

Lieta C-184/05

Twoh International BV

pret

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu)

Sestā PVN direktīva – 28.c panta A daļas a) punkta pirmā daļa – Piegāde Kopienā – Atbrīvojums – Tas, ka nodokļu iestādei nav pienākuma savākt pierādījumus – Direktīva 77/799/EEK – Dalībvalstu kompetento iestāžu savstarpēja palīdzība tiešo un netiešo nodokļu jomā – Regula (EEK) Nr. 218/92 – Administratīva sadarbība netiešo nodokļu jomā

Ģenerālvokātes Julianas Kokotes [*Juliane Kokott*] secinājumi, sniegti 2007. gada 11. janvārī

Tiesas (trešā palāta) 2007. gada 27. septembra spriedums

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Pārejas noteikumi tirdzniecības starp dalībvalstīm aplikšanai ar nodokļiem

(Padomes Direktīvas 77/388 28.c panta A daļas a) punkta pirmā daļa)

28.c panta A daļas a) punkta pirmā daļā Sestajā direktīvā 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, kurā izdarīti grozījumi ar Direktīvu 95/7, kontekstā ar Direktīvu 77/799 par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā, kurā izdarīti grozījumi ar Direktīvu 92/12, un Regulu Nr. 218/92 par administratīvu sadarbību netiešo nodokļu jomā, ir jāinterpretē tā, ka nodokļu iestādēm dalībvalstīs, no kurās ir nosūtītas vai pārvadītas preces piegādes Kopienā ietvaros, nav jāpieprasa informācija no iestādēm dalībvalstīs, kurā atrodas piegādātāja apgalvotais galamērķis.

Pirmkārt, no direktīvas par savstarpēju sadarbību preambulas pirmā un otrā apsvēruma, kā arī regulas par administratīvu sadarbību preambulas trešā apsvēruma izriet, ka to mērķis ir cikties pret nodokļu krāpšanu un nemaksāšanu un ļaut dalībvalstīm precīzi aprēķināt uzliedamo nodokli. Otrkārt, no direktīvas par savstarpēju sadarbību un regulas par administratīvu sadarbību nosaukumiem izriet, ka tās ir pieēmtas, lai regulātu sadarbību starp dalībvalstu nodokļu iestādēm. Tāpēc šie tiesību akti nepiešir tiesības atsevišām personām, izēmot tiesības iegūt apliecinājumu par “konkrētas personas PVN identifikācijas numura” derīgumu saskaņā ar regulas par administratīvu sadarbību 6. panta 4. punktu. Turklāt minētajos Kopienas tiesību aktos ir paredzētas arī dalībvalstu sadarbības robežas, jo iestādēm valstīs, kurai iesniegts lūgums, ne visos gadījumos ir pienākums sniegt informāciju. No tā izriet, ka direktīva par savstarpēju sadarbību un regula par administratīvu sadarbību nav pieēmtas, lai izveidotu informācijas apmaiņas sistēmu starp dalībvalstu nodokļu iestādēm, kas tām ļautu noteikt, vai nodokļu maksātāja piegādes ir veiktas Kopienā, ja tas nevar pats iesniegt to apliecināšus pierādījumus.

(sal. ar 30., 31., 33., 34. un 38. punktu un rezolutīvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2007. gada 27. septembrī (*)

Sestā PVN direktīva – 28.c panta A daļas a) punkta pirmā daļa – Piegāde Kopienā – Atbrīvojums – Tas, ka nodokļu iestādei nav pienākuma savākt pierādījumus – Direktīva 77/799/EEK – Dalībvalstu kompetento iestāžu savstarpējā palīdzība tiešo un netiešo nodokļu jomā – Regula (EEK) Nr. 218/92 – Administratīva sadarbība netiešo nodokļu jomā

Lieta C-184/05

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2005. gada 22. aprīlī un kas Tiesā reģistrēts 2005. gada 25. aprīlī, tiesvedībā

Twoh International BV

pret

Staatssecretaris van Financiën.

