

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2012. gada 6. septembr? (*)

PVN – Direkt?va 2006/112/EK – 138. panta 1. punkts – Nosac?jumi t?da dar?juma Kopienas iekšien? atbr?vošanai no nodok?a, ko raksturo pirc?ja pien?kums nodrošin?t preces, ar kuru vi?š, s?kot no t?s iekraušanas br?ža, var r?koties k? ?pašnieks, transport?šanu – P?rdev?ja pien?kums pier?d?t, ka prece faktiski ir izvesta no pieg?des dal?bvalsts teritorijas – Pirc?ja PVN re?istr?cijas numura atcelšana ar atpaka?ejošu sp?ku

Lieta C-273/11

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Baranya Megyei Bíróság* (Ung?rija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2011. gada 18. maij? un kas Ties? re?istr?ts 2011. gada 3. j?nij?, tiesved?b?

Mecsek-Gabona Kft

pret

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó F?igazgatósága.

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], tiesneši U. Lehmušs [*U. Lõhmus*] (referents), A. Ross [*A. Rosas*], A. O'K?fs [*A. Ó Caoimh*] un A. Arabadžijevs [*A. Arabadžiev*],

?ener?ladvok?te J. Kokote [*J. Kokott*],

sekret?re K. Štranca-Slavi?eka [*K. Sztranc-S?awiczek*], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2012. gada 10. maij? tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- Ung?rijas vald?bas v?rd? – *M. Z. Fehér* un *K. Szíjjártó*, p?rst?vji,
- V?cijas vald?bas v?rd? – *T. Henze* un *K. Petersen*, p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – *L. Lozano Palacios* un *V. Bottka*, p?rst?vji,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?tes uzklauš?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV L 347, 1. lpp.), kas groz?ta ar Padomes 2010. gada 7. decembra Direkt?vu 2010/88/ES (OV L 326, 1. lpp.; turpm?k tekst? –

“Direktīva 2006/112”), 138. panta 1. punkta interpretāciju.

2 Šis līgums 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 pamatlīdz atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) par darījumu, kuru tā bija kvalificējusi kā preču piegādi Kopienas iekšienā.

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) punkts ir noteikts:

“1. PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

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

i) nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās, vai juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, ja pārdēvējs ir nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās [..].”

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

“Preču piegāde” ir tiesību nodošana rēķoties ar materiālu pašumu kā pašniekam.”

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 nepieautu nekādu iespējamu krāpšanu, izvairīšanos un [iespējamu] ļaunprātīgu izmantošanu.”

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

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tāsdu preču piegādi, kuras pārdēvējs, pircējs vai cita persona pārdēvēja vai pircēja vārdā nosūtīta vai transportēta 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 rēķojas 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 da?as a) punkta pirm?s da?as saturu.

9 Direkt?vas 2006/112 XI sada?? ar nosaukumu “Nodok?a maks?t?ju un dažu to personu pien?kumi, kas nav nodok?a maks?t?jas” tostarp ir iek?auta 2. noda?a ar nosaukumu “Identifik?cija” un 3. noda?a ar nosaukumu “R??inu pies?t?šana”.

10 Min?taj? 2. noda?? tostarp ir iek?auts 214. pants, kur? ir noteikts:

“1. Dal?bvalstis veic vajadz?gos pas?kumus, lai nodrošin?tu, ka ar individu?lu numuru identific? š?das personas:

[..]

b) ikviena juridiska persona, kas nav nodok?a maks?t?ja, vai nodok?a maks?t?js, kurš veic pre?u ieg?des Kopienas iekšien?, par kur?m saska?? ar 2. panta 1. punkta b) apakšpunktu uzliek PVN, k? ar? ikviena juridiska persona, kas nav nodok?a maks?t?ja, vai nodok?a maks?t?js, kurš, veicot pre?u ieg?des Kopienas iekšien?, par kur?m uzliek nodokli, izmanto 3. panta 3. punkt? min?t?s izv?les ties?bas;

[..].”

