

ENERGIA PEDRO KRUSA VILJALONA [P. CRUZ VILLALÓN] SECIN?JUMI,
sniegti 2010. gada 29. j?nij? 1(1)

Lieta C?285/09

Krimin?lprocess

pret

R.

(*Bundesgerichtshof* (V?cija) l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Sest? PVN direkt?va – 28.c panta A da?as a) punkts – Pieg?de Kopienas teritorij? – Atteikums
piem?rot atbr?vojumu no nodok?a – Kr?pnieciska darb?ba

I – Ievads

1. *Bundesgerichtshof* (Feder?l? augst?k? tiesa) šaj? liet? uzdod jaut?jumu Tiesai par Sest?s PVN direkt?vas (2) interpret?ciju saist?b? ar atbr?vojumu no nodok?a pieg?d?m Kopienas teritorij?.

2. Konkr?t?k, jaut?jums ir par to, vai pre?u izcelsmes dal?bvalsts var uzskat?t, ka nav atbr?vots no nodok?a t?ds p?rdev?js, kurš šaj? izcelsmes dal?bvalst? ir nodok?u maks?t?js un kurš, lai gan patieš?m ir veicis pieg?di Kopienas teritorij?, ir sl?pis konkr?tus datus par dar?jumu, t?d?j?di atviegl?jot pirc?ja, kurš past?v?gi veic uz??m?jdarb?bu galam?r?a dal?bvalst?, izvair?šanos no nodok?a [maks?šanas].

3. Jaut?jums ir radies uzs?kt? krimin?lprocesa pret R. ietvaros, *Bundesgerichtshof* (kura izskata lietu kas?cijas tiesved?b?) uzskatot, ka noties?šana ir atkar?ga no t?, k? šis dar?jums tiek klasific?ts no nodok?u aspekta, ?emot v?r? Sesto direkt?vu. Šajos secin?jumos tom?r uzsvars tiks likts uz šo nodok?u klasifik?cijas aspektu, abstrah?joties no iesp?jam?m sek?m saist?b? ar soda noteikšanu.

4. Jau past?v bag?t?ga judikat?ra, kuras pamat? ir m?r?is c?n?ties pret kr?pšanu un ?aunpr?t?gu r?c?bu, kuras abas ir bieži sastopamas tik sarež??t? sist?m?, k?da ir PVN sist?ma. Tom?r, att?stot šo judikat?ru, Tiesa ir piev?rsusi uzman?bu ar? tam, lai m?r?i c?n?ties pret kr?pšanu saska?otu ar PVN pamatprincipu iev?rošanu, nosakot katram gad?jumam sam?r?gas un piem?rotas atbildes.

5. Tom?r ir j?nor?da, ka šaj? gad?jum? no principu, kuri ir PVN darb?bas pamat?, detaliz?ta izv?rt?juma neizriet t?da atbilde, k?du s?kum?, iesp?jams, noteiktu veselais sapr?ts (aizliegt ?autic?gam nodok?u maks?t?jam g?t nodok?u priekšroc?bas). Kopum? un aizsteidzoties priekš? manam priekšlikumam, uzskatu, ka, nenoliedzami, v?lam?s sankcion?još?s sekas b?tu j?pan?k, izmantojot citus – sam?r?g?kus – l?dzek?us, kuri katr? zi?? vair?k atbilstu sist?mai, kas nosaka

nodokli un ir tam pamat?.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Kopienas tiesības

6. Ar Padomes Direktīvu 91/680/EKK (3) Sestajā direktīvā tika ieviesta jauna XVIa sadaļa par "pagaidu režīmu nodokļu uzlikšanai tirdzniecībā starp dalībvalstīm", radot ar nodokli apliekamu darbību "Kopienas iekšējā preču iegāde", kā arī atbrīvojot no nodokļa "piegādi Kopienas teritorijā".

7. Direktīvas 28.a panta, kurš ir šīs sadaļas pirmais pants, 1. punkta a) apakšpunktā ir norādīts, ka pievienotās vārtības nodoklis ir jāmaksā par "Kopienas iekšējām preču iegādēm, ko valsts teritorijā par atlīdzību veic nodokļu maksātājs, kas attiecīgi darbojas, vai juridiska persona, kas nav nodokļu maksātāja, ja pārdēvējs ir nodokļu maksātājs, kas attiecīgi darbojas, kuram nav tiesību uz 24. pantā noteikto atbrīvojumu un uz kuru neattiecas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrā teikuma vai 28.b panta B daļas 1. punktā noteiktais režīms".

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

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

a) piegādātās preces, kā tās definētas 5. pantā un 28.a panta 5. punkta a) apakšpunktā, ko nosūtītājs vai transportētājs pārdēvē vai kāds viņa vārdā, vai persona, kas ir 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 sūtītāja vai transportēšanas sākumpunkts.

[..]"

B – Vācijas tiesības

1) Kriminālās tiesību normas

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

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

2) Tiesību akti nodokļu jomā

11. *Umsatzsteuergesetz* (Apgrozījuma nodokļa likums, turpmāk tekstā – "UStG") (5) 1. panta

1. punkta 1) apakšpunkt? ir noteikts, ka pre?u pieg?d?m un pakalpojumu sniegšanai, ko nodok?u maks?t?js pret atl?dz?bu veic valst?, tiek piem?rots PVN.

12. Savuk?rt *UStG* 4. panta 1. punkta b) apakšpunkt? tom?r ir ietverts Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) punkt? ietvertais iz??mums, kur? ir noteikts, ka *UStG* 1. panta 1. punkta 1) apakšpunkt? ietvertie dar?jumi ir atbr?voti no nodok?a, ja notiek pieg?de Kopienas teritorij?.

13. *UStG* 6.a panta 1. punkt? ir uzskait?tas nepieciešam?s pras?bas, lai pieg?di šaj? sakar? var?tu kvalific?t k? pieg?di Kopienas teritorij?. Citu starp? ir noteikta pras?ba, ka pirc?jam vai p?rdev?jam pieg?des objekts ir j?nog?d? vai j?nos?ta Kopienas teritorij? (1) apakšpunkts) un pieg?des objektam, kuru ieg?d?jas pirc?js, cit? dal?bvalst? ir j?b?t pak?autam ties?bu aktiem apgroz?juma nodok?a jom? (3) apakšpunkts).

14. Saska?? ar *UStG* 6.a panta 3. punktu p?rdev?jam ir j?pier?da, ka ir izpild?tas 1. un 2. punkt? nor?d?t?s pras?bas.

15. Šie pien?kumi pier?d?jumu jom? s?k?k ir aprakst?ti *Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung* (*UStG* piem?rošanas noteikumi, turpm?k tekst? – “*UStDV*”) (6) 17.a un 17.c pant?. *UStDV* 17.a pant? ir paredz?ti dokument?rie pier?d?jumi, nosakot, ka p?rdev?jam ir j?uzr?da pamatojoši dokumenti, lai pier?d?tu, ka pieg?des priekšmets ir nog?d?ts vai nos?t?ts Savien?bas teritorij?. *UStDV* 17.c pant? ir s?k?k noteikti uz??m?ja pien?kumi saist?b? ar gr?matved?bu attiec?b? uz pieg?d?m Kopienas teritorij?, nosakot, ka, lai izv?rt?tu sader?bu ar pras?b?m atbr?vojumam no nodok?a, kas izriet no *UStG* 6.a panta, ir j?izmanto gr?matved?bas pier?d?jumi, ?paši pirc?ja v?rds un atrašan?s vieta, k? ar? vi?a PVN re?istr?cijas numurs.

16. Turkl?t saska?? ar *UStG* 18.a panta 1. punkta pirmo da?u uz??m?jam rezidentam, kurš ir veicis no nodok?a atbr?votu pieg?di Kopienas teritorij?, ir pien?kums nos?t?t *Bundeszentralamt für Steuern* (Feder?l? nodok?u iest?de) deklar?ciju, kur? cita starp? ir min?ts pirc?ja PVN re?istr?cijas numurs. Turkl?t saska?? ar *UStG* 18.b panta pirmo da?u uz??m?jam par vi?a uz??mumu kompetentajai nodok?u iest?dei ir j?deklar? ar nodokli apliekamie ien?kumi, kas ir radušies no vi?a veiktaj?m pieg?d?m Kopienas teritorij?.

III – Pamata lieta un prejudici?lie jaut?jumi

17. Aps?dz?tais *R.*, Portug?les pilsonis, vad?ja V?cijas sabiedr?bu, kur? tika tirgotas luksusa automaš?nas. Saska?? ar konstat?tajiem faktiem kopš 2001. gada vi?š ir p?rdevis vair?k nek? 500 automaš?nu gad? (7) liel?koties Portug?l? re?istr?tiem automaš?nu tirgot?jiem.

18. S?kot no 2002. gada aps?dz?tais veica vair?kas manipul?vas gr?matved?bas darb?bas, sl?pjot automaš?nu patieso pirc?ju identit?ti, lai min?tajiem uz??mumiem atvieglotu izvair?šanos no PVN maks?šanas Portug?l?. Tas vi?am turkl?t ??va tirgot automaš?nas par cenu, k?du vi?š nevar?tu pras?t citos apst?k?os, t?d?j?di g?stot iev?rojumu pe??u.

19. Konkr?ti attiec?go darb?bu pamat? bija viltoti r??ini, kuri tika izrakst?ti fikt?vu pirc?ju v?rd?, kuri tika nor?d?ti k? adres?ti pieg?d?m. Šajos r??inos katru reizi tika nor?d?ta iedom?t? pirc?ja firma, vi?a PVN re?istr?cijas numurs, automaš?nas (kura paties?b? tika pieg?d?ta citam pirc?jam) apraksts, pirkuma summa un nor?de “pieg?de Kopienas teritorij?, kura ir atbr?vota no nodok?a saska?? ar *UStG* 6.a pantu”. T?d?j?di vi?š rad?ja iespaidu, ka fikt?vais pirc?js PVN par šo ieg?di Kopienas teritorij? samaks?s Portug?l?.

