



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2012. gada 6. septembrī*

PVN — Direktīva 2006/112/EK — 138. panta 1. punkts — Nosacījumi tāda darījuma Kopienas iekšienē atbrīvošanai no nodokļa, ko raksturo pircēja pienākums nodrošināt preces, ar kuru viņš, sākot no tās iekraušanas brīža, var rīkoties kā īpašnieks, transportēšanu — Pārdevēja pienākums pierādīt, ka prece faktiski ir izvesta no piegādes dalībvalsts teritorijas — Pircēja PVN reģistrācijas numura atcelšana ar atpakaļejošu spēku

Lieta C-273/11

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Baranya Megyei Bíróság* (Ungārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2011. gada 18. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 3. jūnijā, tiesvedībā

Mecsek-Gabona Kft

pret

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], tiesneši U. Lehmušs [*U. Lohmus*] (referents), A. Ross [*A. Rosas*], A. O'Kifs [*A. Ó Caoimh*] un A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*],

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

sekretāre K. Štranca-Slavičeka [*K. Sztranc-Sławiczek*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2012. gada 10. maijā tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- Ungārijas valdības vārdā – *M. Z. Fehér* un *K. Szíjjártó*, pārstāvji,
- Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *K. Petersen*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *V. Bottka*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokātes uzklauššanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

* Tiesvedības valoda – ungāru.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2010. gada 7. decembra Direktīvu 2010/88/ES (OV L 326, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112”), 138. panta 1. punkta interpretāciju.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Mecsek-Gabona Kft* (turpmāk tekstā – “*Mecsek-Gabona*”) un *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága* (Aizdonavas Reģionālā nodokļu direkcija; turpmāk tekstā – “*Főigazgatóság*”) par šīs administratīvās iestādes atteikumu piešķirt prasītājam pamatlietā atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) par darījumu, kuru tā bija kvalificējusi kā preču piegādi Kopienas iekšienē.

Atbilstošās tiesību normas

Direktīva 2006/112

- 3 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 411. un 413. pantu ar to kopš 2007. gada 1. janvāra atceļ un aizstāj tolaik spēkā esošos Savienības tiesību aktus PVN jomā, tostarp Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direktīvu 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.).

- 4 Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktā ir noteikts:

“1. PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

b) preču iegādei Kopienas iekšienē, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic:

- i) nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds, vai juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, ja pārdevējs ir nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds [..].”

- 5 Saskaņā ar šīs direktīvas 14. panta 1. punktu:

““Preču piegāde” ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.”

- 6 Minētās direktīvas IX sadaļā ar nosaukumu “Atbrīvojumi” ir desmit nodaļas, tostarp 1. nodaļa ir veltīta vispārīgajiem noteikumiem. 131. pantā, kurš ir šīs nodaļas vienīgais pants, ir paredzēts:

“[...] 2. līdz 9. nodaļā paredzētos atbrīvojumus, neskarot citus Kopienas noteikumus, piemēro saskaņā ar noteikumiem, ko dalībvalstis pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu iespējamu krāpšanu, izvairīšanos un [iespējamu] ļaunprātīgu izmantošanu.”

- 7 138. panta, kurš atrodams minētās IX sadaļas 4. nodaļā ar nosaukumu “Atbrīvojumi darījumiem Kopienas iekšienē”, 1. punktā ir noteikts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādu preču piegādi, kuras pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet Kopienā, ja piegādi veic citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas kā tāda rīkojas dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts.”

8 Direktīvas 2006/112 131. panta un 138. panta 1. punkta noteikumi būtībā pārņem Sestās direktīvas 77/388, kas grozīta ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.), 28.c panta A daļas a) punkta pirmās daļas saturu.

9 Direktīvas 2006/112 XI sadaļā ar nosaukumu “Nodokļa maksātāju un dažu to personu pienākumi, kas nav nodokļa maksātājas” tostarp ir iekļauta 2. nodaļa ar nosaukumu “Identifikācija” un 3. nodaļa ar nosaukumu “Rēķinu piesūtīšana”.

10 Minētajā 2. nodaļā tostarp ir iekļauts 214. pants, kurā ir noteikts:

“1. Dalībvalstis veic vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu, ka ar individuālu numuru identificē šādas personas:

[..]

b) ikviena juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, vai nodokļa maksātājs, kurš veic preču iegādes Kopienas iekšienē, par kurām saskaņā ar 2. panta 1. punkta b) apakšpunktu uzliek PVN, kā arī ikviena juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, vai nodokļa maksātājs, kurš, veicot preču iegādes Kopienas iekšienē, par kurām uzliek nodokli, izmanto 3. panta 3. punktā minētās izvēles tiesības;

[..].”

11 220. panta, kurš ir iekļauts šīs pašas sadaļas 3. nodaļā, 1. punktā ir noteikts:

“Ikviens nodokļa maksātājs nodrošina, ka – vai nu viņš pats, pircējs vai pakalpojumu saņēmējs, vai arī trešā persona viņa vārdā un interesēs – izsniedz rēķinu par šādiem darījumiem:

[..]

