ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*] SECINĀJUMI,

sniegti 2007. gada 11. janvārī [1]

I — Ievads

1. Šajā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu *Hoge Raad der Nederlanden* [Nīderlandes Augstākā tiesa] lūdz interpretēt Sesto PVN direktīvu [2] un citus tiesību aktus, kuros regulēta nodokļu iestāžu savstarpēja palīdzība. Jautājums būtībā ir par to, vai nodokļu iestādei ir pienākums pieprasīt informāciju no citas dalībvalsts, ja nodokļu maksātājs pats nevar pierādīt, ka ir veicis no nodokļa atbrīvotu piegādi Kopienā, tāpēc ka citā dalībvalstī esošais pircējs tam nav iesniedzis vajadzīgo apliecinājumu vai dokumentus. Jautājumi ir cieši saistīti ar tiem, kas radušies lietā C-409/04 *Teleos* u.c. un lietā C-146/05 *Collée*, kurās es arī šodien sniedzu secinājumus.

II — Atbilstošās tiesību normas

A — *Kopienu tiesības*

2. 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 [3], Sestajā direktīvā tika ietverta jauna XVIa sadaļa ("Pagaidu režīms nodokļu uzlikšanai tirdzniecībā starp dalībvalstīm", 28.a–28.m pants). Šīs normas joprojām ir spēkā, jo preču komerciālas apmaiņas tirdzniecībā starp dalībvalstīm aplikšanai ar nodokļiem vēl nav pieņemts galīgs tiesiskais regulējums.

1 — Oriģinālvaloda — vācu.

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.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

3 — OV L 376, 1. lpp.

3. Sestās direktīvas 28.c panta A daļā ir regulēta preču piegādes atbrīvošana no nodokļa. Tajā teikts, ka,

"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 un 28.a panta 5. punkta a) apakšpunktā, 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.

[..]"

4. Sestās direktīvas 22. pantā ir noteikti formāli nodokļa maksātāja pienākumi un šai lietai piemērojamajā redakcijā [4] cita starpā ir paredzēts:

"2. a) Ikviens nodokļu maksātājs veic pietiekami precīzu uzskaiti, lai nodokļu iestāde varētu piemērot un pārbaudīt pievienotās vērtības nodokli.

[..]

3. a) 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 vai citu dokumentu, kas aizstāj faktūrrēķinu, par tādu preču piegādēm, kas noteiktas 28.b panta B daļas 1. punktā, un par precēm, kas piegādātas atbilstīgi 28.c panta A daļas nosacījumiem. Nodokļu maksātājs saglabā visu izsniegto dokumentu kopijas.

[..]

4 — Skat. 28.h pantu redakcijā, kādā tas tika pieņemts Direktīvā 91/680/EEK un pēdējoreiz grozīts ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, kas groza Direktīvu 77/388/EEK un ievieš jaunus vienkāršotus pasākumus attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli — dažu atbrīvojumu jomu un praktiskus pasākumus to piemērošanai (OV L 102, 18. lpp.).

4. a) Ikviens nodokļu maksātājs līdz termiņam, ko nosaka dalībvalstis, iesniedz [pārskatu] nodokļu deklarāciju. [..]

b) Nodokļu deklarācijā norāda visu informāciju, kas vajadzīga iekasējamā nodokļa un izdarāmo samazinājumu aprēķināšanai, ietverot darījumu kopējo vērtību, uz ko attiecas šāds nodoklis un samazinājumi, kā arī jebkuru no nodokļiem atbrīvoto darījumu vērtību, ja vajadzīgs un ciktāl tas šķiet nepieciešami novērtējuma bāzes noteikšanai.

c) Nodokļu deklarācijā norāda arī:

— no vienas puses, kopējo vērtību bez pievienotās vērtības nodokļa preču piegādēm, uz kurām attiecas 28.c panta A daļa un par kurām perioda laikā ir sākusies nodokļu iekasēšana;

— [..]

6. [..]

b) Ikviens nodokļu maksātājs, kas identificēts pievienotās vērtības nodoklim, iesniedz arī kopsavilkuma ziņojumu par ieguvējiem, kas identificēti pievienotās vērtības nodoklim, kuriem tas piegādājis preces saskaņā ar 28.c panta A daļas a) un d) punkta nosacījumiem, [..]

[..]

Kopsavilkuma paziņojumā norāda:

— [..]

