

Apvienotās lietas C-536/08 un C-539/08

*Staatssecretaris van Financiën*

pret

X

un

*fiscale eenheid Facet BV/Facet Trading BV*

(Hoge Raad der Nederlanden lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Sestā PVN direktīvā – 17. panta 2. un 3. punkts – 28.b panta A daļas 2. punkts – Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – Pārejas noteikumi tirdzniecības starp dalībvalstīm aplikšanai ar nodokliem – Preču iegādes Kopienas iekšienē vieta

Sprieduma kopsavilkums

*Noteikumi par nodokliem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokli – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Pārejas noteikumi tirdzniecības starp dalībvalstīm aplikšanai ar nodokliem*

(Padomes Direktīvas 77/388 17. panta 2. un 3. punkts un 28.b panta A daļas 2. punkts)

Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokliem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma, redakcijā, kas izriet no Direktīvas 92/111, 17. panta 2. un 3. punkts, kā arī 28.b panta A daļas 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka personai, kura ir tādā situācijā, kādā ir paredzēta pārdotās minētās normas pirmajā daļā, nerodas tiesības tādējādi atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, kurš par preču iegādi Kopienas iekšienē bija jāsamaksā kā priekšnodoklis.

Tā kā ir skaidrs, ka preces, kas tika apliktas ar nodokli, ko piemēro preču iegādei Kopienas iekšienē, kas dalībvalstī, kura ir izdevusi identifikācijas numuru, it kā tika veikta, piemērojot Sestās direktīvas 28.b panta A daļas 2. punkta pirmo daļu, faktiski netika ievestas minētajā dalībvalstī, minētos darījumus nevar uzskatīt par tādām, kuru rezultātā rodas “tiesības uz atskaitījumu” Sestās direktīvas 17. panta izpratnē, atbilstoši kuram pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšana no maksājamo nodokļu, ko tieši preču iegādes Kopienas iekšienē ietvaros nodokļu maksātājs maksāja par starpproduktiem un starppakalpojumiem, ir pakārtota nosacījumam, ka šādi iegādātajām precēm vai pakalpojumiem ir jābūt izmantotiem nodokļa maksātāja veiktajos darījumos, par kuriem ir piemērots nodoklis. Tādēļ minētos darījumus nevar uzskatīt par tādām, kuru rezultātā rodas tiesības uz atskaitījumu minētā panta izpratnē.

Šajā sakarā jānorāda, ka Sestās direktīvas 17. pantā paredzētais vispārējais nodokļu atskaitījuma regulējums nav paredzēts, lai šādā situācijā aizstātu šādas direktīvas 28.b panta A daļas 2. punkta otrajā daļā paredzēto regulējumu, kas ir balstīts uz mehānismu, ar kuru tiek samazināta nodokļa aprēķina bāze, lai varētu izvairīties no nodokļu dubultas uzlikšanas.

(sal. ar 40.–43. un 45. punktu un rezolutīvo daļu)

## TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2010. gada 22. aprīlī (\*)

Sestā PVN direktīva – 17. panta 2. un 3. punkts – 28.b panta A daļas 2. punkts – Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – Pārejas noteikumi tirdzniecības starp dalībvalstīm aplikšanai ar nodokļiem – Preču iegādes Kopienas iekšienē vieta

Apvienotās lietas C-536/08 un C-539/08

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar lūgumiem, kas pieņemti 2008. gada 14. novembrī un kas Tiesā reģistrēti 2008. gada 4. decembrī, tiesvedībā

### ***Staatssecretaris van Financiën***

pret

**X** (C-536/08)

un

***fiscale eenheid Facet BV/Facet Trading BV*** (C-539/08).

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], tiesneši R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], Dž. Arestis [*G. Arestis*] (referenti), J. Malenovskis [*J. Malenovský*] un T. fon Danvics [*T. von Danwitz*],

ģenerālvokāts J. Mazaks [*J. Mazák*],

sekretāre S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ģemot vērā rakstveida procesa un 2009. gada 19. novembra tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *fiscale eenheid Facet BV/Facet Trading BV* vērā – H. V. M. van Kesterens [*H. W. M. van Kesteren*] un M. A. J. Rāfss [*M. A. J. Raafs*], *advocaten*,

– Nīderlandes valdības vērā – K. Viselsa [*C. Wissels*], un M. Norta [*M. Noort*], kā arī M. de Grāfe [*M. de Grave*], pārstāvji,

- Beļģijas valdības vārdā – M. Jakobsa [*M. Jacobs*] un Ž. K. Allo [*J.-C. Halleux*], pārstāvji,
- Eiropas Kopienų Komisijas vārdā – D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*] un K. ten Dama [*C. ten Dam*], pārstāvji,

ņemot vērā pārcēnerladvokāta uzklaušanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ēnerladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 Līgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 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.), redakcijā, kas izriet no Padomes 1992. gada 14. decembra Direktīvas 92/111/EEK (OV L 384, 47. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 17. panta 2. un 3. punktu, kā arī 28.b panta A daļas 2. punktu.

