

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (desmit? pal?ta)

2019. gada 17. oktobr? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Nodok?i – Pievienot?s v?rt?bas nodoklis (PVN) – Direkt?va 2006/112/EK – 146. pants – Eksporta atbr?vojumi – J?dziens “pre?u pieg?de” – 131. pants – Dal?bvalstu pie?emti nosac?jumi – Sam?r?guma princips – Nodok?u neitralit?tes princips – Pier?d?jumi – Kr?pšana – Dal?bvalsts prakse atteikt ties?bas uz atbr?vojumu no nodok?a, ja eksport?to pre?u pirc?js nav noskaidrots

Liet? C?653/18

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny S?d Administracyjny* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Polija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2018. gada 19. j?nij? un kas Ties? re?istr?ts 2018. gada 17. oktobr?, tiesved?b?

Unitel sp. z o.o.

pret

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,

TIESA (desmit? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*] (referents), tiesneši M. Ileši?s [*M. Ileši?*] un K. Likurgs [*C. Lycourgos*],

?ener?ladvok?ts: M. Kampos San?ess-Bordona [*M. Campos Sánchez-Bordona*],

sekret?rs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

?emot v?r? rakstveida procesu,

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

- *Unitel sp. z o.o.* v?rd? – A. Niko?czyk, doradca podatkowy,
- Polijas vald?bas v?rd? – B. Majczyna, p?rst?viz,
- Eiropas Komisijas v?rd? – M. Siekierzy?ska un J. Jokubauskait?, p?rst?ves,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?ta 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 to, k? interpret?t Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV

2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 146. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktu un 131. pantu.

2 Šīs līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Unitel sp. z o.o.* un *Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie* (Varšavas Nodokļu palātas direktors, turpmāk tekstā – “nodokļu palātas direktors”) par atteikumu piešķirt atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) tādū prešu eksportam, kuras 2007. gadā tika izvestas ārpus Eiropas Savienības.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 14. panta 1. punkts ir noteikts:

“Prešu piegāde” ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu pašumu kā pašniekam.”

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 131. pantu:

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

5 Šīs direktīvas 146. panta, kurā ietilpst tās 6. nodaļā “Eksporta atbrīvojumi”, 1. punkta a) un b) apakšpunkts ir noteikts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādos darījumus:

a) tādū prešu piegādes, kuras pārvējs vai cita persona viņa vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus [Savienības];

b) tādū prešu piegādes, kuras pircējs, kas neveic uzņēmējdarbību dalībvalstīs attiecīgajā teritorijā, vai cita persona viņa vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus [Savienības], izņemot preces, ko transportē pats pircējs un kas paredzētas tam, lai aprīkotu vai apgādātu izpircēju ceļojumu kuģus, privātus gaisa kuģus vai jebkādos citus personiskās lietošanas transportlīdzekļus.”

6 PVN direktīvas 168. panta a) punkts ir noteikts, ka, ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kura nomaksu viņš ir atbildīgs, PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par prešu piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs. Saskaņā ar šīs direktīvas 169. panta b) punktu nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt PVN, ciktāl preces un pakalpojumus izmanto darījumiem, kas saskaņā ar šīs direktīvas 146. pantu ir atbrīvoti no nodokļa.

Polijas tiesības

7 2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i usług* (Likums par prešu un pakalpojumu nodokli; Dz. U. 2011, Nr. 177, 1054. pozīcija), redakcijā, kas piemērojama pamatlīetai (turpmāk tekstā – “PVN likums”), 2. panta 8. punkts ir noteikts:

“Cikt?l šaj?s ties?bu norm?s ir runa par [...] pre?u eksportu, šis j?dziens attiecas uz prec?m, kuras no valsts teritorijas nos?ta vai transport? uz galam?r?i ?rpus Eiropas Savien?bas teritorijas:

a) p?rdev?js, vai tas veikts vi?a v?rd?,

b) pirc?js, kura juridisk? adrese ir ?rpus valsts teritorijas, vai tas veikts vi?a v?rd?, iz?emot preces, ko eksport? pats pirc?js, lai apr?kotu vai apg?d?tu izpriece ce?ojumu ku?us, priv?tus gaisa ku?us vai jebk?dus citus personiskas lietošanas transportl?dzek?us, ja šo pre?u eksportu uz galam?r?i ?rpus Savien?bas teritorijas apstiprina kompetent? muitas iest?de, kas noteikta muitas tiesiskaj? regul?jum?.”