20. Šie š?ietamie (jeb “fikt?vie”) pirc?ji bija re?li Portug?l? re?istr?ti uz??mumi. Dažk?rt šie uz??mumi bija piekrituši, ka vi?u firma tiek izmantota šiem nol?kiem, bet p?r?jos gad?jumos

uz??mumi to nezin?ja.

21. Patiesie attiec?go automaš?nu pirc?ji š?s automaš?nas p?rdeva priv?tiem gala pat?r?t?jiem Portug?l?, sl?pjot no š?s valsts iest?d?m faktu, ka pirms tam ir notikusi Kopienas iekš?ja pre?u ieg?de. T?d?j?di vi?i, š?iet, bija izvair?jušies no PVN samaksas par Kopienas iekš?jo pre?u ieg?di. Turkl?t paties?s dar?jumu attiec?bas tika sl?ptas, izmantojot papildu l?dzek?us – vienm?r, kad pieg?des br?d? jau bija zin?ms gala pat?r?t?js, aps?dz?tais automaš?nas re?istr?cijas dokumentus nos?t?ja šai personai, izrakstot v?l vienu viltotu r??inu, kur? šis gala pirc?js tika nor?d?ts k? adres?ts, un pievienojot (nepatiesu) piebildi “pe??as da?as aplikšana ar nodokli saska?? ar *UstG* 25.a pantu”.

22. 2002. gad? R. uz??mums š?d? veid? p?rdeva un pieg?d?ja 407 automaš?nas EUR 7 720 391 v?rt?b? un 2003. gad? – 720 automaš?nas EUR 11 169 460 v?rt?b?. Visi šie dar?jumi V?cij? tika re?istr?ti k? pieg?de Kopienas teritorij?, kura t?d?j?di attiec?gaj?s gadsk?rt?j?s PVN deklar?cij?s tika atbr?vota no attiec?g? nodok?a. Apkopojoš?s deklar?cij?s, kuras kop? ar nodok?u deklar?ciju aps?dz?tajam bija j?nos?ta *Bundeszentralamt für Steuern*, aps?dz?tais k? l?gumsl?dz?jas puses nor?d?ja r??inos nor?d?tos fikt?vos pirc?jus nol?k? izvair?ties no t?, lai, izmantojot PVN inform?cijas apmai?as sist?mu, patiesos pirc?jus var?tu noteikt Portug?l?.

23. P?c krimin?lprocesa uzs?kšanas aps?dz?tajam 2008. gada 30. janv?r? tika piem?rots iepriekš?js apcietin?jums. Ar 2008. gada 17. septembra spriedumu *Landgericht Mannheim* (Manheimas apgabaltiesa) par diviem izvair?šan?s no nodok?a samaksas gad?jumiem kopum? R. piesprieda br?v?bas at?emšanu uz tr?s gadiem. *Landgericht* uzskata, ka viltot?s pieg?des, kuru galam?r?is bija Portug?le, nav pieg?de Kopienas teritorij? 28.c panta izpratn? un t?d?j?di nav atbr?votas no PVN. Izmantojot pier?d?t?s darb?bas ar dokumentiem un gr?matved?bu, tika pan?kts nodok?u nastas samazin?jums Portug?l?, apdraudot konkurenci Kopien?, kas rada apzin?ti veiktu Kopien? noteikumu p?rk?pumu, t?d?j?di pamatojot atbr?vojuma no nodok?a nepiem?rošanu V?cij?. T?d?j?di, neizpildot pien?kumu iekas?t PVN par min?taj?m pieg?d?m, samaks?t PVN V?cijas nodok?u iest?dei un to nor?d?t sav? gadsk?rt?j? nodok?u deklar?cij?, R. ir izdar?jis p?rk?pumu – izvair?jies no nodok?iem.

24. R. šo noties?šanu apstr?d?ja, iesniedzot kas?cijas s?dz?bu *Bundesgerichtshof*. Šaj? kas?cijas s?dz?b? R. nor?d?ja, ka *Landgericht* nav pareizi kvalific?jusi dar?jumus, jo automaš?nas patieš?m ir tikušas pieg?d?tas uz??mumiem, kuri sa??ma preci Portug?l?, l?dz ar to š?s darb?bas esot j?uzskata par pieg?di Kopienas teritorij?, kas ir atbr?vota no nodok?a. R. uzskata, ka sl?pšanas nol?kiem veiktajiem pas?kumiem, lai izvair?tos no nodok?a, kurš pirkumam ir piem?rojams Portug?l?, nav noz?mes, nosakot nodokli par šo pieg?di V?cij?, un ka nevien? br?d? neesot tikuši apdraud?ti PVN ie??mumi V?cij?, jo PVN esot bijis j?maks? pre?u sa?emšanas valst?, proti, Portug?l?.

25. Uzdodot prejudici?lo jaut?jumu, *Bundesgerichtshof* pirm? krimin?llietu pal?ta, kura izskata šo kas?cijas s?dz?bu, nor?da, ka str?da risin?jums ir atkar?gs no Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) punkta interpret?cijas. Š? tiesa uzskata, ka š? ties?bu norma ir j?interpret? t?d?j?di, ka “nodok?u priekšroc?bas, kas ir paredz?tas konkr?tiem dar?jumiem, ir j?liedz izmantot visiem viena vai vair?ku t?du dar?jumu dal?bniekiem, kuru m?r?is ir bijusi izvair?šan?s no nodok?u maks?šanas, ja nodok?u maks?t?js ir zin?jis par ?aunpr?t?go un kr?pniecisko darb?bu un taj? ir piedal?jies”. Tiesa uzskata, ka tas, pirmk?rt, izrietot no Kopien? ties?b?s paredz?t? ?aunpr?t?gas darb?bas aizlieguma, kas attiecas ar? uz PVN, un, otrk?rt, no min?t? Sest?s direkt?vas panta teleolo?iskas interpret?cijas.

26. *Bundesgerichtshof* šaj? sakar? uzskata, ka šaj? jom? jau ir pietiekami skaidra Tiesas judikat?ra, t?d?? *Bundesgerichtshof* divos l?dz?gos gad?jumos ir nospriedusi, ka atbr?vojums no nodok?a nav piem?rojams iesp?jam?m pieg?d?m Kopienas teritorij?, jo V?cijas uz??m?js slepeni

sadarboj?š ar ?rvalsts pirc?ju nol?k? vi?am atvieglot izvair?šanos no nodok?iem, k?d?? vi?a darb?ba tika kvalific?ta k? p?rk?pums (8).

27. Tom?r ir j?patur pr?t?, ka vienlaikus nodok?u tiesved?bas ietvaros pret *R.* par tiem pašiem faktiem *Finanzgericht Baden-Württemberg* (B?denes Virtembergas Nodok?u tiesa) pauda bažas par *Bundesgerichtshof* iepriekš pausto viedokli saist?b? ar atteikumu piem?rot atbr?vojumu no nodok?a (9). Š? tiesa uzskata, ka šaj? liet? nav piem?rojams Kopien? noteiktais ?aunpr?t?gas darb?bas aizliegums, jo attiec?gajiem dar?jumiem esot cits izskaidrojums, nevis tikai nodok?u priekšroc?bu ieg?šana, un turkl?t min?tais *Bundesgerichtshof* viedoklis esot pretrun? PVN neitralit?tes un teritorialit?tes principiem. Savuk?rt *Bundesfinanzhof* sav? 2009. gada 29. j?lija l?mum? par [soda izpildes] pagaidu aptur?šanu pazi?oja, ka pievienojas š?m šaub?m (10).

28. ?emot v?r? šo viedok?u atš?ir?bu ar nodok?u tiesu un iev?rojot, ka aps?dz?t? r?c?bas klasifik?cija k? prettiesiska r?c?ba ir atkar?ga no t?, vai ir pamatots atbr?vojums no PVN (11), *Bundesgerichtshof* uzskat?ja, ka ir j?uzdod Tiesai š?ds prejudici?ls jaut?jums:

“Vai Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) punkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka ir j?atsaka pieš?irt atbr?vojumu no PVN pre?u pieg?d?m š?s normas izpratn?, ja pieg?de faktiski ir notikusi, bet, pamatojoties uz objekt?viem apst?k?iem, ir konstat?jams, ka p?rdev?js, kurš ir nodok?u maks?t?js:

a) zin?ja, ka ar šo pieg?di vi?š piedal?s pre?u p?rdošan?, kuras m?r?is ir izvair?ties no PVN maks?šanas, vai

b) ir veicis pas?kumus, lai sl?ptu paties? pirc?ja identit?ti, radot iesp?ju pirc?jam vai k?dai trešai personai iesp?ju izvair?ties no PVN maks?šanas?”

IV – Tiesved?ba Ties?

29. L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu Tiesas kancelej? tika re?istr?ts 2009. gada 24. j?lij?.

30. Rakstveida apsv?rumus iesniedza *R.* un *Generalbundesanwalt* [?ener?lprokurat?ra], k? ar? Komisija un V?cijas, Grie?ijas un ?rijas vald?bas.

31. Tiesas s?d?, kas notika 2010. gada 5. maij?, lai formul?tu savus apsv?rumus mutv?rdos, piedal?j?s *R.*, *Generalbundesanwalt*, Komisijas un V?cijas, Grie?ijas un ?rijas vald?bu p?rst?vji.