2 Šie līgumi tika iesniegti tiesvedībā starp *Staatssecretaris van Financiën* [valsts sekretāru finanšu lietās] (turpmāk tekstā – “*Staatssecretaris*”) un attiecīgi X un *Facet BV*/*Facet Trading BV* (turpmāk tekstā – “*Facet*”) par paziņojumu par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) pārrēķinu.

## Atbilstošās tiesību normas

### *Kopienų tiesiskais regulējums*

3 Sestās direktīvas 17. panta 1.–3. punkti ir paredzēti:

“1. Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kāst iekasjams.

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

[..]

d) pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams saskaņā ar 28.a panta 1. punkta a) apakšpunktu.

3. Dalībvalstis piešķir katram nodokļa maksātājam arī 2. punktā minētās pievienotās vērtības nodokļa atskaitēšanas vai atmaksājuma tiesības, ciktāl šīs preces un pakalpojumus izmanto šādiem mērķiem:

a) darījumiem, kas saistīti ar citā valstī veiktām 4. panta 2. punktā minētajām saimnieciskām darbībām, kurām pienāktos samazinājumi, ja šie darījumi būtu veikti valsts teritorijā;

b) darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļiem saskaņā ar 14. panta 1. punkta i) apakšpunktu, 15. pantu, 16. panta 1. punkta B, C, D vai E daļu un 2. punktu un 28.c panta A un C daļu;

c) jebkuriem darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļiem saskaņā ar 13. panta B daļas a) apakšpunktu un d) apakšpunkta 1. līdz 5. punktu, ja klients ir reģistrēts ārpus Kopienas vai ja šie darījumi ir tieši saistīti ar precēm, ko eksportē uz valsti ārpus Kopienas.”

4      Saskaņā ar Sestās direktīvas 28.a panta 1. punkta a) apakšpunktu:

“Pievienotās vērtības nodoklis [PVN] jāmaksā ar:

a)      par Kopienas iekšējā preču iegādēm [preču iegādēm Kopienas iekšienē], ko valsts teritorijā par atlīdzību veic nodokļu maksātājs, kas attiecīgi darbojas, vai juridiska persona, kas nav nodokļu maksātāja, ja pārvadātājs ir nodokļu maksātājs, kas attiecīgi darbojas, kuram nav tiesību uz 24. pantā noteikto atbrīvojumu un uz kuru neattiecas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrā teikuma vai 28.b panta B daļas 1. punktā noteiktais režīms.”

5      Sestās direktīvas 28.a panta 3. punkts ir paredzēts:

““Kopienas iekšējā preču iegāde” nozīmē iegūt tiesības rīkoties kā pašniekam ar kustamu materiālu pašumu, ko personai, kas iegādājies preces, atstājis vai atvedis pārvadātājs vai kāds viņa vārdā, vai persona, kas iegādājas preces citai dalībvalstij, nevis tai, no kuras preces ir nosūtītas vai transportētas.”

6      Sestās direktīvas 28.b panta A daļa ir noteikta:

“1.      Par Kopienas iekšējās preču iegādes vietu uzskata vietu, kur preces atrodas laikā, kad beidzas to sūtīšana vai transportēšana personai, kas tās iegādājas.

2.      Neskarot 1. punktu, tomēr uzskata, ka Kopienas iekšējās preču iegādes vieta, kas minēta 28.a panta 1. punkta a) apakšpunktā, atrodas dalībvalsts teritorijā, kas ir izdevusi pievienotās vērtības nodokļa identifikācijas numuru, ar kuru persona, kas iegādājas preces, ir veikusi iegādi, izņemot gadījumu, ja persona, kas iegādājas preces, apstiprina, ka šai iegādei ir uzlikts nodoklis saskaņā ar 1. punktu.

Ja iegādei tomēr ir jāuzliek nodoklis atbilstīgi 1. punktam preču sūtījumā vai transporta galapunkta dalībvalstī pēc tam, kad tai ir uzlikts nodoklis saskaņā ar pirmo daļu, summu, kam uzliek nodokli, atbilstīgi samazina dalībvalstī, kas izdevusi pievienotās vērtības nodokļa identifikācijas numuru, ar kuru persona, kas iegādājies preces, ir veikusi iegādi.

