

Lieta C-285/09

Kriminālprocess

pret

R.

(*Bundesgerichtshof līgums sniegt prejudiciālu nolikumu*)

Sestā PVN direktīva – 28.c panta A daļa a) punkts – Krāpšana PVN jomā – Atteikums piešķirt atbrīvojumu no PVN par preču piegādātājiem Kopienas iekšienē – Pārdevēja aktīva līdzdalība krāpšanā – Dalībvalstu kompetence cīņās ar krāpšanu, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un iespējamas āunprātīgas izmantošanas ietvaros

Sprieduma kopsavilkums

*Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Pārējas noteikumi tirdzniecības starp dalībvalstīm aplikšanai ar nodokļiem*

(*Padomes Direktīvas 77/388 28.c panta A daļa*)

Ja preces piegāde Kopienas iekšienē faktiski ir notikusi, tomēr, to veicot, piegādātājs ir slēpis patiesu pircēja identitāti, lai tam āunprātīgas izvairīties no pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas, piegādātājs Kopienas iekšienē nosūtīšanas dalībvalsts, pamatojoties uz pilnvarām, kuras tai ir saskaņā ar Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2000/65, 28.c panta A daļa [a] punktā] teikuma pirmo daļu, šādam darījumam var atteikt piemērot atbrīvojumu no nodokļa.

Šajā saistībā viltotu rīcību vai viltotu deklarāciju iesniegšana, kā arī jebkāda cita veida manipulācijas darbības ar pierādījumiem var kavēt precīzu nodokļa iekasēšanu un tādējādi – apdraudēt raitu kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas darbību. Šādas darbības ir uzskatāmas par viltīgu smagāku, ja tās ir veiktas saskaņā ar pārējas režīmu nodokļa uzlikšanai darījumiem Kopienas iekšienē, kurš darbojas, pamatojoties uz nodokļu maksātāju iesniegtajiem pierādījumiem. Attiecīgi Savienības tiesības neliedz dalībvalstīm neattaisnotu rīcību izrakstīšanu uzskatīt par krāpšanu nodokļu jomā un šādā gadījumā atteikties piešķirt atbrīvojumu no nodokļa.

Tomēr pašos gadījumos, kad, neskatoties uz savstarpēju palīdzību un administratīvo sadarbību starp attiecīgo dalībvalstu nodokļu iestādēm, nopietni iemesli liek uzskatīt, ka par iegādāto Kopienas iekšienē, kas atbilst attiecīgajai piegādei, varētu netikt samaksāts pievienotās vērtības nodoklis galamērķa dalībvalstī, nosūtīšanas dalībvalstij principā ir pienākums preču piegādātājam atteikt atbrīvojumu no nodokļa un noteikt pienākumu samaksāt nodokli *a posteriori*, lai izvairītos no tā, ka par attiecīgo darījumu vispār netiek samaksāts nodoklis. Atbilstoši kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas pamatprincipam šis nodoklis ir maksājams par katru ražošanas vai izplatīšanas darbību, atskaitot pievienotās vērtības nodokli, kas tieši ietekmē dažādos cenu veidojošos elementus.

(sal. ar 48., 49., 52. un 55. punktu un rezolutīvo daļu)

## TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2010. gada 7. decembrī (\*)

Sestā PVN direktīva – 28.c panta A daļas a) punkts – Krāpšana PVN jomā – Atteikums piešķirt atbrīvojumu no PVN par preču piegādātājiem Kopienas iekšienā – Pārdevēja aktīva līdzdalība krāpšanā – Dalībvalstu kompetence cīņās ar krāpšanu, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un iespējamas āunprātīgas izmantošanas ietvaros

Lieta C-285/09

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Bundesgerichtshof* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2009. gada 7. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2009. gada 24. jūlijā, kriminālprocesā pret

**R.**,

piedaloties

**Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,**

**Finanzamt Karlsruhe/Durlach.**

TIESA (virspalāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs V. Skouris [V. Skouris], palātu priekšsēdētāji A. Ticano [A. Tizzano], H. N. Kunja Rodrigess [J. N. Cunha Rodrigues], K. Lēnartss [K. Lenaerts], Ž. K. Bonišo [J. C. Bonichof] un A. Arabadžijevs [A. Arabadjiev], tiesneši E. Juhāss [E. Juhász], Dž. Arestis [G. Arestis], U. Lehmuss [U. Lohmus] (referents), T. fon Danvics [T. von Danwitz] un K. Toadere [C. Toader],

ģenerālvokāts P. Kruss Viljalons [P. Cruz Villalón],

sekretārs K. Malaceks [K. Malacek], administrators,

ģemotvērī rakstveida procesā un 2010. gada 5. maijā tiesas sēdī,

ģemotvērī apsvērumus, ko sniedza:

– R. vērī – A. Parša [A. Porsch], D. Zauers [D. Sauer], F. Kreileins [F. Kreilein], K. Princs [C. Prinz] un K. F. Capfs [K. F. Zapf], *Rechtsanwälte*,

– *Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof* vērī – M. Harmsa [M. Harms] un K. Loze [K. Lohse], pārstāvji,

- Vācijas valdības vārds – M. Lumma [*M. Lumma*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], pērstvji,
  - Īrijas vārds – D. O'Hagans [*D. O'Hagan*], pērstvis, kam palīdz B. Dohertijs [*B. Doherty*], *barrister*,
  - Grieķijas valdības vārds – G. Kanelopuls [*G. Kanellopoulos*], kā arī Z. Hadzipavlu [*Z. Chatzipavlou*] un V. Karra [*V. Karra*], pērstvji,
  - Eiropas Komisijas vārds – D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], pērstvis,
- noklausījies enerģadavokļa secinājumus 2010. gada 29. jūnija tiesas sēdē,  
pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt 28.c panta A daļas a) punktu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 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 grozījumi izdarīti ar Padomes 2000. gada 17. oktobra Direktīvu 2000/65/EK (OV L 269, 44. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību kriminālprocesā pret R. par krāpšanu nodokļu jomā, kurā višis ir apsūdzēts saistībā ar pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) iekasēšanu.

