



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA PEDRO KRUSA VILJALONA
[*PEDRO CRUZ VILLALÓN*] SECINĀJUMI,
sniegti 2012. gada 21. jūnijā¹

Lieta C-587/10

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

(Bundesfinanzhof (Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Pievienotās vērtības 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/EEK² 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 Direktīva 28.c panta A daļas a) punktā paredzētais atbrīvojums attiecībā uz piegādēm Kopienas iekšienē.

2. Šī lieta ir īpatnēja tajā ziņā, ka strīdīgā piegāde ir daļa no secīga darījuma, kuru veido divas viena otrai sekojošas pārdošanas ar vienu vienīgu 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 ļaus Tiesai vēl vairāk izvērst savu 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 nosacījumus, kas vajadzīgi, lai nodrošinātu atbrīvojuma “pareizu un godīgu piemērošanu”, kā arī “novērstu jebkuru nodokļu nemaksāšanu, nodokļu apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu”.

1 — Oriģinālvaloda – spāņu.

2 — Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 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.; OV Īpašais izdevums latviešu valodā: 9. nod., 1. sēj., 23. lpp.), pamatlietas faktu laikā spēkā esošajā redakcijā.

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 “šā panta 1. punktā minētā saimnieciskā darbība aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības. [..]”.

5. Sestās direktīvas 22. pantā redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar tās 28.h pantu, ir paredzēta virkne nodokļa maksātāju pienākumu iekšējā sistēmā.

6. Tādējādi 22. panta 1. punkta c) apakšpunkta pirmajā un trešajā ievilkumā ir noteikts, ka “dalībvalstis veic vajadzīgos pasākumus, lai ar individuālu numuru identificētu – ikvienu nodokļu maksātāju, izņemot 28.a panta 4. punktā minētos nodokļu maksātājus, kas valsts teritorijā piegādā preces vai sniedz pakalpojumus, kas viņam dod tiesības uz samazinājumu [..] – ikvien[*u*] nodokļa maksātāj[*u*], kas valsts teritorijā veic Kopienas iekšējās preču iegādes savām darbībām, kas attiecas uz 4. panta 2. punktā noteikto ārzemēs veikto saimniecisko darbību”.

7. [Direktīvas] 22. panta 3. punkta a) apakšpunktā ir noteikts, ka “ikviens nodokļu maksātājs izsniedz faktūrrēķinu vai citu dokumentu, kas aizstāj faktūrrēķinu, par precēm un pakalpojumiem, ko tas ir piegādājis vai sniedzis citam nodokļu maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļu maksātāja. Ikviens nodokļu maksātājs arī izsniedz faktūrrēķinu [..] par precēm, kas piegādātas atbilstīgi 28.c panta A daļas nosacījumiem”. Saskaņā ar 22. panta 3. punkta b) apakšpunktu minētajā faktūrrēķinā ir jānorāda identifikācijas numurs PVN mērķiem.

8. Saskaņā ar 22. panta 8. punktu “dalībvalstis var uzlikt citas saistības, ko tās uzskata par vajadzīgām, lai pareizi iekasētu nodokli un novērstu nodokļu nemaksāšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļu maksātāji, ar noteikumu, ka šādas saistības tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas”.

9. Sestajā direktīvā ir XVIa sadaļa ar virsrakstu “Pagaidu režīms nodokļu uzlikšanai tirdzniecībā starp dalībvalstīm”, kas tajā iekļauta ar Direktīvu 91/680 un ietver no 28.a panta līdz 28.m pantam.

10. Sestās direktīvas 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmajā daļā ir noteikts, ka PVN ir jāmaksā arī “par Kopienas iekšējām preču iegādēm, ko valsts teritorijā par atlīdzību veic nodokļu maksātājs, kas attiecīgi [šādā statusā] darbojas, vai juridiska persona, kas nav nodokļu maksātāja [..]”.

11. Saskaņā ar 28.a panta 3. punktu ““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”.

12. [Direktīvas] 28.b panta A daļas 1. punktā ir noteikts, kas par Kopienas iekšējās preču iegādes vietu uzskata “vietu, kur preces atrodas laikā, kad beidzas to sūtīšana vai transportēšana personai, kas tās iegādājas”. Tomēr 2. punktā ir precizēts, ka, “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 [..]”.

13. [Direktīvas] 28.c panta A daļas a) punktā piegādes Kopienas iekšienē no nodokļa ir atbrīvotas šādi:

“Neietekmējot citus Kopienas noteikumus un saskaņā ar nosacījumiem, kas tajos izklāstīti, lai nodrošinātu turpmāk paredzēto atbrīvojumu pareizu un godīgu piemērošanu un novērstu jebkuru nodokļu nemaksāšanu, nodokļu apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu, dalībvalstis atbrīvo no nodokļiem:

- a) piegādātās preces, kā tās definētas 5. pantā, ko nosūtījis vai transportējis pārdevējs vai kāds viņa vārdā, vai persona, kas ārpus 3. pantā minētās teritorijas, bet Kopienas iekšienē preces iegādājusies citam nodokļu maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļu maksātāja, kura attiecīgi [šādā statusā] darbojas dalībvalstī, kas nav preču sūtījuma vai transportēšanas sākumpunkts. [..”