3) preču piegādēm, kas veiktas saskaņā ar 138. pantā paredzētajiem nosacījumiem;

[..].”

12 226. pantā, kurš ir iekļauts iepriekš minētajā 3. nodaļā, ir paredzēts:

“Neskarot šajā direktīvā paredzētos īpašo noteikumus, saskaņā ar 220. un 221. pantu izsniegtos rēķinos PVN vajadzībām obligāti jānorāda šādas ziņas:

[..]

4) pircēja vai pakalpojumu saņēmēja PVN identifikācijas [reģistrācijas] numurs, kas paredzēts 214. pantā un ar ko viņš saņēmis preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, attiecībā uz kuru viņš atbildīgs par PVN nomaksu, vai 138. pantā minēto preču piegādi;

[..].”

Ungārijas tiesības

13 2007. gada Likuma Nr. CXXVII par pievienotās vērtības nodokli (*Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény, Magyar Közlöny 2007/128*) 89. panta 1. punktā ir noteikts šādi:

“No PVN ir atbrīvota – izņemot iepriekš minētā 2. un 3. punkta noteikumus – pierādāma preču nosūtīšana vai transportēšana ārpus valsts teritorijas, tomēr Kopienas ietvaros, ko veic pārdevējs, pircējs vai jebkura trešā persona to vārdā un izpilda cits nodokļu maksātājs, kuram šāds statuss ir

nevis valsts teritorijā, bet citā Kopienas dalībvalstī, vai arī persona, kura PVN mērķiem ir reģistrēta citā Kopienas dalībvalstī kā juridiska persona, kura, lai arī nav nodokļu maksātājs, saglabā nodokļu maksāšanas pienākumu.”

Pamattiesvedība un prejudiciālie jautājumi

- 14 *Mecsek-Gabona* ir Ungārijā reģistrēta sabiedrība, kuras pamatdarbība ir graudaugu, tabakas, sēklu un lopbarības vairumtirdzniecība.
- 15 2009. gada 28. augustā šī sabiedrība noslēdza pirkuma līgumu ar Itālijā reģistrētu sabiedrību *Agro-Trade srl* (turpmāk tekstā – “*Agro-Trade*”) par 1 000 tonnu (pieļaujot 10 % svārstību) rapšu piegādi par cenu HUF 71 500 par tonnu, lai veiktu preču piegādi Kopienas iekšienē, kas ir atbrīvota no PVN.
- 16 Noteikumos par minētā līguma izpildi puses bija vienojušās, ka līguma izpilde kvantitātes ziņā notiks, ievērojot pārdevēja telpās Sentlērincā [*Szentlőrinc*] (Ungārija) iekrauto svaru, kas tiks apliecināts ar svaru reģistru un rēķiniem, kuri sagatavoti, pamatojoties uz to. Pircējs būtu atbildīgs par transporta līdzekli un preču transportēšanu līdz galamērķim citā dalībvalstī.
- 17 Pirms minētās transportēšanas pircējs paziņoja reģistrācijas numurus kravas automašīnām, kuras ieradīsies, lai iekrautu preces *Mecsek-Gabona* telpās. Iegādāto preču daudzums tika norādīts CMR transporta preču pavadzīmēs (preču pavadzīmes, kas tiek izsniegtas, pamatojoties uz 1956. gada 19. maijā Ženēvā parakstīto Konvenciju par kravu starptautisko autopārvadājumu līgumu, kas grozīts ar 1978. gada 5. jūlija protokolu) pēc kravas automašīnu nosvēršanas, un pārvadātāji uzrādīja pārvadājuma dokumentus, kuros tika uzspiests zīmogs. Pārdevējs nokopēja šo aizpildīto transporta preču pavadzīmju 1. eksemplāru, bet oriģināls palika pārvadātājiem. 40 CMR transporta preču pavadzīmes ar secīgiem sērijas numuriem pārdevējam tika pārsūtītas pa pastu, izmantojot pircēja, kurš atradās Itālijā, pasta adresi.
- 18 2009. gada 4. septembrī tika sagatavoti divi rēķini par pamatlietā aplūkotajiem pirkumiem, kas ir atbrīvoti no PVN, pirmais par summu HUF 34 638 175 apmērā un otrs par summu HUF 34 555 235 apmērā, kas atbilst attiecīgi 484,45 tonnām un 483,29 tonnām rapšu. Pirmajā rēķinā norādītā summa tika apmaksāta dažas dienas pēc piegādes, un apmaksu veica ungāru tautības fiziska persona, kura šo summu ieskaitīja *Mecsek-Gabona* bankas kontā. Turpretī otrs rēķins, kurš bija jāsamaksā astoņu mēnešu laikā pēc piegādes, netika samaksāts.
- 19 No konsultācijām ar nodokļu reģistru, ko prasītāja pamatlietā veica 2009. gada 7. septembrī, šķietami izrietēja, ka šajā datumā *Agro-Trade* bija PVN reģistrācijas numurs.
- 20 Pārbaudot *Mecsek-Gabona* nodokļu deklarāciju, Ungārijas nodokļu iestāde, piemērojot Padomes 2003. gada 7. oktobra Regulas (EK) Nr. 1798/2003 par administratīvu sadarbību pievienotās vērtības nodokļu jomā un Regulas (EEK) Nr. 218/92 atcelšanu (OV L 264, 1. lpp.) 5. panta 1. punktu, nosūtīja informācijas pieprasījumu Itālijas iestādēm. Atbilstoši informācijai, kuru paziņoja šīs iestādes, *Agro-Trade* nav atrodama un tās reģistrētajā juridiskajā adresē atrodas privātmāja. Neviena sabiedrība ar šādu nosaukumu nav reģistrēta šajā adresē. Arī Itālijas nodokļu administrācijai *Agro-Trade* nebija zināma, jo tā nekad nebija maksājusi PVN. 2010. gada 14. janvārī šīs sabiedrības Itālijas PVN reģistrācijas numurs tika atcelts ar atpakaļejošu spēku no 2009. gada 17. aprīļa.
- 21 Pamatojoties uz visiem šiem apstākļiem, Ungārijas pirmās instances nodokļu administrācija uzskatīja, ka *Mecsek-Gabona* nodokļu procesā nav spējis pierādīt, ka preču piegāde Kopienas ietvaros, kas ir atbrīvošanas no PVN priekšmets, patiešām ir notikusi, un ar 2010. gada 7. septembra lēmumu