## Atbilstošās tiesību normas

### *Sestā direktīva*

3 Sestās direktīvas 2. pantā ir noteikts, ka PVN ir jāmaksā par preču piegādi, kā arī pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā ir veicis nodokļu maksātājs, kas kā tirdzniecības, kā arī par preču importu.

4 Sestajā direktīvā ir XVIa sadaļa ar nosaukumu “Pagaidu režīms nodokļu uzlikšanai tirdzniecībā starp dalībvalstīm”, kas direktīvā ir iekļauta ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK, kas papildina kopējo pievienotās vērtības nodokļu sistēmu un groza Direktīvu 77/388 nolūkā atcelt fiskālās robežas (OV L 376, 1. lpp.), un tajā ir ietverts 28.a–28.n pants.

5 Saskaņā ar Sestās direktīvas 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmo daļu:

“1. Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā arī:

a) par Kopienas iekšējā preču iegādēm [iegādi Kopienas iekšienē], 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 [no nodokļa] un uz kuru neattiecas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrā teikuma vai 28.b panta B daļas 1. punktā noteiktais režīms.”

6 Tiesības uz atbrīvojumu preču piegādēm Kopienas iekšienē ir paredzētas Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmajā daļā, kurā ir noteikts:

“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] ?aunprētīgu izmantošanu, dalībvalstīs atbrīvo no nodokļiem:

a) piegādātās preces, kās tās definētas 5. pantā, ko nosūtījis vai transportējis pārvējs vai kāsds viāa vārdā, vai persona, kas ārupus 3. pantā minētās teritorijas, bet Kopienas iekšienē preces iegādājies citam nodokļu maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļu maksātāja, kura attiecīgi darbojas dalībvalstī, kas nav preču sūtījuma vai transportēšanas sākumpunkts.”

#### *Valsts tiesiskais regulējums*

7 Saskaņā ar 1977. gada Nodokļu kodeksa (*Abgabenordnung 1977, BGBl. 1976 I, 613. lpp., un 1977 I, 269. lpp.*) 370. panta 1. punktu:

“1. Ikvienam var piespriest brīvības atņemšanu līdz pieciem gadiem vai krimināltiesisku naudas sodu

1) par nepatiesas vai nepilnīgas deklarācijas sniegšanu nodokļu iestādēm [...] par faktiem, kuriem ir nozīme, pielikt ar nodokli,

[..]

ja tādējādi tiek samazināta tās nodokļu nasta vai nepamatoti gātas nodokļu priekšrocības savā vai trešo personu labā.”

8 Iesniedzējtiesa uzskata, ka 1977. gada Nodokļu kodeksa 370. pants ir atsauces norma, jo tajā nav ietverti visi noziedzēgu nodarījumu veidojošie elementi. To papildina materiālais nodokļu tiesību normas, kurās ir noteikti fakti, kuriem ir nozīme [nodokļa] uzlikšanas mērķiem, un iekasājāmās nosacījumi. Attiecīgi nodokļa iekasājāmā ir nosacījums, lai krāpšana būtu sodāma.

9 Saskaņā ar 1999. gada Apgrozījuma nodokļa likuma (*Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, 1270. lpp.*; turpmāk tekstā –“*UStG*”) 1. panta 1. punktu preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai, ko nodokļu maksātājs pret atlīdzību veic valstī, princips tiek piemērots Vācijas PVN.

10 Piemērojot *UStG* 4. panta 1. punkta b) apakšpunktu, ar kuru ir transponēts Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkts, piegādes Kopienas iekšienē, kuras ietilpst šā paša likuma 1. panta 1. punkta 1) apakšpunktā ietvertajos darījumos, ir atbrīvotas no PVN.

11 *UStG* 6.a panta 1. punkts ir noteikts:

“Piegāde Kopienas iekšienē [4. panta 1.punkta b) apakšpunkts] ir tad, ja piegāde atbilst šādiem nosacījumiem:

1) uzņēmējs vai pircējs piegādes priekšmetu ir nogādājis vai nosūtījis Kopienas teritorijā;

2) pircējs ir:

a) uzņēmējs, kurš piegādes priekšmetu ir iegādājies savam uzņēmumam,

b) juridiska persona, kura nav uzņēmējs un kura nav iegādājies piegādes priekšmetu savam uzņēmumam, vai

c) ikviens cits pircējs jauna transportlīdzekļa piegādes gadījumā;

un

3) piegādes priekšmeta iegāde citas dalībvalsts pircēju pakāuj noteikumiem par apgrozījuma aplikšanu ar nodokli.

[..]”

