

ENER?LADVOK?TA DAMASO RUISA?HARABO KOLOMERA [DÁMASO RUIZ?JARABO COLOMER] SECIN?JUMI,

sniegti 2006. gada 14. mart? (1)

Apvienot?s lietas C?439/04 un C?440/04

Axel Kittel

pret

État belge

un

État belge

pret

Recolta Recycling SPRL

[*Cour de cassation* (Be??ija) l?gumi sniegt prejudici?lus nol?mumus]

Pievienot?s v?rt?bas nodoklis – Priekšnodok?a atskait?šana – Karuse?veida kr?pšana – Ties?bu ?aunpr?t?ga izmantošana – Darb?bas, kuru vien?gais m?r?is ir ieg?t nepamatotu nodok?u atvieglojumu – Ties?bu uz atskait?šanu zaud?šana

I – Ievads

1. *Cour de cassation* [Kas?cijas tiesa] (Be??ija) jaut? Tiesai, k?das sekas kop?j? pievienot?s v?rt?bas nodok?a (turpm?k tekst? – “PVN”) rež?ma ietvaros ir valsts ties?bu normai, saska?? ar kuru vienošan?s tiek atz?tas par absol?ti sp?k? neesoš?m, ja to m?r?is ir prettiesisks un t?d?j?di ir notikušas darb?bas, lai kr?ptu valsti š? nodok?a administr?cij? un piem?rošan?.
2. Konkr?t?k, t? jaut?, vai “karuse?veida kr?pšanas gad?jum? š?s sekas, kas ir pirkuma l?guma sp?k? neesam?ba, ir š??rslis iepriekš samaks?t? nodok?a atskait?šanai, nodal?dama divas alternat?vas: vienu, ja ieguv?js ir r?kojies lab? tic?b? (lieta C?440/04) un otru, ja vi?š ir piedal?jies kr?pšan? (lieta C?439/04) (2).
3. Ar 2006. gada 12. janv?ra spriedumu liet? *Optigen* u.c. (3) tika sniegta atbilde uz pirmo alternat?vu, nor?dot, ka nodok?u maks?t?js dr?kst atskait?t nodokli, ja tas nav zin?jis, ka dar?jums ietilpst liel?k? sh?m? un t? m?r?is ir prettiesiski ieg?t valsts l?dzek?us.
4. Lai izsl?gtu neskaidr?bas saist?b? ar otro alternat?vu, kur? nodok?u maks?t?js akt?vi piedal?s kr?pšan?, ar nesen pie?emtajiem 2006. gada 21. febru?ra spriedumiem liet?s *Halifax*

u.c., BUPA u.c. un *University of Huddersfield* (4) tiek sniegtas piemērotas vadlīnijas interpretācijai.

II – Atbilstošais tiesiskais regulējums

A – Kopienas tiesiskais regulējums PVN jomā

5. Saskaņā ar Pirmās direktīvas 2. pantu (5):

“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 cenām pēc attiecīgām precēm vai pakalpojumiem piemērotas likmes, uzliek pēc tam, kad atņemts dažādiem izmaksu komponentiem tieši piemērotais pievienotās vērtības nodoklis.

Pievienotās vērtības nodokļa kopējā sistēmā piemēro līdz mazumtirdzniecības stadijai, to ieskaitot.”

6. Atbilstoši šim regulējumam Sestajā direktīvā (6) ir nošķirtas divas ar nodokli apliekamo darījumu kategorijas: “preču piegāde” un “pakalpojumi”, pirmo definējot kā tiesību nodošanu rēķoties ar materiālu pašumu kā pašniekam (5. panta 1. punkts).

7. Tā attiecas uz visiem darījumiem, ja tos valsts iekšienā veic personas, kuras patstāvīgi veic ražotāja, pārdevēja vai pakalpojumu sniedzēja darbības, ieskaitot brīvo profesiju pērstāvjus un tiem pielīdzināmas personas (2. panta 1. punkts un 4. panta 1. un 2. punkts).

8. Direktīvas 17. pantā ir noteikts, ka atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams, un tiek precizēti noteikumi atskaitīšanas veikšanai.

9. Sestajā direktīvā, kurā ir reglamentēti atbrīvojumi (13.–16. pants), ir izdarīta atsauce uz nepieciešamību novērst “noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu” – mērķis, kā vērdālbvalsts var izdarīt atkāpes no šīs direktīvas (27. panta 1. punkts).

B – Beidzīgās tiesību normas

10. Beidzīgās civilt kodekss ir noteikts, ka nepamatotam pienākumam vai pienākumam, kurš ir kļūdains vai kura pamats ir pretrapisks, nevar būt nekādu seku (1131. pants), un ir norādīts, ka pamats ir pretrapisks, ja tas ir pretrunā likumam, morālei vai sabiedriskajai kārtībai (1133. pants).

11. Piemērodama šos principus, *Cour de cassation*, kas ir iesniedzējtiesa (7), atzina par pilnībā spēkā neesošu vienošanos, kuras mērķis bija izvairīties no PVN maksāšanas, uzskatot, ka pietiek ar to vien, ka viena no pusēm vienošanos ir slēgusi pretrapiskos nolūkos, pat ja otra puse par tiem nav zinājusi.

