ĢENERĀLADVOKĀTA M. POJAREŠA MADURU [*M. POIARES MADURO*] SECINĀJUMI,

sniegti 2005. gada 25 maijā [1]

1. Ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu *Hof van beroep te Antwerpen* (Antverpenes Apelācijas tiesa, Beļģija) uzdod Tiesai jautājumus par 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 [2] (turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

I — Pamata procedūras fakti un Tiesai iesniegtie jautājumi

2. Sabiedrība *Newman Shipping & Agency Company NV* (turpmāk tekstā — "*Newman*") izmanto akcīzes preču noliktavu Antverpenē, kur glabāja sabiedrībai *British American Tobacco International Ltd* (turpmāk tekstā — "*BATI*") piederošos, tās Beļģijā ražotos un iepakotos tabakas izstrādājumus. Šīm precēm nodokļu uzlīmes nebija piestiprinātas.

3. 1995. gada 4. decembrī un 1996. gada 29. janvārī, kā arī naktī no 1998. gada 14. jūnija uz 15. jūniju no noliktavas tika nozagtas cigaretes. Beļģijas Muitas un akcīzes iestāde nosūtīja *Newman* paziņojumu par nodokļa uzlikšanu, pieprasot pārskaitīt akcīzes nodokli un PVN par cigarešu iztrūkumu saskaņā ar Beļģijas PVN kodeksa 58. panta 1. punktā noteikto sistēmu un 1. pantu 1992. gada 29. decembra Karaļa lēmumā Nr. 13 par pievienotās vērtības nodokļu sistēmu tabakas izstrādājumiem (*Moniteur belge*, 31.12.1992., 28086. lpp., turpmāk tekstā — "Karaļa lēmums"), jo attiecīgais PVN par tabakas izstrādājumiem ir iekasējams vienlaicīgi ar akcīzes nodokli un, tā kā akcīzes nodoklis ir samaksāts pēc iztrūkuma konstatēšanas noliktavā, tad ir jāiekasē arī PVN.

4. Beļģijas 1969. gada PVN kodeksa 58. panta 1. punkts nosaka:

"Attiecībā uz tabakas izstrādājumiem, kas ir ievesti — iegūti 25.b panta trešās daļas nozīmē — vai ražoti Beļģijā, nodoklis ir iekasējams visos gadījumos, kad saskaņā ar

1 — Oriģinālvaloda — portugāļu.

2 — OV L 145, 1. lpp.

tiesību vai normatīviem aktiem, kas attiecas uz tabakai noteikto nodokļu režīmu, ir jāmaksā Beļģijas akcīzes nodoklis.

[..]

Karalis nosaka nodokļa, ar kuru tiek aplikti tabakas izstrādājumi, iekasēšanas noteikumus un personas, kurām nodoklis ir jāmaksā."

5. Atbilstoši Karaļa lēmuma 1. pantam "pievienotās vērtības nodoklis tabakas izstrādājumiem [..] ir iekasējams vienlaicīgi ar akcīzes nodokli".

6. Pēc neveiksmīgas sūdzības *Newman* samaksāja pieprasītās summas, to darot ar atrunu attiecībā uz PVN. *BATI* minētās summas pilnībā atlīdzināja *Newman*.

7. *Newman* un *BATI* cēla prasību *rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* (Antverpenes Pirmās instances tiesā), pieprasot atmaksāt samaksātās summas. Šī prasība tika noraidīta ar 2001. gada 4. aprīļa spriedumu, kurā tika atzīts, ka par zādzības rezultātā iztrūkstošajām precēm akcīzes nodoklis ir jāmaksā un ka līdz ar to atbilstoši PVN kodeksa 58. panta 1. punktam un Karaļa lēmuma 1. pantam par minētajām precēm ir iekasējams arī PVN. Turklāt *rechtbank van eerste aanleg* nosprieda, ka šie noteikumi ir paredzēti nodokļa iekasēšanas vienkāršošanai un tādēļ tie bija saderīgi ar Sestās direktīvas 27. pantu.

