

Lieta C-184/05

Twoh International BV

pret

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu)

Sestā PVN direktīvā – 28.c panta A daļas a) punkta pirmā daļa – Piegādes Kopienā – Atbrīvojums – Tas, ka nodokļu iestādei nav pienākuma savākt pierādījumus – Direktīvā 77/799/EEK – Dalībvalstu kompetento iestāžu savstarpējā palīdzība tiešo un netiešo nodokļu jomā – Regula (EEK) Nr. 218/92 – Administratīvā sadarbība netiešo nodokļu jomā

Ģenerālvokātes Julianas Kokotes [Juliane Kokott] secinājumi, sniegti 2007. gada 11. janvārī

Tiesas (trešā palāta) 2007. gada 27. septembra spriedums

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Pārejas noteikumi tirdzniecības starp dalībvalstīm aplikšanai ar nodokļiem

(Padomes Direktīvas 77/388 28.c panta A daļas a) punkta pirmā daļa)

28.c panta A daļas a) punkta pirmā daļa Sestajā direktīvā 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, kurā izdarīti grozījumi ar Direktīvu 95/7, kontekstā ar Direktīvu 77/799 par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā, kurā izdarīti grozījumi ar Direktīvu 92/12, un Regulu Nr. 218/92 par administratīvu sadarbību netiešo nodokļu jomā, ir jāinterpretē tā, ka nodokļu iestādēm dalībvalstīs, no kurās ir nosūtītas vai pārvadītas preces piegādes Kopienā ietvaros, nav jāpieprasa informācija no iestādēm dalībvalstīs, kurā atrodas piegādātāja apgalvotais galamērķis.

Pirmkārt, no direktīvas par savstarpēju sadarbību preambulas pirmā un otrā apsvēruma, kā arī regulas par administratīvu sadarbību preambulas trešā apsvēruma izriet, ka to mērķis ir cikties pret nodokļu krāpšanu un nemaksāšanu un ļaut dalībvalstīm precīzi aprēķināt uzliedamo nodokli. Otrkārt, no direktīvas par savstarpēju sadarbību un regulas par administratīvu sadarbību nosaukumiem izriet, ka tās ir pieņemtas, lai regulātu sadarbību starp dalībvalstu nodokļu iestādēm. Tāpēc šie tiesību akti nepiešķir tiesības atsevišķām personām, izņemot tiesības iegūt apliecinājumu par “konkrētās personas PVN identifikācijas numura” derīgumu saskaņā ar regulas par administratīvu sadarbību 6. panta 4. punktu. Turklāt minētajos Kopienas tiesību aktos ir paredzētas arī dalībvalstu sadarbības robežas, jo iestādēm valstīs, kurai iesniegts lūgums, ne visos gadījumos ir pienākums sniegt informāciju. No tā izriet, ka direktīva par savstarpēju sadarbību un regula par administratīvu sadarbību nav pieņemtas, lai izveidotu informācijas apmaiņas sistēmu starp dalībvalstu nodokļu iestādēm, kas tām ļautu noteikt, vai nodokļu maksātāja piegādes ir veiktas Kopienā, ja tas nevar pats iesniegt to apliecināšus pierādījumus.

(sal. ar 30., 31., 33., 34. un 38. punktu un rezolutīvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2007. gada 27. septembrī (*)

Sestā PVN direktīva – 28.c panta A daļas a) punkta pirmā daļa – Piegāde Kopienā – Atbrīvojums – Tas, ka nodokļu iestādei nav pienākuma savākt pierādījumus – Direktīva 77/799/EEK – Dalībvalstu kompetento iestāžu savstarpējā palīdzība tiešo un netiešo nodokļu jomā – Regula (EEK) Nr. 218/92 – Administratīvā sadarbība netiešo nodokļu jomā

Lieta C-184/05

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2005. gada 22. aprīlī un kas Tiesā reģistrēts 2005. gada 25. aprīlī, tiesvedībā

Twoh International BV

pret

Staatssecretaris van Financiën.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [A. Rosas], tiesneši E. Borgs Bartets [A. Borg Barthet], J. Malenovskis [J. Malenovský], U. Lehmušs [U. Lõhmus] (referents) un A. O'Kefs [A. Ó Caoimh],

ģenerālvokāle J. Kokote [J. Kokott],

sekretāre L. Hīvēlēta [L. Hewlett], galvenā administratore,

ģemotvārā rakstveida procesū un tiesas sēdē 2006. gada 15. jūnijā,

ģemotvārā apsvērumus, ko sniedza:

– *Twoh International BV* vārdā – J. H. Sasens [J. H. Sassen], advocaat,

– Nīderlandes valdības vārdā – H. H. Sevenstere [H. G. Sevenster] un M. de Mola [M. de Mol], kārā P. van Hinnekens [P. van Ginneken], pārstāvji,

– Francijas valdības vārdā – Ž. de Bergess [G. de Bergues] un K. Jurgensena-Mersjā [C. Jurgensen-Mercier], pārstāvji,

– ģrijas vārdā – D. O'Hagans [D. O'Hagan], pārstāvis, kam palīdz E. Ficsimonss [E. Fitzsimons]

], SC, un B. Konvejs [B. Conway], BL,

– Itālijas valdības vārdā – I. M. Bragulja [I. M. Braguglia], pārstāvis, kam palīdz Dž. de Bellis [G. De Bellis], *avvocato dello Stato*,

– Polijas valdības vārdā – T. Novakovskis [T. Nowakowski], pārstāvis,

– Portugāles valdības vārdā – L. Fernandīšs [L. Fernandes] un K. Lansa [C. Lança], pārstāvji,

– Eiropas Kopienų Komisijas vārdā – R. Liāls [R. Lya] un A. Veimārs [A. Weimar], pārstāvji,

noklausījies enerģiskā advokātes secinājumus tiesas sēdē 2007. gada 11. janvārī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt 28.c panta A daļas a) punkta pirmo daļu 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 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), kontekstā ar Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīvu 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.), kurā izdarīti grozījumi ar Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīvu 92/12/EEK (OV L 76, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “direktīva par savstarpēju sadarbību”) un Padomes 1992. gada 27. janvāra Regulu (EEK) Nr. 218/92 par administratīvu sadarbību netiešo nodokļu jomā (PVN) (OV L 24, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “regula par administratīvu sadarbību”).

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Twoh International BV* (turpmāk tekstā – “Twoh”) un *Staatssecretaris van Financiën* (Finanšu ministrijas valsts sekretārs) par atgādājumu par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) samaksu, kas šai sabiedrībai bija jāsamaksā par preču piegādi Kopienā 1996. gadā.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienų tiesiskais regulējums

Sestā direktīva

3 Saskaņā ar Sestās direktīvas 2. pantu PVN ir jāmaksā par tūdu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas rēķojas šajā statusā, kā arī par preču ieviešanu.

4 Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmajā daļā 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, nodokļu apiešanu vai āunprātīgu izmantošanu, dalībvalstis atbrīvo no nodokļiem:

a) piegādātās preces, kās tās definētas 5. pantā un ko nosūtījis vai transportējis pārvadātājs vai kāds viena vārds, vai persona, kas rēķus 3. pantā minētās teritorijas, bet Kopienas iekšienē preces iegādājies citam nodokļu maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļu maksātāja, kura

attieci?gi darbojas dal?bvalst?, kas nav pre?u s?t?juma vai transport?šanas s?kumpunkts.”

Direkt?va par savstarp?ju sadarb?bu

5 Direkt?vas par savstarp?ju sadarb?bu 1. panta 1. punkts ir paredz?ts:

“Saska?? ar š?s direkt?vas noteikumiem dal?bvalstu kompetent?s iest?des apmain?s ar jebkuru inform?ciju, kas t?m var b?t noder?ga, lai pareizi nov?rt?tu ien?kuma nodokli, kapit?la nodokli, k? ar? ar jebkuru inform?ciju, kas attiecas uz š?du netiešo nodok?u nov?rt?šanu:

– pievienot?s v?rt?bas nodoklis,

[..].”

6 Direkt?vas par savstarp?ju sadarb?bu 2. panta 1. punkts ir noteikts:

“Dal?bvalsts kompetenta iest?de var l?gt citas dal?bvalsts kompetentu iest?di konkr?t? gad?jum? nos?t?t 1. panta 1. punkts min?to inform?ciju. L?gumu sa??muš?s valsts kompetentajai iest?dei nav j?iev?ro l?gums, ja š?iet, ka l?dz?jas valsts kompetent? iest?de nav piln?b? izmantojusi pati savus parastos inform?cijas avotus, ko t? atbilst?gi apst?k?iem b?tu var?jusi izmantot, lai ieg?tu l?gto inform?ciju, neradot probl?mas cer?t? m?r?a sasniegšan?.”