12. *Cour de cassation* uzskata, ka līdz ar to spēkā nav arī šis darījuma ietvaros notikusis pašumtiesību pārēja, ko nevar kvalificēt kā “preču piegādi” PVN kodeksa 10. panta 1. punktā izpratnē (8) (ar ko transponē Sestās direktīvas 5. panta 1. punktu) un kā tādēļ PVN kodeksa 45. panta 1. punkts (ar ko transponē Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu) paredzētās tiesības uz atskaitīšanu pircējam nepienākas, pat ja viņš nav zinājis par pārdevēja pretrapisiskajiem nodomiem.

III – Pamata pr?vu fakti

A – Lieta C?439/04

13. Sabiedr?bas *Computime Belgium* (turpm?k tekst? – “*Computime*”), attiec?b? uz kuru pa?laik ir uzs?kta maks?tnesp?jas proced?ra un kuru p?rst?v Aksels Kitels [Axel Kitle], nodarbo?an?s bija datoru sast?vda?u vairumtirdzniec?ba, kuras t? iepirka Be??iju, lai eksport?tu uz cit?m Eiropas Savien?bas dal?bvalst?m, it ?pa?i Luksemburgu.

14. S?t?juma sa??m?js Luksemburg? sast?vda?as p?rs?t?ja tre?ajai personai, kura ar? bija dibin?ta Lielhercogist?, un t? savuk?rt t?s nos?t?ja uz Be??iju *Computime* pieg?d?t?jam (9).

15. ?is pieg?d?t?js nekad netika atmaks?jis *Computime* apr??in?to PVN, sistem?tiski atskait?dams PVN summas, kuras non?ca pie vi?a.

16. *Cour de cassation* uzskata, ka *Computime* par ?o sh?mu zin?ja.

B – Lieta C?440/04

17. Elo [Aillaud] sabiedr?bai *Recolta Recycling* (turpm?k tekst? – “*Recolta*”) nodeva se?padsmi? luksusa klases automa?nas, kuras vi?s bija ieg?d?jies no *Auto Mail*, un iekas?ja atbilsto?o PVN summu.

18. T?l?t p?c tam *Recolta* t?s nodeva ?im uz??mumam izplat??anai cit?s dal?bvalst?s – darb?bu, kas saska?? ar biju?o PVN kodeksa 43. pantu bija atbr?vota no PVN.

19. Paties?b? automa?nas Be??iju nekad netika atst?ju?as, bet ar t?m tika veikti da?di manevri, lai izvair?tos no PVN maks??anas. Elo un *Auto Mail* t?d?j?di sadarboj?s, lai apr??in?tais PVN netiktu iekas?ts.

20. Uz ?o faktu pamata ierosin?taj? krimin?l?iet? attiec?b? uz *Recolta* direktoru tiesa izdeva r?kojumu lietu izbeigt.

IV – Prejudici?lie jaut?jumi

21. Nodok?u administr?cijas iest?des atteica *Computime* un *Recolta* atskait?t samaks?to PVN; ?o l?mumu katra sabiedr?ba apstr?d?ja ar at?ir?giem pan?kumiem, jo *Tribunal de premi?re instance de Verviers* [Vervj? Pirm?s instances tiesa] ar 1999. gada 28. j?lija spriedumu noraid?ja *Computime* s?dz?bu, kam?r ar otru – 1996. gada 1. oktobra spriedumu – t? apmierin?ja *Recolta* l?gumu; ?ie nol?mumi ir apstiprin?ti *Cour d'appel de Li?ge* [Lje?as Apel?ciju ties?] attiec?gi 2002. gada 29. maij? un 2001. gada 9. novembr?.

22. T? k? tika iesniegtas divas apel?cijas s?dz?bas, *Cour de cassation* tiesved?bu aptur?ja un saska?? ar EKL 234. pantu uzdeva Tiesai ??dus prejudici?los jaut?jumus:

“1) Ja pre?u pieg?de ir dom?ta nodok?a maks?t?jam, kur? labtic?gi, nezin?dams par p?rdev?ja kr?pnieciskaj?m darb?b?m, ir nosl?dzis l?gumu, vai nodok?u neitralit?tes princips attiec?b? uz PVN pie?auj, ka ?is nodok?a maks?t?js zaud? savas ties?bas uz PVN atskait??anu gad?jum?, ja l?gums saska?? ar valsts civilties?bu norm?m tiek atz?ts par sp?k? neeso?u, jo tas ir pret?js sabiedriskajai k?rt?bai p?rdev?ja nelikum?gas r?c?bas d???

2) Vai atbilde ir cit?da, ja l?guma sp?k? neesam?ba izriet no kr?p?an?s ar PVN k? t?das?

3) Vai atbilde ir cit?da, ja nelikum?gais pirkuma l?guma sl?g?šanas iemesls, kura d?? l?gums

saska?? ar valsts ties?b?m ir atz?stams par sp?k? neesošu, ir kr?pšan?s ar PVN, kas ir zin?ma ab?m l?guma pus?m?”

23. Divi pirmie jaut?jumi ab?m p?rbaud?maj?m liet?m ir kop?gi, bet trešais tiek uzdots saist?b? ar lietu *Kittel* (C?439/04).

V – Tiesved?ba Ties?

24. Ar Tiesas priekšs?d?t?ja 2005. gada 28. janv?ra r?kojumu lietas C?439/04 un C?440/04 tika apvienotas to saist?t? priekšmeta d??.