8 Š? likuma 7. panta 1. punkt? ir noteikts, ka “5. panta 1. punkta 1. apakšpunkt? min?t? pre?u pieg?de ir ties?bu nodošana r?koties ar prec?m k? ?pašniekam [...]”.

9 Min?t? likuma 41. pant? ir paredz?ts:

“[..]

4) 2. panta 8. punkta a) apakšpunkt? min?taj?m prec?m nodok?a likme ir 0 %.

[..]

6) Nodok?a likme 0 % apm?r? tiek piem?rota 4. un 5. punkt? min?to pre?u eksportam ar nosac?jumu, ka pirms nodok?u deklar?cijas par attiec?go p?rskata periodu iesniegšanas termi?a beig?m nodok?a maks?t?js ir sa??mis dokumentu, kurš apstiprina pre?u eksportu uz galam?r?i ?rpus Savien?bas teritorijas.

[..]

11) 4. un 5. punkta noteikumi tiek piem?roti *mutatis mutandis* 2. panta 8. punkta b) apakšpunkt? min?to pre?u eksportam ar nosac?jumu, ka pirms nodok?u deklar?cijas par p?rskata periodu, kura laik? ir veikta pre?u pieg?de, iesniegšanas termi?a beig?m nodok?a maks?t?js ir sa??mis 6. punkt? min?to dokumentu, kur? identific?tas pieg?d?t?s un eksport?t?s preces. [...]

[..].”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

10 No 2007. gada janv?ra l?dz maijam *Unitel*, kas ir Polij? dibin?ta sabiedr?ba, div?m Ukrainas strukt?r?m p?rdeva mobilos t?lru?us. P?c kontroles proced?ras, kas tika veikta attiec?b? pret šo sabiedr?bu, nodok?u iest?de konstat?ja, ka ir veikta mobilo t?lru?u eksporta proced?ra uz galam?r?i ?rpus Savien?bas teritorijas, bet ka preces ir ieg?d?juš?s nevis r??inos min?t?s strukt?ras, bet gan citas, nenor?d?tas strukt?ras. T?d?j?di š? iest?de ar l?mumu, kuru ar 2014. gada 29. augusta l?mumu apstiprin?ja nodok?u pal?tas direktors, nol?ma, ka pre?u pieg?de PVN likuma 2. panta 8. punkta noz?m? nav notikusi un ka l?dz ar to *Unitel* nebija ties?bu piem?rot š? likuma 41. panta 4. punkt? paredz?to 0 % PVN likmi.

11 *Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawie* (Vojevodistes administrat?v? tiesa Varšav?, Polija), kur? tika iesniegta s?dz?ba par nodok?u pal?tas direktora l?mumu, nor?d?ja, ka no veiktaj?m konstat?cij?m izriet, ka viena no div?m ukrai?u strukt?r?m bija pastkast?tes uz??mums, kas tika izmantots, lai sl?ptu patieso sa??m?ju, k? ar?, lai veiktu kr?pšanu nodok?u jom? attiec?b? pret Polijas un Ukrainas nodok?u iest?d?m, un ka otra strukt?ra nebija saimniecisk?s darb?bas subjekts, kurš no *Unitel* bija nopircis mobilos t?lru?us. Š? tiesa uzskat?ja, ka pre?u pieg?de nav

notikusi, jo nodok?u iest?de ir konstat?jusi, ka r??inos min?to pre?u pirc?ju r?c?b? š?s preces nav non?kušas, tie ar t?m nav r?kojušies k? ?pašnieki un nav veikuši nek?du saimniecisku darb?bu un ka l?dz ar to attiec?gie dar?jumi nevar?ja tikt kvalific?ti k? eksports PVN likuma 2. panta 8. punkta noz?m?. Š? tiesa turkl?t nosprieda, ka *Unitel*, veicot šos dar?jumus, nav r?kojusies ar pien?c?gu r?p?bu. Šaj? zi?? t? it ?paši nor?d?ja, ka š? sabiedr?ba savus r??inus ir izrakst?jusi, balstoties uz t?du strukt?ru sniegtiem datiem, kuru pilnvarojumi nebija der?gi vai kur?m nebija ne ?stu dar?jumdarb?bas adrešu, ne sp?k? esošu dokumentu, kas pamatotu PVN iegr?matošanu.