Regula par administrat?vu sadarb?bu

7 Saska?? ar regulas par administrat?vu sadarb?bu 4. panta 3. punktu:

“Ja k?das dal?bvalsts kompetent? iest?de atz?st to par vajadz?gu, lai kontrol?tu pre?u ieg?di Kopienas iekšien?, t? vien?gi t?lab, lai apkarotu kr?pšanu nodok?u jom?, pamatojoties uz datiem, kas sav?kti saska?? ar 1. punktu, tieši un bez kav?šan?s ieg?st š?du inform?ciju, vai tai ir tieša pieeja š?dai inform?cijai:

– visu to personu pievienot?s v?rt?bas nodok?a identifik?cijas numuriem, kuras veikušas pieg?des, kas min?tas 2. punkta otraj? ievilkum?,

un

– š?du pieg?žu kop?jai v?rt?bai no katras š?das personas ikvienai personai, kam pieš?irts viens no 2. punkta pirmaj? ievilkum? min?tajiem identifik?cijas numuriem; v?rt?bas izsak?mas t?s dal?bvalsts val?t?, kas sniedz inform?ciju, un t?m j?attiecas uz gada ceturksni.”

8 Regulas par administrat?vu sadarb?bu 5. pants ir formul?ts š?di:

“1. Ja saska?? ar 4. pantu sniegt? inform?cija nav pietiekama, dal?bvalsts kompetent? iest?de ?pašos gad?jumos katr? laik? var l?gt papildu inform?ciju. L?guma sa??m?ja iest?de sniedz inform?ciju p?c iesp?jas dr?z?k un katr? zi?? ne v?l?k k? tr?s m?nešus p?c l?guma sa?emšanas.

2. Š? panta 1. punkts aprakst?tajos apst?k?os l?guma sa??m?ja iest?de l?guma iesniedz?jai iest?dei nos?ta vismaz fakt?ru numurus, datumus un v?rt?bas attiec?b? uz atseviš?iem dar?jumiem starp person?m attiec?gaj?s dal?bvalst?s.”

9 Regulas par administrat?vu sadarb?bu 6. panta 4. punkts ir noteikts:

“Katras dalībvalsts kompetentā iestāde nodrošina to, ka personas, kas iesaistītas preču piegādē vai pakalpojumu sniegšanā. Kopienas iekšienā, var saņemot apliecinājumu katras konkrētas personas pievienotās vārtības nodokļa identifikācijas numura derīgumam.”

10. Nosacījumi, kas reglamentē informācijas apmaiņu, ir noteikti regulas par administratīvu sadarbību III sadaļā, kuras 7. panta 1. punkta pirmā daļa ir formulēta šādi:

“1. Vienas dalībvalsts Ieguma saņēmēja iestāde sniedz citas dalībvalsts Ieguma iesniedzējai iestādei informāciju, kas minēta 5. panta 2. punktā, ar noteikumu, ka:

- Ieguma iesniedzējas iestādes Iegumi pēc informācijas konkrētā laikposmā nesagādā nesamērīgu administratīvu slodzi šai Ieguma saņēmējai iestādei,

- Šā Ieguma iesniedzēja iestāde ir izsmēlusi parastos informācijas avotus, kurus tā šādos apstākļos var izmantot Ieguma informācijas iegūšanai, neriskējuma apdraudēt nodomātā mērķa sasniegšanu,

- Šā Ieguma iesniedzēja iestāde Ieguma palīdzību tikai tad, ja pati spētu sniegt Ieguma palīdzību citas dalībvalsts Ieguma iesniedzējai iestādei.”

Valsts tiesiskais regulējums

11. Saskaņā ar 1968. gada 28. jūnija likuma par pievienotās vārtības nodokli (*Wet op de omzetbelasting 1968, Staatsblad 1968* Nr. 329; turpmāk tekstā – “1968. gada likums”) 9. panta 2. punkta b) apakšpunkta redakcijā, kas piemērojama pamata prāvā, nodoklis par tūdu preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, kas minēti šim likumam pievienotajā II tabulā, ir vienāds ar nulli, ja ir ievēroti vispārīgie administrācijas noteiktie nosacījumi.

12. Minētās II tabulas 6. punkta a) apakšpunktā ir noteikts, ka nodoklis ir vienāds ar nulli “precēm, kas tiek pārvadātas uz citu dalībvalsti, ja šīs preces tajā tiek apliktas ar nodokli par šo preču iegādi Kopienā”.

