

TIESAS SPRIEDUMS (piekt? pal?ta)

2013. gada 19. decembr? (*)

PVN – Direkt?va 2006/112/EK – 146. pants – Eksporta atbr?vojumi – 131. pants – Dal?bvalstu pie?emti nosac?jumi – Valsts ties?bu akti, kuros noteikts, ka eksport?jamas preces no Eiropas Savien?bas muitas teritorijas ir j?izved noteiktaj? 90 dienu termi?? p?c to pieg?des

Lieta C?563/12

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Kúria* (Ung?rija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2012. gada 18. oktobr? un kas Ties? re?istr?ts 2012. gada 5. decembr?, tiesved?b?

BDV Hungary Trading Kft., likvid?cijas proces?,

pret

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó F?igazgatósága.

TIESA (piekt? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekš?d?t?js T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents), tiesneši E. Juh?ss [*E. Juhász*], A. Ross [*A. Rosas*], D. Šv?bi [*D. Šváby*] un K. Vajda [*C. Vajda*],

?ener?ladvok?ts N. V?ls [*N. Wahl*],

sekret?re S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2013. gada 24. oktobra tiesas s?di,

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

- *BDV Hungary Trading Kft., likvid?cijas proces?, v?rd? – Á. Gerey un D. Sobor, ügyvédek,*
- *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó F?igazgatósága v?rd? – Zs. Szilveszter un Zs. Tamásné Kajati, jogtanácsos,*
- Ung?rijas vald?bas v?rd? – K. Szíjjártó, M. Z Fehér un G. Koós, p?rst?vji,
- Grie?ijas vald?bas v?rd? – I. Pouli un M. Tassopoulou, p?rst?ves,
- Eiropas Komisijas v?rd? – L. Lozano Palacios, V. Bottka un A. Sipos, p?rst?vji,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?ta uzklus?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 1977. gada 17.

maiņa Sestās direktīvas 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.), kas grozīta ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK (OV L 376, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 15. pantu, kā arī Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) 131., 146. un 273. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *BDV Hungary Trading Kft.* (turpmāk tekstā – “*BDV*”), kas atrodas brīvprātīgās likvidācijas procesā, un *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága* (Valsts ieņēmumu un muitas dienesta Vidusungārijas vispārējais nodokļu pārvalde) par preču, kas nosūtītas vai transportētas ārpus Eiropas Savienības, atbrīvošanu no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “*PVN*”).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Sestās direktīvas 15. panta 1. un 2. punkts ir noteikts:

“Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai āunprētgū izmantošanu:

1. tādā preču piegādē, kuras pārvējs vai cita persona viņa vārdā nosūtā vai transportē uz galamērķi ārpus Kopienas;

2. tādā preču piegādē, kuras pircējs vai cita persona pircēja vārdā nosūtā vai transportē uz ceļamērķi ārpus Kopienas, ja šis pircējs nav reģistrēts šīs valsts teritorijā, izņemot preces, kuras transportē pats pircējs, lai aprēkotu, uzpildītu un apgādātu ar pārtiku izprieču ceļojumu kuģus, privātus lidaparātus vai citus transporta līdzekļus privātai lietošanai;

[..].”

4 Ar Direktīvu 2006/112 – saskaņā ar tās 411. un 413. pantu – kopš 2007. gada 1. janvāra ir atcelti un aizstāti Savienības tiesību akti PVN jomā, tostarp Sestā direktīva. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 preambulas 1. un 3. apsvērumu Sestās direktīvas sistēmas pārvēidošana bija nepieciešama, lai visus piemērojamos noteikumus izklāstītu skaidri un racionāli, un strukturāli, pārstrādājot formulējumu, bet neveicot grozījumus pāc būtības. Tādējādi Direktīvas 2006/112 noteikumi pāc būtības ir identiski attiecīgajiem Sestās direktīvas noteikumiem.

5 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 14. panta 1. punktu:

“Preču piegāde” ir tiesību nodošana rēkoties ar materiālu pāšumu kā pāšniekam.”

