TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2007. gada 27. septembrī *

Lieta C-146/05

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2005. gada 10. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2005. gada 1. aprīlī, tiesvedībā

Albert Collée, kas ir visu *Collée KG* tiesību pārņēmējs,

pret

Finanzamt Limburg an der Lahn.

TIESA (trešā palāta)

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

* Tiesvedības valoda — vācu.

ģenerāladvokāte 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:

— Albēra Kolē [*Albert Collée*] vārdā, kas ir visu *Collée KG* tiesību pārņēmējs, — M. Preizingers [*M. Preisinger*], *Steuerberater*,

— Vācijas valdības vārdā — M. Lumma [*M. Lumma*] un F. Hušenss [*F. Huschens*], kā arī K. Šulce-Bāra [*C. Schulze-Bahr*], pārstāvji,

— Itālijas valdības vārdā — I. M. Bragulja [*I. M. Braguglia*], pārstāvis, kam palīdz M. Masella Duči Teri [*M. Massella Ducci Teri*], *avvocato dello Stato*,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], pārstāvis,

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

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz 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.), ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK (OV L 376, 1. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar prāvu starp Albēru Kolē, kas ir visu *Collée KG* (turpmāk tekstā — "*Collée*") tiesību pārņēmējs, un *Finanzamt Limburg an der Lahn* (Limburgas pie Lānas Finanšu pārvalde, turpmāk tekstā — "*Finanzamt*") par *Finanzamt* atteikumu piemērot atbrīvojumu no apgrozījuma nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") attiecībā uz piegādi Kopienas teritorijā, kas veikta 1994. finanšu gadā.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Atbilstoši Sestās direktīvas 2. pantam par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, ir jāmaksā PVN.

4 Sestajā direktīvā ir ietverta XVIa sadaļa ar nosaukumu "Pagaidu režīms nodokļu uzlikšanai tirdzniecībā starp dalībvalstīm", kas minētajā direktīvā ir iekļauta ar Direktīvu 91/680.

5 Tiesības uz atbrīvojumu attiecībā uz preču piegādēm Kopienas teritorijā ir paredzētas Sestās direktīvas 28.c panta A daļā, kura ir šāda:

"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 [preču piegādes], 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 [teritorijā] preces iegādājusies citam nodokļu maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļu maksātāja, kura attiecīgi darbojas dalībvalstī, kas nav preču sūtījuma vai transportēšanas sākumpunkts.

[..]"

6 Sestās direktīvas 22. pantā, redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar tās pašas direktīvas 28.h pantu, ir paredzētas formalitātes, kas ir jāievēro PVN parādniekam. Tajā ir noteikts:

"[..]

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. a) Ikviens nodokļu maksātājs līdz termiņam, ko nosaka dalībvalstis, iesniedz pārskatu. Šis termiņš nevar būt ilgāks par diviem mēnešiem pēc katra taksācijas perioda beigām. Taksācijas periodu katra dalībvalsts nosaka uz vienu mēnesi, diviem mēnešiem vai gada ceturksni. Tomēr dalībvalstis var noteikt citādus periodus, ar noteikumu, ka tie nepārsniedz gadu.

b) Pārskatā 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.

[..]

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."

Valsts tiesiskais regulējums

7 Saskaņā ar 1993. gada *Umsatzsteuergesetz* (Apgrozījuma nodokļa likums, *BGBl.* 1993 I, 565. lpp.; turpmāk tekstā — "*UStG*") 4. panta 1. punkta b) apakšpunktu piegādes Kopienas teritorijā, kuras ietilpst darījumos, uz kuriem attiecas šī paša likuma 1. panta 1. punkta 1) apakšpunkts, ir atbrīvotas no PVN.

8 *UStG* 6.a panta 1. punktā ir paredzēts, ka piegāde Kopienas teritorijā it īpaši nozīmē, ka uzņēmējs vai klients transportē vai nosūta piegādājamo preci pārējā Kopienas teritorijā.

9 Saskaņā ar *UStG* 6.a panta 3. punktu šī paša panta 1. punktā paredzēto nosacījumu izpilde ir jāpierāda uzņēmējam. Federālā Finanšu ministrija [*Bundesministerium der Finanzen*] ar *Bundesrat* [Federālā padome] piekrišanu noteikumos var paredzēt, kā uzņēmējam ir jāpierāda, ka ir transportētas vai nosūtītas Kopienas teritorijā piegādājamās preces.