13. 1968. gada likuma īstenošanas rīkojuma (*Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968*) 12. panta 1. punktā ir noteikts:

“[1968. gada] likumam pievienotajā II tabulā paredzētajām piegādēm var piemērot nodokļa likmi, kas ir vienāds ar nulli, tikai tad, ja tas, ka šo likmi ir iespējams piemērot, izriet no to apliecināšiem dokumentiem.”

14. 1995. gada 20. jūnija Finanšu ministrijas valsts sekretāra rīkojuma par piegādes Kopienā aplikšanu ar nodokļiem (*Besluit van de Staatssecretaris van Financiën*) 4. panta 3. punktā ir noteikts:

“Ja preces pārvadā klientam tiek piegādētas no ražotājas vai noliktavas (pēc precēm tiek atbraukts pakā), tas, ka piegāde ir notikusi Kopienā, neizriet no konosamenta vai piegādētāja transporta dokumentiem.

Tomēr ir iespējami apstākļi, kuros piegādētājs ar šādas situācijas var būt pārliecināts, ka pārvadātais klients preces nosūta uz citu dalībvalsti. Bez jau esošajiem administratīvajiem dokumentiem un reģistriem tādā gadījumā tam ir jābūt pastāvīgam klientam, ja vien piegādētājs nezina, ka klientam Kopienā sniegtā piegāde ir radījusi problēmas, un klients šajā sakarā ir iesniedzis apliecinājumu.

Šādām personām, kas saņem piegādātās preces, parakstotam apliecinājumam ir jāietver vismaz klienta vārds, bet, ja klients preces nesaņem personiski, – tās personas vārds, kas to dara klienta vārdā; transportlīdzekļa, ar kuru preces tiek pārvadātas, reģistrācijas dati; reģiona, kurā norādītas piegādātās preces, numurs; vieta, kur klients preces nogādā; kā arī apgalvojums, ka klients piekrīt nodot u.iestādei pēc pieprasījuma sniegt šķekku informāciju par preču galamērķi. Šāda apliecinājuma paraugs ir pievienots pielikumā.

Ja pēc precēm tiek atbraukts pakā, bet klients nav pastvegs un par precēm tiek maksāts skaidrā naudā, un ja piegādātājam turklāt nav dokumentu, kas apliecinātu, ka piegāde notiek Kopienā, t.i., gadījumos, kad, neskatoties uz ārvalstu klientam izdotu rēķinu (kurā norādīts klienta ārvalsts pievienotās vērtības nodokļa maksājuma numurs), nav citu dokumentu, kas apliecinātu, ka piegāde notikusi Kopienā, piegādātājs nevar pamatot nulles tarifa piemērošanu. Šādos apstākļos piegādātājs var izvairīties no vērtības nodokļa piedziņas riska, iekāaujot Nāderlandes pievienotās vērtības nodokli pircēja rēķinā. Pircējam, ja tas preces nogādā citā dalībvalstī, par to jāpaziņo Nāderlandes nodokļu iestādei. Pēc šāda paziņojuma tas var atskaitīt rēķinā ietvertā Nāderlandes pievienotās vērtības nodokli.

Pamata prava un prejudiciālais jautājums

15 1996. gadā *Twoh*, sabiedrība, kas atradās Nāderlandā, piegādāja datorus uzņēmumam, kas atradās Itālijā. Pirkuma līgumos puses vienojās izmantot piegādes veidu atbilstoši tirdzniecības noteikumam “piegāde no rēķina” (“ex works” vai EXW), kas ir viens no starptautiskās tirdzniecības noteikumiem (noteikumi ar nosaukumu “Incoterms 2000”), ko izstrādājis Starptautiskā tirdzniecības palāta. Šis noteikuma izmantošana nozīmēja, ka *Twoh* pienākums bija preces nodot pircējam noliktavā, kas atradās Nāderlandā, bet par pārvadāšanu uz Itāliju atbildēja pircēji.

16 *Twoh* tās Itālijas klienti par šīm piegādēm nenosūtīja dokumentus, kas prasīti Nāderlandes nodokļu tiesību aktos un ir domāti, lai pierādītu, ka preces ir piegādātas Kopienā, lai tās atbrīvotu no PVN Nāderlandā. Tā tomēr vienmēr bija uzskatījis, ka tās veiktās piegādes bija piegādes Kopienā, kurām bija piemērojama PVN likme nulles apmērā. Tāpēc tā izrakstīja rēķinus, tajos neiekāaujot PVN summu, un tādējādi to par minētajām piegādēm neiekasāja.