konstatēja, ka šai sabiedrībai ir nodokļu parāds HUF 17 298 000 apmērā par 2009. gada septembra PVN, kam jāpieskaita naudas sods HUF 1 730 000 apmērā un nokavējuma procenti HUF 950 000 apmērā.

- 22 Ar 2011. gada 18. janvāra lēmumu *Főigazgatóság* apstiprināja pirmās pakāpes nodokļu administrācijas pieņemto lēmumu, uzskatot, ka *Mecsek-Gabona* rīcībā bija jābūt dokumentam, kas pierāda preces nosūtīšanu, kā arī tās transportēšanu uz galamērķi citā dalībvalstī. Ja šī sabiedrība pārbaudes procedūrā nespēj uzrādīt šādu dokumentu vai tās uzrādītais dokuments nevar tikt uzskatīts par ticamu, tai ir jāmaksā PVN par pamatlietā aplūkoto pirkumu, izņemot, ja tā darījumu ir veikusi labticīgi.
- 23 *Főigazgatóság* uzskata, ka *Mecsek-Gabona* turklāt bija jāveic piesardzības pasākumi. Tādējādi tai ne tikai bija jāpārbauda, ka preces ir aizvestas, bet bija arī jāpārliedz, ka tās ir ieradušās galamērķī.
- 24 Prasītāja pamatlietā iesniedzējtiesā lūdza atcelt *Főigazgatóság* lēmumu, kā arī pirmās pakāpes nodokļu administrācijas pieņemto lēmumu. Tā norāda, ka tai nevar pārņemt nekāda veida neuzmanību, nedz noslēdzot līgumu, nedz tā izpildes brīdī, ņemot vērā, ka tā 2009. gada 7. septembrī pārbaudīja *Agro-Trade* PVN reģistrācijas numuru, kurš patiešām eksistēja, un arī CMR preču pavadzīmes tai tika pārsūtītas no pircēja adreses Itālijā. *Mecsek-Gabona* piebilda, ka tā nevarēja zināt faktu, ka Itālijas nodokļu administrācija 2010. gada 14. janvārī ar atpakaļejošu spēku no 2009. gada 17. aprīļa šo reģistrācijas numuru atcēla, un tādējādi šai atcelšanai šajā saistībā nevar būt nekādas ietekmes.
- 25 *Főigazgatóság* lūdza atcelt *Mecsek-Gabona* prasību, atstājot spēkā savu argumentāciju, saskaņā ar kuru šī sabiedrība atbrīvojumu no PVN pamatlietā aplūkotajai piegādei varēja piemērot tikai ar nosacījumu, ka tā ir pārliecinājusies ne tikai par preču aizvešanu, bet arī par to ierašanos galamērķī.
- 26 *Baranya Megyei Bíróság* [Baraņas meģes tiesa] uzskata, ka, lai tā varētu noteikt, kādi pierādījumi ir uzskatāmi par pietiekamiem, lai apliecinātu, ka ir notikusi preču piegāde, kas ir atbrīvota no PVN, un lai tā varētu lemt par jautājumu, cik lietā mērā pārdevējs, ja viņš pats nenodrošina transportēšanu, atbild par pircēja rīcību, ir nepieciešama Direktīvas 2006/112 138. panta interpretācija. Atsaucoties uz 2007. gada 27. septembra spriedumu lietā C-409/04 *Teleos* u.c. (Krājums, I-7797. lpp.), iesniedzējtiesa turklāt vaicā, vai apstākļi, ka *Agro-Trade* PVN reģistrācijas numurs tika atcelts pēc preču piegādes, var likt apšaubīt prasītājas pamatlietā labticību un vai tas var tikt izmantots par pamatu secinājumam, ka nepastāv piegāde, kas būtu atbrīvota no PVN.
- 27 Šādos apstākļos *Baranya Megyei Bíróság* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai Direktīvas 2006/112 138. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka preču piegāde tiek atbrīvota no PVN, ja prece ir pārdota pircējam, kurš pirkuma līguma noslēgšanas brīdī PVN mērķiem ir reģistrēts citā dalībvalstī, pircējs attiecīgās preces pirkuma līgumam ir pievienojis klauzulu, saskaņā ar kuru preces lietošanas tiesības un īpašumtiesības viņam tiek nodotas brīdī, kad preces tiek iekrautas transportlīdzeklī, un pienākums nogādāt preces līdz galamērķim citā dalībvalstī ir šim pašam pircējam?
- 2) Vai, lai pārdevējs varētu piemērot piegādes sistēmu, kas ir atbrīvota no PVN, pietiek, ka viņš nodrošina, ka pārdotās preces tiek pārvadātas ārvalstīs reģistrētās kravas mašīnās un ka viņa rīcībā ir pircēja nosūtītas CMR transporta preču pavadzīmes, vai arī viņam ir jāpārliedz, ka pārdotās preces ir šķērsojušas robežu un ka tās ir pārvadātas Kopienā?
- 3) Vai piegādes, kas ir atbrīvota no PVN, esamību var apšaubīt, pamatojoties tikai uz to, ka citas dalībvalsts nodokļu administrācija ar atpakaļejošu spēku no kāda datuma pirms preču piegādes ir atcēlusi pircēja Kopienas nodokļu maksātāja reģistrācijas numuru?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo un otro jautājumu

