ĢENERĀLADVOKĀTA DAMASO RUISA-HARABO KOLOMERA [*DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER*] SECINĀJUMI,

sniegti 2006. gada 14. martā [1]

I — Ievads

1. *Cour de cassation* [Kasācijas tiesa] (Beļģija) jautā Tiesai, kādas sekas kopējā pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") režīma ietvaros ir valsts tiesību normai, saskaņā ar kuru vienošanās tiek atzītas par absolūti spēkā neesošām, ja to mērķis ir prettiesisks un tādējādi ir notikušas darbības, lai krāptu valsti šā nodokļa administrācijā un piemērošanā.

2. Konkrētāk, tā jautā, vai "karuseļveida krāpšanas gadījumā šīs sekas, kas ir pirkuma līguma spēkā neesamība, ir šķērslis iepriekš samaksātā nodokļa atskaitīšanai, nodalīdama divas alternatīvas: vienu, ja ieguvējs ir rīkojies labā ticībā (lieta C-440/04) un otru, ja viņš ir piedalījies krāpšanā (lieta C-439/04) [2].

3. Ar 2006. gada 12. janvāra spriedumu lietā *Optigen* u.c. [3] tika sniegta atbilde uz pirmo alternatīvu, norādot, ka nodokļu maksātājs drīkst atskaitīt nodokli, ja tas nav zinājis, ka darījums ietilpst lielākā shēmā un tā mērķis ir prettiesiski iegūt valsts līdzekļus.

4. Lai izslēgtu neskaidrības saistībā ar otro alternatīvu, kurā nodokļu maksātājs aktīvi piedalās krāpšanā, ar nesen pieņemtajiem 2006. gada 21. februāra spriedumiem lietās *Halifax* u.c., *BUPA* u.c. un *University of Huddersfield* [4] tiek sniegtas piemērotas vadlīnijas interpretācijai.

1 — Oriģinālvaloda — spāņu.

2 — *Cour de cassation* Tiesai uzdeva divus citus prejudiciālos jautājumus [lietas *Ring Occasions* un *Fortis Banque* (C-42/05) un *Samotor* (C-378/05)] par tādām pašām problēmām, kā šajās lietās apskatāmās.

3 — C-354/03, C-355/03 un C-484/03, Krājums, I-483. lpp.

4 — C-255/02, C-419/02 un C-223/03, Krājums, I-1609., I-1685. un I-1751. lpp.

II — Atbilstošais tiesiskais regulējums

A — *Kopienu tiesiskais regulējums PVN jomā*

5. Saskaņā ar Pirmās direktīvas 2. pantu [5]:

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

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

Pievienotās vērtības nodokļa kopējo sistēmu piemēro līdz mazumtirdzniecības stadijai, to ieskaitot."

6. Atbilstoši šim regulējumam Sestajā direktīvā [6] ir nošķirtas divas ar nodokli apliekamo darījumu kategorijas: "preču piegāde" un "pakalpojumi", pirmo definējot kā tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam (5. panta 1. punkts).

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

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

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

5 — Padomes 1967. gada 11. aprīļa Direktīva 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV 1967, 71, 1301. lpp.).

6 — Padomes 1977. gada 17. maija Direktīva 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.).

B — *Beļģijas tiesību normas*

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

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

12. *Cour de cassation* uzskata, ka līdz ar to spēkā nav arī šī darījuma ietvaros notikusī īpašumtiesību pāreja, ko nevar kvalificēt kā "preču piegādi" PVN kodeksa 10. panta 1. punkta izpratnē [8] (ar ko transponē Sestās direktīvas 5. panta 1. punktu) un ka tādēļ PVN kodeksa 45. panta 1. punktā (ar ko transponē Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu) paredzētās tiesības uz atskaitīšanu pircējam nepienākas, pat ja viņš nav zinājis par pārdevēja prettiesiskajiem nodomiem.

III — Pamata prāvu fakti

A — *Lieta C-439/04*

13. Sabiedrības *Computime Belgium* (turpmāk tekstā — "*Computime*"), attiecībā uz kuru pašlaik ir uzsākta maksātnespējas procedūra un kuru pārstāv Aksels Kitels [*Axel Kittel*], nodarbošanās bija datoru sastāvdaļu vairumtirdzniecība, kuras tā iepirka Beļģijā, lai eksportētu uz citām Eiropas Savienības dalībvalstīm, it īpaši Luksemburgu.