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'Kefs [*A. Ó Caoimh*],

ģenerālvokāle J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretāre L. Hīvēlā [*L. Hewlett*], galvenā administratore,

ģemotvērīgā rakstveida procesā un tiesas sēdē 2006. gada 15. jūnijā,

ģemotvērīgā apsvērumā, ko sniedza:

– *Twoh International BV* vērīgā – J. H. Sasens [*J. H. Sassen*], *advocaat*,

– Nīderlandes valdības vērīgā – H. H. Sevenstere [*H. G. Sevenster*] un M. de Mola [*M. de Mol*], kā arī P. van Hinnekens [*P. van Ginneken*], pārstāvji,

– Francijas valdības vērīgā – Ž. de Bergess [*G. de Bergues*] un K. Jurgensena-Mersjā [*C. Jurgensen-Mercier*], pārstāvji,

– ģrijas vērīgā – 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*,

– Polijas valdības vārdā – T. Novakovskis [*T. Nowakowski*], pārstāvis,

– Portugāles valdības vārdā – L. Fernandišs [*L. Fernandes*] un K. Lansa [*C. Lança*], pārstāvji,

– Eiropas Kopienu Komisijas vārdā – R. Liāls [*R. Lya*] un A. Veimārs [*A. Weimar*], pārstāvji,

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

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt 28.c panta A daļas a) punkta 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 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), kontekstā ar Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīvu 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.), kurā izdarīti grozījumi ar Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīvu 92/12/EEK (OV L 76, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “direktīva par savstarpēju sadarbību”) un Padomes 1992. gada 27. janvāra Regulu (EEK) Nr. 218/92 par administratīvu sadarbību netiešo nodokļu jomā (PVN) (OV L 24, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “regula par administratīvu sadarbību”).

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Twoh International BV* (turpmāk tekstā – “Twoh”) un *Staatssecretaris van Financiën* (Finanšu ministrijas valsts sekretārs) par atgādājumu par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) samaksu, kas šai sabiedrībai bija jāsamaksā par preču piegādi Kopienā 1996. gadā.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

Sestā direktīva

3 Saskaņā ar Sestās direktīvas 2. pantu PVN ir jāmaksā par tūdu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas rīkojas šajā statusā, kā arī par preču ieviešanu.

4 Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmajā daļā ir noteikts:

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

a) piegādātās preces, kā tās definētas 5. pantā un ko nosūtījis vai transportējis pārvadātājs vai kāds viena vārds, vai persona, kas ārpus 3. pantā minētās teritorijas, bet Kopienas iekšienē preces iegādājies citam nodokļu maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļu maksātāja, kura

attieci darbojas dalībvalstī, kas nav preču sūtījuma vai transportēšanas sākumpunkts.”

Direktīva par savstarpēju sadarbību

5 Direktīvas par savstarpēju sadarbību 1. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Saskaņā ar šīs direktīvas noteikumiem dalībvalstu kompetentās iestādes apmainās ar jebkuru informāciju, kas tām var būt noderīga, lai pareizi novērtētu ienākuma nodokli, kapitāla nodokli, kār ar jebkuru informāciju, kas attiecas uz šādu netiešo nodokļu novērtēšanu:

– pievienotās vērtības nodoklis,

[..].”

6 Direktīvas par savstarpēju sadarbību 2. panta 1. punkts ir noteikts:

“Dalībvalsts kompetenta iestāde var lūgt citas dalībvalsts kompetentu iestādi konkrētā gadījumā nosūtīt 1. panta 1. punkta minēto informāciju. Līgumu saņēmēja valsts kompetentajai iestādei nav jāievēro līgums, ja šī iestāde, ka lūdzējas valsts kompetentā iestāde nav pilnībā izmantojusi pati savus parastos informācijas avotus, ko tā atbilstīgi apstākļiem būtu varējusi izmantot, lai iegūtu lūgto informāciju, neradot problēmas cerētā mērķa sasniegšanā.”

Regula par administratīvu sadarbību

7 Saskaņā ar regulas par administratīvu sadarbību 4. panta 3. punktu:

“Ja kādas dalībvalsts kompetentā iestāde atzīst to par vajadzīgu, lai kontrolētu preču iegādi Kopienas iekšienā, tā vienīgi tīlab, lai apkarotu krāpšanu nodokļu jomā, pamatojoties uz datiem, kas savākti saskaņā ar 1. punktu, tieši un bez kavēšanas iegūst šādu informāciju, vai tai ir tieša pieeja šādai informācijai:

– visu to personu pievienotās vērtības nodokļa identifikācijas numuriem, kuras veikušas piegādes, kas minētas 2. punkta otrajā ievilkumā,

un

– šādu piegāžu kopējai vērtībai no katras šādas personas ikvienai personai, kam piešķirts viens no 2. punkta pirmajā ievilkumā minētajiem identifikācijas numuriem; vērtības izsakīmas tās dalībvalsts valūtā, kas sniedz informāciju, un tām jāattiecas uz gada ceturksni.”

