

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2010. gada 22. aprīlī*

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

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

Staatssecretaris van Financiën

pret

X (C-536/08),

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

* Tiesvedības valoda — holandiešu.

TIESA (trešā palāta)

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

ģenerālvokāts J. Mazaks [*J. Mazák*],
sekretāre S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2009. gada 19. novembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *fiscale eenheid Facet BV-Facet Trading BV* vārdā — H. V. M. van Kesterens [*H. W. M. van Kesteren*] un M. A. J. Rāfss [*M. A. J. Raafs*], *advocaten*,

— Nīderlandes valdības vārdā — K. Viselsa [*C. Wissels*], un M. Norta [*M. Noort*],
kā arī M. de Hrafē [*M. de Grave*], pārstāvji,

— Beļģijas valdības vārdā — M. Jakobsa [*M. Jacobs*] un Ž. K. Allo [*J.-C. Halleux*],
pārstāvji,

— Eiropas Kopienų Komisijas vārdā — D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*] un K. ten Dama [*C. ten Dam*], pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklaušīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- ¹ Lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), redakcijā, kas izriet no Padomes 1992. gada 14. decembra Direktīvas 92/111/EEK (OV L 384, 47. lpp.; turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”), 17. panta 2. un 3. punktu, kā arī 28.b panta A daļas 2. punktu.
- ² Šie lūgumi tika iesniegti tiesvedībā starp *Staatssecretaris van Financiën* [valsts sekretāru finanšu lietās] (turpmāk tekstā — “*Staatssecretaris*”) un attiecīgi *X un Facet BV-Facet Trading BV* (turpmāk tekstā — “*Facet*”) par paziņojumu par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — “PVN”) pārrēķinu.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Sestās direktīvas 17. panta 1.–3. punktā ir paredzēts:

“1. Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

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

[..]

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

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

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

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

 - c) jebkuriem darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļiem saskaņā ar 13. panta B daļas a) apakšpunktu un d) apakšpunkta 1. līdz 5. punktu, ja klients ir reģistrēts ārpus Kopienas vai ja šie darījumi ir tieši saistīti ar precēm, ko eksportēs uz valsti ārpus Kopienas.”
- 4 Saskaņā ar Sestās direktīvas 28.a panta 1. punkta a) apakšpunktu:

“Pievienotās vērtības nodoklis [PVN] jāmaksā arī:

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

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

“Kopienas iekšējā preču iegāde” nozīmē iegūt tiesības rīkoties kā īpašniekam ar kustamu materiālu īpašumu, ko personai, kas iegādājusies preces, atsūtījis vai atvedis pārdevējs vai kāds viņa vārdā, vai persona, kas iegādājas preces citai dalībvalstij, nevis tai, no kuras preces ir nosūtītas vai transportētas.”

6 Sestās direktīvas 28.b panta A daļā ir noteikts:

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

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

Ja iegādei tomēr ir jāuzliek nodoklis atbilstīgi 1. punktam preču sūtījuma vai transporta galapunkta dalībvalstī pēc tam, kad tai ir uzlikts nodoklis saskaņā ar pirmo daļu, summu, kam uzliek nodokli, atbilstīgi samazina dalībvalstī, kas izdevusi pievienotās

vērtības nodokļa identifikācijas numuru, ar kuru persona, kas iegādājusies preces, ir veikusi iegādi.

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

- iegādātājs apstiprina, ka viņš šo Kopienas iekšējo preču iegādi ir veicis vēlākas piegādes vajadzībām, ko veic 1. punktā noteiktajā dalībvalstī un kurā saņēmējs ir persona, kam ir nodokļu saistības saskaņā ar 28.c panta E daļas 3. punktu,
- iegādātājs ir izpildījis deklarēšanas pienākumu, kas noteikts 22. panta 6. punkta b) apakšpunkta pēdējā daļā.”

