TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2016. gada 20. oktobrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Nodokļi — Pievienotās vērtības nodoklis — Sestā direktīva — 28.c panta A daļas a) un d) punkts — Preču pārvešana Eiropas Savienības iekšienē — Tiesības uz atbrīvojumu no nodokļa — Pienākuma paziņot galamērķa dalībvalsts piešķirto PVN identifikācijas numuru neizpilde — Pamatotu norāžu par krāpšanu nodokļu jomā neesamība — Atteikums piemērot atbrīvojumu no nodokļa — Pieļaujamība

Lieta C-24/15

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Finanzgericht München* (Minhenes Finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2014. gada 4. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2015. gada 21. janvārī, tiesvedībā

Josef Plöckl

pret

Finanzamt Schrobenhausen .

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], tiesneši E. Juhāss [*E. Juhász*], K. Vajda [*C. Vajda*] (referents), K. Jirimēe [*K. Jürimäe*] un K. Likurgs [*C. Lycourgos*],

ģenerāladvokāts H. Saugmandsgors Ē [*H. Saugmandsgaard Øe*],

sekretārs K. Malaceks [*K. Malacek*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2016. gada 20. janvāra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Finanzamt Schrobenhausen* vārdā – *K. Ostermeier*, *H. Marhofer-Ferlan* un *D. Scherer*,

— Vācijas valdības vārdā – *T. Henze*, pārstāvis,

— Grieķijas valdības vārdā – *K. Nasopoulou* un *S. Lekkou*, pārstāves,

— Portugāles valdības vārdā – *L. Inez Fernandes*, *A. Cunha* un *R. Campos Laires*, pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā – *M. Wasmeier* un *M. Owsiany-Hornung*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – vācu.

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2016. gada 6. aprīļa tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2005. gada 12. decembra Direktīvu 2005/92/EK (OV 2005, L 345, 19. lpp.) (turpmāk tekstā – "Sestā direktīva"), 22. panta 8. punktu, redakcijā, kas izriet no Sestās direktīvas 28.h panta, kā arī šīs direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmo daļu un d) punktu.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Josef Plöckl* un *Finanzamt Schrobenhausen* (Šrobenhauzenes finanšu pārvalde, Vācija, turpmāk tekstā – "finanšu pārvalde") par šīs pārvaldes atteikumu no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atbrīvot transportlīdzekļa, kas ir *J. Plöckl* uzņēmuma aktīvu daļa, pārvešanu no Vācijas uz Spāniju 2006. gadā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Atbilstoši Sestās direktīvas 2. panta 1. punktam PVN ir jāmaksā par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā ir veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas.

4 Atbilstoši Sestās direktīvas 4. panta 1. punktam par nodokļu maksātāju uzskata visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru šī panta 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

5 Sestās direktīvas 5. panta 1. punktā "preču piegāde" ir definēta kā tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.

6 Sestās direktīvas 22. panta 8. punktā, redakcijā, kas izriet no tās 28.h panta, ir paredzēts:

"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.

[..]"

7 Sestās direktīvas 28.a panta 5. punktā ir noteikts:

"Turpmāko uzskata par preču piegādi, kas veikta par maksu:

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

Par pārvestu uz citu dalībvalsti uzskata: jebkuru materiālu īpašumu, ko nodokļu maksātājs vai kāds viņa vārdā nosūtījis vai transportējis ārā no 3. pantā noteiktās teritorijas, bet paliekot Kopienas iekšienē, sava uzņēmuma mērķiem, kas nav mērķi kādam no šiem darījumiem:

[..]."

8 Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmajā daļā un d) punktā ir noteikts:

"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.

[..]

d) preču piegādes 28.a panta 5. punkta b) apakšpunkta nozīmē, uz kurām attiecas iepriekš minētie atbrīvojumi, ja tās veiktas cita nodokļa maksātāja vārdā."

Vācijas tiesības

9 *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgrozījuma nodokli), redakcijā, kas bija spēkā pamatlietas faktisko apstākļu norises laikā (turpmāk tekstā – "*UStG*"), 3. panta 1.a punktā ir paredzēts:

"Par piegādi pret atlīdzību uzskata uzņēmuma preču pārvešanu no valsts teritorijas uz citu vietu Kopienas teritorijā, ko komersants veic, lai tās būtu viņa rīcībā, izņemot tikai pagaidu izmantošanu, arī tad, ja komersants ir ievedis preces valstī. Komersants tiek uzskatīts par piegādātāju."

