



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2017. gada 9. februārī¹

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — PVN — Direktīva 2006/112/EK — 131. un 138. pants — Nosacījumi piegādes Kopienas iekšienē atbrīvojumam no nodokļa — PVN informācijas apmaiņas sistēma (VIES) — Pircēja iekļaušanas neesamība — Atteikums piešķirt atbrīvojumu — Pieļaujamība

Lieta C-21/16

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* (Šķirējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķirējtiesu centrs), Portugāle) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2015. gada 30. novembrī un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 15. janvārī, tiesvedībā

Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal

pret

Autoridade Tributária e Aduaneira .

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs E. Juhāss [*E. Juhász*], tiesneši K. Jirimēe [*K. Jürimäe*] (referente) un K. Likurģs [*C. Lycourgos*],

ģenerālvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

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

— Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna*, pārstāvis,

— Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *G. Braga da Cruz*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklauššanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

¹ — Tiesvedības valoda – portugāļu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 131. pantu un 138. panta 1. punktu, kā arī samērīguma principu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal* (turpmāk tekstā – “*Euro Tyre*”) un *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Nodokļu un muitas iestāde, Portugāle) par šīs iestādes atteikumu piešķirt atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) vairākiem darījumiem, ko *Euro Tyre* ir kvalificējusi kā preču piegādes Kopienas iekšienē.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

PVN direktīva

- 3 Saskaņā ar PVN direktīvas 9. panta 1. punktu ““nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta [...]”. “Saimnieciskā darbība” šajā tiesību normā ir definēta kā jebkura ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbība, tostarp kalnrūpniecība, lauksaimnieciska darbība un brīvo profesiju darbība. Minētajā tiesību normā ir precizēts, ka it īpaši par saimniecisku darbību ir uzskatāma ilglaicīga materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ienākumus.
- 4 Atbilstoši šīs direktīvas 131. pantam:
“Šīs sadaļas 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 ļaunprātīgu izmantošanu.”
- 5 Minētās direktīvas 138. panta 1. punktā ir paredzēts:
“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.”
- 6 Šīs pašas direktīvas 213. panta 1. punktā ir noteikts:
“Katrs nodokļa maksātājs paziņo, kad sākas, mainās vai beidzas tā darbība kā nodokļa maksātāja darbība.
Atbilstīgi dalībvalstu izstrādātajiem noteikumiem dalībvalstis ļauj par to paziņot elektroniski, kā arī var pieprasīt, ka tas jādara elektroniski.”

7 PVN direktīvas 214. panta 1. punkts ir izteikts šādi:

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

- a) ikviens nodokļa maksātājs, izņemot 9. panta 2. punktā minētos nodokļa maksātājus, kas to attiecīgajā teritorijā veic preču piegādes vai sniedz pakalpojumus, par kuriem atskaitāms PVN, izņemot tādu preču piegādi vai tādu pakalpojumu sniegšanu, par ko saskaņā ar 194. līdz 197. pantu un 199. pantu PVN maksā vienīgi pakalpojumu saņēmējs vai persona, kurai šīs preces vai pakalpojumi ir paredzēti;
- 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;

[..].”

Regulas (EK) Nr. 1798/2003 un (ES) Nr. 904/2010

8 Atbilstoši 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 2003, L 264, 1. lpp.) 27. panta 1. punktam:

“Katra dalībvalsts uztur elektronisku datu bāzi, kurā ir to personu reģistrs, kam tajā dalībvalstī ir izdoti PVN reģistrācijas numuri.”

9 Regula Nr. 1798/2003 no 2012. gada 1. janvāra ir atcelta ar Padomes 2010. gada 7. oktobra Regulu (ES) Nr. 904/2010 par administratīvu sadarbību un krāpšanas apkarošanu pievienotās vērtības nodokļa jomā (OV 2010, L 268, 1. lpp.).