8. 2001. gada 7. maijā *Newman* un *BATI* pārsūdzēja šo spriedumu *hof van beroep te Antwerpen* (Antverpenes Apelācijas tiesā), kas nolēma uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai saskaņā ar Sesto direktīvu pēc preču piegādes var iekasēt PVN, ja:

— nepastāv atlīdzība vai darījums, par kuru paredzēta atlīdzība;

— nav nodotas tiesības brīvi rīkoties ar precēm kā īpašniekam;

— preces nevarēja likumīgi laist tirgū, jo runa ir par zagtām lietām un kontrabandas precēm?

2) Vai atbilde uz pirmo jautājumu ir atšķirīga, ja runa ir par akcīzes precēm un jo īpaši par tabakas izstrādājumiem?

3) Vai gadījumā, ja par akcīzes precēm nav atskaitīts akcīzes nodoklis, PVN atskaitīšana ir saderīga ar Sestās direktīvas noteikumiem?

4) Vai dalībvalstis var papildināt ar PVN apliekamo darījumu kategorijas, nosūtot paziņojumu Sestās direktīvas 27. panta 2. vai 5. punkta nozīmē, lai uzliktu PVN valsts līmenī akcīzes preču zādzības gadījumā no akcīzes preču noliktavas, vai arī Sestās direktīvas 2. pants ir izsmeļošs?

5) Ja paziņojums Sestās direktīvas 27. panta 5. punkta nozīmē attiecas tikai uz PVN priekšapmaksu, izmantojot nodokļu uzlīmes, vai dalībvalsts ir tiesīga papildināt ar PVN apliekamo darbību kategorijas, piemēram, uzlikt PVN, ja no akcīzes preču noliktavas tiek nozagtas akcīzes preces?"

9. Šie jautājumi liek interpretēt vairākus Sestās direktīvas noteikumus, it īpaši 2. panta 1. punktu, kurš nosaka, ka "pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā [..] par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas".

10. Turklāt Sestās direktīvas 5. panta 1. punkts nosaka, ka "preču piegāde" nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam".

11. Turklāt šīs pašas direktīvas 10. pants nosaka:

"1. a) "Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis" nozīmē notikumu, kura dēļ juridiskais stāvoklis atbilst tam, lai nodoklis kļūtu iekasējams;

b) nodoklis kļūst "iekasējams" tad, kad nodokļu iestādei saskaņā ar likumu rodas tiesības no attiecīgā brīža pieprasīt nodokli no personas, kurai tas jāmaksā, neatkarīgi no tā, ka samaksas laiku var pagarināt.

2. Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, notiek, un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad preces ir piegādātas vai pakalpojumi ir sniegti. [..]

[..]"

12. Turklāt Sestās direktīvas 27. pantā, kas attiecas uz vienkāršošanas procedūrām [3], ir noteikts, ka:

"1. Padome pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu var atļaut jebkurai dalībvalstij ieviest īpašus pasākumus, lai atkāptos no šīs direktīvas noteikumiem nolūkā vienkāršot procedūru, kādā iekasē nodokli, vai novērst noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu. Pasākumi, kas vērsti uz to, lai vienkāršotu kārtību, kādā iekasē nodokli, nedrīkst ietekmēt gala patēriņa stadijā maksājamo nodokli, izņemot gadījumus, kad tas notiek niecīgā apjomā.

2. Dalībvalsts, kas vēlas ieviest 1. punktā minētos pasākumus, par tiem informē Komisiju un sniedz Komisijai visu attiecīgo informāciju.

[..]

5. Tās dalībvalstis, kuras 1977. gada 1. janvārī piemēro tāda veida pasākumus, kādi minēti 1. punktā, var tos saglabāt ar noteikumu, ka šīs dalībvalstis par tiem paziņo Komisijai līdz

3 — Redakcijā, kas bija spēkā pirms grozījumiem, kuri izdarīti ar Padomes 2004. gada 20. janvāra Direktīvu 2004/7/EK (OV L 27, 44. lpp.).

1978. gada 1. janvārim, un ar noteikumu, ka gadījumos, kad šādas atkāpes ir noteiktas, lai vienkāršotu kārtību, kādā iekasē nodokli, tās atbilst 1. punktā noteiktajai prasībai."