14. Sūtījuma saņēmējs Luksemburgā sastāvdaļas pārsūtīja trešajai personai, kura arī bija dibināta Lielhercogistē, un tā savukārt tās nosūtīja uz Beļģiju *Computime* piegādātājam [9].

7 — 2000. gada 12. oktobra spriedums, Kasācijas sūdzība Nr. C.99.0136.F (*Bull.*, I, Nr. 543).

8 — Pievienotās vērtības nodokļa kodekss, izveidots ar 1969. gada 3. jūlija likumu (1969. gada 17. jūlija *Moniteur belge*) un grozīts ar 1992. gada 28. decembra likumu (1992. gada 31. decembra *Moniteur belge*).

9 — Inspektori konstatēja, ka ierobežotā laika posmā (no 1997. gada 10. janvāra līdz 30. jūnijam) *Computime* atkārtoti bija pārdevusi vienus un tos pašus *CPU Pentium Intel* mikroprocesoru iepakojumus. No 3290 darījumiem 736 notika ar iepakojumiem, kuri bija izmantoti vairākas reizes, daži pat līdz sešām reizēm.

15. Šis piegādātājs nekad netika atmaksājis *Computime* aprēķināto PVN, sistemātiski atskaitīdams PVN summas, kuras nonāca pie viņa.

16. *Cour de cassation* uzskata, ka *Computime* par šo shēmu zināja.

B — *Lieta C-440/04*

17. Elo [*Aillaud*] sabiedrībai *Recolta Recycling* (turpmāk tekstā — "*Recolta*") nodeva sešpadsmit luksusa klases automašīnas, kuras viņš bija iegādājies no *Auto Mail*, un iekasēja atbilstošo PVN summu.

18. Tūlīt pēc tam *Recolta* tās nodeva šim uzņēmumam izplatīšanai citās dalībvalstīs — darbību, kas saskaņā ar bijušo PVN kodeksa 43. pantu bija atbrīvota no PVN.

19. Patiesībā automašīnas Beļģiju nekad netika atstājušas, bet ar tām tika veikti dažādi manevri, lai izvairītos no PVN maksāšanas. Elo un *Auto Mail* tādējādi sadarbojās, lai aprēķinātais PVN netiktu iekasēts.

20. Uz šo faktu pamata ierosinātajā krimināllietā attiecībā uz *Recolta* direktoru tiesa izdeva rīkojumu lietu izbeigt.

IV — Prejudiciālie jautājumi

21. Nodokļu administrācijas iestādes atteica *Computime* un *Recolta* atskaitīt samaksāto PVN; šo lēmumu katra sabiedrība apstrīdēja ar atšķirīgiem panākumiem, jo *Tribunal de première instance de Verviers* [Vervjē Pirmās instances tiesa] ar 1999. gada 28. jūlija spriedumu noraidīja *Computime* sūdzību, kamēr ar otru — 1996. gada 1. oktobra spriedumu — tā apmierināja *Recolta* lūgumu; šie nolēmumi ir apstiprināti *Cour d'appel de Liège* [Lježas Apelāciju tiesā] attiecīgi 2002. gada 29. maijā un 2001. gada 9. novembrī.

22. Tā kā tika iesniegtas divas apelācijas sūdzības, *Cour de cassation* tiesvedību apturēja un saskaņā ar EKL 234. pantu uzdeva Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

"1) Ja preču piegāde ir domāta nodokļa maksātājam, kurš labticīgi, nezinādams par pārdevēja krāpnieciskajām darbībām, ir noslēdzis līgumu, vai nodokļu neitralitātes princips attiecībā uz PVN

pieļauj, ka šis nodokļa maksātājs zaudē savas tiesības uz PVN atskaitīšanu gadījumā, ja līgums saskaņā ar valsts civiltiesību normām tiek atzīts par spēkā neesošu, jo tas ir pretējs sabiedriskajai kārtībai pārdevēja nelikumīgas rīcības dēļ?

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

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?"

23. Divi pirmie jautājumi abām pārbaudāmajām lietām ir kopīgi, bet trešais tiek uzdots saistībā ar lietu *Kittel* (C-439/04).

V — Tiesvedība Tiesā

24. Ar Tiesas priekšsēdētāja 2005. gada 28. janvāra rīkojumu lietas C-439/04 un C-440/04 tika apvienotas to saistītā priekšmeta dēļ.