25. Kitels, *Recolta*, Komisija un Be??ijas un It?lijas vald?bas rakstveida apsv?rumus iesniedza Tiesas stat?tu 23. pant? noteiktaj? termi??.

26. Tiesas s?d?, kas tika notur?ta 2006. gada 9. febru?r?, visi lietas dal?bnieki, iz?emot It?lijas vald?bu, ierad?s un sniedza mutv?rdu paskaidrojumus.

VI – Karuse?veida kr?pšanas norise

27. Kopienas iekš?j? tirdzniec?ba ir labi piem?rota augsne, lai izvair?tos no PVN maks?šanas, kurai var b?t daž?das formas, bet kura vienm?r tiek organiz?ta k? “??de”.

28. Visvienk?rš?kaj? t?s izpausm? t? ir š?da (10):

– “A” (“pal?gsabiedr?ba”) veic no nodok?a atbr?votu pre?u pieg?di sabiedr?bai “B” (“karuse?a darbin?t?js” jeb “sl?ptais tirgot?js”) no dal?bvalsts “X” uz dal?bvalsti “Y”;

– “B”, kas ir sa??musi preces, nemaks?jot PVN, t?s sav? dal?bvalst? “Y” p?rdod sabiedr?bai “C” (“p?rst?vis”), no kuras sa?em PVN maks?jumu un dr?z p?c tam paz?d, nep?rskaitot PVN Valsts kasei (11);

– “C” atskaita PVN atbilstoši saviem pirkumiem no “B” un izplata preces dal?bvalsts “Y” tirg?, atg?stot PVN.

29. Valsts kasei nodar?tie zaud?jumi atbilst PVN da?ai, ko “C” samaks?jis “B” un kuru tas nav p?rskait?jis.

30. Atseviš?os gad?jumos, lai sl?ptu saist?bu starp “B” un “C”, “??d?” iest?jas ar? viena vai vair?kas sabiedr?bas “D” (“starpasabiedr?bas” jeb “ekr?nsabiedr?bas”).

31. “??dei” ir “karuse?a” forma, jo t? viet?, lai aprobežotos ar valsts “Y” teritoriju, p?rst?vis “C” veic no nodok?a atbr?votu pre?u pieg?di uz??mumam, kas atrodas pre?u izcelsmes valst? “X”, kurš var b?t ar? pal?gsabiedr?ba “A”. Kol?dz prece ir non?kusi šaj? valst?, darb?bas var atk?rtot nebeidzami. Kr?pšana par?d?s l?dz ar “C” piepras?to atmaks?šanu (12).

32. Uzskat?m?ku sh?mu var?tu padar?t š?da ilustr?cija:

33. Liet? C?439/04 nebija starpsabiedr?bas “D”. *Computime*, kura, k? š?iet, bija inform?ta par kr?pšanu, pild?ja p?rst?vja “C” lomu, kam?r t?s Be??ijas pieg?d?t?js bija karuse?a darbin?t?js “B”, bet Luksemburgas uz??mumi bija pal?gsabiedr?bas “A”.

34. Otraj? liet? (C?440/04) darb?ba notika tikai Be??ij?, bet nelikum?gie ien?kumi tika g?ti no Kopienas iekšien? veikta dar?juma, kuru t? ?stenot?ji nebija iecer?juši veikt. Manipul?cija sast?v?ja no diviem ap?iem. Pirmaj?, vienk?rš?kaj?, *Auto Mail* (karuse?a darbin?t?js “B”) piesavin?js par automaš?nu p?rdošanu Elo (p?rst?vis “C”) iekas?to PVN. Š?s automaš?nas,

piemērojot atbrīvojumu no PVN, *Auto Mail* atkal nodeva *Recolta* (palīdzsabiedrība "A"), kura par manipulāciju neko nezina, ar to nopatēbu, ka *Recolta* tās iegūva no Elo, samaksājot PVN. Otrs aplis ir sarežģītāks, jo ir iesaistīti arī trešie pārstāvji "C", Elo nobēdot starpsabiedrības "D" lomā, bet citādi pozīcijā nekā iepriekš attēlotajā ilustrācijā – proti, pirms palīdzsabiedrības "A".

35. Krāpšanā ietilpst tik ekstravagantas un sarežģītas darbības, cik vien tēlu sniedzas to īstenotāju fantāzijai. Tādēļ es piekrītu ģenerālvokātam Pojarešam Maduru [*Poiars Maduro*], kurš savu secinājumu, kurus es minēju jau iepriekš, lietā *Optigen* u.c. 8. punktā uzsver, ka visos gadījumos to mērķis ir nedeklarēt kā PVN saņemto summu.

VII – Prejudiciālo jautājumu analīze

36. *Cour de cassation* vaicā par to nodokļu maksātāju tiesībām atskaitīt nodokli, kuri nav piedalījušies krāpšanā (13), bet kuru tie ir apzināti vai neapzināti veicinājuši (14).

A – *Divi pirmie prejudiciālie jautājumi (attiecas uz ar labticīgajiem nodokļu maksātājiem)*

37. Šīs dilemmas risinājums, kā es to ieskicēju jau ievadā, ir iepriekš minētajā spriedumā lietā *Optigen* u.c., kurā atzīts, ka identiskā situācijā tiesības atskaitīt nodokli paliek spēkā.

