

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2007. gada 27. septembrī*

Lieta C-409/04

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court)* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2004. gada 6. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2004. gada 24. septembrī, tiesvedībā

The Queen, ko lūdza:

Teleos plc,

Unique Distribution Ltd,

Synectiv Ltd,

New Communications Ltd,

Quest Trading Company Ltd,

Phones International Ltd,

AGM Associates Ltd,

DVD Components Ltd,

* Tiesvedības valoda — angļu.

Fonecomp Ltd,

Bulk GSM Ltd,

Libratech Ltd,

Rapid Marketing Services Ltd,

Earthshine Ltd,

Stardex (UK) Ltd

pret

Commissioners of Customs & Excise.

TIESA (trešā palāta)

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

ģenerālvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],
sekretāre L. Hjūleta [*L. Hewlett*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2006. gada 15. jūnijā,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd un Stardex (UK) Ltd* vārdā — N. Plemings [*N. Pleming*] un M. Konlons [*M. Conlon*], kā arī — E. Šarpstone [*E. Sharpston*], QC, P. Hamiltone [*P. Hamilton*], F. Mozers [*P. Moser*] un E. Jangs [*A. Young*], *barristers*, kā arī D. Velbruks [*D. Waelbroeck*], advokāts,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā — K. Džeksone [*C. Jackson*], pārstāve, kurai palīdz R. Andersons [*R. Anderson*] un R. Heinsa [*R. Haynes*], *barristers*,
- Grieķijas valdības vārdā — V. Kiriazopuls [*V. Kyriazopoulos*], I. Bakopuls [*I. Bakopoulos*] un K. Georgiadis [*K. Georgiadis*], kā arī M. Tasopulu [*M. Tassopoulou*], pārstāvji,
- Francijas valdības vārdā — Ž. de Bergess [*G. de Bergues*] un K. Jurgensena-Mersjē [*C. Jurgensen-Mercier*], pārstāvji,
- Īrijas vārdā — D. O'Hagans [*D. O'Hagan*], pārstāvis, kam palīdz E. Ficsimonss [*E. Fitzsimons*], SC, un B. Konvejs [*B. Conway*], BL,
- Itālijas valdības vārdā — I. M. Bragulja [*I. M. Braguglia*], pārstāvis, kam palīdz Dž. de Bellis [*G. De Bellis*], *avvocato dello Stato*,

- Portugāles valdības vārdā — L. Fernandišs [*L. Fernandes*] un K. Lansa [*C. Lança*], pārstāvji,
- Eiropas Kopienų Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un A. Veimārs [*A. Weimar*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus tiesas sēdē 2007. gada 11. janvārī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- ¹ Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 28.a panta 3. punkta pirmo daļu un 28.c panta A punkta a) apakšpunkta pirmo daļu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2000. gada 17. oktobra Direktīvu 2000/65/EK (OV L 269, 44. lpp.; turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”).
- ² Šis lūgums ir izteikts saistībā ar prāvu starp *Teleos plc*, *Unique Distribution Ltd*, *Synectiv Ltd*, *New Communications Ltd*, *Quest Trading Company Ltd*, *Phones International Ltd*, *AGM Associates Ltd*, *DVD Components Ltd*, *Fonecomp Ltd*, *Bulk GSM Ltd*, *Libratech Ltd*, *Rapid Marketing Services Ltd*, *Earthshine Ltd* un *Stardex (UK) Ltd* (turpmāk tekstā — “*Teleos u.c.*”) un *Commissioners of Customs & Excise* (turpmāk tekstā — “*Commissioners*”), kas Apvienotajā Karalistē atbild par

pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — “PVN”) iekasēšanu, sakarā ar Kopienas iekšienē veiktu piegāžu atbrīvošanu no nodokļiem.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienas tiesiskais regulējums

3 Sestās direktīvas 2. pantā noteikts, ka PVN ir jāmaksā par preču piegādi, kā arī pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā ir veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas, kā arī par preču importu.

4 Sestajā direktīvā ir ietverta XVIa sadaļa ar nosaukumu “Pagaidu režīms nodokļu uzlikšanai tirdzniecībā starp dalībvalstīm”, kas direktīvā ir iekļauta ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK, kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK nolūkā atcelt fiskālās robežas (OV L 376, 1. lpp.), un tajā ir ietverts 28.a–28.n pants.

5 Saskaņā ar Sestās direktīvas 28.a pantu:

“1. Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā arī:

a) par Kopienas iekšējām preču iegādēm, 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.

[..]

3. “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.

Ja preces, ko iegādājusies juridiska persona, kas nav nodokļu maksātāja, ir nosūtītas vai transportētas no trešās teritorijas, un šī juridiskā persona, kas nav nodokļu maksātāja, tās importējusi citā dalībvalstī, kurā nav nosūtīto vai transportēto preču galapunkts, tad preces uzskata par nosūtītām vai transportētām no dalībvalsts, kurā tās importētas. Šī dalībvalsts atļauj importētājam, kā tas definēts 21. panta 4. punktā, saņemt atpakaļ pievienotās vērtības nodokli, kas samaksāts sakarā ar preču importu, ja importētājs apstiprina, ka nosūtīto vai transportēto preču galapunkta dalībvalstī viņa pirkumam ir bijis uzlikts pievienotās vērtības nodoklis.

[..]

5. Turpmāko uzskata par preču piegādi, kas veikta par maksu:

- b) preču pārvešanu, ko nodokļu maksātājs veic no sava uzņēmuma uz citu dalībvalsti.

[..]”

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

“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.

[..]”

- 7 Sestās direktīvas 28.c panta A punkta a) apakšpunkta pirmā daļa ir formulēta 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 darbojas dalībvalstī, kas nav preču sūtījuma vai transportēšanas sākumpunkts.”

- 8 Saskaņā ar Sestās direktīvas 28.d panta 1. punktu:

“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 22. pantā — redakcijā, kas izriet no šīs pašas direktīvas 28.h panta, — paredzēti vairāki pienākumi nodokļu maksātājiem saistībā ar uzskaiti,

faktūrrēķiniem, pārskatu, kā arī kopsavilkuma paziņojumu, kas tiem jāiesniedz nodokļu iestādē. Tā 8. punkts ir formulēts šādi:

“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.”

Valsts tiesiskais regulējums

- ¹⁰ 1994. gada likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Value Added Tax Act 1994*, turpmāk tekstā — “1994. gada likums”) 30. panta 8. punkts ir formulēts šādi:

“Noteikumos var paredzēt nulles likmes piemērošanu dažām preču piegādēm vai preču piegādēm, kas norādītas noteikumos, ja:

- a) *Commissioners* ir pārliecināti, ka preces ir eksportētas vai ir jāeksportē uz vietu, kas atrodas ārpus dalībvalstu teritorijas, vai ka attiecīgā piegāde vienlaicīgi ir saistīta ar:

- i) preču transportēšanu ārpus Apvienotās Karalistes teritorijas un

ii) to iegādi citā dalībvalstī, ko veic persona, kurai par šo iegādi ir jāmaksā PVN saskaņā ar dalībvalsts tiesību aktu noteikumiem [..]

b) attiecīgā gadījumā, ja ir izpildīti visi pārējie nosacījumi, ko var paredzēt noteikumos vai ko var izvirzīt *Commissioners*.”