11 220. panta, kurš ir iek?auts š?s pašas sada?as 3. noda??, 1. punkt? ir noteikts:

“Ikviens nodok?a maks?t?js nodrošina, ka – vai nu vi?š pats, pirc?js vai pakalpojumu sa??m?js, vai ar? treš? persona vi?a v?rd? un interes?s – izsniedz r??inu par š?diem dar?jumiem:

[..]

3) pre?u pieg?d?m, kas veiktas saska?? ar 138. pant? paredz?tajiem nosac?jumiem;

[..].”

12 226. pant?, kurš ir iek?auts iepriekš min?taj? 3. noda??, ir paredz?ts:

“Neskarot šaj? direkt?v? paredz?tos ?pašo noteikumus, saska?? ar 220. un 221. pantu izsniegtos r??inos PVN vajadz?b?m oblig?ti j?nor?da š?das zi?as:

[..]

4) pirc?ja vai pakalpojumu sa??m?ja PVN identifik?cijas [re?istr?cijas] numurs, kas paredz?ts 214. pant? un ar ko vi?š sa??mis pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, attiec?b? uz kuru vi?š atbild?gs par PVN nomaksu, vai 138. pant? min?to pre?u pieg?di;

[..].”

Ung?rijas ties?bas

13 2007. gada Likuma Nr. CXXVII par pievienot?s v?rt?bas nodokli (*Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény, Magyar Közlöny 2007/128*) 89. panta 1. punkt? ir noteikts š?di:

“No PVN ir atbr?vota – iz?emot iepriekš min?t? 2. un 3. punkta noteikumus – pier?d?ma pre?u nos?t?šana vai transport?šana ?rpus valsts teritorijas, tom?r Kopienas ietvaros, ko veic p?rdev?js, pirc?js vai jebkura treš? persona to v?rd? un izpilda cits nodok?u maks?t?js, kuram š?ds statuss ir nevis valsts teritorij?, bet cit? Kopienas dal?bvalst?, vai ar? persona, kura PVN m?r?iem ir re?istr?ta cit? Kopienas dal?bvalst? k? juridiska persona, kura, lai ar? nav nodok?u maks?t?js,

saglab? nodok?u maks?šanas pien?kumu.”

Pamattiesved?ba un prejudici?lie jaut?jumi

14 *Mecsek-Gabona* ir Ung?rij? re?istr?ta sabiedr?ba, kuras pamatdarb?ba ir graudaugu, tabakas, s?klu un lopbar?bas vairumtirdzniec?ba.

15 2009. gada 28. august? š? sabiedr?ba nosl?dza pirkuma l?gumu ar It?lij? re?istr?tu sabiedr?bu *Agro-Trade srl* (turpm?k tekst? – “*Agro-Trade*”) par 1000 tonnu (pie?aujot 10 % sv?rst?bu) rapšu pieg?di par cenu HUF 71 500 par tonnu, lai veiktu pre?u pieg?di Kopienas iekšien?, kas ir atbr?vota no PVN.

16 Noteikumos par min?t? l?guma izpildi puses bija vienojuš?s, ka l?guma izpilde kvantit?tes zi?? notiks, iev?rojot p?rdev?ja telp?s Senti?rinc? [*Szentl?rinc*] (Ung?rija) iekrauto svaru, kas tiks apliecin?ts ar svaru re?istru un r??iniem, kuri sagatavoti, pamatojoties uz to. Pirc?js b?tu atbild?gs par transporta l?dzekli un pre?u transport?šanu l?dz galam?r?im cit? dal?bvalst?.