- 28 Ar pirmajiem diviem jautājumiem, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 138. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj dalībvalsts nodokļu administrācijai atteikt piešķirt atbrīvojumu no PVN par piegādi Kopienas iekšienē šajā dalībvalstī reģistrētam pārdevējam apstākļos, kad, pirmkārt, tiesības rīkoties ar precī kā tās īpašniekam minētās dalībvalsts teritorijā tiek nodotas pircējam, kurš ir reģistrēts citā dalībvalstī, kuram darījuma veikšanas brīdī šajā citā dalībvalstī ir PVN reģistrācijas numurs un kurš ir atbildīgs par minētās preces transportēšanu līdz tās galamērķim, un, otrkārt, kad pārdevējs pārliecinās, ka ārvalstīs reģistrētas kravas automašīnas precī aizved no viņa noliktavas un viņa rīcībā ir CMR preču pavadzīmes, kuras pircējs ir nosūtījis no galamērķa dalībvalsts kā pierādījumu tam, ka preces ir transportētas ārpus pārdevēja dalībvalsts.
- 29 Vispirms ir jāatgādina, ka piegāde Kopienas iekšienē, kas ir iegādes Kopienas iekšienē nenovēršamas sekas, ir atbrīvota no PVN, ja tā atbilst Direktīvas 2006/112 138. panta 1. punktā paredzētajiem nosacījumiem (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Teleos u.c.*, 28. punkts, un 2010. gada 18. novembra spriedumu lietā *C-84/09 X*, Krājums, I-11645. lpp., 26. punkts).
- 30 Saskaņā ar šo tiesību normu dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādu preču piegādi, kuras pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, tomēr Savienībā, ja piegādi veic citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja, bet kas kā tāda rīkojas dalībvalstī, kura nav preču nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts.
- 31 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru atbrīvojums no nodokļa par piegādi Kopienas iekšienē ir piemērojams tikai tad, ja tiesības ar šo precī rīkoties kā īpašniekam ir nodotas pircējam un pārdevējs pierāda, ka minētās preces ir nosūtītas vai transportētas uz citu dalībvalsti un ka pēc šīs nosūtīšanas vai transportēšanas prece faktiski ir izvesta no piegādes dalībvalsts teritorijas (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Teleos u.c.*, 42. punkts; 2007. gada 27. septembra spriedumu lietā *C-184/05 Twoh International*, Krājums, I-7897. lpp., 23. punkts; 2010. gada 7. decembra spriedumu lietā *C-285/09 R*, Krājums, I-12605. lpp., 41. punkts, un 2010. gada 16. decembra spriedumu lietā *C-430/09 Euro Tyre Holding*, Krājums, I-13335. lpp., 29. punkts).
- 32 Kas, pirmkārt, attiecas uz tiesību rīkoties ar ķermenisku lietu kā īpašniekam pāriešanu pircējam, ir jānorāda, ka tas ir jāizskata par jebkuras Direktīvas 2006/112 14. panta 1. punktā definētās piegādes neatņemamu nosacījumu un tas pats par sevi neļauj noteikt attiecīgā darījuma kā iekšēja Kopienas darījuma raksturu.
- 33 Šajā saistībā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka netiek apstrīdēts, ka pamatlietā šis nosacījums par tiesību rīkoties ar precī kā īpašniekam pāreju ir izpildīts, jo atbilstoši līgumam, kas ir noslēgts starp pusēm, šī pāreja notika brīdī, kad preces tika iekrautas pircēja sagādātajā transportlīdzeklī, un Ungārijas nodokļu iestāde šīs iekraušanas esamību nav apšaubījusi.
- 34 Otrkārt, attiecībā uz pārdevēja pienākumu pierādīt, ka preces tika nosūtītas vai transportētas ārpus piegādes dalībvalsts, ir jāatgādina, ka šis jautājums ir jāskata saistībā ar īpašo nodokļu pagaidu režīmu, kas ir piemērojams tirdzniecībai Savienībā un kas ir izveidots ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK, kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/388 nolūkā atcelt fiskālās robežas (OV L 376, 1. lpp.), lai 1993. gada 1. janvārī atceltu iekšējās robežas (iepriekš minētais spriedums lietā *Teleos u.c.*, 21. punkts).

