

ENERĢLADVOKĀTES Juliana S. Kokote [JULIANE KOKOTT] SECINĀJUMI,

sniegti 2007. gada 11. janvārī (1)

Lieta C-146/05

Albert Collée

pret

Finanzamt Limburg an der Lahn

(Bundesfinanzhof (Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Sestā PVN direktīvā – 28.c panta A daļas a) punkts – Piegāde Kopienas teritorijā – Atbrīvojums no nodokļa – Prasības attiecībā uz pierādīšanu

I – Ievads

- Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Sesto PVN direktīvu (2) attiecībā uz pierādīšanas pienākuma prasības saistību ar piegāžu Kopienas teritorijā atbrīvojumu no nodokļiem. Šie jautājumi ir cieši saistīti ar jautājumiem, kas izvirzīti lietās C-409/04 *Teleos* u.c. un C-184/05 *Twoh International*, kurās šodien sniedzu secinājumus.
- Šīs lietas pamata priekšmetā *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa) pastāv strīds starp Albāņu Kolā [Albert Collée], kas ir visu Collée KG tiesību pārmaks (turpmāk tekstā – “prasītājs”), un *Finanzamt Limburg an der Lahn* (Limburgas pie Lānas Finanšu pārvalde, turpmāk tekstā – “atbildētāja”) par atbrīvojuma no nodokļiem atzīšanu attiecībā uz piegādi Kopienas teritorijā. Tas, ka šāda piegāde ir notikusi, nav apstrīdēts, taču prasītājs nav savlaicīgi sniedzis grāmatvedības pierādījumus, kas ir prasīti valsts tiesībās, lai gan ir zinājis par esošo piegādi Kopienas teritorijā.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Kopienas tiesības

- Ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK, kas papildina pievienotās vārtības nodokļu kopējā sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK nolikuma atcelt fiskālās robežas (3), Sestajā direktīvā tika iekļauta jauna XVlā sadaļa (Pagaidu režīms nodokļu uzlikšanai tirdzniecībā starp dalībvalstīm) (28.a–28.m pants). Šīs normas ir noteicošās gan pēc šīs iekļaušanas, gan pirms tās, jo līdz šim attiecībā uz tirdzniecību starp dalībvalstīm vēl nav pieņemts galīgais regulējums par nodokļu uzlikšanu par preču apriti, veicot uzņēmējdarbību.
- Atbilstoši Sestās direktīvas 28.c panta A daļai piegādes starp divām dalībvalstīm Kopienas teritorijā ir atbrīvotas no nodokļiem. Minētajā normā cita starpā paredzēts:

“Neietekm?jot citus Kopienas noteikumus un saska?? ar nosac?jumiem, kas tajos izkl?st?ti, lai nodrošin?tu turpm?k paredz?to atbr?vojumu pareizu un god?gu piem?rošanu un nov?rstu jebkuru nodok?u nemaks?šanu, nodok?u apiešanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu, dal?bvalstis atbr?vo no nodok?iem:

a) pieg?d?t?s preces, k? t?s defin?tas 5. pant? un 28.a panta 5. punkta a) apakšpunkt?, ko nos?t?jis vai transport?jis p?rdev?js vai k?ds vi?a v?rd?, vai persona, kas ?rpus 3. pant? min?t?s teritorijas, bet Kopienas iekšien? [teritorij?] preces ieg?d?jusies citam nodok?u maks?t?jam vai juridiskai personai, kas nav nodok?u maks?t?ja, kura attiec?gi darbojas dal?bvalst?, kas nav pre?u s?t?juma vai transport?šanas s?kumpunkts.

[..]”

5. Sest?s direkt?vas 22. pant? ir noteikti nodok?u par?dnieka form?lie pien?kumi un – šaj? liet? piem?rojam? redakcij? (4) – cita starp? ir paredz?ts:

“2. a) Ikviens nodok?u maks?t?js veic pietiekami prec?zu uzskaiti, lai nodok?u iest?de var?tu piem?rot un p?rbaud?t pievienot?s v?rt?bas nodokli.

[..]

3. a) Ikviens nodok?u maks?t?js izsniedz fakt?rr??inu vai citu dokumentu, kas aizst?j fakt?rr??inu, par prec?m un pakalpojumiem, ko tas ir pieg?d?jis vai sniedzis citam nodok?u maks?t?jam vai juridiskai personai, kas nav nodok?u maks?t?ja. Ikviens nodok?u maks?t?js ar? izsniedz fakt?rr??inu vai citu dokumentu, kas aizst?j fakt?rr??inu, par t?du pre?u pieg?d?m, kas noteiktas 28.b panta B da?as 1. punkt?, un par prec?m, kas pieg?d?tas atbilst?gi 28.c panta A da?as nosac?jumiem. Nodok?u maks?t?js saglab? visu izsniegto dokumentu kopijas.

[..]

4. a) Ikviens nodok?u maks?t?js l?dz termi?am, ko nosaka dal?bvalstis, iesniedz p?rskatu [nodok?u deklar?ciju]. [..]

b) P?rskat? [nodok?u deklar?cij?] nor?da visu inform?ciju, kas vajadz?ga iekas?jam? nodok?a un izdar?mo samazin?jumu apr??in?šanai, ietverot dar?jumu kop?jo v?rt?bu, uz ko attiecas š?ds nodoklis un samazin?jumi, k? ar? jebkuru no nodok?iem atbr?voto dar?jumu v?rt?bu, ja vajadz?gs un cikt?l tas š?iet nepieciešami nov?rt?juma b?zes noteikšanai.

c) P?rskat? [nodok?u deklar?cij?] nor?da ar?:

– no vienas puses, kop?jo v?rt?bu bez pievienot?s v?rt?bas nodok?a pre?u pieg?d?m, uz kur?m attiecas 28.c panta A da?a un par kur?m perioda laik? ir s?kusies nodok?u iekas?šana.