17 Pirms min?t?s transport?šanas pirc?js pazi?oja re?istr?cijas numurus kravas automaš?n?m, kuras ierad?ties, lai iekrautu preces *Mecsek-Gabona* telp?s. Ieg?d?to pre?u daudzums tika nor?d?ts CMR transporta pre?u pavadz?m?s (pre?u pavadz?mes, kas tiek izsniegtas, pamatojoties uz 1956. gada 19. maij? Žen?v? parakst?to Konvenciju par kravu starptautisko autop?rvad?jumu l?gumu, kas groz?ts ar 1978. gada 5. j?lija protokolu) p?c kravas automaš?nu nosv?ršanas, un p?rvad?t?ji uzr?d?ja p?rvad?juma dokumentus, kuros tika uzspiests z?mog?s. P?rdev?js nokop?ja šo aizpild?to transporta pre?u pavadz?mju 1. eksempl?ru, bet ori?in?ls palika p?rvad?t?jiem. 40 CMR transporta pre?u pavadz?mes ar sec?giem s?rijas numuriem p?rdev?jam tika p?rs?t?tas pa pastu, izmantojot pirc?ja, kurš atrad?s It?lij?, pasta adresi.

18 2009. gada 4. septembr? tika sagatavoti divi r??ini par pamatliet? apl?kotajiem pirkumiem, kas ir atbr?voti no PVN, pirmais par summu HUF 34 638 175 apm?r? un otrs par summu HUF 34 555 235 apm?r?, kas atbilst attiec?gi 484,45 tonn?m un 483,29 tonn?m rapšu. Pirmaj? r??in? nor?d?t? summa tika apmaks?ta dažas dienas p?c pieg?des, un apmaksu veica ung?ru taut?bas fiziska persona, kura šo summu ieskait?ja *Mecsek-Gabona* bankas kont?. Turpret? otrs r??ins, kurš bija j?samaks? asto?u m?nešu laik? p?c pieg?des, netika samaks?ts.

19 No konsult?cij?m ar nodok?u re?istru, ko pras?t?ja pamatliet? veica 2009. gada 7. septembr?, š?ietami izriet?ja, ka šaj? datum? *Agro-Trade* bija PVN re?istr?cijas numurs.

20 P?rbaudot *Mecsek-Gabona* nodok?u deklar?ciju, Ung?rijas nodok?u iest?de, piem?rojot Padomes 2003. gada 7. oktobra Regulas (EK) Nr. 1798/2003 par administrat?vu sadarb?bu pievienot?s v?rt?bas nodok?u jom? un Regulas (EEK) Nr. 218/92 atcelšanu (OV L 264, 1. lpp.) 5. panta 1. punktu, nos?t?ja inform?cijas piepras?jumu It?lijas iest?d?m. Atbilstoši inform?cijai, kuru pazi?oja š?s iest?des, *Agro-Trade* nav atrodama un t?s re?istr?taj? juridiskaj? adres? atrodas priv?tm?ja. Neviena sabiedr?ba ar š?du nosaukumu nav re?istr?ta šaj? adres?. Ar? It?lijas nodok?u administr?cijai *Agro-Trade* nebija zin?ma, jo t? nekad nebija maks?jusi PVN. 2010. gada 14. janv?r? š?s sabiedr?bas It?lijas PVN re?istr?cijas numurs tika atcelts ar atpaka?ejošu sp?ku no 2009. gada 17. apr??a.

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* rēķinā 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 pamatlīdz aplūkoto pirkumu, izņemot, ja tā darbību 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 jāpārliedzinās, ka tās ir ieradušās galamērķī.

24 Prasītāja pamatlīdz iesniedzējtiesā lūdz atcelt *Főigazgatóság* lēmumu, kā arī pirmās pakāpes nodokļu administrācijas pieņemto lēmumu. Tā norāda, ka tai nevar pārmest nekāda veida neuzmanību, nedz noslīdzot līgumu, nedz tā izpildes brīdī, ņemot vērā, ka tā 2009. gada 7. septembrā 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 šajās saistībās nevar būt nekādas ietekmes.