— numuru, ar kuru katra persona, kas iegādājas preces, ir identificēta pievienotās vērtības nodoklim citā dalībvalstī un ar kuru tai preces piegādā [..]

[..]

8. 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."

5. Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīva 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā [5] saskaņā ar tās 1. panta 1. punktu ir piemērojama pievienotās vērtības nodokļa noteikšanai un iekasēšanai. Direktīvas 77/799 2. panta 1. punkts ir šāds:

"Dalībvalsts kompetenta iestāde var lūgt citas dalībvalsts kompetentu iestādi konkrētā gadījumā nosūtīt 1. panta 1. punktā minēto informāciju. Lūgumu saņēmušās valsts kompetentajai iestādei nav jāievēro lūgums, ja šķiet, 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."

6. Saskaņā ar direktīvas 3. pantu zināmos gadījumos dalībvalstis automātiski apmainās ar informāciju. Saskaņā ar 4. pantu dalībvalstij turklāt zināmās situācijās informācija ir jāsniedz bez iepriekšēja lūguma.

7. Saskaņā ar Padomes 1992. gada 27. janvāra Regulas (EEK) Nr. 218/92 par administratīvu sadarbību netiešo nodokļu jomā (PVN) [6] 4. pantu katras dalībvalsts kompetentā iestāde uztur elektronisku datu bāzi, kur glabā un apstrādā informāciju, ko tā apkopo saskaņā ar Sestās direktīvas 22. panta 6. punkta b) apakšpunktu. Pamatojoties uz šiem datiem, dalībvalstis savā starpā apmainās ar noteiktu informāciju, vai arī tām ir tieša pieeja konkrētai informācijai.

8. Regulas Nr. 218/92 5. pantā papildu informācijas apmaiņa konkrētos gadījumos ir regulēta šādi:

"1. Ja saskaņā ar 4. pantu sniegtā informācija nav pietiekama, dalībvalsts kompetentā iestāde īpašos gadījumos katrā laikā var lūgt papildu informāciju. Lūguma saņēmēja iestāde sniedz informāciju pēc iespējas drīzāk

5 — OV L 336, 15. lpp., Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīvas 92/12/EEK par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību (OV L 76, 1. lpp.) redakcijā. Kopš Padomes 2003. gada 7. oktobra Direktīvas 2003/93/EK, ar ko groza Padomes Direktīvu 77/799/EEK, kas attiecas uz dalībvalstu kompetento iestāžu savstarpēju palīdzību tiešu un netiešu nodokļu piemērošanas jomā (OV L 264, 23. lpp.), Direktīva 77/799 pievienotās vērtības nodoklim vairs nav piemērojama.

6 — OV L 24, 1. lpp.

un katrā ziņā ne vēlāk kā trīs mēnešus pēc lūguma saņemšanas.

2. Šā panta 1. punktā aprakstītajos apstākļos lūguma saņēmēja iestāde lūguma iesniedzējai iestādei nosūta vismaz faktūr[rēķinu] numurus, datumus un vērtības attiecībā uz atsevišķiem darījumiem starp personām attiecīgajās dalībvalstīs."

9. Valstij, kas saņēmusi lūgumu sniegt informāciju, saskaņā ar Regulas Nr. 218/92 7. pantu tā ir jāsniedz tikai tad, ja

"— lūguma iesniedzējas iestādes lūgumi pēc informācijas konkrētā laikposmā nesagādā nesamērīgu administratīvu slodzi šai lūguma saņēmējai iestādei;

— šī lūguma iesniedzēja iestāde ir izsmēlusi parastos informācijas avotus, kurus tā šādos apstākļos var izmantot lūgtās informācijas iegūšanai, neriskēdama apdraudēt nodomātā mērķa sasniegšanu;

— šī lūguma iesniedzēja iestāde lūdz palīdzību tikai tad, ja pati spētu sniegt līdzīgu palīdzību citas dalībvalsts lūguma iesniedzējai iestādei."

10. Kopš 2004. gada 1. janvāra tiesiskais regulējums par iestāžu savstarpēju palīdzību pievienotās vērtības nodokļa jomā ir apkopots Padomes 2003. gada 7. oktobra Regulā (EK) Nr. 1798/2003 par administratīvu sadarbību pievienotās vērtības nodokļu jomā un Regulas (EEK) Nr. 218/92 atcelšanu [7]. Regulas 5. pantā regulēta informācijas pieprasīšana. Regulas Nr. 1798/2003 40. panta saturs par informācijas sniegšanu līdzinās Direktīvas 77/799 2. panta 1. punkta 2. teikumam un Regulas Nr. 218/92 7. pantam.