12 Saskaņā ar *UStG* 6.a panta 3. punktu uzņēmājam ir jāpierāda, ka ir izpildīti šā paša panta 1. un 2. punktā paredzētie nosacījumi. Ar *Bundesrat* [Federāls padomes] piekrišanu federālais finanšu ministrs ar normatīvu aktu var noteikt veidu, kādā uzņēmājam ir jāiesniedz šis pierādājums.

13 Saskaņā ar *UStG* 18.a panta 1. punktu uzņēmājam rezidentam, kurš ir veicis no nodokļa atbrīvotu piegādi Kopienas iekšienā, ir pienākums nosūtīt *Bundeszentralamt für Steuern* (Federālo nodokļu iestāde) deklarāciju, kurā citu starpā ir mināts pircēja PVN reģistrācijas numurs. Šā deklarācija tiek izmantota par pamatu preču tirdzniecības Kopienas iekšienā uzraudzībai, reģistrējot datus un vajadzības gadījumā tos nododot valsts iestādēm informācijas par PVN apmaiņas sistēmas ietvaros.

14 Saskaņā ar *UStG* 18.b pantu uzņēmājam nodokļu iestāde ir jādeklarē ar nodokli apliekamie ienākumi no viāa veiktājam piegādēm Kopienas iekšienā. Saskaņā ar *UStG* 10. panta 1. punkta otro teikumu ar nodokli apliekamie ienākumi no piegādēm Kopienas iekšienā parasti ir neto atļdzība, kuru pakalpojuma saņēmājs maksā uzņēmājam. Ar minātajā 18.b pantā paredzēto deklarāciju uzņēmājs informē nodokļu administrāciju par to, ka veikts piegādes ir atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar *UStG* 4. panta 1. punkta b) apakšpunktu un 6.a pantu, lādz ar to viāam nav pienākuma par šā piegādēm maksāt PVN.

15 Uzņēmāja, kurš veic piegādi Kopienas iekšienā, pienākumi pierādājumu jomā sākās ir aprakstīti 1999. gada Apgrozījuma nodokļa piemērošanas noteikumos (*Umsatzsteuer–Durchführungsverordnung 1999, BGBl. 1999 I, 1308. lpp.*; turpmāk tekstā – “*UStDV*”).

16 Saskaņā ar *UStDV* 17.a pantu uzņēmājam, pirmkārt, izmantojot atbilstošus pamatojošus dokumentus, ir jāpierāda, ka piegādes priekšmets ir nogādāts vai nosūtāts Savienības teritorijā (“dokumentārais pierādājums”). Otrkārt, ievērojot *UStDV* 17.c pantu, viāam, izmantojot savu grāmatvedību, ir jāpierāda nosacījumu atbrāvojumam no nodokļa esamāba, tostarp pircēja PVN reģistrācijas numurs (“grāmatvedības pierādājums”).

### **Pamata lieta un prejudiciālais jautājums**

17 Portugāles pilsonis R. vadāja Vācijas sabiedrību, kurā tika tirgotas luksusa automāšānas. Saskaņā ar iesniedzājtības lāzumā ietvertajiem konstatātajiem faktiem kopš 2001. gada višā ir pārdēvis vairāk nekā 500 automāšānas gādā. Pircāji lielākoties bija Portugāli reģistrēti automāšānu tirgotāji.

18 Sākot no 2002. gada, R. veica vairākas manipulāvas darbābas, slāpjot automāšānu pircāju patieso identitāti, lai Portugāles Republikas teritorijā reģistrēti izplatātāji varātu izvairāties no PVN maksāšanas šajā dalībvalstā. Tādājdā višā varāja pārdot transportlādzekāus par izdevāgāku cenu un gāt lielāku peāāu.

19 Šo manipulāvo darbābu pamatā bija viāa sabiedrības grāmatvedības mārāiem viltoti rāāini, kuri tika izrakstāti fiktāvu pircāju vārdā, kuri tika norādāti kā piegāžu adresāti. Šājos rāāinos katru reizi tika norādāta iedomāta pircāja firma, viāa PVN reģistrācijas numurs, transportlādzekāa,

kurš patiesībā tika piegādāts citam pircējam, apraksts, pirkuma cena, kā arī norāde “piegāde Kopienas iekšienē, kas ir atbrīvota no nodokļa saskaņā ar UStG 6.a pantu”, kas radīja iespaidu, ka PVN tiks samaksāts Portugālē. Fiktīvie pircēji bija reāli Portugālē reģistrēti uzņēmumi, daži no tiem zināja, ka tiek izmantota to firma, bet pārējie to nezināja.

20 Patiesie pircēji savukārt transportlīdzekļus pārdēva privātiem gala patērētājiem Portugālē, neiesniedzot deklarāciju Portugāles nodokļu iestādes, ka pirms tam notikusi iegāde Kopienas iekšienē, un nesamaksājot par šo iegādi maksājamo PVN. Turklāt patiesās darījumu attiecības tika slēptas, izmantojot papildu līdzekļus. Gadījumā, ja piegādes brīdī bija zināmi gala patērētāji, R. vispirms šo personu vārdā sagatavoja pārvadājuma CMR dokumentu. Tad viņš izrakstīja jaunu fiktīvu rēķinu, kurā kā adresātu tika norādīts gala patērētāja vārds un tika pievienota apzīnīti nepatiesa piebilde “peļņas daļas aplikšana ar nodokli saskaņā ar UStG 25.a pantu”, kas ir piemērojama lietotiem transportlīdzekļiem.