25 *Főigazgatóság* lūdz atcelt *Mecsek-Gabona* prasību, atstājot spēkā savu argumentāciju, saskaņā ar kuru šī sabiedrība atbrīvojumu no PVN pamatlīdz aplūkotajai piegādei varēja piemērot tikai ar nosacījumu, ka tā ir pārliedzinājusies ne tikai par preču aizvešanu, bet arī par to ierašanos galamērķī.

26 *Baranya Megyei Bíróság* [Barānas mežes 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 lietderīgi mērķa pārdēvējs, ja viņš pats nenodrošina transportēšanu, atbild par pircēja rēķinu, 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 apstāklis, ka *Agro-Trade* PVN reģistrācijas numurs tika atcelts pēc preču piegādes, var likt apšaubīt prasītājas pamatlīdz 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 šādos prejudiciālos 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 pašumtiesības viņam tiek nodotas brīdī, kad preces tiek iekrautas transportlīdzeklī, un pienākums nogādāt preces līdz galamērķim citā dalībvalstī ir šim pašam pircējam?

2) Vai, lai p?rdev?js var?tu piem?rot pieg?des sist?mu, kas ir atbr?vota no PVN, pietiek, ka vi?š nodrošina, ka p?rdot?s preces tiek p?rvad?tas ?rvalst?s re?istr?t?s kravas maš?n?s un ka vi?a r?c?b? ir pirc?ja nos?t?tas CMR transporta pre?u pavadz?mes, vai ar? vi?am ir j?p?rliecin?s, ka p?rdot?s preces ir š??rsojušas robežu un ka t?s ir p?rvad?tas Kopien??

3) Vai pieg?des, kas ir atbr?vota no PVN, esam?bu var apšaub?t, pamatojoties tikai uz to, ka citas dal?bvalsts nodok?u administr?cija ar atpaka?ejošu sp?ku no k?da datuma pirms pre?u pieg?des ir atc?lusi pirc?ja Kopienas nodok?u maks?t?ja re?istr?cijas numuru?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo un otro jaut?jumu

28 Ar pirmajiem diviem jaut?jumiem, kuri ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Direkt?vas 2006/112 138. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj dal?bvalsts nodok?u administr?cijai atteikt pieš?irt atbr?vojumu no PVN par pieg?di Kopienas iekšien? šaj? dal?bvalst? re?istr?tam p?rdev?jam apst?k?os, kad, pirmk?rt, ties?bas r?koties ar preci k? t?s ?pašniekam min?t?s dal?bvalsts teritorij? tiek nodotas pirc?jam, kurš ir re?istr?ts cit? dal?bvalst?, kuram dar?juma veikšanas br?d? šaj? cit? dal?bvalst? ir PVN re?istr?cijas numurs un kurš ir atbild?gs par min?t?s preces transport?šanu l?dz t?s galam?r?im, un, otrk?rt, kad p?rdev?js p?rliecin?s, ka ?rvalst?s re?istr?tas kravas automaš?nas preci aizved no vi?a noliktavas un vi?a r?c?b? ir CMR pre?u pavadz?mes, kuras pirc?js ir nos?t?jis no galam?r?a dal?bvalsts k? pier?d?jumu tam, ka preces ir transport?tas ?rpus p?rdev?ja dal?bvalsts.

29 Vispirms ir j?atg?dina, ka pieg?de Kopienas iekšien?, kas ir ieg?des Kopienas iekšien? nenov?ršamas sekas, ir atbr?vota no PVN, ja t? atbilst Direkt?vas 2006/112 138. panta 1. punkt? paredz?tajiem nosac?jumiem (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Teleos* u.c., 28. punkts, un 2010. gada 18. novembra spriedumu liet? C-84/09 X, Kr?jums, I-11645. lpp., 26. punkts).