B — *Valsts tiesības*

11. Saskaņā ar *Wet op de omzetbelasting 1968* (Likums par pievienotās vērtības nodokli) 9. panta 2. punkta b) apakšpunktu kopā ar šim likumam pievienotās II tabulas 6. punkta a) apakšpunktu nodoklis par piegādi Kopienā ir vienāds ar nulli. Saskaņā ar *Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968* (Pievienotās vērtības nodokļa īstenošanas

7 — OV L 264, 1. lpp.

rīkojums) 12. pantu atbrīvojums pienākas tad, ja tā nosacījumi izriet no grāmatvedības vai citiem dokumentiem.

12. 1995. gada 20. jūnija *Besluit van de Staatssecretaris van Financiën* Nr. VB 95/2120 (turpmāk tekstā — "38. paziņojums") [8] pierādījumiem piegādei Kopienā, kad pēc precēm tiek atbraukts pakaļ, ir noteikti šādi nosacījumi:

"Ja preces ārvalstu klientam tiek piegādātas no rūpnīcas vai noliktavas (pēc precēm tiek atbraukts pakaļ), tas, ka piegāde ir notikusi Kopienā, neizriet [..] no konosamenta vai piegādātāja transporta dokumentiem. Tomēr ir iespējami apstākļi, kuros piegādātājs arī šādās situācijās var būt pārliecināts, ka ārvalstu klients preces nosūta uz citu dalībvalsti. Bez jau esošajiem administratīvajiem dokumentiem un reģistriem tādā gadījumā tam ir jābūt pastāvīgam klientam, ja vien piegādātājs nezina, ka klientam Kopienā sniegtā piegāde ir radījusi problēmas, un klients šajā sakarā ir iesniedzis apliecinājumu. Šādam 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; rēķina, kurā norādītas piegādātās preces, numurs; vieta, kur klients preces nogādās; kā arī apgalvojumi, ka klients piekrīt *Belastingdienst* [nodokļu iestādei] pēc pieprasījuma sniegt sīkāku informāciju par preču galamērķi. Šāda apliecinājuma paraugs ir pievienots pielikumā.

Ja pēc precēm tiek atbraukts pakaļ, bet klients nav pastāvīgs un par precēm tiek maksāts skaidrā naudā, kamēr piegādātājam turklāt nav dokumentu, kas apliecinātu, ka piegāde notiek Kopienā, t.i., gadījumos, kad, neskatoties uz ārvalstu klientam izdotu rēķinu (kurā norādīts klienta ārvalsts pievienotās vērtības nodokļa maksātāja numurs), nav citu dokumentu, kas apliecinātu, ka piegāde notikusi Kopienā, piegādātājs nevar lūgt piemērot nulles tarifu, to attiecīgi nepamatojot. Šādos apstākļos piegādātājs

8 — V-N 1995, 2324. lpp.

var izvairīties no vēlākas nodokļa piedziņas riska, iekļaujot Nīderlandes pievienotās vērtības nodokli pircēja rēķinā. Pircējam, ja tas preces nogādā citā dalībvalstī, par to jāpaziņo Nīderlandes nodokļu iestādei. Pēc šāda paziņojuma tas var atskaitīt rēķinā ietverto Nīderlandes pievienotās vērtības nodokli."

III — Fakti un prejudiciālais jautājums

13. *Twoh International B.V.* (turpmāk tekstā — "*Twoh*") atgādinājumā par nodokļu piedziņu tika pieprasīts samaksāt pievienotās vērtības nodokli un sodu par 1996. gadā veiktajām piegādēm. *Twoh* uzskatīja, ka konkrētās piegādes kā piegādes Kopienā bija atbrīvotas no nodokļa. Nodokļu iestāde tomēr noraidīja atbrīvojuma iespēju, jo *Twoh* nevarēja iesniegt pietiekamus pierādījumus par preces nosūtīšanu, proti, nogādāšanu uz citu dalībvalsti. *Twoh* pret to iebilda, ka Nīderlandes nodokļu iestādēm, pamatojoties uz Direktīvu 77/799 un Regulu Nr. 218/92, bija no galamērķa valstu nodokļu iestādēm jāiegūst informācija, kas apstiprinātu, ka piegāde ir notikusi Kopienā. Nodokļu iestāde tam nepiekrita. Pirmajā tiesu instancē *Twoh* galvenie prasījumi lielā mērā bija neveiksmīgi.