38. Nav nekā, vai arī ir ļoti maz, ko piebilst, un ne tikai tādēļ, ka šis spriedums ir pieņemts pavisam nesen, bet arī tādēļ, ka tajā sniegtais risinājums ir pareizs. Atgādināma Sestajā direktīvā (43.–45. punkts) ietvertā jēdzienā objektīvā raksturu un PVN pamatmērķi, kura pamatā ir nodokļu neitralitātes princips, ar ko tiek izslēgta nošķiršana, pamatojoties uz darījumu likumību (49. punkts), Tiesa uzsvēra, ka darījumi, kuri nav saistīti ar krāpšanu, ir apliekami ar nodokli tikpat, cik tie ir tādā nodokļu maksātāja darījumi, kura tiesības uz nodokļa atskaitīšanu neietekmē fakts, ka, viņam nezinot, šie darījumi bijuši prettiesiskas darījumu ķēdes sastāvdaļas (51.–54. punkts).

39. No šā sprieduma var secināt, ka kopējā PVN sistēmā nepieauj atēmt priekšrocību atskaitīt nodokli tādai personai, kura labticībā (15) iegādājas preces un nezina par pārdēvēja veikto krāpšanos, tādēļ ka saskaņā ar Beļģijas civilt kodeksu līgums būtu atzīstams par absolūti spēkā neesošu.

B – *Trešais prejudiciālais jautājums (attiecas uz nodokļu maksātājiem, kuri zināja par krāpšanu)*

40. Risinājums ir neskaidrāks, ja pircējs ir informēts par notiekošo manipulāciju. Šādā gadījumā pastāv divas iespējas: 1) viņš par to ir informēts, bet turas nostatus, neglāstot nekādu labumu, vai arī 2) viņš piedalās krāpšanā un prettiesiski iedzīvojas.

1) Pirmā iespēja

41. Nav iemesla, lai šā atbilde būtu savādāka par jau sniegto atbildi gadījumam, ja nodokļu maksātājs paliek ārpus krāpšanas ietvariem.

42. Spriedumā *Optigen* u.c. izklāstītais pamatojums pilnībā ir piemērojams arī šajā lietā, jo darbībā tādēļ vien nekāst par ekonomiski nepieaujamu, ka tās veicējs zina, ka tās partnerim ir prettiesiski nolūki, jo šis darījums, par ko jāmaksā PVN, ir tiesību uz atskaitīšanu avots.

43. Neitralitāte, kas ir šis nodokļa pamats, aizliedz no tā režīma izslēgt darījumus, kuri ietilpst tā regulājumā. Spriedums *Optigen* u.c. tika atkārtoti apstiprināts, ka tiesības atskaitīt nodokli ir piemērojamas neatkarīgi no tā, vai PVN jau ir ticis samaksāts par citiem agrāk vai vēlāk veiktiem darījumiem. (54. punkts).

44. “Negodīgā” nodokļa parādnieka uzvedība, kurš par krāpšanu neziņo Valsts kasei, rada dažādas sekas (16), bet tādā nevar tikt izslēgta PVN režīma pamatprincipa piemērošana, saskaņā ar kuru PVN ir piemērojams katrā ražošanas un izplatīšanas procesa posmā un atskaitot iepriekšējos posmos samaksāto nodokli (17).

2) Otrā iespēja

a) Analīzei piemērots pamats

45. Ja visi piedalās manipulācijā, tā ir krāpšana pati par sevi, jo tā ir veikta ar mērķi izvairīties no nodokļu maksāšanas.

46. Šāda veida situācijā dalībvalstīm ir jāreaģē un atbilstošā gadījumā jāpiemēro pašas atkāpes saskaņā ar Sestās direktivas 27. panta 1. punktu vai arī saskaņā ar 21. panta 3. punktu (18) jāpiemēro solidārs nodokļa maksājums, ievērojot samērīguma un tiesiskās drošības principus (19).

47. Katrā ziņā šie pasākumi ir vajadzīgi, bet nepietiekami, jo dažādu izcelsmes dēļ tie savstarpēji atšķirsies un tādējādi var apdraudēt kopīgās PVN sistēmas vienveidīgumu.

48. Turklāt, ja dalībvalsts nerēkotos, būtu pretīji jebkādi loģiski pieļaut krāpniecisku darbību, izslēdzot jebkādu tiesisku sankciju piemērošanu (20).

49. Tādā ir jāizpēta, vai Kopienas tiesību pamatprincips paredz vienotu rīcību tādās situācijās kā izskatāmā lietā, kad galvenās iesaistītās personas ir informētas par darbību prettiesisko raksturu.

50. Ar tīkliem, kuru ietvaros viens no darījuma veicējiem nepārskaita Valsts kasei saņemto PVN, bet otrs to atskaita, tiek āunprēti izmantotas tiesības, jo tiesību norma (Sestās direktivas 17. pants) tiek izmantota, lai iegūtu tās mērķim pretīju priekšrocību; un tiek veikts darījums ārpus parastajiem tirdzniecības nosacījumiem, lai prettiesiski iedzīvotos.