Panta pirmās daļas piemērošanas nolūkā uzskata, ka Kopienas iekšējās preču iegādes uzskata par tādām, kam uzliek nodokli saskaņā ar 1. punktu, ja ir spēkā šādi nosacījumi:

–      iegādātājs apstiprina, ka viņš šo Kopienas iekšējo preču iegādi ir veicis viņa piegādes vajadzībām, ko veic 1. punktā noteiktajā dalībvalstī un kurā saņēmējs ir persona, kam ir nodokļu saistības saskaņā ar 28.c panta E daļas 3. punktu,

–      iegādātājs ir izpildījis deklarācijas pienākumu, kas noteikts 22. panta 6. punkta b) apakšpunkta pirmajā daļā.”

7      Sestās direktīvas 28.c panta E daļas 3. punkts ir paredzēts:

“Dalībvalstis veic pašus pasākumus, lai nodrošinātu to, ka pievienotās vērtības nodokli neiekasā par Kopienas iekšējā preču iegādi, ko tās teritorijā veic 28.b panta A daļas 1. punkta nozīmā, ja ir spēkā šādi nosacījumi:

–      preču iegādi Kopienas iekšienē veic nodokļu maksātājs, kurš nav reģistrēts valsts teritorijā, bet kurš ir identificēts pievienotās vērtības nodoklim citā dalībvalstī,

–      preču iegādi Kopienas iekšienē turpmākās preču piegādes nolūkā veic nodokļa maksātājs

valsts teritorij?,

- preces, ko š?di ieg?d?jies min?tais nodok?a maks?t?js, tiek tieši nos?t?tas vai transport?tas no dal?bvalsts, kas nav t? dal?bvalsts, kur? šis nodok?a maks?t?js ir identific?ts pievienot?s v?rt?bas nodoklim, un ir paredz?tas personai, kurai vi?š v?l?k t?s pieg?d?,
- persona, kurai v?l?k preces pieg?d?, ir nodok?a maks?t?js vai juridiska persona, kura nav nodok?a maks?t?ja, kas pievienot?s v?rt?bas nodoklim ir identific?ta valsts teritorij?,
- persona, kurai v?l?k preces pieg?d?, saska?? ar 21. panta 1. punkta a) apakšpunkta trešo da?u ir persona, kurai ir j?maks? nodoklis par pieg?d?m, ko veicis nodok?a maks?t?js, kas nav re?istr?ts valsts teritorij?.”

8 Sest?s direkt?vas 28.d panta 1. punkt? ir noteikts:

“Darb?ba, par kuru j?maks? nodok?i, notiek, ja veic pre?u ieg?di Kopienas iekšien?. Pre?u ieg?di Kopienas iekšien? uzskata par veiktu, ja l?dz?gu pre?u pieg?di uzskata par veiktu valsts teritorij?.”

9 Sest?s direkt?vas, kas groz?ta ar Padomes 1995. gada 10. apr??a Direkt?vu 95/7/EK, kas groza Direkt?vu 77/388/EEK un ievieš jaunus vienk?ršotus pas?kumus attiec?b? uz pievienot?s v?rt?bas nodokli – dažu atbr?vojumu jomu un praktiskus pas?kumus to piem?rošanai (OV L 102, 18. lpp.), 28.h pant? ir noteikts:

“[..]

b) Katrs nodok?a maks?t?js, kas identific?ts pievienot?s v?rt?bas nodoklim, iesniedz ar? kopsavilkuma pazi?ojumu par pievienot?s v?rt?bas nodoklim identific?tiem pirc?jiem, kuriem vi?š ir pieg?d?jis preces saska?? ar 28.c panta A da?as a) un d) apakšpunkta nosac?jumiem, un par pievienot?s v?rt?bas nodoklim identific?tiem kravas sa??m?jiem saist?b? ar piektaj? da?? min?tajiem dar?jumiem.

Kopsavilkuma pazi?ojumu sagatavo par katru kalend?ra gada ceturksni dal?bvalstu noteikt? laik? un saska?? ar proced?r?m, ko nosaka dal?bvalstis, kuras veic vajadz?gos pas?kumus, lai nodrošin?tu to, ka noteikumi, kas attiecas uz administrat?vu sadarb?bu netiešo nodok?u uzlikšanas jom?, noteikti b?tu iev?roti.