B – Valsts tiesiskais regulējums

14. Saskaņā ar *Umsatzsteuergesetz* (Apgrozījuma nodokļa likums; turpmāk tekstā – “*UStG*”)³ 6.a panta 1. punkta pirmo daļu piegāde Kopienas iekšienē – kas ir atbrīvota no nodokļa saskaņā ar *UStG* 4. panta 1. punkta b) apakšpunktu – ir tad, kad ir izpildīti šādi nosacījumi: “1) komersants vai pircējs ir pārvadājis vai nosūtījis piegādes priekšmetu citviet Kopienas teritorijā. 2) pircējs ir: a) komersants, kas piegādes priekšmetu ir iegādājies savam uzņēmumam; b) juridiska persona, kas nav komersants vai piegādes priekšmetu nav iegādājusies savam uzņēmumam, vai c) jebkurš cits pircējs jauna transportlīdzekļa piegādes gadījumā; 3) piegādes priekšmeta iegādei attiecībā uz kādā citā dalībvalstī reģistrētu pircēju ir piemērojamas tiesību normas par apgrozījuma aplikšanu ar nodokli”. Saskaņā ar šā paša *UStG* 6.a panta 3. punktu komersanta pienākums ir šo nosacījumu izpildi apliecināt.

15. *Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung* (Apgrozījuma nodokļa piemērošanas noteikumi; turpmāk tekstā – “*UStDV*”)⁴ 17.c panta 1. punktā ir noteikts, ka piegāžu Kopienas iekšienē gadījumā komersantam, kuram ir saistoši minētie noteikumi, ar grāmatvedības dokumentiem ir jāapliecina, ka ir izpildīti nosacījumi atbrīvojumam no nodokļa, “tostarp norādot pircēja identifikācijas numuru PVN mērķiem”.

III – Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

16. Prasītāja un kasācijas sūdzības iesniedzēja *Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch* (turpmāk tekstā – “*VSTR*”) ir kādas Vācijā saskaņā ar Vācijas tiesībām reģistrētas sabiedrības mātessabiedrība.

17. 1998. gada novembrī tās meitassabiedrība pārdeva divas akmeņu drupināšanas ierīces ASV uzņēmumam *ATLANTIC International Trading Co.* (turpmāk tekstā – “*ATLANTIC*”). *ATLANTIC* Portugālē piederēja kāda filiāle, taču tā nebija reģistrēta kā PVN maksātāja nevienā Savienības dalībvalstī.

18. Pārdevējs uzņēmums lūdza *ATLANTIC* tam paziņot savu identifikācijas numuru PVN mērķiem, savukārt tā atbildēja, ka esot pārdevusi ierīces tālāk kādam Somijā reģistrētam uzņēmumam, vienlaikus tam nosūtot minētā Somijas uzņēmuma identifikācijas numuru PVN mērķiem. Vācu pārdevējs pārbaudīja šīs informācijas patiesumu.

3 — *BGBL*. 1993 I, 565. lpp.

4 — *BGBL*. 1999 I, 1308. lpp.

19. Jautājumā par ierīču pārvadāšanu jāpiezīmē, ka 1998. gada 14. decembrī kāds *ATLANTIC* nolīgts pārvadājumu uzņēmums tās paņēma vācu uzņēmuma telpās, sākumā tās ar autotransportu aizvedot uz Lībeku (Vācija) un trīs dienas vēlāk tās ar kuģi nosūtot uz Somiju.

20. Vācu pārdevējs uzņēmums izrakstīja *ATLANTIC* fakturrēķinu bez PVN, kurā tika norādīts Somijas uzņēmuma identifikācijas numurs.

21. Savā PVN pārskatā par 1998. gadu pārdevēja uzņēmuma mātessabiedrība *VSTR* ierīču piegādi uzskatīja par atbrīvotu no PVN. Savukārt Vācijas nodokļu iestāde (*Finanzamt Plauen*) uzskatīja, ka šajā gadījumā atbrīvojums nav piemērojams, jo *ATLANTIC* kā pircēja nebija izmantojusi nevienu nedz galamērķa dalībvalsts, nedz kādas citas dalībvalsts identifikācijas numuru PVN mērķiem.

22. Šo lēmumu *VSTR* pārsūdzēja tiesā pirmajā instancē, pēc tam prasību noraidošo *Finanzgericht* [finanšu tiesas] spriedumu pārsūdzot kasācijas kārtībā. Šajā *Bundesfinanzhof* norisošajā kasācijas tiesvedībā *VSTR* apgalvo, ka pamatojums, ar kuru Vācijas administrācija tai bija liegusi atbrīvojumu, esot pretrunā Sestajai direktīvai. Vācijas administrācija turpretim uzskata, ka dalībvalstis drīkstot, kā darīts *UStDV* 17.c. panta 1. punktā, attiecīgā atbrīvojuma piemērošanu pakārtot nosacījumam, ka pircējam ir identifikācijas numurs PVN mērķiem kādā dalībvalstī.

23. Uzskatīdama, ka ir šaubas par to, kā interpretējami nosacījumi, kas vajadzīgi, lai piemērotu Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmajā daļā paredzēto piegāžu Kopienas iekšienē atbrīvojumu, *Bundesfinanzhof* uzdeva Tiesai šādus jautājumus:

- “1) Vai Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, dalībvalstīm tiek ļauts piegādes Kopienas iekšienē uzskatīšanu par atbrīvotu no nodokļa pakārtot nosacījumam, ka nodokļa maksātājs ar grāmatvedības dokumentiem apliecina pircēja identifikācijas numuru pievienotās vērtības nodokļa mērķiem?
- 2) Vai, lai atbildētu uz šo jautājumu, ir nozīme tam, vai
 - pircējs ir kādā trešajā valstī iedibināts komersants, kurš, lai arī piegādes priekšmetu secīgā darījumā ir nosūtījis no vienas dalībvalsts uz kādu citu, tomēr nevienā dalībvalstī nav reģistrēts kā apgrozījuma nodokļa maksātājs un
 - nodokļa maksātājs ir pierādījis, ka pircējs ir iesniedzis nodokļa deklarāciju par iegādi Kopienas iekšienē?”