[..]

6. [..]

b) Ikviens nodok?u maks?t?js, kas identific?ts pievienot?s v?rt?bas nodoklim, iesniedz ar? kopsavilkuma pazi?ojumu par t?m person?m, kuras ieg?d?jas preces, kas ir identific?tas pievienot?s v?rt?bas nodoklim un kur?m vi?š ir pieg?d?jis preces atbilst?gi 28.c panta A da?as a) un d) [punkta] nosac?jumiem, [..].

7. [..]

8. Dal?bvalstis var uzlikt citas saist?bas, ko t?s uzskata par vajadz?g?m, lai pareizi iekas?tu nodokli un nov?rstu nodok?u nemaks?šanu, saska?? ar pras?bu par vien?du rež?mu iekšzemes dar?jumiem un dar?jumiem starp dal?bvalst?m, ko veic nodok?u maks?t?ji, ar noteikumu, ka š?das saist?bas tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m nerada formalit?tes, š??rsojot robežas.”

B – *Valsts ties?bas*

6. Saska?? ar V?cijas *Umsatzsteuergesetz* (Apgroz?juma nodok?a likums, turpm?k tekst? – “*UStG*”) 4. panta 1. punkta b) apakšpunktu no dar?jumiem, uz kuriem attiecas *UStG* 1. panta 1. punkta 1. apakšpunkts, pieg?des Kopienas teritorij? *UStG* 6.a panta noz?m? ir atbr?votas no nodok?iem.

7. *UStG* 6.a panta 1. punkt? ir defin?ta pieg?de Kopienas teritorij?, un min?t? panta 3. punkt? ir ietverts š?ds noteikums par pier?d?šanas pien?kumu:

“Uz??m?jam ir j?pier?da, ka ir izpild?ti 1. un 2. punkt? paredz?tie nosac?jumi. *Bundesministerium der Finanzen* (Feder?l? Finanšu ministrija) ar *Bundesrat* (Feder?l? padome) piekrišanu noteikumos var paredz?t, k? uz??m?jam ir j?veic pier?d?šana.”

8. Š?di noteikumi saska?? ar *UStG* 6.a panta 3. punkta otro teikumu ir *Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung* (Noteikumi par apgroz?juma nodok?a [likuma] izpildi, turpm?k tekst? – “*UStDV*”). Tajos ir preciz?tas 17.a pant? paredz?t?s pras?bas saist?b? ar pier?d?šanu ar apliecinošiem dokumentiem attiec?b? uz pieg?d?m Kopienas teritorij? transport?šanas un nos?t?šanas gad?jumos:

“1. Attiec?b? uz pieg?d?m Kopienas teritorij? (Likuma 6.a panta 1. punkts) uz??m?jam gad?jumos, uz kuriem attiecas šie noteikumi, ar dokumentiem ir j?pier?da, ka šis uz??m?js vai pirc?js ir transport?jis vai nos?t?jis preci p?r?j? Kopienas teritorij?. Ir j?nodrošina, ka to var nep?rprotami un vienk?rši p?rbaud?t p?c apliecinošiem dokumentiem.

2. Gad?jumos, kad uz??m?js vai pirc?js transport? pieg?d?jamo preci p?r?j? Kopienas teritorij?, uz??m?jam pier?d?šana ir j?veic š?di:

- 1) ar fakt?rr??ina kopiju (Likuma 14. un 14.a pants),
- 2) ar apliecinošu tirdzniec?bas standartdokumentu, kur? nor?d?ts ce?am?r?is, it ?paši ar pre?u pavadz?mi,
- 3) ar pirc?ja vai t? pilnvarot?s personas apstiprin?jumu par sa?emšanu, k? ar?
- 4) gad?jumos, kad preces transport? ar pirc?ja starpniec?bu, ar pirc?ja vai t? pilnvarot?s personas apdrošin?šanu pre?u pieg?des veikšanai p?r?j? Kopienas teritorij?.”

9. Turkl?t *UStDV* 17.c pant? ir paredz?ts pien?kums pieg?des Kopienas teritorij? pier?d?t ar gr?matved?bas dokumentiem:

“1. Attiecībā uz piegādēm Kopienas teritorijā (Likuma 6.a panta 1. un 2. punkts) uzņēmājam gadājumos, uz kuriem attiecas šie noteikumi, ar grāmatvedības dokumentiem ir jāpierāda, ka tas ir izpildījis nosacījumus atbilstoši vojamam no nodokļiem, ieskaitot pircēja identifikācijas numuru attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli. Ir jānodrošina, ka to, ka šie nosacījumi ir izpildīti, var nepārprotami un vienrīši konstatēt pēc grāmatvedības dokumentiem.

2. Uzņēmājam ir pienācīgi jāsniedz šādi dati:

- 1) pircēja vārds vai nosaukums un adrese;
- 2) tās pircēja pilnvarotās personas vārds vai nosaukums un adrese, kas veic piegādi mazumtirdzniecībā vai arī mazumtirdzniecībā izmantojamā veidā;
- 3) pilnvarotās personas uzņēmādarbības joma vai profesija;
- 4) piegādājamās preces tirdzniecībā pieņemtais nosaukums un daudzums vai piegādei pielīdzināma citāda pakalpojuma veids un apjoms, pamatojoties uz uzņēmuma līgumu;
- 5) piegādes datums vai piegādei pielīdzināma pakalpojuma sniegšanas datums, pamatojoties uz uzņēmuma līgumu;
- 6) atlīdzība, par ko ir panākta vienošanās, vai – ja iekasētajai atlīdzībai uzliek nodokli – iekasētā atlīdzība un iekasēšanas datums;
- 7) apstrādes vai pārstrādes veids un apjoms pirms transportēšanas vai sūtīšanas uz pārējo Kopienas teritoriju (Likuma 6.a panta 1. punkta otrais teikums);
- 8) transportēšana vai sūtīšana uz pārējo Kopienas teritoriju;
- 9) ceļamrēķis pārējā Kopienas teritorijā.