14. Kasācijas tiesvedībā *Hoge Raad den Gerichtshof* ar 2005. gada 22. aprīļa lēmumu tagad lūdz saskaņā ar EKL 234. pantu sniegt prejudiciālu nolēmumu par šādu jautājumu:

"Vai Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkts kopā ar Direktīvu [77/799] par iestāžu savstarpēju palīdzību un Regulu [Nr. 218/92] ir interpretējams tādējādi, ka, ja saņēmēja dalībvalsts nav iesniegusi būtisko informāciju bez iepriekšēja lūguma, nosūtītājai jeb piegādātājai dalībvalstij ir iespējamajai saņēmējai dalībvalstij jālūdz informācija un šā lūguma rezultāti jāņem vērā, izvērtējot preču nosūtīšanas vai piegādes pierādījumus?"

15. Procesā Tiesā apsvērumus sniedza *Twoh*, Francijas, Īrijas, Itālijas, Nīderlandes, Polijas un Portugāles valdības, kā arī Eiropas Kopienu Komisija.

IV — Juridiskais vērtējums

16. Kā esmu norādījusi šodien sniegtajos secinājumos lietā *Teleos* u.c., nosacijums piegādes Kopienā atbrīvošanai no nodokļa

saskaņā ar Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punktu ir tāds, ka piegādātajai precei ir jābūt nosūtītai vai nogādātai citā dalībvalstī un tādējādi fiziski jāatstāj izcelsmes valsts [9].

17. Šajā sakarā ir jāņem vērā, ka Sestajā direktīvā PVN ir atzīta ļoti plaša piemērojamība, bet atbrīvojums no nodokļa kā izņēmums no šī pamatprincipa ir jāinterpretē šauri [10]. Tam, kas pamatojas uz šādu izņēmumu, ir jāpierāda, ka ir izpildīti nosacījumi tā piemērošanai. Piegādātāja pienākums atbrīvojumam no nodokļa saistībā ar piegādi Kopienā pierādīt, ka preces ir transportētas ārpus izcelsmes valsts, ir obligāts, lai nodrošinātu likumīgu Sestās direktīvas piemērošanu.

18. Kā izriet no Sestās direktīvas 28.c panta A daļas ievada teikuma, noteikt formālās prasības pierādījumiem, ka ir izpildīti nosacījumi piegādes Kopienā atbrīvošanai no nodokļa, piekrīt dalībvalstīm [11]. Vēl dalībvalstis saskaņā ar Sestās direktīvas 22. panta 8. punktu var nodokļu maksātājiem noteikt citus pienākumus, ko tās uzskata par nepieciešamiem, lai nodrošinātu precīzu nodokļu iekasēšanu un novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas [12]. Īstenojot rīcības brīvību, ko dalībvalstīm dod Sestā direktīva, tām tomēr ir jāievēro EK līguma noteikumi, pašas direktīvas jēga un mērķis, kā arī vispārīgie tiesību principi, piemēram, samērīguma princips [13].

19. Nīderlandes tiesībās prasības pierādījumiem gadījumā, kad pēc precēm tiek atbraukts pakaļ, tuvāk ir regulētas 38. paziņojumā. Ne iesniedzējtiesa, ne kāds no lietas dalībniekiem nav izteikuši šaubas par to, ka šie noteikumi nebūtu savienojami ar Sesto direktīvu vai vispārīgajiem tiesību principiem.

20. Saskaņā ar pamata prāvā konstatētajiem faktiem *Twoh* nav izdevies sniegt pierādījumus, kas atbilstu 38. paziņojuma noteikumiem, ka pircējs piegādātās preces no Nīderlandes būtu nogādājis citā dalībvalstī. *Twoh* tomēr uzskata, ka nodokļu iestādei saskaņā ar Direktīvu 77/799 un Regulu

9 — Skat. it īpaši 2007. gada 11. janvāra secinājumus lietā C-409/04 *Teleos* u.c. (2007. gada 27. septembra spriedums, Krājums, I-7797. lpp., 45. un 59. punkts).

10 — Iepriekš 9. zemsvītras piezīmē minētie secinājumi lietā *Teleos* u.c., 63. punkts un minētās norādes.

