28.c panta A punkta a) apakšpunktu, tad pamata lietas apstākļos tās nevar nodokļa samaksu vīlāk pieprasīt no piegādātāja, ja izrādās, ka iesniegtie pierādījumi bija pāc būtibas viltoti, bet piegādātājs par to nezina vai arī nevarēja zināt. Katrā ziņā tū tas ir tad, kad piegādātājs ir rīkojies ar pienācīgu centību, lai nodrošinātu noteikumu par PVN likuma guā piemērošanu.

D – Par ceturto prejudiciālo jautājumu

87. Šis jautājums ir par to, vai deklarācija par iegādāties Kopienas iekšienē galamērķa dalībvalstī ietekmē nodokļu uzlikšanu izcelsmes valstī. Personas, kas iestājušās lietā un kas par šo jautājumu sniedza apsvērumus, to noliedz.

88. Kā iepriekš ir paskaidrots, atbrīvojums no nodokļiem izcelsmes valstī un iegādes aplikšana ar nodokļiem galamērķa dalībvalstī principā ir cieši saistīti un kalpo nodokļu iekasēšanas kompetenču sadalījumam (34).

89. Tomēr, ja izcelsmes dalībvalstij piegāde būtu automātiski jāatbrīvo no nodokļiem pāc tam, kad pircējs ir nodevis galamērķa dalībvalstī nodokļu deklarāciju par attiecīgu preču piegādāties Kopienas iekšienē, tas būtu aicinājums uz krāpšanu. Nododot viltotu nodokļu deklarāciju (šķietamās) piegādes dalībvalstī, pircējs tū varētu manipulēt ar nodokļu aplikšanas vietu un, piemēram, izvīlēt kādā valstī, kurā ir paši zema nodokļu likme. Pat nepietiekami pārbaudot informāciju par iegādāties galamērķa valstī, nepareiza deklarācija tomēr būtu iemesls piegādes atbrīvošanai no nodokļiem izcelsmes valstī.

90. Likuma aplikšana ar nodokļiem nozīmē, ka gan iegādes Kopienas iekšienē, gan arī atbilstošās piegādes atbrīvojuma no nodokļiem nosacījumi kompetentajās muitas iestādēs tiek pārbaudīti neatkarīgi viens no otra. Tomēr tū ir jānodrošina – šajā gadījumā ar nodokļu atmaksu, – ka pareizas piegādes un iegādes veikšanas gadījumā nenotiek dubulta aplikšana ar nodokļiem.

91. Lai pierādītu, ka no nodokļiem atbrīvota piegāde Kopienas iekšienē ir notikusi, k? papildu norāde uz to, ka pircējs preces faktiski ir izvedis ārpus valsts, varētu būt tas, ka vi?š iesniedz galamērķa dalībvalst? sagatavotu nodokļu deklarāciju par prešu iegādi Kopienas iekšienē. No š?das deklarācijas tikai netieši izriet, ka preces no izcelsmes valsts ir tikušas nogādātas uz galamērķa valsti. Piegādātājs vienīgi uz to nedrīkst paļauties jau t?pēc vien, ka galamērķa valst? sagatavot? nodokļu deklarācija par iegādi nav saistoša muitas iestādēm izcelsmes valst?, t?m lemjot par atbrīvojumu no nodokļa.

92. Līdz ar to uz ceturto jautājumu ir jāatbild, ka, lai pierādītu, ka ir notikusi no nodokļiem atbrīvota piegāde Kopienas iekšienē, izš?irošais nav tas, ka pircējs galamērķa valsts nodokļu administrācijai ir iesniedzis nodokļu deklarāciju par attiecīgo prešu iegādi Kopienas iekšienē.

V – Secinājumi

93. Ēmot vēr? iepriekš izklāstītos atbildējumus, es piedāvāju Tiesai uz prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1. Preces iegāde Kopienas iekšienē Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, k? saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 28.a panta 3. punkta pirmās daļas izpratnē nozīmē, ka ar precī, kas tiek nosūtīta vai transportēta uz citu dalībvalsti un kas rezultātā faktiski ir izvesta no izcelsmes valsts, pircējs iegādāties tiesības ar to rēķoties k? pašnieks.