12 *Unitel par Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawie* (Vojevodistes administrat?v? tiesa Varšav?) spriedumu iesniedza apel?cijas s?dz?bu iesniedz?jties? *Naczelny S?d Administracyjny* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Polija). Savas apel?cijas s?dz?bas pamatojumam *Unitel* atsaucas uz PVN direkt?vas 131. panta, to skatot kop? ar t?s 146. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktu, k??dainu interpret?ciju un piem?rošanu, jo 0 % likmes piem?rošana esot tikusi pak?auta form?lu nosac?jumu iev?rošanai, lai gan visi materi?ltiesiskie nosac?jumi š?s likmes piem?rošanai bija izpild?ti, k? ar? uz k??du PVN likuma 41. panta 4. un 11. punkta, tos skatot kop? ar š? likuma 41. panta 6. punktu, 2. panta 8. punktu un 7. panta 1. punktu, interpret?cij? un piem?rošan?. Šo k??du veidojot tas, ka tika uzskat?ts, ka pre?u pieg?de ir notikusi tikai tad, ja saimniecisk?s darb?bas subjekts, kurš r??in? ir nor?d?ts k? pirc?js, ir tas pats saimniecisk?s darb?bas subjekts, kurš faktiski piedal?s šaj? dar?jum? šaj? status?; tas, ka l?dz ar to tika atteikts šo dar?jumu kvalific?t par pre?u eksportu un piem?rot 0 % likmi, un tas, ka tom?r tika uzskat?ts, ka šis dar?jums ir pieg?de, kas ir apliekama ar nodokli p?c valsts likmes.

13 Iesniedz?jtiesa nor?da, ka pamatlietas str?da atrisin?šanai ir j?interpret? PVN direkt?va un pirm?m k?rt?m – “pre?u pieg?des” j?dziens š?s direkt?vas 146. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkta noz?m?. T? nor?da, ka valsts nodok?u iest?des uzskata, ka šis j?dziens ir j?interpret? saska?? ar PVN likuma 7. panta 1. punktu, ar kuru ir transpon?ts PVN direkt?vas 14. panta 1. punkts, proti, k? ties?bu nodošana r?koties ar attiec?go ?pašumu k? ?pašniekam. T?d?j?di šo iest?žu ieskat? ab?m dar?juma pus?m ir patiesi j?past?v un t?m j?b?t nor?d?t?m, bet tas t? nav tad, ja r??in? vai muitas dokumentos nor?d?tais pirc?js ir fikt?va strukt?ra, vai tad, ja pre?u pirc?js ?rpus Savien?bas teritorijas ir cita persona, kas nav nor?d?ta. T?da esot interpret?cija, ko izmanto liel?k? da?a Polijas administrat?vo tiesu.

14 Iesniedz?jtiesai tom?r ir šaubas par to, vai, lai konstat?tu, ka pre?u pieg?de uz galam?r?i ?rpus Savien?bas teritorijas patieš?m ir notikusi – tad, ja šo pre?u eksports k? t?ds nav ticis apstr?d?ts, – tieš?m ir nepieciešams, lai strukt?ra, kas k? šo pre?u pirc?js ir nor?d?ta pieg?d?t?ja r??in? un muitas dokumentos, atbilstu šo pre?u faktiskajam sa??m?jam. T? vaic?, vai š?d? situ?cij? ir notikusi ties?bu nodošana r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam PVN 14. panta 1. punkta noz?m?. T? it ?paši nor?da, ka 2013. gada 19. decembra spriedum? *BDV Hungary Trading* (C?563/12, EU:C:2013:854) Tiesa nosprieda, ka situ?cij?, kad ir izpild?ti PVN direkt?vas 146. panta 1. punkta b) apakšpunkt? paredz?tie nosac?jumi eksporta atbr?vojumam, tostarp attiec?g?s preces ir izvestas no Savien?bas muitas teritorijas, par š?du pieg?di nav j?maks? nek?ds PVN un ka š?dos apst?k?os princip? vairs nepast?v kr?pšanas nodok?u jom? vai nodok?u zaud?jumu iesp?jam?ba, kas var?tu attaisnot attiec?g?s darb?bas aplikšanu ar nodokli.