- 35 Šajā saistībā Tiesa norādīja, ka, pat ja preču piegāde Kopienas iekšienē ir atkarīga no objektīva nosacījuma, ka ir notikusi to fiziska izvešana no piegādes dalībvalsts, pēc kontroles atcelšanas uz dalībvalstu robežām nodokļu administrācijai ir grūti pārliecināties, vai preces fiziski ir izvestas no minētās dalībvalsts teritorijas. Tādēļ šādu pārbaudi valsts nodokļu iestādes veic, pamatojoties galvenokārt uz nodokļu maksātāju sniegtajiem pierādījumiem un to deklarācijām (iepriekš minētie spriedumi lietā *Teleos u.c.*, 44. punkts, kā arī lietā *R*, 42. punkts).
- 36 No judikatūras arī izriet, ka, tā kā Direktīvā 2006/112 nav konkrētu noteikumu par to, kādi pierādījumi nodokļu maksātājiem ir jāiesniedz, lai tie varētu izmantot atbrīvojumu no PVN, atbilstoši Direktīvas 2006/112 131. pantam dalībvalstīm ir jāparedz nosacījumi, ar kādiem piegādes Kopienas iekšienē ir atbrīvotas no nodokļa, lai nodrošinātu minēto atbrīvojumu pareizu un godīgu piemērošanu, kā arī novērstu jebkādu krāpšanu, izvairīšanos [no nodokļu maksāšanas] un iespējamu ļaunprātīgu izmantošanu. Tomēr dalībvalstīm, īstenojot savas pilnvaras, ir jāievēro vispārējie tiesību principi, kas ir daļa no Savienības tiesību sistēmas, tostarp tiesiskās drošības un samērīguma principi (šajā ziņā skat. 2007. gada 27. septembra spriedumu lietā *C-146/05 Collée*, Krājums, I-7861. lpp., 24. punkts; iepriekš minētos spriedumus lietā *Twoh International*, 25. punkts, X, 35. punkts, un lietā *R*, 43. un 45. punkts).
- 37 Šajā saistībā ir jānorāda, ka iesniedzējtiesas lēmumā nav norādīti konkrēti pienākumi, kas būtu paredzēti Ungārijas tiesībās, piemēram, tostarp kompetentajām iestādēm iesniedzamo dokumentu saraksts, lai varētu saņemt piegādes Kopienas iekšienē atbrīvojumu no nodokļa. Atbilstoši skaidrojuma, kuru Ungārijas valdība sniedza Tiesai tiesas sēdes laikā, Ungārijas tiesiskajā regulējumā ir tikai paredzēts, ka piegādei ir jābūt apstiprinātai un ka pieprasīto pierādījumu līmenis ir atkarīgs no attiecīgā darījuma konkrētajiem apstākļiem.
- 38 Šādos apstākļos nodokļu maksātāja pienākumi pierādījumu jomā ir jānosaka, ņemot vērā nosacījumus, kuri šajā saistībā ir skaidri noteikti valsts tiesībās, un ņemot vērā ierasto praksi līdzīgu darījumu gadījumā.
- 39 Kā izriet no Tiesas judikatūras, tiesiskās drošības princips nosaka, ka nodokļu maksātājiem savas nodokļu saistības ir jāzina pirms darījuma noslēgšanas (iepriekš minētais spriedums lietā *Teleos u.c.*, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 40 Iesniedzējtiesa īpaši vaicā, vai, lai piegādei Kopienas iekšienē varētu piemērot atbrīvojumu no nodokļa, dalībvalsts var pieprasīt nodokļu maksātājam pārliecināties par to, ka preces faktiski ir izvestas no šīs dalībvalsts teritorijas.
- 41 Šajā saistībā Tiesa jau ir norādījusi, ka situācijā, kad acīmredzami nav neviena reāla pierādījuma, kas ļautu secināt, ka attiecīgās preces ir nosūtītas ārpus piegādes dalībvalsts teritorijas, nodokļu maksātājam uzliktot pienākumu sniegt šādus pierādījumus, netiek garantēta pareiza un vienkārša [nodokļu] atbrīvojumu piemērošana. Tieši pretēji, šis pienākums nodokļu maksātājam rada neskaidru situāciju attiecībā uz iespēju piemērot nodokļu atbrīvojumu piegādei Kopienas iekšienē vai attiecībā uz nepieciešamību PVN iekļaut pārdošanas cenā (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Teleos u.c.*, 49. un 51. punkts).
- 42 Turklāt ir jāprecizē, ka gadījumā, kad pircējam ir tiesības rīkoties ar attiecīgo precī kā tās īpašniekam piegādes dalībvalstī un nodrošināt šo preču transportēšanu uz gala mērķa dalībvalstī, ir jāņem vērā tas, ka pierādījumi, kurus pārdevējs var iesniegt nodokļu iestādēm, galvenokārt ir atkarīgi no informācijas, kuru viņš šim nolūkam saņem no pircēja (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Euro Tyre Holding*, 37. punkts).
- 43 Tādējādi Tiesa ir uzskatījusi, ka gadījumā, ja pārdevējs ir izpildījis savus pienākumus saistībā ar pierādījumu iesniegšanu par piegādi Kopienas iekšienē, tā kā pircējs nav izpildījis līgumā paredzēto pienākumu nosūtīt vai transportēt attiecīgās preces ārpus piegādes dalībvalsts, pircējs ir jāuzskata par PVN parādnieku šajā dalībvalstī (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Teleos u.c.*, 66. un 67. punkts, kā arī lietā *Euro Tyre Holding*, 38. punkts).