13. Piemērojot šo sistēmu, Beļģijas Karaliste 1977. gada 19. decembrī paziņoja Komisijai par Beļģijas PVN kodeksa 58. panta 1. punktu un 1970. gada 3. jūnija Karaļa lēmumu Nr. 13 par pievienotās vērtības nodokļu sistēmu tabakas izstrādājumiem (*Moniteur belge*, 05.06.1970., 6103. lpp.), kuri Sestās direktīvas pieņemšanas laikā bija spēkā šādā redakcijā:

"B. Nodokļa priekšapmaksa

1. Tabakas izstrādājumi

Lai atvieglotu PVN iekasēšanas kontroli, PVN, kas ir maksājams tabakas izstrādājumu piegādes brīdī, ir jāmaksā no cenas, ko maksā patērētājs, vienlaicīgi ar akcīzi, kad ražotājs vai importētājs pērk nodokļu uzlīmes. Vēlāk PVN neiekasē, bet tāpat arī nevar veikt nodokļa atskaitījumu. Tabakas izstrādājumu pārdevuma rēķinā jānorāda cena ar PVN [..]."

II — Analīze

14. Iesniedzējtiesas uzdotie jautājumi pēc būtības attiecas, pirmkārt, uz jautājumu — vai preču, par kurām ir jāmaksā akcīzes nodoklis, zādzību var uzskatīt par "preču piegādi par atlīdzību" atbilstoši Sestās direktīvas 2. panta 1. punktam un līdz ar to vai par to ir jāmaksā PVN. Otrkārt, negatīvas atbildes gadījumā uz šo pirmo jautājumu rodas cits jautājums — vai tomēr šādā gadījumā var pieprasīt PVN samaksu, pamatojoties uz atļauju, kas dalībvalstij piešķirta, piemērojot Sestās direktīvas 27. pantu?

15. Vispirms vēlos atbildēt uz Beļģijas valdības argumentāciju, ka iesniedzējtiesas uzdotie jautājumi nav atbilstīgi un tie ir pilnībā jāpārformulē. Tas izriet no fakta, ka Beļģijas

tiesības acīmredzot ļautu atgūt prasītāju samaksāto PVN, ja tās pierādītu, ka pēc zādzības nav veikts ar nodokli apliekams darījums.

16. Beļģijas valdības un prasītāju sniegtā atbilde uz Tiesas uzdoto rakstveida jautājumu, ar kuru tā vēlējās noskaidrot, tieši kāds pierādījums būtu jāsniedz, lai tiktu atzītas *Newman* un *BATI* iespējamās tiesības atgūt PVN, atklāj, ka pierādījums par notikušo zādzību šajā sakarā nav pietiekams. Izrādās, ka vajag papildus pierādīt, ka pēc zādzības netika veikts neviens ar nodokli apliekams darījums.

17. Tomēr tādi pierādījumi notikumiem, kas tika pārbaudīti pēc zādzības, kā, piemēram, fakts, ka nozagtās preces nav pārdotas vai ka zagļi tās nav iznīcinājuši, neizbēgami ir tādi pierādījumi faktiem, kurus prasītājas nevar zināt. Runa ir par īstu *probatio diabolica*, neiespējamu pierādījumu, ko nevar izvirzīt kā priekšnosacījumu prasītāju samaksātā PVN atmaksai. Šajā sakarā Tiesai jau bija iespēja apstiprināt, ka "ar Kopienas tiesībām nesaderīgie pierādījumiem izvirzītie nosacījumi, pārkāpjot Kopienu tiesības, padara iekasētā nodokļa atgūšanu par praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu" [4].

4 — 1983. gada 9. novembra spriedums lietā 199/82 *San Giorgio* (*Recueil*, 3595. lpp., 14. punkts) un 1999. gada 9. februāra spriedums lietā C-343/96 *Dilexport* (*Recueil*, I-579. lpp., 48. punkts).

18. Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas rīkojuma izriet, ka tabakas izstrādājumu faktiskā zādzība netiek apšaubīta. Tas, ka PVN samaksa par šīm precēm, par kurām jāmaksā akcīze, tika pieprasīta uzreiz pēc zādzības, labi atklāj, ka pati zādzība izraisīja PVN uzlikšanu. Izšķirošais apstāklis nebija vēlākais notikums, piemēram, zagļu īstenotā iespējamā preču laišana apritē tirgū.

19. Tā kā Beļģijas nodokļu iestāde zādzību kā tādu atzina par darbību, par kuru jāmaksā PVN, iesniedzējtiesas iesniegtā jautājuma formulējuma apšaubījums ir pamatots.

A — *Vai preču, par kurām jāmaksā akcīzes nodoklis, zādzību kā tādu var uzskatīt par "preču piegādi" par atlīdzību atbilstoši Sestās direktīvas 2. panta 1. punktam un līdz ar to par to jāmaksā PVN?*

20. Tabakas izstrādājumu zādzību no akcīzes preču noliktavas nevar uzskatīt par "preču piegādi [..], ko veic par atlīdzību" Sestās

direktīvas 2. panta 1. punkta un 5. panta 1. punkta nozīmē.

21. Vispirms šo pantu redakcija neļauj apgalvot, ka apzagtai personai ir jāmaksā PVN tā, it kā viņa brīvprātīgi būtu nodevusi preces zagļiem par atlīdzību. Turklāt šo secinājumu pilnībā apstiprina Tiesas judikatūra, kas attiecas uz preču piegādes un pakalpojumu sniegšanas par atlīdzību jēdzienu interpretāciju, kurai ir galvenā nozīme, nosakot Sestās direktīvas piemērošanas jomu.

22. Vispirms, attiecībā uz preču piegādes un pakalpojumu sniegšanas par atlīdzību jēdziena interpretāciju Tiesa savā 1994. gada 3. marta spriedumā lietā *Tolsma* ir skaidri apstiprinājusi, ka pakalpojumu sniegšana "tiek veikta *par atlīdzību* Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta nozīmē un tādēļ tā ir apliekama ar nodokli tikai tad, ja starp pakalpojumu sniedzēju un saņēmēju pastāv *tiesiskas attiecības*, kuru laikā notiek savstarpēja izpildījuma apmaiņa, un pakalpojumu sniedzēja saņemtā samaksa veido faktisku atlīdzību par saņēmējam sniegto pakalpojumu"[5]. Manuprāt, nav pamata citādai attieksmei pret preču piegādi.

23. Šajā spriedumā Tiesa vēlreiz apstiprināja savā iepriekšējā judikatūrā, kas saistīta ar preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas par atlīdzību jēdzienu, sniegtās interpretācijas virzienu, ka "preču piegāde ir apliekama ar nodokli tikai tad, ja pastāv tieša saikne starp sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību"[6]. Arī savā 1982. gada 1. aprīļa spriedumā lietā *Hong-Kong Trade Development Council* Tiesa atzina, ka ar nodokli apliekamie darījumi PVN sistēmas ietvaros ir tādi darījumi, kas ietver cenas vai atlīdzības noteikšanu[7]. Tādējādi, "ja pakalpojumu sniedzēja darbība sastāv tikai no pakalpojumu sniegšanas bez tiešas atlīdzības, nodokļa bāze nepastāv un par minētajiem bezmaksas pakalpojumiem līdz ar to nav jāmaksā PVN"[8].

24. Ņemot vērā šo judikatūru, ir jāatzīst, ka doma, saskaņā ar kuru zādzības dēļ apzagtai personai jāmaksā PVN par precēm, kas tai

5 — Spriedums lietā C-16/93 (*Recueil*, I-743. lpp., 14. punkts); mans izcēlums.

6 — Iepriekš 5. zemsvītras piezīmē minētajā spriedumā lietā *Tolsma* 13. punkts (mans izcēlums); 1981. gada 5. februāra spriedums lietā 154/80 *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (*Recueil*, 445. lpp., 12. punkts); 1988. gada 23. novembra spriedums lietā 230/87 *Naturally Yours Cosmetics* (*Recueil*, 6365. lpp., 11. punkts) un 1988. gada 8. marta spriedums lietā 102/86 *Apple and Pear Development Council* (*Recueil*, 1443. lpp., 12. punkts).