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

“Dalībvalstis veic īpašus pasākumus, lai nodrošinātu to, ka pievienotās vērtības nodokli neiekasē par Kopienas iekšējām preču iegādēm, ko tās teritorijā veic 28.b panta A daļas 1. punkta nozīmē, ja ir spēkā šādi nosacījumi:

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

- preču iegādi Kopienas iekšienē turpmākas preču piegādes nolūkā veic nodokļa maksātājs valsts teritorijā,

- preces, ko šādi iegādājies minētais nodokļa maksātājs, tiek tieši nosūtītas vai transportētas no dalībvalsts, kas nav tā dalībvalsts, kurā šis nodokļa maksātājs ir identificēts pievienotās vērtības nodoklim, un ir paredzētas personai, kurai viņš vēlāk tās piegādā,

- persona, kurai vēlāk preces piegādā, ir nodokļa maksātājs vai juridiska persona, kura nav nodokļa maksātāja, kas pievienotās vērtības nodoklim ir identificēta valsts teritorijā,

- persona, kurai vēlāk preces piegādā, saskaņā ar 21. panta 1. punkta a) apakšpunkta trešo daļu ir persona, kurai ir jāmaksā nodoklis par piegādēm, ko veicis nodokļa maksātājs, kas nav reģistrēts valsts teritorijā.”

8 Sestās direktīvas 28.d panta 1. punktā ir noteikts:

“Darbība, par kuru jāmaksā nodokļi, notiek, ja veic preču iegādi Kopienas iekšienē. Preču iegādi Kopienas iekšienē uzskata par veiktu, ja līdzīgu preču piegādi uzskata par veiktu valsts teritorijā.”

- 9) Sestās direktīvas, kas grozīta ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, kas groza Direktīvu 77/388/EEK un ievieš jaunus vienkāršotus pasākumus attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli — dažu atbrīvojumu jomu un praktiskus pasākumus to piemērošanai (OV L 102, 18. lpp.), 28.h pantā ir noteikts:

“[..]

- b) Katrs nodokļa maksātājs, kas identificēts pievienotās vērtības nodoklim, iesniedz arī kopsavilkuma paziņojumu par pievienotās vērtības nodoklim identificētiem pircējiem, kuriem viņš ir piegādājis preces saskaņā ar 28.c panta A daļas a) un d) apakšpunkta nosacījumiem, un par pievienotās vērtības nodoklim identificētiem kravas saņēmējiem saistībā ar piektajā daļā minētajiem darījumiem.

Kopsavilkuma paziņojumu sagatavo par katru kalendāra gada ceturksni dalībvalstu noteiktā laikā un saskaņā ar procedūrām, ko nosaka dalībvalstis, kuras veic vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu to, ka noteikumi, kas attiecas uz administratīvu sadarbību netiešo nodokļu uzlikšanas jomā, noteikti būtu ievēroti.

[..]”

Valsts tiesiskais regulējums

- ¹⁰ 1968. gada 28. jūnija Likuma par apgrozījuma nodokli (*Wet op de omzetbelasting*) (*Staatsblad* 1968, Nr. 329; turpmāk tekstā — “Likums par PVN”) 15. pantā ir paredzēts, ka:

“2. pantā norādītais nodoklis, kuru var atskaitīt saimniecisko darbību veicējs, ir:

[..]

b) nodoklis, kas nodokļu deklarācijas periodā ir jāmaksā par Kopienas iekšējām preču iegādēm 17.a panta 1. punkta izpratnē, tiktāl, ciktāl saimniecisko darbību veicēja rīcībā ir atbilstīgi prasībām izrakstīts faktūrrēķins;

c) nodoklis, kas jāmaksā nodokļu deklarācijas periodā:

[..]

ja Kopienas iekšējās preču iegādes 17.a panta 1. punkta izpratnē veic tāds saimniecisko darbību veicējs, kas nav minēts b) apakšpunktā;

[..]

