

Downloaded via the EU tax law app / web

ENERĢLADVOKĀTA MACEJA ŠPUNARA [MACIEJ SZPUNAR]

SECINĀJUMI,

sniegti 2014. gada 11. septembrī (1)

Apvienotās lietas C-131/13, C-163/13 un C-164/13

Staatssecretaris van Financiën (C-131/13)

pret

Schoenimport “Italmoda” Mariano Previti vof

un

Turbu.com BV (C-163/13),

Turbu.com Mobile Phone’s BV (C-164/13)

pret

Staatssecretaris van Financiën

(*Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu)

PVN – Pārejas noteikumi tirdzniecībai starp dalībvalstīm – Preces, kas nosūtītas vai transportētas Eiropas Savienības teritorijā – Krāpšana, kas izdarīta galamērķa dalībvalstī – Krāpšanas, kas ir notikuši nosūtīšanas dalībvalstī, īstenošana vērā – Atbrīvojums no nodokļa

Ievads

1. Saskaņā ar nesen pieņemto Eiropas Komisijas iniciatīvas veikto pētījumu ievērojumu no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) zaudējumi 2011. gadā dalībvalstīs sasniedza EUR 193 miljardu apmēru, kas atbilst 18 % no neiegūtajiem ievērojumiem un 1,5 % no iekšzemes kopprodukta (IKP) (2). Lai gan šiem zaudējumiem ir vairāki iemesli, krāpšana ir viens no galvenajiem. Līdz ar to nav pārsteidzoši, ka cēlonis ar krāpšanu PVN jomā kļūst par paši nozīmīgākie raizējam valsts iestādēm un tiesībm. Jau kādu laiku šai problēmai ir aizvien lielāka nozīme arī mūsu Tiesas judikatūrā.

2. Kopienas iekšējās tirdzniecības nodokļu sistēma ir paši auglīgā augsne krāpšanai, kuras praktiskā izpausme ir PVN mehānismu izmantošana, lai radītu nepamatotu peļņu nodokļu atskaitījumu, atbrīvojumu un atmaksu veidā. Vēl nesen vairākos mūsu Tiesas spriedumos tika aplūkoti šādi problēma. Šāds apvienotais lietas ir sniegta iespēja attīstīt un papildināt šo judikatūru. Faktiski *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes augstākā tiesa) mums vaicā par dalībvalstu iestāžu un tiesu kompetenci un pienākumu apjomu, saskaroties ar šāda veida

kr?pšanu situ?cij?, kad valsts ties?b?s nepast?v skaidras ties?bu normas attiec?b? uz š?m kompetenc?m un pien?kumiem.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3. Priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas ir viens no galvenajiem PVN darb?bas meh?nismiem. Pamatlietu faktu norises laik? š?s ties?bas bija noteiktas ar Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 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 (3), ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar Padomes 1995. gada 10. apr??a Direkt?vu 95/7/EK (4) (turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”), 17. pantu, t? redakcij?, kas izriet no š?s pašas direkt?vas 28.f panta. Min?t? panta 2. punkta c) un d) apakšpunkta un 3. punkta b) apakšpunkta redakcija ir š?da:

“2. Ja preces un pakalpojumus nodok?u maks?t?js izmanto dar?jumiem, kuriem uzliek nodok?us, vi?am ir ties?bas atskait?t no nodok?a, kurš vi?am j?maks?:

a) [PVN], kas ir j?maks? vai samaks?ts valsts teritorij? par prec?m vai pakalpojumiem, ko vi?am pieg?d?jis vai pieg?d?s cits nodok?u maks?t?js;

[..]

d) [PVN], kas ir j?maks? saska?? ar 28.a panta 1. punkta a) apakšpunktu.

3. Dal?bvalstis visiem nodok?u maks?t?jiem ar? dod ties?bas uz pievienot?s v?rt?bas nodok?a samazin?jumu vai atmaks?šanu, kas min?ta 2. punkt?, ja preces un pakalpojumus izmanto š?diem m?r?iem:

[..]

b) dar?jumiem, kam pieš?irts atbr?vojums atbilst?gi [..] 28.c panta A) [..] apakšpunktam [da?ai].”

4. Nodok?u rež?ms, kas ir piem?rojams pre?u pieg?dei starp daž?du dal?bvalstu nodok?u maks?t?jiem, ir balst?ts uz principu par atbr?vojumu no nodok?a pieg?des dal?bvalst? (to attiec?gi sauc par pieg?di Kopienas iekšien?), saglab?jot priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas, un aplikšanu ar nodokli ieg?des dal?bvalst? atbilstoši šaj? valst? sp?k? esošaj?m nodok?u likm?m (t? saukt? ieg?de Kopienas iekšien?). Š?da veida atbr?vojums no nodok?a dažreiz ir kvalific?jams k? “nulles nodok?a likmes piem?rošana”. T? ir j?noš?ir no “klasiskas” atbr?vošanas no nodok?a, kas nedod atskait?šanas ties?bas. P?d?j? min?t? atbr?vojuma veida sekas ir dar?juma izsl?gšana no PVN rež?ma piem?rošanas jomas. T? nenotiek pieg?žu Kopienas iekšien? atbr?vošanas no nodok?a gad?jum?, kuru sekas ir vien?gi nodok?u kompetences p?rvietošana no pieg?des dal?bvalsts uz ieg?des dal?bvalsti, vienlaic?gi dar?jumam paliekot PVN rež?m?. Vien?gi š?d? kontekst? var run?t par “ties?b?m uz atbr?vojumu no nodok?a”. Turkl?t, t? k? ieg?de Kopienas iekšien? nekav?joties dod atskait?šanas ties?bas, nodok?a summa, kas ir j?maks? par šo dar?jumu, ir nulle (apgriezt? nodok?a iekas?šana). Tikai p?c pieg?des ?stenošanas, par ko ir iekas?ts priekšnodoklis, uz pirc?ju p?riet pien?kums maks?t nodokli, par kuru saist?b? ar šo pieg?di tika izrakst?ts r??ins. Šie noteikumi it ?paši izriet no Sest?s direkt?vas 28.a, 28.b un 28.c panta.

5. T?d?j?di Sest?s direkt?vas 28.a pant? ir noteikts:

“1. Pievienot? s v?rt?bas nodoklis j?maks? ar?:

a) par Kopienas iekš?j?m pre?u ieg?d?m, ko valsts teritorij? par atl?dz?bu veic nodok?u maks?t?js, kas attiec?gi darbojas, vai juridiska persona, kas nav nodok?u maks?t?ja, ja p?rdev?js ir nodok?u maks?t?js, kas attiec?gi darbojas, kuram nav ties?bu uz 24. pant? noteikto atbr?vojumu un uz kuru neattiecas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta otr? teikums vai 28.b panta B da?as 1. punkt? noteiktais rež?ms.

[..]

3. “Kopienas iekš?j? pre?u ieg?de” noz?m? ieg?t ties?bas r?koties k? ?pašniekam ar kustamu materi?lu ?pašumu, ko personai, kas ieg?d?jusies preces, ats?t?jis vai atvedis p?rdev?js vai k?ds vi?a v?rd?, vai persona, kas ieg?d?jas preces citai dal?bvalstij, nevis tai, no kuras preces ir nos?t?tas vai transport?tas.

[..]”

6. Saska?? ar š?s pašas direkt?vas 28.b panta A da?u:

“1. Par Kopienas iekš?j?s pre?u ieg?des vietu uzskata vietu, kur preces atrodas laik?, kad beidzas to s?t?šana vai transport?šana personai, kas t?s ieg?d?jas.

2. Neskarot 1. punktu, tom?r uzskata, ka Kopienas iekš?j?s pre?u ieg?des vieta, kas min?ta 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkt?, atrodas dal?bvalsts teritorij?, kas ir izdevusi [PVN] identifik?cijas numuru, ar kuru persona, kas ieg?d?jas preces, ir veikusi ieg?di, iz?emot gad?jumu, ja persona, kas ieg?d?jas preces, apstiprina, ka šai ieg?dei ir uzlikts nodoklis saska?? ar 1. punktu.

Ja ieg?dei tom?r ir j?uzliek nodoklis atbilst?gi 1. punktam pre?u s?t?juma vai transporta galapunkta dal?bvalst? p?c tam, kad tai ir uzlikts nodoklis saska?? ar pirmo da?u, summu, kam uzliek nodokli, atbilst?gi samazina dal?bvalst?, kas izdevusi [PVN] identifik?cijas numuru, ar kuru persona, kas ieg?d?jusies preces, ir veikusi ieg?di.

Panta pirm?s da?as piem?rošanas nol?k? uzskata, ka Kopienas iekš?j?s pre?u ieg?des uzskata par t?d?m, kam uzliek nodokli saska?? ar 1. punktu, ja ir sp?k? š?di nosac?jumi:

– ieg?d?t?js apstiprina, ka vi?š šo Kopienas iekš?jo pre?u ieg?di ir veicis v?l?kas pieg?des vajadz?b?m, ko veic 1. punkt? noteiktaj? dal?bvalst? un kur? sa??m?js ir persona, kam ir nodok?u saist?bas saska?? ar 28.c panta E da?as 3. punktu,

– ieg?d?t?js ir izpild?jis deklar?šanas pien?kumu, kas noteikts 22. panta 6. punkta b) apakšpunkta p?d?j? da??.”