10 Šajā sakarā 1993. gada *Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung* (1993. gada Noteikumi par apgrozījuma nodokļa [likuma] piemērošanu, *BGBl.*. 1993 I, 601. lpp.) 17.a panta 1. punktā ir paredzēts, ka, veicot piegādes Kopienas teritorijā uzņēmējam, uz kuru attiecas šie noteikumi, ar apliecinošiem dokumentiem ir jāpierāda, ka šis uzņēmējs vai tā klients ir transportējis vai nosūtījis piegādājamo preci pārējā Kopienas teritorijā.

11 Turklāt uzņēmējam saskaņā ar minēto piemērošanas noteikumu 17.c panta 1. punktu ar grāmatvedības dokumentiem ir jāpierāda, ka ir izpildīti nosacījumi atbrīvojumam no PVN. Šajā normā ir īpaši precizēts, ka "no grāmatvedības dokumentiem ir nepārprotami un vienkārši jāspēj pārbaudīt", ka uzņēmējs ir izpildījis minētos nosacījumus.

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

12 *Collée* bija mātes sabiedrība kādai saskaņā ar Vācijas tiesībām dibinātai sabiedrībai ar ierobežotu atbildību (turpmāk tekstā — "*GmbH*"), kas kā akciju sabiedrības *A* (turpmāk tekstā — "*A-AG*") oficiālais izplatītājs pārdeva vieglās automašīnas. 1994. gada pavasarī *GmbH* noslēdza līgumu par 20 demonstrēšanai paredzētu transportlīdzekļu pārdošanu ar kādu Beļģijas izplatītāju, proti, *B*, kurš ieskaitīja *GmbH* kontā neto pārdošanas cenu un pēc tam, kad *GmbH* bija saņēmusi maksājumu, saņēma transportlīdzekļus *GmbH* juridiskajā adresē, izmantojot pats savu pārvadātāju.

13 *GmbH*, kas teritoriālās ekskluzivitātes dēļ varēja pieprasīt *A-AG* samaksāto starpniecības naudu tikai par pārdevumiem klientiem, kuri reģistrēti tās apkaimē, vērsās pie automašīnu izplatītāja, proti, *S*, kas darbojas kā starpnieks. Saņemot starpniecības naudu, *S* formas pēc iepirka un pārdeva demonstrēšanai paredzētus transportlīdzekļus. *GmbH* piegādāja *S* faktūrrēķinus par šo fiktīvo pārdošanu, kuros norādīja PVN. *S* izdeva *GmbH* neaizpildītas faktūrrēķinu veidlapas, kuras tā pēc tam izmantoja *S* vārdā saistībā ar transportlīdzekļu piegādi *B*. PVN deklarācijās par laika posmu no 1994. gada jūlija līdz septembrim *S* pieprasīja priekšnodokļa atmaksāšanu, ko tam faktūrrēķinā bija uzrādījusi *GmbH*.

14 Veikusi īpašu pārbaudi 1994. gada oktobrī, *Finanzamt* liedza *S* tiesības faktūrrēķinos atskaitīt samaksāto PVN priekšnodokli, jo tā bija konstatējusi, ka pārdošana, par ko bija vienojušies *GmbH* un *S*, ir fiktīva, un *S* tajā ir iesaistījies tikai formas pēc.

15 Uzzinājis par šo kontroli, Kolē paziņoja *S*, ka faktūrrēķiniem par laika posmu no 1994. gada jūlija līdz septembrim bija zudis priekšmets, 1994. gada 25. novembrī anulēja attiecīgos grāmatojumus un iegrāmatoja šos ieņēmumus sadaļā "piegādes Kopienas teritorijā, kas nav apliekamas ar nodokli", šo darījumu attiecīgi uzrādot PVN pagaidu deklarācijā par 1994. gada novembri.

16 Labotajā 1998. gada 12. februāra paziņojumā par maksājamo nodokli attiecībā uz PVN par 1994. gadu *Finanzamt* palielināja ar nodokli apliekamo *Collée* apgrozījuma apmēru par summu, kas ir vienāda ar to automašīnu pārdošanas cenu, kuras bija piegādātas *B*, bet atteicās piešķirt *B* atbrīvojumu no nodokļa attiecībā uz šo piegādi, jo vajadzīgā uzskaite nebija veikta uzreiz, tieši pēc attiecīgā darījuma izpildes.