Ja nodokļa atmaksas pieprasījums var tikt iesniegts saskaņā ar 30. panta 1., 2. un 3. punktu, saimniecisko darbību veicējs nevar veikt nodokļu atskaitījumu.

[..”

11 Šī likuma 17.a pantā ir noteikts, ka:

“Preču iegāde Kopienas iekšienē ir tāda preču iegāde, kad saimniecisko darbību veicējs tās piegādā savas darbības ietvaros, šīs preces sūtot vai pārvadājot no vienas dalībvalsts uz otru.

[..”

12 Minētā likuma 17.b pantā ir paredzēts:

“Preču iegādes Kopienas iekšienē vieta ir vieta, kurā ir sūtījuma vai piegādes galamērķis.

Neskarot 1. punktā paredzētos noteikumus, preču iegāde Kopienas iekšienē tiek veikta dalībvalstī, kura ir piešķirusi PVN identifikācijas numuru, pamatojoties uz kuru ir veikta iegāde, ja vien pircējs nepierāda, ka nodoklis tika iekasēts piemērojot 1. punktu.

[..”

- 13 Likuma par apgrozījuma nodokli 30. panta 1. punktā ir noteikts:

“Pēc nodokļa maksātāja lūguma par preču iegādēm Kopienas iekšienē iekasētais nodoklis tiek atmaksāts, ja nodoklis tika samaksāts, piemērojot 17.b panta 2. punktu, un ja nodokļa maksātājs ir pierādījis, ka šī pati iegāde ir aplikta ar nodokli sūtījuma vai piegādes galamērķa dalībvalstī.

[..”

Pamata prāvas un prejudiciālais jautājums

Lietā C-536/08

- 14 Nīderlandē reģistrēts uzņēmums X tirgo datorus un datoru piederumus. Laika posmā no 1998. gada 1. janvāra līdz 1999. gada 31. decembrim tas attiecīgās preces pirka no

citās dalībvalstīs, nevis Nīderlandē un Spānijā reģistrētiem uzņēmumiem (turpmāk tekstā — “piegādātāji”) un pārdeva tās Spānijā reģistrētiem klientiem.

- 15 Piegādātāji uzņēmumam *X* izrakstītajos fakturrēķinos neiekļāva PVN, bet uzrādīja savu Nīderlandes PVN identifikācijas numuru. Pēc tam *X* saviem klientiem izrakstītajos fakturrēķinos attiecīgi norādīja, ka ir piemērojams Sestās direktīvas 28.c panta E daļas 3. punkts.
- 16 Savā nodokļu deklarācijā par laika posmu no 1998. gada 1. janvāra līdz 1998. gada 30. septembrim *X* neuzrādīja PVN parādu par preču iegādēm Kopienas iekšienē. Tāpat tas neatskaitīja PVN kā priekšnodokli saistībā ar preču iegādēm Kopienas iekšienē. Tāpat nodokļu deklarācijā netika arī iekļauta informācija par piegādēm Kopienas iekšienē, kā tas ir norādīts Likuma par apgrozījuma nodokli 37.a panta un Sestās direktīvas 22. panta 6. punkta b) apakšpunkta pēdējā daļā.
- 17 Savukārt par laika posmu no 1998. gada 1. oktobra līdz 1999. gada 30. jūnijam *X* savā deklarācijā uzrādīja PVN parādu par preču iegādēm Kopienas iekšienē un šo nodokli atskaitīja kā priekšnodokli. Tāpat tas paziņoja par piegādēm Kopienas iekšienē, kā tas ir paredzēts iepriekšējā punktā minētajās tiesību normās. Kā tas izriet no ieniedzējtiesas lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, nav konstatēts, ka šīs preces iepriekš šī sprieduma 14. punktā minēto darījumu ietvaros būtu tieši nosūtītas vai piegādātas Spānijā reģistrētiem klientiem.
- 18 *Inspecteur van de Belastingdienst* [nodokļu dienesta inspektors] (turpmāk tekstā — “inspektors”) uzskatīja, ka *X* attiecīgās preces iegādājās saskaņā ar Likuma par apgrozījuma nodokli 17.a pantu, un izdeva nodokļu maksātājam paziņojumu par PVN pārrēķinu par minēto laika posmu. Inspektors uzskatīja, ka šī persona preces bija iegādājusies Nīderlandē saskaņā ar šī likuma 17.b pantu un Sestās direktīvas 28.b panta A daļas 2. punktu. Inspektors savu nostāju nemainīja arī pēc tam, kad *X* apstrīdēja