V – Ievada apsv?rumi

32. Ar prejudici?lo jaut?jumu, kurš ir uzdots krimin?lprocesa par izvair?šanos no nodok?iem ietvaros, *Bundesgerichtshof* v?las uzzin?t, vai, piem?rojot Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) punktu, ir pamats atteikt šaj? ties?bu norm? paredz?to atbr?vojumu no PVN, ja pieg?de Kopienas teritorij? patieš?m ir notikusi, tom?r p?rdev?js ir veicis konkr?tas darb?bas, kuras var tikt uzskat?tas par kr?pniecisk?m. ?paši saska?? ar paš? jaut?jum? izmantoto formul?jumu, ja vi?š “zin?ja, ka ar šo pieg?di vi?š piedal?s pre?u p?rdevum?, kura m?r?is ir izvair?ties no PVN maks?šanas” (a), vai “ir veicis darb?bas, kuru m?r?is ir sl?pt paties? ieguv?ja identit?ti, lai pirc?jam vai k?dai trešajai personai rad?tu iesp?ju izvair?ties no PVN maks?šanas” (b).

33. Pamata lietas risinājums noteikti ir atkarīgs no šīs tiesību normas interpretācijas, jo R. rīcība (veicot manipulācijas ar savu grāmatvedību un iesniedzot viltotus dokumentus un deklarācijas Vācijas nodokļu iestādēs) var tikt kvalificēta kā prettiesiska vienīgi tad, ja vispirms ir iespējams secināt, ka nav piemērojams atbrīvojums no nodokļa (12). Pretējā gadījumā saskaņā ar valsts tiesību m R. veiktais viltotais deklarācijas būtu uzskatāms tikai par administratīvu pārkāpumu, kurš ir sodāms ar naudas sodu apmērā līdz EUR 5000 (*UStG* 26.a panta 2. punkts).

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

VI – Par iespējamu prejudiciālo jautājuma nepieciešamību

35. Pamatojoties uz iepriekš minēto, R. savos rakstveida dokumentos norāda uz prejudiciālo jautājuma “hipotētisko dabu”, kas izrietot no pamata tiesvedības krimināltiesiskā rakstura. R. uzskata, ka viņa rīcība nevarot tikt krimināli sodīta, nepārsniedzot robežas, kuras Vācijas konstitucionālās tiesības un it īpaši kriminālprocesa tiesiskuma principa ietvaros ir noteiktas krimināltiesisko normu interpretācijai. Viņš turklāt uzskata, ka pienākuma interpretēt valsts krimināltiesību normu atbilstoši direktīvai dēļ pamata lietā nevarot krimināltiesiski notiesāt, pat ja Tiesa piekristu *Bundesgerichtshof* ierosinātajai interpretācijai.

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

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

38. Savos apsvērumos R. arī norāda uz kriminālprocesa tiesiskuma principa Kopienas aspektu, apgalvojot, ka saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru direktīva nevar radīt tiešu iedarbību, kaitējot indivīdam, īpaši krimināltiesību jomā (13).

39. Iepriekš minētajos spriedumos patiešām ir noteikts, ka direktīvas kā tādā neatkarīgi no dalībvalsts tiesību normas, kas pieņemta tās piemērošanai, iedarbība nevar būt tāda, ka ar to rada vai pastiprina personu, kas pārkāpj tās noteikumus, kriminālatbildību (14).

40. Tomēr atšķirībā no šīs lietas lielākaj daļā no iepriekš minētajiem Tiesas spriedumiem Tiesai nācās saskarties ar attiecīgo direktīvu netransponēšanu vai to nepilnīgu transponēšanu, kas nozīmēja, ka attiecīgā rīcība no Kopienas tiesību viedokļa bija prettiesiska, bet tā nebija sodāma saskaņā ar spēkā esošajiem valsts tiesību aktiem. Citās lietās, piemēram, lietā *Berlusconi*, bija jānosaka, vai saskaņā ar direktīvu varētu neievrot vai aizstāt spēkā esošu valsts tiesību aktu, kurš ir pretrunā šai direktīvai, [tādējādi] nelabvēlīgi ietekmējot indivīdu, kuram šāds gadījums varētu piemērot stingrāku sodu nekā iepriekš valsts tiesību aktos paredzētie sodi. Šīs lietas faktiskais un tiesiskais konteksts skaidri atšķiras no iepriekšējām lietām – šajā lietā valsts tiesa nevēlas noteikt direktīvas sankciju normu spēkā esamību, bet gan ierosina iespēju sasaistīt direktīvas par nodokļiem noteikumus ar atsaucēs krimināltiesību normu.

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

42. Tādējādi arī no šādas perspektīvas nav pamata atzīt uzdoto prejudiciālo jautājumu par nepieņemamu, jo ir grūti to kvalificēt kā vienīgi "hipotētisku" vai "nenozīmīgu", vai "acīmredzami nebūtisku" pamata lietas atrisināšanai (15).

VII – Prejudiciālo jautājuma analīze

43. Pat raugoties vienīgi uz nodokļu jomu, visa šī līguma sniegtā prejudiciālu nolikuma analīze ir par krāpniecisku darbību esamību (16), jo runa ir par to, vai, lai varētu izmantot atbrīvojumu no nodokļa par piegādi Kopienas teritorijā, nepieciešama labticīga rīcība.

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

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

– otrkārt, ja atbrīvojums tiktu atteikts, preču izcelsmes valstij (Vācijai) būtu jāsaņem PVN, uz kuru tai principā nav tiesību – šāds risinājums varētu pārkāpt teritorialitātes un neitralitātes principus, kuri ir nodokļa pamats (B).

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

A – Ir izpildīti direktīvā paredzētie nosacījumi piegādes Kopienas teritorijā esamābai

46. Saskaņā ar judikatūru Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkts ir paredzēts tikai trīs prasībām, lai darījumam uzskatītu par tādu preču piegādi Kopienas teritorijā, kas ir atbrīvota no PVN (17): tiesību ar attiecīgo precizitāti jānosaka kļūpmācībai, preču fiziska pārvietošana no vienas dalībvalsts uz citu, kā arī nosacījums par to, lai pircējs būtu nodokļu maksātājs (ieguvējs var būt arī juridiska persona, kura nav nodokļu maksātājs, kura "kā nodokļu maksātājs darbojas dalībvalstī, no kuras netiek uzskata preču nosūtīšana vai pārvadāšana").

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

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

49. Pirmkārt, pašā Sestās direktīvas 28.c panta A daļā dalībvalstīm ir atļauts paredzēt papildu nosacījumus, lai “novērstu jebkuru nodokļu nemaksāšanu, nodokļu apiešanu vai āunprātīgu izmantošanu”. Pat ja nav strīda par to, ka “rēķinājamā brīvība, kuru dalībvalstis var izmantot noteiktu Sestās direktīvas noteikumu piemērošanai, ir relatīvi plaša” (18), šī lietā, ka 28.c pantā atsauce ir uz tiesību aktos paredzētiem nosacījumiem. Tomēr nešī lietā, ka Vācija šo rēķinājamā brīvību būtu precīzi izmantojusi, kādā tai tagad var būt tiesiskā sakarība ar grūtībām, kas izriet no trūkuma pašas Vācijas nodokļu tiesību aktos (19). Katrā ziņā judikatūrā ir precizēts, ka šāda veida lēmumiem ir jābūt samērīgiem un tie nevar apdraudēt nodokļu neitralitātes principu (20).

50. Tomēr galvenais nosacījums ir atkarīgs no darbības Kopienas teritorijā piemērojamās sistēmas, kura tika ieviesta 1991. gadā kā Sestās direktīvas XVI a sadaļa, objektīvā rakstura. Šī sistēma (kā zināms – pagaidu rakstura) tika pieņemta kā risinājums, kurš bija paredzēts kā pagaidu risinājums, ņemot vērā atšķirīgās nodokļu likmes dažādās dalībvalstīs, kādā bija jānodrošina nefunkcionāli loģisko pamatu aplikšanai ar nodokļu izcelsmes valstī, kas tika piemērots preču piegādēm valsts iekšienā, attiecinot uz tirdzniecību Kopienā (21).

51. Tādējādi minētā pārejas sistēma tika izveidota ar galveno mērķi atstāt neskartu dalībvalstu kompetenci nodokļu jomā (pretī, lai PVN arī turpmāk tiktu iekasēts tajā dalībvalstī, kur notiek gala patērišs) (22). Šim nolūkam tika izveidotas divas jaunas kategorijas: ar nodokli apliekama darbība “Kopienas iekšējā preču iegāde”, kas praktiski izpaužas kā aplikšana ar nodokli galamērķa valstī, un “piegādes Kopienas teritorijā” atbrīvošana no nodokļa, kuras mērķis ir izvairīties no dubultas aplikšanas ar nodokli un, attiecīgi, PVN kopējai sistēmai raksturīgā nodokļu neitralitātes pārķīpuma (23).

52. Tādējādi šī lietā, ka piegāžu Kopienas teritorijā atbrīvojumam no nodokļa ir skaidri redzams *sui generis* raksturs atšķirībā no citiem Sestajā direktīvā (13. panta A un B daļā) paredzētajiem atbrīvojumiem, kuru pamatā ir subjektīvi iemesli vai pašu darbību raksturs. 28.c panta A daļā paredzētā atbrīvojuma pamatā ir pavisam cita loģika nekā iepriekšējiem atbrīvojumiem – nodrošināt pareizu PVN sistēmas darbību Kopienas līmenī. Šim nolūkam ar atbrīvojumu tiek radīts vairāks vai mazāks mērķslēgs nodokļu izcelsmes sadalījums divos posmos, tādējādi nodrošinot aplikšanu ar nodokli preču galamērķa valstī (24).

53. Tiesa, kā tas arī bija jādara, ir uzsvērusi objektīvo raksturu šiem piegādes un iegādes Kopienas teritorijā jēdzieniem, kuri “ir objektīvi un ir piemērojami neatkarīgi no attiecīgā darījumu mērķiem un rezultātiem” (25). Atšķirīgā pieeja uzreiz apdraudētu pārejas sistēmas mērķu sasniegšanu, pārķīpjot neitralitātes un teritorialitātes principus, kuri ir sistēmas pamatā, kā arī tiesiskās drošības principu (26).