21 Šādi R. vadītā sabiedrība 2002. un 2003. gada laikā pārdēva un piegādāja vairāk nekā 1100 transportlīdzekļu par summu aptuveni EUR 19 miljoni apmērā. Savās nodokļu deklarācijās par šiem abiem gadiem R. šos darījumus norādīja kā no nodokļa atbrīvotas piegādes Kopienas iekšienē un “apkopojošās” deklarācijas, kuras bija jāiesniedz *Bundeszentralamt für Steuern*, kā Iegumslīdzījas puses norādīja fiktīvos pircējus, lai patiesos pircējus nevarētu noteikt Portugālē, izmantojot nodokļu informācijas apmaiņas sistēmu Savienības līmenī.

22 Pēc tam, kad pret R. tika uzskāts kriminālprocess, viņam 2008. gada 30. janvārī tika piemērots iepriekšējs apcietinājums. Ar 2008. gada 17. septembra spriedumu *Landgericht Mannheim* (Manheimas apgabaltiesa) par diviem krāpšanas nodokļu jomā gadījumiem, kuru rezultātā viņš izvairījās no vairāk nekā EUR 1 miliona PVN samaksas 2002. gadā un vairāk nekā EUR 1,5 miljoni PVN samaksas 2003. gadā, R. kopumā piesprieda brīvības atņemšanu uz trīs gadiem. Šī tiesa uzskata, ka viltotās piegādes, kuru galamērķis bija Portugāle, nav piegādes Kopienas iekšienē. Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmās daļas izpratnē. Apzīnīta Savienības tiesību normu pārķīpšana attaisnojoši atbrīvojumā no nodokļa nepiemērošanu Vācijā. Neizpildot savu pienākumu iekasēt Vācijas PVN par šīm piegādēm, to pārskaitīt Vācijas nodokļu iestādēm un to norādīt savās gadsķērtējās nodokļu deklarācijās, R. esot veicis krāpšanu nodokļu jomā.

23 R. kasācijas kārtībā pārskaidrēja šo spriedumu iesniedzējities. R. uzskata, ka *Landgericht Mannheim* attiecīgos darījumus nav pareizi kvalificējusi, jo runa patiešām esot par piegādēm Kopienas iekšienē, kuras esot atbrīvotas no PVN tādēļ, ka transportlīdzekļi patiešām esot piegādāti profesionāliem [pircējiem] Portugālē. PVN ieņēmumi Vācijā nekad neesot bijuši apdraudēti, jo šis nodoklis esot bijis jāmaksā galamērķa dalībvalstī, proti, Portugāles Republikā. Faktam, ka minētais nodoklis šajā valstī netika samaksāts, neesot nozīmes.

24 Līgumā sniegtā prejudiciālu nolikumu *Bundesgerichtshof* (Federālā augstākā tiesa) pauž savu nostāju, ka Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkts esot jāinterpretē tādējādi, ka darījumam parasti paredzētas nodokļu priekšrocības ir jāliedz izmantot jebkurai personai, kura šāds darījums veic nolikā veikt krāpšanu nodokļu jomā, ja nodokļu maksātājs ir zinājis par āunprātīgo vai krāpniecisko darbību un tajā ir piedalījies. Tas, pirmkārt, izrietot no Savienības tiesības paredzēt āunprātīgas darbības aizlieguma, kas tiek piemērots PVN jomā, kā arī, otrkārt, no šī noteikuma satura un piemērojamības, kā arī Sestās direktīvas mērķiem.

25 Minētā tiesa norāda, ka tai nekad nav bijušas šaubas par Sestās direktīvas interpretāciju, jo Eiropas Savienības Tiesas judikatūra ir pietiekami skaidra, un tās divos līdzīgos gadījumos jau ir atteikusies piešķirt atbrīvojumu no nodokļa a) piegādei Kopienas iekšienē.

26 Tomēr no lietas materiāliem izriet, ka vienlaicīgi nodokļu tiesvedības ietvaros pret R., kuras priekšmets ir tūdi paši fakti, *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Bēdenes-Virtembergas Nodokļu tiesa) 2009. gada 11. marta rīkojumu iebilda pret *Bundesgerichtshof* interpretāciju saistībā ar atteikumu piemērot atbrīvojumu no nodokļa un izdeva rīkojumu par R. adresēto PVN nodokļu paziņojumu izpildes apturēšanu. Minētā *Finanzgericht* uzskata, ka Kopienā noteiktais āunprātīgais darbības aizliegums nav piemērojams tiktāl, ciktāl apstrīdētajiem darījumiem esot cits izskaidrojums, nevis vīlme iegūt nodokļu priekšrocības. Turklāt *Bundesgerichtshof* viedoklis esot pretrunā PVN neitralitātes un teritorialitātes principiem.

