

Downloaded via the EU tax law app / web

Apvienotās lietas C-439/04 un C-440/04

*Axel Kittel*

pret

*État Belge*

un

*État Belge*

pret

*Recolta Recycling SPRL*

[*Cour de cassation* (Beģģija) lģgumi sniegt prejudiciģlu nolģmumu]

Sestģ PVN direktģva – Priekģnodokģ samaksģta PVN atskaitģjums – “Karuseģveida” krģpģšana – Saskaģģ ar valsts tiesģbģm absolģti spģkģ neesoģģ pģrdevuma lģgums

ģenerģladvokģta Damaso Ruisa-Harabo Kolomera [*Dģmaso RuizģJarabo Colomerģ*] secinģjumi, sniegti 2006. gada 14. martģ

Tiesas spriedums (treģģ palģta) 2006. gada 6. jģlijģ

Sprieduma kopsavilkums

*Noteikumi par nodokģiem – Tiesģbu aktu saskaģoģģana – Apgrozģjuma nodokģi – Kopģja pievienotģs vģrtģbas nodokģu sistģma – Priekģnodokģa atskaitģģģana*

*(Padomes Direktģvas 77/388 17. pants)*

Ja pieģģde ir veikta nodokģa maksģtģjam, kurģ nezinģja un nevarģja zinģt, ka attiecģģ darbģba ietilpst pģrdevģja izdarģtģ krģpģģanģ, tad 17. pants Sestģģ direktģvģ 77/388 par to, kģ saskaģojami dalģbvalstu tiesģbu akti par apgrozģjuma nodokģiem, kurģ izdarģti grozģjumi ar Direktģvu 95/7, ir interpretģjams tģdģģģdi, ka tam ir pretģja tģda valsts tiesģbu norma, saskaģģ ar kuru nodokģa maksģtģjs zaudģ savas tiesģbas uz samaksģtģ pievienotģs vģrtģbas nodokģa atskaitģģģanu gadģjumģ, ja lģgums saskaģģ ar valsts civiltiesģbu normģm tiek atzģts par spģkģ neesoģģu, jo tas ir pretģjs sabiedriskajai kģrtģbai pģrdevģja nelikumģgas rģcģbas dģģģ. Šajģ sakarģ nav svarģģi, vai minģtģ spģkģ neesamģba izriet no krģpģģanģs ar pievienotģs vģrtģbas nodokģi vai citiem krģpģģanas veidiem.

Turpretģ, ja, ģemot vģrģ objektģvus kritģrijus, konstatģ, ka nodokģa maksģtģjs zinģja vai tam bija jģzina, ka, izdarot pirkumu, viģģ ir piedalģģies ar krģpģģanos ar pievienotģs vģrtģbas nodokģi saistģtģ darbģbģ, valsts tiesai nodokģa maksģtģjam ir jģatsaka atskaitģģģanas tiesģbas.

(sal. ar 52. un 59.–61. punktu un rezolutīvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2006. gada 6. jūlijā (\*)

Sestā PVN direktīva – Priekšnodokļa samaksa PVN atskaitījums – “Karuseveida” krāpšana – Saskaņā ar valsts tiesību m absolūti spēkā neesošs pārdāvuma līgums

Apvienotās lietas C-439/04 un C-440/04

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Cour de cassation* (Beļģija) iesniedza ar lūgumiem, kas pieņemti 2004. gada 7. oktobrī un kas Tiesā reģistrēti 2004. gada 19. oktobrī, tiesvedības

**Axel Kittel** (C-439/04)

pret

**État belge**

un

**État belge** (C-440/04)

pret

**Recolta Recycling SPRL.**

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [A. Rosas], tiesneši Ž. P. Puisošs [J.-P. Puissochet], S. fon Bārs [S. von Bahr] (referenti), U. Lehmušs [U. Lohmus] un A. O'Kāfs [A. Ó Caoimh],

ģenerālvokāts D. RuissāHarabo Kolomers [D. Ruiz-Jarabo Colomer],

sekretārs B. Fūlups [B. Fülöp], administrators,

ģemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2006. gada 9. februārī,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– Aksela Kitela [Axel Kittel] vērā – Ž. Būblo [J. Bublöf], *avocat* (C-439/04),

– *Recolta Recycling SPRL* vērā – T. Afšrifts [T. Afschrift] un A. Rajā [A. Rayet], *avocats* (C-440/04),

– Beļģijas vērā – E. Dominkovics [E. Dominkovits], pāc tam L. van den Breka [L. Van den Broeck], pārstāvji, kam palīdz B. van de Valle de Gēlke [B. van de Walle de Ghelcke], *avocat*,

- Itālijas valdības vārdā – I. M. Bragulja [*I. M. Braguglia*], pārstāvis, kam palīdz G. de Bellis [*G. De Bellis*], *avvocato dello stato*,
- Eiropas Kopienu Komisijas vārdā – Ž. P. Kepēns [*J. P. Keppenne*] un M. Afonso [*M. Afonso*], pārstāvji,

noklausījies enerģētiskā advokāta secinājumu tiesas sēdē 2006. gada 14. martā,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 Līgumi sniegt prejudiciālu nolikumu attiecas uz to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direktīvu 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kurā izdarīti grozījumi ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.; turpmāk tekstā – “Sesto direktīva”).