8 Regulas par administratīvu sadarbību 5. pants ir formulēts šādi:

“1. Ja saskaņā ar 4. pantu sniegtā informācija nav pietiekama, dalībvalsts kompetentā iestāde pašos gadījumos katrā laikā var lūgt papildu informāciju. Līguma saņēmēja iestāde sniedz informāciju pēc iespējas drīzāk un katrā ziņā ne vēlāk kā trīs mēnešus pēc līguma saņemšanas.

2. Šī panta 1. punkta aprakstītajos apstākļos līguma saņēmēja iestāde līguma iesniedzējai iestādei nosūta vismaz fakturu numurus, datumus un vērtības attiecībā uz atsevišķiem darījumiem starp personām attiecīgās dalībvalstīs.”

9 Regulas par administratīvu sadarbību 6. panta 4. punkts ir noteikts:

“Katras dalībvalsts kompetentā iestāde nodrošina to, ka personas, kas iesaistītas preču piegādē vai pakalpojumu sniegšanā. Kopienas iekšienā, var saņemt apliecinājumu katras konkrētas personas pievienotās vārtības nodokļa identifikācijas numura derīgumam.”

10 Nosacījumi, kas reglamentē informācijas apmaiņu, ir noteikti regulas par administratīvu sadarbību III sadaļā, kuras 7. panta 1. punkta pirmā daļa ir formulēta šādi:

“1. Vienas dalībvalsts Ieguma saņēmēja iestāde sniedz citas dalībvalsts Ieguma iesniedzējai iestādei informāciju, kas minēta 5. panta 2. punktā, ar noteikumu, ka:

– Ieguma iesniedzējas iestādes Iegumi pēc informācijas konkrētā laikposmā nesagādā nesamērīgu administratīvu slodzi šai Ieguma saņēmējai iestādei,

– šī Ieguma iesniedzēja iestāde ir izsmēlusi parastos informācijas avotus, kurus tā šādos apstākļos var izmantot Ieguma informācijas iegūšanai, neriskējama apdraudēt nodomātā mērķa sasniegšanu,

– šī Ieguma iesniedzēja iestāde lūdz palīdzību tikai tad, ja pati spētu sniegt lūdzto palīdzību citas dalībvalsts Ieguma iesniedzējai iestādei.”

Valsts tiesiskais regulējums

11 Saskaņā ar 1968. gada 28. jūnija likuma par pievienotās vārtības nodokli (*Wet op de omzetbelasting 1968, Staatsblad 1968* Nr. 329; turpmāk tekstā – “1968. gada likums”) 9. panta 2. punkta b) apakšpunktu redakcijā, kas piemērojama pamata prāvā, nodoklis par tūdu preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, kas minēti šim likumam pievienotajā II tabulā, ir vienāds ar nulli, ja ir ievēroti vispārējie administrācijas noteiktie nosacījumi.

12 Minētās II tabulas 6. punkta a) apakšpunktā ir noteikts, ka nodoklis ir vienāds ar nulli “precēm, kas tiek pārvadātas uz citu dalībvalsti, ja šīs preces tajā tiek apliktas ar nodokli par šo preču iegādi Kopienā”.

13 1968. gada likuma īstenošanas rīkojuma (*Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968*) 12. panta 1. punktā ir noteikts:

“[1968. gada] likumam pievienotajā II tabulā paredzētajam piegādēm var piemērot nodokļa likmi, kas ir vienāds ar nulli, tikai tad, ja tas, ka šo likmi ir iespējams piemērot, izriet no to apliecināšiem dokumentiem.”

14 1995. gada 20. jūnija Finanšu ministrijas valsts sekretāra rīkojuma par piegādes Kopienā aplikšanu ar nodokļiem (*Besluit van de Staatssecretaris van Financiën*) 4. panta 3. punktā ir noteikts:

“Ja preces pavalsts klientam tiek piegādētas no rīpniecības vai noliktavas (pēc precēm tiek atbraukts pakā), tas, ka piegāde ir notikusi Kopienā, neizriet no konosamenta vai piegādētāja transporta dokumentiem.