IV – Tiesvedība Tiesā

24. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesas kancelejā reģistrēts 2010. gada 15. decembrī.

25. Rakstveida apsvērumus iesniedza Itālija, Vācija, *VSTR* un Komisija.

26. 2012. gada 7. martā rīkotajā tiesas sēdē mutvārdu apsvērumu izteikšanai piedalījās *VSTR* pārstāvji, Vācijas valdība un Komisija.

V – Prejudiciālo jautājumu izvērtējums

A – Ievadjautājums: Kopienas iekšienē veiktas piegādes identificēšana secīgā darījumā

27. *Bundesfinanzhof* uzdotie jautājumi attiecas uz Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmajā daļā paredzētā atbrīvojuma piemērošanu piegādēm Kopienas iekšienē.

28. Iepriekš minētajā tiesību normā ir izvirzīti trīs nosacījumi, lai darījumu varētu kvalificēt kā ar PVN neapliekamu preču piegādi Kopienā, proti, jābūt nodotām tiesībām rīkoties kā īpašniekam 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 [šādā statusā] darbojas dalībvalstī, kas nav preču sūtījuma vai transportēšanas sākumpunkts”).

29. Pirmais no šiem trijiem nosacījumiem (tiesību rīkoties kā preču īpašniekam pāreja no VSTR uz ATLANTIC) nevienā brīdī nav apšaubīts, un *Bundesfinanzhof* jautājumi attiecas uz trešo (vai pircējam ir nodokļa maksātāja statuss).

30. Ievadam tomēr jāizdara īsa piebilde par otro nosacījumu (pārvadāšana Kopienā), ņemot vērā, ka šeit aplūkotā gadījuma īpatnība 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 otrais starp šo pēdējo un kādu somu sabiedrību – un viens vienīgs preču pārvadājums Kopienā, proti, no Vācijas uz Somiju.

31. 2006. gada 6. aprīļa spriedumā lietā *EMAG Handel Eder* ir nospriests, ka tādos gadījumos kā šis, proti, “ja divas secīgas vienu un to pašu preču piegādes, ko viens nodokļu maksātājs par atlīdzību veic otram nodokļu maksātājam, kas kā tāds 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; īsumā sakot, kura no tām, ja pārējie nosacījumi ir izpildīti, varētu iespējami tikt kvalificēta kā ar PVN neapliekamā piegāde Kopienas iekšienē.

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 iekšienē, ir jānosaka, “ņemot vērā vispārēju 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 ATLANTIC⁷, 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 ieguva pirmās piegādes valstī (Vācijā)⁸ un darīja zināmu pārdevējam savu nodomu tās pārvest uz citu dalībvalsti, kurā būtu veicama otrā piegāde⁹. Vienīgā atšķirība ir apstākļi, ka šajā gadījumā ATLANTIC neuzrādīja savu identifikācijas numuru PVN mērķiem, kas ir viens no saskaņā ar

5 — Lieta C-245/04 (Krājums, 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* (minēts iepriekš, 32. punkts).

9 — Spriedums lietā *Euro Tyre Holding* (minēts iepriekš, 33. punkts).

spriedumā lietā *Euro Tyre Holding* teikto šajos apstākļos vērā ņemamajiem faktoriem¹⁰. Neatkarīgi no turpinājumā (saistībā ar pirmo prejudiciālo jautājumu) izklāstītajiem apsvērumiem par šā faktora svarīgumu, lai piegādi kvalificētu kā Kopienas iekšienē veiktu un atbrīvotu no nodokļa, uzskatu, ka iepriekš minētā pircēja identifikācijas numura norādīšana šajā sākotnējā vērtējuma posmā nav obligāti nepieciešama, lai pāravadāšanu varētu saistīt ar kādu noteiktu piegādi.

36. Lietā *Euro Tyre Holding* iepriekš minētā 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 pārdot¹¹. Šajā lietā turpretim šāds rādītājs varētu nebūt obligāti nepieciešams, jo *Bundesfinanzhof* uzskata par pierādītu ar citiem objektīviem apstākļiem¹², ka tiesību rīkoties ar precēm otrā nodošana notikusi jau galamērķa valstī pēc pāravadāšanas Kopienas iekšienē, kura šajā gadījumā būtu saistāma ar pirmo piegādi.

B – Pirmais prejudiciālais jautājums

37. Ar savu pirmo jautājumu *Bundesfinanzhof* Tiesai vaicā, vai dalībvalstis var piegāžu Kopienas iekšienē atbrīvojumu pakārtot nosacījumam, ka piegādātājs grāmatvedības dokumentos apliecina pircēja identifikācijas numuru PVN mērķiem.

38. Kā jau norādīju, Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmajā daļā šā atbrīvojuma piemērošana ir pakārtota tam, ka ir izpildīti trīs nosacījumi, kuru uzskaitījums saskaņā ar pastāvīgu judikatūru¹³ ir izsmelošs un neietver – vismaz burtiski – nevienu nosacījumu saistībā ar pircēja identifikācijas numuru PVN mērķiem uzrādīšanu.

39. 2007. gada 27. septembra spriedumā lietā *Collée* Tiesa nosprieda, ka “valsts pasākums, kas atbrīvo no nodokļa piegādi Kopienas teritorijā tikai tad, ja ir ievērotas formālas prasības, neņemot vērā substanciālās prasības un it īpaši neskatoties, vai tās ir ievērotas, pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu precīzu nodokļa iekasēšanu”. Tādēļ atbrīvojums no PVN jāpiešķir, ja vien ir izpildītas substanciālās prasības, pat ja nodokļa maksātāji nav ievērojuši kādas formālas prasības. Citādi varētu būt tikai “tad, ja šādu formālo prasību pārkāpums neļautu sniegt pierādījumus, ka ir ievērotas substanciālās prasības”¹⁴.