17 Tā kā sūdzība par minēto paziņojumu par nodokli tika noraidīta tāpat kā prasība, kas bija iesniegta *Finanzgericht* [Finanšu tiesa], *Collée* iesniedza kasācijas sūdzību ["Revision"] *Bundesfinanzhof* [Federālā Finanšu tiesa]. Šīs sūdzības pamatojumam tā norāda, ka pastāv grāmatvedības pierādījumi par pārdošanas līgumu, pārdošanas cenas nodošanu un *B* apstiprinājumu par saņemšanu, ko vēlāk papildināja faktūrrēķini, ko *GmbH* izdeva *B*. Būdama pārliecināta, ka šie tirdzniecības dokumenti pierāda, ka ir notikusi piegāde Kopienas teritorijā, *Collée* lūdza labot minēto paziņojumu par nodokli tādā veidā, lai demonstrēšanai paredzētu transportlīdzekļu piegāde, kas veikta 1994. gada sākumā, tiktu uzskatīta par tādu, kas nav apliekama ar nodokli.

18 Iesniedzējtiesa norāda, — no tās judikatūras par prasībām attiecībā uz pierādījumiem par piegādi eksportam uz trešo valsti, kas ir piemērojama arī izskatāmajā prāvā, izriet, ka apliecinošie dokumenti ir neatņemama grāmatvedības pierādījumu sastāvdaļa un ka nepieciešamie ieraksti saistībā ar minēto pierādīšanu ir jāveic nepārtraukti un uzreiz pēc attiecīgā darījuma izpildes. Konstatējusi, ka pēdējais minētais nosacījums šajā gadījumā nav izpildīts, tā vēlas noskaidrot, kādā veidā Kopienu tiesībās ir atrisināma kolīzija starp pienākumu iesniegt pierādījumus par piegādi Kopienas teritorijā un samērīguma principu.

19 Tādējādi, uzskatot, ka tajā izskatāmās prāvas atrisināšanai ir vajadzīga Sestās direktīvas interpretācija, *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai nodokļu administrācija var atteikties atbrīvot no nodokļa neapstrīdami pastāvošu piegādi Kopienas teritorijā, pamatojoties vienīgi uz to, ka nodokļu maksātājs nav savlaicīgi sniedzis šajā sakarā paredzētos grāmatvedības pierādījumus?

2) Vai atbilde uz minēto jautājumu ir atkarīga no tā, vai nodokļu maksātājs piegādes esamību Kopienas teritorijā sākotnēji ir apzināti noklusējis?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

20 Ar uzdotajiem jautājumiem, kas jāaplūko kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmā daļa ir jāinterpretē tādā veidā, ka tā nepieļauj, ka dalībvalsts nodokļu administrācija atsakās atbrīvot no PVN faktiski notikušu piegādi Kopienas teritorijā pamatojoties vienīgi uz to, ka pierādījumi par šādu piegādi nav iesniegti savlaicīgi. Minētā tiesa arī vēlas uzzināt, vai šajā sakarā ir svarīgi, ka nodokļu maksātājs piegādes esamību Kopienas teritorijā sākotnēji ir apzināti noklusējis.

21 Uzreiz jāatgādina, ka dalībvalstu pienākums atbrīvot no nodokļiem preču piegādes Kopienas teritorijā ir paredzēts Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmajā daļā. No šīs normas izriet, ka dalībvalstis atbrīvo no nodokļiem tādu preču piegādes, ko ārpus dalībvalsts teritorijas, bet Kopienas teritorijā nosūtījis vai transportējis pārdevējs vai pircējs vai kāds viņu vārdā priekš cita nodokļu maksātāja vai juridiskas personas, kas nav nodokļu maksātāja un kura kā tāda attiecīgi darbojas dalībvalstī, kas nav preču sūtījuma vai transportēšanas sākumpunkts.

22 Atkāpjoties no pamatprincipa, kas raksturīgs kopējai PVN sistēmai un saskaņā ar kuru nodoklis ir maksājams par katru ražošanas vai izplatīšanas darbību (it īpaši skat. 1995. gada 6. jūlija spriedumu lietā C-62/93 *BP Soupergaz*, *Recueil*, I-1883. lpp., 16. punkts; 2006. gada 12. janvāra spriedumu apvienotajās lietās C-354/03, C-355/03

un C-484/03 *Optigen* u.c., Krājums, I-483. lpp., 54. 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., 49. punkts), minētais atbrīvojums no nodokļiem ir pamatots ar PVN pagaidu sistēmu, kas ir piemērojama Kopienas iekšējā tirdzniecībā, saistībā ar kuru nodokļu uzlikšana tirdzniecībā starp dalībvalstīm ir balstīta uz principu par nodokļu ieņēmumu piesaisti dalībvalstij, kurā notiek gala patēriņš (skat. 2007. gada 27. septembra spriedumu lietā C-184/05 *Twoh International*, Krājums, I-7897. lpp., 22. punkts).