54. Visbeidzot, tā kā atbrīvojums ir paredzēts objektīvu iemeslu dēļ (nodokļa neitralitātes

ievērošana un fiskālās suverenitātes saglabāšana dalībvalstu vidū), ar tās izvērtējumam principā ir jābūt objektīvam, pat ja tādā no šā atbrīvojuma varētu gūt labumu personas, kuras veic vairākus vai mazākus nelikumīgus darbus, kā tas ir šajā gadījumā.

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

56. Tiesai, analizējot šo *Bundesgerichtshof* formulēto prejudiciālo jautājumu, būtu jābalstās uz šo objektīvo konceptu, un šis koncepts neapšaubāmi ir pamatā arī atbildei, kuru ierosināšu sniegt šo secinājumu beigās. Jau iepriekš norādu, ka minētā atbilde atbilst tam, kā, manuprāt, būtu jāinterpretē Tiesas judikatūra attiecībā uz āunprātības sekām un tiesību āunprātīgu izmantošanu.

B – *Atbrīvojuma no nodokļa atzīšana par nepamatotu šajā gadījumā pārkāptu PVN teritorialitātes un neitralitātes principus*

57. Secinājums, saskaņā ar kuru reāli veiktais piegādes Kopienas teritorijā atbrīvojums no nodokļa nebūtu piemērojams āunprātības gadījumā (27), varētu pārkāpt arī vairākus no PVN sistēmas pamatprincipiem.

1) Par neitralitātes principa pārkāpumu

58. Tātad kā PVN ir izveidots kā patērētāja nodoklis, tas piemērojams gala patērētājam. Saskaņā ar neitralitātes principu uzņēmums ir pilnībā jāatbrīvo no PVN, kas viņam ir jāmaksā vai kuru viņš ir samaksājis savas saimnieciskās darbības laikā “neatkarīgi no šādas darbības mērķiem vai rezultātiem”. Šis mērķis saskaņā ar to pamatideju tiek sasniegts, izmantojot PVN priekšnodokļa atskaitēšanu, tādējādi attiecībā uz uzņēmumu pārvēršot PVN ierakstā, kurš objektīvi daudz neatšķiras no grāmatvedības ieraksta (28).

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

60. Vācijas valdība iebilst pret neitralitātes principa piemērošanu šajā gadījumā, argumentējot, ka, atzīstot atbrīvojumu no nodokļa, varētu tikt kropota konkurence (30). Vācijas valdība šajā sakarā atsaucas uz nesen pasludināto spriedumu lietā *NCC Construction Danmark A/S*, kur Tiesa apstiprināja, ka saskaņā ar neitralitātes principu nevar tikt aizliegti konkrēti valsts pasākumi, kuru mērķis ir izvairīties no konkurences izkropošanas iekšējā tirgū (31). Tomēr ar šo spriedumu nekādā veidā netiek ieviests vispārējais uzņēmums no neitralitātes principa un tas attiecas uz situāciju, kura nekādā veidā nelīdzinās šeit analizētajai situācijai (32). Manuprāt, ar šo spriedumu Tiesa nevēlējās piešķirt dalībvalstīm sava veida bezierunu tiesības atkāpties no PVN sistēmas, vienkārši palielinot tiesību uz brīvu konkurenci aizsardzību.

61. Mazākus nozīmīgus, ja tie to var teikt, ir arguments, ka varētu atkāpties no neitralitātes principa piemērošanas tikai tādā, ka vienlaikus ar darījumu notiek kāda veida prettiesiska darbība. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru šis princips nepieļauj vispārēju tiesisku un prettiesisku darījumu nošķiršanu (33). Tādējādi šis apstāklis nevar ietekmēt darījuma kvalificēšanu nodokļa mērķiem, ja tie tiek pārkāpti neitralitātes princips.

62. Šajā lietā, manuprāt, nenovēršami ciestu neitralitātes princips, ja šā piegāde tiktu atzīta par neatbrīvotu no nodokļa un R. tiktu noteikts pienākums Vācijas iestādēm samaksāt PVN atbilstoši

pārdošanas cenai (tā, it kā viš būtu veicis darījumu valsts teritorijā). Turklāt atšķirībā no piegādātāja, kurš veic tirdzniecību valsts teritorijā, R. pēc definīcijas šo summu, kura jau ir aplikta ar nodokli preču galamērķa valstī, nevarētu nodot pircējam, jo viš mēkslīgi tiek uzskatīts par gala patērētāju.

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

64. Savā prejudiciālajā jautājumā *Bundesgerichtshof* apliecina, ka no šīs dubultās nodokļu uzlikšanas varētu izvairīties, ja Vācijas iestādes samaksātu PVN atdotu R., kad būtu pierādīts, ka šis nodoklis par šo pašu darbību jau ir ticis iekasēts Portugālē. Tomēr uzskatu, ka šis atmaksas mehānisms (kurš ir paredzēts AO 227. pantā) nav paredzēts, lai novērstu dubultu nodokļu uzlikšanu, bet gan vienīgi, lai novērstu sekas, ja dubulta nodokļu uzlikšana ir notikusi. Tādējādi nešiet, ka ar to pietiek, lai saglabātu nodokļu neitralitātes principu (34).

65. *Bundesgerichtshof* atsaucas arī uz rīkojumu lietā *Transport Service* (35), kura 31. punktā ir noteikts, ka neitralitātes principam nav pretrunā tas, ka daļēji bāvēts *a posteriori* atgāst PVN no nodokļu maksātāja, kurš *nepamatoti* ir izrakstījis rīkojumu par tādū preču piegādi, kurām ir piemērojams atbrīvojums no nodokļa, un ka šajā sakarā nav nozīmes, vai ir samaksēts PVN par vācē notikušu preces pārdošanu gala patērētājam. Tomēr katrā ziņā šajā gadījumā nebija notikusi piegāde Kopienas teritorijā, jo šis gadījums bija saistīts ar tādā situācijā neregulāru, kurā atbrīvojums no nodokļa tika piemērots *nepamatoti*, līdz ar to neitralitātes princips nekādi netika apdraudēts.

2) Par teritorialitātes principa pārkāpumu

66. Manuprāt, drēzēk var uzskatīt, ka ir pārkāpts teritorialitātes princips.

67. Saskaņā ar šo principu PVN iekasēšana neatkarīgi no tā apmēra ir jāveic tai daļēji bāvēstij, kurā notiek preces gala patērišs. Šis noteikums ļauj stingri nošķirt ienākumus no PVN par Kopienas teritorijā veikto darbību un skaidri nodalīt attiecīgo daļēji bāvēstu nodokļu suverenitāti (36).

68. Šajā lietā atbrīvojuma no nodokļa nepiemērošana R. preču izcelsmes valstī (Vācijas) nozīmē, ka Vācija iekasētu PVN, lai gan nav tiesību ne uz kāda veida nodokļa pārdu, jo no pašas pārejas noteikumu loģikas izriet, ka valstij, kura pilnībā saņem nodokli, ir jābūt valstij, kurā preces tiek patērietas (Portugāle). Tādējādi tas būtu smags teritorialitātes principa pārkāpums. Saskaņota nodokļu suverenitātes sadale starp daļēji bāvēstīm, manuprāt, ir galvenais mērķis, no kura nevar izdarīt samērīgus izņēmumus, tādējādi ietekmējot mērķi, kurš pats par sevi ir pamatots, soder prettiesisku rēcību un apkarot krāpšanu, ja šo mērķi bez grūtībām var sasniegt, izmantojot tiesību normas, kas valstij vienmēr ir pieejamas.

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

70. Pirmkārt, Regulas (EK) Nr. 1777/2005 (37) 21. pants ir noteikts, ka "sātijuma vai transporta galamērķa daļēji bāvēsts, kurā ir veikta preču iegāde Kopienā Direktīvas 77/388/EEK 28.a panta nozīmē, jāsteno savas nodokļu iekasēšanas pilnvaras neatkarīgi no PVN režīma, kas darījumam ir piemērots sātijuma vai transporta nosūtēšanas vai transporta izejpunkta daļēji bāvēstij [sātijuma vai transporta izcelsmes daļēji bāvēstij]".

71. Otrķrt, spriedum? liet? Teleos u.c. (38) tika noteikts, ka, "lai saska?? ar ieg?des un pieg?des Kopienas teritorij? pagaidu rež?mu nodrošin?tu regul?ru PVN iekas?šanu, kompetentaj?m nodok?u iest?d?m neatkar?gi vienai no otras ir j?p?rbauda, vai ir izpild?ti nosac?jumi, kas attiecas uz ieg?di Kopienas teritorij?, k? ar? atbr?vojumu no nodok?iem par atbilstošu pieg?di".

72. Attiec?gi, lai gan, k? judikat?r? ir uzsv?rts, ka "preces pieg?de Kopienas teritorij? un t?s ieg?de Kopienas teritorij? faktiski ir viens un tas pats ekonomiskais dar?jums" (39), nodok?u kompetence šaj?s darb?b?s ir sadal?ta starp vair?k?m dal?bvalst?m, kuras attiec?gi ir atbild?gas par t?m noteikto pilnvaru izpildi (40).

73. Iepriekš min?tais, manupr?t, ir vien?gi v?l vienas sekas min?tajam p?rejas sist?mas objekt?vajam raksturam: runa ir par to, ka katra no iesaist?taj?m dal?bvalst?m p?rbauda dar?jumus, kuri ir šo valstu piem?roto atbr?vojumu no nodok?a vai, gluži otr?di, nodok?u uzlikšanas pamat?, tom?r neiejaucoties citas dal?bvalsts kompetenc?.

