

Lieta C-146/05

Albert Collée

pret

Finanzamt Limburg an der Lahn

(Bundesfinanzhof l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Sest? PVN direkt?va – 28.c panta A da?as a) punkta pirm? da?a – Pieg?de Kopienas teritorij? – Atteikums piem?rot atbr?vojumu no nodok?a – Ar nov?lošanas iesniegti pier?d?jumi par pieg?di

?ener?ladvok?tes Julianas Kokotes [Juliane Kokott] secin?jumi, sniegti 2007. gada 11. janv?r?

Tiesas (treš? pal?ta) 2007. gada 27. septembra spriedums

Sprieduma kopsavilkums

1. Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – P?rejas noteikumi tirdzniec?bas starp dal?bvalst?m aplikšanai ar nodok?iem

(Padomes Direkt?vas 77/388 28.c panta A da?as a) punkta pirm? da?a)

2. Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – P?rejas noteikumi tirdzniec?bas starp dal?bvalst?m aplikšanai ar nodok?iem

(Padomes Direkt?vas 77/388 28.c panta A da?as a) punkta pirm? da?a)

1. 28.c panta A da?as a) punkta pirm? da?a Sestaj? direkt?v? 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, kas groz?ta ar Direkt?vu 91/680, ir j?interpret? t?d? veid?, ka t? nepie?auj, ka dal?bvalsts nodok?u administr?cija atsak?s atbr?vot no pievienot?s v?rt?bas nodok?a faktiski notikušu pieg?di Kopienas teritorij?, pamatojoties vien?gi uz to, ka pier?d?jumi par š?du pieg?di nav iesniegti savlaic?gi.

B?t?b? valsts pas?kums, kas atbr?vo no nodok?a pieg?di Kopienas teritorij? tikai tad, ja ir iev?rotas form?las pras?bas, ne?emot v?r? pamatpras?bas un it ?paši neskatoties, vai t?s ir iev?rotas, p?rsniedz to, kas ir nepieciešams, lai nodrošin?tu prec?zu nodok?a iekas?šanu. Dar?jumiem ir j?uzliek nodok?i, ?emot v?r? to objekt?v?s paz?mes. Attiec?b? uz pieg?des Kopienas rakstura noteikšanu no Tiesas judikat?ras izriet, ka, ja pieg?de atbilst Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) punkta pirmaj? da?? min?tajiem nosac?jumiem, par š?du pieg?di nav j?maks? pievienot?s v?rt?bas nodoklis. L?dz ar to, l?dzko pieg?de Kopienas teritorij? ir neapstr?dami notikusi, nodok?u neitralit?tes princips pieprasa, lai tiktu pieš?irts atbr?vojums no nodok?a, ja ir iev?rotas pamatpras?bas, pat ja nodok?a maks?t?ji nav izpild?juši dažas form?las pras?bas. B?tu j?uzskata cit?d?k tikai tad, ja š?du form?lo pras?bu p?rk?pums ne?autu sniegt pier?d?jumus, ka ir iev?rotas pamatpras?bas.

Turkl?t pras?ba, ka nepieciešamie ieraksti ir j?veic uzreiz p?c attiec?g? dar?juma izpildes, tom?r šaj? sakar? neparedzot prec?zu termi?u, var apdraud?t tiesisk?s droš?bas principu. Ir svar?gi

at?aut veikt nodok?a maks?t?jiem p?c pieg?des realiz?cijas veikt v?l?kus groz?jumus š? dar?juma gr?matojum? par pieg?di Kopienas teritorij?. Š?di labojumi vajadz?bas gad?jum? varb?t ir vajadz?gi no nodok?u maks?t?ja gribas neatkar?gu iemeslu d???. L?dz ar to pieg?des Kopienas raksturs ir j?atz?st v?l?ku gr?matved?bas labojumu gad?jum?, ja vien tiek iev?roti objekt?vie krit?riji, uz kuriem balst?ta š? dar?juma kvalifik?cija.

(sal. ar 29.–33. un 41. punktu un rezolut?vo da?u)

2. Apl?kojot ties?bas uz atbr?vojumu no pievienot?s v?rt?bas nodok?a par š?du pieg?di, iesniedz?jtiesai ir j??em v?r? apst?klis, ka nodok?a maks?t?js s?kotn?ji ir apzin?ti noklus?jis pieg?des Kopienas teritorij? esam?bu, tikai t?d? gad?jum?, ja past?v nodok?u ie??mumu zaud?jumu risks un to piln?b? nav nov?rsis nodok?a maks?t?js.