[..]”

III – Fakti un prejudiciālie jautājumi

10. *Collée KG* 1994. gadā bija mētes sabiedrība Vācijā reģistrētajai [sabiedrībai] *Autohaus GmbH*, kas kā AĢAG oficiāli izplatīja tās vārdā pārdeva vieglās automašīnas. *Autohaus GmbH* šajā sakarā bija tiesības saņemt starpniecības naudu no AĢAG tikai attiecībā uz pārdošanu pircējiem tuvākajā apkārtnē.

11. 1994. gada pavasarī *Autohaus GmbH* noslīdzēja ar Beļģijas automašīnu izplatītāju *B* rakstveida līgumu par 20 demonstrēšanai paredzētu automašīnu pārdošanu par kopējo cenu DEM 1 018 200. *B* pārskaitīja *Autohaus GmbH* neto pirkuma cenu un pēc tam, kad pārdzī minētā bija saņēmusi naudu, sāma transportlīdzekļus.

12. Lai varētu saņemt starpniecības naudu no A AG, Autohaus GmbH iesaistīja tuvākaj apkārtnē Vācijā reģistrēto kravas automašīnu izplatītāju S, kas paziņoja, ka ir gatavs par atlīdzību formas par iepirkto demonstrāšanai paredzētas automašīnas un tad tās pārdošanai B. Šajā nolūkā S nosūtīja Autohaus GmbH neaizpildītas fakturās inu veidlapas, kuras tās izmantoja, S vārdā izdodot fakturās inus B par demonstrāšanai paredzēto automašīnu piegādi. Tad S apgrozījuma nodokļa pagaidu deklarācijās par 1994. gada jūliju, augustu un septembri apgrozījuma nodokli DEM 152 730 apmērā, ko fakturās inā S bija prasījis Autohaus GmbH, norādīja kā priekšnodokli.

13. Pēc pašas pārbaudes 1994. gada oktobrī atbildēja atteica veikt S priekšnodokļa atskaitījumu, pamatojoties uz to, ka S ir iesaistīts [darījums] tikai formāli, kā fiktīva persona. Pēc tam, kad to uzzināja prasītājs, kas darījumu sākotnēji bija uztvēris kā ar nodokli apliekamu darījumu valsts teritorijā, viš 1994. gada 25. novembrī atcēla attiecīgos grāmatojumus un iegrāmatoja šos ieņēmumus kontā "piegādes Kopienas teritorijā, kas nav apliekamas ar nodokli". Tad viš šo darījumu attiecīgi ??ma vārā apgrozījuma nodokļa pagaidu deklarācijā par 1994. gada novembri.

14. Finanzamt 1998. gada 12. februārā paziņojumu par apgrozījuma nodokļa par 1994. gadu grozījumiem palielināja prasītāja ar nodokli apliekamo apgrozījuma summu par DEM 1 018 200. Prasītājam tika atteikts piemērot atbrīvojumu no nodokļiem par vieglo automašīnu piegādi B, jo prasītājs uzskaitē nebija veikta uzreiz pēc katra darījuma izpildes.

15. Prasītāja iesniegtā sūdzība un celtā prasība bija nesekmīga. Prasītājs kasēcijas sūdzībā lūdz grozīt 1998. gada paziņojumu par apgrozījuma nodokļa grozījumiem, pamatojoties uz to, ka summa DEM 1 018 200 apmērā ir uzskatāma par tīdu, kas nav apliekama ar nodokli. [Kasēcijas sūdzības] pamatojums viš bētib norāda, ka, lai gan [uzņēmums] S veiktās fiskālās kontroles sākumā tajā vā nebija fakturās inu, ko Autohaus GmbH izdeva B, no Autohaus GmbH darījumus apliecinošiem dokumentiem, kā arī no lūdzekļu apgrozījuma kontā varēja viennozīmīgi konstatēt, ka ir notikusi [preču] piegāde Kopienas teritorijā [uzņēmumam] B.

16. Tāpēc Bundesfinanzhof uzdeva Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

"1) Vai Finanzverwaltung (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 jautājumu ir atkarīga no tā, vai nodokļu maksātājs piegādes esamību Kopienas teritorijā sākotnēji ir apzināti noklusojis?"

IV – Juridiskais pamatojums

17. Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa bētib vālas noskaidrot, vai tad, ja nodokļa maksātājs nav izpildījis tikai vienu atsevišķu formālo nosacījumu – šajā gadījumā – nosacījumu par savlaicīgu grāmatvedības pierādījumu sniegšanu, – var atteikties piemērot atbrīvojumu no nodokļiem attiecībā uz piegādi Kopienas teritorijā. Otrā jautājuma mērķis ir precizēt, vai atsevišķā gadījumā, lemjot par atbrīvojuma piemērošanu vai atteikšanos to piemērot, attiecīgi ir jāievēro kāds cits faktiskais apstāklis – proti, tas, vai nodokļu maksātājs piegādes esamību Kopienas teritorijā sākotnēji ir apzināti noklusojis. Tātad otrajā jautājumā ir precizēts pirmais jautājums un otrais jautājums ir cieši saistīts ar pirmo. Tāpēc abi Bundesfinanzhof uzdotie prejudiciālie jautājumi ir jāaplūko kopā.

18. Bundesfinanzhof vispirms vālas noskaidrot, vai Sestā direktīvā aizliedz tīdu valsts nodokļu

administrācijas praksi, atbilstoši kurai tikai tad vien, ka piegāde Kopienas teritorijā – kuras fakts nav apstrīdams – ar grāmatvedības dokumentiem ir pierādāma ar nokavēšanos, tiek atteikts piemērot atbrīvojumu no nodokļiem.