30 Saska?? ar šo ties?bu normu dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a t?du pre?u pieg?di, kuras p?rdev?js, pirc?js vai cita persona p?rdev?ja vai pirc?ja v?rd? nos?ta vai transport? uz galam?r?i ?rpus to attiec?g?s teritorijas, tom?r Savien?b?, ja pieg?di veic citam nodok?a maks?t?jam vai juridiskai personai, kas nav nodok?a maks?t?ja, bet kas k? t?da r?kojas dal?bvalst?, kura nav pre?u nos?t?šanas vai transport?šanas s?kumpunkta dal?bvalsts.

31 Saska?? ar past?v?go judikat?ru atbr?vojums no nodok?a par pieg?di Kopienas iekšien? ir piem?rojams tikai tad, ja ties?bas ar šo preci r?koties k? ?pašniekam ir nodotas pirc?jam un p?rdev?js pier?da, ka min?t?s preces ir nos?t?tas vai transport?tas uz citu dal?bvalsti un ka p?c š?s nos?t?šanas vai transport?šanas prece faktiski ir izvesta no pieg?des dal?bvalsts teritorijas (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Teleos* u.c., 42. punkts; 2007. gada 27. septembra spriedumu liet? C-184/05 *Twoh International*, Kr?jums, I-7897. lpp., 23. punkts; 2010. gada 7. decembra spriedumu liet? C-285/09 R, Kr?jums, I-12605. lpp., 41. punkts, un 2010. gada 16. decembra spriedumu liet? C-430/09 *Euro Tyre Holding*, Kr?jums, I-13335. lpp., 29. punkts).

32 Kas, pirmk?rt, attiecas uz ties?bu r?koties ar ?ermenisku lietu k? ?pašniekam p?riešanu pirc?jam, ir j?nor?da, ka tas ir j?uzskata par jebkuras Direkt?vas 2006/112 14. panta 1. punkt? defin?t?s pieg?des neat?emamu nosac?jumu un tas pats par sevi ne?auj noteikt attiec?g? dar?juma k? iekš?ja Kopien? dar?juma raksturu.

33 Šaj? saist?b? no iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka netiek apstr?d?ts, ka pamatliet? šis nosac?jums par ties?bu r?koties ar preci k? ?pašniekam p?reju ir izpild?ts, jo atbilstoši l?gumam,

kas ir noslīgtis 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 pārvērtējuma pienākumu pierādīt, ka preces tika nosūtītas vai transportētas ārpus piegādes dalībvalsts, ir jāatgādina, ka šīs jautājums ir jāskata saistībā ar pašo 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 pirms piegādes 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 Direktīva 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 kuriem 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 āunprātīgu izmantošanu. Tomēr dalībvalstīm, īstenojot savas pilnvaras, ir jāievēro vispārīgie 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 lūgumam nav norādīti konkrēti pienākumi, kas būtu paredzēti Ungārijas tiesībās, piemēram, tostarp kompetentajām iestādēm iesniedzamo dokumentu saraksts, lai varētu sākt piegādes Kopienas iekšienē atbrīvojumu no nodokļa. Atbilstoši skaidrojumam, kuru Ungārijas valdība sniedza Tiesai tiesas sēdes laikā, Ungārijas tiesiskajā regulājumā ir tikai paredzēts, ka piegādei jābūt apstiprinātai un ka pieprasīto pierādījumu lūmenis 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 minētais judikatūra).

40 Iesniedzējtiesa paši 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 uzliekot pienākumu sniegt šādu pierādījumu, 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 iekšien? vai attiec?b? uz nepieciešam?bu PVN iek?aut p?rdošanas cen? (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Teleos u.c.*, 49. un 51. punkts).

42 Turkl?t ir j?preciz?, ka gad?jum?, kad pirc?jam ir ties?bas r?koties ar attiec?go preci k? t?s ?pašniekam pieg?des dal?bvalst? un nodrošin?t šo pre?u transport?šanu uz gala m?r?a dal?bvalsti, ir j??em v?r? tas, ka pier?d?jumi, kurus p?rdev?js var iesniegt nodok?u iest?d?m, galvenok?rt ir atkar?gi no inform?cijas, kuru vi?? šim nol?kam sa?em no pirc?ja (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Euro Tyre Holding*, 37. punkts).