7. Š?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) punkta pirmaj? da?? ir paredz?ts:

“Neietekm?jot citus Kopienas noteikumus un saska?? ar nosac?jumiem, kas tajos izkl?st?ti, lai nodrošin?tu turpm?k paredz?to atbr?vojumu pareizu un god?gu piem?rošanu un nov?rstu jebkuru nodok?u nemaks?šanu, nodok?u apiešanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu, dal?bvalstis atbr?vo no nodok?iem:

a) pieg?d?t?s preces, k? t?s defin?tas 5. pant?, ko nos?t?jis vai transport?jis p?rdev?js vai k?ds vi?a v?rd?, vai persona, kas ?rpus 3. pant? min?t?s teritorijas, bet Kopienas iekšien? preces ieg?d?jusies citam nodok?u maks?t?jam vai juridiskai personai, kas nav nodok?u maks?t?ja, kura

attiecīgi darbojas dalībvalstī, kas nav preču sūtījuma vai transportēšanas sākumpunkts.”

Nīderlandes tiesības

8. Iepriekš aplūkots Sestās direktivas tiesību normas Nīderlandes tiesībās tika transponētas ar 1968. gada 28. jūnija Likuma par apgrozījuma nodokli (*Wet op de omzetbelasting*) (5) 9., 15., 17.b un 30. pantu.

9. Pēc iesniedzējtiesas viedokļa, Nīderlandes tiesībās nav nevienas skaidras tiesību normas, kurā nodokļa atskaitēšanas, atbrīvojuma vai atmaksēšanas tiesības ir pakārtas nosacījumam, ka ar darījumu nav veikta krāpšana nodokļu jomā, par kuru nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina.

Pamatlietas fakti, prejudiciālie jautājumi un tiesvedības norise

Lieta C-131/13

10. *Schoenimport “Italmoda” Mariano Previti vof* (turpmāk tekstā – “*Italmoda*”), saskaņā ar Nīderlandes tiesību m dibināta sabiedrība, savu saimniecisko darbību veic apavu tirdzniecības nozarē. Pamatlietas faktu norises laikā, proti, 1999.–2000. gadā, tā veica darījumus ar datortehniku. Šo aparātu, ko *Italmoda* iegādājās Nīderlandē un Vācijā, tika pārdota un piegādāta klientiem, kuri ir PVN maksātāji Itālijā. Savukārt preces, kuru izcelsme ir Vācijā, *Italmoda* iegādājās, izmantojot savu Nīderlandes PVN maksātāja identifikācijas numuru (iegādā, kura ir aplikama ar tās valsts PVN, kas ir izdevusi PVN identifikācijas numuru Sestās direktivas 28.b panta A daļas 2. punkta izpratnē), bet transportēja tieši no Vācijas uz Itāliju.

11. Attiecībā uz precēm, kas bija iegādātas Nīderlandē, *Italmoda* aizpildīja visas nepieciešamās deklarācijas un savas PVN deklarācijas atskaitēja priekšnodokli. Savukārt attiecībā uz Vācijas izcelsmes precēm *Italmoda* nedeklarēja nedz Kopienas iekšējā piegādi minētajā dalībvalstī, nedz Kopienas iekšējā iegādi Nīderlandē, lai gan šis darījums Vācijā tika atbrīvots no nodokļa. Itālijā pircēji nedeklarēja nevienu no šīm Kopienas iekšējām iegādām un nemaksāja PVN. Itālijas nodokļu iestādes piedzina nodokli, kas bija jāsamaksā, un atteica minētajiem pircējiem atskaitēšanas tiesības.

12. Nīderlandes nodokļu iestādes, uzskatīdamas, ka *Italmoda* ir apzināti piedalījusies krāpšanā ar nolūku izvairīties no PVN maksāšanas Itālijā, tai atteica tiesības uz atbrīvojumu no nodokļa par Kopienas iekšējām piegādām, kuru galamērķis bija šī dalībvalsts, tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu, kā arī tiesības uz nodokļa, kas bija samaksāts par Vācijas izcelsmes precēm, atmaksu, un šajā sakarā izdeva trīs paziņojumus par *Italmoda* pienākumu maksāt nodokli. *Italmoda* prasīja par šo paziņojumu atcelšanu *Rechtbank te Haarlem* [Hārlēmas tiesā] pirmajā instancē tika apmierināta, un nodokļu iestādēm tika noteikts pienākums pieņemt jaunu lēmumu. Tomēr *Italmoda* par minēto spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību *Gerechtshof te Amsterdam* [Amsterdāmas Apelācijas tiesā]. Tā savā 2011. gada 12. maija spriedumā atcēla *Rechtbank te Haarlem* spriedumu, kā arī paziņojumus par nodokļu maksājumu apmēru.

13. *Staatssecretaris van Financiën* [Finanšu valsts sekretārs] iesniedza kasācijas sūdzību par šo spriedumu iesniedzējtiesā. Šajos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* uzdeva šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai, pamatojoties uz Savienības tiesību m, valsts iestādēm un tiesu iestādēm jāatsakās piemērot PVN atbrīvojumu sakarā ar piegādi Kopienā vai tiesības uz PVN atskaitēšanu sakarā ar preču iegādi, kuras pēc iegādes tiek nosūtītas uz citu dalībvalsti, vai arī no Sestās direktivas 28.b panta A daļas 2. punkta otrā teikuma izrietošo PVN atmaksāšanu, ja, pamatojoties uz

objekt?viem datiem, ir skaidrs, ka saist?b? ar min?taj?m prec?m runa ir par PVN kr?pšanu un nodok?u maks?t?js zin?ja vai vi?am bija j?zina, ka vi?š taj? piedal?s, ja valsts tiesiskaj? regul?jum? nav paredz?ta iesp?ja š?dos apst?k?os atteikt atbr?vojumu, atskait?šanu vai atmaks?šanu?

2) Ja atbilde uz pirmo jaut?jumu ir apstiprinoša, vai taj? min?tais atbr?vojums, atskait?šana vai atmaks?šana ir j?atsaka ar? tad, ja PVN kr?pšana notika cit? dal?bvalst? (kas nav pre?u nos?t?šanas dal?bvalsts) un ja nodok?u maks?t?js zin?ja vai vi?am bija j?zina par kr?pšanu, lai gan nos?t?šanas dal?bvalst? šis nodok?a maks?t?js ir izpild?jis visas (form?l?s) pras?bas, kas noteiktas valsts tiesiskaj? regul?jum?, lai var?tu l?gt atbr?vojumu, atskait?šanu vai atmaks?šanu, un ja tas šai dal?bvalstij vienm?r ir sniedzis visu nepieciešamo inform?ciju par prec?m, nos?t?šanu un pirc?jiem, kas ir re?istr?ti galam?r?a dal?bvalst??

3) Ja atbilde uz pirmo jaut?jumu ir noraidoša, vai ar Sest?s direkt?vas 28.b panta A da?as 2. punkta pirm? teikuma v?rdiem "tiek uzlikts [nodoklis]" ir j?saprot fakts, ka PVN saist?b? ar ieg?di Kopien?, kas maks?jams galam?r?a dal?bvalst?, tiek deklar?ts ar apliecinošiem dokumentiem likum? paredz?t? PVN deklar?cij?, vai ar? – š?das deklar?cijas neesam?bas gad?jum? – fakts, ka galam?r?a dal?bvalsts nodok?u iest?des veic nepieciešamos pas?kumus š?das deklar?cijas neesam?bas sak?rtošanai? Vai, lai atbild?tu uz šo jaut?jumu, ir noz?me tam, ka attiec?gais dar?jums ietilpst dar?jumu virkn?, kuras m?r?is ir PVN kr?pšana galam?r?a valst?, un nodok?a maks?t?js par to zin?ja vai vi?am par to bija j?zina?"

Lieta C?163/13

14. *Turbu.com BV* (turpm?k tekst? – "*Turbu.com*"), saska?? ar N?derlandes ties?b?m dibin?ta sabiedr?ba, nodarbojas ar datortehnikas un telekomunik?ciju apr?kojuma un programmat?ras vairumtirdzniec?bu. Laika posm? no 2001. gada augusta l?dz decembrim *Turbu.com* veica vair?kas Kopienas iekš?j?s mobilo telefonu pieg?des, piem?rojot paredz?to atbr?vojumu no nodok?a un atskaitot priekšnodokli. Pamatojoties uz nodok?u izl?kdienesta veikto izmekl?šanu *Turbu.com* direktors 2005. gad? tika noties?ts krimin?llet? par dokumentu viltošanu un par nepiln?gas un neprec?zas nodok?u deklar?cijas iesniegšanu.

15. Š?s izmekl?šanas ietvaros nodok?u iest?des uzskat?ja, ka *Turbu.com* min?taj?m pieg?d?m bija nepamatoti piem?rojusi atbr?vojumu no nodok?a, un izdeva tai adres?tu pazi?ojumu par nodok?u maks?jumu apm?ru. P?c ieinteres?t?s sabiedr?bas celto pras?bu izskat?šanas šis pazi?ojums tika apstiprin?ts *Rechtbank te Breda* [Bredas ties?] pirmaj? instanc? un v?l?k apel?cijas instanc? ar *Gerechtshof te 's?Hertogenbosch* [Hertogenboshas apel?cijas tiesas] 2011. gada 25. febru?ra spriedumu.

16. *Turbu.com* iesniedza kas?cijas s?dz?bu par šo spriedumu iesniedz?jties?. Šajos apst?k?os *Hoge Raad der Nederlanden* uzdeva š?du prejudici?lu jaut?jumu:

"Vai, pamatojoties uz Eiropas Savien?bas ties?b?m, valsts iest?d?m un tiesu iest?d?m j?atsak?s piem?rot atbr?vojums no PVN attiec?b? uz pieg?di Kopienas iekšien?, ja, pamatojoties uz objekt?viem datiem, ir skaidrs, ka saist?b? ar pre?u pieg?di ir notikusi PVN kr?pšana un nodok?a maks?t?js zin?ja vai vi?am bija j?zina, ka vi?š taj? piedal?s, ja valsts tiesiskaj? regul?jum? nav paredz?ts t?dos apst?k?os atteikt atbr?vojumu?"