Tomēr ir iespējami apstākļi, kuros piegādētājs ar šādas situācijas var būt pārliecināts, ka pavalsts klients preces nosūtā uz citu dalībvalsti. Bez jau esošajiem administratīvajiem dokumentiem un reģistriem tādā gadījumā tam ir jābūt pastāvīgam klientam, ja vien piegādētājs nezina, ka klientam Kopienā sniegtā piegāde ir radījusi problēmas, un klients šajā sakarā ir iesniedzis apliecinājumu.

Šdam personas, kas saņem piegādātās preces, parakstītam apliecinājumam ir jāietver vismaz klienta vārds, bet, ja klients preces nesaņem personiski, – tās personas vārds, kas to dara klienta vārdā; transportlīdzekļa, ar kuru preces tiek pārvadātas, reģistrācijas dati; reģions, kur norādītas piegādātās preces, numurs; vieta, kur klients preces nogādā; kā arī apgalvojums, ka klients piekrīt nodokļu iestādei pēc pieprasījuma sniegt šķekū informāciju par preču galamērķi. Šda apliecinājuma paraugs ir pievienots pielikumā.

Ja pēc precēm tiek atbraukts pakā, bet klients nav pastveģs un par precēm tiek maksāts skaidrā naudā, un ja piegādātājam turklāt nav dokumentu, kas apliecinātu, ka piegāde notiek Kopienā, t.i., gadījumos, kad, neskatoties uz ārvalstu klientam izdotu rēķinu (kur norādīts klienta ārvalsts pievienotās vērtības nodokļa maksājuma numurs), nav citu dokumentu, kas apliecinātu, ka piegāde notikusi Kopienā, piegādātājs nevar pamatot nulles tarifa piemērošanu. Šdos apstākļos piegādātājs var izvairīties no vēlīkas nodokļa piedziņas riska, iekāujot Nderlandes pievienotās vērtības nodokli pircēja reģinā. Pircējam, ja tas preces nogādā citā dalībvalstī, par to jāpaziņo Nderlandes nodokļu iestādei. Pēc šda paziņojuma tas var atskaitīt reģinā ietvertu Nderlandes pievienotās vērtības nodokli.”

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

15 1996. gadā *Twoh*, sabiedrība, kas atradās Nderlandē, piegādāja datorus uzņēmumiem, kas atradās Itālijā. Pirkuma līgumos puses vienojās izmantot piegādes veidu atbilstoši tirdzniecības noteikumam “piegāde no rēpnācas” (“exworks” vai EXW), kas ir viens no starptautiskās tirdzniecības noteikumiem (noteikumi ar nosaukumu “Incoterms 2000”), ko izstrādājusi Starptautiskā tirdzniecības palāta. Š noteikuma izmantošana nozīmēja, ka *Twoh* pienākums bija preces nodot pircējam noliktavā, kas atradās Nderlandē, bet par pārvadāšanu uz Itāliju atbildēja pircēji.

16 *Twoh* tās Itālijas klienti par šm piegādēm nenosūtīja dokumentus, kas prasīti Nderlandes nodokļu tiesību aktos un ir domāti, lai pierādītu, ka preces ir piegādātas Kopienā, lai tās atbrīvotu no PVN Nderlandē. Tā tomēr vienmēr bija uzskatījusi, ka tās veiktās piegādes bija piegādes Kopienā, kurām bija piemērojama PVN likme nulles apmērā. Tāpēc tā izrakstīja reģinā, tajos neiekāujot PVN summu, un tādējādi to par minētajām piegādēm neiekasāja.

17 Izvērtējusi nodokļu situāciju, Nderlandes nodokļu iestāde uzskatīja, ka nebija pierādīts, ka preces būtu aizvestas vai nosūtītas uz citu dalībvalsti, un ka tāpēc PVN nebija iekasāts kādānā. Tādējādi tā *Twoh* nosūtīja atgādinājumu par PVN samaksu par laika posmu no 1996. gada 1. janvāra līdz 31. decembrim NLG 1 466 629 apmērā tikai par nodokļa parādu, kam pieskaitāts paaugstinājums 100 % apmērā no šs summas.