11 — Šajā sakarā skat. arī 2004. gada 3. marta rīkojumu lietā C-395/02 *Transport Service* (*Recueil*, I-1991. lpp., 27. un 28. punkts) un 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-255/02 *Halifax* u.c. (Krājums, I-1609. lpp., 90. un 91. punkts). Sīkāk par šo skat. manus 2007. gada 11. janvāra secinājumus lietā C-146/05 *Collée* (2007. gada 27. septembra spriedums, Krājums, I-7861. lpp., 20. un turpmākie punkti).

12 — Iepriekš 11. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Halifax* u.c., 92. punkts.

13 — Šajā sakarā par tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu skat. arī 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfrisa* u.c. (*Recueil*, I-1577. lpp., 52. punkts) un 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 par Sestās direktīvas 21. panta 3. punktu — 2006. gada 11. maija spriedumu lietā C-384/04 *Federation of Technological Industries* u.c. (Krājums, I-4191. lpp., 29. punkts).

Nr. 218/92 ir pienākums iegūt informāciju no galamērķa valstu nodokļu iestādēm, lai apliecinātu, ka piegādei ir pārrobežu raksturs.

21. Tam nevar piekrist.

22. Direktīvai 77/799 ir jāveicina informācijas apmaiņa starp dalībvalstīm, lai apkarotu krāpšanu nodokļu maksāšanā [14]. Šim mērķim kalpo arī Regula Nr. 218/92, ar kuru papildināta Direktīva 77/799 netiešo nodokļu jomā [15]. Ar Regulu Nr. 218/92 izveidotā informācijas apmaiņas sistēma ir kļuvusi it īpaši nepieciešama iekšējā tirgus izveides un līdz ar to veiktās robežkontroles atcelšanas dēļ, un tai ir jānovērš nodokļu ienākumu zudums, piemērojot Sestās direktīvas pārejas noteikumus par tirdzniecību Kopienā [16].

23. Šie tiesību akti galvenokārt ir vērsti uz dalībvalstu nodokļu iestāžu sadarbību, un tajos nav paredzētas citas tiesības atsevišķām personām kā tikai informācija par pievienotās vērtības nodokļa identifikācijas numuru saskaņā ar Regulas Nr. 218/92 6. panta 4. punktu. Informācijas pārrobežu apmaiņa nav paredzēta, lai atbrīvotu nodokļu maksātājus no pierādīšanas pienākuma, kas tiem paredzēts Sestajā direktīvā. Informācija ļauj iestādēm pārbaudīt nodokļu maksātāju iesniegtos datus un pierādījumus, bet tai nav tie jāaizstāj. No Direktīvas 77/799 2. panta 1. punkta un Regulas Nr. 218/92 5. panta formulējumiem vien izriet, ka dalībvalsts iestāde *var* pieprasīt informāciju, nevis, ka tai tā ir jāpieprasa.

24. Turklāt, kā norāda Komisija, lūguma saņēmējai iestādei zināmos apstākļos nav pienākuma sniegt informāciju. Tādējādi saskaņā ar Regulas Nr. 218/92 7. pantu informācija ir jāsniedz tikai tad, ja lūguma saņēmējai iestādei atbildes sniegšana uz lūgumiem pēc informācijas to skaita un veida ziņā konkrētā laikposmā nesagādā nesamērīgu administratīvu slodzi un ja lūguma iesniedzēja iestāde ir izsmēlusi savus informācijas avotus [17].

25. Ja gadījumos, kad personai, kas veikusi piegādi Kopienā, trūkst pierādījumu, vien-

14 — Skat. Direktīvas 77/799 preambulas pirmo apsvērumu. Regulā Nr. 1798/2003 ietvertajā jaunajā tiesiskajā regulējumā šie mērķi nav mainīti (skat. Regulas Nr. 1798/2003 preambulas pirmo apsvērumu).

15 — Skat. Regulas Nr. 218/92 preambulas ceturto apsvērumu.

16 — Skat. Regulas Nr. 218/92 preambulas no pirmā līdz trešajam apsvērumam.

17 — Skat. arī Direktīvas 77/799 2. panta 1. punkta 2. teikumu.

mēr pastāvētu pienākums no galamērķa valsts iegūt informāciju par piegādi Kopienā, lūgumu daudzums varētu palielināties tā, ka lūgumu saņēmušās iestādes lūgumu noraidītu sakarā ar administratīvo slodzi, atsaucoties uz Regulas Nr. 218/92 7. pantu.