6 Saskaņā ar šīs direktīvas 131. pantu:

“[Direktīvas 2006/112 IX] sadaļas 2. lādz 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, izvairēšanās un āunprētgū izmantošanu.”

7 Min?t?s direkt?vas IX sada?as 6. noda?as “Eksporta atbr?vjumi” 146. panta 1. punkts ir noteikts:

“Dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a š?dus dar?jumus:

a) t?du pre?u pieg?des, kuras p?rdev?js vai cita persona vi?a v?rd? nos?ta vai transport? uz galam?r?i ?rpus Kopienas;

b) t?du pre?u pieg?des, kuras pirc?js, kas neveic uz??m?jdarb?bu dal?bvalsts attiec?gaj? teritorij?, vai cita persona vi?a v?rd? nos?ta vai transport? uz galam?r?i ?rpus Kopienas, iz?emot preces, ko transport? pats pirc?js un kas paredz?tas tam, lai apr?kotu vai apg?d?tu izpriece?ojumu ku?us, priv?tus gaisa ku?us vai jebk?dus citus personiskas lietošanas transportl?dzek?us;

[..].”

8 Direkt?vas 2006/112 273. pant? ir noteikts:

“Dal?bvalstis var uzlikt citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai pareizi iekas?tu PVN un nov?rstu kr?pšanu, saska?? ar pras?bu par vien?du rež?mu iekšzemes dar?jumiem un dar?jumiem starp dal?bvalst?m, ko veic nodok?a maks?t?ji, ar noteikumu, ka š?di pien?kumi tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m nerada formalit?tes, š??rsojot robežas.

Pirmaj? da?? paredz?to izv?les iesp?ju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar r??inu sagatavošanu saist?tus pien?kumus papildus tiem, kas noteikti 3. noda??.”

Ung?rijas ties?bas

9 1992. gada Likuma Nr. LXXIV par pievienot?s v?rt?bas nodokli (*Magyar Közlöny* 1992/128, turpm?k tekst? – “agr?kais PVN likums”) 11. panta 1. punkts “pre?u eksporta” j?dziens ir defin?ts š?di:

“Pre?u eksports: jebk?da pre?u ieg?d?šan?s, kuras tiešas sekas ir t?das, ka muitas iest?des, v?l?kais, treš? m?neša p?c tam, kad preces ir ieg?d?tas, p?d?j? dien? liek izvest preces uz trešo valsti k? galam?r?a valsti. Laik? starp ieg?des br?di un to izvešanu no teritorijas preces nevar tikt izmantotas vai nov?rt?tas, neietekm?jot to izm??in?šanu vai to ražošanu izm??in?šanai.”

10 Saska?? ar š? likuma 29. pantu:

“No nodok?a ir atbr?vots:

a) pre?u eksports,

[..].”

11 2007. gada Likums Nr. CXXVII par pievienot?s v?rt?bas nodokli (*Magyar Közlöny* 2007/155, turpm?k tekst? – “jaunais PVN likums”) st?j?s spēk? 2008. gada 1. janv?r?. Š? likuma 98. pant? ir noteikts:

“1. No nodok?a ir atbr?vota t?du pre?u pieg?de, kuru veic, izmantojot pastu, vai kas tiek transport?tas no valsts uz valsti ?rpus Kopienas, ar nosac?jumu, ka pieg?di vai transport?šanu:

a) veic pats pieg?d?t?js vai treš? persona vi?a interes?s;

b) veic pats iegādātājs vai trešā persona viņa interesēs, ja ir izpildīti šā likuma [šā panta] 3. un 4. punkts vai 99. un 100. pants paredzētie papildu nosacījumi.

