TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2010. gada 7. decembrī *

Lieta C-285/09

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

R.,

piedaloties

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

Finanzamt Karlsruhe-Durlach.

* Tiesvedības valoda — vācu.

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. Bonichot*] un A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], tiesneši E. Juhāss [*E. Juhász*], Dž. Arestis [*G. Arestis*], U. Lehmuss [*U. Lõhmus*] (referents), T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] un K. Toadere [*C. Toader*],

ģenerāladvokāts P. Kruss Viljalons [*P. Cruz Villalón*],
sekretārs K. Malaceks [*K. Malacek*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2010. gada 5. maija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *R.* vārdā — A. Parša [*A. Parsch*], D. Zauers [*D. Sauer*], F. Kreileins [*F. Kreilein*], K. Princs [*C. Prinz*] un K. F. Capfs [*K.-F. Zapf*], *Rechtsanwälte*,

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

— Vācijas valdības vārdā — M. Lumma [*M. Lumma*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], pārstāvji,

— Īrijas vārdā — D. O'Hagans [*D. O'Hagan*], pārstāvis, kam palīdz B. Dohertijs [*B. Doherty*], *barrister*,

— Grieķijas valdības vārdā — G. Kanelopuls [*G. Kanellopoulos*], kā arī Z. Hadzipavlu [*Z. Chatzipavlou*] un V. Karra [*V. Karra*], pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā — D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], pārstāvis,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2010. gada 29. jūnija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu 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 lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību kriminālprocesā pret *R.* par krāpšanu nodokļu jomā, kurā viņš 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 tāds rīkojas, 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 iekšējām preču iegādēm [iegādi Kopienas iekšienē], ko valsts teritorijā par atlīdzību veic nodokļu maksātājs, kas attiecīgi darbojas, vai juridiska persona, kas nav nodokļu maksātāja, ja pārdevējs 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 teikumā 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] ļaunprātīgu izmantošanu, dalībvalstis atbrīvo no nodokļiem:

a) piegādātās preces, kā tās definētas 5. pantā, ko nosūtījis vai transportējis pārdevējs vai kāds viņa vārdā, vai persona, kas ārpus 3. pantā minētās teritorijas, bet Kopienas iekšienē preces iegādājusies 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 kriminālti-esisku naudas sodu

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

[..]

ja tādējādi tiek samazināta tā nodokļu nasta vai nepamatoti gūtas 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 noziedzīgu nodarījumu veidojošie elementi. To papildina materiālās nodokļu tiesību normas, kurās ir noteikti fakti, kuriem ir nozīme [nodokļa] uzlikšanas mērķiem, un iekasējamības nosacījumi. Attiecīgi nodokļa iekasējamība 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, principā 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 šī paša likuma 1. panta 1. punkta 1) apakšpunktā ietvertajos darījumos, ir atbrīvotas no PVN.

11 *UStG* 6.a panta 1. punktā 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 iegādājusies piegādes priekšmetu savam uzņēmumam, vai

c) ikviens cits pircējs jauna transportlīdzekļa piegādes gadījumā;

un

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

[..]"

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

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

14 Saskaņā ar *UStG* 18.b pantu uzņēmējam nodokļu iestādē ir jādeklarē ar nodokli apliekamie ienākumi no viņa veiktajām piegādēm Kopienas iekšienē. Saskaņā ar *UStG* 10. panta 1. punkta otro teikumu ar nodokli apliekamie ienākumi no piegādēm Kopienas iekšienē parasti ir neto atlīdzība, kuru pakalpojuma saņēmējs maksā uzņēmējam. Ar minētajā 18.b pantā paredzēto deklarāciju uzņēmējs informē nodokļu administrāciju par to, ka veiktās piegādes ir atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar *UStG* 4. panta 1. punkta b) apakšpunktu un 6.a pantu, līdz ar to viņam nav pienākuma par šīm piegādēm maksāt PVN.