18 *Twoh* iesniedza sādžību par šo PVN samaksas atgādinājumu. Šajā procedūrā tā skaidri lādza Nderlandes nodokļu iestādei pieprasīt no kompetentās Itālijas iestādes informāciju, kas apliecinātu to, ka minētās piegādes bija veiktas Kopienā, pamatojoties uz direktīvu par savstarpēju sadarbību un regulu par administratīvu sadarbību. Minētā iestāde nolāma nepildīt šo lāgumu un paturēt spēkā PVN samaksas atgādinājumu.

19 *Twoh* par šo l?mumu c?la pras?bu *Gerechtshof te Arnhem* [Arnemas Apel?cijas tiesa], kura p?c tam, kad pras?t?ja par min?taj?m pieg?d?m iesniedza zin?mus pier?d?jumus, to atc?la da?? par trim pieg?d?m un samazin?ja PVN samaksas atg?din?jum? nor?d?to summu. Min?t? tiesa tom?r uzskat?ja, ka N?derlandes nodok?u iest?dei nebija j?l?dz It?lijas kompetentajai iest?dei veikt izp?ti galam?r?a dal?bvalst?, lai p?rbaud?tu, vai attiec?g?s preces tieš?m tur bija nog?d?tas. *Twoh* par *Gerechtshof te Arnhem* spriedumu iesniedza kas?cijas s?dz?bu *Hoge Raad der Nederlanden* [N?derlandes Augst?k? tiesa].

20 *Hoge Raad der Nederlanden*, uzskat?dama, ka taj? ierosin?t? tiesved?ba rada jaut?jumu par Kopienu ties?bu interpret?ciju saist?b? ar pier?d?jumiem par pre?u nos?t?šanu vai p?rvad?šanu Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) punkta pirm?s da?as izpratn?, nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lo jaut?jumu:

“Vai Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) punkts kop? ar Direkt?vu [77/799] par iest?žu savstarp?ju pal?dz?bu un Regulu [Nr. 218/92] ir interpret?jams t?d?j?di, ka, ja sa??m?ja dal?bvalsts nav iesniegusi b?tisko inform?ciju bez iepriekš?ja l?guma, nos?t?t?jai jeb pieg?d?t?jai dal?bvalstij ir iesp?jamajai pre?u sa??m?jai dal?bvalstij j?l?dz inform?cija un š? l?guma rezult?ti j??em v?r?, izv?rt?jot pre?u nos?t?šanas vai pieg?des pier?d?jumus?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

21 Ar šo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) punkta pirm? da?a kontekst? ar direkt?vu par savstarp?ju sadarb?bu un regulu par administrat?vu sadarb?bu ir j?interpret? t?, ka nodok?u iest?d?m dal?bvalst?, no kuras ir nos?t?tas vai p?rvad?tas preces, kas pieg?d?tas Kopien?, ir j?pieprasa inform?cija no iest?d?m dal?bvalst?, kur? atrodas pieg?d?t?ja apgalvotais pre?u galam?r?is, un š? inform?cija j?izmanto, lai noteiktu, vai preces tieš?m ir pieg?d?tas Kopien?.

22 Vispirms j?atg?dina, ka saska?? ar tirdzniec?bai starp dal?bvalst?m piem?rojamo pagaidu PVN rež?mu, kas izveidots ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direkt?vu 91/680/EEK, kas papildina pievienot?s v?rt?bas nodok?u kop?jo sist?mu un groza Direkt?vu 77/388 nol?k? atcelt fisk?l?s robežas (OV L 376, 1. lpp.), tirdzniec?bas starp dal?bvalst?m aplikšana ar nodok?iem balst?s uz principu, ka nodok?i tiek iekas?ti dal?bvalst?, kur? preces tiek pat?rtas. Jebkura ieg?de Kopien?, par kuru nodoklis tiek uzlikts dal?bvalst?, kur? atrodas pre?u s?t?juma vai p?rvad?šanas galam?r?is saska?? ar Sest?s direkt?vas 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmo da?u, noz?m?, ka pieg?de ir atbr?vota no nodok?a dal?bvalst?, no kuras prece ir nos?t?ta vai p?rvad?ta, piem?rojot š?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) apakšpunkta pirmo da?u (skat. 2006. gada 6. apr??a spriedumu liet? C?245/04 *EMAG Handel Eder*, Kr?jums, l?3227. lpp., 29. punkts, k? ar? 2007. gada 27. septembra spriedumu liet? C?409/04 *Teleos u.c.*, Kr?jums, l?7797. lpp., 22. un 24. punkts).