2 Šie līgumi tika iesniegti divu tiesvedību attiecīgi Kitela kungs un *Recolta Recycling SPRL* (turpmāk tekstā – “*Recolta*”) pret Beļģijas valsti ietvaros par Beļģijas nodokļu administrācijas atteikumu atzīt tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”), kas samaksāts par darījumiem, kas iesaistīti “karuseveida” krāpšanā.

## Atbilstošās tiesību normas

### *Kopienu tiesiskais regulējums*

3 Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmās direktīvas 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV 71, 1301. lpp.), kas grozīta ar Sesto direktīvu (turpmāk tekstā – “Pirmā direktīva”), 2. pants ir šāds:

“Pievienotās vērtības nodokļa kopējās sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārīgu nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesos pirms stadijas, kurā uzliek nodokli.

Par katru darījumu pievienotās vērtības nodokli, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenām pirms attiecīgām precēm vai pakalpojumiem piemērotas likmes, uzliek pirms tam, kad atņemts dažādiem izmaksu komponentiem tieši piemērotais pievienotās vērtības nodoklis.

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

4 Sesto direktīvas 2. panta 1. punktā noteikts, ka:

“Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

1. par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas kā tās rīkojas”.

5 Saskaņā ar minētās direktīvas 4. panta 1. un 2. punktu:

“1. “Nodokļa maksātājs” nozīmē visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

2. Šī panta 1. punktā minētā saimnieciskā darbība aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības. Ilglaicīgā materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus arī uzskatāma par saimniecisku darbību.”

6. Saskaņā ar tās pašas direktīvas 5. panta 1. punktu “preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rakoties ar materiālu pašumu kā pašniekam”.

7. Sestās direktīvas 17. panta 1. punktā un 2. punkta a) apakšpunktā ir noteikts šādi:

“1. Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kļūst iekasājams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitēt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs.”

#### *Valsts tiesiskais regulējums*

8. Beļģijas Civilkodeksa 1131. pantā ir noteikts, ka “nepamatotam pienākumam vai pienākumam, kura pamats ir prettiesisks, nevar būt nekādu sekas”.

9. Saskaņā ar tās pašas kodeksa 1133. pantu “pamats ir prettiesisks, ja tas ir pretrunā likumam, morālei vai sabiedriskajai kārtībai”.

#### **Pamata prāva**

##### *Lieta C-439/04*

10. Iesniedzējtiesa atgādina, ka akciju sabiedrība *Ang Computime Belgium* (turpmāk tekstā – “*Computime*”) nopirka un pārdeva tīlāk datoru sastāvdaļas un ka saskaņā ar nodokļu administrācijas protokolu nodokļu administrācija uzskatīja, ka *Computime* esot apzināti piedalījies PVN “karuseveida” krāpšanā, kuras mērķis esot bijis vienu vai vairākas reizes atgūt piegādātāju aprēķinātās PVN summas par vienu precī, un ka *Computime* veiktās piegādes esot bijušas fiktīvas. Pamatojoties uz to, nodokļu administrācija neatzina *Computime* tiesības atskaitēt par šīm piegādēm samaksāto PVN.

11. No lietas materiāliem izriet, ka *Verviers* PVN kase 1997. gada 13. oktobrī pieprasīja *Computime* veikt maksājumu. Pieprasītās summas bija aptuveni 240 miljoni BEF par nodokļiem un gandrīz 480 miljoni BEF par naudas sodiem (kopā aptuveni 18 miljoni EUR).

12. *Computime* šo pieprasījumu apstrādāja *Verviers* Pirmās instances tiesā. Ar 1999. gada 28. jūlija spriedumu tā šo prasību atzina par nepamatotu. Šis spriedums tika apstiprināts ar *cour d'appel de Liège* [Ljēžas Apelācijas tiesa] 2002. gada 29. maija spriedumu.

13. Kā *Computime* maksātneprasījas administrators iesniedza apelācijas sūdzību *Cour de cassation* [Kasācijas tiesa].

##### *Lieta C-440/04*

14 Iesniedz?jtiesa atg?dina, ka *Recolta* no k?da Elo [*Aillaud*] kunga nopirka sešpadsmit luksusa klases automaš?nas, kuras tas bija nopircis no sabiedr?bas *Auto?Mail*. Par Elo veiktajiem pirkumiem PVN Valsts kasei nebija j?maks?, un Elo nep?rskait?ja Be??ijas valstij ar? *Recolta* samaks?to PVN. T? savuk?rt, pamatojoties uz p?rdošanas eksportam at?auju un sa?emot atbr?vojumu no PVN, automaš?nas p?rdeva sabiedr?bai *Auto?Mail*.