43 T?d?j?di Tiesa ir uzskat?jusi, ka gad?jum?, ja p?rdev?js ir izpild?jis savus pien?kumus saist?b? ar pier?d?jumu iesniegšanu par pieg?di Kopienas iekšien?, t? k? pirc?js nav izpild?jis l?gum? paredz?to pien?kumu nos?t?t vai transport?t attiec?g?s preces ?rpus pieg?des dal?bvalsts, pirc?js ir j?uzskata par PVN par?dnieku šaj? dal?bvalst? (šaj? zi?? skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Teleos u.c.*, 66. un 67. punkts, k? ar? liet? *Euro Tyre Holding*, 38. punkts).

44 No iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka pamatliet? *Mecsek-Gabona* nor?d?ja uz sav?m atbr?vojuma ties?b?m no PVN, pamatojoties uz PVN re?istr?cijas numuru, kuru pirc?jam bija pieš??rušas It?lijas valsts iest?des, k? ar? uz to, ka p?rdot?s preces aizveda ?rvalst? re?istr?tas kravas automaš?nas, un pamatojoties uz CMR pavadz?m?m, kuras pirc?js p?rs?t?ja no savas pasta adreses, nor?dot, ka preces ir transport?tas uz It?liju.

45 Jaut?jums par to, vai *Mecsek-Gabona*, š?di r?kojoties, ir izpild?jusi savus pier?d?šanas un r?p?bas pien?kumus, ir j?izv?rt? iesniedz?jtiesai, pamatojoties uz nosac?jumiem, kas preciz?ti š? sprieduma 38. punkt?

46 Tom?r gad?jum?, ja attiec?g? pieg?de ir iesaist?ta kr?pšan?, kuru veicis pirc?js, un ja nodok?u administr?cija nav p?rliecin?ta par to, vai preces patieš?m ir izvestas no pieg?des dal?bvalsts, trešk?rt, ir j?izv?rt?, vai š? administr?cija v?l?k p?rdev?jam var uzlikt pien?kumu maks?t PVN par šo pieg?di.

47 Saska?? ar iedibin?tu judikat?ru c??a pret kr?pšanu, izvair?šanos no nodok?u maks?šanas un iesp?jamu ?aunpr?t?gu izmantošanu ir m?r?is, ko atz?st un kura sasniegšanu sekm? Direkt?va 2006/112 (skat. 2004. gada 29. apr??a spriedumu apvienotaj?s liet?s C-487/01 un C-7/02 *Gemeente Leusden* un *Holin Groep*, *Recueil*, I-5337. lpp., 76. punkts; iepriekš min?to spriedumu liet? *R.*, 36. punkts, k? ar? 2012. gada 21. j?nija spriedumu apvienotaj?s liet?s C-80/11 un C-142/11 *Mahagében* un *Dávid*, 41. punkts un taj? min?t? judikat?ra), kas dažk?rt attaisno stingr?kas pras?bas attiec?b? uz p?rdev?ju pien?kumiem (iepriekš min?tais spriedums liet? *Teleos u.c.*, 58. un 61. punkts).

48 T?d?j?di pras?ba, lai tirgus dal?bnieks darbotos labtic?gi un veiktu visus pas?kumus, ko no t? var sapr?t?gi piepras?t, lai p?rliecin?tos, ka t? veiktais dar?jums nav saist?ts ar kr?pšanu nodok?u jom?, nav pretrun? Savien?bas ties?b?m (iepriekš min?tie spriedumi liet? *Teleos u.c.*, 65. punkts, k? ar? apvienotaj?s liet?s *Mahagében* un *Dávid*, 54. punkts).

49 Tiesa uzskat?ja, ka šie ir svar?gi apst?k?i, lai noteiktu iesp?ju noteikt p?rdev?jam pien?kumu v?l?k samaks?t PVN (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Teleos u.c.*, 66. punkts).