40. Tātad Vācijas valdība apgalvo, ka prasība pārdevējam uzrādīt pircēja identifikācijas numuru galamērķa dalībvalstī ir nevis kāds 28.c panta A daļas a) punkta pirmajā daļā paredzēto nosacījumu starpā vēl nebijis un no tiem atšķirīgs substanciāls nosacījums, bet gan nenovēršami vajadzīgs līdzeklis, lai pierādītu trešo no minētajiem nosacījumiem, proti, ka pircējam jābūt nodokļa maksātājam.

41. Šo pierādīšanas prasību izvirzīt dalībvalstīm tiesības esot piešķirtas pašā Sestās direktīvas 28.c panta A daļas ievaddaļā, kurā teikts, ka dalībvalstis šo atbrīvojumu piešķir “saskaņā ar nosacījumiem, kas tajos izklāstīti, lai nodrošinātu [to] pareizu un godīgu piemērošanu [...] un novērstu jebkuru nodokļu nemaksāšanu, nodokļu apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu”. Dalībvalstu rīcība varētu tikt pamatota

10 — Spriedums lietā *Euro Tyre Holding* (minēts iepriekš, 45. punkts): “Tādos apstākļos, kādi ir pamata lietā, kuros pirmais pircējs pēc tam, kad tas ir saņēmis tiesības rīkoties ar precī kā tās īpašnieks pirmās piegādes dalībvalsts teritorijā, norāda savu nodomu transportēt šo precī uz citu dalībvalsti un sevi identificē ar šajā pēdējā valstī piešķirto PVN maksātāja numuru, Kopienas iekšējā transportēšana būtu jāapliek ar pievienotās vērtības nodokli pirmās piegādes laikā, ar nosacījumu, ka tiesības rīkoties ar precī kā īpašniekam otrajam pircējam tika nodotas Kopienas iekšējās transportēšanas galamērķa valstī.” Skat. arī 35. punktu.

11 — Šajā ziņā skat. spriedumu lietā *Euro Tyre Holding* (minēts iepriekš, 33.–39. punkts).

12 — Spriedums lietā *Euro Tyre Holding* (minēts 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).

arī ar 22. panta 8. punktu, kurā tām ir ļauts “uzlikt citas saistības, ko tās uzskata par vajadzīgām, lai pareizi iekasētu nodokli un novērstu nodokļu nemaksāšanu”. Pēc Vācijas valdības domām, nosacījums, ka pircējam jābūt nodokļa maksātājam, kurš “attiecīgi [šādā statusā] darbojas”, tiek izpildīts, tikai uzrādot preču galamērķa dalībvalsts izsniegtu identifikācijas numuru PVN mērķiem.

42. Kā izskaidrošu turpinājumā, saistībā ar piegādēm Kopienas iekšienē identifikācijas numuram Sestajā direktīvā ir piešķirta ļoti svarīga nozīme, jo tas ārkārtīgi atvieglo fiskālo kontroli pār tām.

43. Tomēr, lai kā arī nebūtu, manuprāt, Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmā daļa nav interpretējama tādējādi, ka piegāde Kopienas iekšienē ir atbrīvota no nodokļa tikai tad, ja ir uzrādīts pircēja identifikācijas numurs PVN mērķiem. Pirmkārt, nodokļa maksātāja statuss nav atkarīgs no iepriekš minētā numura piešķiršanas, un nekas neliedz to apliecināt ar citiem līdzekļiem (1). Otrkārt, Sestajā direktīvā noteiktā nodokļa maksātāja identifikācijas numura norādīšanas pienākuma neizpilde nevar izraisīt aplikšanas ar PVN sistēmas maiņu (2). Visbeidzot, šādi interpretējot, tiktu izdarīts judikatūrā neatļauts PVN neitralitātes principa pārkāpums (3).

1) Nodokļa maksātāja statuss nav atkarīgs no nodokļa maksātāja identifikācijas numura piešķiršanas. 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, kurā notiek preču galīgais patēriņš. Lai nodrošinātu pareizu šīs sistēmas piemērošanu, konkrētie PVN maksātāji 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 isa 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 maksātājam ir noteikts pienākums norādīt faktūrrēķinā identifikācijas 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 ieguvējiem, 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 aplikama ar PVN “viet[ā], kur preces atrodas laikā, kad beidzas to sūtīšana vai transportēšana personai, kas tās iegādājas” (28.b panta 1. punkts), iegādi 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.

15 — Tā paša 28.b panta 2. punkta otrajā daļā šis noteikums ir papildināts ar mehānismu, lai novērstu divkāršu aplikšanu ar nodokli.

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 piešķiršanas, 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 statusā¹⁷. Šī lieta ir labs piemērs šiem, bez šaubām, ārkārtējiem gadījumiem, kad pārdevējs spēj, neuzrādot pircēja identifikācijas numuru, pierādīt, ka ir rīkojies saimnieciskās darbības gaitā, ka tiesības rīkoties ar precēm ir nodotas un ka pārvadāšana 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 faktūrrēķinā un kopsavilkuma paziņojumos norādīt pircēja identifikācijas numuru, nevarētu “sniegt pierādījumus, ka ir ievērotas substanciālās prasības” atbrīvojuma piešķiršanai¹⁸. Šādas pienākumu neizpildes rezultātā vajadzības gadījumā varētu tikt piemērotas sankcijas, nevis mainīta PVN sistēma.