Lai nodrošin?tu pievienot?s v?rt?bas nodok?a neitralit?ti, dal?bvalst?m to iekš?j? ties?bu sist?m? ir j?paredz iesp?ja kori??t nodok?us, kas ir nepareizi nor?d?ti r??in?, ja r??ina izrakst?t?js pier?da savu labtic?bu. Tom?r, ja r??ina izrakst?t?js savlaic?gi ir piln?b? nov?rsis risku, ka var?tu rasties nodok?u ie??mumu zaud?jumi, pievienot?s v?rt?bas nodok?a neitralit?tes princips pieprasa, lai nepamatoti izrakst?tais nodoklis var?tu tikt kori??ts, nepieprasot, lai š?da korekcija b?tu atkar?ga no r??ina izrakst?t?ja labtic?bas. Šie paši noteikumi attiecas ar? uz gr?matved?bas kori??šanu, lai pan?ktu pieg?des Kopienas teritorij? atbr?vojumu no nodok?a.

Visbeidzot, Kopien? ties?bas dažos gad?jumos neliedz dal?bvalst?m uzskat?t Kopienas dar?juma esam?bas sl?pšanu par pievienot?s v?rt?bas nodok?a izkr?pšanu un t?d? gad?jum? piem?rot naudas sodus vai finansi?las sankcijas, kas paredz?tas valsts ties?b?s. Tom?r š?d?m sankcij?m ir j?b?t sam?r?g?m ar ?aunpr?t?g?s r?c?bas smagumu.

(sal. ar 35. un 40. punktu un rezolut?vo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2007. gada 27. septembr? (*)

Sest? PVN direkt?va – 28.c panta A da?as a) punkta pirm? da?a – Pieg?de Kopienas teritorij? – Atteikums piem?rot atbr?vojumu no nodok?a – Ar nov?lošanas iesniegti pier?d?jumi par pieg?di

Lieta C?146/05

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Bundesfinanzhof* (V?cija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2005. gada 10. febru?r? un kas Ties? re?istr?ts 2005. gada 1. apr?l?, tiesved?b?

Albert Collée, kas ir visu *Collée KG* ties?bu p?r??m?js,

pret

Finanzamt Limburg an der Lahn.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js A. Ross [A. Rosas], tiesneši E. Borgs Bartets [A. Borg Barthet], J. Malenovskis [J. Malenovskij], U. Lehmušs [U. Löhmušs] (referents) un A. O'K?fs [A. Ó Caoimh],

?ener?ladvok?te J. Kokote [J. Kokott],

sekret?re L. H?j?leta [L. Hewlett], galven? administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un tiesas s?di 2006. gada 15. j?nij?,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

– Alb?ra Kol? [Albert Collée] v?rd?, kas ir visu Collée KG ties?bu p?r??m?js, – M. Preizingers [M. Preisinger], *Steuerberater*,

– V?cijas vald?bas v?rd? – M. Lumma [M. Lumma] un F. Hušenss [F. Huschens], k? ar? K. Šulce?B?ra [C. Schulze?Bahr], p?rst?vji,

– It?lijas vald?bas v?rd? – I. M. Bragulja [I. M. Braguglia], p?rst?vis, kam pal?dz M. Masella Du?i Teri [M. Massella Ducci Teri], *avvocato dello Stato*,

– Eiropas Kopienu Komisijas v?rd? – D. Triandafilu [D. Triantafyllou], p?rst?vis,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus tiesas s?d? 2007. gada 11. janv?r?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu attiecas uz to, k? interpret?t 28.c panta A da?as a) punkta pirmo da?u Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.), ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direkt?vu 91/680/EEK (OV L 376, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”).

2 Šis l?gums ir iesniegts saist?b? ar pr?vu starp Alb?ru Kol?, kas ir visu Collée KG (turpm?k tekst? – “Collée”) ties?bu p?r??m?js, un Finanzamt Limburg an der Lahn (Limurgas pie L?nas Finanšu p?rvalde, turpm?k tekst? – “Finanzamt”) par Finanzamt atteikumu piem?rot atbr?vojumu no apgroz?juma nodok?a (turpm?k tekst? – “PVN”) attiec?b? uz pieg?di Kopienas teritorij?, kas veikta 1994. finanšu gad?.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Kopienu tiesiskais regul?jums

3 Atbilstoši Sest?s direkt?vas 2. pantam par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atl?dz?bu attiec?g?s valsts teritorij? veicis nodok?u maks?t?js, ir j?maks? PVN.

4 Sestaj? direkt?v? ir ietverta XVIa sada?a ar nosaukumu “Pagaidu rež?ms nodok?u

uzlikšanai tirdzniecībā starp dalībvalstīm”, kas minētājam direktīvā ir iekļauta ar Direktīvu 91/680.