10 Atbilstoši *UStG* 4. panta 1. punkta b) apakšpunktam piegāde Kopienas iekšienē ir atbrīvota no nodokļa.

11 *UStG* 6.a pantā piegāde Kopienas iekšienē ir definēta šādi:

"[..]

2. Par piegādi Kopienas iekšienē uzskata arī piegādei pielīdzinātu preču pārvešanu ([*UStG*] 3. panta 1.a punkts).

3. Komersantam ir jāapliecina, ka ir izpildīti 1. un 2. punktā paredzētie nosacījumi. [..]"

12 *Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung* (Apgrozījuma nodokļa piemērošanas noteikumi), redakcijā, kas bija spēkā pamatlietas faktisko apstākļu norises laikā, 17.c panta 1. un 3. punktā ir noteikts:

"1. Piegādes Kopienas iekšienē gadījumā ([*UStG*] 6.a panta 1. un 2. punkts) komersantam, uz kuru attiecas šie noteikumi, ir jāpierāda ar grāmatvedības dokumentiem, ka vienlaikus ir izpildīti visi atbrīvojuma no nodokļa nosacījumi, tostarp uzrādot saņēmēja apgrozījuma nodokļa identifikācijas numuru. Šo nosacījumu izpildei ir jābūt skaidri redzamai un viegli pārbaudāmai grāmatvedības uzskaitē.

[..]

3. Piegādei pielīdzinātos pārvešanas gadījumos ([*UStG*] 6.a panta 2. punkts) komersantam ir jānorāda šādi elementi:

[..]

2) uzņēmuma daļas, kas atrodas citā dalībvalstī, adrese un apgrozījuma nodokļa identifikācijas numurs;

[..]."

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

13 2006. gadā *J. Plöckl*, kas ir individuālais komersants, iegādājās transportlīdzekli, kuru viņš izmantoja sava uzņēmuma vajadzībām. 2006. gada 20. oktobrī viņš šo transportlīdzekli nosūtīja Spānijā dibinātam tālākpārdevējam nolūkā to pārdot Spānijā. Šo nosūtīšanu apstiprina *CMR* transporta preču pavadzīme (preču pavadzīme, kas tiek izsniegta, pamatojoties uz 1956. gada 19. maijā Ženēvā parakstīto Konvenciju par kravu starptautisko autopārvadājumu līgumu, kas grozīts ar 1978. gada 5. jūlija protokolu). 2007. gada 11. jūlijā minētais transportlīdzeklis tika pārdots Spānijā dibinātam uzņēmumam.

14 *J. Plöckl* attiecībā uz 2006. gadu saistībā ar šo darījumu nedeklarēja nekādu apgrozījumu. Attiecībā uz 2007. gadu viņš deklarēja no PVN atbrīvotu piegādi minētajam uzņēmumam Kopienas iekšienē.

15 Veicot pārbaudi uz vietas, finanšu pārvalde uzskatīja, ka nav izpildīti piegādes Kopienas iekšienē nosacījumi un ka runa ir par piegādi, par kuru Vācijā ir jāpiemēro nodoklis attiecībā uz 2007. gadu. Tādējādi tā izdeva paziņojumu par korekcijām attiecībā uz PVN summu 2007. gadā.

16 Vēlāk *Finanzgericht München* (Minhenes Finanšu tiesa, Vācija) uzsāktās tiesvedības gaitā šī tiesa konstatēja, ka 2007. gadā pamatlietā aplūkotais transportlīdzeklis jau atradās Spānijā, un tāpēc lika finanšu pārvaldei atcelt šo paziņojumu par korekcijām.

17 Pēc šīs atcelšanas finanšu pārvalde koriģēja PVN aprēķinu attiecībā uz 2006. gadu, uzskatot, ka par transportlīdzekļa nosūtīšanu uz Spāniju 2006. gadā bija jāmaksā PVN un tā nebija atbrīvota no nodokļa, ciktāl *J. Plöckl* nebija norādījis Spānijas piešķirto PVN identifikācijas numuru un tādējādi nebija iesniedzis apliecinošu grāmatvedības dokumentu, kas ir vajadzīgs, lai saņemtu atbrīvojumu no PVN.