15 No lietas materi?liem izriet, ka saska?? ar speci?l?s nodok?u inspekcijas veikto izmekl?šanu Elo un *Auto?Mail* tika ?stenojuši “karuse?veida” kr?pšanu ar nodok?iem, kur? ietilpa ar *Recolta* nosl?gtie dar?jumi.

16 1989. gada 26. oktobr? *Verviers* PVN kase piepras?ja *Recolta* izdar?t maks?jumu vair?k nek? 4,8 miljonu BEF apm?r? par nodok?iem un mazliet vair?k nek? 9,7 miljonu BEF apm?r? par naudas sodiem (kop? aptuveni EUR 360 000).

17 *Recolta* šo piepras?jumu apstr?d?ja *Verviers* Pirm?s instances ties?. Ar 1996. gada 1. oktobra spriedumu š? tiesa, konstat?jusi, ka *Recolta* un t?s vad?t?ji nek?di nevar?ja zin?t un nojaust, ka ir iesaist?ti plaš? kr?pšanas meh?nism?, atzina, ka kases piepras?tais maks?jums nav tiesiski pamatots un t?d?? sp?k? neesošs un bez sek?m. Sakar? ar šo lietu tika ierosin?ta ar? krimin?lieta, kuras ietvaros *Tribunal correctionnel de Bruxelles* [Briseles krimin?ltiesa] attiec?b? uz *Recolta* direktoru 1994. gada 7. janv?r? izdeva r?kojumu lietu izbeigt.

18 Be??ijas valsts par šo spriedumu iesniedza apel?cijas s?dz?bu Lj?žas *cour d'appel*, apgalvodama, ka r??inu pamat? esošie l?gumi bija piln?b? sp?k? neesoši saska?? ar valsts ties?b?m, jo izš?irošais faktors, kas Elo lika iesaist?ties dar?jum? ar *Recolta*, bija PVN meh?nismam pret?ju darb?bu veikšana. T? k? darb?bu, par kur?m ir str?ds, pamats ir prettiesisks – k? tas izriet no Civilkodeksa 1131. panta – nosac?jumi, kas nepieciešami, lai rastos atskait?šanas ties?bas, it ?paši pre?u pieg?des veikšana, nebija izpild?ti.

19 T? k? Lj?žas *cour d'appel* šo spriedumu apstiprin?ja, Be??ijas valsts t?s spriedumu p?rs?dz?ja *Cour de cassation*.

### **Prejudici?lie jaut?jumi**

20 Iesniedz?jtiesa vispirms atz?m?, ka ar pamata liet?s piem?rojamiem Be??ijas PVN kodeksa noteikumiem valsts ties?b?s tika transpon?ti Sest?s direkt?vas 2. pants, 4. panta 1. punkts, 5. panta 1. punkts un 17. panta 2. punkts.

21 L?dz ar to t? atg?dina, ka saska?? ar past?v?go Tiesas judikat?ru Sest? direkt?va pamatojas uz fisk?l?s neitralit?tes principu, ka šim principam PVN iekas?šanas jom? ir pret?ja likum?gu un nelikum?gu dar?jumu nodal?šana, iz?emot gad?jumus – kas nav attiecin?mi uz izskat?maj?m liet?m – ja dažu pre?u specifisku ?paš?bu d?? nav iesp?jama jebk?da konkurence starp likum?go un nelikum?go ekonomikas nozari.

22 Iesniedz?jtiesa turkl?t uzskata, ka saska?? ar valsts ties?b?m t?da vienošan?s, kuras m?r?is ir organiz?t kr?pšanu pret trešaj?m person?m, šaj? gad?jum? – Be??ijas valsti – kuru ties?bas ir aizsarg?tas ar publiskaj?m ties?b?m, nav likum?ga un ir piln?b? sp?k? neesoša. Attiec?b? uz visp?r?gaj?m interes?m ir pietiekami, ja viena no pus?m l?gumu ir sl?gusi nelikum?giem m?r?iem, un nav nepieciešams, lai otra puse zin?tu par šiem m?r?iem.

23 Liet? C?439/04 *Cour de cassation* atsaucas uz to, ka Lj?žas *cour d'appel* ir atzinusi, ka sp?k? neesoš?m vienošan?m nevar b?t tiesisku seku – k? PVN atskait?šana – ja prettiesiskais m?r?is ir kr?pšan?s ar nodok?iem k? t?da, un ka Kiteles savas kas?cijas s?dz?bas atbalstam ir

uzsvēris, ka nodokļa maksātāja aprēķinātais PVN par preču piegādi ir atskaitāms pat tad, ja piegāde ir notikusi saskaņā ar vienošanos, kura, no valsts tiesību aspekta raugoties, ir absolūti spēkā neesoša, un ka tiesības atskaitēt nodokli paliek spēkā pat tad, ja prettiesiskais mērķis ir krāpšanās ar PVN kā tādā.