27 Ēmot vērā šo Vācijas tiesu atšķirīgo vērtējumu, *Bundesgerichtshof* uzskata, ka ir vajadzīgs līgums sniegt prejudiciālu nolikumu, jo R. varētu izvairīties no kriminālvajāšanas, ja attiecīgie darījumi tiktu kvalificēti kā piegādes Kopienas iekšienā, uz kurām attiecas Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmajā daļā paredzētais atbrīvojums. Šādā gadījumā Vācijas uzņēmēja dalība krāpšanā nodokļu jomā Portugālē nevarētu tikt sodīta, pamatojoties uz Vācijas nodokļu krimināltiesību, jo netiek nodrošināta savstarpēja kriminālprocesu jomā. Viltotās deklarācijas saistībā ar pircēju būtu nevis krimināltiesisks pārkāpums, bet gan vienkāršs administratīvs pārkāpums, par kuru var noteikt naudas sodu līdz EUR 5000.

28 Šādos apstākļos *Bundesgerichtshof* nolikuma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkts ir interpretējams tādējādi, ka ir jāatsaka pieširt atbrīvojumu no PVN preču piegādēm šā noteikuma izpratnē, ja piegāde faktiski ir notikusi, bet, pamatojoties uz objektīviem apstākļiem, ir konstatēts, ka pārdevējs, kurš ir nodokļu maksātājs:

- a) zināja, ka ar šo piegādi viš piedalās darījumā, kura mērķis ir krāpšana PVN jomā, vai
- b) ir veicis pasākumus, lai slēptu patiesā pircēja identitāti, radot iespēju pircējam vai kādai trešai personai veikt krāpšanu PVN jomā?”

## Par prejudiciālo jautājumu

### Par pieņemību

29 R. apstrīd līguma sniegt prejudiciālu nolikumu pieņemību divu iemeslu dēļ. Pirmkārt, R. apgalvo, ka iesniedzējtiesa ir kļūdaini izklāstējusi pamata tiesvedības faktus tiktāl, ciktāl tā uzskata, ka lietotās automašīnas tika pārdotas “fiktīviem uzņēmumiem” vai “missing traders” [neesošiem tirgotājiem], lai gan runa esot par faktiskām piegādēm, kas tika veiktas reāliem saimnieciskās darbības subjektiem, kas esot uzskatāmas par peļņas darījumiem un atbilstot tirgus nosacījumiem. Tā kā prejudiciālajam jautājumam neesot nekādas saistības ar minētās tiesvedības faktiem vai priekšmetu un tas neatbilstot objektīvai vajadzībai izspriest pamata lietu, tas esot nepieņemams.

30 Otrkārt, R. uzskata, ka uzdotajam jautājumam ir hipotētisks raksturs, jo direktīvai nevar būt tiešas iedarbības krimināltiesību jomā. Šajā saistībā R. atsaucas uz 1987. gada 8. oktobra spriedumu lietā 80/86 *Kolpinghuis Nijmegen* (*Recueil*, 3969. lpp.), 1996. gada 12. decembra spriedumu apvienotajās lietās C-74/95 un C-129/95 X (*Recueil*, I-6609. lpp., 23. punkts), kā arī 2005. gada 3. maija spriedumu apvienotajās lietās C-387/02, C-391/02 un C-403/02 *Berlusconi* u.c. (Krājums, I-3565. lpp., 73. un nākamie punkti). R. uzskata, ka interpretācija, kādu iesniedzējtiesa vīlas secināt no Sestās direktīvas, neizriet no attiecīgajiem spēkā esošajiem noteikumiem Vācijas tiesību sistēmā. Vācijas konstitucionālās tiesības, tūpaši tiesiskuma princips

krimināltiesības, nosakot ierobežojumus interpretācijai atbilstoši Sestajai direktīvai, ja šādas interpretācijas rezultātā pamata procedūrā būtu jāiestājas krimināli sodmābai.

31 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar LESD 267. pantu tikai valsts tiesa, kura iztiesā strīdu un kurai ir jāuzemas atbildība par pieņemamo tiesas nolēmumu, ir tā, kas, ņemot vērā tās izskatāmās lietas īpatnības, var noteikt gan to, cik lielā mērā prejudiciālais nolēmums ir vajadzīgs, lai šī tiesa varētu pieņemt nolēmumu, gan to, cik atbilstīgi ir tās uzdotie jautājumi Tiesai. Tātad gadījumā, ja uzdotie jautājumi skar Savienības tiesību interpretāciju un/vai spēkā esamību, Tiesai principā ir pienākums pieņemt nolēmumu (šajā ziņā skat. it īpaši 1995. gada 15. decembra spriedumu lietā C-415/93 *Bosman, Recueil*, I-4921. lpp., 59. punkts; 2000. gada 19. septembra spriedumu lietā C-454/98 *Schmeink & Cofreth un Strobel, Recueil*, I-6973. lpp., 37. punkts, kā arī 2010. gada 26. oktobra spriedumu lietā C-97/09 *Schmelz, Krājums*, I-0000. lpp., 28. punkts).

32 Tādējādi valsts tiesas iesniegto lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesa var noraidīt tikai tad, ja ir acīmredzams, ka lūgtajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekādas saistības ar pamata tiesvedības faktiskajiem apstākļiem vai tās priekšmetu, ja problēmai ir hipotētisks raksturs vai arī ja Tiesas rīcībā nav faktisko un juridisko elementu, kas vajadzīgi, lai sniegtu lietderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (skat. 2006. gada 5. decembra spriedumu apvienotajās lietās C-94/04 un C-202/04 *Cipolla* u.c., Krājums, I-11421. lpp., 25. punkts; 2010. gada 18. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-317/08 līdz C-320/08 *Alasini* u.c., Krājums, I-2213. lpp., 26. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Schmelz*, 29. punkts).