15 Uzņēmēja, kurš veic piegādi Kopienas iekšienē, pienākumi pierādījumu jomā sīkāk ir aprakstīti 1999. gada Apgrozījuma nodokļa piemērošanas noteikumos (*Umsatzsteuer—Durchfürungsverordnung 1999*, *BGBl.* 1999 I, 1308. lpp.; turpmāk tekstā — "*UStDV*").

16 Saskaņā ar *UStDV* 17.a pantu uzņēmējam, pirmkārt, izmantojot atbilstošus pamatojošus dokumentus, ir jāpierāda, ka piegādes priekšmets ir nogādāts vai nosūtīts Savienības teritorijā ("dokumentārais pierādījums"). Otrkārt, ievērojot *UStDV* 17.c pantu, viņam, izmantojot savu grāmatvedību, ir jāpierāda nosacījumu atbrīvojumam no nodokļa esamība, tostarp pircēja PVN reģistrācijas numurs ("grāmatvedības pierādījums").

Pamata lieta un prejudiciālais jautājums

17 Portugāles pilsonis *R.* vadīja Vācijas sabiedrību, kurā tika tirgotas luksusa automašīnas. Saskaņā ar iesniedzējtiesas lēmumā ietvertajiem konstatētajiem faktiem kopš 2001. gada viņš ir pārdevis vairāk nekā 500 automašīnas gadā. Pircēji lielākoties bija Portugālē reģistrēti automašīnu tirgotāji.

18 Sākot no 2002. gada, *R.* veica vairākas manipulatīvas darbības, slēpjot automašīnu pircēju patieso identitāti, lai Portugāles Republikas teritorijā reģistrēti izplatītāji varētu izvairīties no PVN maksāšanas šajā dalībvalstī. Tādējādi viņš varēja pārdot transportlīdzekļus par izdevīgāku cenu un gūt lielāku peļņu.

19 Šo manipulatīvo darbību pamatā bija viņa sabiedrības grāmatvedības mērķiem viltoti rēķini, kuri tika izrakstīti fiktīvu pircēju vārdā, kuri tika norādīti kā piegāžu adresāti. Šajos rēķinos katru reizi tika norādīta iedomātā pircēja firma, viņa PVN reģistrācijas numurs, transportlīdzekļa, 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 pārdeva privātiem gala patērētājiem Portugālē, neiesniedzot deklarāciju Portugāles nodokļu iestādēs, 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 adresāts tika norādīts gala patērētāja vārds un tika pievienota apzināti 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 pārdeva un piegādāja vairāk nekā 1100 transportlīdzekļu par summu aptuveni EUR 19 miljonu apmērā. Savās nodokļu deklarācijās par šiem abiem gadiem *R.* šos darījumus norādīja kā no nodokļa atbrīvotas piegādes Kopienas iekšienē un "apkopojošās" deklarācijās, kuras bija jāiesniedz *Bundeszentralamt für Steuern*, kā līgumslēdzējas puses norādīja fiktīvos pircējus, lai patiesos pircējus nevarētu noteikt Portugālē, izmantojot nodokļu informācijas apmaiņas sistēmu Savienības līmenī.

22 Pēc tam, kad pret *R.* tika uzsākts 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 miljona PVN samaksas 2002. gadā un vairāk nekā EUR 1,5 miljonu 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. Apzināta Savienības tiesību normu pārkāpšana attaisnojot atbrīvojuma no nodokļa nepiemērošanu Vācijā. Neizpildot savu pienākumu iekasēt Vācijas PVN par šīm piegādēm, to pārskaitīt Vācijas nodokļu iestādēm un to norādīt savās gadskārtējās nodokļu deklarācijās, *R.* esot veicis krāpšanu nodokļu jomā.

23 *R.* kasācijas kārtībā pārsūdzēja šo spriedumu iesniedzējtiesā. *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 Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu *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 šādus darījumus veic nolūkā veikt krāpšanu nodokļu jomā, ja nodokļu maksātājs ir zinājis par ļaunprātīgo vai krāpniecisko darbību un tajā ir piedalījies. Tas, pirmkārt, izrietot no Savienības tiesībās paredzētā ļaunprātīgas 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 tā divos līdzīgos gadījumos jau ir atteikusies piešķirt atbrīvojumu no nodokļa piegādei Kopienas iekšienē.