15 Šaj? kontekst? iesniedz?jtiesas ieskat? rodas jaut?jums, k?d? m?r? iesp?jam? kr?pšana, kas notikusi treš?s valsts teritorij?, kur? eksport?to preci ir sa??musi cita persona, nevis muitas dokumentos nor?d?t?, ietekm? atbr?vojuma no nodok?a ar ties?b?m atskait?t PVN piem?rošanu. Apl?kojot Tiesas judikat?ru, saska?? ar kuru dal?bvalst?m ir j?atsaka PVN direkt?v? paredz?t?s ties?bas, ja pats nodok?a maks?t?js ir veicis kr?pšanu vai ja tas zin?ja vai tam b?tu bijis j?zina, ka ar attiec?go dar?jumu tas piedal?s dar?jum?, kas ir saist?ts ar kr?pšanu PVN jom?, tai rodas jaut?jums, vai šis pien?kums, kura m?r?is ir aizsarg?t iekš?jo tirgu, ir piem?rojams, ja kr?pšana ir veikta vien?gi treš?s valsts – kas ir eksport?to pre?u galam?r?a un pat?ri?a valsts – teritorij?.

16 Visbeidzot, iesniedz?jtiesa nav p?rliecin?ta, vai t?d? situ?cij? k? pamatliet? pareiza ir t?da valsts prakse, ka PVN tiek piem?rots attiec?gajam dar?jumam t?, it k? b?tu notikusi iekšzemes pieg?de, lai gan konstat?cijai par pre?u pieg?des neesam?bu b?tu j?liek uzskat?t, ka tai nav piem?rojams PVN un ka t? nerada ties?bas uz priekšnodokli? samaks?t? PVN atskait?šanu.

17 Š?dos apst?k?os *Naczelny S?d Administracyjny* (Augst?k? administrat?v? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai atbilst?gi [PVN] direkt?vas 146. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktam un 131. pantam, k? ar? pat?ri?a aplikšanas ar nodokli, neitralit?tes un sam?r?guma principiem pareiza valsts prakse b?tu t?da, ka atbr?vojums no nodok?a ar ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu (0 % likme Polij?) tiek piem?rots katr? gad?jum?, kad kop? ir izpild?ti divi nosac?jumi:

a) pre?u nos?t?šana ir notikusi par labu nenoskaidrotam sa??m?jam ?rpus Eiropas Savien?bas un

b) past?v nep?rprotami pier?d?jumi, ka prece tikusi izvesta ?rpus Eiropas Savien?bas teritorijas, un šis apst?klis netiek apstr?d?ts?

2) Vai [PVN] direkt?vas 146. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkta un 131. panta noteikumi, k? ar? pat?ri?a aplikšanas ar nodokli, neitralit?tes un sam?r?guma principi ir pretrun? valsts praksei, saska?? ar kuru tiek pie?emts, ka nav notikusi t?du pre?u pieg?de, kas neapšaub?mi tikušas izvestas ?rpus Eiropas Savien?bas teritorijas, un p?c izvešanas nodok?u iest?des kontroles ietvaros ir konstat?jušas, ka pre?u faktiskais sa??m?js nebija persona, uz kuras v?rda nodok?a maks?t?js izsniedzis r??inu par pieg?di, bet cita persona, kuru nodok?u iest?des nav noskaidrojušas, k? rezult?t? t?s atsak?s piem?rot š?dam dar?jumam atbr?vojumu no nodok?a ar ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu (0 % likme Polij?)?