attiecīgo lēmumu, kā arī viņš papildus norādīja, ka *X* nerodas nekādas tiesības uz nodokļu atskaitījumu attiecībā uz minētajām preču iegādēm Kopienas iekšienē.

19 *X* cēla *Gerechthof te's-Gravenhage* [Hāgas apgabala Augstākajā tiesā] prasību par šo lēmumu. Ar 2005. gada 22. aprīļa spriedumu attiecīgā prasība tika atzīta par pamatotu un tika atcelts apstrīdētais lēmums, un nodokļa pārrēķina summa tika samazināta. *Staatssecretaris* to pārsūdzēja kasācijas kārtībā *Hoge Raad der Nederlanden* [Nīderlandes Augstākajā tiesā].

20 Šādos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai Sestās direktīvas 17. panta 2. un 3. punkts un 28.b panta [..] A daļas 2. punkts ir interpretējami tādējādi, ka gadījumā, ja saskaņā ar pēdējā minētā panta pirmo daļu preču iegādes Kopienas iekšienē vieta ir dalībvalsts teritorijā, kas ir izdevusi [PVN] identifikācijas numuru, ar kuru persona, kas iegādājas preces, ir veikusi iegādi, šim ieguvējam ir tiesības tūlīt atskaitīt priekšnodokli no šajā valstī maksājamā PVN?”

Lieta C-539/08

21 Nīderlandē reģistrēts nodokļu maksātājs *Facet* tirgo datorus un datoru piederumus. Laika posmā no 2000. gada 1. decembra līdz 2001. gada 30. septembrim tas no Vācijā un Itālijā reģistrētiem uzņēmumiem (turpmāk tekstā — “piegādātāji”) pirka attiecīgās preces un pārdeva tās tālāk Kiprā reģistrētiem patērētājiem (turpmāk tekstā — “klienti”), kuriem ir nodokļu pārstāvis Grieķijā. Preces tika tiešā ceļā pārvadātas no Vācijas uz Itāliju, pēc tam — Spāniju.

- 22 Piegādātāji nodokļa maksātājam izsniegtajos fakturrēķinos neiekļāva PVN. Tomēr tie uzrādīja *Facet* piešķirto Nīderlandes PVN identifikācijas numuru. Tāpat *Facet* saviem Kipras klientiem izrakstītajos fakturrēķinos norādīja uz PVN. Tomēr attiecīgajos fakturrēķinos tas norādīja uz klientu Grieķijas identifikācijas numuru, kuru tie tam bija paziņojuši.
- 23 *Facet* savā [nodokļu] deklarācijā Nīderlandē uzrādīja PVN parādu par preču iegādēm Kopienas iekšienē un šo nodokli atskaitīja kā priekšnodokli. Uz piegādēm patērētājiem tas tāpat norādīja kā uz preču iegādēm Kopienas iekšienē klientiem Likuma par apgrozījuma nodokli 37.a panta un Sestās direktīvas 22. panta 6. punkta b) apakšpunkta pēdējās daļas izpratnē, kā arī norādīja klientu vai to nodokļu pārstāvju Grieķijas PVN identifikācijas numuru. Tomēr ne nodokļu pārstāvji, ne paši klienti minēto piegāžu ietvaros neiesniedza deklarāciju par preču iegādēm Kopienas iekšienē. Tie nav deklarējuši preču iegādes Kopienas iekšienē vai iesnieguši “kopsavilkuma paziņojumu” valstī Sestās direktīvas 22. panta 6. punkta b) apakšpunkta pēdējās daļas izpratnē. Turklāt klienti nebija reģistrējušies PVN maksātāji Spānijā un nebija iesnieguši deklarāciju par preču iegādēm Kopienas iekšienē šajā valstī.
- 24 Inspektors secināja, ka *Facet* esot veicis preču iegādes Kopienas iekšienē un ka tam nav tiesību atskaitīt PVN. Šādos apstākļos inspektors izsniedza paziņojumu par pārrēķinu.
- 25 *Facet* iesniedza prasības pieteikumu *Gerechthof te Amsterdam* [Amsterdamas tiesā] pret inspektora lēmumu. Ar 2006. gada 27. februāra spriedumu attiecīgā tiesa prasību atzina par pamatotu, atcēla apstrīdēto lēmumu un samazināja paziņojumā norādītā nodokļa parāda apmēru. Šis tiesas spriedumu *Staatssecretaris* pārsūdzēja kasācijas kārtībā iesniedzējtiesā.
- 26 Šādos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai tādu prejudiciālu jautājumu, kas ir identisks lietā C-536/08 uzdotajam jautājumam.