26 Tomēr no lietas materiāliem izriet, ka vienlaicīgi nodokļu tiesvedības ietvaros pret *R.*, kuras priekšmets ir tādi paši fakti, *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Bādenes-Virtembergas Nodokļu tiesa) 2009. gada 11. marta rīkojumā 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 ļaunprātīgas darbības aizliegums nav piemērojams tiktāl, ciktāl apstrīdētajiem darījumiem esot cits izskaidrojums, nevis

vēlme iegūt nodokļu priekšrocības. Turklāt *Bundesgerichtshof* viedoklis esot pretrunā PVN neitralitātes un teritorialitātes principiem.

27 Ņemot vērā šo Vācijas tiesu atšķirīgo vērtējumu, *Bundesgerichtshof* uzskata, ka ir vajadzīgs lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, jo *R.* varētu izvairīties no kriminālvajāšanas, ja attiecīgie darījumi tiktu kvalificēti kā piegādes Kopienas iekšienē, 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 krimināltiesībām, jo netiek nodrošināta savstarpība kriminālprocesu jomā. Viltotās deklarācijas saistībā ar pircēju būtu nevis krimināltiesisks pārkāpums, bet gan vienkāršs administratīvs pārkāpums, par kuru var noteikt naudas sodu līdz EUR 5 000.

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

"Vai Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkts ir interpretējams tādējādi, ka ir jāatsaka piešķirt atbrīvojumu no PVN preču piegādēm šī 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 viņš 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 pieņemamību

29 *R.* apstrīd lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību divu iemeslu dēļ. Pirmkārt, *R.* apgalvo, ka iesniedzējtiesa ir kļūdaini izklāstījusi 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 vēlas secināt no Sestās direktīvas, neizriet no attiecīgajiem spēkā esošajiem noteikumiem Vācijas tiesībās. Vācijas konstitucionālās tiesības, īpaši tiesiskuma princips krimināltiesībās, nosakot ierobežojumus interpretācijai atbilstoši Sestajai direktīvai, ja šādas interpretācijas rezultātā pamata procedūrā būtu jāiestājas kriminālai sodāmībai.

31 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar LESD 267. pantu tikai valsts tiesa, kura izskata strīdu un kurai ir jāuzņemas 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-10465. 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 *Alassini* 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 Uzdodot savu jautājumu, iesniedzējtiesa 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 iegādi Kopienas iekšienē, šādai piegādei Kopienas iekšienē ir jāliedz atbrīvojuma no šī nodokļa izmantošana.

36 Lai atbildētu uz šo jautājumu, vispirms ir jāatgādina, ka cīņa ar krāpšanu, izvairīšanos 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 iekšienē 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 veikts piegādāto preču gala patēriņš (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*, Krājums, I-3581. lpp., 30. punkts).

38 Šajā ziņā ar minēto pārejas sistēmu radītais mehānisms nozīmē, pirmkārt, ka nosūtīšanas dalībvalstī piegāde, kas rada nosūtīšanu vai transportēšanu Kopienas iekšienē, ir atbrīvota no nodokļa, ko papildina tiesības uz PVN atskaitīšanu vai atmaksāšanu, kurš šajā dalībvalstī ir samaksāts kā priekšnodoklis, un, otrkārt, ka iegāde

Kopienas iekšienē tiek aplikta ar nodokli galamērķa dalībvalstī. Šis mehānisms tādējādi nodrošina skaidru attiecīgo dalībvalstu fiskālās suverenitātes nodalīšanu (šajā ziņā skat. 2006. gada 6. aprīļa spriedumu lietā C-245/04 *EMAG Handel Eder*, Krājums, I-3227. lpp., 30. un 40. punkts).