2. 1. punkts ir piemērojams, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

a) iestādei, kas liek precēm atstāt Kopienas teritoriju, ir jāapliecina, ka tās ir atstājušas minēto teritoriju piegādes brīdā vai, vēlākais, 90 dienu laikā pēc tās veikšanas un

b) piegādātājs preces a) punktā minētajā termiņā laikā nevar tikt izmantotas to mērķim vai citādā veidā novērtētas, neietekmējot to izmantošanu vai to ražošanu izmantošanai.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

12 2007. un 2008. gadā BDV nodarbojās ar konservu vairumtirdzniecību. Saistībā ar savu darbību šis uzņēmums trešajās valstīs tirgoja preces, kuras tas ražoja Ungārijā. Līgumos, kas tika noslēgti ar pircējiem, kuri ir reģistrēti ārpus Savienības muitas teritorijas, bija ietverts viens no Starptautiskās Ropniecības kameras izstrādātajiem starptautiskajiem tirdzniecības noteikumiem (tā sauktie “Incoterms 2000” noteikumi), proti, noteikums “piegāde no ražotnes” (“ex-works” vai EXW), kas nozīmē, ka pircējs saņem precis precī pie pārvadātāja telpu durvīm.

13 Veicot nodokļu kontroli BDV par laiku no 2007. gada 1. janvāra līdz 2009. gada 31. decembrim, izēmot laikposmu no 2007. gada 1. jūlija līdz 2008. gada 31. martam, nodokļu administrācija konstatēja, ka PVN grāmatvedībā un PVN deklarācijās par pārbaudāmo laikposmu šis uzņēmums vairākas no šīm darbībām kvalificējis kā pārdošanu eksportam, lai gan eksportājamās preces Savienības muitas teritorijā atstājušas pēc tam, kad bija beidzies termiņš, kas šajā saistībā bija paredzēts agrāk PVN likuma 11. panta 1. punktā un kopš 2008. gada 1. janvāra ir paredzēts jaunā PVN likuma 98. panta 1. punktā.

14 Ar 2010. gada 22. oktobra lēmumu *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága*, veicot nodokļu pārprēšinu, noteica BDV nodokļu parādu, kā arī naudas sodu un nokavējuma procentus, pamatojoties uz to, ka prešu eksportāšana uz trešajām valstīm ir notikusi pēc valsts tiesību aktos noteiktā termiņa.

15 BDV šo lēmumu apstrādāja, norādot, ka minētā agrākā un jaunā PVN likuma noteikumi esot pretrunīgi gan Sestajai direktīvai, gan Direktīvai 2006/112. Savā prasībā tā norādāja, ka visas minētajā lēmumā norādītās piegādes faktiski tika veiktas ārpus Savienības. Turklāt saskaņā ar līguma noteikumu “ex-works” atbildība par prešu transportāšanu esot pircējiem. Tādējādi, regulāri atgādinot pircējiem, lai prešu transportāšana ārpus Savienības tiktu veikta noteiktajā termiņā, tā esot pierādījusi nepieciešamo rīcību.

16 *Budapest Környéki Törvényszék* (Budapeštas rajona tiesa) apmierināja BDV prasību. Šā tiesa uzskatīja, ka Ungārijas tiesību aktos paredzēto izvešanas termiņu nevar piemērot, ja ir konstatēts, ka prešu eksports faktiski ir noticis. Nosacījumi, kurus var noteikt dalībvalstis, lai piemērotu eksporta atbrīvojumu, atbilstoši Tiesas judikatūrai nevar ne pārsniegt to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu Sestajā direktīvā un Direktīvā 2006/112 noteiktos mērķus, ne apdraudēt PVN neitralitāti.

17 Atbildotāja pamatlietā pārsūdzēja šo spriedumu *Kúria* (Augstākā tiesa). Tā norāda, ka atbilstoši valsts tiesībām tirdzniecības darbību var kvalificēt kā no nodokļa atbrīvotu pārdošanu eksportam tikai tad, ja prece atstāj Savienības teritorijā šajā tiesību aktā noteiktajā termiņā.

18 Šajā saistībā *Kúria* norāda, ka šis izvešanas termiņš nav uzskatāms par tiesvedības termiņu, tā saukto “tehnisko termiņu”, kuru var labot, bet par “materiālo tiesību noilgumu”.

Tādējādi, ja nodokļu administrācija konstatē minētā termiņa iestāšanās, attiecīgās saimnieciskās darbības nevar tikt kvalificētas kā "no nodokļa atbrīvota pārdošana eksportam" un tādējādi ir piemērojamas ar nodokli.