10 Pēdējās minētās regulas 17. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Katra dalībvalsts elektroniskā sistēmā glabā šādu informāciju:

- a) informāciju, kas ievākta saskaņā ar [PVN] direktīvas XI sadaļas 6. nodaļu;
- b) saskaņā ar [PVN] direktīvas 213. pantu apkopotos datus attiecībā uz to personu identitāti, darbību, organizāciju un adresi, kurām tā piešķirusi PVN identifikācijas numuru, kā arī datumu, kurā šis numurs piešķirts;

[..].”

Portugāles tiesības

11 Ar *Regime do IVA das Transações Intracomunitárias* (Darījumiem Kopienas iekšienē piemērojama PVN režīms, turpmāk tekstā – “*RITT*”) Portugāles tiesībās ir transponēti no PVN direktīvas izrietošie noteikumi attiecībā uz darījumiem Kopienas iekšienē.

12 Atbilstoši *RITI* 14. panta a) punktam no PVN ir atbrīvotas:

“2. panta 1. punkta a) apakšpunktā minētās nodokļa maksātāja veiktās tādu preču piegādes, kuras pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā no valsts teritorijas nosūta vai transportē uz citu dalībvalsti pircējam, ja pircējs ir fiziska vai juridiska persona, kas citā dalībvalstī ir reģistrēts kā pievienotās vērtības nodokļa maksātājs un kas, veicot iegādi ir norādījis savu nodokļa maksātāja identifikācijas numuru, un uz ko minētajā valstī tiek attiecināts preču iegādēm Kopienas iekšienē piemērojamais nodokļu režīms.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

13 *Euro Tyre* ir atbilstoši Nīderlandes tiesībām dibinātas sabiedrības *Euro Tyre BV* filiāle Portugālē. Tā nodarbojas ar dažādu preču zīmju riepu importu, eksportu un tirdzniecību mazumtirgotājiem Portugālē un Spānijā. Spānijas tirgū tā savus pārdošanas darījumus veic daļēji tieši un daļēji ar izplatītāja, proti, *Euro Tyre Distribución de Neumáticos SL*, starpniecību.

14 Pamatlieta attiecas uz vairākiem pārdošanas darījumiem, kuri laikposmā no 2010. līdz 2012. gadam tika noslēgti ar *Euro Tyre Distribución de Neumáticos*. Kad tika veikti šie pārdošanas darījumi, pēdējā minētā bija reģistrēta kā PVN maksātāja Spānijā. Tomēr uz to šajā dalībvalstī vēl netika attiecināts iegādēm Kopienas iekšienē piemērojamais nodokļu režīms un tā nebija iekļauta PVN informācijas apmaiņas sistēmā (turpmāk tekstā – “*VIES* sistēma”). Spānijas nodokļu iestādes tikai 2013. gada 19. martā tai piešķīra saimnieciskās darbības veicēja Kopienas iekšienē statusu un to ar atpakaļejošu spēku no 2012. gada jūlija iekļāva šajā sistēmā.

15 *Euro Tyre* minētos pārdošanas darījumus deklarēja kā saskaņā ar *RITI* 14. panta a) punktu no nodokļa atbrīvotas piegādes Kopienas iekšienē.

16 Pēc nodokļu revīzijas attiecībā uz 2010. līdz 2012. gadu *Inspeção Tributária* (Nodokļu inspekcija, Portugāle) tomēr atzina, ka *RITI* 14. panta a) punktā paredzētie atbrīvojuma nosacījumi nebija izpildīti, jo, kad tika veikti attiecīgie pārdošanas darījumi, *Euro Tyre Distribución de Neumáticos* nebija ne Spānijā reģistrēta darījumu Kopienas iekšienē veikšanai, ne arī iekļauta *VIES* sistēmā.

17 Pēc tam nodokļu un muitas iestāde veica PVN, kas *Euro Tyre* bija jāmaksā par 2010. līdz 2012. gadu, korekcijas, pieskaitot nokavējuma procentus.