19. Princips, ka piegādi Kopienas teritorijā atbrīvo no nodokļiem, ir noteikts Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punktā. Piegādes Kopienas teritorijā atbrīvojums no nodokļiem ir pamatots ar domu, ka attiecībā uz Kopienas apgrozījuma nodokli noteiktajā pārejas periodā pievienotās vērtības nodokli kā patērētāja preču nodokli ir jāturpina atskaitīt daļēbvalstī, kur notiek gala patērišs (galamērķa valsts princips). Tāpēc, lai novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu, piegāde Kopienas teritorijā, kas pielīdzināma iegādei Kopienas teritorijā, izcelsmes valstī ir jāatbrīvo no nodokļiem (5).

20. Taču Sestajā direktīvā nav pašu norāžu par pierādījumiem, kas nodokļu maksātājam būtu jāsniedz attiecībā uz piegādi Kopienas teritorijā (6). 22. pantā ir sniegtas tikai dažas vispārīgas norādes nodokļu maksātājiem attiecībā uz uzskaiti, fakturēšanu izdošanu un nodokļu deklarāciju. Turklāt 22. panta 8. punktā daļēbvalstī ir atļauts “uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi uzliktu un iekasētu nodokļus un novērstu krāpšanu”.

21. Turklāt daļēbvalstis atbrīvo preču piegādes Kopienas teritorijā atbilstoši 28.c panta A daļai “saskaņā ar nosacījumiem, kas tajos [Kopienas noteikumos] izklāstīti, lai nodrošinātu turpmāk paredzēto atbrīvojumu pareizu un godīgu piemērošanu un novērstu jebkuru nodokļu nemaksāšanu, nodokļu apiešanu vai āunprātīgu izmantošanu”.

22. Tadējādi 28.c panta A daļā un 22. panta 8. punktā ir noteikti tikai mērķi, un daļēbvalstī ir atļauts saskaņā paredzēt prasības attiecībā uz formālo pierādīšanas pienākumu saistībā ar darījumiem, kas atbrīvoti no PVN.

23. Tā pamatā ir doma, ka ar Sesto direktīvu nav pilnībā jānoskaidro daļēbvalstu pievienotās vērtības nodokļa sistēma. Drīzāk “tās mērķis kopumā ir izveidot vienotu aprēķinu būvī, kam jānodrošina sistēmas [...] neitralitāte” (7). Tiesa spriedumā lieta *BP Supergaz* jau ir atzinusi, ka daļēbvalstī šajā sakarā “atsevišķu Sestās direktīvas normu īstenošanā [ir] salīdzinoši plaša rīcības brīvība” (8). Ēenerģiadvokāts Fennelijs [*Fennelly*] šajā sakarā secinājumos lietā *Molenheide* u.c., kā arī lietā *Schmeink & Cofreth* cita starpā ir norādījis – vispārīgāk var teikt, “ka daļēbvalstis ir atbildīgas par visas PVN sistēmas pārvaldību kopumā” (9).

24. Pieņemot pasākumus PVN sistēmas noteikumu īstenošanai, daļēbvalstī ir saistoši ne vien Sestās direktīvas 28.c panta A daļā un 22. panta 8. punktā paredzētie mērķi, bet arī samērīguma princips. Nesenajā spriedumā lietā *Halifax* Tiesa vēlreiz uzsvēra, ka “pasākumi, ko daļēbvalstis var pieņemt atbilstoši Sestās direktīvas 22. panta 8. punktam, lai pareizi iekasētu nodokļus un novērstu krāpšanu, nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai” (10).

25. Minētajā spriedumā tāpat ir norādīts, ka daļēbvalstu pieņemtos pasākumus “nedrīkst izmantot tad, kad veidā, kas tie ietekmētu PVN neitralitāti, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, ko ievieš Kopienas tiesību akti šajā jomā” (11). Neitralitāte būtu apdraudēta, ja tā attiecībā uz piegādi radītu dubultu nodokļu uzlikšanu, jo piegādei Kopienas teritorijā tiktu atteikts piemērot atbrīvojumu un tai arī mērķa valstī tiktu piemērots nodoklis (12).

26. Samērīguma principa konkrēta piemērošana ir iesniedzējtiesas ziņā, kurai ir jāpārbauda, vai valsts pasākumi ir saderīgi ar Kopienas tiesību sistēmu. Taču Tiesa var sniegt jebkādas norādes par Kopienas tiesību interpretāciju, kas ļauj iesniedzējtiesai izvērtēt saderīgumu, izskatot tajā iesniegto lietu (13).

27. Vēcijas tiesības *UStDV* 17.a un 17.c pantā ir paredzēts, ka nosacījumiem attiecībā uz piegādes esamību Kopienas teritorijā ir jābūt “nepārprotami [iem] un vienkārši pārbaudāmiem” gan pēc apliecināšiem dokumentiem, gan pēc grāmatvedības dokumentiem. Saskaņā ar *Bundesfinanzhof* judikatūru par *UStDV* 13. panta 1. punkta otro teikumu, kurā reglamentētas prasības, kas jāizpilda, pieredot eksporta piegādi uz trešo valsti, un kurā tādējādi ir ietverts *UStDV* 17.a un 17.c pantam atbilstošs formulējums, šā prasība ir jāsaprot tādā veidā, ka uzskaitē ir jāveic “uzreiz pēc darījumu izpildes”.

28. Šajā lietā prasītājs 1994. gada jūlijā, augustā un septembrī veiktās piegādes vispirms iegrāmatoja kā piegādi valsts teritorijā, kas apliekama ar nodokli. 1994. gada novembrī, tātad apmēram divus mēnešus pēc pārdotās piegādes veikšanas, notika pārgrāmatošana par piegādi Kopienas teritorijā, kas ir atbrīvota no nodokļiem, un tas atbilstoši tika ņemts vērā apgrozījuma nodokļa deklarācijā par 1994. gada novembri. Norēdot, ka atbrīvojumam no nodokļiem prasītājs uzskaitē nav veikta uzreiz, *Finanzamt* atteicās prasītājam piemērot atbrīvojumu no nodokļiem, lai gan varēja nepārprotami konstatēt, ka ir ka notikusi piegāde Kopienas teritorijā.