74. Koordin?cijas un, atbilstoši, aizsardz?bas pas?kumi pret kr?pšanu jau tiek ?stenoti, pateicoties Regul? (EK) Nr. 1798/2003 noteiktiem administrat?v?s sadarb?bas un inform?cijas apmai?as meh?nismiem (41). Sal?dzin?jum? ar to risin?jumu, kurš izriet no prejudici?laj? jaut?jum? ierosin?t?s pieejas, š? sadarb?ba rada, iesp?jams, efekt?v?ku instrumentu un – svar?g?kais – sam?r?g?ku risin?jumu c?ai pret kr?pšanu, veicot darb?bas Kopienas teritorij?. K? Komisija pamatoti nor?da rakstveida apsv?rumos, ja PVN iekas?šanas pilnvaras tiktu nodotas nos?t?šanas valstij pret?ji Sestaj? direkt?v? paredz?tajai nodok?u suverenit?tes nodal?šanai, tas noz?m?tu šo meh?nismu nodošanu.

75. Manupr?t, 2010. gada 22. apr??a spriedums liet? X (42), uz kuru atķrtoti atsauc?s tiesas s?d?, vien?gi pastiprina teritorialit?tes principa noz?m?bu. Saska?? ar min?to spriedumu ieg?des Kopienas teritorij?, kuras ir apliktas ar nodokli dal?bvalst?, kura ir izsniegusi pievienot?s v?rt?bas nodok?a re?istr?cijas numuru (š?da situ?cija saska?? ar Sest?s direkt?vas 28.b panta A da?as 2. punkta pirmo da?u rodas tad, ja persona, kura ir ieg?d?jusies preces, nepier?da, ka š? pre?u ieg?de ir tikusi aplikta ar nodokli pre?u s?t?juma vai transport?šanas pieg?des viet?), nevar rad?t ties?bas uz atbr?vojumu no nodok?a Sest?s direkt?vas 17. panta izpratn?. Tiesa uzskata, ka ties?bu uz nodok?a atskait?jumu atz?šana š?dos gad?jumos "apdraud?tu Sest?s direkt?vas 28.b panta A da?as 2. punkta otr?s un treš?s da?as lietder?go iedarb?bu, jo, t? k? nodok?u maks?t?js jau vienreiz b?tu izmantojis atskait?juma ties?bas dal?bvalst?, kas ir izdevusi identifik?cijas numuru, tam vairs neb?tu stimula nor?d?t, ka nodoklis par attiec?go Kopienas iekš?jo ieg?di jau tika uzlikts pre?u s?t?juma vai transporta galapunkta dal?bvalst?. Visbeidzot, š?ds risin?jums apdraud?tu pamatnoteikuma piem?rošanu, saska?? ar kuru attiec?b? uz Kopienas iekš?jo ieg?di nodok?u uzlikšanas vieta ir nos?t?to vai transport?to pre?u galapunkta dal?bvalsts, proti, gala pat?ri?a dal?bvalsts, kas ar? ir p?rejas regul?juma m?r?is" (43). Manupr?t, šis nol?mums v?lreiz uzsver nepieciešam?bu iev?rot fisk?l?s kompetences sadal?šanu PVN jom?.

C – Kr?pšanas iesp?jam?s sekas

76. Tom?r no visa iepriekš min?t? nevar secin?t, ka neitralit?tes un teritorialit?tes principi b?tu absol?ti. T?d?j?di joproj?m ir j?papildina argument?cija, izp?tot, vai lietas ?pašie apst?k?i tom?r var?tu likt nepiem?rot šaj? liet? nodok?u neitralit?tes un teritorialit?tes principus.

77. Šaj? nol?k? noz?m?gas ir vair?kas spriedumu grupas. Pirmķrt, Tiesa ir att?st?jusi bag?t?gu doktr?nu attiec?b? uz ties?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu un vienlaikus ir l?musi par sek?m, k?das kr?pšana var rad?t PVN priekšnodok?a atskait?šanas sist?mai. Otrķrt, virkn? lietu attiec?b? uz pieg?di Kopienas teritorij? judikat?r? ir atz?ts, ka neitralit?tes principa stingra

piemērošana ir iespējama vienīgi tad, ja ieinteresētā persona darbojas labticīgi vai ir pilnībā izslēgusi jebkādu nodokļu ieņēmumu zaudējumu risku.

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

79. Tomēr, pirms nonākt pie šā secinājuma, ir nepieciešams izvērtēt visatbilstošāko judikatūru par piegādi Kopienas teritorijā, kas ļauj labāk saprast delikto līdzsvaru starp cēņu pret krāpšanu, no vienas puses, un neitralitātes un teritorialitātes principiem, no otras puses.

80. Turpmāk analizēšu visos šajos spriedumos minētos kritērijus un to piemērojamību šajā lietā, ņemot vērā uzmanību pievērstot spriedumam lietā *Collée*.

1) Judikatūra jautājumu par āaunprātīgu un krāpniecisku rīcību

81. Tiesa atkārtoti un vispārīgi ir atzinusi, ka cēņa pret krāpniecību, izvairīšanās no nodokļu samaksas un iespējamo āaunprātīgu rīcību ir mērķis, kurš ir atzīts un veicināts ar Sesto direktīvu, tādēļ ieinteresētās personas nevar atsaukties uz Kopienas tiesību krāpnieciskā vai āaunprātīgā nolūkā (44).

82. Pirmkārt, attiecībā uz tiesību āaunprātīgu izmantošanu pašlaik judikatūra piedāvā konkrētus kritērijus, lai noteiktu, kad āaunprātīga izmantošana pastāv un – svarīgākais – kā noteikt tās sekas (45). Paši PVN jomā iepriekš minētajā spriedumā lietā *Halifax* u.c. ir norādīts, ka, lai konstatētu āaunprātīgas rīcības esamību:

- pirmkārt, par spēti attiecīgo normu nosacījumu formā lai piemērošanai ar attiecīgiem darījumiem jāiegūst nodokļu priekšrocības, kuru piešķiršana būtu pretēja šo normu mērķim, un
- otrkārt, darījumu galvenajam mērķim jābūt nodokļu priekšrocību iegūšanai.

83. Tomēr šīet, ka nav šaubu, ka R. gadījumā nebija vienkārši "attiecīgo normu nosacījumu formā las piemērošanas", jo piegāde patiešām notika.

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

85. Protams, ka R. patiesais mērķis bija vārst pret konkurenci, jo var iedomāties, ka preču saņēmēju patiesās identitātes slēpšana viņam ļāva šiem ieguvējiem piemērot cenu, kura bija augstāka un vienlaikus viņiem izdevīgāka par cenu, kuru piedāvāja viņa "godīgi nodokļu maksājošie" konkurenti (izmantojot *Bundesgerichtshof* terminoloģiju). Tomēr, lai R. darījums kvalificētos kā āaunprātīgus Tiesas judikatūras izpratnē, ar to nepietiek, jo, šīet, ka judikatūrā tiek pieprasīta pilnībā mērķslēga noruna.

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

sl?pta).

87. ?emot v?r? iepriekš min?to, uzskatu, ka R. r?c?ba nav uzskat?ma par ?aunpr?t?gu ties?bu izmantošanu *Halifax* u.c. judikat?ras izpratn?.

88. Pat neraugoties uz r?c?bas ?aunpr?t?go raksturu, ko tai pieš?ir judikat?ra, ir gr?ti noliegt, ka R. r?c?ba atbilstoši pier?d?tiem faktiem ir kr?pnieciska. Tom?r jaut?jums ir par to, vai atteikums atbr?vot no nodok?a ir vispiem?rot?kais un sam?r?g?kais veids, lai š?du r?c?bu sod?tu. Tom?r ar? attiec?b? uz šo jaut?jumu judikat?ra nesniedz pietiekamus iemeslus, lai var?tu atz?t, ka atbr?vojums no nodok?a b?tu j?atsaka.

89. Protams, ir vair?ki spriedumi, kuros kr?pšanas gad?jum? nodok?u priekšroc?ba tika atcelta (47). Daudzi no šiem spriedumiem tika atk?rtoti piemin?ti šaj? tiesved?b?, tom?r liel?koties šie spriedumi attiecas uz gad?jumiem, kuros apstr?d?tas bija vien?gi ties?bas uz PVN priekšnodok?a atg?šanu, nevis pieg?des Kopienas teritorij? atbr?vojums no nodok?a, kura gad?jum? ir apdraud?ts teritorialit?tes princips. T?d?j?di neš?iet piem?roti autom?tiski p?c analo?ijas piem?rot šajos spriedumos pied?v?tos krit?rijus.

2) Judikat?ra jaut?jum? par ?aunpr?t?bu pieg?d?s Kopienas teritorij?

90. T? k? judikat?ra par ?aunpr?t?gu izmantošanu un ?auntic?bu dar?jumus Kopienas iekšien? nav piem?rojama, manupr?t, vien?gi judikat?r? par pieg?di Kopienas teritorij? var atrast k?dus šai lietai atbilst?gus elementus.

91. Divos nesen pasludin?tos spriedumos – iepriekš min?taj? spriedum? liet? *Teleos* u.c. un spriedum? liet? *Collée* (48), tiek apskat?ts jaut?jums, vai b?tu j?atz?st pieg?des Kopienas teritorij? atbr?vojums no nodok?a saist?b? ar iesp?jamu pieg?d?t?ja ?aunpr?t?gu r?c?bu.

92. Liet? *Teleos* u.c. Tiesa par pamatu izmantoja situ?ciju, kur? nav notikusi pieg?de Kopienas teritorij? (preces neatst?ja nos?t?šanas valsts teritoriju), bet pieg?d?t?js attiec?gaj? laik? iesniedza pier?d?jumus, kas ??va piem?rot atbr?vojumu no nodok?a. Šaj? liet? tika nolemts, ka ar nosac?jumu, ka pieg?d?t?js pier?da, ka viš? ir r?kojies patiesi labtic?gi, vi?am nevar tikt v?l?k noteikts pien?kums samaks?t nodokli.

