

ENERGIA ADVOKATA PEDRO KRUSA VILJALONA

[PEDRO CRUZ VILLALÓN] SECINĀJUMI,

sniegti 2012. gada 21. jūnijā (1)

Lieta C-587/10

Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)

pret

Finanzamt Plauen

(Bundesfinanzhof (Vācijas) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Pievienotās vērības nodoklis – Piegāde Kopienas iekšienē – Secīgi darījumi – Atbrīvojuma atteikums pircēja identifikācijas numura PVN mērķiem nenorādīšanas dēļ

I – Ievads

1. Šajā lietā *Bundesfinanzhof* [Federālā Finanšu tiesa] uzdod Tiesai vairākus jautājumus par Direktīvas 77/388/EEK (2) interpretāciju saistībā ar tiesvedību, kurā tiek spriests par to, vai ir tiesisks kāds Vācijas nodokļu iestāžu lēmums, ar kuru nodokļa maksātājam piegādātājam ir ticis atteikts minētās Direktīvas 28.c panta A daļas a) punktā paredzētais atbrīvojums attiecībā uz piegādātājam Kopienas iekšienē.

2. Šī lieta ir patnēja tajā ziņā, ka strīdīgā piegāde ir daļa no secīga darījuma, kuru veido divas viena otrai sekojošas pārdošanas ar vienu vienu pārvadājumu Kopienā. Atbrīvojums ir atteikts, pamatojoties uz to, ka pirmais piegādātājs – kāds Vācijas uzņēmums – ir norādījis nevis ASV uzņēmuma, kurš preces no tā iegādājies, bet gan kāda Somijas uzņēmuma, kas ir šo preču nākamais pircējs, identifikācijas numuru PVN mērķiem.

3. Šī lieta āus Tiesai vēl vairākus izvērstāvu jau tā plašo judikatūru saistībā ar Kopienas iekšienē veikto piegāžu atbrīvojumu, izskaidrojot, cik plašas ir Sestās direktīvas 28.c panta A daļas ievaddaļā dalībvalstīm piešķirtās pilnvaras paredzēt nosacījumu, kas vajadzīgi, lai nodrošinātu atbrīvojuma “pareizu un godīgu piemērošanu”, kā arī “novērstu jebkuru nodokļu nemaksāšanu, nodokļu apiešanu vai āunprātīgu izmantošanu”.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības: Sestā direktīva

4. Saskaņā ar Sestās direktīvas 4. panta 1. punktu par PVN maksātājiem uzskata “visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta”. Minētā panta 2. punktā ir noteikts, ka “šī panta

1. punkt? min?t? saimniecisk? darb?ba aptver visas ražot?ju, tirgot?ju un pakalpojumu sniedz?ju darb?bas, ieskaitot kalnr?pniec?bu, lauksaimniecisku darb?bu un br?vo profesiju darb?bas. [..].”

5. Sest?s direkt?vas 22. pant? redakcij? ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar t?s 28.h pantu, ir paredz?ta virkne nodok?a maks?t?ju pien?kumu iekš?j? sist?m?.

6. T?d?j?di 22. panta 1. punkta c) apakšpunkta pirmaj? un trešaj? ievilkum? ir noteikts, ka “dal?bvalstis veic vajadz?gos pas?kumus, lai ar individu?lu numuru identific?tu – ikvienu nodok?u maks?t?ju, iz?emot 28.a panta 4. punkt? min?tos nodok?u maks?t?jus, kas valsts teritorij? pieg?d? preces vai sniedz pakalpojumus, kas vi?am dod ties?bas uz samazin?jumu [..] – ikvien[u] nodok?a maks?t?j[u], kas valsts teritorij? veic Kopienas iekš?j?s pre?u ieg?des sav?m darb?b?m, kas attiecas uz 4. panta 2. punkt? noteikto ?rzem?s veikto saimniecisko darb?bu”.

7. [Direkt?vas] 22. panta 3. punkta a) apakšpunkts ir noteikts, ka “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 [..] par prec?m, kas pieg?d?tas atbilst?gi 28.c panta A da?as nosac?jumiem”. Saska?? ar 22. panta 3. punkta b) apakšpunktu min?taj? fakt?rr?in? ir j?nor?da identifik?cijas numurs PVN m?r?iem.

8. Saska?? ar 22. panta 8. punktu “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”.

9. Sestaj? direkt?v? ir XVIa sada?a ar virsrakstu “Pagaidu rež?ms nodok?u uzlikšanai tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m”, kas taj? iek?auta ar Direkt?vu 91/680 un ietver no 28.a panta l?dz 28.m pantam.

10. Sest?s direkt?vas 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmaj? da?? ir noteikts, ka PVN ir j?maks? ar? “par Kopienas iekš?j?m pre?u ieg?d?m, ko valsts teritorij? par atl?dz?bu veic nodok?u maks?t?js, kas attiec?gi [š?d? status?] darbojas, vai juridiska persona, kas nav nodok?u maks?t?ja [..].”

11. Saska?? ar 28.a panta 3. punktu ““Kopienas iekš?j? pre?u ieg?de” noz?m? ieg?t ties?bas r?koties k? ?pašniekam ar kustamu materi?lu ?pašumu, ko personai, kas ieg?d?jusies preces, ats?t?jis vai atvedis p?rdev?js vai k?ds vi?a v?rd?, vai persona, kas ieg?d?jas preces citai dal?bvalstij, nevis tai, no kuras preces ir nos?t?tas vai transport?tas”.

12. [Direkt?vas] 28.b panta A da?as 1. punkts ir noteikts, kas par Kopienas iekš?j?s pre?u ieg?des vietu uzskata “vietu, kur preces atrodas laik?, kad beidzas to s?t?šana vai transport?šana personai, kas t?s ieg?d?jas”. Tom?r 2. punkts ir preciz?ts, ka, “neskarot 1. punktu, tom?r uzskata, ka Kopienas iekš?j?s pre?u ieg?des vieta, kas min?ta 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkt?, atrodas dal?bvalsts teritorij?, kas ir izdevusi pievienot?s v?rt?bas nodok?a identifik?cijas numuru, ar kuru persona, kas ieg?d?jas preces, ir veikusi ieg?di, iz?emot gad?jumu, ja persona, kas ieg?d?jas preces, apstiprina, ka šai ieg?dei ir uzlikts nodoklis saska?? ar 1. punktu [..].”

13. [Direkt?vas] 28.c panta A da?as a) punkts pieg?des Kopienas iekšien? no nodok?a ir atbr?votas š?di:

“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?, 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? preces ieg?d?jusies citam nodok?u maks?t?jam vai juridiskai personai, kas nav nodok?u maks?t?ja, kura attiec?gi [š?d? status?] darbojas dal?bvalst?, kas nav pre?u s?t?juma vai transport?šanas s?kumpunkts. [..]”

B – Valsts tiesiskais regulējums

14. Saska?? ar *Umsatzsteuergesetz* (Apgroz?juma nodok?a likums; turpm?k tekst? – “UStG”) (3) 6.a panta 1. punkta pirmo da?u pieg?de Kopienas iekšien? – kas ir atbr?vota no nodok?a saska?? ar UStG 4. panta 1. punkta b) apakšpunktu – ir tad, kad ir izpild?ti š?di nosac?jumi: “1) komersants vai pirc?js ir p?rvad?jis vai nos?t?jis pieg?des priekšmetu citviet Kopienas teritorij?. 2) pirc?js ir: a) komersants, kas pieg?des priekšmetu ir ieg?d?jis savam uz??mumam; b) juridiska persona, kas nav komersants vai pieg?des priekšmetu nav ieg?d?jusies savam uz??mumam, vai c) jebkurš cits pirc?js jauna transportl?dzek?a pieg?des gad?jum?; 3) pieg?des priekšmeta ieg?dei attiec?b? uz k?d? cit? dal?bvalst? re?istr?tu pirc?ju ir piem?rojamas ties?bu normas par apgroz?juma aplikšanu ar nodokli”. Saska?? ar š? paša UStG 6.a panta 3. punktu komersanta pien?kums ir šo nosac?jumu izpildi apliecin?t.