19 Šādos apstākļos *Kúria* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

"1) Vai [Sestās direktivas] 15. pants un [Direktivas 2006/112] 146. pants ir interpretējami tādejādi, ka, lai eksportējamu preču transportēšana ārpus Kopienas teritorijas varētu tikt uzskatīta par eksportēšanai paredzētu preču pārdošanu, kas ir atbrīvota no nodokļa, tai ir jānotiek noteiktā termiņā?

2) Vai, lai atbildētu uz pirmo jautājumu, ir kāda nozīme piegādes nosacījumiem, apstāklim, ka pārdevējs, pircējs vai pārvadātājs ir rīkojušies labi vai āun? ticēb?, ar pienācīgu rūpību vai, iespējams, vainojami, deklarācijas pārskata periodam vai apstāklim, ka preču pārvadājums faktiski notiek pēc noteiktā termiņa, bet kamēr vēl nav iestājies noilguma termiņš nodokļa aprēķināšanai?

3) Vai ar nodokļu neitralitātes, tiesiskās noteiktības un samērīguma principiem ir saderīgi tas, ka kādas dalībvalsts tiesiskajā regulājumā ir paredzēti nosacījumi, kas papildina [iepriekš minētajās] direktīvās noteiktos, un eksporta atzīšana par atbrīvotu no nodokļa ir pakārtota [tajās] neesošiem objektīviem un kumulatīviem nosacījumiem?

4) Vai [Sestās direktivas] 15. pantu un [Direktivas 2006/112] 131. un 273. pantu var interpretēt tādejādi, ka, lai nepieautu krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un āunprātīgu izmantošanu un lai pareizi aprēķinātu un iekasētu nodokli, dalībvalsts var preču eksporta atbrīvojumu pakārtot tādējam nosacījumiem kā [agrākā PVN likuma] 11. panta 1. punkts un [jaunā PVN likuma] 98. panta 1. punkts paredzētie?

5) Vai ar Savienības tiesību pamatprincipiem un direktīvās noteikto ir saderīgi, ka [Sestās direktivas 15. pants un Direktivas 2006/112 146. pants] nerodamu nosacījumu neizpildes dēļ nodokļu iestāde no nodokļa atbrīvotu eksportu pārkvalificē un nodokļa maksātājam pieprasa samaksāt nodokli, un, ja tas tā ir, kādos apstākļos tas ir iespējams?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

20 Vispirms ir jānorāda, ka uzdotie jautājumi attiecas gan uz Sesto direktīvu, gan Direktīvu 2006/112, lai gan pamattiesvedība attiecas uz pārdošanas darbību, kas ir notikušas pēc 2007. gada 1. janvāra. Kā tika norādīts šā sprieduma 4. punktā, sākot no šā datuma ar Direktīvu 2006/112 tika atcelta un aizstāta Sestā direktīva. Šādos apstākļos ir jāizvērtē tikai jautājumi, kas ir uzdoti saistībā ar Direktīvas 2006/112 noteikumiem.

21 Uz dodot savus jautājumus, kas ir jāizskata kopā, iesniedzātāja būtībā vaicā, vai Direktīvas 2006/112 146. panta 1. punkts un 131. pants ir jāinterpretē tādejādi, ka tiem ir pretrunā valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru, veicot piegādi eksportam, preces, kuras ir paredzētas eksportēt ārpus Savienības, ir jāizved no Savienības teritorijas trīs mēnešu jeb 90 dienu laikā pēc piegādes datuma, jo šā termiņa pārsniegšanas pašas par sevi sekas ir tādas, ka nodokļu maksātājs vairs nevar izmantot atbrīvojumu no nodokļa par šo piegādi.

22 Kā izriet no līguma sniegtā prejudiciālu nolikuma, šie jautājumi pašā attiecas uz to, vai valsts tiesību aktos var noteikt, ka gadījumā, ja tiek piegādātas eksportējamās preces, lai šo piegādi varētu uzskatīt par piegādi eksportam, kas ir atbrīvota no nodokļa, tai ir jāveic šāds termiņš.