50 T?d?j?di gad?jum?, ja pamatliet? sa??m?js izvair?s no nodok?u maks?šanas, ir pamatoti noteikt, ka p?rdev?ja ties?bas sa?emt atbr?vojumu no PVN ir atkar?gas no labtic?bas pras?bas.

51 Iesniedz?jtiesas l?mums ne?auj secin?t, ka *Mecsek-Gabona* zin?ja vai tai bija j?zina, ka

pirc?js izvair?s no nodok?u maks?šanas.

52 Tom?r savos Tiesai iesniegtajos rakstveida un mutiskajos apsv?rumos Ung?rijas vald?ba nor?da, ka vair?ki apst?k?i, kuri nav nor?d?ti iesniedz?jtiesas l?mum?, k? t? uzskata, pier?da pras?t?jas pamatliet? negodpr?t?gu r?c?bu. T?d?j?di š? vald?ba nor?da, ka, lai gan *Mecsek-Gabona* pamatliet? apl?koto pre?u pirc?ju nepazina, t? nepras?ja tam nek?da veida nodrošin?jumu, t? PVN re?istr?cijas numuru p?rbaud?ja tikai p?c dar?juma, nemekl?ja nek?du papildu inform?ciju par šo sa??m?ju, bija tam nodevusi ?pašumties?bas uz š?m prec?m, piekr?tot atlikt to tirdzniec?bas cenas samaksu, un iesniedza min?t? pirc?ja p?rs?t?t?s CMR pavadz?mes, lai gan t?s bija nepiln?gas.

53 Šaj? saist?b? ir j?atg?dina, ka saist?b? ar tiesved?bu, kas uzs?kta saska?? ar LESD 267. pantu, Tiesa nav kompetenta p?rbaud?t un v?l jo maz?k izv?rt?t ar pamatlietu saist?tos faktiskos apst?k?us. T?d?j?di valsts tiesai ir j?veic visp?r?js visas š?s lietas inform?cijas un apst?k?u izv?rt?jums, lai noteiktu, vai *Mecsek-Gabona* ir darbojusies labtic?gi un veikusi visus pas?kumus, kurus no t?s sapr?t?gi var piepras?t, lai p?rliecin?tos, ka veiktais dar?jums nav saist?ts ar kr?pšanu nodok?u jom?.

54 Gad?jum?, ja š? tiesa izdar?tu secin?jumu, ka attiec?gais nodok?u maks?t?js zin?ja vai tam bija j?zina, ka vi?a veiktais dar?jums ir iesaist?ts kr?pšan?, kuru veic pirc?js, un ka vi?š nav veicis visus sapr?t?gos pas?kumus, kas bija vi?a sp?kos, lai izvair?tos no š?s kr?pšanas, vi?am b?tu j?atsaka ties?bu atskait?t PVN izmantošana.

55 No iepriekš min?tajiem apsv?rumiem izriet, ka uz pirmo un otro jaut?jumu ir j?atbild, ka Direkt?vas 2006/112 138. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas t?dos apst?k?os, k?di ir apl?koti pamatliet?, pie?auj, ka p?rdev?jam tiek atteiktas ties?bas izmantot pieg?des Kopienas iekšien? atbr?vošanu no nodok?a ar nosac?jumu, ka, ?emot v?r? objekt?vus apst?k?us, ir pier?d?ts, ka p?rdev?js nav izpild?jis savus pien?kumus attiec?b? uz pier?d?jumu par to, ka vi?š zin?ja vai vi?am vajadz?ja zin?t, ka vi?a veiktais dar?jums bija iesaist?ts kr?pšan?, kuru veica pirc?js, un ka p?rdev?js nav veicis visus sapr?t?gos pas?kumus, kas bija vi?a sp?kos, lai izvair?tos no savas dal?bas šaj? kr?pšan?.