17 Izvērtējusi nodokļu situāciju, Nāderlandes nodokļu iestāde uzskatīja, ka nebija pierādīts, ka preces būtu aizvestas vai nosūtītas uz citu dalībvalsti, un ka tāpēc PVN nebija iekasāts kādānā. Tādējādi tā *Twoh* nosūtīja atgādījumu par PVN samaksu par laika posmu no 1996. gada 1. janvāra līdz 31. decembrim NLG 1 466 629 apmērā tikai par nodokļa parādu, kam pieskaitāts paaugstinājums 100 % apmērā no šīs summas.

18 *Twoh* iesniedza sūdzību par šo PVN samaksas atgādījumu. Šajā procedūrā tā skaidri lūdz Nāderlandes nodokļu iestādei pieprasīt no kompetentās Itālijas iestādes informāciju, kas apliecinātu to, ka minētās piegādes bija veiktas Kopienā, pamatojoties uz direktīvu par savstarpēju sadarbību un regulu par administratīvu sadarbību. Minētā iestāde nolēma nepildīt šo lūgumu un paturēt spēkā PVN samaksas atgādījumu.

19 *Twoh* par šo l?mumu c?la pras?bu *Gerechtshof te Arnhem* [Arnemas Apel?cijas tiesa], kura p?c tam, kad pras?t?ja par min?taj?m pieg?d?m iesniedza zin?mus pier?d?jumus, to atc?la da?? par trim pieg?d?m un samazin?ja PVN samaksas atg?din?jum? nor?d?to summu. Min?t? tiesa tom?r uzskat?ja, ka N?derlandes nodok?u iest?dei nebija j?l?dz It?lijas kompetentajai iest?dei veikt izp?ti galam?r?a dal?bvalst?, lai p?rbaud?tu, vai attiec?g?s preces tieš?m tur bija nog?d?tas. *Twoh* par *Gerechtshof te Arnhem* spriedumu iesniedza kas?cijas s?dz?bu *Hoge Raad der Nederlanden* [N?derlandes Augst?k? tiesa].

20 *Hoge Raad der Nederlanden*, uzskat?dama, ka taj? ierosin?t? tiesved?ba rada jaut?jumu par Kopien? ties?bu interpret?ciju saist?b? ar pier?d?jumiem par pre?u nos?t?šanu vai p?rvad?šanu Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) punkta pirm?s da?as izpratn?, nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lo jaut?jumu:

“Vai Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) punkts kop? ar Direkt?vu [77/799] par iest?žu savstarp?ju pal?dz?bu un Regulu [Nr. 218/92] ir interpret?jams t?d?j?di, ka, ja sa??m?ja dal?bvalsts nav iesniegusi b?tisko inform?ciju bez iepriekš?ja l?guma, nos?t?t?jai jeb pieg?d?t?jai dal?bvalstij ir iesp?jamajai pre?u sa??m?jai dal?bvalstij j?l?dz inform?cija un š? l?guma rezult?ti j??em v?r?, izv?rt?jot pre?u nos?t?šanas vai pieg?des pier?d?jumus?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

21 Ar šo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) punkta pirm? da?a kontekst? ar Direkt?vu par savstarp?ju sadarb?bu un regulu par administrat?vu sadarb?bu ir j?interpret? t?, ka nodok?u iest?d?m dal?bvalst?, no kuras ir nos?t?tas vai p?rvad?tas preces, kas pieg?d?tas Kopien?, ir j?pieprasa inform?cija no iest?d?m dal?bvalst?, kur? atrodas pieg?d?t?ja apgalvotais pre?u galam?r?is, un š? inform?cija j?izmanto, lai noteiktu, vai preces tieš?m ir pieg?d?tas Kopien?.