[..]”

#### *Valsts tiesiskais regul?jums*

10 1968. gada 28. j?nija Likuma par apgroz?juma nodokli (*Wet op de omzetbelasting*) (*Staatsblad* 1968, Nr. 329; turpm?k tekst? – “Likums par PVN”) 15. pant? ir paredz?ts, ka:

“2. pant? nor?d?tais nodoklis, kuru var atskait?t saimniecisko darb?bu veic?js, ir:

[..]

b) nodoklis, kas nodok?u deklar?cijas period? ir j?maks? par Kopienas iekš?j?m pre?u ieg?d?m 17.a panta 1. punkta izpratn?, tikt?l, cikt?l saimniecisko darb?bu veic?ja r?c?b? ir atbilst?gi pras?b?m izrakst?ts fakt?rr??ins;

c) nodoklis, kas j?maks? nodok?u deklar?cijas period?:

[..]

ja Kopienas iekš?j?s pre?u ieg?des 17.a panta 1. punkta izpratn? veic t?ds saimniecisko darb?bu veic?js, kas nav min?ts b) apakšpunkt?;

[..]

Ja nodok?a atmaksas piepras?jums var tikt iesniegts saska?? ar 30. panta 1., 2. un 3. punktu, saimniecisko darb?bu veic?js nevar veikt nodok?u atskait?jumu.

[..]”

11 Š? likuma 17.a pant? ir noteikts, ka:

“Pre?u ieg?de Kopienas iekšien? ir t?da pre?u ieg?de, kad saimniecisko darb?bu veic?js t?s pieg?d? savas darb?bas ietvaros, š?s preces s?tot vai p?rvad?jot no vienas dal?bvalsts uz otru.

[..]”

12 Min?t? likuma 17.b pant? ir paredz?ts:

“Pre?u ieg?des Kopienas iekšien? vieta ir vieta, kur? ir s?t?juma vai pieg?des galam?r?is.

Neskarot 1. punkt? paredz?tos noteikumus, pre?u ieg?de Kopienas iekšien? tiek veikta dal?bvalst?, kura ir pieš??rusi PVN identifik?cijas numuru, pamatojoties uz kuru ir veikta ieg?de, ja vien pirc?js nepier?da, ka nodoklis tika iekas?ts piem?rojot 1. punktu.

[..]”

13 Likuma par apgroz?juma nodokli 30. panta 1. punkt? ir noteikts:

“P?c nodok?a maks?t?ja l?guma par pre?u ieg?d?m Kopienas iekšien? iekas?tais nodoklis tiek atmaks?ts, ja nodoklis tika samaks?ts, piem?rojot 17.b panta 2. punktu, un ja nodok?a maks?t?js ir pier?d?jis, ka š? pati ieg?de ir aplikta ar nodokli s?t?juma vai pieg?des galam?r?a dal?bvalst?.

[..]”

## **Pamata pr?vas un prejudici?lais jaut?jums**

*Lieta C?536/08*

14 N?derland? re?istr?ts uz??mums X tirgo datorus un datoru piederumus. Laika posm? no 1998. gada 1. janv?ra l?dz 1999. gada 31. decembrim tas attiec?g?s preces pirka no cit?s dal?bvalst?s, nevis N?derland? un Sp?nij? re?istr?tiem uz??mumiem (turpm?k tekst? – “pieg?d?t?ji”) un p?rdeva t?s Sp?nij? re?istr?tiem klientiem.

15 Pieg?d?t?ji uz??mumam X izrakst?tajos fakt?rr??inos neiek??va PVN, bet uzr?d?ja savu N?derlandes PVN identifik?cijas numuru. P?c tam X saviem klientiem izrakst?tajos fakt?rr??inos attiec?gi nor?d?ja, ka ir piem?rojams Sest?s direkt?vas 28.c panta E da?as 3. punkts.

16 Sav? nodok?u deklar?cij? par laika posmu no 1998. gada 1. janv?ra l?dz 1998. gada 30. septembrim X neuzr?d?ja PVN par?du par pre?u ieg?d?m Kopienas iekšien?. T?pat tas neatskait?ja PVN k? priekšnodokli saist?b? ar pre?u ieg?d?m Kopienas iekšien?. T?pat nodok?u deklar?cij? netika ar? iek?auta inform?cija par pieg?d?m Kopienas iekšien?, k? tas ir nor?d?ts Likuma par apgroz?juma nodokli 37.a panta un Sest?s direkt?vas 22. panta 6. punkta b) apakšpunkta p?d?j? da??.