3) Vai atbilst?gi [PVN] direkt?vas 146. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktam un 131. pantam, k? ar? pat?ri?a aplikšanas ar nodokli, neitralit?tes un sam?r?guma principiem pareiza valsts prakse b?tu t?da, ka pre?u pieg?dei tiek piem?rota valsts likme, ja past?v nep?rprotami pier?d?jumi, ka preces tikušas izvestas no Eiropas Savien?bas teritorijas, tom?r iest?des, ?emot v?r? faktu, ka sa??m?js nav noskaidrots, konstat?, ka pre?u pieg?de nav veikta, vai ar? b?tu j?uzskata, ka š?d? gad?jum? visp?r nav noticis ar PVN apliekams dar?jums un t? rezult?t? nodok?a maks?t?jam nav ties?bu uz priekšnodok?a par izvest?s preces ieg?di atskait?šanu saska?? ar [PVN] direkt?vas 168. pantu?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo un otro jaut?jumu

18 Ar pirmo un otro jaut?jumu, kuri ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai PVN direkt?vas 146. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts un 131. pants, k? ar? nodok?u neitralit?tes

un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādus valsts praksi kā pamatliet, saskaņā ar kuru, ja attiecīgās preces ir eksportētas ārpus Savienības un ja pēc to eksporta nodokļu iestādes ir konstatējušas, ka šo preču pircējs ir nevis nodokļa maksātāja sagatavotajā rīcībā norādītā persona, bet cita struktūra, kas nav norādīta, visos gadījumos tiek uzskatīts, ka preču piegāde šīs pirmās tiesību normas izpratnē nav notikusi, un līdz ar to atteikts atbrīvojums no PVN. Šajā kontekstā iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, kāda ietekme uz tiesību uz atbrīvojumu no PVN piemērošanu var būt iespējamai trešās valsts teritorijā veiktai krāpšanai.

19 Šajā ziņā ir jāatgādina, pirmkārt, ka atbilstoši PVN direktīvas 146. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktam dalībvalstīs atbrīvo no nodokļa tādus preču piegādātājus vai citu personu vieta, kurā nosūtīta vai transportēta ārpus Savienības. Šī tiesību norma ir jālasa kopā ar šīs direktīvas 14. panta 1. punktu, saskaņā ar kuru “preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu pašumu kā pašniekam (spriedumi, 2013. gada 19. decembris, *BDV Hungary Trading*, C-563/12, EU:C:2013:854, 23. punkts, un 2019. gada 28. marts, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, 22. punkts).

20 Šī atbrīvojuma no nodokļa mērķis ir garantēt nodokļu uzlikšanu attiecīgo preču piegādātājam to galamērķī, proti, vietā, kur eksportētās preces tiks patērētas (spriedums, 2019. gada 28. marts, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

21 Kā Tiesa jau vairākkārtīgi norādījusi, no šī sprieduma 19. punktā minētajām tiesību normām un, it īpaši, no PVN direktīvas 146. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktā izmantotajā dziena “[kuras] nosūtīta” izriet, ka preces eksports ir veikts un atbrīvojums no nodokļa par piegādē eksportam ir piemērojams, ja tiesības ar precīzi rīkoties kā pašniekam ir nodotas pircējam, piegādātājs pierāda, ka šī prece ir nosūtīta vai transportēta ārpus Savienības, un pēc šīs nosūtīšanas vai transportēšanas prece faktiski ir izvesta no Savienības teritorijas (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2013. gada 19. decembris, *BDV Hungary Trading*, C-563/12, EU:C:2013:854, 24. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2019. gada 28. marts, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, 24. punkts).

22 Tiesa ir nospriedusi arī, ka jādziens “preču piegāde” ir objektīvs un ka tas ir piemērojams neatkarīgi no attiecīgo darījumu mērķiem un rezultātiem, neesot nodokļu administrācijas pienākumam veikt izmeklēšanu, lai noskaidrotu konkrētā nodokļa maksātāja nodomu, vai arī, ņemot vērā uzņēmēja, kas nav šis nodokļa maksātājs, bet kurš iesaistīts tajā pašā piegādē, nodomu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 21. novembris, *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

23 No tā izriet, ka tādā darījumā kā pamatlietā ir preču piegāde PVN direktīvas 146. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkta nozīmē, ja tie atbilst objektīviem kritērijiem, uz kuriem šis jādziens ir balstīts un kas atgādina šī sprieduma 21. punktu.

24 Tas, ka eksportētās preces ārpus Savienības ir iegādājusies struktūra, kas nav tā pati, kura ir minēta rīcībā, un kas nav noskaidrota, neizslēdz iespēju, ka šie objektīvie kritēriji ir izpildīti.