¹¹ 1995. gada noteikumu par pievienotās vērtības nodokli (*Value Added Tax Regulations 1995*) 134. pantā noteikts:

“Ja *Commissioners* ir pārliecināti, ka:

a) preču piegāde, ko veic nodokļu maksātājs, ir saistīta ar preču izvešanu no Apvienotās Karalistes,

b) piegādi ir paredzēts veikt nodokļu maksātājam personai citā dalībvalstī,

c) preces ir nosūtītas uz citu dalībvalsti un

d) šīs preces nav tās, attiecībā uz kurām nodokļu maksātājs atbilstoši [1994. gada likuma] 50.A pantam ir izvēlējis maksāt PVN, pamatojoties uz peļņu, kas gūta no piegādes,

piegādei, ar noteikumu, ka ir izpildīti nosacījumi, ko *Commissioners* var paredzēt, piemēro nulles likmi.”

- 12 Cita kārtība Kopienas iekšienē veiktu piegāžu atbrīvošanai no nodokļiem ir paredzēta apkārtrakstā Nr. 725 un Nr. 703, kam saskaņā ar iesniedzējtiesas lēmumu daļēji ir likuma spēks.
- 13 Apkārtrakstā Nr. 703, kas paredzēts visiem uzņēmumiem, kuri nodarbojas ar tirdzniecību Kopienas iekšienē, paredzēts:

“8.4. Nosacījumi nulles likmes piemērošanai piegādēm uz citām dalībvalstīm

Ja jūs preces piegādājat klientiem, kas kā PVN maksātāji ir reģistrēti citā [Eiropas Savienības] dalībvalstī, Apvienotajā Karalistē Jūsu veiktajai piegādei var piemērot nulles nodokļa likmi, ja:

- ir saņemts un Jūsu izrakstītajos rēķinos par pirkumu, par ko ir jāmaksā PVN, ir norādīts Kopienas PVN maksātāja reģistrācijas numurs, ieskaitot Jūsu klienta valsts kodu, kuru veido divi burti;
- preces ir nosūtītas vai transportētas ārpus Apvienotās Karalistes uz citu [Savienības] dalībvalsti un

- trīs mēnešu laikā, skaitot no piegādes dienas, Jūs esat saņēmis un saglabājis spēkā esošus tirdzniecības dokumentus, kas pierāda, ka preces ir izvestas no Apvienotās Karalistes.

[..]

Ja Jūsu klients Kopienā pats izņem preces vai veic pasākumus, lai tās tiktu izņemtas un lai tās tiktu izvestas no Apvienotās Karalistes, Jums:

- jāpārlicinās, kādā veidā preces tiek izvestas no Apvienotās Karalistes un kādi pierādījumi par to izvešanu Jums tiks sniegti, un
- jāpieprasa Jūsu klientam iemaksāt drošības naudu tādā apmērā, kas atbilst PVN, kurš Jums jāmaksā, ja Jūs nesaņemat pierādījumus par preču izvešanu no Apvienotās Karalistes. (Drošības naudu var atmaksāt, ja Jūs esat saņēmis pierādījumus, ka preces ir izvestas no Apvienotās Karalistes)."

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

¹⁴ 2002. gadā *Teleos u.c.* pārdeva mobilos telefonus Spānijas sabiedrībai *Total Telecom España SA/Ercosys Mobil SA* (turpmāk tekstā — "*TT*"). Saskaņā ar pirkuma līgumiem preču piegādes galamērķa vieta parasti bija Francijā un dažos gadījumos

Spānijā. Gandrīz visos gadījumos līgumi tika noslēgti saskaņā ar kādu no Starptautiskās tirdzniecības palātas izstrādātajiem starptautiskās tirdzniecības noteikumiem (tā sauktie “*INCOTERMS 2000*” jeb “Starptautiskie tirdzniecības noteikumi 2000”), proti, “piegāde no rūpnīcas” (“*ex-works*” vai *EXW*), kas nozīmē, ka *Teleos* u.c. vienīgais pienākums bija nodot preces *TT* rīcībā noliktavā, kas atrodas Apvienotajā Karalistē, jo par turpmāku transportēšanu uz izraudzīto dalībvalsti bija atbildīga pati *TT*. Noliktava piederēja *Euro-Cellars Ltd*, kas ir muitas noliktavu un piegādes sabiedrība.

- 15 Attiecībā uz katru darījumu *Teleos* u.c. dažas dienas pēc pirkuma no *TT* saņem apzīmogotu un parakstītu *CMR* transporta preču pavadzīmes oriģināleksemplāru (transporta preču pavadzīme, kas ir sagatavota, pamatojoties uz Konvenciju par kravu starptautisko autopārvadājumu līgumu, kas parakstīta Ženēvā 1956. gada 19. maijā un kurā grozījumi izdarīti ar 1978. gada 5. jūlija protokolu), kurā ir aprakstītas preces un norādīta piegādes adrese, transportlīdzekļa vadītāja vārds un transportlīdzekļa reģistrācijas numurs. Tiek uzskatīts, ka šāda preču pavadzīme, kurā ir *TT* paraksts, apliecina, ka mobilie telefoni ir saņemti paredzētajā galamērķī.

- 16 Sākumā *Commissioners* pieņēma šos dokumentus kā pierādījumu tam, ka preces ir izvestas no Apvienotās Karalistes, līdz ar to minētās piegādes bija atbrīvotas no PVN, piemērojot tām nulles likmi, un *Teleos* u.c. bija tiesības saņemt atpakaļ samaksāto priekšnodokli. Tomēr, veicot vēlākas pārbaudes, *Commissioners* atklāja, ka dažos gadījumos *CMR* transporta preču pavadzīmē norādītais galamērķis bija nepatiess, ka tajās minētie pārvadātāji vai nu nepastāv, vai arī neveic mobilo telefonu pārvadājumus un ka norādītie transportlīdzekļu reģistrācijas numuri atbilst neesošiem vai tādiem transportlīdzekļiem, kas nav piemēroti šādu preču pārvadāšanai. *Commissioners* secināja, ka mobilie telefoni nav tikuši izvesti no Apvienotās Karalistes, un līdz ar to uzsāka ar minētajām piegādēm saistītā PVN atgūšanu vairāku miljonu Lielbritānijas mārciņu apmērā, atzīstot, ka *Teleos* u.c. tomēr nekādā veidā nav iesaistīti krāpšanā.