29. Vēcijas valdība šajā sakarā puda viedokli, ka valsts tiesības paredzētās prasības attiecībā uz pierādīšanu ar apliecināšiem dokumentiem un grāmatvedības dokumentiem atbilst samērīguma principam. Tādējādi tiesības uz atbrīvojumu no nodokļiem, veicot piegādi Kopienas teritorijā, netiek sistēmiski apstrīdētas. *UStDV* 17.a un turpmākajos pantos paredzētais pienākums veikt pierādīšanu ar grāmatvedības dokumentiem ir noteikts ar mērķi, kas ir skaidri norādīts Sestās direktīvas 28.c panta A daļā, proti, likumīgi un cik vien iespējams vienkārši iekasēt nodokli un novērst nodokļu āunprātīgu izmantošanu. Pēc federālās valdības uzskatiem, *UStDV* 17.a–17.c pants ir nepieciešams arī šā mērķa sasniegšanai, it īpaši lai novērstu tās saukto “karuseveida krāpšanu ar PVN”. Šajā sakarā nav svarīgi, vai piegāde neapšaubami ir notikusi Kopienas teritorijā, vai nav.

30. Šajā sakarā vispirms nākas konstatēt, ka šajā lietā jautājums nav par pašu Direktīvas normu interpretāciju saistībā ar *UStDV* 17.a–17.c pantā paredzēto norādīto. Drīzāk jautājums šeit ir par judikatūru un administratīvo praksi saistībā ar šo normu izpildi, saskaņā ar kuru piegāde Kopienas teritorijā “uzreiz” ir jāpierāda ar grāmatvedības dokumentiem.

31. Kā izriet no Sestās direktīvas 22. panta 8. punkta un 28.c panta A daļas, ir leģitīmi, ka dalībvalstis prasa drīzu pierādīšanu, lai nodrošinātu pareizu nodokļu iekasēšanu un novērstu krāpšanu (14). Dalībvalstis var noteikt piemērotu aizsardzību pret kaitējumu nodokļu ieņēmumiem, turklāt tās var arī paredzēt formālas prasības, to skaitā zināmus pienākumus laika ziņā, lai cīnītos pret krāpšanu [ar nodokļiem] vai karuseveida krāpšanu ar PVN.

32. Šajā lietā nav jāaplūko, vai šajā sakarā likumā var paredzēt arī konkrētus termiņus pierādīšanai ar apliecināšiem dokumentiem un grāmatvedības dokumentiem, tādējādi, pirmkārt, ļaujot efektīvi iekasēt nodokļus un, otrkārt, sniegtot tiesisko drošību.

33. Pirmkārt, attiecīgajā valsts tiesiskajā regulājumā nav paredzēts neviens konkrēts termiņš. *UStDV* 17.a un 17.c pantā ir vienkārši neskaidri minēti, ka atbrīvojuma no nodokļiem nosacījumiem ir “nepārprotami un vienkārši pārbaudāmi” jāizriet no apliecināšiem dokumentiem vai grāmatvedības dokumentiem. Arī pašai *Bundesfinanzhof* judikatūrai par šo jautājumu piemērošanu, saskaņā ar kuru minētais formulējums ir jāsaprot kā pienākums laika ziņā un prasītājs uzskaitē ir jāveic “uzreiz pēc darījumu izpildes”, ir vajadzīga interpretācija.

34. Tas ir problemātiski jau saistībā ar Kopienas tiesību sistēmas drošības principu, kas atbilstoši Tiesas judikatūrai dalībvalstīm ir jāievēro, transponējot direktīvas (15). Turklāt lietā *Halifax* Tiesa ir uzsvērusi, ka tiesiskās drošības prasība ir īpaši stingri jāievēro, kad jautājums ir

par tiesisko regulējumu, kas var radīt finansiālas saistības (16).

35. Otrkārt, pat regulējumam, kurš paredzti konkrēti termiņi, principā ir jāaizņem vērā vākus grozījumus piegādes grāmatojumā par piegādi Kopienas teritorijā. Šādi labojumi šajā gadījumā varbūt ir vajadzīgi no nodokļu maksātāja gribas neatkarīgu iemeslu dēļ. Tāpat šādi labojumi ne vienmēr apgrūtina vai apdraud nodokļu iekasēšanu. Paši šie termiņu gadījumos, izmantojot izņēmuma klauzulas, koriģēšanas klauzulas vai līdzīgus noteikumus, var noteikt, ka izņēmuma gadījumos faktiski piegādi Kopienas teritorijā, veicot vākus labojumus grāmatvedības dokumentos, var atzīt par šādu piegādi Kopienas teritorijā.

36. Bez atbilstošā izņēmuma klauzulām tiesības uz atbrīvojumu no nodokļiem būtu pārāk ierobežotas, bet Sestajā direktīvā attiecībā uz piegādi Kopienas teritorijā tieši ir paredzēts tās noteikt, lai aizņem vērā nodokļu neitralitātes principu. Arī uz gadījumiem, kad piegāde ir ar novēlošanas iegrāmatota kā piegāde Kopienas teritorijā, attiecas enerģētiskā Fennelija konstatējums par iespējamību koriģēt PVN, kas ir nepamatoti norādīts faktiski inos par to ar nenotikušiem darījumiem, saskaņā ar kuru "jebkurš gadījums tas, ka valsts tiesības nebūtu atauta koriģēšana, nebūtu saderīgs ar nodokļu neitralitātes principu" (17).

37. Kamēr atbilstoši konkrēti termiņi un iespējamība veikt vāku koriģēšanu nav paredzēta likumā, piemērojot UStDV 17.a un 17.c pantu, katrā atsevišķā gadījumā ir jāpārbauda, vai atteikšanās ataut vāku labot piegādes iegrāmatojumu ir samērīga.