2. Atbrīvojumu no nodokļiem attiecībā uz piegādi Kopienas iekšienē Sestās direktīvas 28.c panta A punkta a) apakšpunkta nozīmē var piešķirt tad, ja vienā dalībvalst? piegādāt? prece ir nosūtīta vai transportēta uz citu dalībvalsti un t? rezultātā faktiski izvesta no izcelsmes valsts.

3. Ja piegādātājs, rēķojoties labā ticībā, iesniedz objektīvus pierādījumus par to, ka vi?a piegādāt? prece faktiski ir izvesta no izcelsmes valsts un sakarā ar to šīs valsts iestādes piegādi atbrīvo no nodokļa saskaņā ar Sestās direktīvas 28.c panta A punkta a) apakšpunktu, tad pamata lietas apstākļos tās nevar nodokļa samaksu vāļk pieprasīt no piegādātāja, ja izrādās, ka iesniegtie pierādījumi bija pēc būtības viltoti, bet piegādātājs par to nezināja vai arī nevarēja zināt. Katr? ziņā tas ir tad, kad piegādātājs ir rēķojies ar pienācīgu centību, lai nodrošinātu noteikumu par PVN likumīgu piemērošanu.

4. Lai pierādītu, ka ir notikusi no nodokļiem atbrīvota piegāde Kopienas iekšienē, izš?irošais nav tas, ka pircējs galamērķa valsts nodokļu administrācijai ir iesniedzis nodokļu deklarāciju par attiecīgo prešu iegādi Kopienas iekšienē.

1 – Oriģinālvārdā – vācu.

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

3 – *Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd, Stardex (UK) Ltd.*

4 – OV L 376, 1. lpp.

5 – Saskaņā ar *Incoterms*, kuru sagatavoja Starptautiskā tirdzniecības kamera Parīzē, “no rēpnācas” 2000. gada redakcijā nozīmē, “ka pērdevājs ir izpildījis savu piegādes pienākumu, ja

višā preces pircējam nodod pārdēvēja telpās vai citā noteiktā vietā (tas ir, rēķinācā, ražošanas vienībās, noliktavā utt.), neatmujot preces to eksportam un neiekraujot tās pircēja atstātā transportlīdzeklī”.

6 – Skat. turklāt manus 2005. gada 10. novembra secinājumu lietā C-245/04 *EMAG Handel Eder* (2006. gada 6. aprīļa spriedums, Krājums, I-3227. lpp., 19. un turpmākie punkti).

7 – Skat. Direktīvas 91/680 otro un trešo apsvērumu. Skat. turklāt 2006. gada 6. aprīļa spriedumu lietā C-245/04 *EMAG Handel Eder* (Krājums, I-3227. lpp., 26. un 27. punkts).

8 – Skat. spriedumu lietā *EMAG Handel Eder* (iepriekš minēts 7. zemsvētras piezīme, 29. punkts), kā arī 24. un 25. punktu manos secinājumos šajā lietā.

9 – Tomēr galamērķa dalībvalsts iestāžu konstatējumi attiecībā uz iegādāto Kopienas iekšienā nav saistoši izcelsmes valsts iestādēm, pārbaudot, vai pastāv nosacījumi piegādes Kopienas iekšienā atbrīvošanai no nodokļiem (šajā sakarā skat. šo secinājumu 90. punktu).

10 – Ēmot vērā atbilstošo formulējumu Sestās direktīvas 5. panta 1. punktā, Tiesa ir jau precizējusi, ka preces piegādes jēdziens ietver to, ka viena persona nodod otram personai ģermenisku lietu ar tiesībām to faktiski tai izmantot kā šīs lietas īpašniekam (1990. gada 8. februāra spriedums lietā C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (*Recueil*, I-285. lpp., 7. punkts) un 2006. gada 21. februāra spriedums lietā C-255/02 *Halifax u.c.* (Krājums, I-1609. lpp., 43. punkts)).

11 – Skat. 2002. gada 20. jūnija spriedumu lietā C-287/00 Komisija/Vācija (*Recueil*, I-5811. lpp., 50. punkts) un 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-498/03 *Kingscrest Associates* un *Montecello* (Krājums, I-4427. lpp., 24. punkts) attiecībā uz saturiski līdzīgo Sestās direktīvas 13. panta ievadeikumu.