25. Kitels, *Recolta*, Komisija un Beļģijas un Itālijas valdības rakstveida apsvērumus iesniedza Tiesas statūtu 23. pantā noteiktajā termiņā.

26. Tiesas sēdē, kas tika noturēta 2006. gada 9. februārī, visi lietas dalībnieki, izņemot Itālijas valdību, ieradās un sniedza mutvārdu paskaidrojumus.

VI — Karuseļveida krāpšanas norise

27. Kopienas iekšējā tirdzniecība ir labi piemērota augsne, lai izvairītos no PVN maksāšanas, kurai var būt dažādas formas, bet kura vienmēr tiek organizēta kā "ķēde".

28. Visvienkāršākajā tās izpausmē tā ir šāda [10]:

— "A" ("palīgsabiedrība") veic no nodokļa atbrīvotu preču piegādi sabiedrībai "B" ("karuseļa darbinātājs" jeb "slēptais tirgotājs") no dalībvalsts "X" uz dalībvalsti "Y";

— "B", kas ir saņēmusi preces, nemaksājot PVN, tās savā dalībvalstī "Y" pārdod sabiedrībai "C" ("pārstāvis"), no kuras saņem PVN maksājumu un drīz pēc tam pazūd, nepārskaitot PVN Valsts kasei [11];

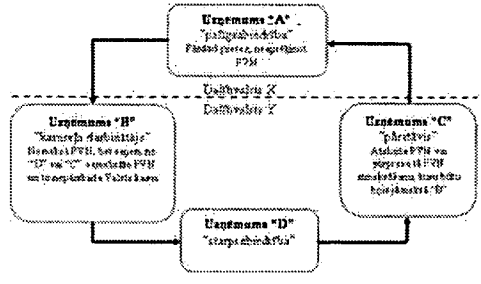
— "C" atskaita PVN atbilstoši saviem pirkumiem no "B" un izplata preces dalībvalsts "Y" tirgū, atgūstot PVN.

29. Valsts kasei nodarītie zaudējumi atbilst PVN daļai, ko "C" samaksājis "B" un kuru tas nav pārskaitījis.

30. Atsevišķos gadījumos, lai slēptu saistību starp "B" un "C", "ķēdē" iestājas arī viena vai vairākas sabiedrības "D" ("starpsabiedrības" jeb "ekrānsabiedrības").

31. "Ķēdei" ir "karuseļa" forma, jo tā vietā, lai aprobežotos ar valsts "Y" teritoriju, pārstāvis "C" veic no nodokļa atbrīvotu preču piegādi uzņēmumam, kas atrodas preču izcelsmes valstī "X", kurš var būt arī palīgsabiedrība "A". Kolīdz prece ir nonākusi šajā valstī, darbības var atkārtot nebeidzami. Krāpšana parādās līdz ar "C" pieprasīto atmaksāšanu [12].

32. Uzskatāmāku shēmu varētu padarīt šāda ilustrācija:



10 — Komisijas ziņojums Padomei un Parlamentam par administratīvās sadarbības mehānismu izmantošanu cīņā pret krāpšanos ar PVN, Brisele, 2004. gada 16. aprīlis [*COM*(2004) 260, galīgā redakcija, 6. un 7. lpp.].

11 — Tas izskaidro iesauku "forele", ko tas ieguvis sava slidenuma dēļ.

12 — Tā saukto "dokumentu karuseļveida krāpšanās" laikā nemaz netiek izmantotas preces, notiek tikai rēķinu aprite.

33. Lietā C-439/04 nebija starpsabiedrības "D". *Computime*, kura, kā šķiet, bija informēta par krāpšanu, pildīja pārstāvja "C" lomu, kamēr tās Beļģijas piegādātājs bija karuseļa darbinātājs "B", bet Luksemburgas uzņēmumi bija palīgsabiedrības "A".

34. Otrajā lietā (C-440/04) darbība notika tikai Beļģijā, bet nelikumīgie ienākumi tika gūti no Kopienas iekšienē veikta darījuma, kuru tā īstenotāji nebija iecerējuši veikt. Manipulācija sastāvēja no diviem apļiem. Pirmajā, vienkāršākajā, *Auto Mail* (karuseļa darbinātājs "B") piesavinājās par automašīnu pārdošanu Elo (pārstāvis "C") iekasēto PVN. Šīs automašīnas, piemērojot atbrīvojumu no PVN, *Auto Mail* atkal nodeva *Recolta* (palīgsabiedrība "A"), kura par manipulāciju neko nezināja, ar to īpatnību, ka *Recolta* tās ieguva no Elo, samaksājot PVN. Otrs aplis ir sarežģītāks, jo ir iesaistīti arī trešie pārstāvji "C", Elo nobīdot starpsabiedrības "D" lomā, bet citādā pozīcijā nekā iepriekš attēlotajā ilustrācijā — proti, pirms palīgsabiedrības "A".