33 Tā tas nav šajā lietā. Valsts tiesa ir norādījusi Tiesai faktiskus un juridiskus apstākļus, kuriem ir acīmredzama saistība ar pamata tiesvedības priekšmetu, kā arī iemeslus, kas tai liek uzskatīt, ka Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta interpretācija ir nepieciešama, lai tā varētu pasludināt spriedumu.

34 Tādējādi lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir jāuzskata par pieņemamu.

#### *Par lietas būtību*

35 Uz dodot savu jautājumu, iesniedzītāja būtībā vēlas noskaidrot, vai Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādos apstākļos, kādi ir pamata lietā, kad preces piegāde citā dalībvalstī faktiski ir notikusi, tomēr, to veicot, piegādātājs ir slēpis patiesā pircēja identitāti, lai ļautu tam izvairīties no PVN maksāšanas, kas tam būtu jāveic par attiecīgo iegādāto Kopienas iekšienā, šādai piegādei Kopienas iekšienā ir jāliedz atbrīvojuma no šā nodokļa izmantošana.

36 Lai atbildētu uz šo jautājumu, vispirms ir jāatgādina, ka cīņā ar krāpšanu, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu izmantošanu ir Sestajā direktīvā atzīts un apstiprināts mērķis (skat. it īpaši 2004. gada 29. aprīļa spriedumu apvienotajās lietās C-487/01 un C-7/02 *Gemeente Leusden un Holin Groep, Recueil*, I-5337. lpp., 76. punkts, kā arī 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-255/02 *Halifax* u.c., Krājums, I-1609. lpp., 71. lpp.).

37 Preču piegādes Kopienas iekšienā ir atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmo daļu, kas ietilpst pārejas noteikumos attiecībā uz tirdzniecības starp dalībvalstīm aplikšanu ar nodokļiem, kas ir paredzēti šīs direktīvas XVIa sadaļā [un] kuru mērķis ir ļaut, lai nodokļu ieņēmumi tiek nodoti dalībvalstij, kurā veikta piegāde to preču gala patērētājiem (skat. 2007. gada 27. septembra spriedumus lietā C-409/04 *Teleos* u.c., Krājums, I-7797. lpp., 36. punkts; lietā C-146/05 *Collée*, Krājums, I-7861. lpp., 22. punkts; lietā C-184/05 *Twoh International*, Krājums, I-7897. lpp., 22. punkts, kā arī 2010. gada 22. aprīļa spriedumu apvienotajās lietās C-536/08 un C-539/08 *X un fiscale eenheid Facet/Facet Trading*



, Kr?jums, l?3581. lpp., 30. punkts).

38 Šaj? zi?? ar min?to p?rejas sist?mu rad?tais meh?nisms noz?m?, pirmk?rt, ka nos?t?šanas dal?bvalst? pieg?de, kas rada nos?t?šanu vai transport?šanu Kopienas iekšien?, ir atbr?vota no nodok?a, ko papildina ties?bas uz PVN atskait?šanu vai atmaks?šanu, kurš šaj? dal?bvalst? ir samaks?ts k? priekšnodoklis, un, otrk?rt, ka ieg?de Kopienas iekšien? tiek aplikta ar nodokli galam?r?a dal?bvalst?. Šis meh?nisms t?d?j?di nodrošina skaidru attiec?go dal?bvalstu fisk?l?s suverenit?tes nodal?šanu (šaj? zi?? skat. 2006. gada 6. apr??a spriedumu liet? C?245/04 *EMAG Handel Eder*, Kr?jums, l?3227. lpp., 30. un 40. punkts).

39 Turkl?t t?pat k? citi j?dzieni, ar kuriem tiek defin?tas darb?bas, kas aplikamas ar nodokli saska?? ar Sesto direkt?vu (skat. it ?paši 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., 44. punkts, k? ar? 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), pieg?des Kopienas iekšien? un ieg?des Kopienas iekšien? j?dzieni ir objekt?vi un tie ir piem?rojami neatkar?gi no attiec?go darb?bu m?r?iem un rezult?tiem (iepriekš min?tais spriedums liet? *Teleos* u.c., 38. punkts).

40 Attiec?b? uz pieg?d?m Kopienas iekšien? no Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) punkta pirm?s da?as izriet, ka šaj? j?dzien? ietilpst un, iev?rojot nosac?jumus, kurus dal?bvalstis nosaka, lai nodrošin?tu turpm?k paredz?to atbr?vojumu pareizu un god?gu piem?rošanu un nov?rstu jebk?du kr?pšanu, izvair?šanos no nodok?u maks?šanas un iesp?jamu ?aunpr?t?gu izmantošanu, no nodok?a ir atbr?vota t?du pre?u pieg?de, ko p?rdev?js vai sa??m?js, vai k?ds vi?a v?rd? ir nos?t?jis vai transport?jis ?rpus dal?bvalsts teritorijas, bet Kopienas iekšien? citam nodok?u maks?t?jam vai juridiskai personai, kas nav nodok?u maks?t?ja, kura attiec?gi darbojas dal?bvalst?, kas nav pre?u nos?t?šanas vai transport?šanas s?kumpunkts.