23 Tādējādi piegādes Kopienas teritorijā atbrīvojums no nodokļiem tajā dalībvalstī, no kuras preces ir nosūtītas vai transportētas Kopienas teritorijā, kam atbilst iegāde Kopienas teritorijā, par kuru nodokļus piemēro dalībvalstī, uz kuru notiek minētā nosūtīšana vai transportēšana, ļauj novērst dubultu nodokļu uzlikšanu un tātad — kopējai PVN sistēmai raksturīgā nodokļu neitralitātes principa pārkāpumu (šajā sakarā skat. 2007. gada 27. septembra spriedumu lietā C-409/04 *Teleos* u.c., Krājums, I-7797. lpp., 24. un 25. punkts).

24 Attiecībā uz pierādījumiem, kas nodokļu maksātājiem ir jāiesniedz, lai tie varētu izmantot atbrīvojumu no PVN, nākas konstatēt, ka nevienā no Sestās direktīvas normām šis jautājums nav tieši aplūkots. Vienīgi šīs direktīvas 28.c panta A daļas [pirmā] teikuma pirmajā daļā ir noteikts, ka dalībvalstīm ir jāparedz nosacījumi, ar kādiem tās atbrīvo no nodokļiem preču piegādes Kopienas teritorijā (iepriekš minētais spriedums lietā *Twoh International*, 25. punkts).

25 Sestās direktīvas 22. pantā nodokļu parādniekiem gan ir noteikti atsevišķi formāli pienākumi attiecībā uz uzskaiti, faktūrrēķinu izdošanu, deklarāciju iesniegšanu, kā arī uz kopsavilkuma paziņojumu iesniegšanu nodokļu administrācijai. Tā paša panta 8. punktā dalībvalstīm tomēr ir sniegta iespēja uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgām, lai pareizi iekasētu nodokli un novērstu nodokļu nemaksāšanu.

26 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka pasākumi, ko dalībvalstis var veikt atbilstoši Sestās direktīvas 22. panta 8. punktam, lai pareizi iekasētu nodokļus un novērstu krāpšanu, nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai (skat. 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 2004. gada 3. marta rīkojumu lietā C-395/02 *Transport Service*, *Recueil*, I-1991. lpp., 29. punkts). Tātad šos pasākumus nedrīkst izmantot tādā veidā, ka tie ietekmētu PVN neitralitāti, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, kas ir ieviests ar Kopienu tiesību aktiem šajā jomā (skat. 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).

27 Vācijas valdība apgalvo, ka prasības par pierādīšanu ar apliecinošiem dokumentiem un grāmatvedības dokumentiem atbilst samērīguma principam, jo ar tām netiek sistemātiski apstrīdētas tiesības uz atbrīvojumu no PVN, veicot piegādi Kopienas teritorijā. Pirmkārt, šīs prasības skaidri atbilst Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmajā daļā minētajam mērķim, proti — nodrošināt pareizu un vienkāršu iekasēšanu un cīnīties pret ļaunprātīgu izmantošanu, un, otrkārt, tās ir vajadzīgas, lai novērstu "karuseļveida" tipa krāpšanu.

28 Šajā sakarā ir jānorāda, ka atteikums atbrīvot no PVN pamata lietā saskaņā ar iesniedzējtiesas lēmumu neizriet no Vācijas likumdošanas prasības, ka prasītājam ar darījumu apliecinošiem un grāmatvedības dokumentiem ir jāpierāda piegāde Kopienas teritorijā. Faktiski atteikums izriet no *Bundesfinanzhof* judikatūras, saskaņā ar kuru ieraksti, kas nepieciešami grāmatvedības pierādījumiem, ir jāveic nepārtraukti un uzreiz pēc attiecīgā darījuma izpildes; šis nosacījums šajā lietā nav izpildīts, kaut arī piegādes Kopienas teritorijā pastāvēšana ir skaidri konstatēta, kā to atzīst arī *Finanzamt*.