93. No š? sprieduma izriet, ka, pat ja Kopienas pieg?de Sest?s direkt?vas izpratn? nav notikusi, ja pieg?d?t?js ir r?kojies labtic?gi, vi?am v?l?k nevar piepras?t atmaks?t nepamatoti atbr?voto PVN (49). *Contrario sensu* ir j?secina, ka, ja pieg?de neb?tu notikusi, bet pieg?d?t?js b?tu r?kojies ?auntic?gi, b?tu j?pieprasa atmaks?t PVN. Abos gad?jumos ieinteres?tajai personai nav ties?bu uz atbr?vojumu no nodok?a, tom?r gad?jum?, ja nodok?u maks?t?js ir r?kojies labtic?gi, Tiesa attiec?gajai dal?bvalstij nosaka pien?kumu attur?ties no PVN, kurš tai pien?kas, atg?šanas (?sum?, attur?ties no situ?cijas risin?šanas, ?emot v?r? labtic?gu r?c?bu).

94. Tom?r nav skaidrs, vai no sprieduma liet? *Teleos* u.c. formul?juma var secin?t, k? to uzskata V?cijas vald?ba, ka katr? zi?? pietiek ar pašu faktu, ka ir bijusi ?auntic?ba (?paši, ja, k? šaj? gad?jum?, ir notikusi pieg?de Kopienas teritorij?), lai var?tu atz?t, ka pieg?d?t?jam ir j?atsaka atbr?vojums no nodok?a un pre?u izcelsmes dal?bvalstij ir j??auj iekas?t PVN, uz kuru tai nav ties?bu. T?d?j?di ir apšaub?mi, vai šis spriedums ir piem?rojams šaj? liet?.

95. Šo secin?jumu var apstiprin?t sprieduma liet? *Collée* interpret?cija – šis spriedums tika pasludin?ts liet?, kur? pieg?de Kopienas teritorij? patieš?m bija notikusi, lai gan pieg?d?t?js ar nodok?iem nesaist?tu iemeslu d?? to s?kotn?ji sl?pa. Lai gan faktiskie apst?k?i nav identiski, sprieduma liet? *Collée* faktiskie apst?k?i visvair?k atbilst š?s lietas apst?k?iem: ab?s bija notikusi pieg?de un ar to saist?ta ieg?de Kopienas teritorij?, bet liet? *Collée* p?rdev?js deva priekšroku

nosl?pt, ka pieg?de ir uzskat?ma par pieg?di Kopienas teritorij? (t?d?j?di zaud?jot ties?bas uz pien?košos atbr?vojumu no nodok?a), lai t?d?j?di neapdraud?tu tirdzniec?bas komisijas maksu, uz kuru vi?am nebija ties?bu, ja vi?š veica tirdzniec?bu ?rpus vi?am l?gum? noteikt?s teritorijas (50); šaj? liet?, gluži otr?di, R. sl?pa pieg?des sa??m?ju patieso identit?ti, tom?r ne pašu pieg?des faktu.

96. ?paši interesanti ir sprieduma liet? *Collée* 35. un n?kamie punkti, kuros Tiesa veic divpak?pju argument?ciju.

97. Pirmk?rt, pamatojoties uz spriedumiem liet?s *Genius Holding* (51) un *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (52), sprieduma liet? *Collée* 35. punkt? ir atz?ta iesp?ja labot k??daini noteiktu PVN, ja pieg?d?t?js "pien?c?g? laik? ir piln?b? nov?rsis jebk?da nodok?u ie??mumu zaud?jumu risku". Ja tas ir ticis izdar?ts, saska?? ar pašu neitralit?tes principu ir j?pieš?ir atbr?vojums no nodok?a un attiec?gi lietas izn?kums nav saist?ts ar apst?kli, vai pieg?d?t?js ir r?kojies labtic?gi vai ?auntic?gi (53).

98. Š?iet, ka šis pats princips ir piem?rojams R. gad?jum?, pat ja šaj? gad?jum? "labojuma", kuru v?las pan?kt V?cijas iest?des, j?ga b?tu atteikt atbr?vojumu no nodok?a, kurš jau ir ticis pieš?irts dar?jumam, kurš vienm?r ir ticis nor?d?ts tieši t?, k? tas ir: k? pieg?de Kopienas teritorij?. Š?s lietas probl?mas pamat? ir noteikšana, vai jebk?du nodok?u ie??mumu zaud?jumu riskam ir j?attiecas uz dal?bvalsti, kura v?las "veikt labojumus", vai ar? pietiek ar to, ka šis risks attiecas uz PVN sist?mu visp?r.

99. *Generalbundeswalt* savos rakstveida apsv?rumos uzskata, ka, cikt?l kr?pšanas apkarošana ir viens no Sest?s direkt?vas m?r?iem, judikat?ra var attiekties vien?gi uz nodok?u ie??mumu zaud?jumu risku vis? Kopien?. ?rijas vald?ba atbalsta šo pašu nost?ju, tieši atsaucoties uz paša sprieduma liet? *Collée* 36. punktu, kur? ir atsauce uz "nodok?u ie??mumu zaud?jumiem vai PVN iekas?šanas apdraud?jumu". No š? p?d?j? koment?ra paties?b? var secin?t, ka nav noz?mes tam, kurai dal?bvalstij ir ties?bas uz nodok?a par?du.

100. Tom?r š? paša sprieduma 34. punkt? ir skaidri nor?d?ts, ka atbilde uz jaut?jumu, vai atbr?vojums no PVN var b?t atkar?gs no nodok?u maks?t?ja labtic?bas, "ir atkar?ga no attiec?g?s dal?bvalsts nodok?u ie??mumu zaud?šanas" (54). Turkl?t saska?? ar 37. punktu "par nodok?u ie??mumu zaud?jumu nav uzskat?ma PVN neiekas?šana par pieg?di Kopienas teritorij?, kas s?kotn?ji tika nepareizi uzskat?ta par pieg?di valsts teritorij? [..]. Atbilstoši nodok?a teritorialit?tes principam š?di ie??mumi pien?kas dal?bvalstij, kur? noticis gala pat?riš?".

101. Manupr?t, analo?ija ar R. gad?jumu ir ac?mredzama. Sprieduma formul?jums šaj? jaut?jum? ir ?oti skaidrs, un š?iet, ka ir gr?ti apgalvot, k? to dara *Generalbundeswalt*, ka spriedum? paredz?tais šaj? liet? nav piem?rojams vienk?rši t?d??, ka liet? *Collée* preces sa??m?js jau s?kum? bija samaks?jis PVN.

102. Lai gan ir taisn?ba, ka par vienas dal?bvalsts nodok?u ien?kumu zaud?jumu b?tu j?uztraucas visai Kopienai (55), uzskatu, ka Tiesa, k? ir nor?d?ts min?tajos sprieduma liet? *Collée* punktos, ir skaidri v?l?jusies sniegt priekšroku teritorialit?tes principa piem?rošanai, pat ja ir notikusi ?auntic?ga r?c?ba. Runa ir par lo?isku r?c?bu: t?dos gad?jumos, k?ds ir R. gad?jums, atbr?vojuma no nodok?a atteikums rad?tu sodu, kurš nek?di nav saist?ts ar nodok?u jomu, jo V?cijai nav nek?du PVN iekas?šanas ties?bu. Izveidojot judikat?ru, ar kuru "nodok?u ie??mumu zaud?jums" tika rad?ts k? krit?rijs, lai izv?rt?tu ?auntic?bas sekas, Tiesa ir v?l?jusies l?dzsvarot finansi?lo situ?ciju attiec?gaj? Valsts kas?, atjaunojot situ?ciju, k?da b?tu bijusi tad, ja neb?tu notikusi kr?pšana vai ?aunpr?t?ga r?c?ba (56).

103. Sprieduma liet? *Collée* argument?cijas ??de šeit nebeidzas. Turpm?kajos punktos Tiesa

skaidri aicina valsts tiesu pārbaudīt, vai ir noticis pārunprātīgs vai krāpniecisks darījums, skaidri atsaucoties uz spriedumu apvienotajās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling* (57) un judikatūru lietā *Halifax* u.c. attiecībā uz tiesību pārunprātīgu izmantošanu (58). Tomēr, kā tika norādīts iepriekš, R. uzvedību nevar kvalificēt kā pārunprātīgu judikatūras izpratnē un, lai gan uzvedība pēc savas būtības ir krāpnieciska, nav izpildītas prasības, lai varētu liegt atbrīvojumu no nodokļa par veiktu piegādi Kopienas teritorijā.

D – *Atbrīvojuma no nodokļa atteikums ir nesamērīgs risinājums*

104. Visbeidzot, Tiesa savā spriedumā lietā *Collée* precizē, ka “Kopienas tiesības dažos gadījumos neliedz dalībvalstīm uzskatīt Kopienas darījuma esamības slēpšanu par vālmī izkrāpt PVN un tādēļ gadījumā piemērot naudas sodus vai finansiālas sankcijas, kas paredzētas valsts tiesībās”, kurām katrā ziņā ir jābūt samērīgām ar pārunprātīgās rīcības smagumu (59).

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

106. Saskaņā ar šo judikatūru un pašu Sestās direktīvas 28.c panta A daļu dalībvalstīm neapšaubami ir tiesības tiesību aktos paredzēt (administratīvu vai krimināltiesisku) sankciju noteikšanu šāda veida uzvedībai (60). Turklāt nekas neliedz jebkādā finansiālā soda summu noteikt tādēļ pašā apmērā kā piemērotais atbrīvojums no nodokļa (gluži pretēji, tas būtu samērīgi un saprātīgi). Tādēļ gadījumā prešu izcelsmes valstij tomēr būtu jāiekas šā summa, veicot savas soda izpildes pilnvaras, kuras veikt, loģiski, ir iespējams vienīgi tad, ja tās ir pamatotas ar tieši noteiktām likuma normām, kuras, šī ietī, šajā gadījumā nav Vācijas iestāžu rīcībā.

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

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

VIII – Secinājumi

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

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

a) zināja, ka ar šo piegādi viņš piedalās prešu pārdevumā, kura mērķis ir izvairīties no pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas, vai

b) ir veicis darbības, kuru mērķis ir slēpt patiesā pircēja identitāti, lai sev vai kādai trešai personai radītu iespēju izvairīties no pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas.