5 Tiesības uz atbrīvojumu attiecībā uz preču piegādēm Kopienas teritorijā ir paredzētas Sestās direktīvas 28.c panta A daļā, kura ir šāda:

“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, nodokļu apiešanu vai āunprātīgu izmantošanu, dalībvalstis atbrīvo no nodokļiem:

a) piegādētās preces [preču piegādes], kās tās definētas 5. pantā un 28.a panta 5. punkta a) apakšpunktā, ko nosūtījis vai transportējis pārvadātājs vai kārds vīa vārdā, vai persona, kas ārupus 3. pantā minētās teritorijas, bet Kopienas iekšienā [teritorijā] preces iegādājusies citam nodokļu maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļu maksātāja, kura attiecīgi darbojas dalībvalstī, kas nav preču sūtījuma vai transportēšanas sākumpunkts.

[..]”

6 Sestās direktīvas 22. pantā, redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar tās pašas direktīvas 28.h pantu, ir paredzētas formalitātes, kas ir jāievēro PVN parādniekam. Tajā ir noteikts:

“[..]

2. a) Ikviens nodokļu maksātājs veic pietiekami precīzu uzskaiti, lai nodokļu iestāde varētu piemērot un pārbaudīt pievienotās vērtības nodokli.

[..]

3. a) Ikviens nodokļu maksātājs izsniedz faktūrrēķinu vai citu dokumentu, kas aizstāj faktūrrēķinu, par precēm un pakalpojumiem, ko tas ir piegādējis vai sniedzis citam nodokļu maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļu maksātāja. Ikviens nodokļu maksātājs arī izsniedz faktūrrēķinu vai citu dokumentu, kas aizstāj faktūrrēķinu, par tādā preču piegādēm, kas noteiktas 28.b panta B daļas 1. punktā, un par precēm, kas piegādētas atbilstīgi 28.c panta A daļas nosacījumiem. Nodokļu maksātājs saglabā visu izsniegto dokumentu kopijas.

[..]

4. a) Ikviens nodokļu maksātājs lādē termiā, ko nosaka dalībvalstis, iesniedz pārskatu. Šis termiāš nevar būt ilgāks par diviem mēnešiem pēc katra taksācijas perioda beigām. Taksācijas periodu katra dalībvalsts nosaka uz vienu mēnesi, diviem mēnešiem vai gada ceturksni. Tomēr dalībvalstis var noteikt citāus periodus, ar noteikumu, ka tie nepārsniedz gadu.

b) Pārskatā norāda visu informāciju, kas vajadzīga iekasājamā nodokļa un izdarāmo samazinājumu aprēķināšanai, ietverot darījumu kopājo vērtību, uz ko attiecas šāds nodoklis un samazinājumi, kā arī jebkuru no nodokļiem atbrīvoto darījumu vērtību, ja vajadzīgs un ciktā tas šāiet nepieciešami novērtējuma bāzes noteikšanai.

[..]

8. Dalībvalstis var uzlikt citas saistības, ko tās uzskata par vajadzīgu, lai pareizi iekasētu nodokli un novērstu nodokļu nemaksāšanu, saskaņā ar prasību par vienu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļu maksātāji, ar noteikumu, ka šādas saistības tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šārsojot robežas.”

Valsts tiesiskais regulējums

7. Saskaņā ar 1993. gada *Umsatzsteuergesetz* (Apgrozījuma nodokļa likums, *BGBI.* 1993 I, 565. lpp.; turpmāk tekstā – “*UStG*”) 4. panta 1. punkta b) apakšpunktu piegādes Kopienas teritorijā, kuras ietilpst darījumos, uz kuriem attiecas šā paša likuma 1. panta 1. punkta 1) apakšpunkts, ir atbrīvotas no PVN.

8. *UStG* 6.a panta 1. punkts ir paredzēts, ka piegāde Kopienas teritorijā it paši nozīmē, ka uzņēmums vai klients transportē vai nosūta piegādājamo precī pārijā Kopienas teritorijā.

9. Saskaņā ar *UStG* 6.a panta 3. punktu šā paša panta 1. punkts paredzēto nosacījumu izpilde ir jāpierāda uzņēmumam. Federālā Finanšu ministrija [*Bundesministerium der Finanzen*] ar *Bundesrat* [Federālā padome] piekrišanu noteikumos var paredzēt, kā uzņēmumam ir jāpierāda, ka ir transportētas vai nosūtītas Kopienas teritorijā piegādājamās preces.

10. Šajā sakarā 1993. gada *Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung* (1993. gada Noteikumi par apgrozījuma nodokļa [likuma] piemērošanu, *BGBI.* 1993 I, 601. lpp.) 17.a panta 1. punkts ir paredzēts, ka, veicot piegādes Kopienas teritorijā uzņēmumam, uz kuru attiecas šie noteikumi, ar apliecināšiem dokumentiem ir jāpierāda, ka šis uzņēmums vai tā klients ir transportējis vai nosūtījis piegādājamo precī pārijā Kopienas teritorijā.