15. *Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung* (Apgroz?juma nodok?a piem?rošanas noteikumi; turpm?k tekst? – “UStDV”) (4) 17.c panta 1. punkt? ir noteikts, ka pieg?žu Kopienas iekšien? gad?jum? komersantam, kuram ir saistoši min?tie noteikumi, ar gr?matved?bas dokumentiem ir j?apliecina., ka ir izpild?ti nosac?jumi atbr?vojumam no nodok?a, “tostarp nor?dot pirc?ja identifik?cijas numuru PVN m?r?iem”.

III – Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

16. Pras?t?ja un kas?cijas s?dz?bas iesniedz?ja *Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch* (turpm?k tekst? – “VSTR”) ir k?das V?cij? saska?? ar V?cijas ties?b?m re?istr?tas sabiedr?bas m?tessabiedr?ba.

17. 1998. gada novembr? t?s meitassabiedr?ba p?rdeva divas akme?u drupin?šanas ier?ces ASV uz??mumam *ATLANTIC International Trading Co.* (turpm?k tekst? – “ATLANTIC”). *ATLANTIC* Portug?l? pieder?ja k?da fili?le, ta?u t? nebija re?istr?ta k? PVN maks?t?ja nevien? Savien?bas dal?bvalst?.

18. P?rdev?js uz??mums l?dza *ATLANTIC* tam pazi?ot savu identifik?cijas numuru PVN m?r?iem, savuk?rt t? atbild?ja, ka esot p?rdevusi ier?ces t?l?k k?dam Somij? re?istr?tam uz??mumam, vienlaikus tam nos?tot min?t? Somijas uz??muma identifik?cijas numuru PVN m?r?iem. V?cu p?rdev?js p?rbaud?ja š?s inform?cijas patiesumu.

19. Jaut?jum? par ier??u p?rvad?šanu j?piez?m?, ka 1998. gada 14. decembr? k?ds *ATLANTIC* nol?gts p?rvad?jumu uz??mums t?s pa??ma v?cu uz??muma telp?s, s?kum? t?s ar autotransportu aizvedot uz L?beku (V?cija) un tr?s dienas v?l?k t?s ar ku?i nos?tot uz Somiju.

20. V?cu p?rdev?js uz??mums izrakst?ja *ATLANTIC* fakt?rr?inu bez PVN, kur? tika nor?d?ts Somijas uz??muma identifik?cijas numurs.

21. Sav? PVN p?rskat? par 1998. gadu p?rdev?ja uz??muma m?tessabiedr?ba *VSTR* ier??u pieg?di uzskat?ja par atbr?votu no PVN. Savuk?rt V?cijas nodok?u iest?de (*Finanzamt Plauen*)

uzskat?ja, ka šaj? gad?jum? atbr?vojums nav piem?rojams, jo *ATLANTIC* k? pirc?ja nebija izmantojusi nevienu nedz galam?r?a dal?bvalsts, nedz k?das citas dal?bvalsts identifik?cijas numuru PVN m?r?iem.

22. Šo l?mumu *VSTR* p?rs?dz?ja ties? pirmaj? instanc?, p?c tam pras?bu noraidošo *Finanzgericht* [finanšu tiesas] spriedumu p?rs?dzot kas?cijas k?rt?b?. Šaj? *Bundesfinanzhof* norisošaj? kas?cijas tiesved?b? *VSTR* apgalvo, ka pamatojums, ar kuru V?cijas administr?cija tai bija liegusi atbr?vojumu, esot pretrun? Sestajai direkt?vai. V?cijas administr?cija turpretim uzskata, ka dal?bvalstis dr?kstot, k? dar?ts *UStDV* 17.c. panta 1. punkt?, attiec?g? atbr?vojuma piem?rošanu pak?rtot nosac?jumam, ka pirc?jam ir identifik?cijas numurs PVN m?r?iem k?d? dal?bvalst?.

23. Uzskat?dama, ka ir šaubas par to, k? interpret?jami nosac?jumi, kas vajadz?gi, lai piem?rotu Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) punkta pirmaj? da?? paredz?to pieg?žu Kopienas iekšien? atbr?vojumu, *Bundesfinanzhof* uzdeva Tiesai š?dus jaut?jumus:

“1) Vai Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 77/388/EK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, dal?bvalst?m tiek ?auts pieg?des Kopienas iekšien? uzskat?šanu par atbr?votu no nodok?a pak?rtot nosac?jumam, ka nodok?a maks?t?js ar gr?matved?bas dokumentiem apliecina pirc?ja identifik?cijas numuru pievienot?s v?rt?bas nodok?a m?r?iem?

2) Vai, lai atbild?tu uz šo jaut?jumu, ir noz?me tam, vai

– pirc?js ir k?d? trešaj? valst? iedibin?ts komersants, kurš, lai ar? pieg?des priekšmetu sec?g? dar?jum? ir nos?t?jis no vienas dal?bvalsts uz k?du citu, tom?r nevien? dal?bvalst? nav re?istr?ts k? apgroz?juma nodok?a maks?t?js un

– nodok?a maks?t?js ir pier?d?jis, ka pirc?js ir iesniedzis nodok?a deklar?ciju par ieg?di Kopienas iekšien??”

IV – Tiesved?ba Ties?

24. L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu Tiesas kancelej? re?istr?ts 2010. gada 15. decembr?.

25. Rakstveida apsv?rumus iesniedza It?lija, V?cija, *VSTR* un Komisija.

26. 2012. gada 7. mart? r?kotaj? tiesas s?d? mutv?rdu apsv?rumu izteikšanai piedal?j?s *VSTR* p?rst?vji, V?cijas vald?ba un Komisija.

V – Prejudici?lo jaut?jumu izv?rt?jums

A – *Ievadjaut?jums: Kopienas iekšien? veiktas pieg?des identific?šana sec?g? dar?jum?*

27. *Bundesfinanzhof* uzdotie jaut?jumi attiecas uz Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) punkta pirmaj? da?? paredz?t? atbr?vojuma piem?rošanu pieg?d?m Kopienas iekšien?.

28. Iepriekš minētajā tiesību normā ir izvirzīti trīs nosacījumi, lai darījumam varētu kvalificēties kā ar PVN neapliekamam preču piegādi Kopienā, proti, jābūt nodotam tiesībām rīkoties kā pašniekam ar attiecīgo precī, precēm jābūt fiziski pārvietotām no vienas dalībvalsts uz citu un pircējam jābūt nodokļa maksātājam (tas varot būt arī juridiska persona, kas nav nodokļu maksātāja, "kura attiecīgi [šāds statuss] darbojas dalībvalstī, kas nav preču sūtījuma vai transportēšanas sākumpunkts").

29. Pirmais no šiem trijiem nosacījumiem (tiesību rīkoties kā preču pašniekam pāreja no VSTR uz ATLANTIC) nevienam brīdā nav apšaubīts, un *Bundesfinanzhof* ļautājumi attiecas uz trešo (vai pircējam ir nodokļa maksātāja statuss).