25 Līdz ar to darījuma kvalificēšana par preču piegādi PVN direktīvas 146. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkta nozīmē nevar tikt pakļauta nosacījumam, ka pircējam ir jābūt noskaidrotam.

26 Tomēr, otrkārt, dalībvalstīs saskaņā ar PVN direktīvas 131. pantu paredz nosacījumus, ar kuriem tās no nodokļa atbrīvo eksporta darījumus, lai nodrošinātu pareizu un vienkāršu šajā direktīvā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa piemērošanu un lai novērstu jebkādu krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanos no nodokļiem un jebkādu to ļaunprātīgu izmantošanu. Štenojot savas pilnvaras, dalībvalstīm tomēr ir jāievēro vispārīgie tiesību principi, kuri ir daļa no Savienības tiesību sistēmas un no kuriem viens ir īpaši ir samērīguma princips (šajā nozīmē

skat. spriedumu, 2018. gada 28. februāris, *Pieřkowski*, C?307/16, EU:C:2018:124, 32. un 33. punkts).

27 Run?jot par sam?r?guma principu, ir j?atg?dina, ka valsts pas?kums p?rsniedz to, kas ir nepieciešams, lai nodrošin?tu pareizu nodok?a iekas?šanu, ja saska?? ar to ties?bas uz atbr?vojumu no PVN b?t?b? tiek pak?rtotas form?lu pien?kumu izpildei, ne?emot v?r? pamatnosac?jumus un, it ?paši, nenoskaidrojot, vai tie ir izpild?ti. Proti, dar?jumi ir j?apliek ar nodokli, ?emot v?r? to objekt?v?s ?paš?bas (spriedumi, 2018. gada 8. novembris, *Cartrans Spedition*, C?495/17, EU:C:2018:887, 38. punkts, un 2019. gada 28. marts, *Vinš*, C?275/18, EU:C:2019:265, 29. punkts).

28 Turkl?t, ja pamatnosac?jumi ir izpild?ti, nodok?u neitralit?tes princips prasa, lai atbr?vojums no PVN tiktu pieš?irts pat tad, ja nodok?a maks?t?ji nav izpild?juši dažas form?l?s pras?bas (spriedums, 2018. gada 8. novembris, *Cartrans Spedition*, C?495/17, EU:C:2018:887, 39. punkts).

29 Saska?? ar Tiesas judikat?ru ir tikai divi gad?jumi, kuros form?las pras?bas neizpilde var izrais?t ties?bu uz atbr?vojumu no PVN zaud?šanu (spriedumi, 2018. gada 8. novembris, *Cartrans Spedition*, C?495/17, EU:C:2018:887, 40. punkts, un 2019. gada 28. marts, *Vinš*, C?275/18, EU:C:2019:265, 32. punkts).

30 Pirmk?rt, form?las pras?bas neizpilde var izrais?t atteikumu pieš?irt atbr?vojumu no PVN, ja š? pras?bas neizpilde trauc? sniegt konkr?tus pier?d?jumus, ka pamatpras?bas ir bijušas izpild?tas (spriedumi, 2018. gada 8. novembris, *Cartrans Spedition*, C?495/17, EU:C:2018:887, 42. punkts, un 2019. gada 28. marts, *Vinš*, C?275/18, EU:C:2019:265, 35. punkts).

31 T?d?j?di, ja paties? pirc?ja nenor?d?šana konkr?t? gad?jum? liedz pier?d?t, ka attiec?gais dar?jums ir pre?u pieg?de PVN direkt?vas 146. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkta noz?m?, šis apst?klis var izrais?t atteikumu piem?rot šaj? pant? paredz?to eksporta atbr?vojumu. Savuk?rt visos gad?jumos piepras?t, lai tiktu nor?d?ts pre?u pirc?js trešaj? valst?, nem??inot noskaidrot, vai ir izpild?tas š? atbr?vojuma pamatpras?bas, proti, ka attiec?g?s preces ir izvestas no Savien?bas muitas teritorijas, noz?m?tu neiev?rot ne sam?r?guma, ne nodok?u neitralit?tes principu.