- 44 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka pamatlietā *Mecsek-Gabona* norādīja uz savām atbrīvojuma tiesībām no PVN, pamatojoties uz PVN reģistrācijas numuru, kuru pircējam bija piešķirušas Itālijas valsts iestādes, kā arī uz to, ka pārdotās preces aizveda ārvalstī reģistrētas kravas automašīnas, un pamatojoties uz CMR pavadzīmēm, kuras pircējs pārsūtīja no savas pasta adreses, norādot, ka preces ir transportētas uz Itāliju.
- 45 Jautājums par to, vai *Mecsek-Gabona*, šādi rikojoties, ir izpildījusi savus pierādīšanas un rūpības pienākumus, ir jāizvērtē iesniedzējtiesai, pamatojoties uz nosacījumiem, kas precizēti šī sprieduma 38. punktā.
- 46 Tomēr gadījumā, ja attiecīgā piegāde ir iesaistīta krāpšanā, kuru veicis pircējs, un ja nodokļu administrācija nav pārliecināta par to, vai preces patiešām ir izvestas no piegādes dalībvalsts, treškārt, ir jāizvērtē, vai šī administrācija vēlāk pārdevējam var uzlikt pienākumu maksāt PVN par šo piegādi.
- 47 Saskaņā ar iedibinātu judikatūru cīņa pret krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu izmantošanu ir mērķis, ko atzīst un kura sasniegšanu sekmē Direktīva 2006/112 (skat. 2004. gada 29. aprīļa spriedumu apvienotajās lietās *C-487/01 un C-7/02 Gemeente Leusden un Holin Groep, Recueil*, I-5337. lpp., 76. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *R.*, 36. punkts, kā arī 2012. gada 21. jūnija spriedumu apvienotajās lietās *C-80/11 un C-142/11 Mahagében un Dávid*, 41. punkts un tajā minētā judikatūra), kas dažkārt attaisno stingrākas prasības attiecībā uz pārdevēju pienākumiem (iepriekš minētais spriedums lietā *Teleos u.c.*, 58. un 61. punkts).
- 48 Tādējādi prasība, lai tirgus dalībnieks darbotos labticīgi un veiktu visus pasākumus, ko no tā var saprātīgi pieprasīt, lai pārliecinātos, ka tā veiktais darījums nav saistīts ar krāpšanu nodokļu jomā, nav pretrunā Savienības tiesībām (iepriekš minētie spriedumi lietā *Teleos u.c.*, 65. punkts, kā arī apvienotajās lietās *Mahagében un Dávid*, 54. punkts).
- 49 Tiesa uzskatīja, ka šie ir svarīgi apstākļi, lai noteiktu iespēju noteikt pārdevējam pienākumu vēlāk samaksāt PVN (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Teleos u.c.*, 66. punkts).
- 50 Tādējādi gadījumā, ja pamatlietā saņēmējs izvairās no nodokļu maksāšanas, ir pamatoti noteikt, ka pārdevēja tiesības saņemt atbrīvojumu no PVN ir atkarīgas no labticības prasības.
- 51 Iesniedzējtiesas lēmums neļauj secināt, ka *Mecsek-Gabona* zināja vai tai bija jāzina, ka pircējs izvairās no nodokļu maksāšanas.
- 52 Tomēr savos Tiesai iesniegtajos rakstveida un mutiskajos apsvērumos Ungārijas valdība norāda, ka vairāki apstākļi, kuri nav norādīti iesniedzējtiesas lēmumā, kā tā uzskata, pierāda prasītājas pamatlietā negodprātīgu rīcību. Tādējādi šī valdība norāda, ka, lai gan *Mecsek-Gabona* pamatlietā aplūkoto preču pircēju nepazīna, tā neprasija tam nekāda veida nodrošinājumu, tā PVN reģistrācijas numuru pārbaudīja tikai pēc darījuma, nemeklēja nekādu papildu informāciju par šo saņēmēju, bija tam nodevusi īpašumtiesības uz šīm precēm, piekrītot atlikt to tirdzniecības cenas samaksu, un iesniedza minētā pircēja pārsūtītās CMR pavadzīmes, lai gan tās bija nepilnīgas.
- 53 Šajā saistībā ir jāatgādina, ka saistībā ar tiesvedību, kas uzsākta saskaņā ar LESD 267. pantu, Tiesa nav kompetenta pārbaudīt un vēl jo mazāk izvērtēt ar pamatlietu saistītos faktiskos apstākļus. Tādējādi valsts tiesai ir jāveic vispārējs visas šīs lietas informācijas un apstākļu izvērtējums, lai noteiktu, vai *Mecsek-Gabona* ir darbojusies labticīgi un veikusi visus pasākumus, kurus no tās saprātīgi var pieprasīt, lai pārliecinātos, ka veiktais darījums nav saistīts ar krāpšanu nodokļu jomā.
- 54 Gadījumā, ja šī tiesa izdarītu secinājumu, ka attiecīgais nodokļu maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka viņa veiktais darījums ir iesaistīts krāpšanā, kuru veic pircējs, un ka viņš nav veicis visus saprātīgos pasākumus, kas bija viņa spēkos, lai izvairītos no šīs krāpšanas, viņam būtu jāatsaka tiesību atskaitīt PVN izmantošana.