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

VII — Prejudiciālo jautājumu analīze

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

A — *Divi pirmie prejudiciālie jautājumi (attiecībā ar labticīgajiem nodokļu maksātājiem)*

37. Šīs dilemmas risinājums, kā es to ieskicēju jau ievadā, ir iepriekš minētajā spriedumā lietā *Optigen* u.c., kurā atzīts, ka

13 — Valsts kases ciestais zaudējums ir identificējams ar karuseļa darbinātāja darbībām.

14 — Kā palīgsabiedrība, pārstāvis vai vienkārša starpsabiedrība.

identiskā situācijā tiesības atskaitīt nodokli paliek spēkā.

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

39. No šī sprieduma var secināt, ka kopējā PVN sistēma nepieļauj atņemt priekšrocību atskaitīt nodokli tādai personai, kura labā ticībā [15] iegādājas preces un nezina par pārdevēja veikto krāpšanos, tādēļ ka saskaņā ar Beļģijas civilkodeksu līgums būtu atzīstams par absolūti spēkā neesošu.

15 — Šis subjektīvais elements ir jākonstatē saskaņā ar katras valsts tiesiskās sistēmas pierādīšanas noteikumiem, tai pat laikā saglabājot Kopienu normu efektivitāti (šo secinājumu 57. punkts).

B — *Trešais prejudiciālais jautājums (attiecībā uz nodokļu maksātājiem, kuri zināja par krāpšanu)*

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

1) Pirmā iespēja

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

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

43. Neitralitāte, kas ir šī nodokļa pamatā, aizliedz no tā režīma izslēgt darījumus, kuri

ietilpst tā regulējumā. Spriedumā *Optigen* u. c. tika atkārtoti apstiprināts, ka tiesības atskaitīt nodokli ir piemērojamas neatkarīgi no tā, vai PVN jau ir ticis samaksāts par citiem agrāk vai vēlāk veiktiem darījumiem. (54. punkts).

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

2) Otrā iespēja

a) Analīzei piemērots pamats

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

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

47. Katrā ziņā šie pasākumi ir vajadzīgi, bet nepietiekami, jo dažādās izcelsmes dēļ tie savā starpā atšķirsies un tādējādi var apdraudēt kopējās PVN sistēmas vienveidīgumu.

48. Turklāt, ja dalībvalsts nerīkotos, būtu pretēji jebkādai loģikai pieļaut krāpniecisku darbību, izslēdzot jebkādu tiesisku sankciju piemērošanu [20].

16 — Kā, piemēram, viņa saukšana pie atbildības par lidzekļu piesavināšanos (skat. šo secinājumu 46. punktu).

17 — Šo secinājumu 58. un turpmākajos punktos es analizēšu šo tiesību centrālo lomu PVN struktūrā.

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

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

20 — Ģenerāladvokāts Pojaresš Maduru savu 2005. gada 7. aprīļa secinājumu lietā *Halifax* u.c. 76. punktā tika brīdinājis par šādu risku.

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

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

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

b) Tiesību un kopējā PVN režīma ļaunprātīga izmantošana

52. Šis aspekts tika analizēts iepriekš minētajā spriedumā lietā *Halifax* u.c., kur ģenerāladvokāts Pojarešs Maduru savos secinājumos (60. un turpmākajos punktos) pārbaudīja dažādus Tiesas pieņemtos spriedumus [21], lai izsecinātu principu, saskaņā ar kuru "Kopienu tiesības ir aizliegts izmantot ļaunprātīgos vai krāpnieciskos nolūkos" [22].