29 Pirmkārt, attiecībā uz jautājumu, vai nodokļu administrācija var atteikties atbrīvot no PVN piegādi Kopienas teritorijā tikai tādēļ, ka grāmatvedības pierādījumi par šo piegādi ir uzrādīti ar novēlošanos, ir jākonstatē, ka būtībā valsts pasākums, kas atbrīvo no nodokļa piegādi Kopienas teritorijā tikai tad, ja ir ievērotas formālas prasības, neņemot vērā pamatprasības un it īpaši neskatoties, vai tās ir ievērotas, pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu precīzu nodokļa iekasēšanu.

30 Darījumiem ir jāuzliek nodokļi, ņemot vērā to objektīvās pazīmes (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Optigen* u.c., 44. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling*, 41. punkts). Attiecībā uz piegādes Kopienas rakstura noteikšanu no Tiesas judikatūras izriet, ka, ja piegāde atbilst Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmajā daļā minētajiem nosacījumiem, par šādu piegādi nav jāmaksā PVN (iepriekš minētais rīkojums lietā *Transport Service*, 18. un 19. punkts).

31 Līdz ar to, tā kā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka piegāde Kopienas teritorijā ir neapstrīdami notikusi, pamata lietā nodokļu neitralitātes princips, kā to pareizi norāda Eiropas Kopienu Komisija, pieprasa, lai tiktu piešķirts atbrīvojums no PVN, ja ir ievērotas pamatprasības, pat ja nodokļa maksātāji nav izpildījuši dažas formālas prasības. Būtu jāuzskata citādāk tikai tad, ja šādu formālo prasību pārkāpums neļautu sniegt pierādījumus, ka ir ievērotas pamatprasības. Tomēr neizskatās, ka pamata lietā būtu šāds gadījums.

32 Turklāt ir jānorāda, ka prasība, ka nepieciešamie ieraksti ir jāveic uzreiz pēc attiecīgā darījuma izpildes, tomēr šajā sakarā neparedzot precīzu termiņu, var apdraudēt tiesiskās drošības principu, kas ir daļa no Kopienu tiesību sistēmas un kas dalībvalstīm ir jāievēro, īstenojot tiesības, ko tām piešķir Kopienu direktīvas (skat.

2006. gada 11. maija spriedumu lietā C-384/04 *Federation of Technological Industries* u.c., Krājums, I-4191. lpp., 29. punkts).

33 Patiešām, kā to pareizi norādījusi ģenerāladvokāte savu secinājumu 35. punktā, ir svarīgi atļaut veikt nodokļa maksātājiem pēc piegādes realizācijas veikt vēlākus grozījumus šī darījuma grāmatojumā par piegādi Kopienas teritorijā. Šādi labojumi vajadzības gadījumā varbūt ir vajadzīgi no nodokļu maksātāja gribas neatkarīgu iemeslu dēļ. Līdz ar to piegādes Kopienas raksturs ir jāatzīst vēlāku grāmatvedības labojumu gadījumā, ja vien tiek ievēroti objektīvie kritēriji, uz kuriem balstīta šī darījuma kvalifikācija.

34 Otrkārt, attiecībā uz jautājumu, vai apstāklim, ka nodokļa maksātājs sākotnēji ir slēpis piegādes Kopienas teritorijā esamību, ir nozīme, sniedzot atbildi iesniedzējtiesai, un vai tādējādi atbrīvojums no PVN ir atkarīgs no nodokļa maksātāja labticības, ir jākonstatē, ka atbilde uz šo jautājumu ir atkarīga no nodokļu ieņēmumu zaudēšanas attiecīgajai dalībvalstij.

35 1989. gada 13. decembra sprieduma lietā C-342/87 *Genius Holding* (*Recueil*, 4227. lpp.) 18. punktā Tiesa nosprieda, ka, lai nodrošinātu PVN neitralitāti, dalībvalstīm to iekšējā tiesību sistēmā ir jāparedz iespēja koriģēt nodokļus, kas ir nepamatoti norādīti rēķinā, ja rēķina izrakstītājs pierāda savu labticību. Tomēr iepriekš minētā sprieduma lietā *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* 60. un 63. punktā tā precizēja, ka, ja rēķina izrakstītājs savlaicīgi ir pilnībā novērsis risku, ka varētu rasties nodokļu ieņēmumu zaudējumi, PVN neitralitātes princips pieprasa, lai nepamatoti izrakstītais nodoklis varētu tikt koriģēts, nepieprasot, lai šāda korekcija būtu atkarīga no rēķina izrakstītāja labticības (skat. 2003. gada 6. novembra spriedumu apvienotajās lietās no C-78/02 līdz C-80/02 *Karageorgou* u.c., *Recueil*, I-13295. lpp., 50. punkts). Šie paši noteikumi attiecas arī uz grāmatvedības koriģēšanu, lai panāktu piegādes Kopienas teritorijā atbrīvojumu no nodokļa.