23 Šaj? saist?b? ir j?nor?da, ka atbilstoši Direkt?vas 2006/112 146. panta 1. punkta b) apakšpunktam dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a t?du pre?u pieg?des, kuras p?rdev?js vai cita persona vi?a v?rd? nos?ta vai transport? ?rpus Savien?bas. Š? ties?bu norma ir j?lasa kop? ar min?t?s direkt?vas 14. panta 1. punktu, saska?? ar kuru “pre?u pieg?de” noz?m? ties?bu nodošanu r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam.

24 No š?m ties?bu norm?m un tostarp no min?t? 146. panta 1. punkta b) apakšpunkt? izmantot? j?dziena “nos?t?t(a)s” izriet, ka preces eksports ir veikts un atbr?vojums no nodok?a par pieg?di eksportam ir piem?rojams, ja ties?bas ar precī r?koties k? ?pašniekam ir nodotas pirc?jam, pieg?d?t?js pier?da, ka š? prece ir nos?t?ta vai transport?ta ?rpus Savien?bas, un p?c š?s nos?t?šanas vai transport?šanas prece faktiski ir izvesta no Savien?bas teritorijas (attiec?b? uz pieg?di Kopienas iekšien? skat. 2007. gada 27. septembra spriedumu liet? C?409/04 *Teleos* u.c., Kr?jums, l?7797. lpp., 42. punkts; 2010. gada 7. decembra spriedumu liet? C?285/09 *R.*, l?12605. lpp., 41. punkts, k? ar? 2012. gada 6. septembra spriedumu liet? C?273/11 *Mecsek-Gabona*, 31. un 32. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

25 Pamatliet? nav str?da par to, ka pre?u pieg?de Direkt?vas 2006/112 14. panta izpratn? ir notikusi un preces, uz kur?m attiecas pamatliet? apl?kot?s darb?bas, faktiski ir atst?jušas Savien?bas teritoriju.

26 Pret?ji Direkt?vas 2006/112 noteikumiem saist?b? ar ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu, uz ko nor?da Ung?rijas vald?ba, saska?? ar kur?m š?s ties?bas princip? tiek izmantotas taj? paš? laikposm?, kur? t?s ir raduš?s, š?s direkt?vas 146. panta 1. punkta b) apakšpunkt? nav paredz?ts nosac?jums, saska?? ar kuru eksport?jamai precei b?tu j?atst?j Savien?bas teritorija noteikt? termi??, lai b?tu piem?rojams min?taj? pant? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a. Š?ds termi?? ir paredz?ts tikai iz??muma veid? min?t?s direkt?vas 147. panta 1. punkta b) apakšpunkt? prec?m, kas tiek p?rvad?tas ce?ot?ju person?g? bag?ž?.

27 No t? izriet, ka darb?bas kvalific?šana par pieg?di eksportam saska?? ar Direkt?vas 2006/112 146. panta 1. punkta b) apakšpunktu nevar b?t atkar?ga no prec?za termi?a iev?rošanas, kur? attiec?g? prece ir j?izved no Savien?bas muitas teritorijas un kura neiev?rošana rad?tu sekas, kuru rezult?t? nodok?u maks?t?js vairs nevar?tu izmantot eksporta atbr?vojumu no nodok?a.

28 Tom?r, k? izriet no Direkt?vas 2006/112 131. panta, š?s direkt?vas IX sada?as 2.–9. noda??, kur? ietilpst 146. pants, paredz?tie atbr?vojumi ir piem?rojami apst?k?os, ko nosaka dal?bvalstis, lai nodrošin?tu pareizu un god?gu min?to atbr?vojumu piem?rošanu un lai nepie?autu nek?du iesp?jamu kr?pšanu, izvair?šanos un ?aunpr?t?gu izmantošanu.