22 Vispirms j?atg?dina, ka saska?? ar tirdzniec?bai starp dal?bvalst?m piem?rojamo pagaidu PVN rež?mu, kas izveidots ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direkt?vu 91/680/EEK, kas papildina pievienot?s v?rt?bas nodok?u kop?jo sist?mu un groza Direkt?vu 77/388 nol?k? atcelt fisk?l?s robežas (OV L 376, 1. lpp.), tirdzniec?bas starp dal?bvalst?m aplikšana ar nodok?iem balst?s uz principu, ka nodok?i tiek iekas?ti dal?bvalst?, kur? preces tiek pat?r?tas. Jebkura ieg?de Kopien?, par kuru nodoklis tiek uzlikts dal?bvalst?, kur? atrodas pre?u s?t?juma vai p?rvad?šanas galam?r?is saska?? ar Sest?s direkt?vas 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmo da?u, noz?m?, ka pieg?de ir atbr?vota no nodok?a dal?bvalst?, no kuras prece ir nos?t?ta vai p?rvad?ta, piem?rojot š?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) apakšpunkta pirmo da?u (skat. 2006. gada 6. apr??a spriedumu liet? C?245/04 *EMAG Handel Eder*, Kr?jums, l?3227. lpp., 29. punkts, k? ar? 2007. gada 27. septembra spriedumu liet? C?409/04 *Teleos u.c.*, Kr?jums, l?7797. lpp., 22. un 24. punkts).

23 Run?jot par nosac?jumiem, kuros ir piem?rojama preces pieg?des Kopien? atbr?vošana no nodok?a Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) punkta pirm? da?as izpratn?, j?nor?da, ka Tiesa iepriekš min?t? sprieduma liet? *Teleos u.c.* 42. punkt? nol?ma, ka šaj? nol?k? ir nepieciešams, lai pirc?jam tiktu nodotas ties?bas r?koties ar prec? k? t?s ?pašniekam un lai pieg?d?t?js pier?d?tu, ka š? prece ir nos?t?ta vai p?rvad?ta uz citu dal?bvalsti, un lai š?s nos?t?šanas vai p?rvad?šanas rezult?t? prece fiziski b?tu atst?jusi pieg?d?t?jas dal?bvalsts teritoriju.

24 Tiesa iepriekš min?t? sprieduma liet? *Teleos u.c.* 44. punkt? ar? konstat?ja, ka p?c robežkontro?u atcelšanas uz dal?bvalstu robež?m nodok?u iest?des to, vai preces ir fiziski atst?jušas pieg?des dal?bvalsts teritoriju, galvenok?rt nosaka, pamatojoties uz pier?d?jumiem, ko

iesnieguši nodokļu maksātāji, un to deklarējam.

25 Runājot par pierādījumiem, kas nodokļu maksātājiem ir jāsniedz, jākonstatē, ka neviens Sestās direktīvas pants tieši neattiecas uz šo jautājumu. Tikai šīs direktīvas 28.c panta A daļas teikuma sākumā ir noteikts, ka dalībvalstis var noteikt nosacījumus, kļūdos tās atbrīvo no nodokļa preču piegādes Kopienā. Tomēr jāatgādina, ka dalībvalstīm, īstenojot pilnvaras, ir jāievēro vispārīgā Kopienas tiesību principi, kuru starpā ir paši ir tiesiskās drošības un samērīguma principi (šajā sakarā 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, kā arī 2006. gada 11. maija spriedumu lietā C-384/04 *Federation of Technological Industries u.c., Krājums*, I-4191. lpp., 29. un 30. punkts).

26 Šajā sakarā, kā pareizi apgalvo Eiropas Kopienas Komisija, jāuzskata, ka princips, ka pienākums pierādīt tiesības uz nodokļu atkāpi vai atbrīvojumu ir personai, kas vālas šīs tiesības izmantot, iekļaujas Kopienas tiesību sistēmā noteiktajos ierobežojumos. Tādējādi, lai tiktu piemērota Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmā daļa, piegādātāja pienākums ir pierādīt, ka šis sprieduma 23. punktā atgādinātie atbrīvojuma nosacījumi ir izpildīti.

27 Šajā sakarā jānorāda, ka iepriekš minētais sprieduma lietā *Teleos* u.c. 50. punktā Tiesa atzina, ka tas, ja dalībvalsts, kas ir paredzējusi nosacījumus Kopienā veiktas piegādes atbrīvošanai no nodokļa, it paši nosakot dokumentu sarakstu, kas jāiesniedz kompetentajām iestādēm, un kas sākotnēji ir pieņemusi piegādātāja iesniegtos dokumentus kā tiesību uz atbrīvojumu apliecināšus pierādījumus, varētu būt, ja izrādās, ka pircēja krāpšanas dēļ, par kuru piegādātājs nevarēja zināt, attiecīgās preces faktiski nav atstājušas piegādes valsts teritoriju, šim piegādātājam likt maksāt PVN par šo piegādi, būtu pretrunā tiesiskās drošības principam.