- 17 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka pastāv pierādījumi, ka *TT* Spānijas kompetentajām nodokļu iestādēm bija iesniedzis nodokļu deklarācijas par mobilo telefonu iegādi Kopienas iekšienē. Šī sabiedrība arī vēlāku šo preču piegādi bija deklarējusi kā piegādi Kopienas iekšienē, kas atbrīvota no nodokļa, un bija pieprasījusi atmaksāt iepriekš samaksāto PVN.
- 18 Iesniedzējtiesa uzskata, ka pierādīts ir tas, ka *Teleos* u.c. nebija nekāda iemesla šaubīties ne par *CMR* transporta preču pavadzīmēs iekļauto informāciju, ne par to autentiskumu, ka šīs sabiedrības nav piedalījušās nekādā krāpšanā un tām nebija zināms, ka mobilie telefoni nav izvesti no Apvienotās Karalistes. Šī tiesa turklāt ir secinājusi, ka pēc tam, kad *Teleos* u.c. bija veikuši nopietnu un padziļinātu izpēti gan attiecībā uz *TT*, gan *Euro-Cellars Ltd*, lai pārliecinātos par pircēja uzticamību, tiem nebija nekādu citu konkrētu līdzekļu, lai pierādītu, ka minētajās transporta preču pavadzīmēs iekļautie paziņojumi ir nepatiesi. Turklāt papildus *CMR* transporta preču pavadzīmēm nevarēja iegūt nevienu citu pierādījumu, ņemot vērā attiecīgās tirdzniecības raksturu.
- 19 *Teleos* u.c. iesniedzējtiesā pārsūdzēja *Commissioners* lēmumus par PVN atgūšanu, jo tie nekādā veidā nav pamatoti ar Sesto direktīvu.
- 20 Šajos apstākļos *High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court)* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai [pamata lietā] pastāvošajos apstākļos [Sestās direktīvas] 28.a panta 3. punktā (preces iegāde Kopienas iekšienē) iekļautais jēdziens “nosūtīta” ir interpretējams tādā veidā, ka iegāde Kopienas iekšienē ir notikusi tad, ja:

- a) tiesības ar precēm rīkoties kā īpašniekam ir nodotas pircējam un pircējam (kas kā PVN maksātājs ir reģistrējies citā dalībvalstī) piegādātās preces piegādātājs ir nodevis atbilstoši pirkuma līgumam ar “piegādi no rūpnīcas”, kurā pircējs ir apņēmis no apsargātas noliktavas, kas atrodas piegādātāja dalībvalstī, preces transportēt uz dalībvalsti, kura nav piegādes dalībvalsts, un līguma dokumentos vai citos apliecinājošos dokumentos ir norādīts, ka līgumslēdzēju pušu nodoms ir preces pēc tam transportēt uz galamērķi, kas atrodas citā dalībvalstī, bet preces faktiski vēl nav izvestas no piegādātājas dalībvalsts teritorijas; vai ja

 - b) tiesības ar precēm rīkoties kā īpašniekam ir nodotas pircējam un jau ir uzsākta to transportēšana uz citu dalībvalsti, bet tās vēl nebūt nav nonākušas galamērķī (īpaši, ja preces faktiski vēl nav izvestas no piegādes dalībvalsts teritorijas); vai ja

 - c) tiesības ar precēm rīkoties kā īpašniekam ir nodotas pircējam un preces faktiski ir izvestas no piegādātājas dalībvalsts teritorijas un jau ir uzsākta to transportēšana uz citu dalībvalsti?
- 2) Vai [Sestās direktīvas] 28.c panta A punkta a) apakšpunkts ir interpretējams tādā veidā, ka preču piegādes ir atbrīvotas no PVN, ja:
- preces ir piegādātas pircējam, kas kā PVN maksātājs ir reģistrējies citā dalībvalstī; un

- pircējs līgumā apņemas pirkt preces, ņemot vērā, ka pēc tam, kad ir iegūtas tiesības piegādātāja dalībvalstī ar precēm rīkoties kā īpašniekam, tam no piegādātāja dalībvalsts preces ir jātransportē uz nākamo dalībvalsti, un:
 - a) tiesības ar precēm rīkoties kā īpašniekam ir nodotas pircējam un piegādātās preces piegādātājs ir nodevis pircējam saskaņā ar pirkuma līgumu ar “piegādi no rūpnīcas”, kurā pircējs uzņemas no apsargātas noliktavas, kas atrodas piegādātāja dalībvalstī, preces transportēt uz dalībvalsti, kura nav piegādes dalībvalsts, un līguma dokumentos vai citos apliecinājošos dokumentos ir norādīts, ka līgumslēdzēju pušu nodoms ir preces pēc tam transportēt uz galamērķi, kas atrodas citā dalībvalstī, bet preces faktiski vēl nav izvestas no piegādes dalībvalsts teritorijas; vai ja
 - b) tiesības ar precēm rīkoties kā īpašniekam ir nodotas pircējam un jau ir uzsākta preču transportēšana uz citu dalībvalsti, bet tās vēl nebūt nav nonākušas galamērķī (īpaši, ja preces faktiski vēl nav izvestas no piegādes dalībvalsts teritorijas); vai ja
 - c) tiesības ar precēm rīkoties kā īpašniekam ir nodotas pircējam un preces ir izvestas no piegādes dalībvalsts teritorijas un jau tiek transportētas uz nākamo dalībvalsti; vai ja
 - d) tiesības ar precēm rīkoties kā īpašniekam ir nodotas pircējam un var arī pierādīt, ka preces faktiski ir saņemtas galamērķa dalībvalstī?

- 3) Ja pēc atmaksāšanas lūguma iesniegšanas piegādātājs, kas rīkojas labā ticībā, savas dalībvalsts kompetentajām iestādēm ir iesniedzis objektīvus pierādījumus, kuri to sniegšanas brīdī šķietami pamato tā tiesības uz atbrīvojumu no nodokļiem par attiecīgām precēm saskaņā ar [Sestās direktīvas] 28.c panta A punkta a) apakšpunktu, un kompetentās iestādes sākumā ir pieņēmušas šos pierādījumus, lai piemērotu atbrīvojumu no nodokļiem, kādos apstākļos (attiecīgi), ņemot vērā [pamata lietā] pastāvošos apstākļus, piegādes dalībvalsts kompetentās iestādes tomēr var vēlāk likt piegādātājam maksāt PVN par šīm precēm, ja tai tiek darīti zināmi jauni pierādījumi, kas a) rada šaubas par iepriekšējo pierādījumu spēkā esamību vai b) pierāda, ka sniegtie pierādījumi ir nepareizi pēc būtības, kaut arī piegādātājam tas nebija zināms un nav pierādīta tā dalība?
- 4) Vai atbildi uz trešo jautājumu ietekmē tas, ka pastāv pierādījumi, ka pircējs galamērķa dalībvalsts nodokļu iestādēm ir iesniedzis deklarācijas, kaut arī šajās deklarācijās kā iegāde Kopienas iekšienē ir minēti pirkumi, par kuriem ir runa šajā gadījumā, ka pircējs ir norādījis summu, kas atzīta par tādu, kura liecina par nodokli, kas jāmaksā par iegādi, un ka tas ir veicis tās pašas summas atskaitījumu atbilstoši Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta d) apakšpunktam?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Ievada apsvērumi

- ²¹ Vispirms ir jāatgādina, ka iesniedzējtiesas uzdotie jautājumi ir saistīti ar PVN pagaidu režīmu, kas ir piemērojams tirdzniecībai Kopienā un kas ir izveidots ar

Direktīvu 91/680, lai 1993. gada 1. janvārī atceltu iekšējās robežas. Kopš minētās dienas tirdzniecībā starp dalībvalstīm pilnībā tika atcelta nodokļu uzlikšana importam un eksporta atbrīvošana no nodokļiem (minētās direktīvas otrais un trešais apsvērums).