18 *J. Plöckl* šo nolēmumu pārsūdzēja iesniedzējtiesā. Tā uzskata, pirmkārt, ka nav veikta piegāde Kopienas iekšienē, jo nav pietiekamas hronoloģiskas un faktiskas saiknes starp transportlīdzekļa nosūtīšanu uz Spāniju un tā pārdošanu šajā dalībvalstī, un, otrkārt, ka par 2006. gadā veikto pārvešanu Kopienas iekšienē ir jāmaksā PVN saskaņā ar *UStG* 3. panta 1.a punktu.

19 Iesniedzējtiesa tomēr vēlas noskaidrot, vai minētajai pārvešanai ir jāpiemēro atbrīvojums no PVN. Tā norāda, ka, lai gan *J. Plöckl* nav veicis visus atbilstošos pasākumus, lai norādītu galamērķa dalībvalsts piešķirto PVN identifikācijas numuru, nav pamatotu norāžu, kas liecinātu par krāpšanu, un finanšu pārvalde izslēdz šādu krāpšanu. Iesniedzējtiesa uzskata, ka *J. Plöckl* vienkārši ir pieļāvis kļūdu tiesību piemērošanā, pārvešanas un vēlāka pārdevuma darījumus iegrāmatojot kā piegādi Kopienas iekšienē, un nav sniedzis nekādas nepatiesas deklarācijas finanšu pārvaldei.

20 Šajā ziņā iesniedzējtiesa atsaucas uz 58. punktu 2012. gada 27. septembra spriedumā *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592), no kura izriet, ka atbrīvojums no PVN par piegādi Kopienas iekšienē var būt atkarīgs no tā, vai piegādātājs paziņo pircēja PVN identifikācijas numuru, ar nosacījumu, ka atteikums piešķirt šo atbrīvojumu no nodokļa netiek izteikts tikai tāpēc vien, ka nav izpildīts šis pienākums, ja piegādātājs, rīkodamies labticīgi un būdams izdarījis visu, kas no tā būtu saprātīgi sagaidāms, nevar norādīt šo identifikācijas numuru un ja tas turklāt sniedz norādes, kuras var pietiekami pierādīt, ka pircējs ir nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas attiecīgā darījuma ietvaros.

21 Minētā tiesa uzskata, ka argumentācija, ko Tiesa ir paudusi minētajā spriedumā, ir piemērojama arī tādai pārvešanai Kopienas iekšienē, kāda tiek aplūkota pamatlietā, un ka no tā var secināt, ka šajā gadījumā atbrīvojums no PVN var tikt atteikts tāpēc, ka *J. Plöckl* nav veicis visu, ko no viņa var saprātīgi sagaidīt, lai norādītu galamērķa dalībvalsts piešķirto PVN identifikācijas numuru.

22 Iesniedzējtiesa tomēr norāda, ka minētā sprieduma 52. punktā Tiesa ir atzinusi, ka ir likumīgs pamats prasīt piegādātājam, lai tas rīkotos labticīgi un darītu visu, ko no tā var saprātīgi sagaidīt, lai pārliecinātos, ka tā veiktā darījuma rezultātā tas nepiedalās krāpšanā nodokļu jomā. Tādējādi tā uzskata, ka nodokļu maksātājam var prasīt veikt saprātīgus pasākumus tikai tad, ja pastāv pamatotas norādes par krāpšanu.

23 Iesniedzējtiesa uzskata, ka, ja nav pamatotu norāžu par krāpšanu, atbrīvojums no PVN nevar tikt atteikts, ja ir izpildīti būtiskie šī atbrīvojuma piešķiršanas nosacījumi, kā tas ir tajā izskatāmajā lietā, jo PVN identifikācijas numura iesniegšana neesot šāds nosacījums. Šādos apstākļos šis atteikums esot pretrunā nodokļu neitralitātes un samērīguma principiem.

24 Tādējādi *Finanzgericht München* (Minhenes Finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai ar Sestās direktīvas 22. panta 8. punktu, redakcijā, kas izriet no tās 28.h panta, un 28.c panta A daļas a) punkta pirmo daļu un d) punktu dalībvalstīm ir ļauts atteikt atbrīvojumu no nodokļa par piegādi Kopienas iekšienē (šajā gadījumā pārvešanu Kopienas iekšienē), ja piegādātājs nav veicis visus saprātīgi sagaidāmos pasākumus attiecībā uz PVN identifikācijas numura norādīšanas formālajām prasībām, taču pamatotu norāžu par krāpšanu nav, prece ir tikusi pārvesta uz citu dalībvalsti un arī citi nosacījumi atbrīvošanai no nodokļa ir izpildīti?"