26. Neskatoties uz šādiem praktiskiem apsvērumiem, galamērķa valsts nodokļu iestāžu sniegtā informācija turklāt nav neierobežoti piemērota kā pierādījums piegādes Kopienā atbrīvošanai no nodokļa saskaņā ar Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punktu.

27. Kā esmu minējusi secinājumos lietā *Teleos*, izcelsmes un galamērķa valsts nodokļu iestādes viena no otras neatkarīgi pārbauda, vai nosacījumi piegādes Kopienā atbrīvošanai no nodokļa vai preču iegādes Kopienā aplikšanai ar nodokli ir izpildīti [18]. Tas, ka preču iegāde Kopienā ir paziņota galamērķa valstij, tādējādi ir tikai netieša norāde uz to, ka šīs preces tiešām fiziski ir atstājušas izcelsmes valsti. Ja izcelsmes valsts kompetentajai nodokļu iestādei ir atbilstošā informācija, jo galamērķa valsts iestādes to ir iesniegušas bez iepriekšēja lūguma [19], tas noteikti var papildus pamatot prasību atbrīvot piegādi no nodokļa [20].

28. Es saprotu, ka nodokļu maksātājam tādā situācijā, kādā atrodas *Twoh*, saskaņā ar šeit pārstāvēto viedokli piegādes atbrīvošana no nodokļa tiek atteikta, lai gan izvešana no valsts nav pierādāma tikai darījuma partnera nolaidības dēļ. Tomēr, ja piegādātājs pircējam ļauj preci izvest no valsts, tas apzināti uzņemas risku, ka tam pietrūks vajadzīgo pierādījumu, ja pircējs tam tos neiesniedz. Šādā situācijā nodokļu iestāde nevar iejaukties. Drīzāk piegādātājam ir jāvēršas pie sava darījumu partnera un no tā jāiegūst pierādījumi vai jāpieprasa tam samaksāt pievienotās vērtības nodokli, ja tam nav pierādījumu par izvešanu no izcelsmes valsts. Piegādātājs var sevi pasargāt no šāda riska, pieprasot nodrošinājumu pievienotās vērtības nodokļa apmērā un to atdodot apmaiņā pret transporta dokumentiem.

18 — Iepriekš 9. zemsvītras piezīmē minētie secinājumi lietā *Teleos* u.c., 90. punkts.

19 — Šajā lietā nav apstrīdēts, ka Nīderlandes iestādēm nebija nekādas bez iepriekšēja lūguma sniegtas informācijas. Tāpat ir apšaubāms, vai informācija par iegāžu Kopienā aplikšanu ar nodokli galamērķa valstī ir informācija, kas jāsniedz automātiski. Ne jau galamērķa valstij ir jāsniedz izcelsmes valstij informācija, kas nepieciešama piegādes Kopienā atbrīvošanai no nodokļa. Drīzāk izcelsmes valstij saskaņā ar Regulas Nr. 218/92 4. pantu ir jāpaziņo galamērķa valstij saskaņā ar 22. panta 6. punkta b) apakšpunktu iegūtā informācija (tātad dati, kas piegādātājam ir par pircēju), lai tās iestādes varētu noteikt iegādes aplikšanu ar nodokli.

20 — Skat. iepriekš 9. zemsvītras piezīmē minētos secinājumus lietā *Teleos* u.c., 91. punkts.

29. Tādējādi nodokļu iestādei tādā situācijā kā šajā lietā nav pienākuma citas dalībvalsts iestādei lūgt informāciju par to, vai tajā ir iesniegta nodokļu deklarācija par zināmu preču iegādi Kopienā.

V — Secinājums

30. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, iesaku uz *Hoge Raad* uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

Tam, kurš saskaņā ar Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas [77/388/EEK] par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 28.c panta A daļas a) punktu lūdz atbrīvot no nodokļa piegādi Kopienā, ir jāpierāda, ka pircējs ir ieguvis iespēju valdīt kā īpašnieks pār piegādātajām precēm, kas ir nosūtītas vai aizvestas uz citu dalībvalsti, un ka preces tādējādi fiziski ir atstājušas izcelsmes valsti.

Izcelsmes valsts nodokļu iestādēm nav pienākuma galamērķa valsts nodokļu iestādēm pieprasīt informāciju uz Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīvas 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā un Padomes 1992. gada 27. janvāra Regulas (EEK) Nr. 218/92 par administratīvu sadarbību netiešo nodokļu jomā (PVN) pamata, ja nodokļu maksātājs pats nevar sniegt pierādījumus par preču nosūtīšanu vai aizvešanu.