11. Turklāt uzņēmumam saskaņā ar minēto piemērošanas noteikumu 17.c panta 1. punktu ar grāmatvedības dokumentiem ir jāpierāda, ka ir izpildīti nosacījumi atbrīvojumam no PVN. Šajā normā ir paši precizēti, ka “no grāmatvedības dokumentiem ir nepārprotami un vienkārši jāspēj pārbaudīt”, ka uzņēmums ir izpildījis minētos nosacījumus.

Pamata prava un prejudiciālie jautājumi

12. *Collée* bija mētes sabiedrība kādai saskaņā ar Vācijas tiesbūm dibinātai sabiedrībai ar ierobežotu atbildību (turpmāk tekstā – “*GmbH*”), kas kā akciju sabiedrības A (turpmāk tekstā – “*A?AG*”) oficiālais izplatītājs pārdēva vieglās automašīnas. 1994. gada pavasarī *GmbH* noslēdza līgumu par 20 demonstrāšanai paredzētu transportlīdzekļu pārdošanu ar kādu Beļģijas izplatītāju, proti, B, kurš ieskaitīja *GmbH* kontā neto pārdošanas cenu un pēc tam, kad *GmbH* bija saņēmusi maksājumu, saņēma transportlīdzekļu *GmbH* juridiskajā adresē, izmantojot pats savu pārdevēju.

13. *GmbH*, kas teritoriāls ekskluzivitātes dēļ varēja pieprasīt A?AG samaksāto starpniecības naudu tikai par pārdēvumiem klientiem, kuri reģistrēti tās apkaimē, vēršās pie automašīnu izplatītāja, proti, S, kas darbojas kā starpnieks. Saņemot starpniecības naudu, S formas pēc iepirka un pārdeva demonstrāšanai paredzētus transportlīdzekļus. *GmbH* piegādāja S fakturējumus par šo fiktīvo pārdošanu, kuros norādīja PVN. S izdeva *GmbH* neaizpildītas fakturējumus veidlapas, kuras tā pēc tam izmantoja S vārdā saistībā ar transportlīdzekļu piegādi B. PVN deklarācijas par laika posmu no 1994. gada jūlija līdz septembrim S pieprasīja priekšnodokļa atmaksāšanu, ko tam fakturējumā bija uzrādījusi *GmbH*.

14. Veikusi pašu pārbaudi 1994. gada oktobrī, *Finanzamt* liedza S tiesības fakturējumos atskaitīt samaksāto PVN priekšnodokli, jo tā bija konstatējusi, ka pārdošana, par ko bija

vienojušies *GmbH* un *S*, ir fiktīva, un *S* tajā ir iesaistīties tikai formas pēc.

15 Uzzinājis par šo kontroli, Kollē paziņoja *S*, ka faktiski ir ienākumi par laika posmu no 1994. gada jūlija līdz septembrim bija zudis priekšmets, 1994. gada 25. novembrī anulēja attiecīgos grāmatojumus un iegrāmatoja šos ieņēmumus sadaļā "piegādes Kopienas teritorijā, kas nav apliekamas ar nodokli", šo darījumu attiecīgi uzrādīja PVN pagaidu deklarācijā par 1994. gada novembri.

16 Labotajā 1998. gada 12. februāra paziņojumā par maksājamo nodokli attiecībā uz PVN par 1994. gadu *Finanzamt* palielināja ar nodokli apliekamo *Collée* apgrozījuma apmēru par summu, kas ir vienāda ar to automašīnu pārdošanas cenu, kuras bija piegādātas *B*, bet atteicās piešķirt *B* atbrīvojumu no nodokļa attiecībā uz šo piegādi, jo vajadzīgā uzskaitē nebija veikta uzreiz, tieši pēc attiecīgā darījuma izpildes.

17 Tā kā sūdzība par minēto paziņojumu par nodokli tika noraidīta tāpat kā prasība, kas bija iesniegta *Finanzgericht* [Finanšu tiesa], *Collée* iesniedza kasācijas sūdzību ["Revision"] *Bundesfinanzhof* [Federālā Finanšu tiesa]. Šīs sūdzības pamatojumam tā norāda, ka pastāv grāmatvedības pierādījumi par pārdošanas līgumu, pārdošanas cenas nodošanu un *B* apstiprinājumu par saņemšanu, ko vēlāk papildināja faktiski tā, ko *GmbH* izdeva *B*. Būdam pārliecināta, ka šie tirdzniecības dokumenti pierāda, ka ir notikusi piegāde Kopienas teritorijā, *Collée* lūdz labot minēto paziņojumu par nodokli tādā veidā, lai demonstrēšanai paredzētu transportlīdzekļu piegādi, kas veikta 1994. gada sākumā, tiktu uzskatīta par tādu, kas nav apliekama ar nodokli.