Par prejudiciālo jautājumu

- 27 Uzdotot prejudiciālo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Sestās direktīvas 17. panta 2. un 3. punkta nozīmē persona iegūst tiesības tūlītēji atskaitīt PVN, kurš par preču iegādēm Kopienas iekšienē bija jāmaksā kā priekšnodoklis saskaņā ar minētās direktīvas 28.b panta A daļas 2. punkta pirmajā daļā minētajiem apstākļiem.
- 28 Lai atbildētu uz šo jautājumu, pirmkārt, jāatgādina, ka tiesības uz PVN atskaitīšanu kā PVN mehānisma sastāvdaļa ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips un tās principā nav ierobežojamas (skat. 2008. gada 10. jūlija spriedumu lietā *C-25/07 Sosnowska*, Krājums, I-5129. lpp., 15. punkts, un 2009. gada 23. aprīļa spriedumu lietā *C-74/08 PARAT Automotive Cabrio*, Krājums, I-3459. lpp., 15. punkts).
- 29 Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu tūlītēji rodas attiecībā uz visiem nodokļiem, kas samaksāti par sākotnēji veiktajiem darījumiem. No tā izriet, ka tiesību uz PVN atskaitīšanu ierobežojums ietekmē nodokļu nastas apmēru un tas ir jāpiemēro līdzīgā veidā visās dalībvalstīs (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *PARAT Automotive Cabrio*, 16. punkts).
- 30 Ar Sestās direktīvas 28.b panta A daļu — kas veido daļu no pārejas noteikumiem attiecībā uz tirdzniecības starp dalībvalstīm aplikšanu ar nodokļiem, kā tie ir paredzēti šīs direktīvas XVIa sadaļā, — tiek regulēta tādu preču iegāžu Kopienas iekšienē vietas noteikšana, kāda tā ir pamata lietā. Šī pārejas regulējuma mērķis ir ļaut, lai nodokļu ieņēmumi tiek nodoti dalībvalstij, kurā veikta piegādāto preču gala patērēšana (skat. 2006. gada 6. aprīļa spriedumu lietā *C-245/04 EMAG Handel Eder*, Krājums, I-3227. lpp., 40. punkts).