2) Sestās direktīvas 22. pantā noteiktā pienākuma norādīt nodokļa maksātāja identifikācijas numuru neizpildes rezultātā nevar tikt mainīta piemērojamā PVN sistēma

51. Jautājumā par PVN atskaitīšanas tiesībām judikatūrā jau ir noteikts, ka Sestās direktīvas 22. pantā paredzēto formālo pienākumu neizpilde nevar liegt atzīt minētās tiesības, ja ir izpildīti to rašanās substanciālie priekšnosacījumi.

52. Tieši par šo atskaitīšanas tiesību atzīšanu esošajā lietā *Dankowski*¹⁹ problēma slēpās apstākļi, ka, lai arī faktūrrēķinos bija norādīts piegādātāja identifikācijas numurs, Polijas nodokļu iestādes šo numuru bija piešķirušas automātiski, šai personai neesot iesniegusi pieteikumu reģistrēties PVN mērķiem. Tādēļ piegādātājs nebija izpildījis pienākumu paziņot, ka tas uzsācis darboties nodokļa maksātāja statusā (Sestās direktīvas 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 tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, kas Sestās direktīvas 17. panta 2. punktā ir piešķirtas citam nodokļu maksātājam. Sestās direktīvas 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 atskaitīšanu izmantošanu līdz ar nodokli apliekamo darījumu parastās īstenošanas faktiskam sākumam vai liegt nodokļu maksātājam šīs tiesības izmantot”²⁰.

16 — Atbilstoši spriedumā lietā *Teleos u.c.* (minēts iepriekš 13. zemsvītras 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* (minēts iepriekš 14. zemsvītras piezīmē, 31. punkts).

19 — 2010. gada 22. decembra spriedums lietā C-438/09 (Krājums, I-14009. lpp.).

20 — Spriedums lietā *Dankowski* (minēts iepriekš, 33. un 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

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

54. Otrkārt, ir skaidrs, ka, lai arī pienākums paziņot pircēja identifikācijas numuru PVN mērķiem ir piegādātājam, šis pēdējais 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 tādēļ, ka pēdējais no tiem nav izpildījis savu pienākumu sarūpēt identifikācijas numuru PVN mērķiem preču galamērķa dalībvalstī. Šī doma, ka viena subjekta formāla pienākuma neizpilde nevar nodokļu ziņā kaitēt citam subjektam, ir arī spriedumu iepriekš minētajās lietā *Dankowski* un lietā *Euro Tyre Holding* pamatā²¹.

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 iekšienē Sestās direktīvas izpratnē, tiek radīti divkāršas 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 aplikamas pašas šīs darbības”²². Tādēļ saistībā ar šīm darbībām komersantam jābūt pavisam atbrīvotam no PVN priekšnodokļa atskaitīšanas kārtībā maksājamā vai samaksātā PVN. Kopienas iekšienē veikto darījumu kontekstā šī neitralitāte tiek garantēta, piemērojot teritorialitātes principu, saskaņā ar kuru PVN iekasēt ir tās dalībvalsts ziņā, kurā notiek preču galīgais patēriņš. Šis mehānisms, kā norādīts judikatūrā, ļauj PVN ieņēmumus par Kopienas iekšienē veiktajiem darījumiem sadalīt stingrā kārtībā un “nodrošina skaidru attiecīgo dalībvalstu fiskālās suverenitātes nodalīšanu”²³.

57. Tātad, ja ar iepriekš minēto pamatojumu atbrīvojums piegādātājam tiktu atteikts, iekasējot PVN Vācijā, bet pircējs darījumu deklarētu galamērķa dalībvalstī (Somijā), rastos šim neitralitātes principam noteikti pretrunā esoša situācija, kad aplikšana ar nodokli notiek divkārši. Proti, saskaņā ar Regulas (EK) Nr. 1777/2005²⁴ 21. pantu “sūtījuma vai transporta galamērķa dalībvalsts, kurā ir veikta preču iegāde Kopienā [...] īsteno savas nodokļu iekasēšanas pilnvaras neatkarīgi no PVN režīma, kas darījumam ir piemērots sūtījuma vai transporta nosūtīšanas vai transporta izejpunkta dalībvalstī”. Kā jau esmu norādījis savos secinājumos kriminālprocesa pret *R* lietā²⁵, iespējama Vācijā samaksātā PVN atmaksa šoreiz līdzētu novērst nevis divkāršu aplikšanu ar nodokli, bet gan vienīgi tās sekas, kad reiz tā jau notikusi, un tādēļ nešķiet, ka ar to būtu pietiekami, lai saglabātu nodokļu neitralitātes principu.

21 — Spriedums lietā *Dankowski*, 36. punkts: “iespējamā pakalpojuma sniedzēja pienākuma, kas paredzēts Sestās direktīvas 22. panta 1. punktā, neizpilde nevar radīt šaubas par tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, kas ir piešķirtas minēto pakalpojumu saņēmējam atbilstoši šīs direktīvas 17. panta 2. punktam”. Līdzīgi teikts arī spriedumā lietā *Euro Tyre Holding*, 37. un 38. punkts.

22 — Skat., piemēram, 1985. gada 14. februāra spriedumu lietā 268/83 *Rompelman* (*Recueil*, 655. lpp., 19. punkts).

23 — Spriedums lietā *EMAG Handel Eder* (minēts iepriekš 5. zemsvītras piezīmē, 40. punkts).

24 — Padomes 2005. gada 17. oktobra Regula [(EK) Nr. 1777/2005], ar ko nosaka īstenošanas pasākumus [Direktīvai 77/388/EEK par kopēju pievienotās vērtības nodokļu sistēmu] (OV L 288, 1. lpp.).