36 Līdz ar to valsts tiesai, ņemot vērā visus nozīmīgos tās izskatāmās lietas apstākļus, ir jāpārbauda, vai kavējums grāmatvedības pierādījumu uzrādīšanā var radīt nodokļu ieņēmumu zaudējumus vai apdraudēt PVN iekasēšanu.

37 Šajā sakarā ir jākonstatē, ka par nodokļu ieņēmumu zaudējumu nav uzskatāma PVN neiekasēšana par piegādi Kopienas teritorijā, kas sākotnēji tika nepareizi uzskatīta par piegādi valsts teritorijā, kurai principā ir uzliekams PVN. Atbilstoši nodokļa teritorialitātes principam šādi ieņēmumi pienākas dalībvalstij, kurā noticis gala patēriņš.

38 Turklāt valsts tiesai ir jāpārbauda, vai Kopienas darījuma slēpšana un no tās izrietošais kavējums attiecīgo grāmatvedības ierakstu koriģēšanā nav uzskatāmi par PVN izkrāpšanu. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai iesaistītās personas nevar pamatoties uz Kopienu tiesību normām krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling*, 54. punkts). Līdzīgi Kopienu tiesiskā regulējuma piemērošana nav paplašināma tik tālu, lai iekļautu darījumus, kas tiek veikti vienīgi, lai ļaunprātīgi baudītu Kopienu tiesību sniegtās priekšrocības (skat. šajā sakarā iepriekš minēto spriedumu lietā *Halifax* u.c., 69. punkts).

39 Tādā situācijā, kā pamata lietā esošā, tas, ka tika izmantots starpnieks, lai saņemtu līgumā paredzēto komisijas maksu, nav pielīdzināms ne darījumam nodokļu krāpšanas nolūkā, ne arī ļaunprātīgai Kopienu normu izmantošanai, ja ir noskaidrots, ka šis darījums netika veikts, lai gūtu nepamatotu nodokļu priekšrocību.

40 Visbeidzot, ir jāuzsver, ka Kopienu tiesības dažos gadījumos neliedz dalībvalstīm uzskatīt Kopienas darījuma esamības slēpšanu par PVN izkrāpšanu un tādā gadījumā piemērot naudas sodus vai finansiālas sankcijas, kas paredzētas valsts tiesībās (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Schmeink & Cofreth* un *Strobel*, 62. punkts). Tomēr, kā to pareizi norāda Komisija, šādām sankcijām ir jābūt samērīgām ar ļaunprātīgās rīcības smagumu.

41 Līdz ar to uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmā daļa ir jāinterpretē tādā veidā, ka tā nepieļauj, ka dalībvalsts nodokļu administrācija atsakās atbrīvot no PVN faktiski notikušu piegādi Kopienas teritorijā, pamatojoties vienīgi uz to, ka pierādījumi par šādu piegādi nav iesniegti savlaicīgi.

42 Aplūkojot tiesības uz atbrīvojumu no PVN par šādu piegādi, iesniedzējtiesai ir jāņem vērā apstāklis, ka nodokļa maksātājs sākotnēji ir apzināti noklusējis piegādes Kopienas teritorijā esamību, tikai tādā gadījumā, ja pastāv nodokļu ieņēmumu zaudējumu risks un to pilnībā nav novērsis nodokļa maksātājs.

Par tiesāšanās izdevumiem

43 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem 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:

28.c panta A daļas a) punkta 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, ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK, ir jāinterpretē tādā veidā, ka tā nepieļauj, ka dalībvalsts nodokļu administrācija atsakās atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa faktiski notikušu piegādi Kopienas teritorijā, pamatojoties vienīgi uz to, ka pierādījumi par šādu piegādi nav iesniegti savlaicīgi.

Aplūkojot tiesības uz atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa par šādu piegādi, iesniedzējtiesai ir jāņem vērā apstāklis, ka nodokļa maksātājs sākotnēji ir apzināti noklusējis piegādes Kopienas teritorijā esamību, tikai tādā gadījumā, ja pastāv nodokļu ieņēmumu zaudējumu risks un to pilnībā nav novērsis nodokļa maksātājs.

[Paraksti]