17 Savuk?rt par laika posmu no 1998. gada 1. oktobra l?dz 1999. gada 30. j?nijam X sav? deklar?cij? uzr?d?ja PVN par?du par pre?u ieg?d?m Kopienas iekšien? un šo nodokli atskait?ja k? priekšnodokli. T?pat tas pazi?oja par pieg?d?m Kopienas iekšien?, k? tas ir paredz?ts iepriekš?j? punkt? min?taj?s ties?bu norm?s. K? tas izriet no ieniedz?jtiesas l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu, nav konstat?ts, ka š?s preces iepriekš š? sprieduma 14. punkt? min?to dar?jumu ietvaros b?tu tieši nos?t?tas vai pieg?d?tas Sp?nij? re?istr?tiem klientiem.

18 *Inspecteur van de Belastingdienst* [nodok?u dienesta inspektors] (turpm?k tekst? – “inspektors”) uzskat?ja, ka X attiec?g?s preces ieg?d?j?s saska?? ar Likuma par apgroz?juma nodokli 17.a pantu, un izdeva nodok?u maks?t?jam pazi?ojumu par PVN p?rr??inu par min?to laika posmu. Inspektors uzskat?ja, ka š? persona preces bija ieg?d?jusies N?derland? saska?? ar š? likuma 17.b pantu un Sest?s direkt?vas 28.b panta A da?as 2. punktu. Inspektors savu nost?ju nemain?ja ar? p?c tam, kad X apstr?d?ja attiec?go l?mumu, k? ar? vi?š papildus nor?d?ja, ka X nerodas nek?das ties?bas uz nodok?u atskait?jumu attiec?b? uz min?taj?m pre?u ieg?d?m Kopienas iekšien?.

19 X c?la *Gerechtshof te's-Gravenhage* [H?gas apgabala Augst?kaj? ties?] pras?bu par šo l?mumu. Ar 2005. gada 22. apr??a spriedumu attiec?g? pras?ba tika atz?ta par pamatotu un tika atcelts apstr?d?tais l?mums, un nodok?a p?rr??ina summa tika samazin?ta. *Staatssecretaris* to p?rs?dz?ja kas?cijas k?rt?b? *Hoge Raad der Nederlanden* [N?derlandes Augst?kaj? ties?].

20 Š?dos apst?k?os *Hoge Raad der Nederlanden* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai Sest?s direkt?vas 17. panta 2. un 3. punkts un 28.b panta [...] A da?as 2. punkts ir interpret?jami t?d?j?di, ka gad?jum?, ja saska?? ar p?d?j? min?t? panta pirmo da?u pre?u ieg?des Kopienas iekšien? vieta ir dal?bvalsts teritorij?, kas ir izdevusi [PVN] identifik?cijas numuru, ar kuru persona, kas ieg?d?jas preces, ir veikusi ieg?di, šim ieguv?jam ir ties?bas t?l?t atskait?t priekšnodokli no šaj? valst? maks?jam? PVN?”

*Lieta C?539/08*

21 N?derland? re?istr?ts nodok?u maks?t?js *Facet* tirgo datorus un datoru piederumus. Laika posm? no 2000. gada 1. decembra l?dz 2001. gada 30. septembrim tas no V?cij? un It?lij? re?istr?tiem uz??mumiem (turpm?k tekst? – “pieg?d?t?ji”) pirka attiec?g?s preces un p?rdeva t?s t?l?k Kipr? re?istr?tiem pat?r?t?jiem (turpm?k tekst? – “klienti”), kuriem ir nodok?u p?rst?vis Grie?ij?. Preces tika tieš? ce?? p?rvad?tas no V?cijas uz It?liju, p?c tam – Sp?niju.

22 Pieg?d?t?ji nodok?a maks?t?jam izsniegtajos fakt?rr??inos neiek??va PVN. Tom?r tie uzr?d?ja *Facet* pieš?irto N?derlandes PVN identifik?cijas numuru. T?pat *Facet* saviem Kipras klientiem izrakst?tajos fakt?rr??inos nor?d?ja uz PVN. Tom?r attiec?gajos fakt?rr??inos tas nor?d?ja uz klientu Grie?ijas identifik?cijas numuru, kuru tie tam bija pazi?ojuši.