24 Lietas C-440/04 Beļģijas valsts savas kasācijas sūdzības atbalstam apstiprina, ka nodokļa maksātāja aprēķinātais PVN par preču piegādi nevar tikt atskaitīts, ja piegāde, kaut arī fiziski jau veikta, ir notikusi saskaņā ar vienošanos, kura, no valsts tiesību aspekta raugoties, ir absolūti spēkā neesoša pat tad, ja pircējs ir bijis labticīgs.

25 Šādos apstākļos *Cour de cassation* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

*Lietas C-439/04:*

“1) Ja preču piegāde ir domāta nodokļa maksātājam, kurš labticīgi, nezināms par pārdēvētāja krāpnieciskajām darbībām, ir noslēdzis līgumu, vai fiskālais neitralitātes princips attiecībā uz PVN pieaug, ka šis nodokļa maksātājs zaudē savas tiesības uz PVN atskaitēšanu gadījumā, ja līgums saskaņā ar valsts civiltiesību normām tiek atzīts par spēkā neesošu, jo tas ir pretējs sabiedriskajai kārtībai pārdēvētāja nelikumīgās rīcības dēļ?”

2) Vai atbilde ir citāda, ja līguma spēkā neesamība izriet no krāpšanās ar PVN kā tādā?”

3) Vai atbilde ir citāda, ja nelikumīgais pirkuma līguma slēgšanas iemesls, kura dēļ līgums saskaņā ar valsts tiesībām ir atzīstams par spēkā neesošu, ir krāpšanās ar PVN, kas ir zināma abām līguma pusēm?”

*Lietas C-440/04:*

“1) Ja preču piegāde ir domāta nodokļa maksātājam, kurš labticīgi, nezināms par pārdēvētāja krāpnieciskajām darbībām, ir noslēdzis līgumu, vai fiskālais neitralitātes princips attiecībā uz PVN pieaug, ka šis nodokļa maksātājs zaudē savas tiesības uz PVN atskaitēšanu gadījumā, ja līgums saskaņā ar valsts civiltiesību normām tiek atzīts par spēkā neesošu, jo tas ir pretējs sabiedriskajai kārtībai pārdēvētāja nelikumīgās rīcības dēļ?”

2) Vai atbilde ir citāda, ja līguma spēkā neesamība izriet no krāpšanās ar PVN kā tādā?”

26 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2005. gada 28. janvāra rīkojumu lietas C-439/04 un C-440/04 tika apvienotas rakstveida un mutvārdu procesā, kā arī galīgā sprieduma taisīšanai.

### **Par prejudiciālajiem jautājumiem**

27 Ar prejudiciālajiem jautājumiem, kuri jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai, ja piegāde, kas sniegta nodokļa maksātājam, kurš nezina un nevarēja zināt, ka attiecīgā darbība ir saistīta ar pārdēvētāja veiktu krāpšanās darbību, Sestās direktīvas 17. pants ir interpretējams tādējādi, ka tam ir pretēja tāda valsts tiesību norma, saskaņā ar kuru šis nodokļa maksātājs zaudē savas tiesības uz PVN atskaitēšanu gadījumā, ja līgums saskaņā ar valsts civiltiesību normām tiek atzīts par spēkā neesošu, jo tas ir pretējs sabiedriskajai kārtībai pārdēvētāja nelikumīgās rīcības dēļ. Minētā tiesa jautā, vai atbilde būtu citāda, ja spēkā neesamība izrietētu no krāpšanās ar PVN.

28 Iesniedz?jtiesa ar? v?las uzzin?t, vai atbilde uz min?to jaut?jumu b?tu cit?d?ka, ja nodok?a maks?t?js b?tu zin?jis vai tam b?tu bijis j?zina, ka, izdarot pirkumu, tas piedal?s ar PVN kr?pšanu saist?t? darb?b?.

*Tiesai iesniegtie apsv?rumi*

29 Kitels uzskata, ka fisk?l?s neitralit?tes princips, kas it ?paši izriet no Pirm?s direkt?vas 2. panta un Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta, nepie?auj, ka nodok?a maks?t?js savas ties?bas uz nodok?a atskait?šanu zaud? tikai t?p?c vien, ka dar?jums saska?? ar valsts ties?b?m ir sp?k? neesošs.

30 Turkl?t Sest?s direkt?vas 5. pantam nav pret?ji tas, ka par pre?u pieg?di tiek uzskat?ta darb?ba, kura savu specifisko ?paš?bu d?? ir saimniecisk?s aprites konkurences apst?k?os da?a, pat ja k?das no š?m pieg?d?m m?r?is ir veikt kr?pšanas ar PVN. Š?dos apst?k?os Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka ar to nodok?a maks?t?jam, kura darb?b?m nav m?r?a kr?pties ar PVN, tiek pieš?irtas atskait?šanas ties?bas.