18 *Euro Tyre* šīs korekcijas apstrīdēja. Pēc tās sūdzību attiecīgajai iestādei un padotības kārtībā augstākajai iestādei noraidīšanas tā vērsās iesniedzējtiesā. Tā šajā tiesā norādīja, ka *RITI* 14. panta a) punktā paredzētais nosacījums, saskaņā ar kuru uz pircēju ir jābūt attiecināmam preču iegādēm Kopienas iekšienē piemērojamajam nodokļu režīmam un tam ir jābūt iekļautam *VIES* sistēmā, izriet no PVN direktīvas nepareizas transponēšanas. Proti, šīs direktīvas 138. pantā šāds nosacījums neesot ietverts un tā, augstākais, esot formāla rakstura prasība, ko ir noteikusi vienīgi Portugāles Republika.

19 Iesniedzējtiesai nav skaidrs, vai PVN direktīvas 138. panta 1. punktā paredzētais piegāžu Kopienas iekšienē atbrīvojums no nodokļa var tikt pakārtots nosacījumam, ka pircējam, kura juridiskā adrese ir dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai preču transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts, ir jābūt pirmajā valstī reģistrētam darījumiem Kopienas iekšienē un ka tam ir jābūt iekļautam *VIES* sistēmā.

20 Šajā ziņā šī tiesa norāda, ka *Euro Tyre Distribución de Neumáticos* kopš 2010. gada jūnija ir reģistrēta kā PVN maksātāja Spānijā darījumu veikšanai šajā valstī ar identifikācijas numuru, kas ir ietverts visos rēķinos par attiecīgajiem pārdošanas darījumiem, kā arī ar tiem saistītajos kopsavilkuma paziņojumos. Tomēr šo pārdošanas darījumu veikšanas brīdī uz šo sabiedrību, kas ir PVN maksātāja, neattiecas iegādēm Kopienas iekšienē piemērojamais nodokļu režīms un tā nebija iekļauta *VIES* sistēmā. *Euro Tyre* zināja par šo faktu, bet rēķinājās ar to, ka Spānijas nodokļu iestādes *Euro Tyre Distribución de*

Neumáticos piešķirs saimnieciskās darbības veicēja Kopienas iekšienē statusu ar atpakaļejošu spēku. Turklāt Portugāles nodokļu administrācija esot uzskatījusi, ka *Euro Tyre* šajā lietā nav veikusi ne krāpšanu, ne izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

21 Šajos apstākļos *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* (Šķirējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķirējtiesu centrs), Portugāle) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus

- “1) Vai PVN direktīvas 131. pants un 138. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tas, ka dalībvalsts nodokļu administrācija liedz piešķirt pārdevējam, kas ir reģistrēts šajā dalībvalstī, atbrīvojumu no PVN par preču piegādi Kopienas iekšienē, jo pircējs, kas ir reģistrēts citā dalībvalstī, nav nedz reģistrēts *VIES*, nedz arī šajā valstī uz to tiek attiecināts preču iegādēm Kopienas iekšienē piemērojamais nodokļu režīms, lai arī darījumu veikšanas brīdī tam šajā citā dalībvalstī ir derīgs PVN identifikācijas numurs, kas ir izmantots rēķinos attiecībā uz šiem darījumiem, un ir izpildītas būtiskas kumulatīvas prasības par preču piegādi Kopienas iekšienē, proti, tiesības rīkoties ar precī kā īpašniekam ir nodotas pircējam, pārdevējs ir pierādījis, ka minētās preces ir nosūtītas vai transportētas uz citu dalībvalsti, un pēc šīs nosūtīšanas vai transportēšanas šīs preces faktiski ir tikušas izvestas no [nosūtīšanas sākumpunkta] dalībvalsts un piegādātas pircējam, kas ir nodokļa maksātājs, vai juridiskai personai, kura kā tāda rīkojas preču nosūtīšanas sākumpunkta dalībvalstī?
- 2) Vai samērīguma principam pretrunā ir tas, ka PVN direktīvas 138. panta 1. punkts tiek interpretēts tādējādi, ka atbrīvojums no PVN nav jāpiešķir tad, ja, lai gan pārdevējs, kas ir reģistrēts dalībvalstī, zina, ka pircējs, kas ir reģistrēts citā dalībvalstī, neņemot vērā, ka tam šajā citā dalībvalstī ir derīgs PVN identifikācijas numurs, nav nedz reģistrēts *VIES*, nedz arī uz to tiek attiecināts preču iegādēm Kopienas iekšienē piemērojamais nodokļu režīms, ir pārlicināts, ka šis pircējs ar atpakaļejošu spēku tiks reģistrēts kā saimnieciskās darbības veicējs Kopienas iekšienē?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 22 Ar saviem jautājumiem, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 131. pants un 138. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem dalībvalsts nodokļu administrācijai ir liegts atteikties piešķirt piegādei Kopienas iekšienē atbrīvojumu no PVN, jo šīs piegādes brīdī pircējs, kas ir reģistrēts galamērķa dalībvalsts teritorijā un kam ir darījumiem šajā valstī derīgs PVN identifikācijas numurs, nav iekļauts *VIES* sistēmā un uz to netiek attiecināts iegādēm Kopienas iekšienē piemērojamais nodokļu režīms. Minētajai tiesai nav skaidrības arī jautājumā, vai PVN direktīvas 138. panta 1. punkts, to interpretējot samērīguma principa gaismā, šādam atteikumam pretrunā ir tad, ja pārdevējs zināja par apstākļiem, kas raksturoja pircēja situāciju attiecībā uz PVN piemērošanu, un bija pārlicināts, ka vēlāk pircējs ar atpakaļejošu spēku tiks reģistrēts kā saimnieciskās darbības veicējs Kopienas iekšienē.
- 23 Vispirms ir jāatgādina, ka PVN direktīvas 138. panta 1. punktā ir paredzēts pienākums dalībvalstīm atbrīvot no nodokļa preču piegādes, kas atbilst tajā uzskaitītajiem nosacījumiem (spriedums, 2014. gada 9. oktobris, *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, 46. punkts).
- 24 Atbilstoši šai tiesību normai dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādu preču piegādes, kuras pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet Eiropas Savienībā, ja piegāde tiek veikta citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas kā tāda rīkojas dalībvalstī, kura nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts.