Par trešo jaut?jumu

56 Ar savu trešo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai pieg?des Kopienas iekšien? atbr?vošana no nodok?a Direkt?vas 2006/112 138. panta 1. punkta izpratn? p?rdev?jam var tikt atteikta, pamatojoties uz to, ka citas dal?bvalsts nodok?u administr?cija ir atc?lusi pirc?ja PVN re?istr?cijas numuru, kas, lai gan tika veikta p?c pre?u pieg?des, ar atpaka?ejošu sp?ku st?j?s sp?k? datum? pirms š?s pieg?des.

57 Saist?b? ar ?pašo nodok?u pagaidu rež?mu, kas ir piem?rojams tirdzniec?bai Savien?b?, kura m?r?is ir ien?kumus no nodok?iem nodot dal?bvalstij, kur? notiek pieg?d?to pre?u gala pat?ri?š (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Teleos* u.c., 36. punkts, k? ar? 2010. gada 22. apr??a spriedumu apvienotaj?s liet?s C-536/08 un C-539/08 X un *fiscale eenheid Facet-Facet Trading*, Kr?jums, I-3581. lpp., 30. punkts), PVN nodok?u maks?t?ju re?istr?cijas ar individu?liem numuriem m?r?is ir atvieglot t?s dal?bvalsts noteikšanu, kur? ir noticis šis gala pat?ri?š.

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, šā direktīva pieprasa, lai rēķinos, kuri vienmēr ir jāizsniedz preču iegādes Kopienas iekšienē gadījumos, obligāti tiktu uzrādīts pircēja PVN reģistrācijas numurs, ar kuru tas saņemis minētas direktīvas 138. pantā paredzēto preču iegādi.

59 Tomēr ne Direktīvas 2006/112 138. panta 1. punkts, ne šā sprieduma 31. punkts atgādina, ka judikatūrā izsmētoši uzskaitēto iegādes Kopienas iekšienē būtisko nosacījumu vidē 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 iegādes Kopienas iekšienē būtiskie nosacījumi (attiecībā uz atskaitēšanas tiesībām skat. p.c. analoģijas 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 iegādi Kopienas iekšienē tikai tad, ja ir ievērotas formālas prasības, neapņemas 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 neapstiprinātu 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 šā darījuma itālijas iestādes šo numuru izslēdza no nodokļu maksātāju reģistra ar atpakaļejošu spēku.

63 Ēmot 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 reģistrācijā iekārtiem datiem, atbrīvojumu no nodokļa, uz kuru viņam ir tiesības.

64 Kā pamatoti norāda Eiropas Komisija, ja pārdēvējam 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 iegādes Kopienas iekšienē atbrīvošana no nodokļa Direktīvas 2006/112 138. panta 1. punkta izpratnē pārdēvējam nevar tikt atteikta tikai tādēļ, ka citas dalībvalsts nodokļu administrācija ir atcēlusi pircēja PVN reģistrācijas numuru un, lai gan atcelšana ir notikusi pēc preču iegādes, tā ar atpakaļejošu spēku ir stājusies spēkā datumā pirms šīs iegādes.

Par tiesāšanas izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

1) Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopīgo 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 tādus apstākļus, kādi ir aplūkoti pamatlietā, pieļauj, ka pārdēvējam tiek atteiktas tiesības izmantot tiesības uz piegādes Kopienas iekšienā atbrīvošanu no nodokļa, ar nosacījumu, ka, ņemot vērā objektīvus apstākļus, ir pierādīts, ka pārdēvējs 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 pārdēvējs nav veicis visus saprātīgos pasākumus, kas bija viņa spēkos, lai izvairītos no savas daļēbas šajā krāpšanā;

2) piegādes Kopienas iekšienā atbrīvošana no nodokļa Direktīvas 2006/112, kas grozīta ar Direktīvu 2010/88, 138. panta 1. punkta izpratnē pārdēvējam nevar tikt atteikta tikai tādēļ, ka citas daļēbvalsts 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]

* Tiesvedības valoda – ungāru.