Lieta C?164/13

17. *Turbu.com Mobile Phone's BV* (turpm?k tekst? – "*TMP*"), saska?? ar N?derlandes ties?b?m dibin?ta sabiedr?ba, darbojas mobilo telefonu tirdzniec?bas nozar?. 2003. gada j?lij? t? veica mobilo telefonu Kopienas iekš?jo pieg?di, piem?rojot paredz?to atbr?vojumu no nodok?a un

Ikdzot samaks?ti priekšnodok?a atmaks?šanu par šo pašu telefonu ieg?di no N?derlandes teritorij? re?istr?t?m sabiedr?b?m. N?derlandes nodok?u iest?des, konstat?damas vair?kas neatbilst?bas *TMP* iesniegtaj?s deklar?cij?s gan saist?b? ar priekšnodok?a dar?jumiem, gan ar min?taj?m Kopienas iekš?j?m pieg?d?m, atteica veikt atmaks?šanu. Šo l?mumu atc?la *Rechtbank te Breda*, kuras spriedumu savuk?rt atc?la *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* ar savu 2011. gada 25. febru?ra spriedumu.

18. *TMP* iesniedz?jties? par šo spriedumu iesniedza kas?cijas s?dz?bu. Šajos apst?k?os *Hoge Raad der Nederlanden* uzdeva š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai, pamatojoties uz Eiropas Savien?bas ties?b?m, valsts iest?d?m un tiesu iest?d?m j?atsak?s piem?rot atskait?šanas ties?bas, ja, pamatojoties uz objekt?viem datiem, ir skaidrs, ka saist?b? ar pre?u pieg?di ir notikusi PVN kr?pšana un nodok?a maks?t?js zin?ja vai vi?am bija j?zina, ka vi?š taj? piedal?s, ja valsts tiesiskaj? regul?jum? t?dos apst?k?os nav paredz?ts šo ties?bu zaud?jums?”

Tiesved?ba Ties?

19. L?gumi sniegt prejudici?lu nol?mumu tika re?istr?ti Tiesas kancelej?, attiec?gi, 2013. gada 18. mart? (C?131/13) un 2. apr?l? (C?163/13 un C?164/13). Ar Tiesas priekšs?d?t?ja 2013. gada 25. apr??a l?mumu tr?s lietas tika apvienotas rakstveida un mutv?rdu procesam un sprieduma tais?šanai. *Italmoda*, *Turbu.com*, *TPM*, N?derlandes un Apvienot?s Karalistes vald?bas, k? ar? Komisija iesniedza rakstveida apsv?rumus. *Italmoda*, *Turbu.com*, *TPM*, N?derlandes, It?lijas un Apvienot?s Karalistes vald?bas, k? ar? Komisija tika p?rst?v?tas tiesas s?d?, kas notika 2014. gada 5. j?nij?.

V?rt?jums

Par pie?emam?bu

Par pirmo jaut?jumu liet? C?131/13

20. *Italmoda* apšaubu pirm? jaut?juma pie?emam?bu liet? C?131/13, jo t?s ieskat? runa esot par valsts ties?bu jaut?jumu.

21. Nav šaubu, ka valsts ties?bu interpret?šana un piem?rošana ir valsts tiesu kompetenc?. Tom?r iesniedz?jtiesas jaut?jums ir par dal?bvalstu iest?žu un tiesu kompeten?u un pien?kumu apjomu, kas t?m rodas no Savien?bas ties?b?m attiec?b? uz PVN atskait?šanu, atbr?vojumu no t? vai t? atmaks?šanu. *Italmoda* apgalvojums l?dz ar to nav pamatots.

Par otro jaut?jumu liet? C?131/13

22. Komisija apšaubu otr? jaut?juma pie?emam?bu liet? C?131/13. P?c t?s viedok?a, šis jaut?jums ir balst?ts uz pie??mumu, saska?? ar kuru nodok?a maks?t?js ir pareizi izpild?jis visus tam paredz?tos pien?kumus jaut?jum? par inform?šanu attiec?b? pret pieg?des dal?bvalsts nodok?u iest?d?m, kas neesot pamatlietas gad?jums.

23. Tom?r, k? es izkl?st?šu turpm?k tekst? – PVN kr?pšanas saist?b? ar Kopienas iekš?jo pieg?di gad?jum? tam, ka nodok?a maks?t?js, kurš ir iesaist?ts šaj? kr?pšan?, ir pareizi izpild?jis visus savus pien?kumus pieg?des dal?bvalst?, var ar? neb?t noz?mes v?rt?jum? par t? ties?b?m uz š? nodok?a atskait?šanu, atbr?vojumu no t? vai atmaks?šanu. L?dz ar to es uzskatu, ka otrais jaut?jums liet? C?131/13 ir pie?emams.

24. Komisijas ieskatā lūgumi sniegt prejudiciālus nolikumus lietās C-163/13 un C-164/13 nav pieņemami tādēļ, ka pamatlietu faktiskie un tiesiskie apstākļi vēl nav konstatēti un ka uzdotie jautājumi ir hipotētiska rakstura.

25. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru uz jautājumiem par Savienības tiesību interpretāciju, kurus valsts tiesa uzdevusi uz pašas atbildību noteiktajos tiesiskajos regulējuma un faktisko apstākļu ietvaros un kuru precizitāte Tiesai nav jāpārbauda, attiecas atbilstības pieņēmums (6). Tas, kurā tiesvedības stadijā Tiesai ir jāuzdod prejudiciālais jautājums, ir jālemj iesniedzējtiesai (7). Tiesas atteikums atbildēt uz valsts tiesas iesniegtu lūgumu sniegt prejudiciālu nolikumu ir iespējams tikai tad, ja ir acīmredzams, ka prasītājam Savienības tiesību aktu interpretācijai nav nekādas saiknes ar pamatlietas faktiem vai priekšmetu, ja jautājums ir hipotētisks vai arī, ja Tiesas rīcībā nav vajadzīgo faktisko un juridisko elementu, lai lietderīgi atbildētu uz tai uzdotajiem jautājumiem (8).

26. Šajā ziņā es konstatēju, ka saskaņā ar nolikumiem uzdot prejudiciālu jautājumu lietās C-163/13 un C-164/13 iesniedzējtiesa ir atzinusi par pamatotiem visus kasācijas sūdzību pamatus vai nu tādēļ, ka apgalvotie apstākļi nav bijuši pierādīti, vai arī pamatojuma neesamības dēļ pārsūdzējais spriedums. It īpaši lietā C-163/13 iesniedzējtiesas ieskatā nav ticis pierādīts, vai Kopienas iekšējā piegāde, par kuru tika lūgts atbrīvojums no nodokļa, faktiski notika. Iesniedzēja atzina par pamatotu arī pamatu, saskaņā ar kuru *Turbu.com* apstrādāja apzinātu daļu bu PVN krāpšanā. Lietā C-164/13 pat krāpšanas esamība iesniedzējtiesas ieskatā nav tikusi juridiski pietiekami pierādīta un nodokļu iestāde otrajā instancē nav norādījusi uz *TMP* daļu šādā krāpšanā.

27. *Turbu.com* un *TMP* pārstāvis tiesas sūdzībā apstiprināja, ka prejudiciālajiem jautājumiem šājs divās lietās esot nozīme, jo, pieņemot, ka Tiesa sniedz noraidošu atbildi, iesniedzējtiesa varētu atcelt paziņojumus par nodokļa aprēķinu, nenosūtot lietas atpakaļ izskatīšanai otrās instances tiesai. Tomēr nešauboties, ka šāds ir iesniedzējtiesas nolūks. Abās divās lietās kasācijas sūdzību pamati, kurus izvirzījušas prasītājas pamatlietā, nekādā veidā neattiecas uz prejudiciālajos jautājumos izvirzīto problēmātiku, proti, iespējamo valsts tiesu kompetenci atteikt nodokļu maksātājiem, attiecīgi, atskaitīšanas tiesības vai atbrīvojumu no nodokļa. Tikai gadījumā, ja "pēc nosūtīšanas otrreizējai izskatīšanai atklātos" (9) (otrās instances tiesā), ka ir notikusi krāpšana un ka kasācijas sūdzības iesniedzējais pamatlietā s to zināja vai tām par to bija jāzina, prejudiciālie jautājumi kļūtu nozīmīgi.

28. Pirmkārt, tātad es uzskatu, ka jautājumi lietās C-163/13 un C-164/13 ir hipotētiski. Otrkārt, es secinu, ka abās divās pamatlietās fakti vēl ir jāpierāda un tie jāprojām ir apstrādāmi. Ir jāņem vērā, ka šeit runa ir nevis par faktiem, kas būtu vienkāršs tiesību normu piemērošanas apraksts, bet tādēļ faktiem kā krāpšanas pastāvīgšana, reāla vai fiktīva rakstura piegāde vai arī ieinteresētās personas apzināšana daļēji šajā krāpšanā. Šādi faktiskie apstākļi ir izšķiroši, novērtējot valsts iestāžu pilnvaras atteikt nodokļa maksātājiem dažādas tiesības, kas izriet no kopējās PVN sistēmas. Līdz ar to man šaubas, ka šājs divās lietās Tiesas rīcībā nav nepieciešams informācijas par faktiem, lai sniegtu lietderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem.

29. Šajā ziņā ir jāpiebilst, ka PVN sarežģītā mehānismā maksājumi, atskaitīšana un atbrīvojumi no nodokļa bieži vien atbilst nevis reāliem finanšu darījumiem, bet tikai grāmatvedības ierakstiem. Uzņēmumu rīcībā nav līdzekļu, kas tiem ļautu būt gataviem neparedzētiem nodokļu maksājumiem. Atskaitīšanas tiesību atteikums tādējādi var nozīmēt smagu finansiālu problēmu uzņēmumam, kas var novest līdz pat maksājumu izbeigšanai.