1 – Oriģinālvaioda – spēkā.

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

3 – 1991. gada 16. decembra direktīva, kas papildina pievienotās vērtības nodokļa kopējās sistēmas un groza Sesto direktīvu nolūkā atcelt fiskālās robežas (OV L 376, 1. lpp.).

4 – *BGBI.* 1976 I, 613. lpp., un 1977 I, 269. lpp.

5 – *BGBI.* 1993 I, 565. lpp.

6 – *BGBI.* 1999 I, 1308. lpp.

7 – R. advokāts tiesas sēdē apliecināja, ka runa ir par lietotā automašīnu. Ja runa būtu par “jauniem transporta līdzekļiem”, būtu piemērojams Sestās direktīvas 28.c panta A daļas b) punkts, nevis šā panta a) punkts.

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

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

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

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

12 – Saskaņā ar *Bundesgerichtshof* sniegto informāciju nedz kriminālās tiesību normas (AO 370. pants), nedz Vācijas PVN likums (*UStG* 4. un 6.a pants) nav skaidri paredzēta tāda krāpnieciskā rīcība, kāda tiek aplūkota šajā gadījumā, nedz arī paredzēts, kādā mērķā kriminālās tiesiskumā vai nodokļa sekām būtu jāiestājas šādas rīcības gadījumā: AO 370. pants neaizliedz R. veikt manipulācijas un slēpšanu klasificēt kā pārkāpumu, kā tas būtu gadījumā, ja darbība būtu atbrīvota no PVN, savukārt *UStG* formulējums nav pietiekams, lai secinātu, ka šajā gadījumā nav piemērojams atbrīvojums no nodokļa.

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

14 – Šajā ziņā skat. 1987. gada 11. jūnija spriedumu lietā 14/86 *Pretore di Salò* (*Recueil*, 2545.

lpp., 20. punkts), 1996. gada 26. septembra spriedumu liet? C?168/95 *Arcaro* (*Recueil*, l?4705. lpp., 37. punkts) un 2004. gada 7. janv?ra spriedumu liet? C?60/02 *X* (*Recueil*, l?651. lpp., 61. punkts).

15 – Citu starp? skat. 2001. gada 21. j?nija spriedumu liet? C?206/99 *SONAE* (*Recueil*, l?4679. lpp., 45.–47. punkts), 2002. gada 13. j?nija spriedumu apvienotaj?s liet?s C?430/99 un C?431/99 *Sea?Land Service* un *Nedlloyd Lijnen* (*Recueil*, l?5235. lpp., 47. un 48. punkts) un 2004. gada 30. marta spriedumu liet? C?147/02 *Alabaster* (*Recueil*, l?3101. lpp., 55. punkts). Turkl?t ir j?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru vien?gi valsts tiesa, kura izties? pr?vu un kurai j?uz?emas atbild?ba par pie?emamo tiesas nol?mumu, ir t?, kas, ?emot v?r? lietas ?patn?bas, var noteikt, cik liel? m?r? ir vajadz?gs prejudici?ls nol?mums, lai š? tiesa tais?tu spriedumu, un cik atbilst?gi ir Tiesai uzdotie jaut?jumi (skat. it ?paši 1977. gada 5. oktobra spriedumu liet? 5/77 *Tedeschi/Denkavit*, 1555. lpp., 17.–19. punkts; 2003. gada 25. febru?ra spriedumu liet? C?326/00 *IKA*, *Recueil*, l?1703. lpp., 27. punkts; 2005. gada 12. apr??a spriedumu liet? C?145/03 *Keller*, Kr?jums, l?2529. lpp., 33. punkts; 2006. gada 22. j?nija spriedumu liet? C?419/04 *Conseil général de la Vienne*, Kr?jums, l?5645. lpp., 19. punkts, un 2009. gada 16. j?lija spriedumu liet? C?537/07 *Gómez?Limón*, Kr?jums, l?6525. lpp., 24. punkts).

16 – Uzskatu, ka attiec?b? uz šo punktu ir j?preciz?, ka mans nol?ks nav veikt pašu faktu juridisku kvalifik?ciju š? v?rda paties? noz?m?, kas ir j?dara valsts tiesai, bet vien?gi veikt situ?cijas izp?ti un sniegt atbildi uz uzdoto jaut?jumu atbilstoši t? formul?jumam, pamatojoties uz iesniedz?jtiesas l?mumu? nor?d?tajiem faktiem, neapšaubot to precizit?ti.

17 – 2007. gada 27. septembra spriedums liet? C?409/04 *Teleos* u.c. (Kr?jums, l?7797. lpp., 70. punkts).

18 – 1995. gada 6. j?lija spriedums liet? C?62/93 *BP Soupergaz* (*Recueil*, l?1883. lpp., 34. punkts).

19 – *Generalbundesanwalt* un pati ?rijas vald?ba tiesas s?des laik? ierosin?ja, ka *UStG* 6.a panta 1. punkts un *UstDV* 17. pants ir uzskat?mi par l?dzek?iem c??ai pret kr?pniec?bu un izvair?šanos no PVN un ka ar to pietiek, lai pamatotu atteikumu piem?rot atbr?vojumu no nodok?a šaj? gad?jum?. Tiesas uzdevums ac?mredzami nav interpret?t attiec?go valsts ties?bu normu, tom?r nav šaubu par to, ka, ja š?da interpret?cija b?tu pareiza, prejudici?lais jaut?jums neb?tu uzdots, izmantojot š?du formul?jumu. *Bundesgerichtshof* nejaut?, vai š?da veida noteikums atbilst Sestajai direkt?vai, bet gan – vai no š? noteikuma tieši izriet, ka ?autic?bas gad?jum? atbr?vojums no nodok?a nav piem?rojams.

20 – 2006. gada 21. febru?ra spriedums liet? C?255/02 *Halifax* u.c. (Kr?jums, l?1609. lpp., 92. punkts). Šaj? zi?? skat. ar? 2008. gada 10. j?lija spriedumu liet? C?25/07 *Sosnowska* (Kr?jums, l?5129. lpp., 23. punkts).

21 – Nodok?a uzlikšana izcelsmes dal?bvalst? rad?tu priekšroc?bas t?m dal?bvalst?m, no kur?m tiek veikta liel?k? da?a pieg?žu Kopienas teritorij?, izkrop?ojot PVN k? pat?ri?a nodok?a b?t?bu. Š?du nel?dzsvarot?bu var?tu labot, izmantojot autom?tisk?s kompens?cijas sist?mu starp dal?bvalst?m. Tom?r š?da meh?nisma sarež??t? piem?rošana praks? (k?d?? notiktu naudas l?dzek?u pl?sma starp valst?m) un gr?t?bas, vismaz ?stermi??, pan?kt liel?ku nodok?a likmju vienot?bu lika Kopienas likumdev?jam ieviest šos p?rejas noteikumus, kuri, lai gan s?kotn?ji bija paredz?ti l?dz 1996. gada beig?m, joproj?m ir sp?k? un ?slaic?gi ir p?r?emti jaunaj? PVN direkt?v? (Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?va 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu, OV L 347, 1. lpp.).

22 – Šaj? zi?? skat. ?ener?ladvok?tes Kokotes [*Kokott*] 2007. gada 11. janv?ra secin?jumus

liet? *Teleos* u.c.

23 – Iepriekš minētais spriedums liet? *Teleos* u.c. (25. punkts).

24 – Tieši š? “atbr?vojuma” ?paš? rakstura d??, kas to atš?ir no Sest?s direkt?vas 13. pant? min?tajiem atbr?vojumiem, rodas šaubas, vai to var uzskat?t par “iz??mumu”, kurš t?d?j?di autom?tiski ir j?interpret? šauri, pret?ji tam, ko ir nor?d?jušas vair?kas personas, kas iest?juš?s liet?.

25 – Iepriekš minētais spriedums liet? *Teleos* u.c. (38. un 40. punkts). Šis objekt?vais raksturs ir attiecin?ms ar? uz citiem j?dzieniem, kuri nosaka ar nodokli apliekamas darb?bas Sest?s direkt?vas m?r?iem (2006. gada 12. janv?ra spriedums apvienotaj?s liet?s C?354/03, C?355/03 un C?484/03 *Optigen* u.c. (Kr?jums, l?483. lpp., 44. punkts) un 2006. gada 6. j?lija spriedumu apvienotaj?s liet?s C?439/04 un C?440/04 *Kittel* un *Recolta Recycling* (Kr?jums, l?6161. lpp., 41. punkts).

26 – Šaj? sakar? judikat?r? ir noteikts, ka “nodok?u administr?cijas pien?kums veikt izmekl?šanu, lai noskaidrotu nodok?a maks?t?ja nodomus, b?tu pret?js kop?j?s PVN sist?mas m?r?iem nodrošin?t tiesisko droš?bu un veicin?t PVN piem?rošanu, ?emot v?r? – atskaitot iz??muma gad?jumos – attiec?g?s darb?bas objekt?vo raksturu” (1995. gada 6. apr??a spriedums liet? C?4/94 *BLP Group, Recueil*, l?983. lpp., 24. punkts; iepriekš min?tie spriedumi apvienotaj?s liet?s *Optigen* u.c., 45. punkts; apvienotaj?s liet?s *Kittel* un *Recolta Recycling*, 42. punkts, un liet? *Teleos* u.c., 39. punkts).

27 – Vai atsakot pieg?des Kopienas teritorij? statusu pieg?dei, kuru veicot ir izpild?tas visas paredz?t?s objekt?v?s pras?bas.