7 — Spriedums lietā 89/81 (*Recueil*, 1277. lpp., 9. un 10. punkts); mans izcēlums.

8 — Turpat, 10. punkts.

nelikumīgi ir atņemtas bez atlīdzības, acīmredzami nav atbalstāma [9].

25. Tāpat, pretēji Beļģijas valdības argumentācijai, Sestās direktīvas 5. panta 6. un 7. punktā paredzētās situācijas (kad atsevišķos gadījumos savām vajadzībām lieto preces, arī tādas, ko nodokļa maksātājs ir saražojis savā uzņēmumā), ko Kopienu likumdevējs skaidri ir pielīdzinājis piegādēm par atlīdzību, nav salīdzināmas ar zādzības situāciju, kurā īpašnieks ne tikai nesaņem atlīdzību par nozagtajām precēm, bet arī piespiedu kārtā zaudē pašas preces [10].

26. Vēl jāprecizē, ka secinājums par to, ka preču zādzību nevar ne uzskatīt par piegādi, kas veikta par atlīdzību, ne arī ietvert to darījumu skaitā, kas tai ir pielīdzināmi atbilstoši Sestās direktīvas 5. panta 6. un 7. punktam, nav atkarīgs no tā, ka zagļi vai citas personas var nozagtās preces laist apritē.

27. Šajā sakarā Tiesa ir skaidri nospriedusi, ka preču piegāde, ko veic nodokļu maksātājs, kurš šīs preces ir ieguvis nelikumīgi (piemēram, kontrabandas veidā), ir ietverta Sestās direktīvas piemērošanas jomā un ir apliekama ar PVN [11]. Atbilstoši šai judikatūrai nodokļu neitralitātes princips nosaka, ka pat nelikumīgi darījumi ir ietverti Sestās direktīvas piemērošanas jomā un tos apliek ar PVN [12]. Tas izriet no fakta, ka šīs preces konkurē ar likumīgi iegūtām precēm un tādēļ nevar saņemt priekšrocības salīdzinājumā ar tām. Piemēram, nelikumīga azartspēļu ruletes izmantošana ir ietverta kopējā PVN sistēmā, jo tā konkurē ar likumīgām derību darbībām [13].

9 — Šo secinājumu nostiprina Tiesas ieņemtā nostāja tās 1990. gada 8. februāra spriedumā C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (*Recueil*, I-285. lpp.). Šajā spriedumā Tiesa nosprieda, ka "atbilstoši Sestās direktīvas 5. panta 1. punktam par "preču piegādi" ir jāuzskata tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam" (6. punkts) un ka "no šī noteikuma teksta izriet, ka preces piegādes jēdziens [..] ietver vienas personas visus materiālā īpašuma nodošanas darījumus, ar ko tā piešķir tiesības citai personai rīkoties ar šo īpašumu kā īpašniekam" (7. punkts). Visiem materiālā īpašuma nodošanas darījumiem, ar ko citai personai piešķir tiesības ar to rīkoties, raksturīgs piekrišanas vai vienošanās elements (lai pārņemtu izteiksmi, kas ir izmantota šajos secinājumos minētajā spriedumā lietā *Tolsma* 17. punktā, kurā minēta pamata "vienošanās starp līguma pusēm" vajadzība). Šis elements nepastāv zādzības gadījumā. Šādā situācijā nav nedz tiesību uz materiālo īpašumu nodošanas, kam apzagtais īpašnieks būtu piekritis, nedz acīmredzot arī ar pakalpojumu tieši saistītas atlīdzības, ko zagli samaksājuši īpašniekam.