41 Tiesa šo noteikumu ir interpret?jusi t?d?j?di, ka atbr?vojums no nodok?a par pieg?di Kopienas iekšien? ir piem?rojams tikai tad, ja ties?bas ar precī r?koties k? ?pašniekam ir nodotas pirc?jam un pieg?d?t?js pier?da, ka š? prece ir nos?t?ta vai transport?ta uz citu dal?bvalsti un ka p?c š?s nos?t?šanas vai transport?šanas prece faktiski ir izvesta no pieg?des dal?bvalsts teritorijas (skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Teleos* u.c., 42. punkts, k? ar? liet? *Twoh International*, 23. punkts).

42 Tiesa ar? konstat?ja, ka p?c kontroles atcelšanas uz dal?bvalstu robež?m nodok?u administr?cijai ir gr?ti p?rliecin?ties, vai preces fiziski ir izvestas no min?t?s dal?bvalsts teritorijas. T?d?? š?du p?rbaudi valsts nodok?u iest?des veic, pamatojoties galvenok?rt uz nodok?u maks?t?ju sniegtajiem pier?d?jumiem un to deklar?cij?m (iepriekš min?tie spriedumi liet? *Teleos* u.c., 44. punkts, k? ar? liet? *Twoh International*, 24. punkts).

43 Tom?r nevien? no Sest?s direkt?vas noteikumiem nav konkr?ti paredz?ts, k?di pier?d?jumi nodok?u maks?t?jiem ir j?iesniedz, lai tie var?tu izmantot atbr?vojumu no PVN; šis jaut?jums, k? tas izriet no Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as [a) punkta] teikuma pirm?s da?as, ir dal?bvalstu kompetenc? (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Collée*, 24. punkts).

44 T?d?j?di atbilstoši min?tajam noteikumam, pirmk?rt, dal?bvalst?m ir j?paredz nosac?jumi, ar k?diem pieg?des Kopienas iekšien? ir atbr?votas no nodok?a, lai nodrošin?tu min?to atbr?vojumu pareizu un god?gu piem?rošanu, k? ar? nov?rstu jebk?du kr?pšanu, izvair?šanos no nodok?u maks?šanas un iesp?jamu ?aunpr?t?gu izmantošanu.

45 Tom?r dal?bvalst?m, ?stenojot savas pilnvaras, ir j?iev?ro visp?r?jie ties?bu principi, kas ir da?a no Savien?bas ties?bu sist?mas, tostarp tiesisk?s droš?bas un sam?r?guma principi, k? ar? tiesisk?s pa??v?bas aizsardz?bas princips (šaj? zi?? skat. 1997. gada 18. decembra spriedumu

apvienotajās lietās C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96 *Molenheide* u.c., *Recueil*, I-7281. lpp., 48. punkts; 2006. gada 11. maija spriedumu lietā C-384/04 *Federation of Technological Industries* u.c., Krājums, I-4191. lpp., 29. un 30. punkts, kā arī 2008. gada 21. februāra spriedumu lietā C-271/06 *Netto Supermarkt*, Krājums, I-771. lpp., 18. punkts). Attiecībā uz samērīguma principu Tiesa jau ir nospriedusi, ka saskaņā ar šo principu pasākumi, kurus dalībvalstis var tādējādi noteikt, nedrīkst pārsniegt to, kas ir vajadzīgs, lai sasniegtu mērķus – precīzi iekasēt nodokļus un novērst krāpšanu (skat. it īpaši 2010. gada 29. jūlija spriedumu lietā C-188/09 *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski*, Krājums, I-0000. lpp., 26. punkts).

46 Otrkārt, no Tiesas judikatūras izriet, ka, lai varētu izmantot Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmajā daļā paredzēto atbrīvojumu, preču piegādātājam ir jāiesniedz pierādījumi, ka ir izpildīti šā noteikuma piemērošanai paredzētie nosacījumi, tostarp nosacījumi, kurus paredz dalībvalstis nolūkā nodrošināt minēto atbrīvojumu pareizu un godīgu piemērošanu, kā arī novērst jebkādu krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu āunprēto izmantošanu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Twoh International*, 26. punkts).

47 No iesniedzējtiesas lūguma izriet, ka pamata lietā *R.* uz savām tiesībām saņemto atbrīvojumu no PVN atsaucas apstākļos, kad piegādātājs precēs faktiski ir atstājušas Vācijas teritoriju, bet rīcinos un deklarējis, kuras vietas iesniedzēja nodokļu iestādei kā pierādījumu darījumiem Kopienas iekšienē, ar nolūku tika iekautas būtiskas neprecizitātes. Iesniedzējtiesa uzskata, ka *R.* šajos rīcinos ir slēpis patieso pircēju identitāti, lai tiem āutu izvairīties no PVN maksāšanas, kas tiem būtu jāveic saistībā ar Portugālē veikto iegādi Kopienas iekšienē.

48 Šajā saistībā viltotu rīcību vai viltotu deklarāciju iesniegšana, kā arī jebkāda cita veida manipulāvas darbības ar pierādījumiem var kāvēt precīzu nodokļa iekasēšanu un tādējādi – apdraudēt raitu kopējās PVN sistēmas darbību. Šādas darbības ir uzskatāmas par vāļi jo smagākām, ja tās ir veiktas saskaņā ar pārejas režīmu nodokļa uzlikšanai darījumiem Kopienas iekšienē, kurš, kā tas tika atgādināts šā sprieduma 42. punktā, darbojas, pamatojoties uz nodokļu maksātāja iesniegtajiem pierādījumiem.