18 Iesniedzētāja norāda, – no tās judikatūras par prasības attiecībā uz pierādījumiem par piegādi eksportam uz trešo valsti, kas ir piemērojama arī izskatāmā prāvā, izriet, ka apliecinātie dokumenti ir neatņemama grāmatvedības pierādījumu sastāvdaļa un ka nepieciešamie ieraksti saistībā ar minēto pierādīšanu ir jāveic nepārtraukti un uzreiz pēc attiecīgā darījuma izpildes. Konstatējusi, ka pierādījais minētais nosacījums šajā gadījumā nav izpildīts, tā vēlas noskaidrot, kādā veidā Kopienas tiesības ir atrisināma kolīzija starp pienākumu iesniegt pierādījumus par piegādi Kopienas teritorijā un samērīguma principu.

19 Tādējādi, uzskatot, ka tajā izskatāmās prasības atrisināšanai ir vajadzīga Sestās direktivas interpretācija, *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šāds prejudiciāls jautājums:

"1) Vai nodokļu administrācija var atteikties atbrīvot no nodokļa neapstrādāmi pastāvīgu piegādi Kopienas teritorijā, pamatojoties vienīgi uz to, ka nodokļu maksātājs nav savlaicīgi sniedzis šajā sakarā paredzētos grāmatvedības pierādījumus?

2) Vai atbilde uz minēto jautājumu ir atkarīga no tā, vai nodokļu maksātājs piegādes esamību Kopienas teritorijā sēkotnāji ir apzināti noklusojis?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

20 Ar uzdotajiem jautājumiem, kas jāaplūko kopā, iesniedzētāja būtu vēlas noskaidrot, vai Sestās direktivas 28.c panta A daļas a) punkta pirmā daļa ir jāinterpretē tādā veidā, ka tā nepieļauj, ka dalībvalsts nodokļu administrācija atsakās atbrīvot no PVN faktiski notikušu piegādi Kopienas teritorijā pamatojoties vienīgi uz to, ka pierādījumi par šādu piegādi nav iesniegti savlaicīgi. Minētā tiesa arī vēlas uzzināt, vai šajā sakarā ir svarīgi, ka nodokļu maksātājs piegādes esamību Kopienas teritorijā sēkotnāji ir apzināti noklusojis.

21 Uzreiz jāatgādina, ka dalībvalstu pienākums atbrīvot no nodokļiem preču piegādes

Kopienas teritorij? ir paredz?ts Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) punkta pirmaj? da??. No š?s normas izriet, ka dal?bvalstis atbr?vo no nodok?iem t?du pre?u pieg?des, ko ?rpus dal?bvalsts teritorijas, bet Kopienas teritorij? nos?t?jis vai transport?jis p?rdev?js vai pirc?js vai k?ds vi?u v?rd? priekš cita nodok?u maks?t?ja vai juridiskas personas, kas nav nodok?u maks?t?ja un kura k? t?da attiec?gi darbojas dal?bvalst?, kas nav pre?u s?t?juma vai transport?šanas s?kumpunkts.

22 Atk?pjoties no pamatprincipa, kas rakstur?gs kop?jai PVN sist?mai un saska?? ar kuru nodoklis ir maks?jams par katru ražošanas vai izplat?šanas darb?bu (it ?paši skat. 1995. gada 6. j?lija spriedumu liet? C?62/93 *BP Supergaz, Recueil*, I?1883. lpp., 16. punkts; 2006. gada 12. janv?ra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?354/03, C?355/03 un C?484/03 *Optigen u.c.*, Kr?jums, I?483. lpp., 54. punkts, k? ar? 2006. gada 6. j?lija spriedumu apvienotaj?s liet?s C?439/04 un C?440/04 *Kittel un Recolta Recycling*, Kr?jums, I?6161. lpp., 49. punkts), min?tais atbr?vojums no nodok?iem ir pamatots ar PVN pagaidu sist?mu, kas ir piem?rojama Kopienas iekš?j? tirdzniec?b?, saist?b? ar kuru nodok?u uzlikšana tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m ir balst?ta uz principu par nodok?u ie??mumu piesaisti dal?bvalstij, kur? notiek gala pat?riš (skat. 2007. gada 27. septembra spriedumu liet? C?184/05 *Twoh International*, Kr?jums, I?7897. lpp., 22. punkts).