51. Tādējādi ir grūtības noteikt, vai tiesību āunprēgas izmantošanas aizliegums ir piemērojams arī PVN jomā.

b) Tiesību un kopīgā PVN režīma āunprēga izmantošana

52. Šis aspekts tika analizēts iepriekš minētajā spriedumā lietā *Halifax* u.c., kur ģenerālvokāts Pojarešs Maduru savos secinājumos (60. un turpmākajos punktos) pārbaudīja dažādas Tiesas pieņemtos spriedumus (21), lai izsecinātu principu, saskaņā ar kuru “Kopienas tiesības ir aizliegts izmantot āunprēgos vai krāpnieciskos nolūkos” (22).

53. Es, t?pat k? mans kol??is ?ener?ladvok?ts Pojarešs Maduru uzskatu, ka nekas neliek š??rš?us š? principa piem?rošanai PVN jom?. Turkl?t c??a pret izvair?šanos no nodok?u maks?šanas ir v?l viens Sest?s direkt?vas pantu par atbr?vojumiem m?r?is, k? tas nor?d?ts ar spriedum? liet? *Gemeente Leusden* un *Holin Groep* (23) un kas v?lreiz atk?rtots spriedum? liet? *Halifax* u.c. (24). J?izvair?s tikai retoriski atsaukties uz Kopienu norm?m PVN jom? ar m?r?i ieg?t priekšroc?bu, kas b?tu pret?ja šaj?s norm?s paredz?tajam.

54. Gr?t?bas rada nevis atsaukšan?s uz ties?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu, bet gan krit?riju, ar kuriem š?ds apgalvojums tiek pamatots, noteikšana. Un nav nepamatoti, ka šaj? jom?, kuru reglament? tiesiskuma princips, tiesisk?s droš?bas principam un vienai no t? izpausm?m – tiesisk?s pa??v?bas principam – ir b?tiska noz?me, lai pilso?i jau iepriekš skaidri zin?tu savu pien?kumu apm?ru (25). Turkl?t pilso?iem ir ar? br?v?ba pašiem organiz?t savas darb?bas, t?d?j?di ierobežojot fisk?l?s sekas (26), ekonomisku apsv?rumu d?? izdarot izv?li starp ar nodokli apliekamiem un no t? atbr?votiem dar?jumiem, lai samazin?tu savu nodok?u nastu (27); k? rezult?t? tiem nevar p?rmest ties?bu normas vai “ties?bu roba” izmantošanu, lai maks?tu maz?kus nodok?us (28).

55. Iepriekš aprakst?tais sniedz inform?ciju, lai var?tu defin?t ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas PVN jom? j?dzienu. Ies?kum? – ir skaidrs, ka nodok?a maks?t?ja br?v?ba organiz?t savus dar?jumus ir j?izmanto, iev?rojot ar t?s tiesisko rež?mu saist?t?s priekšroc?bas. Citiem v?rdiem, ir j?iev?ro likumdev?ja griba, kas nenotiek gad?jum?, ja, š?ietami iev?rojot Kopienu normas nosac?jumus, tiek mekl?ts un pan?kts tai pret?js rezult?ts (29).

56. Otrs aspekts attiecas uz darb?bas m?r?i, kam nav cita izskaidrojuma k? vien vajadz?go ties?bu rad?šana (30), lai g?tu nepien?košos labumu (31). L?dztekus tam, ka atskait?juma veic?js ir inform?ts par manipul?ciju, ir ac?mredzams, ka runa ir par vienošanas ar p?r?jiem dal?bniekiem, no k? izriet, ka l?gums, kam nav patst?v?ga saimnieciska priekšmeta, nav nekas cits k? vien iegants labuma g?šanai.

57. Tas, vai konkr?tais gad?jums atbilst iepriekš uzskait?taj?m ?paš?b?m, ir j?nosaka valsts ties?m, piem?rojot valsts ties?b?s ietvertos pier?d?šanas noteikumus tikt?l, cik?t?l ar to netiek ietekm?ta Kopienu tiesisk? regul?juma iedarb?ba (32). Veicot p?rbaudi, valsts ties?m ir j?em v?r? starp tirgus dal?bniekiem past?voš?s tiesisk?s, ekonomisk?s un personisk?s saiknes (33), bet ?paši svar?gas ir divas paz?mes: pirm? ir tirgus dal?bnieka, kurš izmanto atskait?šanas ties?bas, prettiesiski g?tie ien?kumi, bet otra – vi?a poz?cija ??d?, ?emot v?r?, ka, jo tuv?k vi?š atrodas fikt?vajam dar?jumam, jo liel?kas ir aizdomas, ka vi?š ir piedal?jies kr?pšan?.

c) Atskait?šanas ties?bas karuse?veida kr?pšanas ietvaros

58. Atskait?šanas ties?bas ir kop?j?s PVN sist?mas paš? centr?: t?s atbr?vo uz??m?ju no maks?jama vai apr??in?ta nodok?a par vi?a darb?b?m, novirzot to uz pat?r?t?ju. Ar š?m ties?b?m tiek ?stenots neitralit?tes princips, ?emot v?r?, ka starpnieki t?d?j?di var no savas nodok?a apr??ina b?zes atskait?t saviem pieg?d?t?jiem k? PVN samaks?t?s summas un nodok?u administr?cija sa?em nodok?a da?u, kas atbilst starp?bai starp p?rdošanas un pirkuma cenu (34).