55 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka uz pirmo un otro jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 138. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas tādos apstākļos, kādi ir aplūkoti pamatlietā, pieļauj, ka pārdevējam tiek atteiktas tiesības izmantot piegādes Kopienas iekšienē atbrīvošanu no nodokļa ar nosacījumu, ka, ņemot vērā objektīvus apstākļus, ir pierādīts, ka pārdevējs nav izpildījis savus pienākumus attiecībā uz pierādījumu par to, ka viņš zināja vai viņam vajadzēja zināt, ka viņa veiktais darījums bija iesaistīts krāpšanā, kuru veica pircējs, un ka pārdevējs nav veicis visus saprātīgos pasākumus, kas bija viņa spēkos, lai izvairītos no savas dalības šajā krāpšanā.

Par trešo jautājumu

56 Ar savu trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai piegādes Kopienas iekšienē atbrīvošana no nodokļa Direktīvas 2006/112 138. panta 1. punkta izpratnē pārdevējam var tikt atteikta, pamatojoties uz to, ka citas dalībvalsts nodokļu administrācija ir atcēlusi pircēja PVN reģistrācijas numuru, kas, lai gan tika veikta pēc preču piegādes, ar atpakaļejošu spēku stājās spēkā datumā pirms šīs piegādes.

57 Saistībā ar īpašo nodokļu pagaidu režīmu, kas ir piemērojams tirdzniecībai Savienībā, kura mērķis ir ienākumus no nodokļiem nodot dalībvalstij, kurā notiek piegādāto preču gala patēriņš (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Teleos u.c.*, 36. punkts, kā arī 2010. gada 22. aprīļa spriedumu apvienotajās lietās *C-536/08 un C-539/08 X un fiscale eenheid Facet-Facet Trading*, Krājums, I-3581. lpp., 30. punkts), PVN nodokļu maksātāju reģistrācijas ar individuāliem numuriem mērķis ir atvieglot tās dalībvalsts noteikšanu, kurā ir noticis šis gala patēriņš.

58 Ar Direktīvu 2006/112, pirmkārt, saskaņā ar tās 214. panta 1. punkta b) apakšpunktu dalībvalstīm ir noteikts pienākums veikt vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu, ka ar individuālu numuru tiek identificēti visi nodokļu maksātāji, kuri veic preču iegādes Kopienas iekšienē. Otrkārt, piemērojot tās 226. panta 4. punktu, šī direktīva pieprasa, lai rēķinos, kuri vienmēr ir jāizsniedz preču piegādes Kopienas iekšienē gadījumos, obligāti tiktu uzrādīts pircēja PVN reģistrācijas numurs, ar kuru tas saņēmis minētas direktīvas 138. pantā paredzēto preču piegādi.