- 22 Konstatējot, ka vēl nav izpildīti nosacījumi, kas ļautu īstenot principu, saskaņā ar kuru nodokli uzliek piegādāto preču izcelsmes dalībvalstī, nepārkāpjot principu, ka ieņēmumus no nodokļiem saņem dalībvalsts, kurā notiek gala patēriņš, Kopienų likumdevējs ar Sestās direktīvas XVIa sadaļu ir ieviesis pagaidu režīmu nodokļu uzlikšanai tirdzniecībā starp dalībvalstīm, kas pamatots ar jaunu darbību, par kuru jāmaksā nodoklis, proti, preču iegādi Kopienas iekšienē (Direktīvas 91/680 no septītā līdz desmitajam apsvērumam).
- 23 Šajā sakarā ir jāsecina, ka preces piegāde Kopienas iekšienē un tās iegāde Kopienas iekšienē faktiski ir viena un tā pati ekonomiskā darbība, kaut arī iegāde rada atšķirīgas tiesības un pienākumus gan darījuma dalībniekiem, gan attiecīgo dalībvalstu nodokļu iestādēm.
- 24 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, neizbēgamas sekas ir no nodokļa atbrīvota piegāde dalībvalstī, no kuras minētā prece ir nosūtīta vai transportēta, piemērojot šīs pašas direktīvas 28.c panta A punkta a) apakšpunkta pirmo daļu (2006. gada 6. aprīļa spriedums lietā C-245/04 *EMAG Handel Eder*, Krājums, I-3227. lpp., 29. punkts).

- 25 No tā izriet, ka ar Kopienas iekšēju preču iegādi saistītas Kopienas iekšējas preču piegādes atbrīvošana no nodokļiem ļauj novērst divkāršu nodokļu uzlikšanu un tādējādi kopējai PVN sistēmai raksturīgā nodokļu neitralitātes principa pārkāpumu.

Par pirmo un otro jautājumu

- 26 Uzdodot pirmos divus jautājumus, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 28.a panta 3. punkta pirmā daļa un 28.c panta A punkta a) apakšpunkta pirmā daļa, ņemot vērā šajās divās normās iekļauto jēdzienu “nosūtīt(a)s”, ir interpretējama tādā veidā, ka preces iegādi Kopienas iekšienē veic un atbrīvojumu no nodokļa piegādei Kopienas iekšienē piemēro tikai tad, ja tiesības ar precī rīkoties kā īpašniekam ir nodotas pircējam un piegādātājs pierāda, ka šī prece ir nosūtīta vai transportēta uz citu dalībvalsti un ka pēc šīs nosūtīšanas vai transportēšanas prece faktiski ir izvesta no piegādes dalībvalsts teritorijas.
- 27 Nosacījumi, kas ir jāizpilda, lai darbību varētu atzīt par iegādi Kopienas iekšienē un lai tai varētu piemērot PVN, ir paredzēti Sestās direktīvas 28.a pantā. Papildus 28.a panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētajiem nosacījumiem, ar kuriem ir precizēts pārdevēja un pircēja statuss, šī paša panta 3. punkta pirmajā daļā iegādei Kopienas iekšienē ir izvirzīti divi nosacījumi, proti, pirmkārt, tiesību rīkoties ar kustamu ķermenisku lietu kā īpašniekam nodošana pircējam un, otrkārt, šīs preces nosūtīšana vai transportēšana uz pircēja atrašanās vietu, ko veic pārdevējs vai pircējs,

vai šīs preces nosūtīšana vai transportēšana, kura to vārdā tiek veikta “uz dalībvalsti, kas nav tā, no kuras prece ir nosūtīta vai transportēta”.

- 28 Darbība, kas ir iegādes Kopienas iekšienē neizbēgamas sekas, proti, piegāde Kopienas iekšienē, ir atbrīvota no PVN, ja tā atbilst Sestās direktīvas 28.c panta A punkta a) apakšpunktā paredzētajiem nosacījumiem. Atšķirībā no nosacījumiem, kas ir paredzēti attiecībā uz iegādi Kopienas iekšienē, minētajā normā paredzēts, ka, lai varētu saņemt atbrīvojumu no nodokļa par piegādi Kopienas iekšienē, preces ir jānosūta vai jātransportē “ārpus 3. pantā paredzētās teritorijas, bet Kopienas iekšienē”, proti, nosūtīšana vai transportēšana jāveic no vienas dalībvalsts, kas ir daļa no Kopienas teritorijas, kurā ir spēkā kopējā PVN sistēma, uz kādu citu tās dalībvalsti.
- 29 No Tiesai nodotajiem lietas materiāliem izriet, ka iesniedzējtiesa uzskata, ka pirmais ar iegādi Kopienas iekšienē saistītais nosacījums, proti, tiesību ar precī rīkoties kā īpašniekam nodošana, ir izpildīts. Pamata prāvas dalībnieki tomēr iebilst pret otro nosacījumu, kas ir izvirzīts šādai iegādei. Domstarpības ir saistītas ar to, kā interpretēt Sestās direktīvas 28.a panta 3. punkta pirmajā daļā un 28.c panta A punkta a) apakšpunkta pirmajā daļā iekļauto jēdzienu “nosūtīšana”.
- 30 *Teleos* u.c. uzskata, ka jēdziens “nosūtīt(a)s” nozīmē, ka attiecīgās preces ir nosūtītas uz konkrētu galamērķi vai konkrētam adresātam. Tie balstās uz šī jēdziena gramatisku interpretāciju un norāda, ka visu valodu versiju salīdzinājums liecina par to, ka tajās lietotajā attiecīgajā jēdzienā uzsvars ir likts uz nosūtīšanas sākumu un nav paredzēta pilnīga faktiskā preču transportēšana ārpus piegādātāja dalībvalsts.