Tādējādi ir paši būtiski, lai nodokļu iestādes un tiesas pieņemtu šādus lēmumus par atteikumu, balstoties uz drošiem pierādījumiem un norādēm, kas pierāda apzinātu nodokļa maksātāja piedalīšanos krāpšanā. Tiesības, kas izriet no PVN sistēmas, nevar atteikt, pamatojoties tikai uz aizdomām vai pieņēmumiem, atstājot nodokļa maksātāja ziņā savas labticības pierādīšanu.

30. Šādu iemeslu dēļ man ieskatā Tiesai lūgumi sniegt prejudiciālus nolēmumus lietās C-163/13 un C-164/13 būtu jāatzīst par nepieņemamiem. Raugoties praktiski, tātad pirmajai jautājumam lietā C-131/13 ir ietverti šo divu lietu jautājumi, ja izrādītos, ka atbilde uz šiem jautājumiem ir lietderīga iesniedzējtiesai vai, kas ir daudz ticamāk – otrās instances tiesai, to būtu viegli secināt no tajā pašā spriedumā sniegtās atbildes lietā C-131/13.

Prejudiciālo jautājumu analīze lietā C-131/13

Tā sauktā “pazudušā tirgotāja” krāpšana

31. PVN sistēmā ir, tas nu ir jāatzīst, diezgan sarežģīta. Šai sarežģītībai ir priekšrocības – visu preču un pakalpojumu aplikšana ar nodokli, pilnīga nodokļa neitralitāte pieņēmumiem un relatīvi vienkārša nodokļa iekasēšana nodokļu iestādēm, jo pašiem nodokļa maksātājiem veic lielāko daļu darba. Tomēr, lai sistēmā spētu pareizi darboties, ir nepieciešama daļēniķu labticība. Faktiski medaļas otra puse ir tā, ka šīs sistēmas sarežģītība atvieglo krāpšanu, kuras pamatā ir pašas sistēmas mehānismu izmantošana.

32. Starp krāpšanas veidiem, kuru pamatā ir PVN mehānismi, viens no visbiežāk sastopamajiem ir tā saucamā “pazudušā tirgotāja” krāpšana (no jūdiena angļu valodā “missing trader”). Tās darbības shēma ir tikusi aprakstīta neskaitāmas reizes (10), tomēr ļaunā šo secinājumu izpratnei, manuprāt, būtu lietderīgi atgādināt tās galvenās pazīmes.

33. Krāpšanas izcelsme bieži ir Kopienas iekšējā piegāde. Daļēbvalstu savstarpīgās tirdzniecības aplikšanas ar nodokli režīms, kas paredzēts Sestās direktīvas XVI a sadaļā, ir paši piemērotākie krāpšanai, jo tas ļauj veikt no nodokļa atbrīvotu piegādi, bet dod atskaitēšanas tiesības bez ar to saistītu sarežģītu formalitāšu veikšanas, piemēram, eksportam. Tirgotājs Nr. 1 tādējādi veic piegādi no A daļēbvalsts uz B daļēbvalsti. Tam nav jāmaksā nodoklis A valsts nodokļu iestādēm, jo Kopienas iekšējā piegāde ir atbrīvota no nodokļa. Savukārt tam ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu par tām pašām precēm. Tas var atskaitīt šo nodokli no nodokļa, kas tam būs jāmaksā par citiem darījumiem, vai arī prasīt tātātisku.

34. Daļēbvalstī B tirgotājs Nr. 2 veic Kopienas iekšējo iegādi. Tātad tiek aplikta ar nodokli atbilstoši valstī B spēkā esošajai nodokļa likmei, bet minētais nodoklis ir atskaitāms uzreiz. Praksē krāpšanas gadījumā šā iegāde pat netiks deklarēta. Tirgotājs Nr. 2 pārdod šo pašu preci tālāk tirgotājam Nr. 3 tajā pašā daļēbvalstī. Tātad šis darījums ir apliekams ar nodokli, tirgotājs Nr. 2 izraksta tirgotājam Nr. 3 rēķinu, kurā ir iekļauts PVN, un pēc tam pretēji tam, kā būtu bijis jādara, nemaksā šo nodokli valsts kasei, bet to patur sev un pazūd. Tas tādējādi ir pazudušais tirgotājs. Parasti prece ir apgrozībā starp vairākiem tirgotājiem, lai labāk noslīptu krāpšanu no nodokļu iestādēm, vīlēt tā tiek pārdošana melnajā tirgū bez PVN vai arī iegādā, bet par pazeminātu cenu. Tātad var kļūt arī par citas Kopienas iekšējās piegādes priekšmetu vai tikt eksportēta uz trešo valsti. Šai pārdotajai pārdošanai ir jāļauj krāpšanas organizatoriem beigās vispār nesamaksāt PVN vai arī samaksāt to mazāk. Tātad pati prece var arī atgriezties pie tirgotāja Nr. 1, kurš to atkal iekāus aprīt. Tad runa ir par “karuseveida krāpšanu”.

35. Šāda veida krāpšana var attiekties uz dažāda veida precēm. Tomēr tādās precēs kā datoru detaļas vai mobilie telefoni ir krāpnieku iecienītākie priekšmeti, jo tiem ir raksturīga augsta vienības vērtība un tos ir vienkārši transportēt.

36. Grūtības šādas krāpšanas novēršanai un apkarošanai rada fakts, ka visi darījumi šajā??d? ir likumīgi un ?stenoti, iev?rojot nodokļu saistības. Rezultāt? atsevišķi pieg?žu ??des tirgot?ji var pat neapzin?ties, ka tie piedal?s krāpšan?, un r?koties labticīgi. Vienīgi pazudušais tirgot?js izdara krāpšanu š? v?rda tieš? noz?m?, nemaks?dams nodokli, kas tam ir j?maks? valsts kasei. Visbiež?k tomēr šis tirgot?js vai nu darbojas ar cita uz??muma, kas par to nezina, PVN identifikācijas numuru, vai ar? k? sabiedrība, kas ir re?istrēta uz “fiktīvas personas” v?rda, parasti cilvēka no nabadzīgas vides, kurš ir piekritis savas identitātes izmantošanai, neapzinādamies savas rēcības noz?mi. Pēc krāpšanas t?s organizēt?ji paz?d un nodokļu iestādes sastopas ar personu, kurai nekas nepieder un kura nav spējīga uz?emt nekādu finansiālu atbildību.

37. Šāda veida krāpšanu nevajag uzskatīt par “normālu” pieg?žu ??di, kur? ir uzradies krāpnieks, kas vienīgi nav samaksājis nodokli, kurš tam ir j?maks? valsts kasei. Pat ja gad?s, ka normāli uz??mumi tiek izmantoti k? pieg?žu ??des posmi ar vi?u piekrišanu vai bez to ziņas, kopumā viss ir organizēta darbība vienīgi nol?k? veikt nodokļu krāpšanu. Valsts kase nav viengais darbības upuris. T? k? runa ir par komercdarījumiem, kas tiek veikti vienīgi krāpšanas nol?k?, un notiek izvairīšanās no PVN, krāpnieku peņķa rodas nevis no starpības starp pašizmaksu un p?rdošanas cenu, bet no pašas krāpšanas. Tie t?dējādi var atāuties p?rdot preces par cenām, kas ir zemākas par tirgus cenām, kas rada kaitējumu godīgiem saimnieciskās darbības veicējiem. Ērkrtas gadījumos attiecīgaj? tirg? legāla saimnieciskā darbība var k??t neiespējama t?s rentabilitātes trūkuma dēļ, kura iemesls ir krāpšanas dēļ pazemināt?s cenas. Turklāt nodokļu krāpšana bieži ir saistīta ar citu nosodāmu darbību, piemēram, preču viltošanu.

38. N?derlandes iestāžu ieskat? pamatliet? apl?kotie darījumi ietilpst t? saucamaj? pazuduš? tirgotāja krāpšan?. Tas noz?m?, ka prejudiciālie jautājumi ir j?analiz?, paturot prāt? iepriekš atgādīt?s šāda veida krāpšanas pazāmes.

Par pirmo prejudiciālo jautājumu

39. Ar savu pirmo jautājumu iesniedzētātiesa bēt?b? v?las noskaidrot, vai nodokļu maksātājam, kurš zināja vai kuram bija j?zina, ka viš? piedalīj?s krāpšan?, var atteikt tiesības uz PVN atskaitēšanu, atbrīvošanu no t? un t? atmaksu saistīb? ar Kopienas iekš?jo piegēdi un vai to var darīt, neraugoties uz ?paši tam paredzētu valsts tiesību normu neesamību. Pat ja tiesību normas un judikatāras, kas attiecas uz katru no apl?kotajām tiesībām (atskaitēšanu, atbrīvošanu, atmaksu), stāvoklis ir atšķirīgs, vienota atbilde uz šo jautājumu, manuprāt, ir iespējama un pat v?lama. Es s?kšu ar ?su ieskatu Tiesas pastāvīgaj? judikatūr?.

– Judikatūra, kas attiecas uz nodokļa maksātāju tiesībām krāpšanas gadījum?