23 Run?jot par nosac?jumiem, kuros ir piem?rojama preces pieg?des Kopien? atbr?vošana no nodok?a Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) punkta pirm? da?as izpratn?, j?nor?da, ka Tiesa iepriekš min?t? sprieduma liet? *Teleos u.c.* 42. punkt? nol?ma, ka šaj? nol?k? ir nepieciešams, lai pirc?jam tiktu nodotas ties?bas r?koties ar precu k? t?s ?pašniekam un lai pieg?d?t?js pier?d?tu, ka š? prece ir nos?t?ta vai p?rvad?ta uz citu dal?bvalsti, un lai š?s nos?t?šanas vai p?rvad?šanas rezult?t? prece fiziski b?tu atst?jusi pieg?d?t?jas dal?bvalsts teritoriju.

24 Tiesa iepriekš min?t? sprieduma liet? *Teleos u.c.* 44. punkt? ar? konstat?ja, ka p?c robežkontro?u atcelšanas uz dal?bvalstu robež?m nodok?u iest?des to, vai preces ir fiziski atst?jušas pieg?des dal?bvalsts teritoriju, galvenok?rt nosaka, pamatojoties uz pier?d?jumiem, ko

iesnieguši nodokļu maksātāji, un to deklarācijām.

25 Runājot par pierādījumiem, kas nodokļu maksātājiem ir jāsniedz, jākonstatē, ka neviens Sestās direktīvas pants tieši neattiecas uz šo jautājumu. Tikai šīs direktīvas 28.c panta A daļas teikuma sākumā ir noteikts, ka dalībvalstis var noteikt nosacījumus, kļūdos tās atbrīvo no nodokļa preču piegādes Kopienā. Tomēr jāatgādina, ka dalībvalstīm, īstenojot pilnvaras, ir jāievēro vispārīgā Kopienas tiesību principi, kuru starpā ir paši ir tiesiskās drošības un samērīguma principi (šajā sakarā skat. 1997. gada 18. decembra spriedumu apvienotajā lietā 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).

26 Šajā sakarā, kā pareizi apgalvo Eiropas Kopienas Komisija, jāuzskata, ka princips, ka pienākums pierādīt tiesības uz nodokļu atkāpi vai atbrīvojumu ir personai, kas vālas šīs tiesības izmantot, iekļaujas Kopienas tiesību sistēmas noteiktajos ierobežojumos. Tādējādi, lai tiktu piemērota Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmā daļa, jāpieņem, ka pienākums ir pierādīt, ka šis sprieduma 23. punktā atgādinātie atbrīvojuma nosacījumi ir izpildīti.

27 Šajā sakarā jānorāda, ka iepriekš minētais sprieduma lietā *Teleos u.c.* 50. punktā Tiesa atzina, ka tas, ja dalībvalsts, kas ir paredzējusi nosacījumus Kopienā veiktas piegādes atbrīvošanai no nodokļa, it paši nosakot dokumentu sarakstu, kas jāiesniedz kompetentajam iestādēm, un kas sākotnēji ir pieņemusi jāpieņem, ka jāiesniegta dokumentus kā tiesību uz atbrīvojumu apliecināšus pierādījumus, varētu būt, ja izrādās, ka pircēja krāpšanas dēļ, par kuru jāpieņem, ka nevarēja zināt, attiecīgās preces faktiski nav atstājušas piegādes valsts teritoriju, šim jāpieņem, ka maksātājam PVN par šo jāpieņem, ka būtu pretrunā tiesiskās drošības principam.