- 31 *Teleos* u.c. līdz ar to uzskata, ka preces piegāde Kopienas iekšienē tiek veikta, ja piegādātājs ir nodevis preces pircējam atbilstoši noteikumam par “piegādi no rūpnīcas”, ar kuru pircējs apņemas tās transportēt uz citu dalībvalsti, un ka pierādījumi norāda, ka ligumslēdzēju pušu nodoms ir pēc tam preces transportēt uz galamērķa vietu, kas atrodas citā dalībvalstī, pat ja tās faktiski vēl nav izvestas no piegādes dalībvalsts teritorijas.
- 32 Dalībvalstis, kas Tiesai ir iesniegušas apsvērumus, un Eiropas Kopienu Komisija savukārt norāda, ka jēdziena “nosūtīt(a)s” izmantošana nozīmē, ka preces faktiski ir izvestas no nosūtītājas dalībvalsts teritorijas vai ka tās ir nonākušas galamērķa dalībvalstī.
- 33 Kaut arī, protams, saskaņā ar gramatisko interpretāciju Sestās direktīvas 28.a panta 3. punkta pirmajā daļā iekļautajā frāzē “nosūtīta vai transportēta [...] uz dalībvalsti”, šķiet, uzsvars ir likts uz nosūtīšanas vai transportēšanas sākumu, kā to apgalvo *Teleos* u.c., jāsecina tomēr, kā norāda lielākā daļa dalībvalstu, kas iesniegušas apsvērumus Tiesai, ka šīs pašas direktīvas 28.c panta A punkta a) apakšpunkta pirmajā daļā iekļautā frāze “nosūtītas vai transportētas [...] ārpus [dalībvalsts] teritorijas” nozīmē, ka preces faktiski ir izvestas no piegādes dalībvalsts.
- 34 Šajos apstākļos, ņemot vērā saistību, kādai jāpastāv starp piegādi un iegādi Kopienas iekšienē, abas iepriekšējā punktā minētās normas ir jāinterpretē tādā veidā, ka tām ir identiska nozīme un piemērojamība.

- 35 Ja pastāv vairākas iespējamās gramatiskas jēdziena interpretācijas, lai noteiktu to piemērojamību, jāaplūko situācija, uz kādu tas attiecas, ņemot vērā Sestās direktīvas mērķus un struktūru (šajā sakarā skat. 1990. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-185/89 *Velker International Oil Company, Recueil*, I-2561. lpp., 16. un 17. punkts; 1997. gada 5. jūnija spriedumu lietā C-2/95 *SDC, Recueil*, I-3017. lpp., 22. punkts, un 2007. gada 19. aprīļa spriedumu lietā C-455/05 *Velvet & Steel Immobilien, Krājums*, I-3225. lpp., 20. punkts).
- 36 No Sestās direktīvas XVIa sadaļā paredzētā pagaidu režīma mērķa, proti, ienākumu no nodokļiem nodošanas dalībvalstij, kurā notiek piegādāto preču gala patēriņš (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *EMAG Handel Eder*, 40. punkts), izriet, ka šis režīms tika izveidots, lai reglamentētu preču apriti Kopienas iekšienē.
- 37 Tā kā ar minēto režīmu tika aizstāta importa un eksporta sistēma dalībvalstīs, kā tas ir norādīts šī sprieduma 21. punktā, šis režīms skaidri atšķiras no tā, kas reglamentē darbības, kuras veiktas valsts iekšienē. Nosacījums šāda režīma piemērošanai ir darbības norise Kopienas iekšienē un preču faktiskā aprīte no vienas dalībvalsts uz otru. Šis nosacījums, kas saistīts ar dalībvalstu kopīgo robežu šķērsošanu, ir apstāklis, kas norāda, ka darbība notiek Kopienas iekšienē, kas to padara atšķirīgu no darbības, kura notiek valsts iekšienē.
- 38 Turklāt tāpat kā citi jēdzieni, ar kuriem tiek definētas darbības, kas apliekamas ar nodokli saskaņā ar Sesto direktīvu (skat. 2006. gada 12. janvāra spriedumu apvienotajās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen u.c.*, Krājums, I-483. lpp., 44. punkts, kā arī 2006. gada 6. jūlija spriedumu apvienotajās lietās C-439/04 un C-440/04 *Kittel un Recolta Recycling*, Krājums, I-6161. lpp., 41. punkts),

piegādes Kopienas iekšienē un iegādes Kopienas iekšienē jēdzieni ir objektīvi un tie ir piemērojami neatkarīgi no attiecīgo darbību mērķiem un rezultātiem.

39 Pretēji *Teleos* u.c. argumentācijai, ka pietiek ar piegādātāja un pircēja nodomu veikt darbību Kopienas iekšienē, lai šo darbību par tādu varētu atzīt, ir jāsecina, ka no Tiesas judikatūras izriet, ka nodokļu administrācijas pienākums veikt izmeklēšanu, lai noskaidrotu nodokļa maksātāja nodomu, būtu pretējs kopējās PVN sistēmas mērķiem nodrošināt tiesisko drošību un veicināt PVN piemērošanu, ņemot vērā — atskaitot izņēmuma gadījumos — attiecīgās darbības objektīvo raksturu (skat. 1995. gada 6. aprīļa spriedumu lietā *C-4/94 BLP Group, Recueil*, I-983. lpp., 24. punkts, un iepriekš minētos spriedumus lietā *Optigen* u.c., 45. punkts, un lietā *Kittel* un *Recolta Recycling*, 42. punkts).

40 Līdz ar to piegādes vai iegādes Kopienas iekšienē kvalifikācija ir jāveic, pamatojoties uz objektīviem apstākļiem, piemēram, attiecīgo preču faktisku apriti dalībvalstīs.

41 Šo interpretāciju apstiprina arī situācija, kādā tiek veikta preču piegāde un iegāde Kopienas iekšienē. No Sestās direktīvas XVIa sadaļas jau izriet, ka pagaidu režīms ir piemērojams tirdzniecībai starp dalībvalstīm. Ar šo režīmu saistītajās normās ir izmantotas vairākas frāzes, kas ļauj uzskatīt, ka vismaz divas valstis ir iesaistītas piegādes, kā arī iegādes Kopienas iekšienē darbībā un ka starp šīm valstīm jāveic preču nosūtīšana. Šīs īpašās frāzes, piemēram, “citai dalībvalstij, nevis tai, no kuras preces ir nosūtītas vai transportētas”, “citā dalībvalstī, kurā nav nosūtīto vai transportēto preču galapunkts,” un “preču pārvešana, ko nodokļu maksātājs veic no

sava uzņēmuma uz citu dalībvalsti”, ir iekļautas Sestās direktīvas 28.a panta 3. un 5. punktā.