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

- 32 Šajā sakarā jānorāda, ka ar Direktīvu 92/111 28.b panta A daļas 2. punktā tika paredzēta vēl viena daļa, saskaņā ar kuru persona, kas iegādājas precī, apstiprina, ka tā šo preču iegādi Kopienas iekšienē ir veikusi piegādes vajadzībām, ko veic šī panta 1. punktā noteiktajā dalībvalstī, kurā saņēmējs ir persona, kam ir nodokļu saistības saskaņā ar šīs direktīvas 28.c panta E daļas 3. punktu, un šī persona, kas iegādājas precī, ir izpildījusi deklarēšanas pienākumu, kas noteikts attiecīgās direktīvas 22. panta 6. punkta b) apakšpunkta pēdējā daļā, šādos apstākļos saskaņā ar vispārējo 28.b panta A daļas 1. punktā paredzēto noteikumu preču iegāde Kopienas iekšienē ir jāuzskata par tādu, kuru apliek ar PVN.
- 33 Lai nodrošinātu, ka attiecīgajai preču iegādei tiek piemērots PVN, Sestās direktīvas 28.b panta A daļas 2. punkta pirmajā daļā ir paredzēts, ka gadījumā, ja persona, kas iegādājas preces, nav pierādījusi, ka šai iegādei ir uzlikts nodoklis saskaņā ar šī panta 1. punktu, jāuzskata, ka preču iegādes Kopienas iekšienē vieta atrodas tās dalībvalsts teritorijā, kas ir izdevusi PVN identifikācijas numuru, ar kuru persona, kas iegādājas preces, ir veikusi attiecīgo iegādi (turpmāk tekstā — “dalībvalsts, kas ir izdevusi identifikācijas numuru”).
- 34 Ja iegādei ir jāuzliek PVN atbilstīgi Sestās direktīvas 28.b panta A daļas 1. punktam preču sūtījuma vai transporta galapunkta dalībvalstī pēc tam, kad tai ir uzlikts PVN saskaņā ar šīs direktīvas 28.b panta A daļas 2. punkta pirmo daļu, šī panta 2. punkta otrajā daļā ir paredzēts korekcijas mehānisms, ar kuru tiek samazināta nodokļa aprēķina bāze dalībvalstī, kas ir izdevusi identifikācijas numuru.
- 35 No Sestās direktīvas 28.b panta A daļas 2. punkta, pirmkārt, izriet, ka tā ir paredzēta, lai nodrošinātu, ka nodokļa attiecīgā Kopienu preču iegāde tiktu aplikta ar nodokli, otrkārt, lai izvairītos no nodokļu dubultas uzlikšanas tai pašai iegādei.

- 36 Tomēr, kā ir norādīts šī sprieduma 32. punktā, Sestās direktīvas 28.b panta A daļas 2. punkta otrajā daļā paredzētā korekcijas mehānisma piemērošana ir atkarīga no tā, vai ir izpildīti šī panta pēdējā daļā paredzētie kumulatīvie nosacījumi.
- 37 Šajā sakarā, pirmkārt, jānorāda, ka Padomes 2003. gada 7. oktobra Regula (EK) Nr. 1798/2003 par administratīvu sadarbību pievienotās vērtības nodokļu jomā un Regulas (EEK) Nr. 218/92 atcelšanu (OV L 264, 1. lpp.) netika pieņemta, lai izveidotu informācijas apmaiņas sistēmu starp dalībvalstu nodokļu iestādēm, kas tām ļautu noteikt, vai preču iegādēm Kopienas iekšienē ir faktiski piemērots PVN preču sūtījuma vai transporta galapunkta dalībvalstī gadījumos, kad nodokļa maksātājs nevar pats iesniegt to apliecinājošus pierādījumus (šajā ziņā skat. 2007. gada 27. septembra spriedumu lietā C-184/05 *Twoh International*, Krājums, I-7897. lpp., 34. punkts).
- 38 Otrkārt, jānorāda, ka Sestās direktīvas 28.c panta E daļas 3. punktā paredzēto nosacījumu izpildes gadījuma katrai dalībvalstij ir pienākums veikt īpašus pasākumus, lai tās teritorijā PVN netiktu uzlikts “preču iegādēm Kopienas iekšienē” minētās direktīvas 28.b panta A daļas 1. punkta izpratnē.
- 39 Tādēļ rodas jautājums, vai nodokļu maksātājam ir jāpiešķir tiesības tūlītēji atskaitīt [PVN] gadījumā, kurš ir paredzēs Sestās direktīvas 28.b panta A daļas 2. punkta pirmajā daļā, vai arī, ja to nav iespējams noteikt, PVN ir jāuzliek preču iegādēm Kopienas iekšienē attiecīgo preču sūtījuma vai transporta galapunkta dalībvalstī un nodoklis minētajam nodokļu maksātājam ir jāuzliek dalībvalstī, kas ir izdevusi identifikācijas numuru.
- 40 Šajā sakarā īpaši jānorāda, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta d) apakšpunktu tāda PVN atskaitīšana no maksājamā nodokļa, ko tieši preču iegādes Kopienas iekšienē ietvaros nodokļu maksātājs maksāja par starpproduktiem un