39 Turklāt tāpat kā citi jēdzieni, ar kuriem tiek definētas darbības, kas apliekamas ar nodokli saskaņā ar Sesto direktīvu (skat. it īpaši 2006. gada 12. janvāra spriedumu apvienotajās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen* u.c., Krājums, I-483. lpp., 44. punkts, kā arī 2006. gada 6. jūlija spriedumu apvienotajās lietās C-439/04 un C-440/04 *Kittel* un *Recolta Recycling*, Krājums, I-6161. lpp., 41. punkts), piegādes Kopienas iekšienē un iegādes Kopienas iekšienē jēdzieni ir objektīvi un tie ir piemērojami neatkarīgi no attiecīgo darbību mērķiem un rezultātiem (iepriekš minētais spriedums lietā *Teleos* u.c., 38. punkts).

40 Attiecībā uz piegādēm Kopienas iekšienē no Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmās daļas izriet, ka šajā jēdzienā ietilpst un, ievērojot nosacījumus, kurus dalībvalstis nosaka, lai nodrošinātu turpmāk paredzēto atbrīvojumu pareizu un godīgu piemērošanu un novērstu jebkādu krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu izmantošanu, no nodokļa ir atbrīvota tādu preču piegāde, ko pārdevējs vai saņēmējs, vai kāds viņa vārdā ir nosūtījis vai transportējis ārpus dalībvalsts teritorijas, bet Kopienas iekšienē citam nodokļu maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļu maksātāja, kura attiecīgi darbojas dalībvalstī, kas nav preču nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkts.

41 Tiesa šo noteikumu ir interpretējusi tādējādi, ka atbrīvojums no nodokļa par piegādi Kopienas iekšienē ir piemērojams tikai tad, ja tiesības ar preci rīkoties kā īpašniekam ir nodotas pircējam un piegādātājs pierāda, ka šī prece ir nosūtīta vai transportēta uz citu dalībvalsti un ka pēc šīs nosūtīšanas vai transportēšanas prece faktiski ir izvesta no piegādes dalībvalsts teritorijas (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Teleos* u.c., 42. punkts, kā arī lietā *Twoh International*, 23. punkts).

42 Tiesa arī konstatēja, ka pēc kontroles atcelšanas uz dalībvalstu robežām nodokļu administrācijai ir grūti pārliecināties, vai preces fiziski ir izvestas no minētās dalībvalsts teritorijas. Tādēļ šādu pārbaudi valsts nodokļu iestādes veic, pamatojoties galvenokārt uz nodokļu maksātāju sniegtajiem pierādījumiem un to deklarācijām (iepriekš minētie spriedumi lietā *Teleos* u.c., 44. punkts, kā arī lietā *Twoh International*, 24. punkts).

43 Tomēr nevienā no Sestās direktīvas noteikumiem nav konkrēti paredzēts, kādi pierādījumi nodokļu maksātājiem ir jāiesniedz, lai tie varētu izmantot atbrīvojumu no PVN; šis jautājums, kā tas izriet no Sestās direktīvas 28.c panta A daļas [a) punkta] teikuma pirmās daļas, ir dalībvalstu kompetencē (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Collée*, 24. punkts).

44 Tādējādi atbilstoši minētajam noteikumam, pirmkārt, dalībvalstīm ir jāparedz nosacījumi, ar kādiem piegādes Kopienas iekšienē ir atbrīvotas no nodokļa, lai nodrošinātu minēto atbrīvojumu pareizu un godīgu piemērošanu, kā arī novērstu jebkādu krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu izmantošanu.

45 Tomēr dalībvalstīm, īstenojot savas pilnvaras, ir jāievēro vispārējie tiesību principi, kas ir daļa no Savienības tiesību sistēmas, tostarp tiesiskās drošības un samērīguma principi, kā arī tiesiskās paļāvības aizsardzības princips (šajā ziņā 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-7639. 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 šī 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 ļaunprātīgu izmantošanu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Twoh International*, 26. punkts).