29 ?stenojot pilnvaras, ko t?m pieš?ir min?tais 131. pants, dal?bvalst?m tom?r ir j?iev?ro visp?r?jie ties?bu principi, kas ir da?a no Savien?bas ties?bu sist?mas, tostarp tiesisk?s droš?bas, sam?r?guma un tiesisk?s pa??v?bas aizsardz?bas princips (šaj? zi?? skat. 2008. gada 21. febru?ra spriedumu liet? C?271/06 *Netto Supermarkt*, Kr?jums, l?771. lpp., 18. punkts, k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *R.*, 45. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

30 Konkr?t?k, attiec?b? uz sam?r?guma principu Tiesa jau ir atzinusi, ka atbilstoši šim principam dal?bvalst?m ir j?izmanto l?dzek?i, kas, ?aujot efekt?vi sasniegt valsts ties?b?s paredz?to m?r?i, vismaz?k apdraud attiec?gos Savien?bas ties?bu aktos paredz?tos m?r?us un principus (skat. it ?paši 2010. gada 18. novembra spriedumu liet? C?84/09 *X*, Kr?jums, l?11645. lpp., 36. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

31 Lai gan ir pamats tam, ka dal?bvalstis veic pas?kumus, lai nodrošin?tu p?c iesp?jas

efekt?vu ku Valsts kases ties?bu aizsarg?šanu, tom?r tie nedr?kst p?rsniegt to, kas nepieciešams š? m?r?a sasniegšanai (iepriekš min?tais spriedums liet? *Netto Supermarkt*, 20. punkts).

32 Attiec?b? uz m?r?i termi?am, kas pre?u izvešanai no Savien?bas muitas teritorijas ir paredz?ts agr?kaj? PVN likum?, k? ar? jaunaj? PVN likum?, Ung?rijas vald?ba nor?d?ja, ka š?ds m?r?is ir nepieciešams, lai var?tu kontrol?t izvešanas nosac?jumu, ko paredz eksporta atbr?vojums no nodok?a, un tas ?auj nodok?u administr?cijai nov?rst jebk?du iesp?jamu kr?pšanu, izvair?šanos un ?aunpr?t?gu izmantošanu.

33 Šaj? saist?b? ir j?atg?dina, ka c??a pret kr?pšanu, izvair?šanos no nodok?u maks?šanas un iesp?jamo ?aunpr?t?go r?c?bu ir Direkt?v? 2006/112 atz?ts un ar to iedrošin?ts m?r?is (2012. gada 6. decembra spriedums liet? C?285/11 *Bonik*, 35. punkts un taj? min?t? judikat?ra). T?d?j?di Tiesa ir nospriedusi, ka m?r?is nov?rst kr?pšanu nodok?u jom? reiz?m pamato stingr?kas pras?bas attiec?b? uz pieg?d?t?ju pien?kumiem (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Teleos u.c.*, 58. punkts, k? ar? liet? *Netto Supermarkt*, 22. punkts).

34 T?d?j?di dal?bvalstis faktiski var noteikt sapr?t?gu termi?u eksportam, ?emot v?r? komerci?lo praksi eksporta jom? trešaj?s valst?s, lai p?rliecin?tos, vai prece, kas ir pieg?des eksportam priekšmets, faktiski ir izvesta no Savien?bas.

35 K? Komisija nor?d?ja savos apsv?rumos, noteikums, ka eksport?jam?s preces p?rdev?jam ir j?iev?ro prec?zs termi?š, kur? š? prece ir j?izved no Savien?bas muitas teritorijas, ir šim m?r?im piem?rots l?dzeklis.

36 Tom?r š?ds termi?š, kura izbeigšan?s ?auj aplik? eksportam paredz?tas preces pieg?di ar nodokli, nevar p?rsniegt to, kas ir nepieciešams š? m?r?a sasniegšanai.