32 Šaj? gad?jum? no iesniedz?jtiesas nol?muma izriet, ka attiec?g?s preces pamatliet? ir p?rdotas, ka t?s ir nos?t?tas uz galam?r?i ?rpus Savien?bas teritorijas un ka t?s fiziski ir izvestas no Savien?bas teritorijas, un t?d?j?di – neskarot šo faktu p?rbaudi, kas j?veic iesniedz?jtiesai, – š?iet esam pier?d?ts, ka krit?riji, k?diem ir j?atbilst dar?jumam, lai tas b?tu pre?u pieg?de PVN direkt?vas 146. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkta noz?m?, – neraugoties uz to, ka šo pre?u re?lie pirc?ji nav noskaidroti, – ir izpild?ti.

33 Otrk?rt, uz nodok?u neitralit?tes principu nol?k? sa?emt atbr?vojumu no PVN nevar atsaukties nodok?a maks?t?js, kas apzin?ti ir piedal?jies kr?pšan? nodok?u jom?, kura ir apdraud?jusi kop?j?s PVN sist?mas darb?bu. Saska?? ar Tiesas judikat?ru pras?ba, lai tirgus dal?bnieks darbotos labtic?gi un veiktu visus pas?kumus, kas no t? var tikt sapr?t?gi piepras?ti nol?k? p?rliecin?ties, ka t? veiktais dar?jums nav saist?ts ar kr?pšanu nodok?u jom?, nav pretrun? Savien?bas ties?b?m. Gad?jum?, ja attiec?gais nodok?a maks?t?js ir zin?jis vai tam bija j?zina, ka t? veiktais dar?jums ir iesaist?ts pirc?ja ?stenot? kr?pšan? nodok?u jom?, un ja tas nav veicis visus pas?kumus, ko, sapr?t?gi v?rt?jot, var no t? pras?t, lai izvair?tos no š?s kr?pšanas, atbr?vojuma no nodok?a pieš?iršana tam b?tu j?atsaka (spriedumi, 2018. gada 8. novembris, *Cartrans Spedition*, C?495/17, EU:C:2018:887, 41. punkts, un 2019. gada 28. marts, *Vinš*, C?275/18, EU:C:2019:265, 33. punkts).

34 Savuk?rt pieg?d?t?js nevar b?t atbild?gs par PVN samaksu neatkar?gi no vi?a

piedalīšanās pircēja īstenot krāpšanu. Betu acīmredzami nesamērogi atzīt nodokļa maksātāju par atbildīgu par zaudējumiem ieņēmumiem no nodokļiem, ko ir radījusi trešo pušu krāpnieciskā rīcība, kuru tas nekādi neietekmē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2008. gada 21. februāris, *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105, 23. punkts).

35 2013. gada 19. decembra sprieduma *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854), uz kuru atsaucas iesniedzītāja, 40. punkts Tiesa nosprieda, ka situācijā, kad ir izpildīti PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētie nosacījumi eksporta atbrīvojumam, tostarp attiecīgās preces ir izvestas no Savienības muitas teritorijas, par šādu piegādi nav jāmaksā nekāds PVN un ka šādos apstākļos principā vairs nepastāv krāpšanas nodokļu jomā vai nodokļu zaudējumu iespējamība, kas varētu attaisnot attiecīgās darbības aplūkšanu ar nodokli.

36 Šajā gadījumā iesniedzītāja, neprecizējot tās krāpšanas raksturu, kur esot iesaistīti darījumi, par kuriem ir runa pamatlietā, norāda, ka preces, uz kurām attiecas šie darījumi, ir izvestas no Savienības teritorijas un ka šā krāpšana ir veikta vienīgi trešās valsts teritorijā, kas ir galamērķa un šo preču patērētāja valsts.

37 Tā kā ar to, ka krāpnieciskās darbības tika veiktas trešajā valstī, nav pietiekami, lai izslēgtu jebkāda cita veida krāpšanas pastāvīšanu, kaitējot kopējai PVN sistēmai, valsts tiesai ir jāpārbauda, vai darījumi pamatlietā nebija iesaistīti šādā krāpšanā, un, ja tomēr bija, tai ir jānovērt, vai nodokļa maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka tas tā ir.