40. PVN sist?mas pien?c?gai darb?bai ir nepieciešama prec?za un taisn?ga noš?iršana starp, no vienas puses, nodok?a neitralit?tes un teritorialit?tes principiem, kuru iev?rošana ir j?nodrošina ar ties?b?m uz atskait?jumu, atbr?vojumu un vajadz?bas gad?jum? uz atmaksu, un, no otras puses, c??u ar nodok?u kr?pšanu. T?d?j?di attiec?b? uz atskait?šanas ties?b?m Tiesas past?v?gaj? judikat?r? ir noteikts, ka š?s ties?bas ir PVN meh?nisma neat?emama sast?vda?a un princip? nevar tikt ierobežotas (11). Attiec?b? uz Kopienas iekš?jo pieg?žu atbr?vojuma no nodok?a ties?b?m Tiesa ir atzinusi, ka tas ?auj izvair?ties no nodok?u dubultas uzlikšanas un t?tad no kop?jai PVN sist?mai rakstur?g? nodok?u neitralit?tes principa p?rk?pšanas (12). Judikat?ra par atmaksu nav tik bag?t?ga, bet, piem?ram, par t?da priekšnodok?a atmaksas jaut?jumu, kuru nevar?ja ieskait?t nodokl?, kas ir j?maks?, tika atz?ts, ka, lai gan dal?bvalst?m ir zin?ma r?c?bas br?v?ba atmaksas k?rt?bas noteikšan?, š? k?rt?ba nedr?kst apdraud?t PVN sist?mas neitralit?tes principu, liekot nodok?a maks?t?jam nest pilnu vai da??ju š? nodok?a slogu (13). T? k? jebkura nodok?a, kas nebija j?maks?, atmaksa sekm? neitralit?tes principa iev?rošanu, šis noteikums var b?t apvelt?ts ar visp?r?ju piem?rojam?bu.

41. Tai pat laik? Tiesa ir atk?rtoti uzsv?rusi, ka c??a ar kr?pšanu, nodok?u apiešanu un ?aunpr?t?gu izmantošanu ir Sestaj? direkt?v? atz?ts un veicin?ts m?r?is (14). Tiesa no t? secin?ja, ka judikat?ras princips, saska?? ar kuru attiec?g?s personas nevar kr?pnieciski vai ?aunpr?t?gi atsaukties uz Kopienu ties?bu norm?m, ir piem?rojams ar? PVN jom? (15).

42. No t? izriet, ka ?aunpr?t?bas vai kr?pšanas gad?jum? nodok?u maks?t?js nevar atsaukties uz sav?m ties?b?m uz priekšnodok?a atskait?šanu (16). ?pašaj? karuse?veida kr?pšanas gad?jum?, kas ir piesaist?ms pazuduš? tirgot?ja kr?pšanai, šis princips tika paplašin?ts, to attiecinot uz visiem nodok?a maks?t?jiem, kuri, pat ja tie paši nebija kr?pšanas izdar?t?ji, zin?ja vai tiem bija j?zina, ka tie piedal?s kr?pšan? PVN jom?. Tiesas ieskat? š?di nodok?a maks?t?ji Sest?s direkt?vas piem?rošanas nol?k? ir j?uzskata par t?diem, kas piedal?s šaj? kr?pšan?, neatkar?gi no t?, vai tie no t?s ir vai nav guvuši labumu (17). L?dz ar to valsts ties?m ir j?atsaka atskait?šanas ties?bas š?diem nodok?u maks?t?jiem (18). Š?da interpret?cija var aizkav?t kr?pnieciskus dar?jumus, tos padarot gr?t?k ?stenojamus (19). Š? judikat?ra nesen tika apstiprin?ta (20).

43. Turkl?t Tiesa ir atzinusi, ka judikat?ra par atskait?šanas ties?b?m p?c analo?ijas ir piem?rojama liet?s, kas attiecas uz Kopienas iekš?jo pieg?žu atbr?vojumu no nodok?a. Lai pieš?irtu š?s ties?bas, l?dz ar to ir iesp?jams no pieg?d?t?ja piepras?t, lai tas p?rliecin?s, ka vi?a veiktais dar?jums nepadara vi?u par kr?pšanas nodok?u jom? dal?bnieku (21).

44. Š? judikat?ras virziena att?st?bas izš?irošais solis tika veikts virspal?tas 2010. gada spriedum? (22). Lai gan apl?kot? kr?pšana liet?, kur? tika tais?ts šis spriedums, nebija tipiska pazuduš? tirgot?ja kr?pšana, secin?jumiem, ko izdar?ja Tiesa, ir visp?r?js raksturs, cikt?l tie attiecas uz ties?b?m uz atbr?vojumu no nodok?a par Kopienas iekš?j?m pieg?d?m kr?pšanas gad?jum?. Š?s lietas centr?lo ties?bu jaut?jumu, manupr?t, ?oti prec?zi formul?ja ?ener?ladvok?ts P. Kruss Viljalons [*P. Cruz Villalón*] š?di: “runa ir par to, vai, lai var?tu izmantot atbr?vojumu no nodok?a par pieg?di Kopienas teritorij?, nepieciešama labtic?ga r?c?ba” (23). ?ener?ladvok?ts P. Kruss Viljalons savos secin?jumos, pamatojoties uz past?v?g?s judikat?ras detaliz?tu anal?zi, ir sniedzis noraidošu atbildi uz šo jaut?jumu, atsaukdamies uz teritorialit?tes, neitralit?tes un sam?r?guma principiem (24). Tom?r t?da nebija Tiesas izv?l?t? nost?ja. T? sav? spriedum? atzina, ka Savien?bas ties?bas neliedz dal?bvalst?m kr?pšanas gad?jum? atteikt atbr?vojuma no nodok?a pieš?iršanu, jo š?dam atteikumam ir atturoša ietekme, ar kuru ir paredz?ts nov?rst jebkuru kr?pšanu un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas (25). Turkl?t Tiesa uzskat?ja, ka, ja past?v nopietni iemesli aizdom?m, ka par Kopienas iekš?jo ieg?di, kas atbilst attiec?gajai pieg?dei, var?tu netikt maks?ts PVN, tad nos?t?šanas dal?bvalstij ir pien?kums

pieg?d?t?jam atteikt atbr?vojumu no nodok?a (26). Nedz sam?r?guma, nedz neitralit?tes, tiesisk?s noteikt?bas vai tiesisk?s pa??v?bas aizsardz?bas princips nevar pamatot š? secin?juma apšaub?šanu. Uz šiem principiem nav ties?bu atsaukties t?dam nodok?u maks?t?jam, kurš ar nodomu ir piedal?jies kr?pšan? nodok?u jom? un ir apdraud?jis PVN sist?mas darb?bu (27).

45. Kaut ar? pras?ba par nodok?a maks?t?ja labtic?gu r?c?bu nav skaidri formul?ta iepriekš?j? punkt? min?taj? spriedum?, t? tom?r tur bija netieš? veid? un t? tika apstiprin?ta nesen? spriedum?, kur? Tiesa atzina, ka pirc?ja veiktas kr?pšanas gad?jum? ir attaisnojami pak?aut labtic?gas r?c?bas pras?bai p?rdev?ja ties?bas uz atbr?vojumu no nodok?a. Gad?jum?, ja valsts tiesa secin?tu, ka nodok?u maks?t?js zin?ja vai tam bija j?zina, ka vi?a veiktais dar?jums ir iesaist?ts kr?pšan?, kuru veic pirc?js, un ka vi?š nav veicis visus sapr?t?gos pas?kumus, kas bija vi?a sp?kos, lai izvair?tos no š?s kr?pšanas, tai vi?am b?tu j?atsaka ties?bas uz atbr?vojumu no PVN (28).

– Nodok?u maks?t?ja labtic?ba – visp?r?js princips PVN jom?

46. Judikat?r? t?d?j?di past?v princips, saska?? ar kuru gad?jum?, ja ar dar?jumu ir notikusi piedal?šan?s kr?pšan?, no attiec?g?s personas tiek pras?ta labtic?ga r?c?ba, lai tas var?tu sa?emt Kopienas iekš?j?s pieg?des atbr?vojumu no nodok?a. Labtic?ba šeit ir saprotama plaš? noz?m?, t?d?, kas p?rsniedz š? j?dziena klasisko izpratni. Labtic?bas pras?bu ir izpild?jis nodok?u maks?t?js, kurš ne tikai nav akt?vi piedal?jies kr?pšan?, bet pat nav zin?jis un nav var?jis zin?t, ka vi?š taj? ir bijis iesaist?ts. T?d?j?di no nodok?u maks?t?ja tiek pras?ts, lai tas b?tu ne vien god?gs, bet ar?, ja nepieciešams, lai tas veiktu piesardz?bas pas?kumus, lai p?rliecin?tos par veikto darb?bu tiesiskumu. Š? otr? pras?ba, ko es saukšu par pien?c?gas r?p?bas pras?bu, ir izskaidrojama ar nodok?u maks?t?ja ?pašo lomu PVN sist?m?, kur? vi?am ir ne tikai j?maks? nodoklis, bet ar? tas j?iekas?. Sist?mas pien?c?ga darb?ba t?d?j?di liel? m?r? ir atkar?ga no pašu nodok?u maks?t?ju r?c?bas.

47. Turkl?t, pat ja j?dziens "labtic?ba" netiek izmantots priekšnodok?a atskait?šanas ties?bu kontekst?, šo labtic?bas principu var secin?t no šo secin?jumu 42. punkt? atg?din?t?s judikat?ras. Saska?? ar šo judikat?ru, ja ar dar?jumu ir notikusi piedal?šan?s kr?pšan?, ties?bu uz nodok?a atskait?šanu ieg?šana ir pak?rtota nodok?a maks?t?ja labtic?bai un pien?c?gai r?p?bai, proti, faktam, ka tas nav apzin?ti piedal?jies kr?pšan? un ir veicis nepieciešamos pas?kumus, lai noskaidrotu veikt? dar?juma tiesiskumu.