30. Ievadam tomēr jāizdara šāda piebilde par otro nosacījumu (pārvadāšana Kopienā), ņemot vērā, ka šeit aplūkotā gadījuma patnība ir apstākļi, ka piegāde, par kuras apliekamību ar PVN ir strīds, ir daļa no secīga darījuma, kuru veido divi viens otram sekojoši pārdošanas darījumi – pirmais starp vācu sabiedrību un ASV sabiedrību un otrs starp šo pārdotāju un kādu somu sabiedrību – un viens viensgus preču pārvadājums Kopienā, proti, no Vācijas uz Somiju.

31. 2006. gada 6. aprīlā spriedumā lietā *EMAG Handel Eder* ir nospriests, ka tādus gadījumus kā šis, proti, "ja divas secīgas vienu un to pašu preču piegādes, ko viens nodokļu maksātājs par atlīdzību veic otram nodokļu maksātājam, kas kā tās rīkojas, ir veiktas ar šo preču vienu Kopienas iekšējo nosūtīšanu vai vienu Kopienas iekšējo transportēšanu, tikai viena nosūtīšana vai transportēšana no divām piegādēm ir uzskatāma par atbrīvotu no nodokļiem, piemērojot Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmo daļu" (5).

32. Tādēļ šoreiz vispirms jānoskaidro, uz kuru no abām secīgajām preču piegādēm var attiecināt pārvadāšanu; šūmā sakot, kura no tām, ja pārējie nosacījumi ir izpildīti, varētu iespējamī tikt kvalificēta kā ar PVN neapliekamā piegāde Kopienas iekšienā.

33. Sestajā direktīvā šajā ziņā nekas nav noteikts, savukārt 2010. gada 16. decembra spriedumā lietā *Euro Tyre Holding* attiecībā uz šādu secīgo darījumu gadījumu ir nospriests, ka piegāde, uz kuru attiecināma pārvadāšana Kopienas iekšienā, ir jānosaka, "ņemot vērā vispārīgu visu lietas apstākļu novērtējumu" (6). Minēto apstākļu izvērtējumu veikt ir pamatlietu izskatošās tiesas ziņā.

34. *Bundesfinanzhof*, šķiet, nešaubās, ka principā šajā gadījumā pārvadāšana ir attiecināma uz pirmo piegādi, proti, to, kurā pārdevējs ir vācu uzņēmums VSTR un pircējs – amerikāņu uzņēmums ATLANTIC (7), un šis viedoklis, manuprāt, nav pretrunā iepriekš minētajai judikatūrai.

35. Šis gadījums ir līdzīgs lietā *Euro Tyre Holding* aplūkotajam, jo pirmais preču pircējs tiesības ar tām rīkoties iegūva pirmās piegādes valstī (Vācijā) (8) un darāja zināmu pārdevējam savu nodomu tās pārvest uz citu dalībvalsti, kurā būtu veicama otrā piegāde (9). Vienīgā atšķirība ir apstākļi, ka šajā gadījumā ATLANTIC neuzrādīja savu identifikācijas numuru PVN mērķiem, kas ir viens no saskaņā ar spriedumā lietā *Euro Tyre Holding* teikto šajos apstākļos vērā ņemamajiem faktoriem (10). Neatkarīgi no turpinājuma (saistībā ar pirmo prejudiciālo ļautājumu) izklāstītajiem apsvērumiem par šā faktora svarīgumu, lai piegādi kvalificētu kā Kopienas iekšienā veiktu un atbrīvotu no nodokļa, uzskatu, ka iepriekš minētajā pircēja identifikācijas numura norādīšana šajā sakotnējā vērtējuma posmā nav obligāti nepieciešama, lai pārvadāšanu varētu saistīt ar kādu noteiktu piegādi.

36. Lietā *Euro Tyre Holding* iepriekš minētajā pircēja identifikācijas numura uzrādīšana otrās piegādes valstī tika izmantota kā objektīvs rādītājs tam, ka pirmā pircēja nodoms jau kopš iegādes brīža ir bijis preces attiecīgajā otrajā valstī pārdošana (11). Šajā lietā turpretim šāds rādītājs

var?tu neb?t oblig?ti nepieciešams, jo *Bundesfinanzhof* uzskata par pier?d?tu ar citiem objekt?viem apst?k?iem (12), ka ties?bu r?koties ar prec?m otr? nodošana notikusi jau galam?r?a valst? p?c p?rvad?šanas Kopienas iekšien?, kura šaj? gad?jum? b?tu saist?ma ar pirmo pieg?di.

B – *Pirmais prejudici?lais jaut?jums*

37. Ar savu pirmo jaut?jumu *Bundesfinanzhof* Tiesai vaic?, vai dal?bvalstis var pieg?žu Kopienas iekšien? atbr?vojumu pak?rtot nosac?jumam, ka pieg?d?t?js gr?matved?bas dokumentos apliecina pirc?ja identifik?cijas numuru PVN m?r?iem.

38. K? jau nor?d?ju, Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) punkta pirmaj? da?? š? atbr?vojuma piem?rošana ir pak?rtota tam, ka ir izpild?ti tr?s nosac?jumi, kuru uzskait?jums saska?? ar past?v?gu judikat?ru (13) ir izsme?ošs un neietver – vismaz burtiski – nevienu nosac?jumu saist?b? ar pirc?ja identifik?cijas numura PVN m?r?iem uzr?d?šanu.

39. 2007. gada 27. septembra spriedum? liet? *Collée* Tiesa nosprieda, ka “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? substanci?l?s pras?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”. T?d?? atbr?vojums no PVN j?pieš?ir, ja vien ir izpild?tas substanci?l?s pras?bas, pat ja nodok?a maks?t?ji nav iev?rojuši k?das form?l?s pras?bas. Cit?di var?tu b?t tikai “tad, ja š?du form?lo pras?bu p?rk?pums ne?autu sniegt pier?d?jumus, ka ir iev?rotas substanci?l?s pras?bas” (14).

40. T?tad V?cijas vald?ba apgalvo, ka pras?ba p?rdev?jam uzr?d?t pirc?ja identifik?cijas numuru galam?r?a dal?bvalst? ir nevis k?ds 28.c panta A da?as a) punkta pirmaj? da?? paredz?to nosac?jumu starp? v?l nebijis un no tiem atš?ir?gs substanci?ls nosac?jums, bet gan nenov?ršami vajadz?gs l?dzeklis, lai pier?d?tu trešo no min?tajiem nosac?jumiem, proti, ka pirc?jam j?b?t nodok?a maks?t?jam.

41. Šo pier?d?šanas pras?bu izvirz?t dal?bvalst?m ties?bas esot pieš?irtas paš? Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as ievadda??, kur? teikts, ka dal?bvalstis šo atbr?vojumu pieš?ir “saska?? ar nosac?jumiem, kas tajos izkl?st?ti, lai nodrošin?tu [to] pareizu un god?gu piem?rošanu [...] un nov?rstu jebkuru nodok?u nemaks?šanu, nodok?u apiešanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu”. Dal?bvalstu r?c?ba var?tu tikt pamatota ar? ar 22. panta 8. punktu, kur? t?m ir ?auts “uzlikt citas saist?bas, ko t?s uzskata par vajadz?g?m, lai pareizi iekas?tu nodokli un nov?rstu nodok?u nemaks?šanu”. P?c V?cijas vald?bas dom?m, nosac?jums, ka pirc?jam j?b?t nodok?a maks?t?jam, kurš “attiec?gi [š?d? status?] darbojas”, tiek izpild?ts, tikai uzr?dot pre?u galam?r?a dal?bvalsts izsniegtu identifik?cijas numuru PVN m?r?iem.