59. Šie apsv?rumi apstiprina, ka š?s ties?bas rodas br?d?, kad PVN k??st iekas?jams, pieg?d?jot preces un sniedzot pakalpojumus ar nodokli apliekamos dar?jumus (Sest?s direkt?vas 17. panta 1. un 2. punkts). Turpret?, ja tie ir saist?ti ar dar?jumiem, kas nav apliekami ar nodokli, vai kuriem, kaut apliekami ar nodokli, ir piem?rojams atbr?vojums, tad nodoklis nav iekas?jams un atskait?šanu nevar veikt, jo t? izriet vien?gi no pien?kuma maks?t nodokli. Ja š? pien?kuma nav t?d??, ka ir rad?ta strat??iska sh?ma atskait?šanas ties?bu m?ksl?gai rad?šanai,

kompensācija par patiesību nevajadzīga pienākuma veikšanu nav pamatota. Tas izskaidro, ka Tiesa pieļauj iespēju, ka reiz radušās atskaitīšanas tiesības nevar tikt izmantotas, jo, neskatoties uz to, ka tas var būt noticis iespējamo korekciju piemērošanas rezultātā saskaņā ar Sestās direktīvas 20. pantu, ir nepieciešams, lai nebūtu notikusi jebkāda krāpšana (35).

60. Ja tādējādi šīs tiesības tiktu liegtas tādām nodokļu maksātājam, kurš piedalās ??d?, kur – bez vieta līdzdalības un neprasot piekrišanu – kāds cits tās dalībnieks no vieta iekasēto PVN summu nesamaksā Valsts kasei, tad atbilstoši šo tiesību centrālajai lomai ??de sabruktu un izjauktu šo tiesību objektīvo piesaisti nodoklim, tādējādi izjaucot kopš Pirmās PVN direktīvas pieņemšanas proklamēto mērķi noteikt kopēju patērētāja nodokli. Šādā gadījumā nav runa par manipulācijām, kas radītas, lai izvairītos no nodokļa maksāšanas, bet gan par parastiem darījumiem un tādējādi saimnieciskām darbībām Sestās direktīvas izpratnē, kuru ietvaros notiek arī viena krāpnieciska darbība. Tādēļ nodokļu maksātāja tiesības uz atskaitīšanu tiek saglabātas, ja viņam nav ne jausmas, ka viņš ir iesaistīts lielākā shēmā saistībā ar nodokļu apiešanu, jeb arī zina par to, bet atturas būt par šādas vienošanās dalībnieku. Tieši šāda, kā jau mēs redzējām, bija Tiesas nostāja spriedumā lietā *Optigen* u.c., kurai es pievienojos šajos secinājumos.

61. No otras puses, šāda pati deformācija notiktu, ja tiesības uz atskaitīšanu izmantotu tā persona, kura apzināti piedalās karuseļa tipa krāpšanās, radot fiktīvu apgrozījumu, lai nepamatoti samazinātu maksājamo nodokļu summu. Es jau tiku norādījis uz to, ka stratēģiskā shēma zināmos gadījumos tiek realizēta ar vienkāršas rīcību aprites palīdzību, nenotiekot faktiskai preču aprītei. Tomēr arī tad, ja to saimnieciskā nozīme ir skaidri redzama, juridiskā aspektā tiem nozīmes nav. Beļģijas valdība pareizi norāda, ka šāda veida manipulācijām nav Sestās direktīvas 5. pantā uzskaitēto ar nodokļiem apliekamo darījumu pazīmju, jo uzņēmums tās neveic savas uzņēmējdarbības ietvaros.

62. Nobeidzot, jāatzīmē, ka ar Pirmo un Sesto PVN direktīvu ne tikai ir atauts, bet pat pieprasīts, ka nodokļu maksātājam ir jālīdz izmantot atskaitīšanas tiesības, ja viņš apzināti piedalās šāda veida krāpšanas tīklos, un, lai to noteiktu, ir jāņem vērā iepriekš izklāstītie kritēriji. Šajā sakarā spriedumā lietā *Fini H* (36) ir atgādināts, ka valsts tiesm ir jālīdz izmantot atskaitīšanas tiesības, ja ir konstatēts, ka tās vālas izmantot prettiesiski (34. punkts).

VIII – Secinājumi

63. Ēmot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, es ieteiktu Tiesai uz *Cour de cassation* uzdotajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmajai direktīvai 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu un Padomes 1977. gada 17. maija Sestajai direktīvai 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprīcību bāze, ir pretēja situācija, kad nodokļu maksātājs zaudē par precēm samaksātā nodokļa atskaitīšanas tiesības, ja viņš nav zinājis par pārdēvēja izdarīto krāpšanos, pamatojoties uz to, ka valsts civilkodeksā paredzēts, ka šāds pirkuma līgums ir atzīstams par absolūti spēkā neesošu;

2) risinājums ir tāds pats, ja nodokļu maksātājs, zināms par notiekošo krāpšanos, tajā nepiedalās un negēst nekādu labumu no tās;

3) ja viņš apzināti piedalās šāda veida darbībā, kuras viengais mērķis ir samazināt nodokļu saistības un ar ko tiek āunprātāgi izmantotas tiesības, saskaņā ar iepriekš minēto kopā PVN sistēmā atskaitīšanas tiesības viņam ir jālīdz izmantot.

1 – Ori?in?lvaloda – sp??u.