48. Attiec?b? uz atmaks?šanas ties?b?m, kas ar? ir min?tas prejudici?laj? jaut?jum?, vispirms ir j?konstat?, ka PVN sist?m? atmaks?šana nav patst?v?gas ties?bas uz t?da paša pamata k? ties?bas uz nodok?a atskait?šanu vai ties?bas uz atbr?vojumu no nodok?a. Atmaks?šana ir kori??šanas meh?nisms, ko izmanto, ja nav iesp?jams nodrošin?t nodok?a neitralit?ti, piem?rojot PVN sist?mas standarta meh?nismus, it ?paši atskait?šanu (29). T?pat tas ir attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 28.b panta A da?as 2. punkta meh?nismu, ar ko ir paredz?ts nodok?a b?zes samazin?jums PVN identifik?cijas numura pieš?ršanas dal?bvalst?, ja ieg?de tiek aplikta ar nodokli galam?r?a dal?bvalst? (gad?jum?, ja runa ir par div?m daž?d?m valst?m). Vien?gi nodok?a samaksas pirmaj? dal?bvalst? vajadz?bas gad?jum? b?tu j?veic t? atmaksa.

49. Ties?bas uz nodok?a atmaks?šanu t?d?j?di ir neatdal?mi saist?tas ar meh?nismu, kura kori??šanu t?s nodrošina. L?dz ar to t?m dab?gi ir piem?rojama t?da pati pieeja k? min?tajam meh?nismam no labtic?bas principa piem?rošanas viedok?a. Citiem v?rdiem sakot, dar?jumu, kas ir saist?ti ar piedal?šanas kr?pšan?, gad?jumos, ja nodok?u maks?t?jam, kas nav r?kojies labtic?gi un ar pien?c?gu r?p?bu, tiek atteiktas ties?bas uz nodok?a atskait?šanu vai ties?bas uz atbr?vojumu no nodok?a, tam b?tu j?atsaka ar? jebkura iesp?jama ar min?taj?m ties?b?m saist?ta atmaks?šana.

50. Man? ieskat? tam b?tu j?b?t t?pat attiec?b? uz cit?m ties?b?m, kas izriet no PVN sist?mas, piem?ram, ties?b?m uz nodok?a b?zes samazin?jumu saska?? ar Sest?s direkt?vas 28.b panta A da?as 2. punktu. Pras?ba par nodok?u maks?t?ja, kurš ir veicis dar?jumu, kas bija kr?pšanas da?a, labtic?bu atspogu?o visp?r?jo principu, saska?? ar kuru neviens nevar sav? lab? ?aunpr?t?gi vai kr?pnieciski izmantot ties?bas, kas izriet no Savien?bas tiesisk?s sist?mas. T?gad nav j?noš?ir, no vienas puses, ties?bas uz nodok?a atskait?šanu un ties?bas uz atbr?vojumu no nodok?a, un, no otras puses, citas ties?bas.

51. Mani šaj? zi?? nep?rliecina Komisijas argument?cija, saska?? ar kuru pret nodok?u maks?t?ja ties?b?m, kas izriet no Sest?s direkt?vas 28.b panta A da?as 2. punkta, ir j?izturas cit?di ar pamatojumu, ka šaj? ties?bu norm? tiek paredz?ts vien?gi kori??šanas meh?nisms, kas ?auj nodrošin?t nodok?a neitralit?ti atseviš?u ?pašu Kopienas iekš?jo pieg?žu gad?jum?. Parasti PVN sist?mas meh?nismu, t?du k? priekšnodok?a atskait?šana vai Kopienas iekš?jo pieg?žu atbr?vojums no nodok?a, m?r?is ir nodrošin?t, lai nodok?a slogs gulstas uz pat?r?t?ju un lai tas b?tu neitr?ls saimniecisk?s darb?bas veic?jiem. Tom?r no šo secin?jumu 40.–45. punkt? min?t?s judikat?ras, uz kuru es balstos, lai secin?tu visp?r?j? labtic?bas principa past?v?šanu, izriet, ka uz šo nodok?a neitralit?ti nevar lietder?gi atsaukties nodok?a maks?t?ji, kas br?vpr?t?gi vai aiz nolaid?bas ir piedal?jušies kr?pšan?. L?dz ar to es šaj? aspekt? neredzu nek?du objekt?vu atš?ir?bu starp daž?d?m ties?b?m, kas izriet no PVN sist?mas meh?nisma, t?d?m k? ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, atbr?vojumu no nodok?a vai uz t? atmaks?šanu.

52. Manupr?t, min?t? labtic?bas principa m?r?is ir tikt piem?rotam ne tikai ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu un ties?b?m uz atbr?vojumu no nodok?a, bet ar? cit?m PVN sist?m? past?voš?m ties?b?m, k? ar? ties?b?m uz samaks?t? nodok?a atmaks?šanu, kas, iesp?jams, ir saist?tas ar š?m ties?b?m.

53. Tom?r nodok?a maks?t?jiem ar šo pras?bu netiek pras?ts rezult?ts, bet gan r?c?ba. Saska?? ar Tiesas lietoto formul?jumu komersantiem, kas veic visus pas?kumus, kurus b?tu sapr?t?gi no tiem piepras?t, lai tie p?rliecin?tos, ka vi?u dar?jumi nav da?a no kr?pšanas, ir j?var pa?auties uz šo dar?jumu likum?bu (30). Pas?kumu, kurus ir sapr?t?gi piepras?t no nodok?u maks?t?ja, noteikšana galvenok?rt ir atkar?ga no attiec?g? gad?juma apst?k?iem. Tom?r nodok?a maks?t?jiem nevar uzlikt par pien?kumu veikt p?rbaudes, kuras parasti ietilpst nodok?u iest?žu kompetenc? (31). Labtic?bas princips t?d?j?di sp?l? ne tikai par ?aunu nodok?a maks?t?jiem. Tieši pret?ji, liel?kaj? da?? no Ties? izskat?taj?m liet?m fakts, ka nodok?a maks?t?js nezina?ja un nevar?ja zin?t, ka vi?a dar?jums bija kr?pšanas da?a, tam ??va saglab?t savas ties?bas uz nodok?a atskait?šanu vai atbr?vošanu no nodok?a (32). Vajadz?bas gad?jum? š?s ties?bas vi?am b?tu iesp?jams pieš?irt, pat neizpildot to rašan?s b?tiskos nosac?jumus (33). T?d?j?di labtic?bas princips ?auj nodrošin?t taisn?gu kr?pšanas riska sadal?šanu starp nodok?u iest?di un nodok?u maks?t?jiem, k? ar? starp daž?d?m dar?juma pus?m (34).

54. Atliek preciz?t, kas pazuduš? tirgot?ja kr?pšanas kontekst? tiek saprasts ar “dar?jumu, kas ir da?a no kr?pšanas”. Š?da veida kr?pšanu veido, es atg?dinu, pieg?žu s?rija, no kur?m vismaz viena ir Kopienas iekš?j? pieg?de, p?c kuras PVN ir ticis sa?emts (iek?auts cen?) s?kotn?j?s pieg?des laik?, bet netiek p?rskait?ts valsts kasei. T?gad s?kotn?ji var?tu š?ist, ka tikai ar attiec?go Kopienas iekš?jo pieg?di (un, protams, t?s sek?m, proti, t?s pašas preces Kopienas iekš?jo ieg?di) notiek dal?ba kr?pšan?. Tom?r tas noz?m?tu neizprast attiec?g?s kr?pšanas sarež??to raksturu. T?s norisei ir nepieciešama vair?ku gan ien?košu, gan izejošu pieg?žu ?stenošana. Tas ir visvair?k redzams “karuse?veida” kr?pšanas gad?jum?, kur? viena un t? pati prece vair?kas reizes non?k vienu un to pašu tirgot?ju rok?s. Sec?gaj?m pieg?d?m t?gad nav cita m?r?a k? tikai rad?t iesp?jas maks?jam? nodok?a apiešanai un p?c tam nomask?t kr?pšanu. Lai gan katras lietas apst?k?i viennoz?m?gi ir j?izv?rt? atseviš?i, tom?r s?kotn?ji nav izsl?gts, ka

visus darījumu, kas veido pazudušo tirgotāja krāpšanas darījumu ??di, var uzskatīt par tādām, kas ir daļa no šīs krāpšanas.

55. Protams, var būt, ka šāds krāpnieciskais ??ds ir neapzināti iesaistīts tirgotājs, kuram veikta piegāde ir parasta saimnieciskā darbība. Viņš, ja ir rīkojies labticīgi un ar paredzēto rīcību, ir aizsargāts.

– Nepieciešama pārcēla skaidrums tiesību normu valsts tiesībās

56. Iesniedzātāja ar vālas noskaidrot, vai dažādas tiesības, kas izriet no PVN sistēmas, var tikt atteiktas, neraugoties uz tam konkrēti paredzētu tiesību normu neesamību valsts tiesību sistēmā. Manuprāt, vispārīgā principa par nodokļu maksātāja labticību esamības mērķa sistēmā atzīšana par nosacījumu šo tiesību īstenošanai ļauj uz šo jautājumu sniegt apstiprinošu atbildi.

57. Šo labticības prasība jāpauž vispārīgā āunprātīgā izmantošanas un krāpšanas aizliegumu, kā arī principu, saskaņā ar kuru neviens nevar āunprātīgi vai krāpnieciski izmantot tiesības, kas paredzētas Savienības tiesību sistēmā. Šo principu piemērojot PVN sistēmā, tas izriet no pašas šīs sistēmas uzbūves, līdz ar to tam nav nepieciešama konkretizācija tiesību aktā. Tāpat kā Tiesai nebija vajadzīgā konkrētas Sestās direktīvas tiesību normas, lai apstiprinātu labticības principa pastāvīšanu, valsts tiesā arī nav nepieciešamas valsts tiesību normas, lai konkrētajos gadījumos piemērotu šo principu.