42. K? izskaidrošu turpin?jum?, saist?b? ar pieg?d?m Kopienas iekšien? identifik?cijas numuram Sestaj? direkt?v? ir pieš?irta ?oti svar?ga noz?me, jo tas ?rk?rt?gi atvieglo fisk?lo kontroli p?r t?m.

43. Tom?r, lai k? ar? neb?tu, manupr?t, Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) punkta pirm? da?a nav interpret?jama t?d?j?di, ka pieg?de Kopienas iekšien? ir atbr?vota no nodok?a tikai tad, ja ir uzr?d?ts pirc?ja identifik?cijas numurs PVN m?r?iem. Pirmk?rt, nodok?a maks?t?ja statuss nav atkar?gs no iepriekš min?t? numura pieš?iršanas, un nekas neliedz to apliecin?t ar citiem l?dzek?iem (1). Otrk?rt, Sestaj? direkt?v? noteikt? nodok?a maks?t?ja identifik?cijas numura nor?d?šanas pien?kuma neizpilde nevar izrais?t aplikšanas ar PVN sist?mas mai?u (2). Visbeidzot, š?di interpret?jot, tiktu izdar?ts judikat?r? neat?auts PVN neitralit?tes principa p?rk?pums (3).

1) Nodok?a maks?t?ja statuss nav atkar?gs no nodok?a maks?t?ja identifik?cijas numura

piešīršanas. Šo statusu ir iespējams apliecināt ar citiem objektīviem pierādījumiem

44. Identifikācijas numurs PVN mērķiem ir radies, izveidojoties Kopienas PVN sistēmai, kuras pamatmērķis, kā zināms, ir garantēt, lai nodokļa samaksa tiktu veikta dalībvalstī, kur notiek preču galīgais patēriņš. Lai nodrošinātu pareizu šīs sistēmas piemērošanu, konkrētie PVN maksātji bija jāidentificē ar individuālu numuru, kas norādītu to izsniegušo dalībvalsti, kā arī šo personu veikto darījumu veidu (Sestās direktīvas 22. panta 1. punkta c), d) un e) apakšpunkts). Tādējādi identifikācijas numurs, Komisijas ieskatā, ir tas norāde par nodokļa maksātāja fiskālo statusu PVN mērķiem, ko izmanto, lai atvieglotu fiskālo kontroli pār Kopienas iekšienē veiktajiem darījumiem.

45. Tālab Sestās direktīvas 22. pantā nodokļa maksātjam ir noteikts pienākums norādīt faktiski identificācijas numuru, ar kuru ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana un kuru izmantojis tā klients attiecīgajā darījumā (22. panta 3. punkta b) apakšpunkts), kā arī iesniegt ceturkšņa kopsavilkuma paziņojumu "par ieguvumiem, kas identificēti pievienotās vērtības nodoklim, kuriem tas piegādājis preces saskaņā ar 28.c panta A daļas a) un d) punkta nosacījumiem, kā arī par kravas saņēmējiem, kas identificēti pievienotās vērtības nodoklim darījumos, kas minēti piektajā daļā" (22. panta 6. punkta b) apakšpunkts).

46. Šim pašam fiskālas kontroles mērķim atbilst arī Sestās direktīvas 28.b panta 2. punktā ietvertais noteikums, ka, ja vien pircējs neapliecina, ka 28.a panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētā Kopienas iekšējā preču iegāde ir bijusi apliekama ar PVN "vietējā", kur preces atrodas laikā, kad beidzas to sūtīšana vai transportēšana personai, kas tās iegādājas" (28.b panta 1. punkts), iegādā uzskata par veiktu tās "dalībvalsts teritorijā, kas ir izdevusi pievienotās vērtības nodokļa identifikācijas numuru, ar kuru persona, kas iegādājas preces, ir veikusi iegādi" (15).

47. Tomēr gan Sestās direktīvas 22. pantā paredzētie pienākumi, gan 28.b panta 2. punktā noteiktais ir preventīvi fiskālās kontroles instrumenti, kas paredzēti, lai novērstu, ka pircējs nemaksā PVN. No tiem nevar secināt, nedz ka nodokļa maksātāja statuss tiktu iegūts, tikai saņemot identifikācijas numuru, nedz ka minētā numura uzrādīšana būtu vienīgais veids, kā apliecināt, ka pircējs darījumā rīkojies savā nodokļa maksātāja statusā. Tādēļ šā pienākuma neizpilde nevar liegt pārdevējam atbrīvojumu, uz kuru tam ir tiesības.

48. Vispirms jāatgādina, ka Sestās direktīvas 4. panta 1. punktā PVN maksātāja statuss ir pakārtots nevis kādai formalitātei vai prasībai uzrādīt kādu konkrētu dokumentu, bet gan vienīgi nosacījumam, ka tas "veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta". Tādēļ, ievērojot iepriekš minētās tiesību normas formulējumu, nodokļa maksātāja statuss ir uzskatāms par tikai un vienīgi faktisku priekšnosacījumu, kas nav atkarīgs nedz no identifikācijas numura PVN mērķiem piešīršanas, nedz lietošanas.

49. Iepriekš minētais apgalvojums ir gluži saderīgs ar svarīgo funkciju, kura, kā redzējām, Sestajā direktīvā identifikācijas numuram tiek piedēvēta saistībā ar piegādēm Kopienas iekšienē. Lai arī Sestās direktīvas 22. pantā paredzēto pienākumu dēļ identifikācijas numura PVN mērķiem uzrādīšana ir parastais – un pat pareizākais – veids, kā apliecināt nodokļa maksātāja statusu, tas tomēr nenozīmē, ka pārdevējs nevarētu pamatoties uz citiem "objektīviem apstākļiem" (16), lai pierādītu, ka pircējs ir rīkojies šajā statusā (17). Šā lieta ir labs piemērs šiem, bez šaubām, raksturīgiem gadījumiem, kad pārdevējs spēj, neuzrādot pircēja identifikācijas numuru, pierādīt, ka ir rīkojies saimnieciskās darbības gaitā, ka tiesības rīkoties ar precēm ir nodotas un ka pārveidēšana notikusi Kopienā, tādējādi sniedzot pietiekamas ziņas, lai attiecībā uz darījumu varētu veikt fiskālo kontroli abās attiecīgajās dalībvalstīs.

50. Tādēļ nav kategoriski apgalvojams, ka, neizpildot formālu pienākumu faktiski un kopsavilkuma paziņojumos norādīt pircēja identifikācijas numuru, nevarētu "sniegt pierādījumus,

ka ir ievērotas substanciālas prasības” atbrīvojuma piešķiršanai (18). Šādas pienākumu neizpildes rezultātā vajadzības gadījumā varētu tikt piemērotas sankcijas, nevis mainīta PVN sistēma.

2) Sestās direktivas 22. pantā noteiktā pienākuma norādīt nodokļa maksājuma identifikācijas numuru neizpildes rezultātā nevar tikt mainīta piemērojamo PVN sistēma

51. Jautājums par PVN atskaitēšanas tiesību judikatūrā jau ir noteikts, ka Sestās direktivas 22. pantā paredzēto formālo pienākumu neizpilde nevar liegt atzīt minētās tiesības, ja ir izpildīti to rašanās substanciālie priekšnosacījumi.