- 25 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru atbrīvojums no nodokļa par piegādi Kopienas iekšienē ir piemērojams tikai tad, ja tiesības ar šo precīzāk 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 (spriedumi, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 26 Šajā gadījumā no lēmumā par prejudiciālu jautājumu uzdošanu ietvertajiem faktiem izriet, ka uzdotie jautājumi ir pamatoti ar premisu, saskaņā ar kuru piegādes Kopienas iekšienē PVN direktīvas 138. panta 1. punkta izpratnē materiāltiesiskie nosacījumi, kuri tika atgādināti šī sprieduma 24. un 25. punktā, bija izpildīti. Vienīgais iemesls atteikumam piešķirt atbrīvojumu no PVN bija, ka pircējs attiecīgo pārdošanas darījumu veikšanas brīdī nebija Spānijā reģistrēts darījumu Kopienas iekšienē veikšanai un iekļauts *VIES* sistēmā. Pircējam šajā dalībvalstī bija vienīgi PVN identifikācijas numurs, kas bija derīgs darījumu veikšanai minētajā valstī, bet ne darījumu Kopienas iekšienē veikšanai.
- 27 Šajā ziņā ir jānorāda, ka, protams, pagaidu režīmā nodokļu uzlikšanai tirdzniecībā Eiropas Savienībā PVN maksātāju identifikācija ar individuāliem numuriem ir vērsta uz to, lai atvieglotu tās dalībvalsts noteikšanu, kurā notiek piegādāto preču galapatēriņš (spriedumi, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 57. punkts, un 2013. gada 14. marts, *Ablesio*, C-527/11, EU:C:2013:168, 19. punkts). Proti, ar PVN direktīvas 214. panta 1. punkta b) apakšpunktu dalībvalstīm ir noteikts pienākums veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu, ka ar individuālu numuru tiek identificēti tie īpaši ikviena juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, vai nodokļa maksātājs, kurš veic piegādes Kopienas iekšienē.
- 28 Nodokļa maksātāju, kuri veic darījumus Kopienas iekšienē, iekļaušanai *VIES* sistēmā šajā kontekstā arī ir zināma nozīme. Šīs sistēmas mērķis ir ļaut uzņēmējiem iegūt informāciju par to tirdzniecības partneru PVN identifikācijas numuriem un valstu nodokļu administrācijām kontrolēt darījumus Kopienas iekšienē un atklāt iespējamus pārkāpumus. Minētā sistēma tādējādi atbilst Regulas Nr. 1798/2003 27. pantā un, sākot no 2012. gada 1. janvāra, Regulas Nr. 904/2010 17. pantā paredzētajai prasībai, lai dalībvalstu rīcībā būtu elektroniskas datubāzes, kurās būtu ietverti to personu reģistri, kam tās ir piešķirušas PVN identifikācijas numurus.
- 29 Tomēr ne PVN direktīvas 138. panta 1. punktā, ne Tiesas judikatūrā starp izsmeloši uzskaitītajiem piegādes Kopienas iekšienē materiāltiesiskajiem nosacījumiem, nav minēts pienākums, lai pircējam būtu PVN identifikācijas numurs (šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 59. punkts), un vēl jo mazāk – pienākums, lai tas būtu reģistrēts darījumu Kopienas iekšienē veikšanai un iekļauts *VIES* sistēmā.
- 30 Pretēji tam, ko Tiesā būtībā apgalvoja Portugāles un Polijas valdības, šādi pienākumi turklāt arī nevar tikt izsecināti no nosacījuma, saskaņā ar kuru pircējam ir jābūt nodokļa maksātājam, kam kā tādām ir jārikojas dalībvalstī, kura nav preču nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts (skat. pēc analogijas spriedumu, 2012. gada 27. septembris, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, 40. punkts).
- 31 Proti, PVN direktīvas 9. panta 1. punktā izteiktā nodokļa maksātāja definīcija attiecas vienīgi uz personu, kas patstāvīgi jebkurā vietā īsteno jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta, un šis statuss nav pakārtots tam, ka šai personai ir jābūt PVN identifikācijas numuram (šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 27. septembris, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, 49. punkts un tajā minētā judikatūra), attiecīgajā specifiskajā gadījumā – darījumu Kopienas iekšienē veikšanai, vai ka minētajai personai ir jābūt iekļautai *VIES* sistēmā. Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka nodokļa maksātājs rīkojas kā tāds, kad veic darījumus, īstenojot savu ar nodokli apliekamo darbību (šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 27. septembris, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, 49. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 32 Līdz ar to ne tas, ka pircējam ir jāiegūst darījumu Kopienas iekšienē veikšanai derīgs PVN identifikācijas numurs, ne arī tas, ka tam ir jābūt iekļautam *VIES* sistēmā, nav materiāltiesiski nosacījumi piegādes Kopienas iekšienē atbrīvojumam no PVN. Tās ir tikai formālas prasības, kas nevar ietekmēt pārdevēja tiesības uz atbrīvojumu no PVN, ja piegādes Kopienas iekšienē materiāltiesiskie nosacījumi ir izpildīti (skat. pēc analogijas spriedumus, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 60. punkts; 2012. gada 27. septembris, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, 51. punkts, un 2016. gada 20. oktobris, *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, 40. punkts).