10 — Tāpat ir jāpiebilst, ka situācijas, kas apstrīdētas 1989. gada 13. decembra spriedumā lietā C-342/87 *Genius Holding* (*Recueil*, 4227. lpp., 18. punkts) un 2003. gada 6. novembra spriedumā apvienotajās lietās no C-78/02 līdz C-80/02 *Karageorgou* u.c. (*Recueil*, I-13295. lpp., 50.–52. punkts), ir pilnīgi atšķirīgas no situācijas šajā lietā. Minētajās lietās rēķinā PVN tika iekļauts, bet šķiet, ka par attiecīgajiem pakalpojumiem nebija jāmaksā PVN. Spriedumā lietā *Genius Holding* Tiesa pamatoti nosprieda, ka "tiesības veikt nodokļa atskaitīšanu, kas ir paredzētas Sestajā direktīvā [..], neattiecas uz nodokli, kas ir jāmaksā tikai tāpēc, ka tas ir minēts rēķinā".

11 — Šajā sakarā skat. 2000. gada 29. jūnija spriedumu lietā C-455/98 *Salumets* u.c. (*Recueil*, I-4993. lpp., 24. punkts).

12 — 1988. gada 5. jūlija spriedums lietā 269/86 *Mol* (*Recueil*, 3627. lpp., 18. punkts); 1988. gada 5. jūlija spriedums lietā 289/86 *Happy Family* (*Recueil*, 3655. lpp., 20. punkts); 1993. gada 2. augusta spriedums lietā C-111/92 *Lange* (*Recueil*, I-4677. lpp., 16. punkts); 1998. gada 28. maija spriedums lietā C-3/97 *Goodwin* un *Unstead* (*Recueil*, I-3257. lpp., 9. punkts); 1999. gada 29. jūnija spriedums lietā C-158/98 *Coffeeshop "Siberië"* (*Recueil*, I-3971. lpp., 14. un 21. punkts) un iepriekš minētais spriedums lietā *Salumets* u. c., 19. punkts.

13 — 1998. gada 11. jūnija spriedums lietā C-283/95 *Fischer* (*Recueil*, I-3369. lpp., 19.–23. un 28. punkts).

28. Šī argumentācija ir piemērojama arī gadījumā, kad zagļi vai trešās personas nozagtās preces piegādā citai personai par atlīdzību. Šīs vēlākās zagto preču piegādes apliek ar PVN. Tomēr ir acīmredzams, ka šajā lietā situācija ir atšķirīga: runa ir par to, vai par preču nodošanu, kas notikusi pašas zādzības dēļ, ir jāmaksā PVN. Taču šajā sakarā pati zādzība nav piegāde par atlīdzību Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta nozīmē.

29. Turklāt apstāklim, ka minētās preces šajā lietā ir akcīzes preces, nav nozīmes, nosakot, vai šo preču zādzību var uzskatīt par preču piegādi par atlīdzību. Kā Komisija atzina rakstiskajos apsvērumos, neviens Sestās direktīvas noteikums par preču piegādi nenošķir akcīzes preču piegādi un to preču piegādi, par ko nav jāmaksā akcīze.

30. Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, man šķiet, ka Tiesai vajadzētu atbildēt iesniedzējtiesai, ka akcīzes preču zādzību nevar uzskatīt par "preču piegādi [..] par atlīdzību" Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta nozīmē.

B — *Vai tomēr PVN samaksu var pieprasīt pēc preču zādzības, pamatojoties uz atļauju, kas ir piešķirta dalībvalstij, piemērojot Sestās direktīvas 27. pantu?*

31. Atbilstoši Sestās direktīvas 27. pantam dalībvalstij var atļaut ieviest īpašus pasākumus, atkāpjoties no Sestās direktīvas noteikumiem, nolūkā vienkāršot procedūru, kādā iekasē nodokli, vai novērst noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu.

32. Atbilstoši Sestās direktīvas 27. panta 5. punktam Beļģijas Karaliste paziņoja par minēto pasākumu, kas nosaka, ka PVN par tabakas izstrādājumiem ir maksājams vienlaicīgi ar akcīzes nodokli. Tādējādi galvenais jautājums šajā lietā ir, vai ar šādu pasākumu drīkst paplašināt Sestajā direktīvā paredzēto darbību, par kurām jāmaksā PVN, kategorijas.

33. Sestās direktīvas 10. pants skaidri nošķir nodokļa iekasējamību, proti, brīdi, kad PVN ir jāmaksā, no darbības, par kuru jāmaksā nodoklis, kas ir "notikums, kura dēļ juridiskais stāvoklis atbilst tam, lai nodoklis kļūtu iekasējams".