- 42 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz pirmo un otro jautājumu ir jāatbild tā, ka Sestās direktīvas 28.a panta 3. punkta pirmā daļa un 28.c panta A punkta a) apakšpunkta pirmā daļa, ņemot vērā šajās normās iekļauto jēdzienu “nosūtīt(a)s”, ir jāinterpretē tādā veidā, ka preces iegāde Kopienas iekšienē ir veikta un atbrīvojums no nodokļa par piegādi Kopienas iekšienē ir piemērojams tikai tad, ja tiesības ar precī rīkoties kā īpašniekam ir nodotas pircējam un piegādātājs pierāda, ka šī prece ir nosūtīta vai transportēta uz citu dalībvalsti un ka pēc šīs nosūtīšanas vai transportēšanas prece faktiski ir izvesta no piegādes dalībvalsts teritorijas.

Par trešo jautājumu

- 43 Uzdotot trešo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 28.c panta A punkta a) apakšpunkta pirmā daļa ir interpretējama tādā veidā, ka tā liedz kompetentām piegādes dalībvalsts iestādēm uzlikt piegādātājam, kas rīkojas labā ticībā un kas ir sniedzis pierādījumus, kuri sākotnēji pamato tā tiesības uz atbrīvojumu no nodokļa par preču piegādi Kopienas iekšienē, pienākumu vēlāk samaksāt PVN par šīm precēm, ja šādi pierādījumi izrādās nepatiesi, kaut arī nav pierādīta minētā piegādātāja dalība krāpšanā nodokļu jomā.
- 44 Vispirms ir jāsecina, ka pat tad, ja preču piegādei un iegādei Kopienas iekšienē ir izvirzīts objektīvs nosacījums par preču faktisku nosūtīšanu ārpus piegādes dalībvalsts, kā tas izriet no atbildes uz pirmajiem jautājumiem, pēc kontroles atcelšanas uz dalībvalstu iekšējām robežām nodokļu administrācijai ir grūti pārliecināties, vai preces faktiski ir izvestas no minētās dalībvalsts teritorijas. Tādēļ

šādu pārbaudi nodokļu iestādes veic, pamatojoties galvenokārt uz nodokļu maksātāju sniegtajiem pierādījumiem un to deklarācijām.

45 Kā izriet no Sestās direktīvas 28.c panta A punkta pirmā teikuma locekļa, dalībvalstīm ir jāparedz nosacījumi nodokļu atbrīvojuma piemērošanai attiecībā uz piegādi Kopienas iekšienē. Tomēr ir svarīgi atgādināt, ka dalībvalstīm, īstenojot pilnvaras, ir jāievēro vispārējie tiesību principi, kas ir daļa no Kopienas tiesību sistēmas, tostarp it īpaši tiesiskās drošības un samērīguma principi (šajā sakarā skat. 1997. gada 18. decembra spriedumu apvienotajās lietās C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96 *Molenheide* u.c., *Recueil*, I-7281. lpp., 48. punkts, kā arī 2006. gada 11. maija spriedumu lietā C-384/04 *Federation of Technological Industries* u.c., Krājums, I-4191. lpp., 29. un 30. punkts).

46 No Tiesas judikatūras par PVN vēlāku iekasēšanu arī izriet, ka pasākumi, ko dalībvalstis var veikt, lai nodrošinātu nodokļa pareizu iekasēšanu un novērstu krāpšanu, nevar tikt izmantoti tādā veidā, ka tie apdraud PVN neitralitāti (šajā sakarā skat. 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfriša* u.c., *Recueil*, I-1577. lpp., 52. punkts; 2000. gada 19. septembra spriedumu lietā C-454/98 *Schmeink & Cofreth* un *Strobel*, *Recueil*, I-6973. lpp., 59. punkts, kā arī 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-255/02 *Halifax* u.c., Krājums, I-1609. lpp., 92. punkts).

47 *Teleos* u.c. norāda, ka tas, ka kādas dalībvalsts nodokļu iestādes pierādīšanas pienākumu, kā arī pienākumu samaksāt PVN uzliek piegādātājam, kas piegādājis precī, kura pārdota saskaņā ar režīmu, kas paredz piegādi Kopienas iekšienē, gadījumā, ja pēc iegādes izrādās, ka pircējs ir vainojams krāpšanā un ka preces faktiski nav izvestas no piegādes dalībvalsts teritorijas, nav saderīgs ar tiesiskās drošības, samērīguma un nodokļu neitralitātes principu. Tās arī apgalvo, ka

pasākumi, ko pret tām veikušas nodokļu iestādes, ietekmē vienotā tirgus pienācīgu darbību un traucē preču brīvu apriti.

48 Pirmkārt, ir jāatgādina, ka tiesiskās drošības princips ir īpaši stingri jāievēro, ja runa ir par tiesisko regulējumu, kas var radīt finansiālas saistības, lai ieinteresētās personas varētu precīzi zināt šajā regulējumā tām uzlikto saistību apjomu (skat. 1987. gada 15. decembra spriedumu lietā 326/85 *Nīderlande/Komisija, Recueil*, 5091. lpp., 24. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Halifax u.c.*, 72. punkts). No tā izriet, kā pamatoti norāda *Teleos u.c.*, kā arī Komisija, ka nodokļu maksātājiem savas nodokļu saistības ir jāzina pirms darījuma noslēgšanas.

49 Pamata prāvā gan no lietas materiāliem, gan arī no Tiesai iesniegtajiem apsvērumiem izriet, ka acīmredzami nav neviena reāla pierādījuma, kas ļautu, pirmkārt, secināt, ka attiecīgās preces ir nosūtītas ārpus piegādes dalībvalsts teritorijas, un, otrkārt, izslēgt, ka ir veiktas manipulācijas un krāpšana. Lai nodrošinātu pareizu un godīgu nodokļu atbrīvojumu piemērošanu, valsts iestādēm tomēr ir jāparedz nosacījumi, ar kādiem tās no nodokļiem atbrīvo piegādes Kopienas iekšienē.

50 Tādējādi ar tiesiskās drošības principu nav saderīgs tas, ka dalībvalsts, kas ir paredzējusi nosacījumus uz piegādi Kopienas iekšienē attiecināma nodokļu atbrīvojuma piemērošanai, izstrādājot kompetentajām iestādēm iesniedzamo dokumentu sarakstu, un kas sākotnēji pieņēmusi dokumentus, kurus piegādātājs iesniedzis kā pierādījumus, kas pamato tiesības uz nodokļu atbrīvojumu, vēlāk var šim piegādātājam uzlikt pienākumu maksāt PVN par šo piegādi, ja izrādās, ka,

ņemot vērā pircēja īstenoto krāpšanu, par kuru piegādātājs nezināja un nevarēja zināt, attiecīgās preces faktiski nav izvestas no piegādes dalībvalsts teritorijas.