23 T?d?j?di pieg?des Kopienas teritorij? atbr?vojums no nodok?iem taj? dal?bvalst?, no kuras preces ir nos?t?tas vai transport?tas Kopienas teritorij?, kam atbilst ieg?de Kopienas teritorij?, par kuru nodok?us piem?ro dal?bvalst?, uz kuru notiek min?t? nos?t?šana vai transport?šana, ?auj nov?rst dubultu nodok?u uzlikšanu un t?tad – kop?jai PVN sist?mai rakstur?g? nodok?u neitralit?tes principa p?rk?pumu (šaj? sakar? skat. 2007. gada 27. septembra spriedumu liet? C?409/04 *Teleos u.c.*, Kr?jums, I?7797. lpp., 24. un 25. punkts).

24 Attiec?b? uz pier?d?jumiem, kas nodok?u maks?t?jiem ir j?iesniedz, lai tie var?tu izmantot atbr?vojumu no PVN, n?kas konstat?t, ka nevien? no Sest?s direkt?vas norm?m šis jaut?jums nav tieši apl?kots. Vien?gi š?s direkt?vas 28.c panta A da?as [pirm?] teikuma pirmaj? da?? ir noteikts, ka dal?bvalst?m ir j?paredz nosac?jumi, ar k?diem t?s atbr?vo no nodok?iem pre?u pieg?des Kopienas teritorij? (iepriekš min?tais spriedums liet? *Twoh International*, 25. punkts).

25 Sest?s direkt?vas 22. pant? nodok?u par?dniekiem gan ir noteikti atseviš?i form?li pien?kumi attiec?b? uz uzskaiti, fakt?rr??inu izdošanu, deklar?ciju iesniegšanu, k? ar? uz kopsavilkuma pazi?ojumu iesniegšanu nodok?u administr?cijai. T? paša panta 8. punkt? dal?bvalst?m tom?r ir sniegta iesp?ja uzlikt citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?g?m, lai pareizi iekas?tu nodokli un nov?rstu nodok?u nemaks?šanu.

26 No past?v?g?s judikat?ras izriet, ka pas?kumi, ko dal?bvalstis var veikt atbilstoši Sest?s direkt?vas 22. panta 8. punktam, lai pareizi iekas?tu nodok?us un nov?rstu kr?pšanu, nedr?kst p?rsniegt to, kas vajadz?gs šo m?r?u sasniegšanai (skat. 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotaj?s liet?s no C?110/98 I?dz C?147/98 *Gabalfrija u.c.*, *Recueil*, I?1577. lpp., 52. punkts, un 2004. gada 3. marta r?kojumu liet? C?395/02 *Transport Service, Recueil*, I?1991. lpp., 29. punkts). T?tad šos pas?kumus nedr?kst izmantot t?d? veid?, ka tie ietekm?tu PVN neitralit?ti, kas ir kop?j?s PVN sist?mas pamatprincips, kas ir ieviests ar Kopienas ties?bu aktiem šaj? jom? (skat. 2000. gada 19. septembra spriedumu liet? C?454/98 *Schmeink & Cofreth un Strobel, Recueil*, I?6973. lpp., 59. punkts, k? ar? 2006. gada 21. febru?ra spriedumu liet? C?255/02 *Halifax u.c.*, Kr?jums, I?1609. lpp., 92. punkts).

27 V?cijas vald?ba apgalvo, ka pras?bas par pier?d?šanu ar apliecinošiem dokumentiem un gr?matved?bas dokumentiem atbilst sam?r?guma principam, jo ar t?m netiek sistem?tiski apstr?d?tas ties?bas uz atbr?vojumu no PVN, veicot pieg?di Kopienas teritorij?. Pirmk?rt, š?s pras?bas skaidri atbilst Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) punkta pirmaj? da?? min?tajam m?r?im, proti – nodrošin?t pareizu un vienk?ršu iekas?šanu un c?n?ties pret ?aunpr?t?gu

izmantošanu, un, otrkārt, tās ir vajadzīgas, lai novērstu "karuseveida" tipa krāpšanu.

28 Šaj sakarā ir jānorāda, ka atteikums atbrīvot no PVN pamata liet saska ar iesniedzējtiesas lēmumu neizriet no Vācijas likumdošanas prasības, ka prasītājam ar darījumu apliecināšiem un grāmatvedības dokumentiem ir jāpierāda piegāde Kopienas teritorijā. Faktiski atteikums izriet no *Bundesfinanzhof* judikatūras, saska ar kuru ieraksti, kas nepieciešami grāmatvedības pierādījumiem, ir jāveic nepārtraukti un uzreiz pēc attiecīgā darījuma izpildes; šis nosacījums šaj lietā nav izpildīts, kaut arī piegādes Kopienas teritorijā pastāvīga ir skaidri konstatēta, kā to atzīst arī *Finanzamt*.