58. Mani nepārliecina arguments, ko galvenokārt izvirzīja Komisija savos rakstveida apsvērumos un saskaņā ar kuru tiesības uz nodokļa atskaitīšanu šajā ziņā atšķiras no tiesībām uz atbrīvojumu no nodokļa par Kopienas iekšējā piegādēm. Tās ieskatā Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) apakšpunkta pirmajā daļā iekāutā norāde par “nosacījumiem, ko ievieš dalībvalstis”, lai nodrošinātu turpmāk paredzēto atbrīvojumu pareizu un godīgu piemērošanu un novērstu jebkuru nodokļu nemaksāšanu, nodokļu apiešanu vai āunprātīgu izmantošanu”, nozīmē, ka atteikumam sniegt tiesības uz atbrīvojumu no nodokļa būtu nepieciešama tāša valsts tiesību norma, atšķirībā no atteikuma sniegt tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, jo saistībā ar atskaitīšanu Sestajā direktīvā nav nevienas atsaucē uz valsts tiesību normām.

59. Šāda interpretācija man nešķiet saderīga nedz ar minētās tiesību normas uzbūvi, nedz tās mērķi. Faktiski, tā kā tirdzniecības starp dalībvalstīm aplikšanas ar nodokļiem režīms balstās uz nodokļu maksātāju sniegto informāciju, bija nepieciešams noteikt dažādas formalitātes, kas ļāutu pārdotjiem minētajiem pierādīt, ka atbrīvojuma no nodokļa būtiskie nosacījumi ir izpildīti. Ar Sesto direktīvu rīpes noteikt šo formalitāšu kārtību tiek uzticētas dalībvalstīm, kurām, īstenojot šo kompetenci, ir jārīkojas atbilstoši neitralitātes, samērīguma un tiesiskās noteiktības principiem (35). Bez šaubām, tādējādi dalībvalstu ieviestā tiesību norma mērķis tostarp ir izvairīties no āunprātīgā izmantošanas, krāpšanas un nodokļu apiešanas. Tomēr to mērķis nav tikt piemērotām vienīgi darījumiem, kas ir daļa no krāpšanas, bet tās ir paredzētas visu to darījumu regulēšanai, no kuriem kā pirmie ir redzami likumīgie darījumi. Turpretim jautājums par tiesību normu pārkāpumu vai āunprātīgā izmantošanas sekām attiecībā uz sistēmas darbību ietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā. Tādējādi tiesības uz atbrīvojumu no nodokļa krāpšanas gadījumā ietilpst pašā PVN mehānismā un vispārīgo principos, kas izriet no šājos secinājumos minētās judikatūras.

60. No PVN sistēmas izrietošo tiesību atteikums gadījumā, ja nodokļa maksātājs ir iesaistīts krāpšanā, kā to apgalvo *Italmoda* savos apsvērumos, arī nav “finansīla rakstura sods”, kam saskaņā ar 1950. gada 4. novembra Romā parakstītās Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas 7. pantu un Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 49. pantu ir jābūt paredzētam agrāk pieņemtās tiesību normā. Tā kā nodokļa maksātāja labticība ir minēto tiesību

iegšanas priekšnosacījums, to atteikums ir jūzskata nevis par sankciju, bet par PVN sistēmas neatemamu sastāvu.

61. Tpat es nevaru piekrist *Italmoda* paustajam viedoklim, saska ar kuru judikatras, kas izriet no spriedumiem *Kittel* un *Recolta Recycling* (36) un *R.* (37), piemērošana šaj liet, t k pamatlietas apstāk i ir sen ki par šiem spriedumiem, noz m tiesbu piemērošanu ar atpakaejošu spku. Godguma un r p guma pienkums komercattiec b s, ieskaitot attiec bas ar publisk s varas iest d m, nav noš irams no jebkuras saimnieciskas darb bas, l dz ar to nodok u maks t ji nevar pamatoti atsaukties uz savu nezin šanu par š du pienkumu.

62. Par šo t mu ir j piebilst, ka saska ar past v go judikat ru interpret cija, ko par Savien bas tiesbu normu sniedz Tiesa, stenojot tai ar LESD 267. pantu uztic to kompetenci, izskaidro un preciz š s normas noz mi un apjomu, k d t ir vai bija j saprot un j piem ro no t s sp k st šan s br ža. No t izriet, ka š di interpret tu tiesbu normu tiesa var piem rot un tai ir t j piem ro pat tiesisk m attiec b m, kas raduš s un izveidotas pirms sprieduma tais šanas liet par l gumu sniegt interpret ciju (38). Sprieduma par prejudici lu nol mumu iedarb bas laik ierobežojums ir iesp jams iz muma k rt, ja ir izpild ts tam nepieciešamo nosac jumu kopums (39). Tas netika izdar ts šo secin jumu 61. punkt min to spriedumu gad jum.

63. emot v r šos apsv rumus, uz pirmo prejudici lo jaut jumu liet C 131/13 b tu j atbild, ka Sest s direkt vas noteikumi ir j interpret t d j di, ka valsts iest d m nodok a maks t jam, kurš zin ja vai tam bija j zina, ka tas piedal j s kr p šan, ir j atsaka ties bas uz priekšnodok a atskait šanu, ties bas uz Kopienas iek š j s pieg des atbr vojumu no nodok a un ties bas uz nodok a b zes samazin jumu saska ar š s direkt vas 28.b panta A da as 2. punkta otraj da ?? paredz to meh nismu, k ar visas ties bas uz iesp jamo nodok a atmaks šanu, kas ar to saist tas, pat tiešas š da satura tiesbu normas neesam bas valsts ties b s gad jum.

Par otro prejudici lo jaut jumu liet C 131/13

64. Iesniedz jtiesa ar savu otro jaut jumu b t b v las noskaidrot, vai faktam, ka kr p šana ir notikusi cit dal bvalst, kas nav t, kuras kompetenc b tu daž du nodok a maks t ja tiesbu atteikšana, ir ietekme uz iesp ju vai pienkumu noteikt š du atteikumu.

65. Manup r t, atbildei ir j b t noraidošai tr s iemeslu d ??.

66. Pirmk rt, t k noteicošais krit r ijs, lai nov rt tu nodok a maks t ja ties bas, ir t mor l nost ja, teritorijai, kur ir notikusi kr p šana, nav noz mes. Neatkar gi no t, vai kr p šana ir veikta dal bvalst, kuras kompetenc ir daž du nodok a maks t ja tiesbu atteikšana, vai cit dal bvalst, ja nodok a maks t js zin ja vai tam bija j zina, ka vi š taj ir iesaist ts, vi š katr zi ?? nav r kojies labtic gi un ar nepieciešamo r p bu.

67. Otrk rt, kaut ar nodok u piemērošana joproj m ir pašu dal bvalstu kompetence, PVN sist ma tom r ir kop ga sist ma, kuras ien kumi tiek da ?? ji iemaks ti Savien bas budžet. Dal bvalst m t tad ir pienkums sadarboties, lai aizsarg tu š s sist mas pien c gu darb bu kopum. Ar šo pienkumu neb tu sader gi tas, ka t s var tu vai t m vajadz tu vien gi nov rst to attiec gaj s teritorij s notiekošas kr p šanas.

68. Visbeidzot, trešk rt, atseviš u veidu kr p šanas, k pazuduš tirgot ja kr p šana, ir balst tas tieši uz Kopienas iek š j s tirdzniec bas aplikšanas ar nodokli rež ma meh nismiem. Tieši atš ir ba starp Kopienas iek š j s ieg des cenu, kas nav aplikta ar PVN (jo tai atbilstoš pieg de ir atbr vota no nodok a), un š s pašas preces pieg des cenu, kas tiek veikta p c tam un kurai ir pieskait ts PVN (kas netiks samaks ts valsts kasei), galvenok rt nodrošina š da veida kr p šanas rentabilit ti. Turkl t fakts, ka kr pnieciskais dar jums tiek pak auts divu daž du valstu

nodok?u iest?d?m, apgr?tina kr?pšanas atkl?šanu. Š? pati kr?pšana, kas veikta tikai vien? dal?bvalst?, kr?pniekiem rad?tu tikai starp?bu starp priekšnodokli un to, kas ir j?maks?, un nodok?u iest?des to ?tri atkl?tu, veicot vienk?ršu sal?dzin?jumu starp deklar?cij?m un t?m atbilstošajiem r??iniem. L?dz ar to pazuduš? tirgot?ja kr?pšanas nov?ršana, ko veiktu viena pati tieši skart? dal?bvalsts, neb?tu efekt?va. Turkl?t kr?pniecisku pieg?žu ??žu gad?jum?, kad ir iesaist?tas vair?kas dal?bvalstis, var?tu b?t gr?ti noteikt prec?zu katras ieinteres?t?s valsts nodok?u zaud?juma apm?ru.

Par trešo prejudici?lo jaut?jumu liet? C?131/13

69. Iesniedz?jtiesa ar savu trešo prejudici?lo jaut?jumu v?las sa?emt Sest?s direkt?vas 28.b panta A da?as 2. punkt? esoš? formul?juma "tiek uzlikts nodoklis" interpret?ciju gad?jum?, ja uz t?s pirmo jaut?jumu b?tu sniegta noraidošā atbilde. Ar t?s jaut?jumu prec?z?k ir paredz?ts noskaidrot, vai nodok?a piem?rošanai ir j?izriet no pirc?ja deklar?cijas vai ar? t? var izriet?t no citiem apst?k?iem, it ?paši no nodok?u iest?žu pras?bas par piedzi?u. T? k? es pied?v?ju sniegt apstiprinošu atbildi uz pirmo jaut?jumu, atbildei uz trešo jaut?jumu nav pamata. ?emot v?r?, ka nodok?u maks?t?ja labtic?ba ir noteicošais elements, lai atz?tu vai atteiktu t? ties?bas, kas izriet no attiec?g?s ties?bu normas, min?t? j?dziena defin?cijai nav noz?mes, jo š?s labtic?bas neesam?bas gad?jum? šaj? liet? min?taj? ties?bu norm? paredz?tais meh?nisms neb?s piem?rojams.