31 T?pat ar min?to pantu nodok?a maks?t?jam, kura darb?b?m nav m?r?a kr?pties ar PVN, atskait?šanas ties?bas tiek pieš?irtas pat tad, ja t? zina pieg?d?t?ja nodomu kr?pties, neatkar?gi no t?, vai tas g?st labumu no kr?pšanas vai n?. Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkts l?dz ar to ir interpret?jams t?d?j?di, ka ar to nodok?a maks?t?jam atskait?šanas ties?bas tiek pieš?irtas pat tad, ja tas zina pieg?d?t?ja kr?pnieciskos nodomus, neatkar?gi no t?, vai nodok?a maks?t?js no š?s kr?pšanas g?st labumu vai n?.

32 Be??ijas valsts uzskata, ka, ja preces tiek nodotas personai, kura l?gumu ir nosl?gusi lab? tic?b?, nezin?dama par p?rdev?ja izdar?to kr?pšanas, fisk?l?s neitralit?tes princips pie?auj, ka š? persona zaud? ties?bas atskait?t nodokli, ja vien nevar pier?d?t, ka t? neizpilda šo ties?bu ieg?šanai nepieciešamos pamatnosac?jumus.

33 Tas it ?paši ir t?ds gad?jums, kad nodok?a maks?t?js, pašam nezinot, piedal?s "karuse?veida" kr?pšan?, jo vi?u nevar uzskat?t par pre?u pieg?des sa??m?ju saska?? ar Sest?s direkt?vas 5. pantu vai par t?du, kas izmanto attiec?g?s preces saviem ar nodokli apliekamajiem dar?jumiem, vai ar?, ja nodok?a maks?t?ja r?c?b? nav fakt?ras saska?? ar š?s direkt?vas 18. panta 1. punktu un 22. panta 3. punktu.

34 Atteikt izmantot atskait?šanas ties?bas var ar? tad, ja var pier?d?t, ka š?s ties?bas ir ieg?tas kr?pjoties vai nepamatoti.

35 *Recolta*, k? ar? It?lijas vald?ba uzskata, ka uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild apstiprinoši, bet uz otro – noliedzoši.

36 Tom?r, ja pirkuma l?guma prettiesiskais pamats ir kr?pšan?s ar PVN, par ko zina abi l?gumsl?dz?ji, It?lijas vald?ba uzskata, ka ar Kopienu ties?bu principu, kas aizliedz ?aunpr?t?gu darb?bu, sa??m?jam ir aizliegts ieg?t samaks?t? nodok?a atskait?šanas ties?bas.

37 Eiropas Kopienu Komisija uzskata, ka pre?u pieg?de nodok?a maks?t?jam, kurš l?gumu nosl?dzis lab? tic?b?, nezinot par p?rdev?ja veikto kr?pšanas, ir pieg?de Sest?s direkt?vas 5. panta 1. punkta izpratn?, ar kuru tiek pieš?irtas atskait?šanas ties?bas saska?? ar min?t?s direkt?vas 17. panta 2. punktu, un ka neitralit?tes princips saist?b? ar šo nodokli nepie?auj, ka nodok?a maks?t?jam PVN atskait?šanas ties?bas var atteikt t?d??, ka saska?? ar k?du valsts ties?bu normu l?gums ir absol?ti sp?k? neesošs, jo tas p?rdev?ja prettiesisk?s r?c?bas d?? ir pret?js sabiedriskajai k?rt?bai.

38 Komisija uzskata, ka uz iesniedz?jtiesas uzdotajiem jaut?jumiem sniedzam? atbilde nav cit?da ar? t?d? gad?jum?, ja pirkuma l?guma prettiesiskais m?ris – k? d?? l?gums ir sp?k? neesošs no valsts ties?bu aspekta – ir kr?pšan?s ar PVN, par ko zina abi l?gumsl?dz?ji, ja vien nav pier?d?ts, ka, izlietojot atskait?šanas ties?bas, pirc?js neveic to ?aunpr?t?gi.

### *Tiesas v?rt?jums*

39 Sest? direkt?va izveido kop?jo PVN sist?mu, kas tostarp pamatota ar vienotu ar nodokli apliekamo darb?bu defin?ciju (tostarp skat. 2003. gada 26. j?nija spriedumu liet? C?305/01 *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Recueil*, l?6729. lpp., 38. punkts, un 2006. gada 12. janv?ra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?354/03, C?355/03 un C?484/03 *Optigen* u.c., Kr?jums, l?483. lpp., 36. punkts).

40 Š? direkt?va nosaka ?oti plašu PVN piem?rošanas jomu, 2. pant?, kas attiecas uz ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, papildus pre?u import?šanai paredzot pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atl?dz?bu attiec?g?s valsts teritorij? veicis nodok?a maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas (iepriekš min?tais spriedums liet? *Optigen* u.c., 37. punkts).