29 Pirmkārt, attiecībā uz jautājumu, vai nodokļu administrācija var atteikties atbrīvot no PVN piegādi Kopienas teritorijā tikai tādēļ, ka grāmatvedības pierādījumi par šo piegādi ir uzrādīti ar novēlošanas, ir jākonstatē, ka būtībā valsts pasākums, kas atbrīvo no nodokļa piegādi Kopienas teritorijā tikai tad, ja ir ievērotas formālas prasības, neņemot vērā pamatprasības un it īpaši neskatoties, vai tās ir ievērotas, pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu precīzu nodokļa iekasēšanu.

30 Darījumiem ir jāuzliek nodokļi, ņemot vērā to objektīvās pazīmes (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Optigen* u.c., 44. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling*, 41. punkts). Attiecībā uz piegādes Kopienas rakstura noteikšanu no Tiesas judikatūras izriet, ka, ja piegāde atbilst Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmajā daļā minētajiem nosacījumiem, par šādu piegādi nav jāmaksā PVN (iepriekš minētais rīkojums lietā *Transport Service*, 18. un 19. punkts).

31 Līdz ar to, tādēļ kā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka piegāde Kopienas teritorijā ir neapstrādāmi notikusi, pamata lietā nodokļu neitralitātes princips, kā to pareizi norāda Eiropas Kopienų Komisija, pieprasa, lai tiktu piešķirts atbrīvojums no PVN, ja ir ievērotas pamatprasības, pat ja nodokļa maksātāji nav izpildījuši dažas formālas prasības. Būtu jāuzskata citādi tikai tad, ja šādu formālo prasību pārkāpums neautu sniegt pierādījumu, ka ir ievērotas pamatprasības. Tomēr neizskatās, ka pamata lietā būtu šāds gadījums.

32 Turklāt ir jānorāda, ka prasība, ka nepieciešamie ieraksti ir jāveic uzreiz pēc attiecīgā darījuma izpildes, tomēr šaj sakarā neparedzot precīzu termiņu, var apdraudēt tiesiskās drošības principu, kas ir daļa no Kopienų tiesību sistēmas un kas dababvalstī ir jāievēro, īstenojot tiesības, ko tām piešķir Kopienų direktīvas (skat. 2006. gada 11. maija spriedumu lietā C-384/04 *Federation of Technological Industries* u.c., Krājums, I-4191. lpp., 29. punkts).

33 Patiešām, kā to pareizi norādījusi ģenerālvokāle savu secinājumu 35. punktā, ir svarīgi ataut veikt nodokļa maksājumiem pēc piegādes realizācijas veikt vajadzīgus grozījumus šā darījuma grāmatojumā par piegādi Kopienų teritorijā. Šādi labojumi vajadzības gadījumā varbūt ir vajadzīgi no nodokļu maksātāja gribas neatkarīgu iemeslu dēļ. Līdz ar to piegādes Kopienų raksturs ir jāatzīst vajadzīgā grāmatvedības labojumu gadījumā, ja vien tiek ievēroti objektīvie kritēriji, uz kuriem balstāta šā darījuma kvalifikācija.

34 Otrkārt, attiecībā uz jautājumu, vai apstāklim, ka nodokļa maksātājs saskotnāji ir slēpis piegādes Kopienų teritorijā esamību, ir nozīme, sniedzot atbildi iesniedzējtiesai, un vai tādējādi atbrīvojums no PVN ir atkarīgs no nodokļa maksātāja labticības, ir jākonstatē, ka atbilde uz šo jautājumu ir atkarīga no nodokļu ieņēmumu zaudēšanas attiecīgajai dababvalstij.

35 1989. gada 13. decembra sprieduma lietā C-342/87 *Genius Holding* (*Recueil*, 4227. lpp.) 18. punktā Tiesa nosprieda, ka, lai nodrošinātu PVN neitralitāti, dababvalstī to iekšējās tiesību sistēmā ir jāparedz iespēja koriģēt nodokļus, kas ir nepamatoti norādīti rēķinā, ja rēķinā izrakstītais pierāda savu labticību. Tomēr iepriekš minētais sprieduma lietā *Schmeink & Cofreth* un *Strobel*

60. un 63. punktā tāt precizēja, ka, ja rīcina izrakstītājs savlaicīgi ir pilnībā novērsis risku, ka varētu rasties nodokļu ieņēmumu zaudējumi, PVN neitralitātes princips pieprasa, lai nepamatoti izrakstītais nodoklis varētu tikt koriģēts, nepieprasot, lai šāda korekcija būtu atkarīga no rīcina izrakstītāja labticības (skat. 2003. gada 6. novembra spriedumu apvienotajā lietā no C-78/02 līdz C-80/02 *Karageorgou* u.c., *Recueil*, I-13295. lpp., 50. punkts). Šie paši noteikumi attiecas arī uz grāmatvedības koriģēšanu, lai panāktu piegādes Kopienas teritorijā atbrīvojumu no nodokļa.