2 – *Cour de cassation* Tiesai uzdeva divus citus prejudici?los jaut?jumus [lietas *Ring Occasions* un *Fortis Banque* (C?42/05) un *Samotor* (C?378/05)] par t?d?m paš?m probl?m?m, k? šaj?s liet?s apskat?m?s.

3 – C?354/03, C?355/03 un C?484/03, Kr?jums, l?483. lpp.

4 – C?255/02, C?419/02 un C?223/03, Kr?jums, l?1609., l?1685. un l?1751. lpp.

5 – Padomes 1967. gada 11. apr??a Direkt?va 67/227/EEK par dal?bvalstu ties?bu aktu par apgroz?juma nodok?iem saska?ošanu (OV 1967, 71, 1301. lpp.).

6 – Padomes 1977. gada 17. maija Direkt?va 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.).

7 – 2000. gada 12. oktobra spriedums, Kas?cijas s?dz?ba Nr. C.99.0136.F (*Bull.*, I, Nr. 543).

8 – Pievienot?s v?rt?bas nodok?a kodekss, izveidots ar 1969. gada 3. j?lija likumu (1969. gada 17. j?lija *Moniteur belge*) un groz?ts ar 1992. gada 28. decembra likumu (1992. gada 31. decembra *Moniteur belge*).

9 – Inspektori konstat?ja, ka ierobežot? laika posm? (no 1997. gada 10. janv?ra l?dz 30. j?nijam) *Computime* atk?rtoti bija p?rdevusi vienus un tos pašus *CPU Pentium Intel* mikroprocesoru iepakojumus. No 3290 dar?jumiem 736 notika ar iepakojumiem, kuri bija izmantoti vair?kas reizes, daži pat l?dz seš?m reiz?m.

10 – Komisijas zi?ojums Padomei un Parlamentam par administrat?v?s sadarb?bas meh?nismu izmantošanu c??? pret kr?pšanas ar PVN, Brisele, 2004. gada 16. apr?lis [COM(2004) 260, gal?g? redakcija, 6. un 7. lpp.].

11 – Tas izskaidro iesauku “forele”, ko tas ieguvis sava slidenuma d??.

12 – T? saukto “dokumentu karuse?veida kr?pšan?s” laik? nemaz netiek izmantotas preces, notiek tikai r??inu aprite.

13 – Valsts kases ciestais zaud?jums ir identific?jams ar karuse?a darbin?t?ja darb?b?m.

14 – K? pal?gsabiedr?ba, p?rst?vis vai vienk?rša starpsabiedr?ba.

15 – Šis subjekt?vais elements ir j?konstat? saska?? ar katras valsts tiesisk?s sist?mas pier?d?šanas noteikumiem, tai pat laik? saglab?jot Kopienu normu efektivit?ti (šo secin?jumu 57. punkts).

16 – K?, piem?ram, vi?a saukšana pie atbild?bas par l?dzek?u piesavin?šanos (skat. šo secin?jumu 46. punktu).

17 – Šo secin?jumu 58. un turpm?kajos punktus es analiz?šu šo ties?bu centr?lo lomu PVN strukt?r?.

18 – Padomes 2000. gada 17. oktobra Direktīva 2000/65/EK, ar ko groza Direktīvu 77/388 attiecībā uz to, kā nosakāms pievienotās vērtības nodokļa maksājums (OV L 269, 44. lpp.), grozīja 21. pantu, pievienojot šo 3. punktu.

19 – Ēenerģiadvokāts Pojarešs Maduru savos 2005. gada 7. decembra secinājumos lietā C-384/04 *Federation of Technological Industries* u.c. (2006. gada 11. maija spriedums, Krājums, I-4191. lpp.) iesaka Tiesai atbildēt, ka, ņemot vērā iepriekš minēto 21. panta 3. punktu un ievērojot minētos principus, nekas nekavē dalībvalstis noteikt solidāru atbildību par nodokļu maksājumu personām, kuras brīdī, kad tās veic karuseļa ietvaros ietilpstošu darījumu, zina vai varēja zināt, ka nodoklis netiks samaksāts (39. punkta 1) apakšpunkta otrā daļa).

20 – Ēenerģiadvokāts Pojarešs Maduru savu 2005. gada 7. aprīļa secinājumu lietā *Halifax* u.c. 76. punktā tika brīdinājis par šādu risku.

21 – Kopienā judikatūrā tiesību ņaunprātīgas izmantošana ir tikusi pētīta šādos jomās: a) pamatbrīvības (1974. gada 3. decembra spriedums lietā 33/74 *Van Binsbergen*, *Recueil*, 1299. lpp., 13. punkts; 1979. gada 7. februāra spriedums lietā 115/78 *Knoors*, *Recueil*, 399. lpp., 25. punkts, un 1999. gada 9. marta spriedums lietā C-212/97 *Centros*, *Recueil*, I-1459. lpp., 24. punkts); b) sociālais nodrošinājums (1996. gada 2. maija spriedums lietā C-206/94 *Paletta*, *Recueil*, I-2357. lpp., 24. punkts); c) kopējā lauksaimniecības politika (1977. gada 11. oktobra spriedums lietā 125/76 *Cremer*, *Recueil*, 1593. lpp., 21. punkts, un 1993. gada 3. marta spriedums lietā C-8/92 *General Milk Products*, *Recueil*, I-779. lpp., 21. punkts); d) sabiedrību tiesības (1998. gada 12. maija spriedums lietā C-367/96 *Kefalas* u.c., *Recueil*, I-2843. lpp., 20. un 28. punkts, un 2000. gada 23. marta spriedums lietā C-373/97 *Diamantis*, *Recueil*, I-1705. lpp., 33. punkts).