41 No j?dzienu “pre?u pieg?de, ko veicis nodok?a maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas”, un “saimnieciska darb?ba” anal?zes izriet, ka šiem j?dzieniem, kas defin? dar?jumus, kas apliekami ar nodokli saska?? ar Sesto direkt?vu, ir objekt?vs raksturs un ka tie ir piem?rojami neatkar?gi no attiec?go dar?jumu m?riem un rezult?tiem (šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Optigen* u.c., 43. un 44. punkts).

42 K? Tiesa ir atzinusi 1995. gada 6. apr??a sprieduma liet? C?4/94 *BLP Group (Recueil*, l?983. lpp.) 24. punkt? – 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?riem 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.

43 *A fortiori* min?tajiem m?riem pret?js ir nodok?u administr?cijas pien?kums, nosakot, vai attiec?gais dar?jums ir pieg?de, ko veicis nodok?a maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas, vai saimnieciska darb?ba, ?emt v?r? cita uz??m?ja, kas piedal?s taj? paš? pieg?des sh?m?, nevis attiec?g? nodok?a maks?t?ja, nol?ku un/vai iesp?jamo cita dar?juma, kas ietilpst šaj? sh?m? un kas ticis veikts pirms vai p?c min?t? nodok?a maks?t?ja veik? dar?juma, kr?pniecisko raksturu, par kuru šim nodok?a maks?t?jam nav bijis un nevar?ja b?t zin?ms (iepriekš min?tais spriedums liet? *Optigen* u.c., 46. punkts).

44 Tiesa iepriekš min?t? sprieduma liet? *Optigen* u.c. 51. punkt? ir atzinusi, ka t?di dar?jumi, kas paši par sevi nav saist?ti ar PVN izkr?pšanu, ir pre?u pieg?des, kuras veicis nodok?a maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas, un saimnieciska darb?ba Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkta, 4. panta un 5. panta 1. punkta izpratn?, ja tie atbilst objekt?vajiem krit?rijiem, ar kuriem ir pamatoti šie j?dzieni, neatkar?gi no cita uz??m?ja, kas piedal?s taj? paš? pieg?des sh?m?, nevis attiec?g? nodok?a maks?t?ja nol?ka un/vai iesp?jamo cita dar?juma, kas ietilpst šaj? sh?m? un kas ticis



veikts pirms vai pēc minētā nodokļa maksājuma veikta darījuma, krāpniecisko raksturu, par kuru šim nodokļa maksājam nav bijis un nevarēja būt zināms.

45 Tiesa ir precizējusi, ka nodokļa maksājuma, kas veic šāds darījums, tiesības atskaitēt priekšnodokli samaksāto PVN nevar ietekmēt ar to, ka piegādes shēmā, kurā ietilpst šie darījumi, cits darījums, kas, nodokļa maksājam par to neko nezinot, ticis veikts pirms vai pēc nodokļa maksājuma veikta darījuma, ir saistīts ar PVN izkrāpšanu (iepriekš minētais spriedums liet. *Optigen* u.c., 52. punkts).

46 Šāds pats secinājums ir jāizdara gadījumā, ja šādi darījumi, nodokļa maksājam nezinot un nevarot zināt, tiek veikti pārdēvēta veikta krāpšanas ietvaros.

47 Faktiski Sestās direktīvas 17. un turpmākajos pantos paredzētās atskaitēšanas tiesības ir PVN mehānismā neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Tās ir izlietojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem, kas samaksāti iepriekš (tostarp skat. 1995. gada 6. jūlija spriedumu liet. C-62/93 *BP Supergaz, Recueil*, I-1883. lpp., 18. punkts, un 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajā lietā no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabfrisa* u.c., *Recueil*, I-1577. lpp., 43. punkts).

48 Atskaitēšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no to mērķa vai rezultātiem, ar noteikumu, ka šāda darbība principā ir piemērojams PVN (tostarp skat. 2001. gada 22. februāra spriedumu liet. C-408/98 *Abbey National, Recueil*, I-1361. lpp., 24. punkts, un 2005. gada 21. aprīļa spriedumu liet. C-25/03 *HE, Krājums*, I-3123. lpp., 70. punkts).

49 Jautājums par to, vai PVN, kas maksājams par agrākajiem vai vēlākajiem pārdošanas darījumiem saistībā ar konkrētajām precēm, ir vai nav ticis pārskaitīts Valsts kasei, neietekmē nodokļa maksājuma tiesības atskaitēt priekšnodokli samaksāto PVN (šajā sakarā skat. 2004. gada 3. marta rīkojumu liet. C-395/02 *Transport Service, Recueil*, I-1991. lpp., 26. punkts). Saskaņā ar pamatprincipu, kas raksturo kopējai PVN sistēmai un kas izriet no Pirmās un Sestās direktīvas 2. panta, PVN ir maksājams par katru ražošanas vai izplatēšanas darbību, atskaitot nodokli, kas tieši ietekmē dažādos cenu veidojošos elementus (tostarp skat. 2000. gada 8. jūnija spriedumu liet. C-98/98 *Midland Bank, Recueil*, I-4177. lpp., 29. punkts; 2003. gada 27. novembra spriedumu liet. C-497/01 *Zita Modes, Recueil*, I-14393. lpp., 37. punkts, un iepriekš minēto spriedumu liet. *Optigen* u.c., 54. punkts).