52. Tieši par šo atskaitēšanas tiesību atzēšanu esošajā lietā *Dankowski* (19) problēma slēpās apstākļā, ka, lai arī faktiski inos bija norādīts piegādātāja identifikācijas numurs, Polijas nodokļu iestādes šo numuru bija piešķirušas automātiski, šai personai neesot iesniegušai pieteikumu reģistrācijai PVN mērķiem. Tādējādi piegādātājs nebija izpildījis pienākumu paziņot, ka tas uzsācis darboties nodokļa maksājuma statusā (Sestās direktivas 22. panta 1. punkts). Minētajā lietā Tiesa nosprieda, ka, “neraugoties uz šādas reģistrācijas svarīgumu PVN sistēmas pareizai darbībai, tas, ka nodokļu maksātājs nav izpildījis šo pienākumu, nevar radīt šaubas par tiesību uz nodokļa atskaitēšanu, kas Sestās direktivas 17. panta 2. punktā ir piešķirtas citam nodokļu maksātājam. Sestās direktivas 22. panta 1. punktā ir paredzēts tikai nodokļu maksātāju pienākums paziņot par to saimnieciskās darbības uzsākšanu, izmaiņām un izbeigšanu, bet nekādā veidā nav dotas dalībvalstīm tiesības paziņojuma neiesniegšanas gadījumā atlikt tiesību uz nodokļa atskaitēšanu izmantošanu līdz ar nodokli apliekamo darījumu parastās stenošanas faktiskam sākumam vai liegt nodokļu maksātājam šīs tiesības izmantot” (20).

53. Manuprāt, minētajā spriedumā ir skaidri atspoguļota doma par to, ka 22. pantā paredzētā formālie pienākumi un substanciālie nosacījumi, lai piešķirtu atskaitēšanas tiesības (vai kā tas ir šajā gadījumā – atbrīvojumu), darbojas dažādos līmeņos un tādējādi pirmo neizpildes rezultātā nevar tikt mainīta substanciāla PVN sistēma.

54. Otrkārt, ir skaidrs, ka, lai arī pienākums paziņot pircēja identifikācijas numuru PVN mērķiem ir piegādātājam, šis pārdājs to spētu izpildīt tikai tad, ja viņam šo informāciju sniedz pats pircējs. Tātad, ja vien piegādātājs rīkojas labticīgi un dara visu, kas vien saprātīgi var būt viņa spēkos, lai pārliecinātos, ka darījuma veikšana nepadara viņu par izvairīšanās no nodokļiem līdzdalībnieku, nebūtu loģiski kaitēt piegādātājam no pircēja nesadarbošanās izrietošas pienākumu neizpildes dēļ, proti, galu galā tādējādi, ka pārdājs no tiem nav izpildījis savu pienākumu sarīpēt identifikācijas numuru PVN mērķiem preču galamērķa dalībvalstī. Šā doma, ka viena subjekta formāla pienākuma neizpilde nevar nodokļu ziņā kaitēt citam subjektam, ir arī spriedumu iepriekš minētajās lietās *Dankowski* un lietā *Euro Tyre Holding* pamatā (21).

3) Izņēmumu no neitralitātes principa pieļaujamība tikai krāpšanas gadījumos

55. Visbeidzot, atsakot atbrīvojumu piegādātājam, kurš neuzrāda pircēja identifikācijas numuru PVN mērķiem, lai arī visi objektīvie faktori norāda, ka ir veikta piegāde Kopienas iekšienā Sestās direktivas izpratnē, tiek radīti divkārtējas aplikšanas ar nodokli draudi un katrā ziņā pārnestas aplikšanas ar nodokļiem pilnvaras, abiem šiem iznākumiem esot pretrunā PVN neitralitātes principam.

56. Kā zināms, iepriekš minētais princips garantē nodokļa pilnīgu neitralitāti “attiecībā uz visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no tā, kāds ir šo darbību mērķis vai rezultāts, ja vien ar PVN savukārt ir apliekamas pašas šīs darbības” (22). Tādējādi saistībā ar šīm darbībām komersantam jābūt pavisam atbrīvotam no PVN priekšnodokļa atskaitēšanas kārtības maksājuma vai samaksātā PVN. Kopienas iekšienā veikto darījumu kontekstā šā neitralitāte tiek

garant?ta, piem?rojoj teritorialit?tes principu, saska?? ar kuru PVN iekas?t ir t?s dal?bvalsts zi??, kur? notiek pre?u gal?gais pat?ri?š. Šis meh?nisms, k? nor?d?ts judikat?r?, ?auj PVN ie??mumus par Kopienas iekšien? veiktajiem dar?jumiem sadal?t stingr? k?rt?b? un “nodrošina skaidru attiec?go dal?bvalstu fisk?l?s suverenit?tes nodal?šanu” (23).

57. T?tad, ja ar iepriekš min?to pamatojumu atbr?vojums pieg?d?t?jam tiktu atteikts, iekas?jot PVN V?cij?, bet pirc?js dar?jumu deklar?tu galam?r?a dal?bvalst? (Somij?), rastos šim neitralit?tes principam noteikti pretrun? esoša situ?cija, kad aplikšana ar nodokli notiek divk?rši. Proti, saska?? ar Regulas (EK) Nr. 1777/2005 (24) 21. pantu “s?t?juma vai transporta galam?r?a dal?bvalsts, kur? ir veikta pre?u ieg?de Kopien? [...] ?steno savas nodok?u iekas?šanas pilnvaras neatkar?gi no PVN rež?ma, kas dar?jumam ir piem?rots s?t?juma vai transporta nos?t?šanas vai transporta izejpunkta dal?bvalst?”. K? jau esmu nor?d?jis savos secin?jumos krimin?lprocesa pret R liet? (25), iesp?jama V?cij? samaks?t? PVN atmaksa šoreiz l?dz?tu nov?rst nevis divk?ršu aplikšanu ar nodokli, bet gan vien?gi t?s sekas, kad reiz t? jau notikusi, un t?d?? neš?iet, ka ar to b?tu pietiekami, lai saglab?tu nodok?u neitralit?tes principu.

58. Otrk?rt, atbr?vojumu no nodok?a nepiem?rojoj pre?u izcelsmes valst? (V?cij?), š? p?d?j? katr? zi?? iekas?tu PVN bez nek?d?m ties?b?m pretend?t uz to, jo no pašas Kopienas iekšien? veikto dar?jumu sist?mas lo?ikas izriet, ka nodokli piln?b? sa?em t? valsts, kur? prece tiek pat?r?ta (Somija). T?d??, pat ja divk?rša aplikšana ar nodokli ar? neb?tu notikusi (proti, Somija neb?tu sp?jusi iekas?t PVN), aplikšanas ar nodok?iem pilnvaras tiktu p?rnestas pret?ji neitralit?tes principam.

59. Atbilstoši past?v?gai judikat?rai pas?kumi, kurus dal?bvalstis var veikt saska?? ar Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?u, lai nodrošin?tu pareizu un god?gu atbr?vojuma piem?rošanu attiec?b? uz pieg?d?m Kopienas iekšien? un “nov?rstu jebkuru nodok?u nemaks?šanu, nodok?u apiešanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu”, nedr?kst nedz p?rsniegt šo m?r?u sasniegšanai vajadz?go, nedz tikt izmantoti t?, ka tie apdraud?tu PVN neitralit?ti (26).