38. Kā Komisija ir pareizi norādījusi, šajā sakarā vispirms ir jānoskaidro, vai faktiski ir notikusi piegāde Kopienas teritorijā, vai nav. Jo attiecībā uz gadījumiem, kad šāda piegāde Kopienas teritorijā ir notikusi, Sestajā direktīvā principā ir paredzēts atbrīvojums no nodokļiem, bet pretējā gadījumā uz piegādi principā attiecas pienākums maksāt nodokļus. Attiecīgi Tiesa lietā *Transport Service NV* atzīst, ka "[i]esniedzējtiesai [...] [ir] jānosaka, vai attiecīgā piegāde atbilst šiem nosacījumiem. Ja tā, tad par šo piegādi neuzliek PVN" (18). Šo pamatdomu, kas ietverta minētajā direktīvā, daļēji baltis nevar mainīt, vienkārši izvirzot formālas prasības. Drīzāk šo pamatdomu var aizņem vērā tikai tad, ja tas ir vajadzīgs, lai sasniegtu attiecīgajās Kopienas tiesību normās izvirzītos mērķus. Tāpēc nevar piekrist federālās valdības viedoklim, ka tad, ja grāmatvedības pierādījumi nav sniegti laikus, nav svarīgi, vai faktiski ir notikusi piegāde Kopienas teritorijā.

39. Ja izrādās, ka faktiski ir notikusi piegāde Kopienas teritorijā, tad tomēr var atteikties piemērot atbrīvojumu no nodokļiem, pārķēpjot valsts tiesību normas attiecībā uz formu, ja šāda atteikšanās atbilst Direktīvā izvirzītajiem mērķiem, tas ir, novērst krāpšanu un pareizi iekasēt nodokļus, it paši pareizi un vienkārši piemērot atbrīvojuma nosacījumus. Turklāt formāls prasības nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai.

40. Tāpēc šajā gadījumā ir jāpārbauda, vai novēlota pierādīšana ietekmē nodokļu iekasēšanas efektivitāti vai arī tā ir izskaidrojama ar manipulācijām, kas jebkādu veidu var kaitēt nodokļu iekasēšanai. Toties, lai sasniegtu Sestās direktīvas 28.c panta A daļā un 22. panta 8. punktā noteikti izvirzītos mērķus, nav vajadzīgas sistemātiski atteikties piemērot atbrīvojumu no nodokļiem visos gadījumos, kad pierādīšana ar grāmatvedības dokumentiem ir notikusi ar nokavēšanos.

41. Ja piegādes esamību Kopienas teritorijā var neapšaubāmi konstatēt, lai gan prasītā grāmatvedības pierādījumu sniegšana nav notikusi laikus, ir jāņem vērā Sestajā direktīvā paredzētais princips, ka piegādes Kopienas teritorijā atbrīvo no nodokļiem, un ir jāpiemēro atbrīvojums. Lai atteiktos piemērot atbrīvojumu no nodokļiem, tādējādi pārķēpjot judikatūrā norādītos un nodokļu administrācijas izvirzītos formālos nosacījumus, tāpat ir jābūt kādam no Sestajā direktīvā minētajiem papildu iemesliem, kas it paši var būt pamatots ar to, ka sakarā ar

nov?loto pier?d?šanu ar gr?matved?bas dokumentiem vairs nav iesp?jams vai ir ?oti gr?ti pareizi apr??in?t vai iekas?t nodok?us.

42. T? ar? ir atbilde uz otro jaut?jumu, kur? iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai atbilde uz jaut?jumu ir atkar?ga no t?, vai nodok?u maks?t?js pieg?des esam?bu Kopienas teritorij? s?kotn?ji ir apzin?ti noklus?jis.

43. Pamatojoties uz iepriekš izkl?st?tajiem apsv?rumiem, ar? šaj? gad?jum? ir uzskat?ms, ka atbilstoši Sest?s direkt?vas norm?m par atbr?vojumu no nodok?iem attiec?b? uz pieg?d?m Kopienas teritorij? b?t?b? galvenais ir tas, k?du iemeslu d?? ir notikusi nov?lot? pier?d?šana un k?das ir š?s nokav?šan?s sekas saist?b? ar pareizu nodok?u iekas?šanu. Šaj? gad?jum? tas ir j?p?rbauda un j?izv?rt? iesniedz?jtiesai. Tas vien, ka nodok?u maks?t?js vispirms ir v?l?jies form?li iesaist?t starpnieku iekšzem?, lai pieg?de Kopienas teritorij? neb?tu tieša, bet gan tikai p?c t?l?kas pieg?des, nav noteicošais.

44. To apstiprina Tiesas konstat?jumi spriedum? liet? *Schmeink & Cofreth* par fakt?rr??in? nepareizi nor?d?ta PVN v?l?ku kori??šanu; [min?taj? spriedum?] Tiesa noteica: “[...] ja fakt?rr??ina izdev?js ir laikus un piln?b? nov?rsis kait?jumu nodok?u ie??mumiem, saska?? ar PVN neitralit?tes principu ir j?nodrošina iesp?ja kori??t fakt?rr??in? nepareizi nor?d?to PVN, [un] dal?bvalstis nedr?kst k? nosac?jumu š?dai kori??šanai izvirz?t attiec?g? fakt?rr??ina izdev?ja labu tic?bu”. Ja ir skaidrs, ka “[...] fakt?rr??ina izdev?js [ir] laikus un piln?b? nov?rsis kait?jumu nodok?u ie??mumiem, tad, lai nodrošin?tu PVN iekas?šanu un nov?rstu kr?pšanu, nav vajadz?gs, ka tas pier?da, ka ir r?kojies lab? tic?b?” (19).