Par prejudiciālo jautājumu

25 Uzdodot savu jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Sestās direktīvas 22. panta 8. punkts, redakcijā, kas izriet no tās 28.h panta, kā arī šīs direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmā daļa un d) punkts ir interpretējami tādējādi, ka tie nepieļauj, ka izcelsmes dalībvalsts finanšu pārvalde atsakās no PVN atbrīvot pārvešanu Kopienas iekšienē tāpēc, ka nodokļu maksātājs nav paziņojis galamērķa dalībvalsts piešķirto PVN identifikācijas numuru, ja nav nekādu pamatotu norāžu par krāpšanu, prece ir pārvesta uz citu dalībvalsti un ir izpildīti arī citi nosacījumi atbrīvojuma piešķiršanai.

26 Saskaņā ar Sestās direktīvas 28.a panta 5. punkta b) apakšpunkta pirmo daļu preču pārvešana, ko nodokļu maksātājs veic no sava uzņēmuma uz dalībvalsti, kas nav tā, kurā šis uzņēmums ir dibināts, ir pielīdzināma preču piegādei par atlīdzību. Tādējādi šāda pārvešana saskaņā ar Sestās direktīvas 2. panta 1. punktu un 5. panta 1. punktu ir darījums, par kuru ir jāmaksā PVN.

27 Nosacījumi, kas ir jāizpilda, lai darījums varētu tikt kvalificēts kā pārvešana Kopienas iekšienē Sestās direktīvas 28.c panta 5. punkta b) apakšpunkta izpratnē, ir paredzēti šīs tiesību normas otrajā daļā, saskaņā ar kuru par pārvestu uz citu dalībvalsti uzskata jebkuru materiālu īpašumu, ko nodokļu maksātājs vai kāds viņa vārdā nosūtījis vai transportējis ārpus 3. pantā noteiktās teritorijas, bet paliekot Eiropas Savienības iekšienē, sava uzņēmuma mērķiem, izņemot atsevišķu šajā daļā uzskaitīto darījumu mērķus.

28 No Sestās direktīvas 28.c panta A daļas d) punkta izriet, ka šāda pārvešana Kopienas iekšienē ir jāatbrīvo no PVN izcelsmes dalībvalstī, ciktāl tai ir piemērojami atbrīvojumi no nodokļa, kas ir paredzēti Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a)–c) punktā, ja tā ir veikta cita nodokļu maksātāja labā.

29 No tā izriet, ka atbrīvojuma no PVN piemērošanas nolūkā pārvešana Kopienas iekšienē, kas ir paredzēta minētā 28.a panta 5. punkta b) apakšpunktā, ir pielīdzināma piegādei Kopienas iekšienē, par kuru atbrīvojums no PVN ir paredzēts Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmajā daļā. Runājot par nosacījumiem šādas pārvešanas Kopienas iekšienē atbrīvošanai no nodokļa, tie izriet, pirmkārt, no šīs pēdējās tiesību normas un šai pārvešanai nav jābūt veiktai cita nodokļu maksātāja labā. Tātad attiecīgās preces nodokļa maksātājam vai kādam viņa vārdā ir jābūt nosūtījušam vai transportējušam ārpus šīs direktīvas 3. pantā minētās teritorijas, bet Savienības iekšienē un šai pārvešanai ir jābūt veiktai šī paša nodokļu maksātāja vārdā vai kādas tādas juridiskas personas vārdā, kura nav nodokļu maksātāja, kas kā tāda rīkojas, uz dalībvalsti, kas nav tā dalībvalsts, no kuras preces ir nosūtītas vai transportētas.

30 Otrkārt, kā ģenerāladvokāts to ir norādījis secinājumu 59.–61. punktā, lai šāda pārvešanu tiktu atbrīvota no PVN, ir jābūt izpildītiem arī pārvešanas Kopienas iekšienē būtiskajiem nosacījumiem, kas ir paredzēti Sestās direktīvas 28.a panta 5. punkta b) apakšpunkta otrajā daļā un uzskaitīti šī sprieduma 27. punktā.