- 33 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka, tā kā PVN direktīvā nav konkrētas tiesību normas par to, kādi pierādījumi nodokļa maksātājiem ir jāiesniedz, lai tie varētu izmantot atbrīvojumu no PVN, atbilstoši šīs direktīvas 131. pantam dalībvalstīm ir jāparedz nosacījumi, ar kādiem piegādes Kopienas iekšienē ir atbrīvotas no nodokļa, lai nodrošinātu pareizu un godīgu minēto atbrīvojumu piemērošanu, kā arī lai nepieļautu nekādu iespējamu krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un ļaunprātīgu izmantošanu. Tomēr savu pilnvaru izmantošanā dalībvalstīm ir jāievēro vispārējie tiesību principi, kas ir Savienības tiesību sistēmas daļa (skat. spriedumus, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 36. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2014. gada 9. oktobris, *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, 27. punkts).
- 34 Saskaņā ar Tiesas judikatūru valsts pasākums pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu pareizu nodokļa iekasēšanu, ja tiesības uz atbrīvojumu no PVN atbilstoši tam būtībā tiek pakārtotas formālu pienākumu izpildei, neņemot vērā materiāltiesiskās prasības un, it īpaši – nenoskaidrojot, vai tās ir bijušas izpildītas. Proti, darījumiem nodoklis ir jāuzliek, ņemot vērā to objektīvās pazīmes (2016. gada 20. oktobris, *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 35 Runājot par piegādes Kopienas iekšienē objektīvajām pazīmēm, no šī sprieduma 23.–25. punkta izriet, ka, ja preču piegāde atbilst PVN direktīvas 138. panta 1. punktā paredzētajiem nosacījumiem, šī piegāde ir atbrīvota no PVN (šajā ziņā skat. spriedumu, 2016. gada 20. oktobris, *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 36 No minētā izriet, ka nodokļu neitralitātes princips ir saistīts ar prasību, lai atbrīvojums no PVN tiktu piešķirts, ja ir izpildīti šie materiāltiesiskie nosacījumi, pat ja nodokļa maksātāji nav izpildījuši zināmas formālas prasības (spriedums, 2016. gada 20. oktobris, *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, 39. punkts).
- 37 Līdz ar to dalībvalsts iestāde principā nevar atteikties piegādēm Kopienas iekšienē piešķirt atbrīvojumu no PVN vienīgi tāpēc, ka pircējs nav iekļauts *VIES* sistēmā un uz to netiek attiecināts iegādēm Kopienas iekšienē piemērojamais nodokļu režīms.
- 38 Līdz ar to ir jānorāda, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru ir tikai divi gadījumi, kuros formālas prasības neizpilde var izraisīt tiesību uz atbrīvojumu no PVN zaudēšanu (šajā ziņā skat. spriedumu, 2016. gada 20. oktobris, *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, 43. punkts).
- 39 Pirmkārt, uz nodokļu neitralitātes principu nolūkā saņemt atbrīvojumu no PVN nevar atsaukties nodokļa maksātājs, kas ir apzināti piedalījies krāpšanā nodokļu jomā, kura ir apdraudējusi kopējās PVN sistēmas darbību (skat. spriedumu, 2016. gada 20. oktobris, *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 40 Ir jānorāda, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru prasība, lai uzņēmējs darbotos labticīgi un veiktu visus pasākumus, ko, saprātīgi vērtējot, var no tā prasīt, lai pārliecinātos, ka, veicot šo darījumu, tas nepiedalīsies krāpšanā nodokļu jomā, nav pretrunā Savienības tiesībām (spriedums, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 48. punkts un tajā minētā judikatūra). Gadījumā, ja attiecīgais nodokļa maksātājs ir zinājis vai tam bija jāzina, ka tā veiktais darījums ir iesaistīts pircēja īstenotā krāpšanā nodokļu jomā un ja tas nav veicis visus pasākumus, ko, saprātīgi vērtējot, var no tā prasīt, lai izvairītos no šīs krāpšanas, atbrīvojuma no PVN piešķiršana tam būtu jāatsaka (spriedums, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 54. punkts).