49 Attiecīgi Savienības tiesības neliedz dalībvalstīm neattaisnotu rīcību izrakstēšanu uzskatīt par krāpšanu nodokļu jomā un šā dā gadījumā atteikties pieširt atbrīvojumu no nodokļa (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Schmeink & Cofreth* un *Strobel*, 62. punkts, kā arī 2004. gada 3. marta rākojumu lietā C-395/02 *Transport Service*, *Recueil*, I-1991. lpp., 30. punkts).

50 Atbrīvojuma no nodokļa atteikumam gadījumā, ja nav ievērots valsts tiesību s paredzēts pienākums, šajā gadījumā – pienākums identificēt piegādes Kopienas iekšienē gala pircēju, ir preventīvs mērķis nodrošināt minētā pienākuma efektivitāti un novērst jebkādu krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas (pēc analoģijas attiecībā uz atskaitēm PVN daļas ieturēšanu skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski*, 28. punkts).

51 No tā izriet, ka tādus apstākļos, kādi ir aplūkoti pamata lietā, piegādes Kopienas iekšienē nosūtēšanas dalībvalsts var atteikties piemērot atbrīvojumu no nodokļa, pamatojoties uz pilnvarām, kuras tai ir saskaņā ar Sestās direktīvas 28.c panta A daļas [a) punkta] teikuma pirmo daļu un vēstenojot mērķi nodrošināt atbrīvojumu pareizu un godīgu piemērošanu, kā arī novērst jebkādu krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu āunprēto izmantošanu.

52 Tomēr pašos gadījumos, kad, neskatoties uz savstarpēju palādzību un administratīvo sadarbību starp attiecīgo dalībvalstu nodokļu iestādēm, nopietni iemesli liek uzskatīt, ka par iegādi Kopienas iekšienē, kas atbilst attiecīgajai piegādei, varētu netikt samaksāts PVN

galam?r?a dal?bvalst?, nos?t?šanas dal?bvalstij princip? ir pien?kums pre?u pieg?d?t?jam atteikt atbr?vojumu no nodok?a un noteikt pien?kumu samaks?t nodokli *a posteriori*, lai izvair?tos no t?, ka par attiec?go dar?jumu visp?r netiek samaks?ts nodoklis. Atbilstoši kop?j?s PVN sist?mas pamatprincipam šis nodoklis ir maks?jams par katru ražošanas vai izplat?šanas darb?bu, atskaitot nodokli, kas tieši ietekm? daž?dos cenu veidojošos elementus (skat. it ?paši iepriekš min?to r?kojumu liet? *Transport Service*, 20. un 21. punkts; iepriekš min?tos spriedumus apvienotaj?s liet?s *Optigen u.c.*, 54. punkts, k? ar? liet? *Collée*, 22. punkts).

53 Attiec?b? uz sam?r?guma principu ir j?nor?da, ka tam nav pretrun? tas, ka pieg?d?t?jam, kurš piedal?s kr?pšan?, ir pien?kums *a posteriori* samaks?t PVN par vi?a veikto pieg?di Kopienas iekšien?, jo vi?a saist?ba ar kr?pšanu ir noteicošs apst?klis, kas ir j??em v?r?, izv?rt?jot valsts pas?kuma sam?r?gumu.

54 Turkl?t š? sprieduma 51. punkta konstat?jumu neatsp?ko ne nodok?u neitralit?tes princips, ne tiesisk?s droš?bas princips, ne tiesisk?s pa??v?bas princips. Uz šiem principiem nav ties?bu atsaukties t?dam nodok?u maks?t?jam, kurš ar nol?ku ir piedal?jies kr?pšan? nodok?u jom? un apdraud?jis kop?j?s PVN sist?mas darb?bu.

55 ?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka t?dos apst?k?os, k?di ir apl?koti pamata liet?, kad preces pieg?de Kopienas iekšien? faktiski ir notikusi, tom?r, to veicot, pieg?d?t?js ir sl?pis paties? pirc?ja identit?ti, lai tam ?autu izvair?ties no PVN maks?šanas, pieg?des Kopienas iekšien? nos?t?šanas dal?bvalsts, pamatojoties uz pilnvar?m, kuras tai ir saska?? ar Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as [a] punkta] teikuma pirmo da?u, š?dam dar?jumam var atteikt piem?rot atbr?vojumu no nodok?a.

### **Par ties?šan?s izdevumiem**

56 Attiec?b? uz pamata lietas dal?bniekiem 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, un kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (virspal?ta) nospriež:

**T?dos apst?k?os, k?di ir apl?koti pamata liet?, kad preces pieg?de Kopienas iekšien? faktiski ir notikusi, tom?r, to veicot, pieg?d?t?js ir sl?pis paties? pirc?ja identit?ti, lai tam ?autu izvair?ties no pievienot?s v?rt?bas nodok?a maks?šanas, pieg?des Kopienas iekšien? nos?t?šanas dal?bvalsts, pamatojoties uz pilnvar?m, kuras tai ir saska?? ar Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? 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, kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes 2000. gada 17. oktobra Direkt?vu 2000/65/EK, 28.c panta A da?as [a] punkta] teikuma pirmo da?u, š?dam dar?jumam var atteikt piem?rot atbr?vojumu no nodok?a.**

[Paraksti]

\* Tiesved?bas valoda – v?cu.