53. Es, tāpat kā mans kolēģis ģenerāladvokāts Pojarešs Maduru uzskatu, ka nekas neliek šķēršļus šī principa piemērošanai PVN jomā. Turklāt cīņa pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas ir vēl viens Sestās direktīvas pantu par atbrīvojumiem mērķis, kā tas norādīts arī spriedumā lietā *Gemeente Leusden* un *Holin Groep* [23] un kas vēlreiz atkārtots spriedumā lietā *Halifax* u.c. [24]. Jāizvairās tikai retoriski atsaukties uz Kopienu normām PVN jomā ar mērķi iegūt priekšrocību, kas būtu pretēja šajās normās paredzētajam.

54. Grūtības rada nevis atsaukšanās uz tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, bet gan

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

22 — Šādus terminus izmantoja ģenerāladvokāts La Pergola [*La Pergola*] savos secinājumos iepriekš minētajā lietā *Centros*, 20. punkts.

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

24 — 71. punkts.

kritēriju, ar kuriem šāds apgalvojums tiek pamatots, noteikšana. Un nav nepamatoti, ka šajā jomā, kuru reglamentē tiesiskuma princips, tiesiskās drošības principam un vienai no tā izpausmēm — tiesiskās paļāvības principam — ir būtiska nozīme, lai pilsoņi jau iepriekš skaidri zinātu savu pienākumu apmēru [25]. Turklāt pilsoņiem ir arī brīvība pašiem organizēt savas darbības, tādējādi ierobežojot fiskālās sekas [26], ekonomisku apsvērumu dēļ izdarot izvēli starp ar nodokli apliekamiem un no tā atbrīvotiem darījumiem, lai samazinātu savu nodokļu nastu [27]; kā rezultātā tiem nevar pārmest tiesību normas vai "tiesību roba" izmantošanu, lai maksātu mazākus nodokļus [28].

55. Iepriekš aprakstītais sniedz informāciju, lai varētu definēt tiesību ļaunprātīgas izmantošanas PVN jomā jēdzienu. Iesākumā — ir skaidrs, ka nodokļa maksātāja brīvība organizēt savus darījumus ir jāizmanto, ievērojot ar tās tiesisko režīmu saistītās priekšrocības. Citiem vārdiem, ir jāievēro likumdevēja griba, kas nenotiek gadījumā, ja, šķietami ievērojot Kopienu normas nosacījumus, tiek meklēts un panākts tai pretējs rezultāts [29].

56. Otrs aspekts attiecas uz darbības mērķi, kam nav cita izskaidrojuma kā vien vajadzīgo tiesību radīšana [30], lai gūtu nepienākošos labumu [31]. Līdztekus tam, ka atskaitījuma veicējs ir informēts par manipulāciju, ir acīmredzams, ka runa ir par vienošanos ar pārējiem dalībniekiem, no kā izriet, ka līgums, kam nav patstāvīga saimnieciska

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

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

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

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

29 — Ģenerāladvokāts Pojarešs Maduru precizē, ka regulējuma mērķi un iznākums ir jāsalīdzina ar darbības rezultātiem, lai nebūtu ļaunprātīgas izmantošanas, ja tie izrietētu no izvēles starp divām likumā paredzētām iespējām (secinājumi lietā *Halifax* u.c., 88. punkts).

30 — Ja tas ir pamatojams kā citādi, tad tā nav tiesību ļaunprātīga izmantošana. Šādos apstākļos, interpretējot tiesību normu tā, ka ar to netiek piešķirta priekšrocība, pamatojoties uz nerakstītu vispārīgo principu, nodokļu iestādēm tiktu piešķirta pārāk plaša diskrecionārā vara izvērtēt, kurš konkrētās darbības mērķis tad ir uzskatāms par izšķirošo (secinājumi lietā *Halifax* u.c., 89. punkts), tādējādi kaitējot obligātajai tiesiskajai drošībai.

31 — Šie divi parametri, kas piemēroti 2000. gada 14. decembra spriedumā lietā C-110/99 *Emsland-Stärke* (*Recueil*, I-11569. lpp.), ar kuru eksportētājam tika atņemtas tiesības uz atlīdzinājumu, kaut arī bija izpildītas formālās prasības tā iegūšanai (52. un 53. punkts), ir ietverti spriedumā lietā *Halifax* u.c. (74. un 75. punkts).

priekšmeta, nav nekas cits kā vien ieganst labuma gūšanai.