28 Protams, atšķirībā no lietās, kurās pieņemts iepriekš minētais spriedums *Teleos u.c.*, iesniedzējtiesas lūgumā nav nekādu norāžu par *Twoh* labticību un no tā nav iespējams uzzināt, vai tās klients ir veicis krāpšanu. Šajā lietā svarīgākais ir tas, ka *Twoh*, nespējama iesniegt dokumentus, lai pierādītu, ka preces tiešām bija aizvestas uz galamērķa dalībvalsti, lūdzamā Nīderlandes nodokļu iestādei no otras dalībvalsts kompetentās iestādes atbilstoši direktīvai par savstarpēju sadarbību un regulai par administratīvu sadarbību jāpieprasīt informāciju, kas apliecinātu to, ka šīs piegādes bija veiktas Kopienā. Jautājums tādējādi ir par to, vai šai iestādei bija pienākums izpildīt šādu lūgumu.

29 Atbildi uz šo jautājumu var secināt no direktīvas par savstarpēju sadarbību un regulas par administratīvu sadarbību saturamā.

30 Pirmkārt, runājot par šo abu Kopienas tiesību aktu mērķi, jākonstatē, ka no direktīvas par savstarpēju sadarbību preambulas pirmā un otrā apsvēruma, kā arī regulas par administratīvu sadarbību preambulas trešā apsvēruma izriet, ka to mērķis ir cīnīties pret nodokļu krāpšanu un nemaksāšanu un kaut dalībvalstīm precīzi aprēķināt uzliedzamo nodokli (skat. pārcelšanas 2000. gada 13. aprīļa spriedumu lietā C-420/98 *W. N.*, *Recueil*, I-2847. lpp., 15. un 22. punkts, kā arī par Padomes 2003. gada 7. oktobra Regulu (EK) Nr. 1798/2003 par administratīvu sadarbību pievienotās vārģbas nodokļu jomā un Regulas Nr. 218/92 atcelšanu (OV L 264, 1. lpp.) – 2006. gada 26. janvāra spriedumu lietā C-533/03 Komisija/Padome, Krājums, I-1025. lpp., 49. un 52. punkts).

31 Otrkārt, runājot par minēto Kopienas tiesību aktu saturu, no direktīvas par savstarpēju sadarbību un regulas par administratīvu sadarbību nosaukumiem izriet, ka tās ir pieņemtas, lai regulētu sadarbību starp dalībvalstīm nodokļu iestādēm. Kā pareizi norāda Komisija un ģenerālvokāle savu secinājumu 23. punktā, šie tiesību akti nepiešķir tiesības atsevišķām personām, izņemot tiesības iegūt apliecinājumu par "konkrētās personas pievienotās vārģbas

nodokļa identifikācijas numura” derīgumu saskaņā ar regulas par administratīvu sadarbību 6. panta 4. punktu.

32 Direktīva par savstarpēju sadarbību, lai novērstu nodokļu krāpšanu, ir paredzētas valstu nodokļu iestāžu tiesības pieprasīt informāciju, ko tās nevar iegūt pašas. Tādējādi gan šīs direktīvas 2. panta 1. punktā, gan regulas par administratīvu sadarbību 5. panta 1. punktā Kopienas likumdevējs ir lietojis vārdu “var”, lai norādītu, ka, lai gan minētajām iestādēm noteikti ir tiesības lūgt informāciju no citas dalībvalsts kompetentās iestādes, šāds lūgums nekādā gadījumā nav obligāts. Katra dalībvalsts izvērtē konkrētos gadījumus, kuros trūkst informācijas par tās teritorijā atrodošos nodokļu maksātāju veiktajiem darījumiem, un izlemj, vai šajos gadījumos ir pamatoti pieprasīt informāciju no citas dalībvalsts.

33 Turklāt minētajos Kopienas tiesību aktos ir paredzētas arī dalībvalstu sadarbības robežas, jo iestādēm dalībvalstī, kurai iesniegts lūgums, ne visos gadījumos ir pienākums sniegt informāciju. Regulas par administratīvu sadarbību 7. panta 1. punkta pirmās daļas pirmajā ievilkumā ir paredzēts, ka lūgumi pēc informācijas konkrētā laikposmā nedrīkst sagādāt nesamērīgu administratīvu slodzi minētajām iestādēm. Turklāt šīs pašas tiesību normas otrajā ievilkumā un direktīvas par savstarpēju sadarbību 2. panta 1. punktā ir noteikts, ka šīm iestādēm nav jāsniedz informācija, ja kompetentā iestāde valstī, kura pieprasa informāciju, nav izsmēlusi parastos informācijas avotus.