50 Šajā sakarā, kā arī – kā to ir norādījis iesniedzējtiesa – no pastāvīgās judikatūras izriet, ka fiskālās neitralitātes princips nepieļauj, ka tiek vispārīgi noširti likumīgi un pretlikumīgi darījumi. No tā izriet, ka tikai tas, ka darbību var kvalificēt kā pārkāpumu, vēl nenozīmē, ka var piemērot atbrīvojumu no nodokļa. Šāds atbrīvojums ir piemērojams tikai pašas situācijas, kad noteiktu preču vai pakalpojumu specifisko pašību dēļ nevar pastāvēt konkurence likumīgās un nelikumīgās ekonomikas nozarēs (tostarp skat. 1999. gada 29. jūnija spriedumu liet. C-158/98 *Coffeeshop "Siberië", Recueil*, I-3971. lpp., 14. un 21. punkts; kā arī 2000. gada 29. jūnija spriedumu liet. C-455/98 *Salumets* u.c., *Recueil*, I-4993. lpp., 19. punkts). Neapšaubāmi, tādēļ nav pamata prāvē izskatīt gadījumus saistībā ar datoru sastāvdaļām vai automašīnām.

51 Ēmot vērā iepriekš minēto, uzņēmumiem, kas dara visu, ko no tiem saprātīgi varētu pieprasīt, lai nodrošinātu, ka to darījumi neveido daļu no shēmā, kurā ietilpst PVN vai kādas citas krāpšanas darījums, ir jāvar paļauties uz šo darījumu likumību, neriskējot zaudēt savas tiesības atskaitēt priekšnodokli samaksāto PVN (šajā sakarā skat. 2006. gada 11. maija spriedumu liet. C-384/04 *Federation of Technological Industries, Krājums*, I-4191. lpp., 33.

punkts).

52 No t? izriet, ka, ja pieg?de tiek veikta nodok?a maks?t?jam, kurš nezina un nevar?ja zin?t, ka attiec?gais dar?jums ietilpst p?rdev?ja veikt? kr?pšan?, Sest?s direkt?vas 17. pants ir interpret?jams t?d?j?di, ka ar to nav sader?ga t?da valsts ties?bu norma, saska?? ar kuru šis nodok?a maks?t?js zaud? savas ties?bas uz PVN atskait?šanu gad?jum?, ja l?gums saska?? ar valsts civilties?bu norm?m tiek atz?ts par sp?k? neesošu, jo tas ir pret?js sabiedriskajai k?rt?bai p?rdev?ja nelikum?gas r?c?bas d??. Šaj? sakar? nav svar?gi, vai min?t? sp?k? neesam?ba izriet no kr?pšan?s ar PVN vai citiem kr?pšanas veidiem.

53 Turpret? objekt?vie krit?riji, uz kuriem pamatoti j?dzieni “pre?u pieg?des, kuras veicis nodok?a maks?t?js k? t?ds”, un “saimniecisk? darb?ba”, netiek izpild?ti, ja kr?pšanos ar nodok?iem ir izdar?jis nodok?a maks?t?js pats (skat. 2006. gada 21. febru?ra spriedumu liet? C?255/02 *Halifax u.c.*, Kr?jums, l?1609. lpp., 59. punkts).

54 Faktiski, k? Tiesa jau iepriekš ir atg?din?jusi, c??a pret kr?pšanu, izvair?šanos no nodok?u maks?šanas un iesp?jamiem p?rk?pumiem ir ar Sesto direkt?vu atz?ts un veicin?ts m?r?is (skat. 2004. gada 29. apr??a spriedumu apvienotaj?s liet?s C?487/01 un C?7/02 *Gemeente Leusden un Holin Groep, Recueil*, l?5337. lpp., 76. punkts). Iesaist?t?s personas nevar pamatoties uz Kopienu ties?bu norm?m kr?pniecisk? vai ?aunpr?t?g? nol?k? (tostarp skat. 1998. gada 12. maija spriedumu liet? C?367/96 *Kefalas u.c., Recueil*, l?2843. lpp., 20. punkts; 2000. gada 23. marta spriedumu liet? C?373/97 *Diamantis, Recueil*, l?1705. lpp., 33. punkts, un 2005. gada 3. marta spriedumu liet? C?32/03 *Fini H*, Kr?jums, l?1599. lpp., 32. punkts).

55 Ja nodok?u administr?cija konstat?, ka atskait?šanas ties?bas ir izlietotas kr?pjoties, tai ir ties?bas ar atpaka?ejošu sp?ku piepras?t atskait?to summu atmaks?šanu (tostarp skat. 1985. gada 14. febru?ra spriedumu liet? 268/83 *Rompelman, Recueil*, 655. lpp., 24. punkts; 1996. gada 29. febru?ra spriedumu liet? C?110/94 *INZO, Recueil*, l?857. lpp., 24. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Gabalfrija u.c.*, 46. punkts), un valsts tiesai ir j?aizliedz izmantot ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, ja uz objekt?vu pier?d?jumu pamata tiek atz?ts, ka š?s ties?bas tikušas izmantotas kr?pjoties (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Fini H*, 34. punkts).