38 Ēmot vērā visus šos apsvērumus, uz pirmo un otro jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 146. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts un 131. pants, kā arī nodokļu neitralitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādā valsts praksī kā pamatlietā, saskaņā ar kuru visos gadījumos, ja attiecīgās preces ir eksportētas ārpus Savienības un ja pēc to eksporta nodokļu iestādes ir konstatējušas, ka šo preču pircējs nav nodokļa maksātāja sagatavotajā rīcībā norādītā persona, bet cita struktūra, kas nav noskaidrota, tiek uzskatīts, ka nav notikusi preču piegāde šīs pirmās tiesību normas izpratnē, un līdz ar to tiek atteikts atbrīvojums no PVN. Šādos apstākļos PVN direktīvas 146. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no PVN ir jāatsaka, ja patiesā pircēja nenoskaidrošana liedz pierādīt, ka attiecīgais darījums ir preču piegāde šīs tiesību normas nozīmē, vai ja ir konstatēts, ka šis nodokļa maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka šis darījums bija iesaistīts krāpšanā, kaitējot kopējai PVN sistēmai.

Par trešo jautājumu

39 Ar trešo jautājumu iesniedzītāja būtībā vaicā, vai PVN direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja tādā apstākļos kā pirmajā un otrajā jautājumā aprakstītie PVN direktīvas 146. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no PVN tiek atteikts, attiecīgajam darījumam ir jāpiemēro PVN, kas tiek piemērots valsts teritorijā veiktam preču piegādēm, vai arī ir jāuzskata, ka šis darījums nav ar nodokli apliekams darījums un līdz ar to tas nerada tiesības uz priekšnodokli samaksāt PVN atskaitīšanu.

40 Šajā ziņā ir pietiekami konstatēt, ka, nepastāvot valsts teritorijā veiktai preču piegādei un no nodokļa atbrīvotam darījumam atbilstoši PVN direktīvas 146. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktam, nepastāv ne ar nodokli apliekams darījums, ne tiesības uz nodokļa atskaitīšanu atbilstoši šīs direktīvas 168. vai 169. pantam.

41 Tādējādi uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja tādā apstākļos kā pirmajā un otrajā jautājumā aprakstītie PVN direktīvas 146. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no PVN tiek atteikts, ir jāuzskata, ka attiecīgais darījums nav ar nodokli apliekams darījums un līdz ar to tas nerada tiesības uz priekšnodokli.

samaks?t? PVN atskait?šanu.

Par ties?šan?s izdevumiem

42 Attiec?b? uz pamatl?ietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (desmit? pal?ta) nospriež:

1) **Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 146. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts un 131. pants, k? ar? nodok?u neitralit?tes un sam?r?guma principi ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj t?du valsts praksi k? pamatl?et?, saska?? ar kuru visos gad?jumos, ja attiec?g?s preces ir eksport?tas ?rpus Savien?bas un ja p?c to eksporta nodok?u iest?des ir konstat?jušas, ka šo pre?u pirc?js nav nodok?a maks?t?ja sagatavotaj? r??in? nor?d?t? persona, bet cita strukt?ra, kas nav noskaidrota, tiek uzskat?ts, ka nav notikusi pre?u pieg?de š?s pirm?s ties?bu normas izpratn?, un l?dz ar to tiek atteikts atbr?vojums no pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN). Š?dos apst?k?os š?s direkt?vas 146. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums no PVN ir j?atsaka, ja paties? pirc?ja nenoskaidrošana liedz pier?d?t, ka attiec?gais dar?jums ir pre?u pieg?de š?s ties?bu normas noz?m?, vai ja ir konstat?ts, ka šis nodok?a maks?t?js zin?ja vai vi?am bija j?zina, ka šis dar?jums bija iesaist?ts kr?pšan?, kait?jot kop?jai PVN sist?mai.**

2) **Direkt?va 2006/112 ir j?interpret? t?d?j?di, ka, ja š?dos apst?k?os Direkt?vas 2006/112 146. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums no pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) tiek atteikts, ir j?uzskata, ka attiec?gais dar?jums nav ar nodokli apliekams dar?jums un l?dz ar to tas nerada ties?bas uz priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu.**

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – po?u.