22 – Šādos terminus izmantoja Ēenerģiadvokāts La Pergola [*La Pergola*] savos secinājumos iepriekš minētajā lietā *Centros*, 20. punkts.

23 – 2004. gada 29. aprīļa spriedums (C-487/01 un C-7/02, *Recueil*, I-5337. lpp., 76. punkts).

24 – 71. punkts.

25 – 2004. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-17/01 *Sudholz* (*Recueil*, I-4243. lpp.), kurā ir atsauce uz citu, 34. punktu minēto spriedumu.

26 – Piemēram, secinājumos, kas tika sniegti lietā C-23/98 *Heerma*, kurā spriedums tika pasludināts 2000. gada 27. janvārī (*Recueil*, I-419. lpp.), uz ko atsaucas Komisija savos rakstveida apsvērumos, Ēenerģiadvokāts Kosma [*Cosmas*] uzstāj uz katras fiziskas personas tiesībām izveidot sabiedrības un uz to, ka nekas neliedz šīm personām un sabiedrībām tām tuvu stāvošām personām un sabiedrībām sniegt pakalpojumus un piegādāt preces, tai pat laikā tiekot uzskatītām par PVN maksātājām (28. punkts).

27 – 1995. gada 6. aprīļa spriedums lietā C-4/94 *BLP Group* (*Recueil*, I-983. lpp., 26. punkts) un 2001. gada 9. oktobra spriedums lietā C-108/99 *Cantor Fitzgerald International* (*Recueil*, I-7257. lpp., 33. punkts). Ēenerģiadvokāts Pojarešs Maduru savos secinājumos lietā *Halifax* u.c. ņoti skaidri izsakās par šo aspektu, uzsvērdams, ka nav juridiska pienākuma vadīt uzņēmumu tādā veidā, kas palielinātu tās nodokļu maksājumu valstij (85. punkts).

28 – Kā Tiesa to ir norādījusi savā iepriekš minētajā spriedumā lietā *Gemeente Leusden* un *Holin Groep*, 79. punkts.

29 – Ēenerģiadvokāts Pojarešs Maduru precizē, ka regulējuma mērķi un iznākums ir jāsalīdzina ar darbības rezultātiem, lai nebūtu ņaunprātīgas izmantošanas, ja tie izriet tu no izvēles starp

div?m likum? paredz?t?m iesp?j?m (secin?jumi liet? *Halifax* u.c., 88. punkts).

30 – Ja tas ir pamatojams k? cit?di, tad t? nav ties?bu ?aunpr?t?ga izmantošana. Š?dos apst?k?os, interpret?jot ties?bu normu t?, ka ar to netiek pieš?irta priekšroc?ba, pamatojoties uz nerakst?tu visp?r?go principu, nodok?u iest?d?m tiktu pieš?irta p?r?k plaša diskrecion?r? vara izv?rt?t, kurš konkr?t?s darb?bas m?r?is tad ir uzskat?ms par izš?irošo (secin?jumi liet? *Halifax* u.c., 89. punkts), t?d?j?di kait?jot oblig?tajai tiesiskajai droš?bai.

31 – Šie divi parametri, kas piem?roti 2000. gada 14. decembra spriedum? liet? C?110/99 *Emsland?Stärke* (*Recueil*, I?11569. lpp.), ar kuru eksport?t?jam tika at?emtas ties?bas uz atl?dzin?jumu, kaut ar? bija izpild?tas form?l?s pras?bas t? ieg?šanai (52. un 53. punkts), ir ietverti spriedum? liet? *Halifax* u.c. (74. un 75. punkts).

32 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *Emsland?Stärke*, 54. punkts; k? ar? 2005. gada 21. j?lija spriedums liet? C?515/03 *Eichsfelder Schlachtbetrieb* (Kr?jums, I?7355. lpp., 40. punkts) un iepriekš min?tais spriedums liet? *Halifax* u.c. (76. punkts).

33 – Iepriekš min?tie spriedumi liet? *Emsland?Stärke*, 58. punkts, un liet? *Halifax* u.c., 81. punkts.

34 – Par to ir 1996. gada 24. oktobra spriedums liet? C?317/94 *Elida Gibbs* (*Recueil*, I?5339. lpp., 33. punkts), 2002. gada 15. oktobra spriedums liet? C?427/98 Komisija/V?cija (*Recueil*, I?8315. lpp. 42. punkts) un 2004. gada 29. apr??a spriedums liet? C?152/02 *Terra Baubedarf?Handel* (*Recueil*, I?5583. lpp., 36. punkts).

35 – 2000. gada 8. j?nija spriedumi liet? C?400/98 *Breitsohl* (*Recueil*, I?4321. lpp., 41. punkts) un liet? C?396/98 *Schloßstraße* (*Recueil*, I?4279. lpp., 42. punkts) ietver šo pieeju, t?pat ar? spriedums liet? *Halifax* u.c., kuru es jau vair?kk?rt esmu cit?jis (84. punkts).

36 – 2005. gada 3. marta spriedums (C?32/03, Kr?jums, I?1599. lpp.).