28 Protams, atšķirībā no lietās, kurās pieņemts iepriekš minētais spriedums *Teleos* u.c., iesniedzējtiesas lūgumā nav nekādu norāžu par *Twoh* labticību un no tā nav iespējams uzminēt, vai tās klients ir veicis krāpšanu. Šajā lietā svarīgākais ir tas, ka *Twoh*, nespējama iesniegt dokumentus, lai pierādītu, ka preces tiešām bija aizvestas uz galamērķa dalībvalsti, līdz ar to Nīderlandes nodokļu iestādei no otras dalībvalsts kompetentās iestādes atbilstoši direktīvai par savstarpēju sadarbību un regulai par administratīvu sadarbību pieprasīt informāciju, kas apliecinātu to, ka šīs piegādes bija veiktas Kopienā. Jautājums tādējādi ir par to, vai šai iestādei bija pienākums izpildīt šādu lūgumu.

29 Atbildi uz šo jautājumu var secināt no direktīvas par savstarpēju sadarbību un regulas par administratīvu sadarbību saturamā.

30 Pirmkārt, runājot par šo abu Kopienas tiesību aktu mērķi, jākonstatē, ka no direktīvas par savstarpēju sadarbību preambulas pirmā un otrā apsvēruma, kā arī regulas par administratīvu sadarbību preambulas trešā apsvēruma izriet, ka to mērķis ir cīnīties pret nodokļu krāpšanu un nemaksāšanu un ļaut dalībvalstīm precīzi aprēķināt uzliedzamo nodokli (skat. pāc analoģijas 2000. gada 13. aprīļa spriedumu lietā C-420/98 *W. N., Recueil*, I-2847. lpp., 15. un 22. punkts, kā arī par Padomes 2003. gada 7. oktobra Regulu (EK) Nr. 1798/2003 par administratīvu sadarbību pievienotās vērtības nodokļu jomā un Regulas Nr. 218/92 atcelšanu (OV L 264, 1. lpp.) – 2006. gada 26. janvāra spriedumu lietā C-533/03 Komisija/Padome, Krājums, I-1025. lpp., 49. un 52. punkts).

31 Otrkārt, runājot par minēto Kopienas tiesību aktu saturu, no direktīvas par savstarpēju sadarbību un regulas par administratīvu sadarbību nosaukumiem izriet, ka tās ir pieņemtas, lai regulētu sadarbību starp dalībvalstīm nodokļu iestādēm. Kā pareizi norāda Komisija un ģenerāladvokāte savu secinājumu 23. punktā, šie tiesību akti nepiešķir tiesības atsevišķām personām, izņemot tiesības iegūt apliecinājumu par "konkrētās personas pievienotās vērtības

nodokļa identifikācijas numura" derīgumu saskaņā ar regulas par administratīvu sadarbību 6. panta 4. punktu.

32 Direktīvu par savstarpēju sadarbību, lai novērstu nodokļu krāpšanu, ir paredzētas valstu nodokļu iestāžu tiesības pieprasīt informāciju, ko tās nevar iegūt pašas. Tādējādi gan šīs direktīvas 2. panta 1. punkts, gan regulas par administratīvu sadarbību 5. panta 1. punkts Kopienas likumdevējs ir lietojis vārdu "var", lai norādītu, ka, lai gan minētajām iestādēm noteikti ir tiesības lūgt informāciju no citas dalībvalsts kompetentās iestādes, šāds lūgums nekādā gadījumā nav obligāts. Katra dalībvalsts izvērtē konkrētos gadījumus, kuros trūkst informācijas par tās teritorijā atrodošos nodokļu maksātāju veiktajiem darījumiem, un izlemj, vai šajos gadījumos ir pamatoti pieprasīt informāciju no citas dalībvalsts.

33 Turklāt minētajos Kopienas tiesību aktos ir paredzētas arī dalībvalstu sadarbības robežas, jo iestādēm dalībvalstī, kurai iesniegts lūgums, ne visos gadījumos ir pienākums sniegt informāciju. Regulas par administratīvu sadarbību 7. panta 1. punkta pirmās daļas pirmajā ievilkumā ir paredzēts, ka lūgumi pēc informācijas konkrētā laikposmā nedrīkst sagādāt nesamērīgu administratīvu slodzi minētajām iestādēm. Turklāt šīs pašas tiesību normas otrajā ievilkumā un direktīvas par savstarpēju sadarbību 2. panta 1. punkts ir noteikts, ka šīm iestādēm nav jāsniedz informācija, ja kompetentā iestāde valstī, kura pieprasa informāciju, nav izsmēlusi parastos informācijas avotus.