34. Šī nošķiršana izskaidro būtisku atšķirību starp likumdošanas pasākumiem, kas ie-

tekmē vienu vai otru no šiem jēdzieniem. Pasākums, kura mērķis ir pasteidzināt PVN iekasēšanas brīdi tādā veidā, lai tas sakristu ar akcīzes nodokļa iekasēšanas brīdi, ir jānošķir no pasākuma, kas paredz izņēmumu no normām, kuras uzskaita ar PVN apliekamos darījumus, pievienojot jaunu Sestajā direktīvā neparedzētu darbību, par kuru jāmaksā PVN.

35. Tas, ka pierādījums par zādzību nav pietiekams, lai izvairītos no nozagto preču īpašnieka pienākuma maksāt PVN par šīm precēm, pierāda, ka Beļģijas valdība šo pasākumu piemēro, pārsniedzot vienkāršu PVN samaksas pasteidzināšanu. Beļģijas nodokļu iestādēm piemērojot šo pasākumu, zādzība pati par sevi tiek uzskatīta par preču piegādi par atlīdzību un līdz ar to faktiski ir ieviesta jauna, Sestajā direktīvā neparedzēta, darbība, par kuru jāmaksā PVN.

36. Tomēr Beļģijas valdības paziņotā pasākuma teksts atklāj, ka šo pasākumu tā nedrīkst piemērot. Tas paredz tikai to, ka "lai atvieglotu PVN iekasēšanas kontroli, *PVN, kas ir maksājams* par tabakas izstrādājumiem piegādes brīdī, ir jāmaksā [..] vienlaicīgi ar akcīzi, kad ražotājs vai importētājs pērk nodokļu uzlīmes" [14].

37. Šajā sakarā ir jāatgādina, ka atbilstoši Tiesas judikatūrai par Sestās direktīvas 27. pantu "atkāpes ietveroši valsts pasākumi nolūkā novērst nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu ir jāinterpretē šauri" [15]. Minētā paziņojuma teksts labi atklāj, ka paziņotais pasākums attiecas tikai uz *PVN iekasējamības brīža paātrināšanu*, izmantojot nodokļu uzlīmes tā, lai tas rastos ar akcīzes nodokļa iekasēšanas brīdi. Beļģijas pasākuma mērķis ir tikai iekasēt PVN iepriekšējas samaksas veidā, un tādējādi tas attiecas tikai uz nodokļa iekasēšanas brīdi. Kā pamatoti uzsver prasītājas un Komisija, šī paziņojuma mērķis nav piedzīt PVN, faktiski nepārbaudot darbību, par kuru jāmaksā nodoklis, proti, šīs lietas gadījumā — preču piegādi par atlīdzību. Paziņojumā ir norādīta attiecīgā darbība, par kuru jāmaksā PVN, proti, tabakas izstrādājumu *piegāde*, nepieļaujot iespēju, ka minētā vienkāršošanas procedūra var radīt jebkādu atkāpi.

38. No tā jāsecina, ka neviens atkāpes saturošs pasākums netika paziņots atbilstoši Sestās direktīvas 27. panta 5. punktam, kas ļautu Beļģijai pieprasīt PVN samaksu no

14 — Skat. šo secinājumu 13. punktu; mans izcēlums.

15 — 1997. gada 29. maija spriedums lietā C-63/96 *Skripalle* (*Recueil*, I-2847. lpp., 24. punkts).

īpašnieces par tam nozagtajām precēm, ja šī īpašniece šīs preces par atlīdzību nav piegādājusi.

39. Tādēļ šāds atkāpes ietverošs pasākums nav izmantojams pret nodokļu maksātājiem [16]. Šajā sakarā ir jāatgādina par 1985. gada 13. februāra spriedumu lietā *Direct Cosmetics*, saskaņā ar kuru atkāpes no Sestās direktīvas "ir saderīgas ar Kopienu tiesībām tikai ar nosacījumu, ka, pirmkārt, tās atbilst 27. panta 1. punktā noteiktajiem mērķiem un, otrkārt, ka tās ir paziņotas Komisijai" [17].