45. Šie argumenti ir attiecin?mi uz dar?jumiem, ko v?l?k uzskata par pieg?d?m Kopienas teritorij? un attiec?gu gr?matved?bas dokumentu kori??šanu. Ja tas, vai nodok?u maks?t?js ir apzin?ti vai neapzin?ti main?jis šo [dar?juma] kvalifik?ciju, ietekm?tu atz?šanu par pieg?di Kopienas teritorij?, tad vi?š nevar?tu izmantot atbr?vojumu no nodok?iem pat tad, ja vi?a r?c?ba neapdraud?tu nodok?u iekas?šanu. Atteikums piem?rot atbr?vojumu no nodok?iem t?d?j?di k??tu par sankcijas veidu s?kotn?jai pieg?des Kopienas teritorij? noklus?šanai, kas p?rsniegtu form?lo pras?bu le?it?mo m?r?i.

46. K? jau nor?d?ts, valsts tiesai ir j?izv?rt? š? lieta, iev?rojot š?s nor?des un ?emot v?r? visus attiec?gos apst?k?us. Šaj? sakar? tai atbilstoši iepriekš izkl?st?tajam it ?paši ir j?p?rbauda, vai fakts, ka gr?matved?bas pier?d?jumu sniegšana nav veikta laikus, var kait?t nodok?u iekas?šanai.

47. Šaj? sakar? noz?me var b?t tam, ka princip?, jo v?l?k dar?jumu p?rbauda, jo gr?t?k tas ir paveicams. Savuk?rt, jo ?s?ki ir laika posmi, jo svar?g?k ir tas, ka var ?emt v?r? ar? v?l?kus labojumus. Turkl?t, veicot p?rbaudi šaj? liet?, var ?emt v?r? to, cik liel? m?r? nov?lot? pier?d?šana ar gr?matved?bas dokumentiem ir notikusi paša nodok?u maks?t?ja vainas d??.

48. Š?s lietas ?patn?ba ir t?, ka pl?not? fikt?v?s personas izmantošana nebija saist?ta ar varb?t?ju kr?pšanu, bet t?s m?r?is bija sa?emt starpniec?bas naudu (20). Atš?ir?b? no parastajiem gad?jumiem, šaj? liet? netika vis nor?d?ts uz pieg?di Kopienas teritorij?, kas visp?r nav notikusi (21), bet – ar nodok?iem nesaist?tu iemeslu d?? – š?das pieg?des Kopienas teritorij? esam?ba tika noklus?ta. Apl?kojot visus dar?jumus kopum?, fikt?v?s personas iesaist?šana nevar?ja ietekm?t nodok?u ie??mumu apm?ru. Tikai pieg?di Kopienas teritorij? *Autohaus GmbH* tad b?tu nodevusi S, kurš savuk?rt b?tu var?jis atskait?t priekšnodokli un pras?t atbr?vojumu no nodok?iem attiec?b? uz pieg?di Kopienas teritorij?.

49. T?p?c attiec?b? uz varb?t?ju vainojam?bu nov?lotaj? pier?d?šan? ar apliecinošiem dokumentiem b?tu j?p?rbauda, cik liel? m?r? pras?t?jam bija j?zina, ka S iesaist?šanu finanšu

iestādes uzskatīs par šādiem darījumiem jeb ka S tiks uzskatīts par fiktīvu personu. Jo ne tādā vien, ka S piegādājamās preces nepiegādāja B pats un prasītājs izdeva faktiskākus izdevus, nevar secināt, ka šādu “mākslīgu” darījumu nevarētu uzskatīt par darījumu, kas apliekams ar nodokli. Saskaņā ar Tiesas judikatūru, veicot izvērtēšanu, jānoskaidro, vai ar nodokli apliekams darījums ir īstenots, tas ir, tikai par objektīviem kritērijiem. Savukārt attiecībā uz piegādei piemērojamo nodokļu režīmu nav nozīmes, ne nodokļu maksātāja nodomam, ne piegādes mērķim (22).

50. Tādējādi uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka ar Sesto direktīvu ir aizliegta tāda valsts nodokļu administrācijas prakse, atbilstoši kurai no nodokļa tiek atbrīvota neapstrādāta izeja piegāde Kopienas teritorijā, pamatojoties vienīgi uz to, ka nodokļu maksātājs atbrīvojumam paredzēto pierādīšanu ar grāmatvedības dokumentiem nav veicis uzreiz pēc darījumu izpildes.

51. Šajā sakarā vienīgais noteicošais nav ne tas, vai nodokļu maksātājs ir valstij piesaistījis piegādi Kopienas teritorijā veikt tikai kā valstij darījumu piegādes veidu, iesaistot fiktīvu personu iekšzvērtē, kuru šim nodokļu maksātājam veicot, nodokļu administrācija starpnieka iesaistīšanu neatzītu par šādiem darījumiem (2. jautājums). Ja dalībvalsts nav noteikusi likumisku termiņu pierādīšanai, tad, lemjot par piegādes Kopienas teritorijā atbrīvojumu no nodokliem, drīzāk ir jāņem vērā visi attiecīgie lietas apstākļi. Šajā sakarā pašā nozīmē ir nodokļu maksātāja varbūtējai vainojamībai novēlotajā pierādīšanā, kā arī tam, vai laikus neveikt pierādīšanu ar grāmatvedības dokumentiem var kaitēt nodokļu iekasēšanai.

V – Secinājumi

52. Tādējādi ierosinu Tiesai uz *Bundesfinanzhof* prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) ar Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direktīvu 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokliem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķina bāze ir aizliegta tāda valsts nodokļu administrācijas prakse, atbilstoši kurai no nodokļa tiek atbrīvota neapstrādāta izeja piegāde Kopienas teritorijā, pamatojoties vienīgi uz to, ka nodokļu maksātājs atbrīvojumam nepieciešamos grāmatvedības pierādījumus nav sniedzis uzreiz pēc darījumu izpildes;

2) Ja dalībvalsts nav noteikusi likumisku termiņu pierādīšanai, tad, lemjot par piegādes Kopienas teritorijā atbrīvojumu no nodokliem, ir jāņem vērā visi attiecīgie lietas apstākļi. Šajā sakarā pašā nozīmē ir nodokļu maksātāja varbūtējai vainojamībai novēlotajā pierādīšanā, kā arī tam, vai laikus nesniegtie grāmatvedības pierādījumi var kaitēt nodokļu iekasēšanai.