12 – Tiesas 1985. gada 14. februāra spriedums lietā 268/83 *Rompelman* (*Recueil*, 655. lpp., 19. punkts), 2006. gada 12. janvāra spriedums apvienotās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen u.c.* (Krājums, I-483. lpp., 43. un 44. punkts) un 2006. gada 6. jūlija spriedums apvienotās lietās C-439/04 un C-440/04 *Kittel* un *Recolta Recycling* (Krājums, I-6161. lpp., 41. punkts).

13 – Skat. par atbilstošā subjektīvā elementa nenozīmīgumu attiecībā uz priekšnodokļa atskaitēšanu Tiesas 1995. gada 6. aprīļa spriedumu lietā C-4/94 *BLP Group* (*Recueil*, I-983. lpp., 24. punkts) un spriedumu lietā *Optigen u.c.* (iepriekš minēts 12. zemsvētras piezīme, 45. punkts).

14 – Šajā sakarā skat. spriedumus lietā *BLP Group* (iepriekš minēts 13. zemsvētras piezīme, 24. punkts) un lietā *Optigen u.c.* (iepriekš minēts 12. zemsvētras piezīme, 45. punkts).

15 – Tam ir nepieciešama sarežģīta konstrukcija: simulāta piegāde pēdējā izcelsmes valstij – šajā gadījumā tādā Apvienotajai Karalistei – pēc kuras seko atkārtota ar nodokli apliekama iegāde Kopienas iekšienā – šajā gadījumā to veic TT – būtu jāgarantē šajā valstī. *Teleos u.c.* apgalvo, ka Apvienotās Karalistes nodokļu iestādes TT bija piešķirušas PVN reģistrācijas numuru un acīmredzami mēģināja minētājā veidā ar nodokli aplikt arī TT. *Teleos u.c.* kritizē to kā dubulto aplikšanu ar nodokļiem. Ir skaidrs, ka ar nodokli drīkst aplikt tikai vienreiz, vai nu *Teleos u.c.* vai TT. Tas, vai atbildēgs ir *Teleos u.c.* vai TT, ir atkarīgs no atbildes uz trešo jautājumu.

16 – Tiesas 2004. gada 29. aprīļa spriedums apvienotajās lietās C-487/01 un C-7/02 *Gemeente Leusden un Holin Groep* (*Recueil*, I-5337. lpp., 76. punkts) un lietā *Kittel un Ricolta Recycling* (iepriekš minēts 12. zemsvētras piezīme, 54. punkts).

17 – Tiesas spriedumi lietās *Halifax u.c.* (iepriekš minēts 10. zemsvētras piezīme, 41. punkts), lietā *Optigen u.c.* (iepriekš minēts 12. zemsvētras piezīme, 37. punkts), kā arī lietā *Kittel un Ricolta Recycling* (iepriekš minēts 12. zemsvētras piezīme, 40. punkts).

18 – 1990. gada 26. jūnija spriedums lietā C-185/89 *Velker International Oil Company* (*Recueil*, I-2561. lpp., 19. punkts), 2004. gada 16. septembra spriedums lietā C-382/02 *Cimber Air* (Krājums, I-8379. lpp., 25. punkts) un 2006. gada 14. septembra spriedums apvienotajās lietās no C-181/04 līdz C-183/04 *Elmeka* (Krājums, I-8167. lpp., 15. punkts).

19 – Šajā sakarā skat. arī Tiesas 2004. gada 3. marta rīkojumu lietā C-395/02 *Transport Service* (*Recueil*, I-1991. lpp., 27. un 28. punkts) un spriedumu lietā *Halifax u.c.* (iepriekš minēts 10. zemsvētras piezīme, 90. un 91. punkts). Sīkāk par šo skat. 20. un turpmākos punktus manos 2007. gada 11. janvāra secinājumos lietā C-146/05 *Collée* (2007. gada 27. septembra spriedums, Krājums, I-7861. lpp.).