60. T?tad pas?kums, ar kuru k? nosac?jums, lai piem?rotu atbr?vojumu no nodok?a, tiek pras?ts, lai pieg?d?t?js b?tu uzr?d?jis pirc?ja identifik?cijas numuru PVN m?r?iem, iepriekš aprakst?taj? veid? rad?tu neitralit?tes principam pretrun? esošas sekas un t?d?? b?tu pretrun? Sestaj? direkt?v? noteiktajam.

61. Tiesa patieš?m ir atzinusi, ka min?tais princips nav absol?ts un ka no t? var tikt paredz?ti iz??mumi kr?pšanas vai ?autic?bas gad?jumos. Konkr?t?k, jau iepriekš min?taj? spriedumu liet? R t? apgalvo, ka uz neitralit?tes un tiesisk?s pa?v?bas aizsardz?bas principiem “nav ties?bu atsaukties t?dam nodok?u maks?t?jam, kurš ar nol?ku ir piedal?jies kr?pšan? nodok?u jom? un apdraud?jis kop?j?s PVN sist?mas darb?bu” (27). Sam?r?guma principam, spriedum? piebilsts, “nav pretrun? tas, ka pieg?d?t?jam, kurš piedal?s kr?pšan?, ir pien?kums *a posteriori* samaks?t PVN par vi?a veikto pieg?di Kopienas iekšien?, jo vi?a saist?ba ar kr?pšanu ir noteicošs apst?klis, kas ir j??em v?r?, izv?rt?jot valsts pas?kuma sam?r?gumu” (28).

62. Tom?r lietas R apst?k?i bija gauž?m atš?ir?gi no šeit iztirz?tajiem. Toreiz R, r?kodamies k? pieg?d?t?js dar?jumos Kopienas iekšien?, uz fikt?vu pirc?ju v?rda izsniedza viltotus fakt?rr??inus, sl?pjot ?steno pirc?ju identit?ti, lai ?autu tiem izvair?ties no PVN maks?šanas galam?r?a dal?bvalst?. T?d?j?di atš?ir?b? no š?s lietas, kuras apst?k?i neš?iet t?di paši, toreiz?jais nep?rprotami bija nodok?u kr?pšanas gad?jums. Ja vien valsts tiesa, kuras zi?? ir konkr?ti izv?rt?t apst?k?us, secina, k? š?iet izrietam no lietas dal?bnieku sniegtaj?m zi??m, ka VSTR vien?gi fakt?rr??in? nor?d?jusi Somijas uz??muma identifik?cijas numuru, nesl?pdama, ka preces no t?s ieg?d?jusies tieši ATLANTIC, spriedum? liet? R paredz?to iz??mumu nen?ktos piem?rot un l?dz ar to ar? atteikt atbr?vojumu.

63. Proti, iz?emot kr?pšanas gad?jumus, kuriem pieskait?ms ar? liet? R iztirz?tais, dal?bvalstis nedr?kst vienpus?ji atk?pties no kop?j?s PVN sist?mas pamatprincipiem. Min?t? sprieduma rezolut?v?s da?as pamatojum? ir ?paši nor?d?ts uz pieg?d?t?ja kr?pniecisko r?c?bu. Savuk?rt jaut?jum? par sam?r?gumu spriedum? ir pieš?irta b?tiska noz?me tam, ka “vi?a saist?ba ar kr?pšanu ir noteicošs apst?klis” (53. punkts), turpin?jum? uzsverot, ka dal?bai min?taj? kr?pšan? j?b?t bijuši apzin?tai un apdraud?juši kop?j?s PVN sist?mas darb?bu.

64. ?sum? sakot, spriedum? liet? R ir ieviests k?ds iz??mums no neitralit?tes principa, kas nav izv?ršams ?rpus toreiz apl?kotajiem apst?k?iem. P?rk?pt neitralit?tes principu skaidri prevent?vu apsv?rumu d??, kad pieg?d?t?js ir sp?jis apliecin?t, ka nav r?kojies kr?pnieciski, neš?iet neesam pas?kums, kas b?tu sam?r?gs un attaisnojams ar atsauci uz judikat?ru.

4) Secin?jums par pirmo prejudici?lo jaut?jumu

65. Iev?rojot visu iepriekš izkl?st?to, j?secina, ka Sestaj? direkt?v? nodok?a maks?t?ja statusa atz?šana – nedz visp?r?gi, nedz lai noteiktu, vai piem?rojams Kopienas iekšien? veikto pieg?žu atbr?vojums, – nav pak?rtota nosac?jumam, ka b?tu j?uzr?da identifik?cijas numurs PVN m?r?iem, bet gan vien?gi ir atkar?ga no saimniecisk?s darb?bas veikšanas, kuras esam?ba šaj? gad?jum? š?iet gr?ti noliedzama (29).

66. Kopienas iekšien? veikt? dar?jum? pieg?d?t?jam neizpildot savu pien?kuma uzr?d?t pirc?ja identifik?cijas numuru PVN m?r?iem, var tikt piem?rotas sankcijas un gad?jum?, ja tiek pier?d?ts, ka tas ir piedal?jies kr?pniecisk? dar?jum?, attiec?gajai pieg?dei Kopien?, pamatojoties uz spriedumu liet? R, var tikt atteikts atbr?vojums. Abi pas?kumi veido sam?r?gu sist?mu kr?pšanas apkarošanai nodok?u jom?.

67. Turpretim kr?pnieciskas r?c?bas neesam?bas gad?jum? b?tu nesam?r?gi, ja jebkuras form?lu pien?kumu neizpildes izn?kum? tiktu piln?gi izmain?ta Kopienas iekšien? veikto pieg?žu dinamika un ties?bas aplik? ar nodokli tiktu vienpus?ji p?rnestas dal?bvalstij, kurai nepien?kas t?s izmantot.

C – Otrais prejudici?lais jaut?jums

68. Otraj? jaut?jum? *Bundesfinanzhof* nor?da uz diviem daž?diem apst?k?iem, no kuriem katrs var iesp?jami ietekm?t atbildi uz pirmo jaut?jumu.

1) Otr? jaut?juma pirm? da?a

69. Š? otr? jaut?juma pirm? da?a ir konkr?ti par noz?mi, k?da var?tu b?t apst?klis, ka pirc?js ir k?d? trešaj? valst? iedibin?ts komersants, kurš sec?g? dar?jum? ir nos?t?jis pieg?des priekšmetu no k?das dal?bvalsts uz citu, bet nav re?istr?ts PVN m?r?iem nevien? dal?bvalst?.

70. Manupr?t, uz šo jaut?jumu atbildams tikai noliedzoši. K? tr?p?gi atg?din?jusi Komisija, nevien? no šaj? liet? ieder?gaj?m ties?bu norm?m nav paredz?ts atš?ir?gs izn?kums atkar?b? no t?, vai pirc?js ir iedibin?ts k?das dal?bvalsts teritorij? vai k?d? trešaj? valst?.

71. Apst?klis, ka pirc?js ir k?d? trešaj? valst? iedibin?ts komersants, kas nav re?istr?ts PVN m?r?iem, noz?mes zi?? neatš?iras no daž?diem citiem apst?k?iem, kuros pirc?jam nav identifik?cijas numura PVN m?r?iem vai tas gluži vienk?rši šo numuru nav uzr?d?jis. Vien?gie šai atbildei b?tiskie fakti ir attiec?g? identifik?cijas numura neuzr?d?šana neatkar?gi no t?s iemesliem un kr?pnieciskas r?c?bas esam?ba vai neesam?ba.