31 Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, ir jāprecizē, ka tas, ka prece tiek pārvesta nodokļu maksātāja uzņēmuma vajadzībām, kā tas ir precizēts šajā tiesību normā, nozīmē, ka šī pārvešana tiek veikta šī nodokļu maksātāja vārdā, "kas kā tāds rīkojas", Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmās daļas izpratnē. Šajā ziņā saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nodokļa maksātājs rīkojas šādā statusā, ja tas veic darījumus savas ar nodokļiem apliekamās darbības ietvaros (šajā ziņā skat. spriedumus, 2012. gada 27. septembris, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, 49. punkts, un 2012. gada 8. novembris, *Profitube*, C-165/11, EU:C:2012:692, 52. punkts).

32 Iesniedzējtiesa uzskata, ka pamatlietā aplūkotais darījums ir jāuzskata par pārvešanu Kopienas iekšienē Sestās direktīvas 28.a panta 5. punkta b) apakšpunkta izpratnē. Šajā ziņā šī tiesa norāda, ka *J. Plöckl* iegādātais transportlīdzeklis tika izmantots viņa uzņēmumā, kas atrodas Vācijā, un pēc tam nosūtīts uz Spāniju, lai *J. Plöckl* tur to turpinātu izmantot ar komercdarbību saistītiem mērķiem.

33 No tā, ņemot vērā arī iesniedzējtiesas uzdotā jautājuma formulējumu, izriet, ka nosacījumi atbrīvojuma no PVN piešķiršanai par pamatlietā aplūkoto pārvešanu bija izpildīti. Tomēr finanšu pārvalde atteicās piešķirt šo atbrīvojumu, jo *J. Plöckl* tai nebija paziņojis Spānijas Karalistes piešķirto PVN identifikācijas numuru, kā tas ir prasīts Apgrozījuma nodokļa piemērošanas noteikumu, redakcijā, kas bija spēkā pamatlietas faktisko apstākļu norises laikā, 17.c panta 3. punktā.

34 Savos rakstveida apsvērumos Eiropas Komisija uzskata, ka šī prasība paziņot galamērķa dalībvalsts piešķirto PVN identifikācijas numuru, runājot par pārvešanu Kopienas iekšienē, ir vērsta uz to, lai pierādītu, ka nodokļa maksātājs attiecīgo preci ir pārvedis uz šo dalībvalsti "sava uzņēmuma vajadzībām", kas, kā tas izriet no šī sprieduma 30. un 31. punkta, ir nosacījums atbrīvojuma no PVN piešķiršanai par šādu pārvešanu. Finanšu pārvalde un Vācijas valdība tiesas sēdē apstiprināja šo minētās prasības mērķi. Tādējādi šis prejudiciālais jautājums ir saistīts ar pierādīšanas noteikumiem, kas var tikt noteikti, un apstākļiem, kādos tie var tikt noteikti, lai pierādītu, ka šis nosacījums atbrīvojuma no nodokļa piešķiršanai ir izpildīts.

35 Šajā ziņā Tiesa ir nospriedusi, ka, tā kā Sestajā direktīvā šajā jautājumā nav nekādu noteikumu, jo tās 28.c panta A daļas pirmajā teikuma daļā vienīgi ir paredzēts, ka dalībvalstis nosaka nosacījumus, ar kādiem tās no nodokļa atbrīvo preču piegādes Kopienas iekšienē, lemt par to, kādus pierādījumus nodokļa maksātāji var iesniegt, lai varētu saņemt atbrīvojumu no PVN, ir dalībvalstu kompetencē (spriedums, 2012. gada 27. septembris, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, 42. punkts un tajā minētā judikatūra). Tas attiecas arī uz pārvešanu Kopienas iekšienē, kas ir paredzēta šīs tiesību normas d) punktā.

36 Turklāt saskaņā ar Sestās direktīvas 22. panta 8. punktu, redakcijā, kas izriet no šīs direktīvas 28.h panta, dalībvalstis var veikt pasākumus, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu nodokļu nemaksāšanu, it īpaši ar nosacījumu, ka pasākumi nepārsniedz to, kas ir nepieciešams šo mērķu sasniegšanai. Tādēļ šie pasākumi nevar tikt izmantoti tādējādi, ka ar tiem tiktu apdraudēta PVN neitralitāte, kas ir PVN kopējās sistēmas pamatprincips (spriedums, 2012. gada 27. septembris, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).