23 *Facet* sav? [nodok?u] deklar?cij? N?derland? uzr?d?ja PVN par?du par pre?u ieg?d?m Kopienas iekšien? un šo nodokli atskait?ja k? priekšnodokli. Uz pieg?d?m pat?r?t?jiem tas t?pat

norādīja kā uz preču iegādēm Kopienas iekšienē klientiem Likuma par apgrozījuma nodokli 37.a panta un Sestās direktīvas 22. panta 6. punkta b) apakšpunkta pārdotās daļas izpratnē, kā arī norādīja klientu vai to nodokļu pārstāvju Grieķijas PVN identifikācijas numuru. Tomēr ne nodokļu pārstāvji, ne paši klienti minēto piegāžu ietvaros neiesniedza deklarāciju par preču iegādēm Kopienas iekšienē. Tie nav deklarējuši preču iegādes Kopienas iekšienē vai iesnieguši “kopsavilkuma paziņojumu” valsts Sestās direktīvas 22. panta 6. punkta b) apakšpunkta pārdotās daļas izpratnē. Turklāt klienti nebija reģistrējušies PVN maksātāji Spānijā un nebija iesnieguši deklarāciju par preču iegādēm Kopienas iekšienē šajā valstī.

24 Inspektors secināja, ka *Facet* esot veicis preču iegādes Kopienas iekšienē un ka tam nav tiesību atskaitēt PVN. Šādos apstākļos inspektors izsniedza paziņojumu par pārrēķinu.

25 *Facet* iesniedza prasības pieteikumu *Gerechtshof te Amsterdam* [Amsterdamas tiesā] pret inspektora lēmumu. Ar 2006. gada 27. februāra spriedumu attiecīgā tiesa prasību atzina par pamatotu, atcēla apstrīdēto lēmumu un samazināja paziņojumu norādītā nodokļa parāda apmēru. Šīs tiesas spriedumu *Staatssecretaris* pārsūdzēja kā sūdzības kārtojamu iesniedzējtiesā.

26 Šādos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai tūdu prejudiciālo jautājumu, kas ir identisks lietā C-536/08 uzdotajam jautājumam.

### Par prejudiciālo jautājumu

27 Uzdotot prejudiciālo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Sestās direktīvas 17. panta 2. un 3. punkta nozīmē persona iegādēties tiesības tūlītēji atskaitēt PVN, kurš par preču iegādēm Kopienas iekšienē bija jāmaksā kā priekšnodoklis saskaņā ar minētās direktīvas 28.b panta A daļas 2. punkta pirmajā daļā minētajiem apstākļiem.

28 Lai atbildētu uz šo jautājumu, pirmkārt, jāatgādina, ka tiesības uz PVN atskaitēšanu kā PVN mehānisma sastāvdaļa ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips un tās princips nav ierobežojamas (skat. 2008. gada 10. jūlija spriedumu lietā C-25/07 *Sosnowska*, Krājums, I-5129. lpp., 15. punkts, un 2009. gada 23. aprīļa spriedumu lietā C-74/08 *PARAT Automotive Cabrio*, Krājums, I-3459. lpp., 15. punkts).

29 Tiesības uz nodokļa atskaitēšanu tūlītēji rodas attiecībā uz visiem nodokļiem, kas samaksāti par sēkotnāji veiktajiem darījumiem. No tā izriet, ka tiesību uz PVN atskaitēšanu ierobežojums ietekmē nodokļu nastas apmēru un tas ir jāpiemēro līdzīgā veidā visās dalībvalstīs (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *PARAT Automotive Cabrio*, 16. punkts).

30 Ar Sestās direktīvas 28.b panta A daļu – kas veido daļu no pārejas noteikumiem attiecībā uz tirdzniecības starp dalībvalstīm aplikšanu ar nodokļiem, kā tie ir paredzēti šīs direktīvas XVa sadaļā, – tiek regulēta tūdu preču iegāžu Kopienas iekšienē vietas noteikšana, kāda tā ir pamata lietā. Šī pārejas regulējuma mērķis ir, kaut, lai nodokļu ieņēmumi tiek nodoti dalībvalstij, kurā veikta piegāde to preču gala patērētāja (skat. 2006. gada 6. aprīļa spriedumu lietā C-245/04 *EMAG Handel Eder*, Krājums, I-3227. lpp., 40. punkts).

31 [Sestās direktīvas 28.b panta A daļas] 1. punkts ir paredzēts vispārīgā noteikums, saskaņā ar kuru par preču iegādes Kopienas iekšienē vietu uzskata vietu, kur preces atrodas laikā, kad beidzas to sūtīšana vai transportēšana personai, kas tās iegādājas.