25 — Sniegti 2010. gada 29. jūnijā, 64. punkts. 2010. gada 7. decembra spriedums lietā C-285/09, (Krājums, I-12605. lpp.).

58. Otrkārt, atbrīvojumu no nodokļa nepiemērojot preču izcelsmes valstī (Vācijā), šī pēdējā katrā ziņā iekasētu PVN bez nekādām tiesībām pretendēt uz to, jo no pašas Kopienas iekšienē veikto darījumu sistēmas loģikas izriet, ka nodokli pilnībā saņem tā valsts, kurā prece tiek patērēta (Somija). Tādēļ, pat ja divkārša aplikšana ar nodokli arī nebūtu notikusi (proti, Somija nebūtu spējusi iekasēt PVN), aplikšanas ar nodokļiem pilnvaras tiktu pārnestas pretēji neitralitātes principam.

59. Atbilstoši pastāvīgai judikatūrai pasākumi, kurus dalībvalstis var veikt saskaņā ar Sestās direktīvas 28.c panta A daļu, lai nodrošinātu pareizu un godīgu atbrīvojuma piemērošanu attiecībā uz piegādēm Kopienas iekšienē un “novērstu jebkuru nodokļu nemaksāšanu, nodokļu apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu”, nedrīkst nedz pārsniegt šo mērķu sasniegšanai vajadzīgo, nedz tikt izmantoti tā, ka tie apdraudētu PVN neitralitāti²⁶.

60. Tātad pasākums, ar kuru kā nosacījums, lai piemērotu atbrīvojumu no nodokļa, tiek prasīts, lai piegādātājs būtu uzrādījis pircēja identifikācijas numuru PVN mērķiem, iepriekš aprakstītajā veidā radītu neitralitātes principam pretrunā esošas sekas un tādēļ būtu pretrunā Sestajā direktīvā noteiktajam.

61. Tiesa patiešām ir atzinusi, ka minētais princips nav absolūts un ka no tā var tikt paredzēti izņēmumi krāpšanas vai ļaunticības gadījumos. Konkrētāk, jau iepriekš minētajā spriedumu lietā *R* tā apgalvo, ka uz neitralitātes un tiesiskās palāvības aizsardzības principiem “nav tiesību atsaukties tādām nodokļu maksātājam, kurš ar nolūku ir piedalījies krāpšanā nodokļu jomā un apdraudējis kopējās PVN sistēmas darbību”²⁷. Samērīguma principam, spriedumā piebilsts, “nav pretrunā tas, ka piegādātājam, kurš piedalās krāpšanā, ir pienākums *a posteriori* samaksāt PVN par viņa veikto piegādi Kopienas iekšienē, jo viņa saistība ar krāpšanu ir noteicošs apstāklis, kas ir jāņem vērā, izvērtējot valsts pasākuma samērīgumu”²⁸.

62. Tomēr lietas *R* apstākļi bija gaužām atšķirīgi no šeit iztīrātajiem. Toreiz *R*, rīkodamies kā piegādātājs darījumos Kopienas iekšienē, uz fiktīvu pircēju vārda izsniedza viltotus fakturrēķinus, slēpjot īsteno pircēju identitāti, lai ļautu tiem izvairīties no PVN maksāšanas galamērķa dalībvalstī. Tādējādi atšķirībā no šīs lietas, kuras apstākļi nešķiet tādi paši, toreizējais nepārprotami bija nodokļu krāpšanas gadījums. Ja vien valsts tiesa, kuras ziņā ir konkrēti izvērtēt apstākļus, secina, kā šķiet izrietam no lietas dalībnieku sniegtajām ziņām, ka *VSTR* vienīgi fakturrēķinā norādījusi Somijas uzņēmuma identifikācijas numuru, neslēpdama, ka preces no tās iegādājusies tieši *ATLANTIC*, spriedumā lietā *R* paredzēto izņēmumu nenāktos piemērot un līdz ar to arī atteikt atbrīvojumu.

63. Proti, izņemot krāpšanas gadījumus, kuriem pieskaitāms arī lietā *R* iztīrātais, dalībvalstis nedrīkst vienpusēji atkāpties no kopējās PVN sistēmas pamatprincipiem. Minētā sprieduma rezolutīvās daļas pamatojumā ir īpaši norādīts uz piegādātāja krāpniecisko rīcību. Savukārt jautājumā par samērīgumu spriedumā ir piešķirta būtiska nozīme tam, ka “viņa saistība ar krāpšanu ir noteicošs apstāklis” (53. punkts), turpinājumā uzsverot, ka dalībai minētajā krāpšanā jābūt bijusiai apzinātai un apdraudējušai kopējās PVN sistēmas darbību.

64. Īsumā sakot, spriedumā lietā *R* ir ieviests kāds izņēmums no neitralitātes principa, kas nav izvēršams ārpus toreiz aplūkotajiem apstākļiem. Pārkāpt neitralitātes principu skaidri preventīvu apsvērumu dēļ, kad piegādātājs ir spējis apliecināt, ka nav rīkojies krāpnieciski, nešķiet neesam pasākums, kas būtu samērīgs un attaisnojams ar atsauci uz judikatūru.

26 — Skat., piemēram, spriedumu lietā *Collée* (minēts iepriekš 14. zemsvītras piezīmē, 26. punkts).

27 — Spriedums lietā *R* (minēts iepriekš 25. zemsvītras piezīmē, 54. punkts).

28 — Spriedums lietā *R* (minēts iepriekš, 53. punkts).