37 Šāds valsts pasākums pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu pareizu nodokļa iekasēšanu, ja tiesības uz atbrīvojumu no PVN atbilstoši tam būtībā ir atkarīgas no tā, vai ir ievēroti formālie pienākumi, neņemot vērā pamatprasības un nenoskaidrojot, vai tās bija izpildītas. Darījumi ir jāapliek ar nodokli, ņemot vērā to objektīvās īpašības (šajā ziņā skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, 29. un 30. punkts).

38 Runājot par pārvešanas Kopienas iekšienē objektīvajām īpašībām, no šī sprieduma 30. punkta izriet, ka, ja preču pārvešana atbilst Sestās direktīvas 28.a panta 5. punkta b) apakšpunkta otrajā daļā paredzētajiem nosacījumiem, šī pārvešana ir atbrīvota no PVN (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, 30. punkts).

39 No tā izriet, ka nodokļu neitralitātes princips prasa, lai atbrīvojums no PVN tiktu piešķirts, ja ir izpildīti šie būtiskie nosacījumi, pat ja nodokļa maksātāji nav izpildījuši dažas formālās prasības (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, 31. punkts).

40 Šajā ziņā Tiesa piegādes Kopienas iekšienē kontekstā ir atzinusi, ka pienākums paziņot preces pircēja PVN identifikācijas numuru ir formāla prasība attiecībā uz tiesībām uz atbrīvojumu no PVN (šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 27. septembris, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, 51. punkts).

41 Tas pats attiecas uz pienākumu pārvešanas Kopienas iekšienē ietvaros nosūtīt galamērķa dalībvalsts piešķirto nodokļa maksātāja PVN identifikācijas numuru. Šajā ziņā, ja šī numura paziņošana ir pierādījums, ka šāda pārvešana ir veikta šī nodokļa maksātāja uzņēmuma vajadzībām un ka tādējādi, kā tas izriet no šī sprieduma 31. punkta, minētais nodokļa maksātājs rīkojas kā tāds šajā dalībvalstī, pierādījums par šādu statusu katrā ziņā nevar būt atkarīgs tikai no minētā PVN identifikācijas numura paziņošanas. Sestās direktīvas 4. panta 1. punktā, kurā ir definēts "nodokļa maksātāja" jēdziens, šis statuss nav padarīts atkarīgs no tā, vai attiecīgajai personai ir PVN identifikācijas numurs (šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 27. septembris, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, 49. punkts). Tādējādi šī numura nosūtīšana nav būtisks nosacījums, kam ir jābūt izpildītam, lai par pārvešanu Kopienas iekšienē varētu saņemt atbrīvojumu no PVN.

42 No iepriekš izklāstītā izriet, ka dalībvalsts administrācija principā nevar atteikties piešķirt atbrīvojumu no PVN par pārvešanu Kopienas iekšienē tikai tāpēc vien, ka nodokļa maksātājs nav nosūtījis PVN identifikācijas numuru, ko tam ir piešķīrusi galamērķa dalībvalsts.

43 Kā ģenerāladvokāts to ir norādījis secinājumu 81. punktā, Tiesas judikatūrā tomēr ir atzīti divi gadījumi, kuros kādas formālas prasības neievērošana var izraisīt tiesību uz atbrīvojumu no PVN zaudēšanu.

44 Pirmkārt, uz nodokļu neitralitātes principu nolūkā saņemt atbrīvojumu no PVN nevar atsaukties nodokļa maksātājs, kas apzināti ir piedalījies krāpšanā nodokļu jomā, kura ir apdraudējusi kopējās PVN sistēmas darbību (šajā ziņā skat. spriedumus, 2010. gada 7. decembris, *R.*, C-285/09, EU:C:2010:742, 54. punkts, un 2012. gada 27. septembris, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, 46. punkts).

45 Tomēr iesniedzējtiesa ir konstatējusi, ka pamatlietā nav pamatotu norāžu par krāpšanu nodokļu jomā un finanšu pārvalde ir izslēgusi šādu krāpšanu. Tādējādi šis izņēmums no noteikuma, saskaņā ar kuru atbrīvojums no PVN ir jāpiešķir, pat ja nav ievērots kāds formāls nosacījums, ja ir izpildītas pamatprasības, šim strīdam nav piemērojams.