57. Tas, vai konkrētais gadījums atbilst iepriekš uzskaitītajām īpašībām, ir jānosaka valsts tiesām, piemērojot valsts tiesības ietvertos pierādīšanas noteikumus tiktāl, ciktāl ar to netiek ietekmēta Kopienu tiesiskā regulējuma iedarbība [32]. Veicot pārbaudi, valsts tiesām ir jāņem vērā starp tirgus dalībniekiem pastāvošās tiesiskās, ekonomiskās un personiskās saiknes [33], bet īpaši svarīgas ir divas pazīmes: pirmā ir tirgus dalībnieka, kurš izmanto atskaitīšanas tiesības, prettiesiski gūtie ienākumi, bet otra — viņa pozīcija ķēdē, ņemot vērā, ka, jo tuvāk viņš atrodas fiktīvajam darījumam, jo lielākas ir aizdomas, ka viņš ir piedalījies krāpšanā.

c) Atskaitīšanas tiesības karuseļveida krāpšanas ietvaros

58. Atskaitīšanas tiesības ir kopējās PVN sistēmas pašā centrā: tās atbrīvo uzņēmēju no maksājama vai aprēķināta nodokļa par viņa darbībām, novirzot to uz patērētāju. Ar šīm tiesībām tiek īstenots neitralitātes princips, ņemot vērā, ka starpnieki tādējādi var no savas nodokļa aprēķina bāzes atskaitīt saviem piegādātājiem kā PVN samaksātās summas un nodokļu administrācija saņem nodokļa daļu, kas atbilst starpībai starp pārdošanas un pirkuma cenu [34].

59. Šie apsvērumi apstiprina, ka šīs tiesības rodas brīdī, kad PVN kļūst iekasējams, piegādājot preces un sniedzot pakalpojumus ar nodokli apliekamos darījumos (Sestās direktīvas 17. panta 1. un 2. punkts). Turpretī, ja tie ir saistīti ar darījumiem, kas nav apliekami ar nodokli, vai kuriem, kaut apliekamiem ar nodokli, ir piemērojams atbrīvojums, tad nodoklis nav iekasējams un atskaitīšanu nevar veikt, jo tā izriet vienīgi no pienākuma maksāt nodokli. Ja šī pienākuma nav tādēļ, ka ir radīta stratēģiska shēma atskaitīšanas tiesību mākslīgai radīšanai, kompensācija par patiesībā nevajadzīga pienākuma veikšanu nav pamatota. Tas izskaidro, ka Tiesa pieļauj iespēju, ka reiz radušās atskaitīšanas tiesības nevar tikt izmantotas, jo, neskatoties uz to, ka tas var būt noticis iespējamo korekciju piemērošanas rezultātā saskaņā ar Sestās direktīvas 20. pantu, ir

32 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Emsland-Stärke*, 54. punkts; kā arī 2005. gada 21. jūlija spriedums lietā C-515/03 *Eichsfelder Schlachtbetrieb* (Krājums, I-7355. lpp., 40. punkts) un iepriekš minētais spriedums lietā *Halifax* u.c. (76. punkts).

33 — Iepriekš minētie spriedumi lietā *Emsland-Stärke*, 58. punkts, un lietā *Halifax* u.c., 81. punkts.

34 — Par to ir 1996. gada 24. oktobra spriedums lietā C-317/94 *Elida Gibbs* (*Recueil*, I-5339. lpp., 33. punkts), 2002. gada 15. oktobra spriedums lietā C-427/98 Komisija/Vācija (*Recueil*, I-8315. lpp. 42. punkts) un 2004. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-152/02 *Terra Baubedarf-Handel* (*Recueil*, I-5583. lpp., 36. punkts).

nepieciešams, lai nebūtu notikusi jebkāda krāpšana [35].

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

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

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

35 — 2000. gada 8. jūnija spriedumi lietā C-400/98 *Breitsohl* (*Recueil*, I-4321. lpp., 41. punkts) un lietā C-396/98 *Schloßstraße* (*Recueil*, I-4279. lpp., 42. punkts) ietver šo pieeju, tāpat arī spriedums lietā *Halifax* u.c., kuru es jau vairākkārt esmu citējis (84. punkts).

36 — 2005. gada 3. marta spriedums (C-32/03, Krājums, I-1599. lpp.).

VIII — Secinājumi

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

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

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

3) ja viņš apzināti piedalās šāda veida darbībā, kuras vienīgais mērķis ir samazināt nodokļu saistības un ar ko tiek ļaunprātīgi izmantotas tiesības, saskaņā ar iepriekš minēto kopējo PVN sistēmu atskaitīšanas tiesības viņam ir jāliedz izmantot.