40. Katrā ziņā, pat ja varētu uzskatīt, ka atkāpes ietverošs pasākums, kura dēļ zādzību var uzskatīt par preču piegādi par atlīdzību, bija paziņots, tas būtu pretējs Kopienu tiesībām.

41. Tiesa ne tikai apstiprina, ka iespēju veikt atkāpes ietverošus pasākumus, ko paredz Sestās direktīvas 27. pants, ir jāinterpretē šauri [18], bet tā arī atgādina, ka ir atļauti tikai tādi pasākumi, kas ir "vajadzīgi un piemēroti pasākuma izvirzītā īpaša mērķa īstenošanai un ja tie pēc iespējas mazāk ietekmē Sestās direktīvas mērķus un principus" [19]. Citiem vārdiem, pasākumi, kas atkāpjas no Sestās direktīvas, lai vienkāršotu nodokļu iekasēšanu vai novērstu nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu, ir pieņemami tikai "ja tie stingri vajadzīgi šo mērķu sasniegšanai" [20], un šāda pasākuma saderība "ar nosacījumiem, ko paredz Sestās direktīvas 27. panta 1. punkts, ir jāizvērtē strikti" [21].

42. Netika pierādīts, ka minētajam atkāpes ietverošajam pasākumam bija tādi mērķi kā nodokļa iekasēšanas vienkāršošana vai cīņa pret nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu, kas varētu pamatot preču zādzības uzskatīšanu par preču piegādi par atlīdzību. Šāds pasākums nozīmētu atkāpi no Sestās direktīvas pamata noteikumiem, kas nosaka darbības, par kurām jāmaksā nodoklis, tām pievienojot jaunas ar PVN apliekamo darbību kategorijas, to darot situācijā, kad preču zādzība nav apstrīdēta un nav pazīmju par nodokļu nemaksāšanu.

16 — Šis secinājums izdarīts neatkarīgi no jautājuma, kas šajā lietā nav uzdots, proti, vai vienkāršs pasākums PVN samaksas paātrināšanai, līdzīgi tam, par kādu bija paziņots šajā lietā, ir atkāpes ietverošs pasākums atbilstoši 27. panta 1. punktam.

17 — Spriedums lietā 5/84 (*Recueil*, 617. lpp., 24. punkts). Skat. arī 1995. gada 6. jūlija spriedumu lietā C-62/93 *BP Soupergaz* (*Recueil*, I-1883. lpp., 22. un 23. punkts).

18 — Skat. šo secinājumu 37. punktu.

19 — 2000. gada 19. septembra spriedums apvienotajās lietās C-177/99 un C-181/99 *Ampafrance* un *Sanofi* (*Recueil*, I-7013. lpp., 43. punkts) un 2004. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-17/01 *Sudholz* (*Recueil*, I-4271. lpp., 46. punkts).

20 — 1984. gada 10. aprīļa spriedums lietā 324/82 Komisija/Beļģija (*Recueil*, 1861. lpp., 29. punkts).

21 — Šo secinājumu 19. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Sudholz* 45. punkts.

III — Secinājumi

43. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, es piedāvāju Tiesai uz *hof van beroep te Antwerpen* uzdotajiem jautājumiem atbildēt šādi:

"1) Jēdziens "preču piegāde [..] par atlīdzību" 2. panta 1. punkta nozīmē 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 ir jāinterpretē tā, ka tas neietver preču zādzību, neatkarīgi no tā, vai par nozagtajām precēm jāmaksā akcīzes nodoklis.

2) Atļauja, kas dalībvalstij dota pēc veiktā paziņojuma atbilstoši Sestās direktīvas 77/388 27. panta 5. punktam, lai ieviestu īpašu atkāpes ietverošu pasākumu, kas nosaka iepriekšēju pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanu par tabakas izstrādājumiem vienlaicīgi ar akcīzes nodokļa samaksu, neietver iespēju pieprasīt pievienotās vērtības nodokļa samaksu par precēm, kas ir nozagtas."