- 51 Nodokļu maksātājam uzliekot pienākumu sniegt būtiskus pierādījumus, ka preces faktiski ir izvestas no piegādes dalībvalsts, netiek garantēta pareiza un godīga nodokļu atbrīvojumu piemērošana. Tieši pretēji, šis pienākums to nostāda neskaidrā situācijā attiecībā uz iespēju piemērot nodokļu atbrīvojumu tā veiktajai piegādei Kopienas iekšienē vai attiecībā uz nepieciešamību PVN iekļaut pārdošanas cenā.
- 52 Otrkārt, ir jāatgādina, ka iepriekš minētā sprieduma apvienotajās lietās *Molenheide* u.c. 46. punktā Tiesa ir atzinusi, ka atbilstoši samērīguma principam dalībvalstīm ir jāizmanto līdzekļi, kas, ļaujot efektīvi sasniegt valsts tiesībās paredzēto mērķi, vismazāk apdraud attiecīgos Kopienas tiesību aktos paredzētos mērķus un principus.
- 53 Tādējādi, kaut arī par pamatotu tiek atzīts tas, ka dalībvalstu pieņemto pasākumu mērķis ir pēc iespējas efektīvāk aizsargāt Valsts kases tiesības, tie nedrīkst būt nesamērīgi ar to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai (skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Molenheide* u.c., 47. punkts, kā arī spriedumu lietā *Federation of Technological Industries* u.c., 30. punkts).
- 54 Apvienotās Karalistes un Itālijas valdības šajā sakarā apgalvo, ka pamata prāvā var piemērot judikatūru, saskaņā ar kuru tas, ka labticīgam importētājam ir jāmaksā muitas nodokļi, importējot precis, attiecībā uz kuru eksportētājs ir izdarījis muitas pārkāpumu, kaut arī importētājs nekādā veidā nav piedalījies šajā pārkāpumā, ir nodokļu uzlikšana, kas nav ne nesamērīga, ne pretrunā vispārējiem tiesību principiem, kuru ievērošanu nodrošina Tiesa (skat. 1996. gada 14. maija spriedumu apvienotajās lietās C-153/94 un C-204/94 *Faroe Seafood* u.c., *Recueil*, I-2465. lpp.,

114. punkts, kā arī 1997. gada 17. jūlija spriedumu lietā C-97/95 *Pascoal & Filhos, Recueil*, I-4209. lpp., 61. punkts).

55 Šai argumentācijai nevar piekrist.

56 Kā pamatoti norāda *Teleos u.c.*, kā arī Komisija un kā to ir norādījusi ģenerālvokāte secinājumā 78.–82. punktā, muitas nodokļu piemērošana saistībā ar importu no valsts, kas atrodas ārpus Eiropas Savienības, un PVN piemērošana iegādei Kopienas iekšienē nav līdzīgas darbības.

57 Režīms, kas ir piemērojams tirdzniecībai Kopienas iekšienē, paredz kompetenču sadali nodokļu jomā iekšējā tirgū un ļauj nodokļu administrācijai PVN maksājumu pieprasīt gan no piegādātāja, gan pircēja, turpretim saskaņā ar kopējo muitas režīmu nodokļus var iekasēt tikai no importētāja. No tā izriet, ka šī sprieduma 54. punktā minētā judikatūra nav piemērojama lietā, kas tiek izskatīta iesniedzējtiesā.

58 Mērķis novērst nodokļu nemaksāšanu reizēm pamato stingrākas prasības attiecībā uz piegādātāju pienākumiem. Tomēr jebkādam riska sadalei starp piegādātāju un nodokļu administrāciju, ņemot vērā trešās personas īstenotu krāpšanu, ir jābūt saderīgai ar samērīguma principu. Turklāt tā vietā, lai novērstu nodokļu nemaksāšanu, režīms, kurā visa atbildība par PVN maksāšanu ir uzlikta piegādātājam neatkarīgi no tā, vai tas ir piedalījies krāpšanā, nebūt neaizsargā saskaņoto PVN sistēmu no pircēja īstenotas krāpšanas un ļaunprātīgas darbības. Ja pircējs būtu atbrīvots no jebkādas atbildības, tas varētu tikt mudināts nenosūtīt vai

netransportēt preces ārpus piegādes dalībvalsts un tās nedeklarēt PVN maksāšanai paredzētajās galamērķa dalībvalstīs.

59 Treškārt, ir jāatgādina, ka nodokļu neitralitātes princips nepieļauj no PVN viedokļa atšķirīgi izvērtēt līdzīgus pakalpojumus, starp kuriem pastāv konkurence (skat. 2006. gada 7. decembra spriedumu lietā *C-240/05 Eurodental*, Krājums, I-11479. lpp., 46. punkts).

60 Kaut arī attiecīgajiem piegādātājiem pamata prāvā pašiem vēlāk bija jāmaksā PVN, minētais princips nav ievērots, jo piegādātāji, kas veic darbības valsts iekšienē, vēlāk netiek aplikti ar nodokli, ņemot vērā, ka runa ir par netiešo patēriņa nodokli. Tādējādi nodokļu maksātāji, kas veic darbību Kopienas iekšienē, tādos apstākļos, kādi pastāv pamata prāvā, ir neizdevīgākā situācijā nekā nodokļu maksātāji, kuri veic darbību vienas valsts iekšienē (šajā sakarā attiecībā uz tiesībām uz nodokļu atskaitījumu skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Eurodental*, 47. punkts).

61 Ceturtkārt, attiecībā uz *Teleos* u.c. argumentu, ka Apvienotās Karalistes iestāžu veiktie pasākumi traucē preču brīvu apriti, ir jāsecina, pirmkārt, ka no Tiesas judikatūras izriet, ka cīņa pret nodokļu nemaksāšanu, nodokļu apiešanu un iespējamu ļaunprātīgu izmantošanu ir mērķis, ko atzīst un kura sasniegšanu sekmē Sestā direktīva (skat. 2004. gada 29. aprīļa spriedumu apvienotajās lietās *C-487/01* un *C-7/02 Gemeente Leusden* un *Holin Groep, Recueil*, I-5337. lpp., 76. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling*, 54. punkts), kas zināmos apstākļos var pamatot preču brīvas aprites ierobežojumus.

62 Otrkārt, kā pamatoti apgalvo Komisija, svarīgi ir arī nodrošināt, ka uzņēmumu stāvoklis nav neizdevīgāks par to, kāds pastāvēja pirms kontroles atcelšanas uz dalībvalstu iekšējām robežām, jo šāds rezultāts būtu pretrunā iekšējā tirgus mērķim sekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm.

63 Ņemot vērā, ka nodokļu maksātāji vairs nevar balstīties uz muitas iestāžu izsniegtajiem dokumentiem, pierādījumi par piegādi un iegādi Kopienas iekšienē ir jāsniedz, izmantojot citus līdzekļus. Kaut arī atbilstoši Kopienas iekšējās tirdzniecības režīmam ir kļuvis vieglāk īstenot krāpšanu, tomēr ir jāsecina, ka dalībvalstu izstrādātajos nosacījumos par pierādījumu sniegšanu ir jābūt ievērotām EK līgumā paredzētajām pamatbrīvībām, piemēram, preču brīvai apritei.