1 – Oriģinālvaloda – vācu.

2 – Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokliem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķina bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sesto direktīva”).

3 – OV L 376, 1. un turpmākās lpp.

4 – Skat. 28.h pantu redakciju, kas ieviesta ar Direktīvu 91/680 un grozīta ar Padomes 1992. gada 14. decembra Direktīvu 92/111/EEK, ar ko groza Direktīvu 77/388/EEK un ievieš vienkāršošanas pasākumus attiecībā uz pievienotās vērtības nodokliem (OV L 384, 47. un turpmākās lpp.).

5 – 2006. gada 6. aprīļa spriedums lietā C-245/04 *EMAG Handel Eder* (Krājums, I-3227. lpp., 29. punkts) un mani 2005. gada 10. novembra secinājumi tajā pašā lietā, 24. un 25. punkts. Skat.

ar? manus šodienas secin?jums liet? C?409/04 *Teleos* u.c. (2007. gada 27. septembra spriedums, Kr?jums, l?7797. lpp.), 29. punkts.

6 – Šaj? sakar? skat. ar? 2004. gada 3. marta r?kojumu liet? C?395/02 *Transport Service* (*Recueil*, l?1991. lpp., 27. un 28. punkts) un 2006. gada 21. febru?ra spriedumu liet? C?255/02 *Halifax* u.c. (Kr?jums, l?1609. lpp., 90. un 91. punkts).

7 – 1997. gada 18. decembra spriedums apvienotaj?s liet?s C?286/94, C?340/95, C?401/95 un C?47/96 *Molenheide* u.c. (*Recueil*, l?7281. lpp., 42. punkts).

8 – 1995. gada 6. j?lija spriedums liet? C?62/93 *BP Supergaz* (*Recueil*, l?1883. lpp., 34. punkts).

9 – 1997. gada 20. marta secin?jumi liet? *Molenheide* u.c. (min?ta 7. zemsp?tras piez?m?, 41. punkts) un 2000. gada 13. apr??a secin?jumi liet? C?454/98 *Schmeink & Cofreth* (*Recueil*, l?6973. lpp., 18. punkts).

10 – Spriedums liet? *Halifax* u.c. (min?ts 6. zemsp?tras piez?m?, 92. punkts). Šaj? sakar? attiec?b? uz ties?b?m uz priekšnodok?a atskait?šanu skat. ar? 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotaj?s liet?s no C?110/98 l?dz C?147/98 *Gabalfa* u.c. (*Recueil*, l?1577. lpp., 52. punkts) un spriedumu liet? *Molenheide* u.c. (min?ts 7. zemsp?tras piez?m?, 48. punkts), k? ar? saist?b? ar Sest?s direkt?vas 21. panta 3. punktu skat. 2006. gada 11. maija spriedumu liet? C?384/04 *Federation of Technological Industries* u.c. (Kr?jums, l?4191. lpp., 29. punkts).

11 – Spriedums liet? *Halifax* u.c. (min?ts 6. zemsp?tras piez?m?, 92. punkts).

12 – Skat. spriedumu liet? *EMAG Handel Eder* (min?ts 5. zemsp?tras piez?m?, 29. punkts), k? ar? manus secin?jumus min?taj? liet?, 24. un 25. punkts.

13 – Cita starp? skat. 1995. gada 30. novembra spriedumu liet? C?55/94 *Gebhard* (*Recueil*, l?4165. lpp., 19. punkts) un spriedumu liet? *Molenheide* u.c. (min?ts 7. zemsp?tras piez?m?, 49. punkts).

14 – Skat. spriedumu liet? *Gabalfa* u.c. (min?ts 10. zemsp?tras piez?m?, 52. punkts).

15 – Spriedums liet? *Federation of Technological Industries* u.c. (min?ts 10. zemsp?tras piez?m?, 29. punkts).

16 – Spriedums liet? *Halifax* u.c. (min?ts 6. zemsp?tras piez?m?, 72. punkts).

17 – Secin?jumi liet? *Schmeink & Cofreth* (min?ti 9. zemsp?tras piez?m?, 18. punkts).

18 – R?kojums liet? *Transport Service* (min?ts 6. zemsp?tras piez?m?, 19. punkts).

19 – 2000. gada 19. septembra spriedums liet? C?454/98 *Schmeink & Cofreth* (*Recueil*, l?6973. lpp., 58. un 60. punkts).

20 – Izplat?šanas l?gum? ties?bas uz š?du starpniec?bas naudu nebija paredz?tas, tom?r nav skaidrs, cik liel? m?r? atbilstoš?s l?guma klauzulas attiec?gaj? laik? bija pie?aujamas no konkurences ties?bu viedok?a.

21 – Attiec?b? uz vienu š?du gad?jumu skat. secin?jumus liet? *Teleos* u.c. (min?ti 5. zemsp?tras piez?m?).

22 – Skat. spriedumu liet? *Halifax* u.c. (min?ts 6. zemsp?tras piez?m?, 56.–60. punkts), 2006. gada 12. janv?ra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?354/03, C?355/03 un C?484/03 *Optigen* u.c.

(Krājums, l?483. lpp., 44. un 45. punkts) un 2006. gada 6. j?lija spriedumu apvienotaj?s liet?s C?439/04 un C?440/04 *Kittel* un *Recolta Recycling* (Krājums, l?6161. lpp., 41. punkts).