20 – Šajā nozīmē sakarā ar Sestās direktīvas 22. panta 8. punktu skat. spriedumu lietā *Halifax u.c.* (iepriekš minēts 10. zemsvētras piezīme, 92. punkts). Šajā sakarā par tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu skat. arī Tiesas 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfrisa u.c.* (*Recueil*, I-1577. lpp., 52. punkts) un 1997. gada 18. decembra spriedumu apvienotajās lietās C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96 *Molenheide u.c.* (*Recueil*, I-7281. lpp., 48. punkts), kā arī attiecībā uz Sestās direktīvas 21. panta 3. punktu – 2006. gada 11. maija spriedumu lietā C-384/04 *Federation of Technological Industries u.c.* (Krājums, I-4191. lpp., 29. punkts).

21 – Skat. Direktīvas 91/680 (minēta 4. zemsvētras piezīme) pirmo un otro apsvērumu.

22 – Skat. CMR 5. panta pirmo daļu un 9. panta pirmo daļu.

23 – Skat. CMR 5. panta pirmo daļu un 13. panta pirmo daļu.

24 – Tiesas spriedumi lietā *Gemeente Leusden un Holin Groep* (iepriekš minēts 16. zemsvētras piezīme, 76. punkts) un lietā *Kittel un Ricolta Recycling* (iepriekš minēts 12. zemsvētras piezīme, 54. punkts).

25 – Skat. iepriekš šo secinājumu 57. punktu.

26 – Tiesas spriedumi lietā *Federation of Technological Industries u.c.* (iepriekš minēts 20. zemsvētras piezīme, 33. punkts) un lietā *Kittel un Ricolta Recycling* (iepriekš minēts 12. zemsvētras piezīme, 51. punkts).

27 – Ideja par to, ka rēpēgs un godēgs nodokļu maksātājs aplikšanas ar PVN gadījumā neuzņemas atbildību par citu personu krāpniecisku rīcību, ir izteikta virknē lēmumu attiecībā uz karuseveida krāpšanas gadījumiem (skat. it īpaši spriedumus lietā *Federation of Technological Industries* u.c., iepriekš minēts 20. zemesvētras piezīme, 33. punkts; lietā *Optigen* u.c., iepriekš minēts 12. zemesvētras piezīme, 52. un turpmākie punkti, kā arī lietā *Kittel* un *Ricolta Recycling*, iepriekš minēts 12. zemesvētras piezīme, 45. un turpmākie punkti. Šie gadījumi faktiskajā ziņā tomēr nav pilnīgi salīdzināmi ar izskatāmās lietas apstākļiem, jo tajos ir runa par vairākiem darījumiem, kas ir norobežojami viens no otra, kaut gan šajā gadījumā bija paredzēta tikai viena piegāde Kopienas iekšienā, kuras veikšanā tomēr bija iesaistītas vairākas personas.

28 – 1996. gada 14. maija spriedums apvienotajās lietās C-153/94 un C-204/94 *Faroe Seafood* u.c. (*Recueil*, I-2465. lpp.).

29 – 1997. gada 17. jūlija spriedums lietā C-97/95 *Pascoal & Filhos* (*Recueil*, I-4209. lpp.).

30 – Skat. it īpaši spriedumus lietā *Faroe Seafood* u.c. (iepriekš minēts 28. zemesvētras piezīme, 114. punkts) un lietā *Pascoal & Filhos* (iepriekš minēts 29. zemesvētras piezīme, 55. punkts).

31 – Skat. spriedumu lietā *Pascoal & Filhos* (iepriekš minēts 29. zemesvētras piezīme, 49. punkts).

32 – Padomes 1979. gada 24. jūlija Regulas (EEK) Nr. 1697/79 par ievēdmuitas vai izvedmuitas nodokļu “vāļķu” iekasēšanu, kas no parādnieka netika pieprasīti par precēm, kuras deklarētas muitas procesam, kas ietver pienākumu maksāt šādu nodokli (OV L 197, 1. lpp.), 5. panta 2. punkts.

33 – Skat. par šo risinājumu, kas gan ir sarežģīts, bet kuru acīmredzot ir faktiski īstenojušas Apvienotās Karalistes iestādes, 15. zemesvētras piezīmi.

34 – Skat. šo secinājumu 29. un 31. punktu.