46 Otrkārt, formālas prasības pārkāpums var izraisīt atteikumu piešķirt atbrīvojumu no PVN, ja šis pārkāpums traucē sniegt konkrētus pierādījumus, ka pamatprasības ir izpildītas (šajā ziņā skat. spriedumus, 2007. gada 27. septembris, *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, 31. punkts, un 2012. gada 27. septembris, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, 46. punkts).

47 Tomēr no paša nosacījuma, kas ir izvirzīts šim atteikumam piešķirt atbrīvojumu no PVN, izriet, ka, tā kā administrācijai ir ziņas, kas ir vajadzīgas, lai pierādītu, ka pamatprasības ir izpildītas, tā nevar saistībā ar nodokļa maksātāja tiesībām uz atbrīvojumu no nodokļa noteikt papildu nosacījumus, kuru sekas varētu būt šo tiesību īstenošanas iespējas atņemšana (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2014. gada 11. decembris, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

48 Kā tas ir norādīts šī sprieduma 30. un 31. punktā, pārvešanas Kopienas iekšienē būtiskie nosacījumi, kas ir paredzēti Sestās direktīvas 28.a panta 5. punkta b) apakšpunktā, būtībā atbilst tiem materiāltiesiskajiem nosacījumiem atbrīvojuma no PVN piešķiršanai par šādu pārvešanu, kuri ir uzskaitīti šīs direktīvas 28.c panta A daļas a) punktā.

49 Tādējādi, tā kā, kā tas izriet no šī sprieduma 32. punkta, pamatlietas ietvaros, kaut arī *J. Plöckl* nav paziņojis galamērķa dalībvalsts piešķirto PVN identifikācijas numuru, iesniedzējtiesa ir konstatējusi, ka attiecīgais darījums ir jāuzskata par pārvešanu Kopienas iekšienē Sestās direktīvas 28.a panta 5. punkta b) apakšpunkta izpratnē, ir jāuzskata, ka finanšu pārvaldes rīcībā bija ziņas, kas ļauj arī pierādīt, ka nosacījumi atbrīvojuma no nodokļa piešķiršanai par šo pārvešanu ir izpildīti.

50 Tādējādi ir skaidrs, ka neviena no abām situācijām, kurās Tiesa ir atzinusi administrācijas iespēju atteikties piešķirt atbrīvojumu no PVN tāpēc, ka nav ievērota kāda formāla prasība, nav piemērojama tādos apstākļos, kādi tiek aplūkoti pamatlietā.

51 Iesniedzējtiesa tomēr atsaucas uz 2012. gada 27. septembra sprieduma *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592) 58. punktu, kurā Tiesa ir atzinusi, ka Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmā daļa neliedz dalībvalsts finanšu pārvaldei atbrīvojumu no PVN par piegādi Kopienas iekšienē padarīt atkarīgu no tā, vai piegādātājs paziņo pircēja PVN identifikācijas numuru, ar nosacījumu tomēr, ka atteikums piešķirt šo atbrīvojumu no nodokļa netiek veikts tikai tāpēc vien, ka nav izpildīts šis pienākums, ja piegādātājs, rīkodamies labticīgi un būdams izdarījis visu, kas no tā būtu saprātīgi sagaidāms, nevar paziņot šo identifikācijas numuru un ja tas turklāt iesniedz ziņas, kuras var pietiekami pierādīt, ka pircējs ir nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas attiecīgā darījuma ietvaros. Iesniedzējtiesa jautā, vai no tā izriet, ka atbrīvojums no PVN var tikt atteikts nodokļa maksātājam, kurš pārvešanas Kopienas iekšienē ietvaros nav veicis visu, ko no tā var saprātīgi sagaidīt, lai administrācijai paziņotu galamērķa dalībvalsts piešķirto PVN identifikācijas numuru.

52 2012. gada 27. septembra spriedumā *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592) Tiesa nav paredzējusi ieviest šādu vispārēju noteikumu.

53 Faktiski minētā sprieduma 46. punktā Tiesa ir skaidri apstiprinājusi judikatūru, saskaņā ar kuru, izņemot divus gadījumus, kas ir minēti šī sprieduma 44. un 46. punktā, nodokļu neitralitātes princips prasa, lai atbrīvojums no PVN tiktu piešķirts, ja ir izpildītas pamatprasības, pat ja nodokļa maksātājs nav izpildījis dažas formālās prasības.