47 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka pamata lietā *R.* uz savām tiesībām saņemt atbrīvojumu no PVN atsaucas apstākļos, kad piegādātās preces faktiski ir atstājušas Vācijas teritoriju, bet rēķinos un deklarācijās, kuras viņš iesniedza nodokļu iestādei kā pierādījumu darījumiem Kopienas iekšienē, ar nolūku tika iekļautas būtiskas neprecizitātes. Iesniedzējtiesa uzskata, ka *R.* šajos rēķinos ir slēpis patieso pircēju identitāti, lai tiem ļautu izvairīties no PVN maksāšanas, kas tiem būtu jāveic saistībā ar Portugālē veiktu iegādi Kopienas iekšienē.

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

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

50 Atbrīvojuma no nodokļa atteikumam gadījumā, ja nav ievērots valsts tiesībās 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 atskaitāmā PVN daļas ieturēšanu skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski*, 28. punkts).

51 No tā izriet, ka tādos apstākļos, kādi ir aplūkoti pamata lietā, piegādes Kopienas iekšienē nosūtīšanas dalībvalsts var atteikt 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 īstenojot mērķi nodrošināt atbrīvojumu pareizu un godīgu piemērošanu, kā arī novērst jebkādu krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu izmantošanu.

52 Tomēr īpašos gadījumos, kad, neskatoties uz savstarpēju palīdzību 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 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 PVN sistēmas pamatprincipam šis nodoklis ir maksājams par katru ražošanas vai izplatīšanas darbību, atskaitot nodokli, kas tieši ietekmē dažādos cenu veidojošos elementus (skat. it īpaši iepriekš minēto rīkojumu

lietā *Transport Service*, 20. un 21. punkts; iepriekš minētos spriedumus apvienotajās lietās *Optigen* u.c., 54. punkts, kā arī lietā *Collée*, 22. punkts).

53 Attiecībā uz samērīguma principu ir jānorāda, ka tam nav pretrunā tas, ka piegādātājam, kurš piedalās krāpšanā, ir pienākums *a posteriori* samaksāt PVN par viņa veikto piegādi Kopienas iekšienē, jo viņa saistība ar krāpšanu ir noteicošs apstāklis, kas ir jāņem vērā, izvērtējot valsts pasākuma samērīgumu.

54 Turklāt šī sprieduma 51. punkta konstatējumu neatspēko ne nodokļu neitralitātes princips, ne tiesiskās drošības princips, ne tiesiskās paļāvības princips. Uz šiem principiem nav tiesību atsaukties tādam nodokļu maksātājam, kurš ar nolūku ir piedalījies krāpšanā nodokļu jomā un apdraudējis kopējās PVN sistēmas darbību.

55 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka tādos apstākļos, kādi ir aplūkoti pamata lietā, kad preces piegāde Kopienas iekšienē faktiski ir notikusi, tomēr, to veicot, piegādātājs ir slēpis patiesā pircēja identitāti, lai tam ļautu izvairīties no PVN maksāšanas, piegādes Kopienas iekšienē nosūtīšanas dalībvalsts, pamatojoties uz pilnvarām, kuras tai ir saskaņā ar Sestās direktīvas 28.c panta A daļas [a) punkta] teikuma pirmo daļu, šādam darījumam var atteikt piemērot atbrīvojumu no nodokļa.

Par tiesāšanās izdevumiem

56 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

Tādos apstākļos, kādi ir aplūkoti pamata lietā, kad preces piegāde Kopienas iekšienē faktiski ir notikusi, tomēr, to veicot, piegādātājs ir slēpis patiesā pircēja identitāti, lai tam ļautu izvairīties no pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas, piegādes Kopienas iekšienē nosūtīšanas dalībvalsts, pamatojoties uz pilnvarām, kuras tai ir saskaņā ar Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2000. gada 17. oktobra Direktīvu 2000/65/EK, 28.c panta A daļas [a) punkta] teikuma pirmo daļu, šādam darījumam var atteikt piemērot atbrīvojumu no nodokļa.

[Paraksti]