56 T?pat ar? nodok?a maks?t?js, kurš zin?ja vai kuram bija j?zina, ka, izdar?dams pirkumu, tas piedal?s ar kr?pšanos ar PVN saist?t? darb?b?, saska?? ar Sest?s direkt?vas m?r?iem ir j?uzskata par š?s kr?pšan?s dal?bnieku neatkar?gi no t?, vai viš? g?st labumu no pre?u t?l?kp?rdošanas vai n?.

57 Faktiski š?d? situ?cij? nodok?a maks?t?js pal?dz kr?pšanas veic?jiem un k??st par l?dzdal?bnieku kr?pšan?.

58 Turkl?t ar š?du interpret?ciju var nov?rst kr?pniecisku darb?bu veikšanu, jo t?d?j?di t?s k??st gr?t?k realiz?jamas.

59 T?d?? valsts tiesai ir j?atsaka atskait?šanas ties?bas, ja t?, pamatodam?s uz objekt?viem faktoriem, konstat?, ka nodok?a maks?t?js zin?ja vai tam bija j?zina, ka, izdarot pirkumu, viš? ir piedal?jies ar kr?pšanos ar PVN saist?t? darb?b?, un [tiesai] tas j?dara ar? tad, ja attiec?g? darb?ba izpilda objekt?vos krit?rijus, ar kuriem ir pamatoti j?dzieni “pre?u pieg?des, kuras veicis nodok?a maks?t?js k? t?ds”, un “saimniecisk? darb?ba”.

60 No iepriekšmin?t? izriet, ka uz jaut?jumiem ir j?atbild š?di: ja pieg?de ir veikta nodok?a maks?t?jam, kurš nezina un nevar?ja zin?t, ka attiec?g? darb?ba ietilpst p?rdev?ja izdar?t? kr?pšan?, tad Sest?s direkt?vas 17. pants ir interpret?jams t?d?j?di, ka tam ir pret?ja t?da valsts ties?bu norma, saska?? ar kuru nodok?a maks?t?js zaud? savas ties?bas uz samaks?t? PVN

atskait?šanu gad?jum?, ja l?gums saska?? ar valsts civilties?bu norm?m tiek atz?ts par sp?k? neesošu, jo tas ir pret?js sabiedriskajai k?rt?bai p?rdev?ja nelikum?gas r?c?bas d???. Šaj? sakar? nav svar?gi, vai min?t? sp?k? neesam?ba izriet no kr?pšanas ar PVN vai citiem kr?pšanas veidiem.

61 Turpret?, ja, ?emot v?r? objekt?vus krit?rijus, konstat?, ka nodok?a maks?t?js zin?ja vai tam bija j?zina, ka, izdarot pirkumu, vi?š ir piedal?jies ar kr?pšanas ar PVN saist?t? darb?b?, valsts tiesai nodok?a maks?t?jam ir j?atsaka atskait?šanas ties?bas.

### **Par ties?šan?s izdevumiem**

62 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem pamata liet? š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (treš? pal?ta) nospriež:

**ja pieg?de ir veikta nodok?a maks?t?jam, kurš nezina un nevar?ja zin?t, ka attiec?g? darb?ba ietilpst p?rdev?ja izdar?t? kr?pšan?, tad 17. pants Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 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, kur? izdar?ti groz?jumi ar Padomes 1995. gada 10. apr??a Direkt?vu 95/7/EK, ir interpret?jams t?d?j?di, ka tam ir pret?ja t?da valsts ties?bu norma, saska?? ar kuru nodok?a maks?t?js zaud? savas ties?bas uz samaks?t? pievienot?s v?rt?bas nodok?a atskait?šanu gad?jum?, ja l?gums saska?? ar valsts civilties?bu norm?m tiek atz?ts par sp?k? neesošu, jo tas ir pret?js sabiedriskajai k?rt?bai p?rdev?ja nelikum?gas r?c?bas d???. Šaj? sakar? nav svar?gi, vai min?t? sp?k? neesam?ba izriet no kr?pšanas ar pievienot?s v?rt?bas nodokli vai citiem kr?pšanas veidiem;**

**turpret?, ja, ?emot v?r? objekt?vus krit?rijus, konstat?, ka nodok?a maks?t?js zin?ja vai tam bija j?zina, ka, izdarot pirkumu, vi?š ir piedal?jies ar kr?pšanas ar pievienot?s v?rt?bas nodokli saist?t? darb?b?, valsts tiesai nodok?a maks?t?jam ir j?atsaka atskait?šanas ties?bas.**

[Paraksti]

\* Tiesved?bas valoda – fran?u.