54 Turklāt, kā ģenerāladvokāts to ir norādījis secinājumu 111. punktā, no 2012. gada 27. septembra sprieduma *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592) 52. punkta izriet, ka konstatējums, ka nodokļa maksātājs, rīkodamies labticīgi un būdams izdarījis visu, kas no tā būtu saprātīgi sagaidāms, nespēj norādīt pircēja PVN identifikācijas numuru, attiecas uz situāciju, kurā jautājums ir par to, vai nodokļa maksātājs ir piedalījies krāpšanā nodokļu jomā. Tādējādi Tiesa ir lēmusi, ka piegādātāja piedalīšanās šādā krāpšanā var tikt izslēgta, ņemot vērā apstākli, ka šis piegādātājs, rīkodamies labticīgi un būdams izdarījis visu, kas no tā būtu saprātīgi sagaidāms, nespēj norādīt pircēja PVN identifikācijas numuru.

55 No tā izriet, ka tādos apstākļos, kādi pastāv pamatlietā un kuros nodokļa maksātāja dalība krāpšanā nodokļu jomā katrā ziņā ir tikusi izslēgta, atbrīvojums no PVN tam nevar tikt atteikts tikai tāpēc vien, ka tas nav veicis visu, kas no tā būtu saprātīgi sagaidāms, lai izpildītu formālu pienākumu, proti, nav paziņojis pārvešanas Kopienas iekšienē galamērķa dalībvalsts piešķirto PVN identifikācijas numuru.

56 Tiesā finanšu pārvalde un Vācijas valdība tomēr uzsvēra, ka PVN identifikācijas numurs kā kontroles elements ir īpaši svarīgs tādā apjomīgā sistēmā, kas ir saistīta ar lielu skaitu darījumu Kopienas iekšienē.

57 Šāds apsvērums tomēr nevar ne pārveidot formālu prasību par pamatprasību kopējā PVN sistēmā, ne pamatot atteikumu piešķirt atbrīvojumu no nodokļa tāpēc, ka nav izpildīta kāda formāla prasība, kas ir noteikta valsts tiesībās, ar kurām ir transponēta Sestā direktīva.

58 Lai gan Sestās direktīvas 22. panta 8. punkts, redakcijā, kas izriet no tās 28.h panta, ļauj dalībvalstīm veikt pasākumus, kuru mērķis ir nodrošināt pareizu PVN iekasēšanu un novērst krāpšanu, šāds atteikums piešķirt atbrīvojumu no nodokļa pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu šos mērķus, jo par šādu šo valsts tiesību pārkāpumu var tikt noteikts naudas sods, kas ir samērīgs ar pārkāpuma smagumu (pēc analoģijas skat. spriedumus, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 62. un 63. punkts, kā arī 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 47. un 48. punkts).

59 Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 22. panta 8. punkts, redakcijā, kas izriet no tās 28.h panta, kā arī šīs direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmā daļa un d) punkts ir interpretējami tādējādi, ka tie nepieļauj, ka izcelsmes dalībvalsts finanšu pārvalde atsakās no PVN atbrīvot pārvešanu Kopienas iekšienē tāpēc, ka nodokļa maksātājs nav paziņojis galamērķa dalībvalsts piešķirto PVN identifikācijas numuru, ja nav nevienas pamatotas norādes, kas liecinātu par krāpšanu, prece ir pārvesta uz citu dalībvalsti un ir izpildīti arī citi nosacījumi atbrīvojuma no nodokļa piešķiršanai.

Par tiesāšanās izdevumiem

60 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

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, kas grozīta ar Padomes 2005. gada 12. decembra Direktīvu 2005/92/EK, 22. panta 8. punkts, redakcijā, kas izriet no šīs Sestās direktīvas 28.h panta, kā arī minētās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmā daļa un d) punkts ir interpretējami tādējādi, ka tie nepieļauj, ka izcelsmes dalībvalsts finanšu pārvalde atsakās no pievienotās vērtības nodokļa atbrīvot pārvešanu Kopienas iekšienē tāpēc, ka nodokļa maksātājs nav paziņojis galamērķa

dalībvalsts piešķirto šī nodokļa identifikācijas numuru, ja nav nevienas pamatotas norādes, kas liecinātu par krāpšanu, prece ir pārvesta uz citu dalībvalsti un ir izpildīti arī citi nosacījumi atbrīvojuma no nodokļa piešķiršanai.

[Paraksti]