64 Šajā sakarā svarīgi ir arī atgādināt, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 22. panta 8. punkta noteikumiem dalībvalstis var uzlikt citas saistības, ko tās uzskata par vajadzīgām, lai pareizi iekasētu nodokli un novērstu nodokļu nemaksāšanu, ar noteikumu, ka šādas saistības tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

65 Turklāt saskaņā ar Tiesas judikatūru, kas pēc analogijas ir piemērojama pamata prāvā, prasība, lai piegādātājs veic visus pasākumus, ko no tā saprātīgi var pieprasīt, lai pārliecinātos, ka tā veiktās darbības nav saistītas ar nodokļu nemaksāšanu, nav pretrunā Kopienas tiesībām (attiecībā uz “karuselveida” krāpšanu skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Federation of Technological Industries u.c.*, 33. punkts, kā arī spriedumu apvienotajās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling*, 51. punkts).

- 66 Tādējādi tas, ka piegādātājs ir rīkojies labā ticībā, ir veicis visus iespējamus atbilstošos pasākumus un tā dalība krāpšanā ir izslēgta, ir svarīgi apstākļi, lai noteiktu iespēju uzlikt šim piegādātājam pienākumu vēlāk samaksāt PVN.
- 67 Savukārt, kā norāda Komisija, ja piegādātājs ir izpildījis savus pienākumus, iesniedzot pierādījumus par piegādi Kopienas iekšienē, kaut arī pircējs nav izpildījis līgumā paredzēto pienākumu nosūtīt vai transportēt preces ārpus piegādes dalībvalsts, pircējs ir jāuzskata par PVN parādnieku šajā dalībvalstī.
- 68 Tādējādi uz trešo uzdoto jautājumu ir jāatbild tā, ka Sestās direktīvas 28.c panta A punkta a) apakšpunkta pirmā daļa ir jāinterpretē tādā veidā, ka tā nepieļauj piegādes dalībvalsts kompetentajām iestādēm uzlikt piegādātājam, kas ir rīkojies labā ticībā un kas ir iesniedzis pierādījumus, kas sākotnēji pamatoja tā tiesības uz nodokļa atskaitījumu par preču piegādi Kopienas iekšienē, pienākumu vēlāk maksāt PVN par šīm precēm, ja šie pierādījumi izrādās nepatiesi, kaut arī nav pierādīta minētā piegādātāja dalība krāpšanā nodokļu jomā, ar noteikumu, ka piegādātājs ir veicis visus saprātīgi sagaidāmos pasākumus, lai pārliecinātos, ka tā veikta piegāde Kopienas iekšienē nav saistīta ar dalību šādā krāpšanā.

Par ceturto jautājumu

- 69 Uzdodot ceturto jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai to, ka pircējs galamērķa dalībvalsts nodokļu iestādēm ir iesniedzis deklarāciju, kas attiecas uz iegādi Kopienas

iekšienē un par kādu ir runa pamata prāvā, var uzskatīt par izšķirošu pierādījumu, lai piešķirtu atbrīvojumu no PVN par piegādi Kopienas iekšienē.

70 Ņemot vērā uz pirmajiem diviem jautājumiem sniegto atbildi, ir jāuzskata, ka, izņemot nosacījumus, kas attiecas uz nodokļu maksātāju statusu, uz tiesību ar precīri rīkoties kā īpašniekam nodošanu un preces fizisku pārvietošanu no vienas dalībvalsts uz citu dalībvalsti, nevar prasīt izpildīt nevienu citu nosacījumu, lai darbību varētu atzīt par preču piegādi vai iegādi Kopienas iekšienē.

71 Lai saskaņā ar iegādes un piegādes Kopienas iekšienē pagaidu režīmu nodrošinātu regulāru 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, šādi deklarācijai tomēr nav izšķirošas nozīmes, lai pierādītu, ka ir veikta no nodokļiem atbrīvota piegāde Kopienas iekšienē.

72 No tā izriet, ka uz ceturto uzdoto jautājumu ir jāatbild tā, ka to, ka pircējs galamērķa dalībvalsts nodokļu iestādēm ir iesniedzis deklarāciju, kas attiecas uz iegādi Kopienas iekšienē un par kādu ir runa pamata prāvā, var uzskatīt par papildu pierādījumu, lai pierādītu, ka preces faktiski ir izvestas no piegādes dalībvalsts teritorijas, bet tas nav izšķirošs pierādījums, lai no PVN atbrīvotu piegādi Kopienas iekšienē.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

- 1) 28.a panta 3. punkta pirmā daļa un 28.c panta A punkta a) apakšpunkta pirmā daļa Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2000. gada 17. oktobra Direktīvu 2000/65/EK, ņemot vērā abās šajās normās iekļauto jēdzienu “nosūtīt(a)s”, ir jāinterpretē tādā veidā, ka preces iegāde Kopienas iekšienē ir veikta un atbrīvojums no nodokļa par piegādi Kopienas iekšienē ir piemērojams tikai tad, ja tiesības ar precī rīkoties kā īpašniekam ir nodotas pircējam un piegādātājs pierāda, ka šī prece ir nosūtīta vai transportēta uz citu dalībvalsti un ka pēc šīs nosūtīšanas vai transportēšanas prece faktiski ir izvesta no piegādes dalībvalsts teritorijas;
- 2) Sestās direktīvas 77/388, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2000/65, 28.c panta A punkta a) apakšpunkta pirmā daļa ir interpretējama tādā veidā, ka tā nepieļauj piegādes dalībvalsts kompetentajām iestādēm uzlikt

piegādātājam, kas ir rīkojies labā ticībā un kas ir iesniedzis pierādījumus, kas sākotnēji pamatoja tā tiesības uz nodokļa atskaitījumu par preču piegādi Kopienas iekšienē, pienākumu vēlāk maksāt pievienotās vērtības nodokli par šīm precēm, ja šie pierādījumi izrādās nepatiesi, kaut arī nav pierādīta minētā piegādātāja dalība krāpšanā nodokļu jomā, ar noteikumu, ka piegādātājs ir veicis visus saprātīgi sagaidāmos pasākumus, lai pārlicinātos, ka tā veikta piegāde Kopienas iekšienē nav saistīta ar dalību šādā krāpšanā;

- 3) apstākli, ka pircējs galamērķa dalībvalsts nodokļu iestādēm ir iesniedzis deklarāciju, kas attiecas uz iegādi Kopienas iekšienē un par kādu ir runa pamata prāvā, var uzskatīt par papildu pierādījumu, lai pierādītu, ka preces faktiski ir izvestas no piegādes dalībvalsts teritorijas, bet tas nav izšķirošs pierādījums, lai no PVN atbrīvotu piegādi Kopienas iekšienē.**

[Paraksti]