2) Otr? jaut?juma otr? da?a

72. Visbeidzot iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai uz pirmo jaut?jumu sniedzamo atbildi var ietekm?t apst?klis, ka nodok?a maks?t?js b?tu apliecin?jis, ka pirc?js ir iesniedzis nodok?u deklar?ciju par ieg?d?m Kopienas iekšien?.

73. Manupr?t, šim jaut?jumam ir j?ga tikai gad?jum?, ja tiek secin?ts, k? tas šoreiz ar? ir noticis, ka Kopien? veiktas pieg?des atz?šana par atbr?votu no nodok?a nav pak?rtojama nosac?jumam, ka nodok?a maks?t?js gr?matved?bas dokumentos apliecina pirc?ja identifik?cijas numuru PVN m?r?iem.

74. ?emot v?r? secin?to, š? p?d?j? jaut?juma m?r?is b?tu noskaidrot, vai atbr?vojuma pieš?iršana alternat?vi var tikt pak?rtota nosac?jumam, ka pieg?d?t?js apliecina, ka pirc?js ieg?di Kopienas iekšien? ir deklar?jis galam?r?a dal?bvalst?.

75. L?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu šis jaut?jums tiek pamatots ar "saikni", kurai saska?? ar past?v?go judikat?ru ir j?b?t starp ar nodok?iem neapliekamo pieg?di Kopienas iekšien? un ar tiem apliekamo un no tiem neatbr?voto ieg?di Kopienas iekšien?.

76. Judikat?r? patieš?m ir spriests, ka "preces pieg?de Kopienas iekšien? un t?s ieg?de Kopienas iekšien? faktiski ir viena un t? pati ekonomisk? darb?ba" un ka "t?d?j?di jebkuras Kopienas iekš?j?s pre?u ieg?des, kam nodoklis tiek uzlikts dal?bvalst?, uz kuru Kopienas iekšien? tiek nos?t?tas vai transport?tas preces saska?? ar Sest?s direkt?vas 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmo da?u, nenov?ršamas sekas ir no nodok?a atbr?vota pieg?de dal?bvalst?, no kuras min?t? prece ir nos?t?ta vai transport?ta, piem?rojot š?s pašas direkt?vas 28.c panta A da?as a) punkta pirmo da?u" (30).

77. Tas noz?m?, ka ar nodok?iem neapliekam? pieg?de un apliekam? ieg?de ir saist?tas un veido vienu veselumu gan ties?bu tos aplik? ar nodok?iem sadal?šanas starp dal?bvalst?m, gan t?d?j?di ar? kop?jai PVN sist?mai rakstur?g? nodok?u neitralit?tes principa vajadz?b?m (31). Tom?r neš?iet, ka š?s saiknes sekas var?tu b?t tik t?lejošas, ka pieg?des atbr?vošanai no nodok?iem – pieg?d?t?jam – var?tu pras?t pier?d?t, ka ieg?di pirc?js ir deklar?jis galam?r?a dal?bvalst?. Š?da pras?ba tik un t? nav rodama Sestaj? direkt?v? un saist?b? ar pras?bu uzr?d?t identifik?cijas numuru jau izkl?st?to iemeslu d?? b?tu ne vien nesam?r?ga, bet ar? pretrun? neitralit?tes principam esošs pas?kums.

78. Saist?b? ar neitralit?tes principu v?lreiz j?nor?da, ka no Kopienas iekšien? veikt?s pieg?des un ieg?des savstarp?j?s nedal?m?bas nevar b?t atkar?gs tas, k? savas ties?bas aplik? ar nodok?iem izmanto pre?u attiec?gi izcelsmes un galam?r?a dal?bvalstis.

79. Š? doma, lai ar? apgriezti pret?j? gad?jum?, atspogu?ojas jau cit?taj? Regulas Nr. 1777/2005 21. pant?, kur? teikts, ka pre?u galam?r?a dal?bvalsts "?steno savas nodok?u iekas?šanas pilnvaras neatkar?gi no PVN rež?ma, kas dar?jumam ir piem?rots [...] izejpunkta dal?bvalst?". No š?s ties?bu normas izriet, ka galam?r?a dal?bvalst? nodoklis iekas?jams bez vajadz?bas p?rliecin?ties, vai izcelsmes valst? ir pieš?irts atbr?vojums, savuk?rt iepriekš min?taj? spriedum? liet? *Teleos* u.c. š?iet grib?ts šo domu izv?rsti attiecin?t ar? uz šo apgriezti pret?jo gad?jumu, nosakot, ka, "lai saska?? ar ieg?des un pieg?des Kopienas iekšien? pagaidu rež?mu nodrošin?tu pareizu PVN iekas?šanu, kompetentaj?m nodok?u iest?d?m neatkar?gi vienai no otras ir j?p?rbauda, vai ir izpild?ti nosac?jumi, kas attiecas uz ieg?di Kopienas iekšien?, k? ar? atbr?vojumu no nodok?iem par atbilstošu pieg?di. T?d?j?di, pat ja to, ka pirc?js ir iesniedzis nodok?u deklar?ciju par ieg?di Kopienas iekšien?, var uzskat?t par nor?di, ka preces faktiski ir nos?t?tas ?rpus pieg?des dal?bvalsts, š?dai deklar?cijai tom?r nav izš?irošas noz?mes, lai

pierd?tu, ka ir veikta no nodok?iem atbr?vota pieg?de Kopienas iek?ien?" (32).

80. Kopienas iek?ien? veikto ieg?di deklar?jot galam?r?a dal?bvalst?, patieš?m tiktu atrisin?ta šaj? liet? iztirz?t? lietas pamatprobl?ma, jo visnota? iesp?jami, ka š?das deklar?cijas izn?kum? min?taj? dal?bvalst? pirc?jai sabiedr?bai tiktu pieš?irts identifik?cijas numurs PVN m?r?iem.

81. Tom?r nedz pierd?jumu, ka dar?jums ir ticis deklar?ts galam?r??, neesam?ba, nedz pirc?ja identifik?cijas numura neuzr?d?šana nevar pašas par sevi vien pamatot atteikumu atbr?vot pieg?di no nodok?iem. Konkr?ti, pras?ba apliecin?t, ka ieg?de Kopienas iek?ien? ir tikusi deklar?ta galam?r?a valst?, š?iet nesam?r?ga.

82. Paš? iepriekš min?taj? spriedum? liet? R ir noteikts, ka nos?t?šanas dal?bvalstij princip? ir pien?kums pieg?d?t?jam atteikt atbr?vojumu no nodok?a "pašos gad?jumos, kad [...] nopietni iemesli liek uzskat?t, ka par ieg?di Kopienas iek?ien?, kas atbilst attiec?gajai pieg?dei, var?tu netikt samaks?ts PVN galam?r?a dal?bvalst?" (33), bet, k? atmin?simies, š?di tika nospriests saist?b? ar kr?pšanu nodok?u jom?.

83. Nosl?gum? uzskatu, ka, lai pieš?irtu pieg?dei Kopienas iek?ien? piem?rojamo atbr?vojumu no nodok?iem, pieg?d?t?jam nevar pras?t apliecin?t, ka par ieg?di Kopienas iek?ien? pirc?js galam?r?a dal?bvalst? ir iesniedzis nodok?a deklar?ciju.