starpkalpojumiem, ir pakārtota nosacījumam, ka šādi iegādātajām precēm vai pakalpojumiem ir jābūt izmantotiem nodokļa maksātāja veiktajos darījumos, par kuriem ir piemērots nodoklis.

- 41 Tādos lietās apstākļos, kādi tie ir pamata lietā, ir skaidrs, ka preces, kas tika apliktas ar nodokli, ko piemēro preču iegādēm Kopienas iekšienē, kas dalībvalstī, kura ir izdevusi identifikācijas numuru, it kā tika veikta, piemērojot Sestās direktīvas 28.b panta A daļas 2. punkta pirmo daļu, faktiski netika ievestas minētajā dalībvalstī.
- 42 Šādos apstākļos minētos darījumus nevar uzskatīt par tādiem, kuru rezultātā rodas "tiesības uz atskaitījumu" Sestās direktīvas 17. panta izpratnē. Šādām preču iegādēm Kopienas iekšienē tomēr nevar piemērot attiecīgajā pantā paredzēto vispārējo atskaitījuma regulējumu.
- 43 Šajā sakarā jānorāda, ka tādā situācijā, kāda tā ir pamata lietā, Sestās direktīvas 17. pantā paredzētais vispārējais nodokļu atskaitījuma regulējums nav paredzēts, lai aizstātu īpašo šīs direktīvas 28.b panta A daļas 2. punkta otrajā daļā paredzēto regulējumu, kas ir balstīts uz mehānismu, ar kuru tiek samazināta nodokļa aprēķina bāze, lai varētu izvairīties no nodokļu dubultas uzlikšanas.
- 44 Turklāt, ja šādā gadījumā tiktu piešķirtas tiesības uz nodokļa atskaitījumu, tiktu apdraudēta Sestās direktīvas 28.b panta A daļas 2. punkta otrās un trešās daļas lietderīgā iedarbība, jo, tā kā nodokļu maksātājs jau vienreiz būtu izmantojis atskaitījuma tiesības dalībvalstī, kas ir izdevusi identifikācijas numuru, tam vairs nebūtu stimula norādīt, ka nodoklis par attiecīgo preču iegādēm Kopienas iekšienē jau tika uzlikts preču sūtījuma vai transporta galapunkta dalībvalstī. Visbeidzot, šāds risinājums apdraudētu pamatnoteikumu piemērošanu, saskaņā ar kuriem attiecībā uz preču iegādi Kopienas iekšienē nodokļu uzlikšanas vieta ir nosūtīto vai transportēto preču galapunkta dalībvalsts, proti, gala patēriņa dalībvalstī, kas arī ir pārejas regulējuma mērķis.

- 45 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 17. panta 2. un 3. punkts, kā arī 28.b panta A daļas 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka personai, kura ir tādā situācijā, kāda ir paredzēta pēdējās minētās normas pirmajā daļā, nerodas tiesības tūlītēji atskaitīt PVN, kurš par preču iegādēm Kopienas iekšienē bija jāsamaksā kā priekšnodoklis.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 46 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospiež:

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

[Paraksti]