59 Tomēr ne Direktīvas 2006/112 138. panta 1. punktā, ne šī sprieduma 31. punktā atgādinātajā judikatūrā izsmeloši uzskaitīto piegādes Kopienas iekšienē būtisko nosacījumu vidū nav minēts pienākums saņemt PVN reģistrācijas numuru.

60 Protams, ka šāda numura piešķiršana pierāda nodokļu maksātāja nodokļu statusu PVN piemērošanas mērķiem un atvieglo darījumu Kopienas iekšienē nodokļu kontroli. Tomēr runa ir par formālu prasību, kas nevar apdraudēt tiesības uz atbrīvojumu no PVN, ja ir izpildīti piegādes Kopienas iekšienē būtiskie nosacījumi (attiecībā uz atskaitīšanas tiesībām skat. pēc analogijas 2010. gada 21. oktobra spriedumu lietā *C-385/09 Nidera Handelscompagnie*, Krājums, I-10385. lpp., 50. punkts, un 2010. gada 22. decembra spriedumu lietā *C-438/09 Dankowski*, Krājums, I-14009. lpp., 33. un 47. punkts).

61 No judikatūras izriet, ka valsts pasākums, kas atbrīvo no nodokļa piegādi Kopienas iekšienē tikai tad, ja ir ievērotas formālas prasības, neņemot vērā pamatprasības, pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu precīzu nodokļa iekasēšanu (iepriekš minētais spriedums lietā *Collée*, 29. punkts), izņemot gadījumu, ja formālo prasību pārkāpums neļautu sniegt neapstrīdamus pierādījumus, ka ir ievērotas pamatprasības (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Collée*, 31. punkts).

62 Šajā gadījumā nav šaubu, ka pircēja reģistrācijas numurs darījuma izpildes brīdī bija spēkā esošs, bet vairākus mēnešus pēc šī darījuma Itālijas iestādes šo numuru izslēdza no nodokļu maksātāju reģistra ar atpakaļejošu spēku.

- 63 Ņemot vērā, ka kompetentajai valsts iestādei ir pienākums pārbaudīt nodokļa maksātāja statusu pirms PVN reģistrācijas numura izsniegšanas, iespējams pārkāpums, kas ietekmē šo reģistrāciju, nevar liegt saimnieciskās darbības subjektam, kurš ir pamatojies uz minētajā reģistrā iekļautiem datiem, atbrīvojumu no nodokļa, uz kuru viņam ir tiesības.
- 64 Kā pamatoti norāda Eiropas Komisija, ja pārdevējam būtu jāmaksā PVN, tikai pamatojoties uz to, ka ir notikusi pircēja PVN reģistrācijas numura atcelšana ar atpakaļejošu spēku, tas būtu pretrunā samērīguma principam.
- 65 Tādējādi uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka piegādes Kopienas iekšienē atbrīvošana no nodokļa Direktīvas 2006/112 138. panta 1. punkta izpratnē pārdevējam nevar tikt atteikta tikai tādēļ, ka citas dalībvalsts nodokļu administrācija ir atcēlusi pircēja PVN reģistrācijas numuru un, lai gan atcelšana ir notikusi pēc preču piegādes, tā ar atpakaļejošu spēku ir stājusies spēkā datumā pirms šīs piegādes.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 66 Attiecībā uz pamatlietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

- 1) **Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas grozīta ar Padomes 2010. gada 7. decembra Direktīvu 2010/88/ES, 138. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas tādos apstākļos, kādi ir aplūkoti pamatlietā, pieļauj, ka pārdevējam tiek atteiktas tiesības izmantot tiesības uz piegādes Kopienas iekšienē atbrīvošanu no nodokļa, ar nosacījumu, ka, ņemot vērā objektīvus apstākļus, ir pierādīts, ka pārdevējs nav izpildījis savus pienākumus attiecībā uz pierādījumu par to, ka viņš zināja vai viņam vajadzēja zināt, ka viņa veiktais darījums bija iesaistīts krāpšanā, kuru veica pircējs, un ka pārdevējs nav veicis visus saprātīgos pasākumus, kas bija viņa spēkos, lai izvairītos no savas dalības šajā krāpšanā;**
- 2) **piegādes Kopienas iekšienē atbrīvošana no nodokļa Direktīvas 2006/112, kas grozīta ar Direktīvu 2010/88, 138. panta 1. punkta izpratnē pārdevējam nevar tikt atteikta tikai tādēļ, ka citas dalībvalsts nodokļu administrācija ir atcēlusi pircēja PVN reģistrācijas numuru un, lai gan atcelšana ir notikusi pēc preču piegādes, tā ar atpakaļejošu spēku ir stājusies spēkā datumā pirms šīs piegādes.**

[Paraksti]