36 Līdz ar to valsts tiesai, ņemot vērā visus nozīmīgos tās izskatāmās lietas apstākļus, ir jāpārbauda, vai kāpjums grāmatvedības pierādījumu uzrādīšanā var radīt nodokļu ieņēmumu zaudējumus vai apdraudēt PVN iekasēšanu.

37 Šajā sakarā ir jākonstatē, ka par nodokļu ieņēmumu zaudējumu nav uzskatāma PVN neiekasēšana par piegādi Kopienas teritorijā, kas sākotnēji tika nepareizi uzskatīta par piegādi valsts teritorijā, kurai principā ir uzliekams PVN. Atbilstoši nodokļa teritorialitātes principam šādi ieņēmumi pienākas dalībvalstij, kurā noticis gala patērišs.

38 Turklāt valsts tiesai ir jāpārbauda, vai Kopienas darbējuma slēpšana un no tās izrietošais kāpjums attiecīgo grāmatvedības ierakstu koriģēšanā nav uzskatāmi par PVN izkrāpšanu. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai iesaistītās personas nevar pamatoties uz Kopienas tiesību normām krāpnieciskā vai āunprātīgā nolūkā (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu apvienotajā lietā no *Kittel* un *Recolta Recycling*, 54. punkts). Līdzīgi Kopienas tiesiskā regulējuma piemērošana nav paplašināma tik tālu, lai iekāutu darbējumus, kas tiek veikti vienīgi, lai āunprātīgi baudītu Kopienas tiesību sniegtās priekšrocības (skat. šajā sakarā iepriekš minēto spriedumu lietā *Halifax* u.c., 69. punkts).

39 Tādā situācijā, kā pamata lietā esošā, tas, ka tika izmantots starpnieks, lai saņemtu līguma paredzēto komisijas maksu, nav pielīdzināms ne darbējumam nodokļu krāpšanas nolūkā, ne arī āunprātīgai Kopienas normu izmantošanai, ja ir noskaidrots, ka šis darbjoms netika veikts, lai gūtu nepamatotu nodokļu priekšrocību.

40 Visbeidzot, ir jāuzsver, ka Kopienas tiesības dažos gadījumos neliedz dalībvalstīm uzskatīt Kopienas darbējuma esamības slēpšanu par PVN izkrāpšanu un tādā gadījumā piemērot naudas sodus vai finansiālas sankcijas, kas paredzētas valsts tiesībās (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Schmeink & Cofreth* un *Strobel*, 62. punkts). Tomēr, kā to pareizi norāda Komisija, šādu sankciju mērķbūtība samērīguma arī āunprātīgās rīcības smagumu.

41 Līdz ar to uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmā daļa ir jāinterpretē tādā veidā, ka tā nepieļauj, ka dalībvalsts nodokļu administrācija atsakās atbrīvot no PVN faktiski notikušu piegādi Kopienas teritorijā, pamatojoties vienīgi uz to, ka pierādījumi par šādu piegādi nav iesniegti savlaicīgi.

42 Aplūkojot tiesības uz atbrīvojumu no PVN par šādu piegādi, iesniedzējtiesai ir jāņem vērā apstākļi, ka nodokļa maksātājs sākotnēji ir apzināti noklusējis piegādes Kopienas teritorijā esamību, tikai tādā gadījumā, ja pastāv nodokļu ieņēmumu zaudējumu risks un to pilnībā nav novērsis nodokļa maksātājs.

Par tiesāšanas izdevumiem

43 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 minēti lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

28.c panta A daļas a) punkta pirmā daļa Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēmā: vienota aprēķinu bāze, ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK, ir jāinterpretē tādā veidā, ka tā nepieļauj, ka dalībvalsts nodokļu administrācija atsakās atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa faktiski notikušu piegādi Kopienas teritorijā, pamatojoties vienīgi uz to, ka pierādījumi par šādu piegādi nav iesniegti savlaicīgi.

Aplūkojot tiesības uz atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa par šādu piegādi, iesniedzējtiesai ir jāņem vērā apstākļi, ka nodokļa maksātājs saskatnēji ir apzināti noklusējis piegādes Kopienas teritorijā esamību, tikai tādā gadījumā, ja pastāv nodokļu ieņēmumu zaudējumu risks un to pilnībā nav novērsis nodokļa maksātājs.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.