70. Ja Tiesa uz pirmo jaut?jumu atbild?tu noraidošā, vismaz cikt?l tas attiecas uz ties?b?m, kas paredz?tas Sest?s direkt?vas 28.b panta A da?as 2. punkt?, es uzskatu, ka atbilde uz trešo jaut?jumu izriet no Tiesas jau sniegt?s Sest?s direkt?vas 28.b panta A da?as 2. punkta otr?s un treš?s da?as interpret?cijas, saska?? ar kuru otraj? da?? paredz?t? meh?nisma piem?rošana ir pak?rtota kumulat?viem nosac?jumiem, kas ir noteikti trešaj? da??, no kuriem viens ir nosac?jums, ka "ieg?d?t?js ir izpild?jis deklar?šanas pien?kumu" (40).

71. Iesniedz?jtiesa sav? trešaj? jaut?jum? ar? vaic?, vai faktam, ka ar attiec?go pieg?di notika l?dzdal?ba kr?pšan?, par kuru nodok?a maks?t?js zin?ja vai vi?am bija j?zina, ir noz?me, lai interpret?tu formul?jumu "tiek uzlikts nodoklis". Tom?r šeit jaut?jums ir nevis par min?t? j?dziena interpret?ciju, bet par analiz?taj? ties?bu norm? paredz?t? meh?nisma piem?rošanu vai nepiem?rošanu. Š? piem?rošana ir atkar?ga no atbildes uz pirmo prejudici?lo jaut?jumu.

Secin?jumi

72. ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, es ierosinu Tiesai atz?t l?gumus sniegt prejudici?lu nol?mumu liet?s C?163/13 un C?164/13 par nepie?emamiem un uz liet? C?131/13 uzdotajiem prejudici?lajiem jaut?jumiem atbild?t š?di:

1) Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 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, ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar Padomes 1995. gada 10. apr??a Direkt?vu 95/7/EK, ties?bu normas ir j?interpret? t?d?j?di, ka valsts iest?d?m ir j?atsaka nodok?u maks?t?jam, kurš zin?ja vai kuram bija j?zina, ka viš? piedal?j?s kr?pšan?, ties?bas atskait?t priekšnodokli, ties?bas uz nodok?a atbr?vojumu par Kopienas iekš?jo pieg?di un ties?bas uz nodok?a b?zes samazin?jumu saska?? ar š?s direkt?vas 28.b panta A da?as 2. punkta otraj? da?? paredz?to meh?nismu, k? ar? jebkuras ties?bas uz ar to saist?to iesp?jamo atmaks?šanu, pat tiešas š?da satura ties?bu normas neesam?bas valsts ties?b?s gad?jum?

2) fakts, ka kr?pšana ir notikusi cit? dal?bvalst?, kas nav t?, kuras kompetenc? ir 1. punkt? uzskait?to ties?bu atteikšana nodok?a maks?t?jam, neietekm? valsts iest?d?m noteikto pien?kumu paust š?du atteikumu.

1 – Ori?in?lvaloda – fran?u.

2 – Skat. Komisijas 2013. gada 19. septembra pazi?ojumu presei IP/13/844.

3 – OV L 145, 1. lpp.

4 – OV L 102, 18. lpp.

5 – *Staatsblad* 1968, Nr. 329.

6 – Spriedums *Melki un Abdeli* (C?188/10 un C?189/10, EU:C:2010:363, 27. punkts).

7 – Spriedums *Schmidberger* (C?112/00, EU:C:2003:333, 39. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

8 – Spriedums *Melki un Abdeli* (EU:C:2010:363, 27. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

9 – Saska?? ar prec?zu l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu formul?jumu liet?s C?163/13 un C?164/13.

10 – Es galvenok?rt atsaucos uz š? fenomena seviš?i detaliz?tu aprakstu, kas ietverts: Limbourg, N. “Les différentes typologies répertoriées en matière de carousel TVA”, *La fraude à la TVA en matière pénale*, Larcier, Brisele, 2013, 63.–93. lpp. Skat. it ?paši ar? Griffioen, M. un van der Hel, L. “New European Approach to Combat VAT Fraud?”, *Intertax*, 42. s?j., 2014, Nr. 5, 298.–305. lpp.; Wolf, R. A. “VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective”, *Intertax*, 39. s?j., 2011, Nr. 1, 26.–37. lpp.; Pabia?ski, T. un ?li?, W. “Zorganizowane dzia?ania przest?pcze wykorzystuj?ce mechanizmy podatku VAT”, *Przegl?d podatkowy*, Nr. 1, 2007, 18.–27. lpp., un Nr. 3, 2007, 13.–23. lpp. Skat. ar? ?ener?ladvok?ta D. Ruisa?Harabo Kolomera [*D. Ruiz?Jarabo Colomer*] secin?jumus apvienotaj?s liet?s *Kittel un Recolta Recycling* (C?439/04 un C?440/04, EU:C:2006:174, 27.–35. punkts).

11 – Skat. it ?paši spriedumus *BP Supergaz* (C?62/93, EU:C:1995:223, 18. punkts), *Sosnowska* (C?25/07, EU:C:2008:395, 15. punkts) un *Maks Pen* (C?18/13, EU:C:2014:69, 24. punkts).

12 – Skat. it ?paši spriedumu *Collée* (C?146/05, EU:C:2007:549, 23. punkts).

13 – Spriedums *Sosnowska* (EU:C:2008:395, 17. punkts).

14 – Skat. tostarp spriedumus *Gemeente Leusden un Holin Groep* (C?487/01 un C?7/02, EU:C:2004:263, 76. punkts), *Halifax u.c.* (C?255/02, EU:C:2006:121, 71. punkts), k? ar? *Sosnowska* (EU:C:2008:395, 22. punkts).

15 – Skat. it ?paši spriedumu *Halifax u.c.* (EU:C:2006:121, 68.–70. punkts un tajos min?t? judikat?ra), k? ar? *Maks Pen* (EU:C:2014:69, 26. punkts).

16 – Skat. it ?paši spriedumu *Fini H* (C?32/03, EU:C:2005:128, 32. punkts), k? ar? *Halifax u.c.* (EU:C:2006:121, 85. punkts).

17 – Spriedums *Kittel un Recolta Recycling* (C?439/04 un C?440/04, EU:C:2006:446, 56. punkts).

- 18 – Turpat (59. punkts).
- 19 – Turpat (58. punkts).
- 20 – Spriedums *Maks Pen* (EU:C:2014:69, 26. un 27. punkts).
- 21 – Spriedums *Teleos* u.c. (C?409/04, EU:C:2007:548, 65. punkts).
- 22 – Spriedums *R.* (C?285/09, EU:C:2010:742).
- 23 – Skat. vi?ā secin?jums liet? *R.* (C?285/09, EU:C:2010:381, 43. punkts).
- 24 – Turpat (57.–109. punkts).
- 25 – Spriedums *R.* (EU:C:2010:742, 49. un 50. punkts).
- 26 – Turpat (52. punkts).
- 27 – Turpat (53. un 54. punkts).
- 28 – Spriedums *Mecsek?Gabona* (C?273/11, EU:C:2012:547, 50. un 54. punkts).
- 29 – Piem?ram, gad?jum?, kad priekšnodok?a summa p?rsniedz t? nodok?a summu, kas ir j?maks? attiec?gaj? taks?cijas laika posm?.
- 30 – Spriedums *Kittel* un *Recolta Recycling* (EU:C:2006:446, 51. punkts).
- 31 – Spriedums *Mahagében* un *Dávid* (C?80/11 un C?142/11, EU:C:2012:373, 59.–65. punkts).
- 32 – Skat. tostarp spriedumus *Optigen* u.c. (C?354/03, C?355/03 un C?484/03, EU:C:2006:16), *Mahagében* un *Dávid* (EU:C:2012:373), k? ar? *VSTR* (C?587/10, EU:C:2012:592).
- 33 – Spriedums *Teleos* u.c. (EU:C:2007:548, rezolut?v?s da?as 2. punkts). Skat. ar? lietu, kur? tais?ts spriedums *Mecsek?Gabona* (EU:C:2012:547), kur? nebija p?rliet?bas, ka attiec?g?s Kopienas iekš?j?s pieg?des preces faktiski b?tu nok?uvušas ?rpus valsts teritorijas. Neraugoties uz to, Tiesa iesp?ju atteikt ties?bas uz atbr?vojumu no nodok?a pak?rtoja nosac?jumam, ka p?rdev?js zin?ja vai vi?am bija j?zina, ka dar?jums veidoja kr?pšanu.
- 34 – Šaj? zi?? skat. spriedumu *Teleos* u.c. (EU:C:2007:548, 58. punkts).
- 35 – Šaj? zi?? skat. spriedumu *Teleos* u.c. (EU:C:2007:548, 44. un 45. punkts).
- 36 – EU:C:2006:446
- 37 – EU:C:2010:742
- 38 – Skat. it ?paši spriedumus *Denkavit italiana* (61/79, EU:C:1980:100, 16. punkts) un *Brzezi?ski* (C?313/05, EU:C:2007:33, 55. punkts).
- 39 – Skat. it ?paši spriedumu *Brzezi?ski* (EU:C:2007:33, 56. punkts).
- 40 – Spriedums *X* un *fiscale eenheid Facet?Facet Trading* (C?536/08 un C?539/08, EU:C:2010:217, 36. punkts).