28 – 1985. gada 14. febru?ra spriedums liet? 268/83 *Rompelman* (*Recueil*, 655. lpp., 19. punkts; 1998. gada 15. janv?ra spriedums liet? C?37/95 *Ghent Coal Terminal* (*Recueil*, l?1. lpp., 15. punkts; 2006. gada 21. febru?ra spriedums liet? C?223/03 *University of Huddersfield* (Kr?jums, l?1751. lpp., 47. punkts) un 2008. gada 13. marta spriedums liet? C?437/06 *Securenta* (Kr?jums, l?1597. lpp., 25. punkts).

29 – 2006. gada 7. decembra spriedums liet? C?240/05 *Eurodental* (Kr?jums, l?11479. lpp., 46. punkts) un iepriekš minētais spriedums liet? *Teleos* u.c. (59. punkts).

30 – V?cijas vald?ba uzskata, ka R. “atrastos izdev?g?k? situ?cij? nek? labtic?gs pieg?d?t?js, kurš vienk?rši nevar?tu iesniegt pier?d?jumus tam, ka viš? ir veicis visus nepieciešamos piesardz?bas pas?kumus attiec?b? uz piepras?tajiem pier?d?jumiem, un kura veikta pieg?de tiek uzskat?ta par apliekamu ar nodokli”. *Bundesgerichtshof* ar? apliecina, ka “starp god?giem uz??mumiem un uz??mumiem, kuri nav god?gi nodok?u jom?, izvairoties no nodok?u maks?šanas, sistem?tiski izmantojot sl?pšanas pas?kumus”, nepast?v konkurences attiec?bas.

31 – 2009. gada 29. oktobra spriedums liet? C?174/08 (Kr?jums, l?10567. lpp., 46. un 47. punkts).

32 – Lieta attiec?s uz celtniec?bas uz??mumu, kuram bija j?maks? PVN par pieg?d?m, kuras tika veiktas š? paša uz??muma veiktajiem b?vdarbiem (pašpat?riš?). Tiesa attiec?gaj? spriedum? nol?ma, ka neitralit?tes princips nevar nepie?aut, ka min?tais uz??mums nevar piln?b? atg?t PVN par visp?r?j?m izmaks?m, kuras bija raduš?s, veicot š?s pieg?des, jo no nodok?a jau ir atbr?vots apgroz?jums par š?di ?stenotu ?ku p?rdošanu.

33 – 1988. gada 5. j?lija spriedumi liet? 269/86 *Mol* (*Recueil*, 3627. lpp., 18. punkts) un liet?

289/86 *Happy Family* (*Recueil*, 3655. lpp., 20. punkts), un 1993. gada 2. augusta spriedums liet? C?111/92 *Lange* (*Recueil*, l?4677. lpp., 16. punkts). Ar šo judikat?ru tiek izsl?gta t?du pre?u k?, piem?ram, narkotisk?s vielas, pieg?de, kur?m ir ?pašas paz?mes tikt?l, cik?l t?s to b?t?bas d?? ir piln?gi aizliegts laist apgroz?b? vis?s dal?bvalst?s, iz?emot stingri kontrol?tu ekonomisko apriti nol?k? š?s vielas izmantot medic?niskiem un zin?tniskiem m?r?iem. Tom?r neš?iet, ka min?to iz??mumu var?tu piem?rot attiec?b? uz automaš?n?m.

34 – Šaj? sakar? varb?t ir j?atk?pjas no lietas izv?rt?juma tikai no nodok?u viedok?a un uz br?di j?koncentr?jas uz diezgan paradoks?l?m sek?m saist?b? ar krimin?lties?b?m, jo, ja b?tu iesp?jams pret R. izvirz?t aps?dz?bu krimin?l?liet?, k? to ierosina valsts tiesa, pamatojoties uz to, ka atbr?vojums no nodok?a b?tu j?atsaka, b?tu j?jaut?, k?das sekas š?s summas attiec?ga atmaksa atst?tu uz spriedumu.

35 – 2004. gada 3. marta r?kojums liet? C?395/02 (*Recueil*, l?1991. lpp.).

36 – 2006. gada 6. apr??a spriedums liet? C?245/04 *EMAG Handel Eder* (Kr?jums, l?3227. lpp., 40. punkts). Skat. ar? ?ener?ladvok?tes Kokotes 2005. gada 10. novembra secin?jumus šaj? liet? (23. un 24. punkts), k? ar? ?ener?ladvok?ta Ruisa?Harabo [Kolomera] [*Ruiz?Jarabo* [*Colomer*]] secin?jumus liet? C?68/03 *Lipjes* (2004. gada 27. maija spriedums, Kr?jums, l?5879. lpp., 25. punkts).

37 – Padomes 2005. gada 17. oktobra regula, ar ko nosaka ?stenošanas pas?kumus Direkt?vai 77/388/EEK par kop?ju pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?mu (OV L 288, 1. lpp.).

38 – Iepriekš min?tais spriedums (71. punkts).

39 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *Te/eos* u.c. (23. punkts).

40 – Šaj? sakar?, manupr?t, ?oti dai?run?gs ir 31. punkts ?ener?ldvok?tes Kokotes secin?jumos liet? *Te/eos* u.c.: "Pieg?des Kopienas teritorij? gad?jum? ties?bas aplikt ar nodokli p?riest no izcelsmes dal?bvalsts uz galam?r?a dal?bvalsti", zemsv?tras piez?m? preciz?jot, ka "galam?r?a dal?bvalsts iest?žu konstat?jumi attiec?b? uz ieg?di Kopienas teritorij? nav saistoši izcelsmes valsts iest?d?m, p?rbaudot, vai ir izpild?ti nosac?jumi pieg?des Kopienas teritorij? atbr?vošanai no nodok?iem".

41 – Padomes 2003. gada 7. oktobra Regula par administrat?vu sadarb?bu pievienot?s v?rt?bas nodok?u jom? un Regulas (EEK) Nr. 218/92 atcelšanu (OV L 264, 1. lpp.).

42 – Spriedums apvienotaj?s liet?s C?536/08 un C?539/08 (Kr?jums, l?3581. lpp.).

43 – Iepriekš min?tais spriedums liet? X (44. punkts).

44 – 1998. gada 12. maija spriedums liet? C?367/96 *Kefalas* u.c. (*Recueil*, l?2843. lpp., 20. punkts), 2000. gada 23. marta spriedums liet? C?373/97 *Diamantis* (*Recueil*, l?1705. lpp., 33. punkts), 2004. gada 29. apr??a spriedums apvienotaj?s liet?s C?487/01 un C?7/02 *Geemete Leusden* un *Holin Groep* (*Recueil*, l?5337. lpp., 76. punkts), 2005. gada 2. marta spriedums liet? C?32/03 *Fini H* (Kr?jums, l?1599. lpp., 32. punkts) un iepriekš min?tais spriedums apvienotaj?s liet?s *Kittel* un *Recolta Recycling* (54. punkts).

45 – P?c plašas judikat?ras att?st?bas ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas doktr?na pašlaik aiz?em b?tisku vietu Savien?bas ties?b?s, dažk?rt pat rodoties iesp?jai to klasific?t k? visp?r?ju principu. To, piem?ram, apstiprina ?ener?ladvok?ts Pojarešs Maduru [*Poiares Maduro*] savos 2005. gada 7. apr?l? sniegtajos secin?jumos liet? *Halifax* u.c. (64. punkts), k? ar?, lai gan ne tik skaidri, ?ener?ladvok?ts La Pergola [*La Pergola*] savos 1998. gada 16. j?lija secin?jumos liet?

C?212/97 *Centros* (1999. gada 9. marta spriedums, *Recueil*, I?1459. lpp., 20. punkts). Attiec?b? uz doktr?nu skat. De la Feria, R., "Prohibition of abuse of (community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax", *Common Market Law Review*, Nr. 45, 2008, 395. lpp.

46 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *Halifax* u.c. (94. punkts).

47 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *Rompelman* (24. punkts), 1996. gada 29. febru?ra spriedums liet? C?110/94 *INZO* (*Recueil*, I?857. lpp., 24. punkts), 2000. gada 21. marta spriedums apvienotaj?s liet?s no C?110/98 l?dz C?147/98 *Gabalfrija* u.c. (*Recueil*, I?1577. lpp.), iepriekš min?tie spriedumi liet? *Fini H* (34. punkts) un apvienotaj?s liet?s *Kittel* un *Recolta Recycling* (55. punkts). Pietiek ar to, ka ieinteres?t? persona zin?ja, ka ar savu r?c?bu "piedal?s ar kr?pšanas ar PVN saist?t? dar?jum?", š?d? gad?jum? viš? "saska?? ar Sest?s direkt?vas m?r?iem ir j?uzskata par š?s kr?pšanas dal?bnieku" (iepriekš min?tais spriedums apvienotaj?s liet?s *Kittel* un *Recolta Recycling*, 56. punkts).

48 – 2007. gada 27. septembra spriedums liet? C?146/05 (Kr?jums, I?7861. lpp.).

49 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *Teleos* u.c. (rezolut?v?s da?as 2) punkts).

50 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *Collée* (13. un 39. punkts).

51 – 1989. gada 13. decembra spriedums liet? C?342/87 (*Recueil*, 4227. lpp.).

52 – 2000. gada 19. septembra spriedums liet? C?454/98 (*Recueil*, I?6973. lpp.).

53 – Šaj? paš? sakar? – 2003. gada 6. novembra spriedums apvienotaj?s liet?s C?78/02 un C?80/02 *Karageorgou* u.c. (*Recueil*, I?13295. lpp., 50. punkts).

54 – Mans izc?lums.

55 – K? to pamatoti nor?d?ja ?rijas vald?ba.

56 – K? izriet no iepriekš min?t? sprieduma liet? *Halifax* u.c. (94. punkts).

57 – Iepriekš min?ts.

58 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *Collée* (38. un 39. punkts).

59 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *Collée* (40. punkts). Šaj? paš? sakar? ar? iepriekš min?tais spriedums liet? *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (62. punkts).

60 – Šaj? gad?jum? paties?b? V?cijas ties?bu sist?m? ir paredz?ta iesp?ja noteikt administrat?vas sankcijas.