4) Secinājums par pirmo prejudiciālo jautājumu

65. Ievērojot visu iepriekš izklāstīto, jāsecina, ka Sestajā direktīvā nodokļa maksātāja statusa atzišana – nedz vispārīgi, nedz lai noteiktu, vai piemērojams Kopienas iekšienē veikto piegāžu atbrīvojums, – nav pakārtota nosacījumam, ka būtu jāuzrāda identifikācijas numurs PVN mērķiem, bet gan vienīgi ir atkarīga no saimnieciskās darbības veikšanas, kuras esamība šajā gadījumā šķiet grūti noliedzama²⁹.

66. Kopienas iekšienē veiktā darījumā piegādātājam neizpildot savu pienākuma uzrādīt pircēja identifikācijas numuru PVN mērķiem, var tikt piemērotas sankcijas un gadījumā, ja tiek pierādīts, ka tas ir piedalījies krāpnieciskā darījumā, attiecīgajai piegādei Kopienā, pamatojoties uz spriedumu lietā *R*, var tikt atteikts atbrīvojums. Abi pasākumi veido samērīgu sistēmu krāpšanas apkarošanai nodokļu jomā.

67. Turpretim krāpnieciskas rīcības neesamības gadījumā būtu nesamērīgi, ja jebkuras formālu pienākumu neizpildes iznākumā tiktu pilnīgi izmainīta Kopienas iekšienē veikto piegāžu dinamika un tiesības aplikt ar nodokli tiktu vienpusēji pārnestas dalībvalstij, kurai nepienākas tās izmantot.

C – Otrais prejudiciālais jautājums

68. Otrajā jautājumā *Bundesfinanzhof* norāda uz diviem dažādiem apstākļiem, no kuriem katrs var iespējami ietekmēt atbildi uz pirmo jautājumu.

1) Otrā jautājuma pirmā daļa

69. Šā otrā jautājuma pirmā daļa ir konkrēti par nozīmi, kāda varētu būt apstāklim, ka pircējs ir kādā trešajā valstī iedibināts komersants, kurš secīgā darījumā ir nosūtījis piegādes priekšmetu no kādas dalībvalsts uz citu, bet nav reģistrēts PVN mērķiem nevienā dalībvalstī.

70. Manuprāt, uz šo jautājumu atbildams tikai noliedzoši. Kā trāpīgi atgādinājusi Komisija, nevienā no šajā lietā iederīgajām tiesību normām nav paredzēts atšķirīgs iznākums atkarībā no tā, vai pircējs ir iedibināts kādas dalībvalsts teritorijā vai kādā trešajā valstī.

71. Apstākļi, ka pircējs ir kādā trešajā valstī iedibināts komersants, kas nav reģistrēts PVN mērķiem, nozīmes ziņā neatšķiras no dažādiem citiem apstākļiem, kuros pircējam nav identifikācijas numura PVN mērķiem vai tas gluži vienkārši šo numuru nav uzrādījis. Vienīgie šai atbildei būtiskie fakti ir attiecīgā identifikācijas numura neuzrādīšana neatkarīgi no tās iemesliem un krāpnieciskas rīcības esamība vai neesamība.

2) Otrā jautājuma otrā daļa

72. Visbeidzot iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai uz pirmo jautājumu sniedzamo atbildi var ietekmēt apstākļi, ka nodokļa maksātājs būtu apliecinājis, ka pircējs ir iesniedzis nodokļu deklarāciju par iegādēm Kopienas iekšienē.

73. Manuprāt, šim jautājumam ir jēga tikai gadījumā, ja tiek secināts, kā tas šoreiz arī ir noticis, ka Kopienā veiktas piegādes atzišana par atbrīvotu no nodokļa nav pakārtojama nosacījumam, ka nodokļa maksātājs grāmatvedības dokumentos apliecina pircēja identifikācijas numuru PVN mērķiem.

29 — Ņemot vērā pārdoto preču (divas akmeņu drupināšanas ierīces) iedabu, jāpieņem, ka tās nav paredzētas "patēriņam personiskajām vajadzībām", kas izslēgtu "saimnieciskā darbības" esamību direktīvas izpratnē.

74. Ņemot vērā secināto, šā pēdējā jautājuma mērķis būtu noskaidrot, vai atbrīvojuma piešķiršana alternatīvi var tikt pakārtota nosacījumam, ka piegādātājs apliecina, ka pircējs iegādi Kopienas iekšienē ir deklarējis galamērķa dalībvalstī.

75. Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu šis jautājums tiek pamatots ar “saikni”, kurai saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ir jābūt starp ar nodokļiem neapliekamo piegādi Kopienas iekšienē un ar tiem apliekamo un no tiem neatbrīvoto iegādi Kopienas iekšienē.

76. Judikatūrā patiešām ir spriests, ka “preces piegāde Kopienas iekšienē un tās iegāde Kopienas iekšienē faktiski ir viena un tā pati ekonomiskā darbība” un ka “tādējādi jebkuras Kopienas iekšējās preču iegādes, kam nodoklis tiek uzlikts dalībvalstī, uz kuru Kopienas iekšienē tiek nosūtītas vai transportētas preces saskaņā ar Sestās direktīvas 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmo daļu, nenovēršamas sekas ir no nodokļa atbrīvota piegāde dalībvalstī, no kuras minētā prece ir nosūtīta vai transportēta, piemērojot šīs pašas direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmo daļu”³⁰.