VI – Secinājumi

84. T?p?c ierosinu Tiesai uz *Bundesfinanzhof* (V?cija) uzdotajiem prejudici?lajiem jaut?jumiem atbild?t š?di:

1) Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 77/388/EK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, dal?bvalst?m netiek ?auts pieg?des Kopienas iek?ien? atz?šanu par atbr?votu no nodok?a pak?rtot nosac?jumam, ka nodok?a maks?t?js ar gr?matved?bas dokumentiem apliecina pirc?ja identifik?cijas numuru pievienot?s v?rt?bas nodok?a m?r?iem;

2) šaj? zi?? nav noz?mes, ka pirc?js ir k?d? trešaj? valst? iedibin?ts komersants, kurš, lai ar? pieg?des priekšmetu sec?g? dar?jum? ir nos?t?jis no vienas dal?bvalsts uz k?du citu, tom?r nevien? dal?bvalst? nav re?istr?jies k? PVN maks?t?js;

Direkt?v? 77/388 dal?bvalst?m, netiek ?auts pieg?des Kopienas iek?ien? atz?šanu par atbr?votu no nodok?iem pak?rtot nosac?jumam, ka nodok?a maks?t?js ir pierd?jis, ka par ieg?di Kopienas iek?ien? pirc?js galam?r?a dal?bvalst? ir iesniedzis nodok?a deklar?ciju.

1 – Ori?in?lvaloda – sp??u.

2 – Padomes 1977. gada 17. maija Sest? direkt?va 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.; OV ?pašais izdevums latviešu valod?: 9. nod., 1. s?j., 23. lpp.), pamatlietas faktu laik? sp?k? esošaj? redakcij?.

3 – *BGB*1. 1993 I, 565. lpp.

4 – *BGB*1. 1999 I, 1308. lpp.

5 – Lieta C-245/04 (Kr?jums, 3227. lpp., 45. punkts).

- 6 – Lieta C-430/09, Krājums, I-13335. lpp., 44. punkts.
- 7 – No lietas materiāliem arīdzan neizriet, ka lietu pirmajā instancē izskatījušajai *Finanzgericht* šajā jautājumā būtu citāds viedoklis.
- 8 – Spriedums lietā *Euro Tyre Holding* (mināts iepriekš, 32. punkts).
- 9 – Spriedums lietā *Euro Tyre Holding* (mināts iepriekš, 33. punkts).
- 10 – Spriedums lietā *Euro Tyre Holding* (mināts iepriekš, 45. punkts): “Tādos apstākļos, kādi ir pamata lietā, kuros pirmais pircējs pāc tam, kad tas ir saņēmis tiesības rīkoties ar precīk tās pašnieks pirmās piegādes dalībvalsts teritorijā, norāda savu nodomu transportēt šo precī uz citu dalībvalsti un sevi identificēt ar šajā pārdājā valstī piešķirto PVN maksājuma numuru, Kopienas iekšējā transportāšana būtu jāapliek ar pievienotās vērtības nodokli pirmās piegādes laikā, ar nosacījumu, ka tiesības rīkoties ar precīk tās pašniekam otrajam pircējam tika nodotas Kopienas iekšējās transportāšanas galamērķa valstī.” Skat. arī 35. punktu.
- 11 – Šajā ziņā skat. spriedumu lietā *Euro Tyre Holding* (mināts iepriekš, 33.–39. punkts).
- 12 – Spriedums lietā *Euro Tyre Holding* (mināts iepriekš, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 13 – Skat., piemēram, 2007. gada 27. septembra spriedumu lietā C-409/04 *Teleos u.c.* (Krājums, I-7797. lpp., 70. punkts).
- 14 – Lieta C-146/05 (Krājums, I-7861. lpp., 29. un 31. punkts).
- 15 – Tā pašā 28.b panta 2. punkta otrajā daļā šis noteikums ir papildināts ar mehānismu, lai novērstu divkāršu aplikšanu ar nodokli.
- 16 – Atbilstoši spriedumam lietā *Teleos u.c.* (mināts iepriekš 13. zemsvētras piezīmē, 40. punkts) noteiktajam.
- 17 – Pierādījums iepriekš minētajam ir rodams arī Padomes 2011. gada 15. marta īstenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011, ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 77, 1. lpp.), 18. panta 1. punktā, kurā ir noteikts, ka, “ja vien nav informācijas, kas liecina par pretējo, pakalpojumu sniedzējs var uzskatīt, ka pakalpojumu saņēmējs, kurš veic uzņēmējdarbību Kopienā, ir nodokļa maksātājs [..]: a) ja pakalpojumu saņēmējs ir paziņojis viņam savu individuālo PVN identifikācijas numuru [..]; b) ja pakalpojumu saņēmējs vēl nav saņēmis individuālo PVN identifikācijas numuru, bet informē pakalpojumu sniedzēju par to, ka viņš ir iesniedzis pieteikumu tā piešķiršanai, un ja pakalpojumu sniedzējs saņem jebkādu citu pierādījumu [..]”.
- 18 – Spriedums lietā *Collée* (mināts iepriekš 14. zemsvētras piezīmē, 31. punkts).
- 19 – 2010. gada 22. decembra spriedums lietā C-438/09 (Krājums, I-14009. lpp.).
- 20 – Spriedums lietā *Dankowski* (mināts iepriekš, 33. un 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 21 – Spriedums liet? *Dankowski*, 36. punkts: “iesp?jam? pakalpojuma sniedz?ja pien?kuma, kas paredz?ts Sest?s direkt?vas 22. panta 1. punkt?, neizpilde nevar rad?t šaubas par ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu, kas ir pieš?irtas min?to pakalpojumu sa??m?jam atbilstoši š?s direkt?vas 17. panta 2. punktam”. L?dz?gi teikts ar? spriedum? liet? *Euro Tyre Holding*, 37. un 38. punkts.
- 22 – Skat., piem?ram, 1985. gada 14. febru?ra spriedumu liet? 268/83 *Rompelman* (*Recueil*, 655. lpp., 19. punkts).
- 23 – Spriedums liet? *EMAG Handel Eder* (min?ts iepriekš 5. zemspv?tras piez?m?, 40. punkts).
- 24 – Padomes 2005. gada 17. oktobra Regula [(EK) Nr. 1777/2005], ar ko nosaka ?stenošanas pas?kumus [Direkt?vai 77/388/EEK par kop?ju pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?mu] (OV L 288, 1. lpp.).
- 25 – Sniegti 2010. gada 29. j?nij?, 64. punkts. 2010. gada 7. decembra spriedums liet? C-285/09, (Kr?jums, I-12605. lpp.).
- 26 – Skat., piem?ram, spriedumu liet? *Collée* (min?ts iepriekš 14. zemspv?tras piez?m?, 26. punkts).
- 27 – Spriedums liet? *R* (min?ts iepriekš 25. zemspv?tras piez?m?, 54. punkts).
- 28 – Spriedums liet? *R* (min?ts iepriekš, 53. punkts).
- 29 – ?emot v?r? p?rdoto pre?u (divas akme?u drupin?šanas ier?ces) iedabu, j?pie?em, ka t?s nav paredz?tas “pat?ri?am personiskaj?m vajadz?b?m”, kas izsl?gtu “saimniecisk? darb?bas” esam?bu direkt?vas izpratn?.
- 30 – Spriedumi iepriekš min?taj?s liet? *EMAG Handel Eder*, 29. punkts, un liet? *Teleos u.c.*, 23. un 24. punkts.
- 31 – Šaj? zi?? skat. spriedumu liet? *Teleos u.c.* (min?ts iepriekš, 25. punkts).
- 32 – [Sprieduma] 71. punkts.
- 33 – [Sprieduma] 52. punkts.