32 Šajā sakarā jānorāda, ka ar Direktīvu 92/111 28.b panta A daļas 2. punkts tika paredzēta viena daļa, saskaņā ar kuru persona, kas iegādājas precī, apstiprina, ka tā šo preču iegādi Kopienas iekšienē ir veikusi piegādes vajadzībām, ko veic šī panta 1. punkts noteiktajā dalībvalstī, kurā saņēmējs ir persona, kam ir nodokļu saistības saskaņā ar šīs direktīvas 28.c



panta E da?as 3. punktu, un š? persona, kas ieg?d?jas preci, ir izpild?jusi deklar?šanas pien?kumu, kas noteikts attiec?g?s direkt?vas 22. panta 6. punkta b) apakšpunkta p?d?j? da??, š?dos apst?k?os saska?? ar visp?r?jo 28.b panta A da?as 1. punktu paredz?to noteikumu pre?u ieg?de Kopienas iekšien? ir j?uzskata par t?du, kuru apliek ar PVN.

33 Lai nodrošin?tu, ka attiec?gajai pre?u ieg?dei tiek piem?rots PVN, Sest?s direkt?vas 28.b panta A da?as 2. punkta pirmaj? da?? ir paredz?ts, ka gad?jum?, ja persona, kas ieg?d?jas preces, nav pier?d?jusi, ka šai ieg?dei ir uzlikts nodoklis saska?? ar š? panta 1. punktu, j?uzskata, ka pre?u ieg?des Kopienas iekšien? vieta atrodas t?s dal?bvalsts teritorij?, kas ir izdevusi PVN identifik?cijas numuru, ar kuru persona, kas ieg?d?jas preces, ir veikusi attiec?go ieg?di (turpm?k tekst? – “dal?bvalsts, kas ir izdevusi identifik?cijas numuru”).

34 Ja ieg?dei ir j?uzliek PVN atbilst?gi Sest?s direkt?vas 28.b panta A da?as 1. punktam pre?u s?t?juma vai transporta galapunkta dal?bvalst? p?c tam, kad tai ir uzlikts PVN saska?? ar š?s direkt?vas 28.b panta A da?as 2. punkta pirmo da?u, š? panta 2. punkta otraj? da?? ir paredz?ts korekcijas meh?nisms, ar kuru tiek samazin?ta nodok?a apr??ina b?ze dal?bvalst?, kas ir izdevusi identifik?cijas numuru.

35 No Sest?s direkt?vas 28.b panta A da?as 2. punkta, pirmk?rt, izriet, ka t? ir paredz?ta, lai nodrošin?tu, ka nodok?a attiec?g? Kopien? pre?u ieg?de tiktu aplikta ar nodokli, otrk?rt, lai izvair?tos no nodok?u dubultas uzlikšanas tai pašai ieg?dei.

36 Tom?r, k? ir nor?d?ts š? sprieduma 32. punkt?, Sest?s direkt?vas 28.b panta A da?as 2. punkta otraj? da?? paredz?t? korekcijas meh?nisma piem?rošana ir atkar?ga no t?, vai ir izpild?ti š? panta p?d?j? da?? paredz?tie kumulat?vie nosac?jumi.

37 Šaj? sakar?, pirmk?rt, j?nor?da, ka Padomes 2003. gada 7. oktobra Regula (EK) Nr. 1798/2003 par administrat?vu sadarb?bu pievienot?s v?rt?bas nodok?u jom? un Regulas (EEK) Nr. 218/92 atcelšanu (OV L 264, 1. lpp.) netika pie?emta, lai izveidotu inform?cijas apmai?as sist?mu starp dal?bvalstu nodok?u iest?d?m, kas t?m ?autu noteikt, vai pre?u ieg?d?m Kopienas iekšien? ir faktiski piem?rots PVN pre?u s?t?juma vai transporta galapunkta dal?bvalst? gad?jumos, kad nodok?a maks?t?js nevar pats iesniegt to apliecinošus pier?d?jumus (šaj? zi?? skat. 2007. gada 27. septembra spriedumu liet? C?184/05 *Twoh International*, Kr?jums, l?7897. lpp., 34. punkts).

38 Otrk?rt, j?nor?da, ka Sest?s direkt?vas 28.c panta E da?as 3. punktu paredz?to nosac?jumu izpildes gad?juma katrai dal?bvalstij ir pien?kums veikt ?pašus pas?kumus, lai t?s teritorij? PVN netiktu uzlikts “pre?u ieg?d?m Kopienas iekšien?” min?t?s direkt?vas 28.b panta A da?as 1. punkta izpratn?.