34 No tā izriet, ka direktīva par savstarpēju sadarbību un regula par administratīvu sadarbību nav pieņemtas, lai izveidotu informācijas apmaiņas sistēmu starp dalībvalstu nodokļu iestādēm, kas tām jānotiek, vai nodokļu maksātāja piegādes ir veiktas Kopienā, ja tas nevar pats iesniegt to apliecināšus pierādījumus.

35 Šo atzinumu apstiprina Tiesas judikatūra par kompetento iestāžu savstarpēju sadarbību tiešo nodokļu jomā, ko pēc analoģijas var piemērot tādai situācijai kā pamata lietā. Saskaņā ar šo judikatūru dalībvalsts var izmantot direktīvu par savstarpēju sadarbību, lai iegūtu no citas dalībvalsts kompetentajām iestādēm visu informāciju, kas tai varētu būt pareizi aprēķināt nodokļus. Tomēr nekas neliedz attiecīgajām nodokļu iestādēm pieprasīt no nodokļa maksātāja, lai tas pats iesniegtu pierādījumus, kurus tā uzskata par vajadzīgiem, lai novērtētu, vai ir jāpiešķir pieprasītais samazinājums (šajā sakarā skat. 1999. gada 28. oktobra spriedumu lietā C-55/98 *Vestergaard, Recueil*, I-7641. lpp., 26. punkts, un 2002. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-136/00 *Danner, Recueil*, I-8147. lpp., 49. un 50. punkts).

36 Turklāt informācija, kuru direktīva par savstarpēju sadarbību ļauj pieprasīt dalībvalsts kompetentajām iestādēm, ir tieši tāda, ko tās uzskata par vajadzīgu, lai pareizi aprēķinātu nodokli saskaņā ar tiesību aktiem, kuri tām pašām ir jāpiemēro. Šī direktīva nekādā veidā neietekmē minēto iestāžu kompetenci izvērtēt it īpaši, vai ir izpildīti nosacījumi, kas šajos tiesību aktos ir noteikti kāda darījuma atbilstīgam no nodokļa (skat. pēc analoģijas iepriekš minēto spriedumu lietā *Vestergaard*, 28. punkts).

37 Visbeidzot, jāpiebilst, ka, pat ja piegādes dalībvalsts nodokļu iestādes būtu saņēmušas informāciju no galamērķa dalībvalsts par to, ka pircējs šīs valsts nodokļu iestādes ir iesniedzis deklarāciju par preču iegādi Kopienā, šāda deklarācija nav tās noteicošs pierādījums, kas varētu apliecināt, ka preces tiešām ir atstājušas piegādes dalībvalsts teritoriju (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Teleos u.c.*, 71. un 72. punkts).

38 Ēmot vārds iepriekš minētos atbildējumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild tā, ka Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmā daļa kontekstā ar direktīvu par savstarpēju sadarbību un regulu par administratīvu sadarbību ir jāinterpretē tā, ka nodokļu iestādēm dalībvalstī, no kuras ir nosūtītas vai pārvadātas preces piegādes Kopienā ietvaros, nav

j?pieprasa inform?cija no iest?d?m dal?bvalst?, kur? atrodas pieg?d?t?ja apgalvotais galam?r?is.

Par ties?šan?s izdevumiem

39 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (treš? pal?ta) nospriež:

28.c panta A da?as a) punkta pirm? da?a 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, kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes 1995. gada 10. apr??a Direkt?vu 95/7/EK, kontekst? ar Padomes 1977. gada 19. decembra Direkt?vu 77/799/EEK par dal?bvalstu kompetentu iest?žu savstarp?ju pal?dz?bu tiešo un netiešo nodok?u jom?, kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes 1992. gada 25. febru?ra Direkt?vu 92/12/EEK un Padomes 1992. gada 27. janv?ra Regulu (EEK) Nr. 218/92 par administrat?vu sadarb?bu netiešo nodok?u jom?, ir j?interpret? t?, ka dal?bvalsts nodok?u iest?d?m dal?bvalst?, no kuras ir nos?t?tas vai p?rvad?tas preces pieg?des Kopien? ietvaros, nav j?pieprasa inform?cija no iest?d?m dal?bvalst?, kur? atrodas pieg?d?t?ja apgalvotais galam?r?is.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – holandiešu.