- 41 Šajā gadījumā iesniedzējtiesas norādītais apstāklis, ka pārdevējs, pirmkārt, zināja, ka darījumu veikšanas brīdī pircējs nebija iekļauts *VIES* sistēmā un uz to netika attiecināts iegādēm Kopienas iekšienē piemērojamais nodokļu režīms, un, otrkārt, bija pārliecināts, ka pircējs vēlāk tiks ar atpakaļejošu spēku reģistrēts kā saimnieciskās darbības veicējs Kopienas iekšienē, vien nevar ļaut valsts nodokļu iestādei atteikt piešķirt atbrīvojumu no PVN. Faktiski no iesniedzējtiesas iesniegtajiem un šī sprieduma 20. punktā norādītajiem lietas apstākļiem izriet, ka *Euro Tyre* šajā lietā nav veikusi ne krāpšanu, ne izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.
- 42 Otrkārt, formālas prasības neizpilde var izraisīt atteikumu piešķirt atbrīvojumu no PVN, ja šī prasības neizpilde traucē sniegt konkrētus pierādījumus, ka materiāltiesiskās prasības ir bijušas izpildītas (skat. spriedumu, 2016. gada 20. oktobris, *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 43 Šajā gadījumā, kā būtībā izriet no šī sprieduma 26. punkta, uzdotie jautājumi ir pamatoti ar premisu, saskaņā ar kuru piegādes Kopienas iekšienē PVN direktīvas 138. panta 1. punkta izpratnē materiāltiesiskie nosacījumi bija izpildīti. Turklāt Tiesai iesniegtajos lietas materiālos nav ietverts neviens fakts, kas norādītu uz to, ka formālās prasības neizpilde, uz kuru attiecas pamatlīta, būtu traucējusi konstatēt, ka tas tā bija. Tomēr iesniedzējtiesai ir jāveic šajā ziņā vajadzīgās pārbaudes.
- 44 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka PVN direktīvas 131. pants un 138. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem dalībvalsts nodokļu administrācijai ir liegts atteikties piešķirt piegādei Kopienas iekšienē atbrīvojumu no PVN tāpēc vien, ka šīs piegādes brīdī pircējs, kas ir reģistrēts galamērķa dalībvalsts teritorijā un kam ir darījumiem šajā valstī derīgs PVN identifikācijas numurs, nav iekļauts *VIES* sistēmā un uz to netiek attiecināts iegādēm Kopienas iekšienē piemērojamais nodokļu režīms, lai gan nav nevienas nopietnas norādes uz to, ka būtu notikusi krāpšana, un ir pierādīts, ka atbrīvojuma materiāltiesiskie nosacījumi ir izpildīti. Šajā gadījumā PVN direktīvas 138. panta 1. punkts, to interpretējot samērīguma principa gaismā, šādam atteikumam pretrunā ir arī tad, ja pārdevējs zināja par apstākļiem, kas raksturoja pircēja situāciju attiecībā uz PVN piemērošanu, un bija pārliecināts, ka vēlāk pircējs ar atpakaļejošu spēku tiks reģistrēts kā saimnieciskās darbības veicējs Kopienas iekšienē.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 45 Attiecībā uz pamatlītas 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 (devītā palāta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 131. pants un 138. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem dalībvalsts nodokļu administrācijai ir liegts atteikties piešķirt piegādei Kopienas iekšienē atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa tāpēc vien, ka šīs piegādes brīdī pircējs, kas ir reģistrēts galamērķa dalībvalsts teritorijā un kam ir darījumiem šajā valstī derīgs pievienotās vērtības nodokļa identifikācijas numurs, nav iekļauts pievienotās vērtības nodokļa informācijas apmaiņas sistēmā un uz to netiek attiecināts iegādēm Kopienas iekšienē piemērojamais nodokļu režīms, lai gan nav nevienas nopietnas norādes uz to, ka būtu notikusi krāpšana, un ir pierādīts, ka atbrīvojuma materiāltiesiskie nosacījumi ir izpildīti. Šajā gadījumā šīs direktīvas 138. panta 1. punkts, to interpretējot samērīguma principa gaismā, šādam atteikumam pretrunā ir arī tad, ja pārdevējs zināja par apstākļiem, kas raksturoja pircēja situāciju attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu, un bija pārliecināts, ka vēlāk pircējs ar atpakaļejošu spēku tiks reģistrēts kā saimnieciskās darbības veicējs Kopienas iekšienē.

[Paraksti]