39 T?d?? rodas jaut?jums, vai nodok?u maks?t?jam ir j?pieš?ir ties?bas t?l?t?ji atskait?t [PVN] gad?jum?, kurš ir paredz?s Sest?s direkt?vas 28.b panta A da?as 2. punkta pirmaj? da??, vai ar?, ja to nav iesp?jams noteikt, PVN ir j?uzliek pre?u ieg?d?m Kopienas iekšien? attiec?go pre?u s?t?juma vai transporta galapunkta dal?bvalst? un nodoklis min?tajam nodok?u maks?t?jam ir j?uzliek dal?bvalst?, kas ir izdevusi identifik?cijas numuru.

40 Šaj? sakar? ?paši j?nor?da, ka saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta d) apakšpunktu t?da PVN atskait?šana no maks?jam? nodok?a, ko tieši pre?u ieg?des Kopienas iekšien? ietvaros nodok?u maks?t?js maks?ja par starpproduktiem un starppakalpojumiem, ir pak?rtota nosac?jumam, ka š?di ieg?d?taj?m prec?m vai pakalpojumiem ir j?b?t izmantotiem nodok?a maks?t?ja veiktajos dar?jumos, par kuriem ir piem?rots nodoklis.

41 T?dos lietas apst?k?os, k?di tie ir pamata liet?, ir skaidrs, ka preces, kas tika apliktas ar

nodokli, ko piemēro prešu iegādām Kopienas iekšienē, kas dalībvalstī, kura ir izdevusi identifikācijas numuru, it kā tika veikta, piemērojot Sestās direktivas 28.b panta A daļas 2. punkta pirmo daļu, faktiski netika ievestas minētajā dalībvalstī.

42 Šādos apstākļos minētos darījumus nevar uzskatīt par tādām, kuru rezultātā rodas "tiesības uz atskaitījumu" Sestās direktivas 17. panta izpratnē. Šādam prešu iegādām Kopienas iekšienē tomēr nevar piemērot attiecīgajam pantam paredzēto vispārīgo atskaitījuma regulējumu.

43 Šajā sakarā jānorāda, ka tādā situācijā, kādā tā ir pamata lietā, Sestās direktivas 17. pantam paredzētais vispārīgais nodokļu atskaitījuma regulējums nav paredzēts, lai aizstātu pašo šīs direktivas 28.b panta A daļas 2. punkta otrajā daļā paredzēto regulējumu, kas ir balstīts uz mehānismu, ar kuru tiek samazināta nodokļa aprēķina bāze, lai varētu izvairīties no nodokļu dubultas uzlikšanas.

44 Turklāt, ja šāds gadījums tiktu piešķirts tiesības uz nodokļa atskaitījumu, tiktu apdraudēta Sestās direktivas 28.b panta A daļas 2. punkta otrās un trešās daļas lietderīgā iedarbība, jo, tā kā nodokļu maksātājs jau vienreiz būtu izmantojis atskaitījuma tiesības dalībvalstī, kas ir izdevusi identifikācijas numuru, tam vairs nebūtu stimula norādīt, ka nodoklis par attiecīgo prešu iegādām Kopienas iekšienē jau tika uzlikts prešu sūtījuma vai transporta galapunkta dalībvalstī. Visbeidzot, šāds risinājums apdraudētu pamatnoteikumu piemērošanu, saskaņā ar kuriem attiecībā uz prešu iegādi Kopienas iekšienē nodokļu uzlikšanas vieta ir nosūtītājam vai transportēto prešu galapunkta dalībvalsts, proti, gala patērētāja dalībvalstī, kas arī ir pārejas regulējuma mērķis.

45 Ēmot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktivas 17. panta 2. un 3. punkts, kā arī 28.b panta A daļas 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka personai, kura ir tādā situācijā, kādā ir paredzēta pārdāvīgs minētās normas pirmajā daļā, nerodas tiesības tādējādi atskaitīt PVN, kurš par prešu iegādām Kopienas iekšienē bija jāsamaksā kā priekšnodoklis.

### **Par tiesāšanas izdevumiem**

46 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanas izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

**Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktivas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķina bāze, redakcijā, kas izriet no Padomes 1992. gada 14. decembra Direktivas 92/111/EEK, 17. panta 2. un 3. punkts, kā arī 28.b panta A daļas 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka personai, kura ir tādā situācijā, kas ir paredzēta 28.b panta A daļas 2. punkta pirmajā daļā, nerodas tiesības tādējādi atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, kurš par prešu iegādi Kopienas iekšienē bija jāsamaksā kā priekšnodoklis.**

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – holandiešu.