37 Šaj? saist?b? vispirms ir j?nor?da, ka fakts, ka eksportam paredz?tu pre?u pieg?de ir noteikta saska?? ar t?du tiesisko regul?jumu, k?ds ir apl?kots pamatliet?, ja attiec?g? prece nav izvesta no Savien?bas teritorijas regul?jum? paredz?taj? termi??, t? paša par sevi sekas nevar b?t t?das, ka šis tiesiskais regul?jums b?tu j?uzskata par nesam?r?gu. Atbilstoši PVN kop?j?s sist?mas pamatprincipam šis nodoklis ir maks?jams par katru ražošanas vai izplat?šanas darb?bu (skat. it ?paši 2007. gada 27. septembra spriedumu liet? C?146/05 *Collée*, Kr?jums, l?7861. lpp., 22. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Bonik*, 28. punkts). No t? izriet, ka eksport?jamas preces pieg?de princip? var tikt aplikta ar nodokli, ja ar attiec?go darb?bu sapr?t?g? termi??, kas paredz?ts piem?rojam? valsts tiesiskaj? regul?jum?, netiek izpild?ti Direkt?vas 2006/112 146. panta 1. punkta b) apakšpunkta nosac?jumi.

38 Tom?r saska?? ar iesniedz?jtiesas sniegtaj?m nor?d?m pamatliet? apl?kotais izvešanas termi?š ir uzskat?ms par materi?lo ties?bu noilgumu, kura iest?šanas nevar nov?rst. T?d?j?di, ja eksport?jam? prece neatst?j Savien?bas muitas teritoriju termi??, kas noteikts agr?kaj? PVN likum? un jaunaj? PVN likum?, š?s preces pieg?de tiek aplikta ar nodokli, pat ja min?t? prece ir faktiski izvesta no Savien?bas p?c šaj? tiesiskaj? regul?jum? paredz?t? termi?a izbeigšan?s.

39 Šaj? saist?b? ir j?nor?da, ka t?ds valsts tiesiskais regul?jums, k?ds ir apl?kots pamatliet?, ar kuru eksporta atbr?vošana no nodok?a ir paredz?ta, ja tiek iev?rots izvešanas termi?š, ar m?r?i tostarp c?n?ties pret izvair?šanos no nodok?u maks?šan?s un kr?pšanas nodok?u jom?, tom?r ne?aujot nodok?u maks?t?jiem š? atbr?vojuma izmantošanas nol?kos pier?d?t, ka izvešanas nosac?jums ir izpild?ts p?c š? termi?a iest?šan?s, un neparedzot nodok?u maks?t?jam ties?bas atg?t PVN, kas jau ir ticis samaks?ts, jo nav iev?rots min?tais termi?š, ja tas iesniedz pier?d?jumus tam, ka prece ir izvesta no Savien?bas muitas teritorijas, p?rsniedz to, kas ir nepieciešams min?t? m?r?a sasniegšanai.

40 Situācijā, kad ir izpildīti Direktīvas 2006/112 146. 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 (pēc analoģijas skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Collée*, 30. punkts un tajā minētā judikatūra). Šādos apstākļos principā vairs nepastāv krāpšanas nodokļu jomā vai nodokļu zaudējumu iespējamība, kas var attaisnot attiecīgās darbības aplūkšanu ar nodokli.

41 Tādējādi ir jākonstatē, ka tās tiesiskais regulējums, kāds ir aplūkots pamatlīdā, pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu mērķi novērst izvairšanos no nodokļu maksāšanas un krāpšanu nodokļu jomā.

42 Ņemot vērā visus iepriekš minētos nosacījumus, uz prejudiciālajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 146. panta 1. punkts un 131. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru, veicot piegādi eksportam, preces, kuras paredzēts eksportēt ārpus Savienības, ir jāizved no Savienības teritorijas trīs mēnešu vai 90 dienu laikā pēc piegādes datuma, jo šā termiņa pārsniegšanas pašas par sevi sekas ir tādas, ka nodokļu maksātājs vairs nevar izmantot atbrīvojumu no nodokļa par šo piegādi.

Par tiesāšanas izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 146. panta 1. punkts un 131. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru, veicot piegādi eksportam, preces, kuras paredzēts eksportēt ārpus Eiropas Savienības, ir jāizved no Eiropas Savienības teritorijas trīs mēnešu vai 90 dienu laikā pēc piegādes datuma, jo šā termiņa pārsniegšanas pašas par sevi sekas ir tādas, ka nodokļu maksātājs vairs nevar izmantot atbrīvojumu no nodokļa par šo piegādi.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – ungāru.