34 No tā izriet, ka direktīva par savstarpēju sadarbību un regula par administratīvu sadarbību nav pieņemtas, lai izveidotu informācijas apmaiņas sistēmu starp dalībvalstu nodokļu iestādēm, kas tām ļautu noteikt, vai nodokļu maksātāja piegādes ir veiktas Kopienā, ja tas nevar pats iesniegt to apliecinājumus pierādījumus.

35 Šo atzinumu apstiprina Tiesas judikatūra par kompetento iestāžu savstarpēju sadarbību tiešo nodokļu jomā, ko pēc analoģijas var piemērot tādai situācijai kā pamata lietā. Saskaņā ar šo judikatūru dalībvalsts var izmantot direktīvu par savstarpēju sadarbību, lai iegūtu no citas dalībvalsts kompetentajām iestādēm visu informāciju, kas tai varētu ļaut pareizi aprēķināt nodokļus. Tomēr nekā neliedz attiecīgajām nodokļu iestādēm pieprasīt no nodokļa maksātāja, lai tas pats iesniegtu pierādījumus, kurus tā uzskata par vajadzīgiem, lai novērtētu, vai ir jāpiešir pieprasītais samazinājums (šajā sakarā skat. 1999. gada 28. oktobra spriedumu lietā C-55/98 *Vestergaard, Recueil*, I-7641. lpp., 26. punkts, un 2002. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-136/00 *Danner, Recueil*, I-8147. lpp., 49. un 50. punkts).

36 Turklāt informācija, kuru direktīva par savstarpēju sadarbību ļauj pieprasīt dalībvalsts kompetentajām iestādēm, ir tieši tāda, ko tās uzskata par vajadzīgu, lai pareizi aprēķinātu nodokli saskaņā ar tiesību aktiem, kuri tām pašām ir jāpiemēro. Šī direktīva nekādā veidā neietekmē minēto iestāžu kompetenci izvērtēt it īpaši, vai ir izpildīti nosacījumi, kas šajos tiesību aktos ir noteikti kā daļēja atbrīvojumam no nodokļa (skat. pēc analoģijas iepriekš minēto spriedumu lietā *Vestergaard*, 28. punkts).

37 Visbeidzot, jāpiebilst, ka, pat ja piegādes dalībvalsts nodokļu iestādes būtu saņēmušas informāciju no galamērķa dalībvalsts par to, ka pircējs šīs valsts nodokļu iestādes ir iesniedzis deklarāciju par preču iegādi Kopienā, šāda deklarācija nav tās noteicošs pierādījums, kas varētu apliecināt, ka preces tiešām ir atstājušas piegādes dalībvalsts teritoriju (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Teleos u.c.*, 71. un 72. punkts).

38 Ēmot vārā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild tā, ka Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmā daļa kontekstā ar direktīvu par savstarpēju sadarbību un regulu par administratīvu sadarbību ir jāinterpretē tā, ka nodokļu iestādēm dalībvalstī, no kurās ir nosūtītas vai pārvadātas preces piegādes Kopienā ietvaros, nav

j?pieprasa inform?cija no iest?d?m dal?bvalst?, kur? atrodas pieg?d?t?ja apgalvotais galam?r?is.

Par ties?šan?s izdevumiem

39 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (treš? pal?ta) nospriež:

28.c panta A da?as a) punkta pirm? da?a Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes 1995. gada 10. apr??a Direkt?vu 95/7/EK, kontekst? ar Padomes 1977. gada 19. decembra Direkt?vu 77/799/EEK par dal?bvalstu kompetentu iest?žu savstarp?ju pal?dz?bu tiešo un netiešo nodok?u jom?, kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes 1992. gada 25. febru?ra Direkt?vu 92/12/EEK un Padomes 1992. gada 27. janv?ra Regulu (EEK) Nr. 218/92 par administrat?vu sadarb?bu netiešo nodok?u jom?, ir j?interpret? t?, ka dal?bvalsts nodok?u iest?d?m dal?bvalst?, no kuras ir nos?t?tas vai p?rvad?tas preces pieg?des Kopien? ietvaros, nav j?pieprasa inform?cija no iest?d?m dal?bvalst?, kur? atrodas pieg?d?t?ja apgalvotais galam?r?is.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – holandiešu.