77. Tas nozīmē, ka ar nodokļiem neapliekamā piegāde un apliekamā iegāde ir saistītas un veido vienu veselumu gan tiesību tos aplikēt ar nodokļiem sadalīšanas starp dalībvalstīm, gan tādējādi arī kopējai PVN sistēmai raksturīgā nodokļu neitralitātes principa vajadzībām³¹. Tomēr nešķiet, ka šīs saiknes sekas varētu būt tik tālejošas, ka piegādes atbrīvošanai no nodokļiem – piegādātājam – varētu prasīt pierādīt, ka iegādi pircējs ir deklarējis galamērķa dalībvalstī. Šāda prasība tik un tā nav rodama Sestajā direktīvā un saistībā ar prasību uzrādīt identifikācijas numuru jau izklāstīto iemeslu dēļ būtu ne vien nesamērīga, bet arī pretrunā neitralitātes principam esošs pasākums.

78. Saistībā ar neitralitātes principu vēlreiz jānorāda, ka no Kopienas iekšienē veiktās piegādes un iegādes savstarpējās nedalāmības nevar būt atkarīgs tas, kā savas tiesības aplikēt ar nodokļiem izmanto preču attiecīgi izcelsmes un galamērķa dalībvalstis.

79. Šī doma, lai arī apgriezti pretējā gadījumā, atspoguļojas jau citētajā Regulas Nr. 1777/2005 21. pantā, kurā teikts, ka preču galamērķa dalībvalsts “īsteno savas nodokļu iekasēšanas pilnvaras neatkarīgi no PVN režīma, kas darījumam ir piemērots [...] izejpunkta dalībvalstī”. No šīs tiesību normas izriet, ka galamērķa dalībvalstī nodoklis iekasējams bez vajadzības pārliecināties, vai izcelsmes valstī ir piešķirts atbrīvojums, savukārt iepriekš minētajā spriedumā lietā *Teleos* u.c. šķiet gribēts šo domu izvērsti attiecināt arī uz šo apgriezti pretējo gadījumu, nosakot, ka, “lai saskaņā ar iegādes un piegādes Kopienas iekšienē pagaidu režīmu nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu, kompetentajām nodokļu iestādēm neatkarīgi vienai no otras ir jāpārbauda, vai ir izpildīti nosacījumi, kas attiecas uz iegādi Kopienas iekšienē, kā arī atbrīvojumu no nodokļiem par atbilstošu piegādi. Tādējādi, pat ja to, ka pircējs ir iesniedzis nodokļu deklarāciju par iegādi Kopienas iekšienē, var uzskatīt par norādi, ka preces faktiski ir nosūtītas ārpus piegādes dalībvalsts, šādai deklarācijai tomēr nav izšķirošas nozīmes, lai pierādītu, ka ir veikta no nodokļiem atbrīvota piegāde Kopienas iekšienē”³².

80. Kopienas iekšienē veikto iegādi deklarējot galamērķa dalībvalstī, patiešām tiktu atrisināta šajā lietā iztirzātā lietas pamatproblēma, jo visnotaļ iespējami, ka šādas deklarācijas iznākumā minētajā dalībvalstī pircējai sabiedrībai tiktu piešķirts identifikācijas numurs PVN mērķiem.

81. Tomēr nedz pierādījumu, ka darījums ir ticis deklarēts galamērķī, neesamība, nedz pircēja identifikācijas numura neuzrādīšana nevar pašas par sevi vien pamatot atteikumu atbrīvot piegādi no nodokļiem. Konkrēti, prasība apliecināt, ka iegāde Kopienas iekšienē ir tikusi deklarēta galamērķa valstī, šķiet nesamērīga.

30 — Spriedumi iepriekš minētajās lietā *EMAG Handel Eder*, 29. punkts, un lietā *Teleos* u.c., 23. un 24. punkts.

31 — Šajā ziņā skat. spriedumu lietā *Teleos* u.c. (minēts iepriekš, 25. punkts).

32 — [Sprieduma] 71. punkts.

82. Pašā iepriekš minētajā spriedumā lietā *R* ir noteikts, ka nosūtīšanas dalībvalstij principā ir pienākums piegādātājam atteikt atbrīvojumu no nodokļa “īpašos gadījumos, kad [...] nopietni iemesli liek uzskatīt, ka par iegādi Kopienas iekšienē, kas atbilst attiecīgajai piegādei, varētu netikt samaksāts PVN galamērķa dalībvalstī”³³, bet, kā atminēsimies, šādi tika nospriests saistībā ar krāpšanu nodokļu jomā.

83. Noslēgumā uzskatu, ka, lai piešķirtu piegādei Kopienas iekšienē piemērojamo atbrīvojumu no nodokļiem, piegādātājam nevar prasīt apliecināt, ka par iegādi Kopienas iekšienē pircējs galamērķa dalībvalstī ir iesniedzis nodokļa deklarāciju.

VI – Secinājumi

84. Tāpēc ierosinu Tiesai uz *Bundesfinanzhof* (Vācija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

- 1) Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, dalībvalstīm netiek ļauts piegādes Kopienas iekšienē atzīšanu par atbrīvotu no nodokļa pakārtot nosacījumam, ka nodokļa maksātājs ar grāmatvedības dokumentiem apliecina pircēja identifikācijas numuru pievienotās vērtības nodokļa mērķiem;
- 2) šajā ziņā nav nozīmes, ka pircējs ir kādā trešajā valstī iedibināts komersants, kurš, lai arī piegādes priekšmetu secīgā darījumā ir nosūtījis no vienas dalībvalsts uz kādu citu, tomēr nevienā dalībvalstī nav reģistrējies kā PVN maksātājs;

Direktīvā 77/388 dalībvalstīm, netiek ļauts piegādes Kopienas iekšienē atzīšanu par atbrīvotu no nodokļiem pakārtot nosacījumam, ka nodokļa maksātājs ir pierādījis, ka par iegādi Kopienas iekšienē pircējs galamērķa dalībvalstī ir iesniedzis nodokļa deklarāciju.

33 — [Sprieduma] 52. punkts.