
Eiropas Komisijas vārdā – L. Lozano Palacios un L. Radu Bouyon, pārstāves,
noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2018. gada 12. jūlija tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 146. panta 1. punkta e) apakšpunktu un 153. pantu.

2

Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā, kurā Cartrans Spedition SRL (turpmāk tekstā – “Cartrans”) ir vērsusies pret Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova (Plojești Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija – Prahovas apgabala Valsts finanšu administrācija, Rumānija) un pret Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii (Plojești Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija – Vidējo nodokļu maksātāju pārvaldības nodokļu administrācija, Rumānija) par nodokļu iestāžu atteikumu atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) vairākus preču eksporta uz trešajām valstīm darījumus, kuros ir bijusi iesaistīta Cartrans.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

PVN direktīva

3

PVN direktīvas IX sadaļas “Atbrīvojumi” 1. nodaļas “Vispārīgi noteikumi” 131. pantā ir izklāstīts:

“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 nepieautu nekādu iespējamu krāpšanu, izvairīšanos un āunprātīgu izmantošanu.”

4

PVN direktīvas IX sadaļas 6. nodaļas “Eksporta atbrīvojumi” 146. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādos darījumus:

a)

tādu preču piegādes, kuras pārvēžs vai cita persona viņa vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus [Eiropas Savienības];

[..]

e)

pakalpojumu sniegšanu, tostarp transportāšanu un palīdzdarījumus, bet izņemot pakalpojumu sniegšanu, ko atbrīvo saskaņā ar 132. un 135. pantu, ja tie ir tieši saistīti ar preču eksportu vai importu [..].”

5

PVN direktīvas IX sadaļas 9. nodaļas “Atbrīvojumi pakalpojumu sniegšanai, ko veic starpnieki” 153. panta pirmajā daļā ir paredzēts:

“Dalībvalstīs atbrīvo no nodokļa pakalpojumus, ko citas personas vērda un interesēs sniedz starpnieki, ja tie ir iesaistīti 6., 7., un 8. nodaļā minētajos darījumos vai darījumos, kurus veic ārpus [Savienības].”

Muitas kodekss

6

Padomes Regulas (EEK) Nr. 2913/92 (1992. gada 12. oktobris) par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (OV 1992, L 302, 1. lpp.), kas grozīta ar Eiropas Parlamenta un Padomes Regulu (EK) Nr. 648/2005 (2005. gada 13. aprīlis) (OV 2005, L 117, 13. lpp.; turpmāk tekstā – “Muitas kodekss”), 4. panta 16. un 17. punkts ir paredzēts:

“Šajā Kodeksā termiņiem ir šāda nozīme:

[..]

16)

“Muitas procedūra” nozīmē:

[..]

b)

tranzītu,

[..]

h)

izvešanu [eksportu];

17)

“Muitas deklarācija” nozīmē darbību, ar kuru persona noteiktajā veidā un kārtībā paziņo par savu vēlmi precīzi piemērot noteiktu muitas procedūru.”

7

Muitas kodeksa IV sadaļas “Preču muietošanas vai izmantošanas režīms” 2. nodaļas “Muitas procedūras” 1. iedaļas “Preču nodošana kādā muitas procedūrā” 59. pantā ir paredzēts:

“1. Visām precēm, kuras nodod kādā muitas procedūrā, ir jābūt deklarētām šai muitas procedūrai.

2. Kopienas preces, kuras ir deklarētas izvešanai, izvešanai pārstrādei, tranzītam vai ievēšanai muitas noliktavā, ir pakārtotas muitas uzraudzībai no muitas deklarācijas pieņemšanas brīža līdz brīdim, kad tās atstāj [Savienības] muitas teritoriju vai tiek iznīcinātas vai kad muitas deklarācija tiek atzīta par nederīgu.”

8

Muitas kodeksa 1. pants 2. nodaļa 3. iedaļa “Neuzlikšanas režīms un muitas procedūras ar saimniecisku nozīmi” B punkta “Pārjais tranzīts” I. punkta “Vispārīgie noteikumi” 91. pants ir noteikts šādi:

“1. Pārjais tranzīta procedūra atļauj [Savienības] muitas teritorijā pārvietot no viena punkta uz otru:

[..]

b)

Kopienas preces – tajos gadījumos un ar tiem nosacījumiem, kas paredzēti saskaņā ar komitejas procedūru, lai novērstu to, ka sakarā ar precēm, uz ko attiecas eksporta pasākumi vai no tiem gūstamais labums, neizvairītos no šādiem pasākumiem vai neattaisnoti gūtu no tiem labumu.

2. 1. punktā minēto pārvietošanu ir jāveic:

[..]

b)

izmantojot TIR grāmatiņu [karneti] (TIR konvencija), ar nosacījumu, ka šāda pārvietošana:

1)

ir sākta vai tai jābeidzas ārpus [Savienības]

[..].”

9

Muitas kodeksa iepriekš minētās 2. nodaļas 4. iedaļas “Izvešana” [“Eksports”] 161. panta 1. un 2. punkts ir formulēti šādi:

“1. Izvešanas procedūra atļauj Kopienas preces izvest no [Savienības] muitas teritorijas.

Izvedot ir jāpiemēro izvešanas formalitātes, tostarp tirdzniecības politikas pasākumi un – attiecīgajā gadījumā – izvedmuitas nodokļi.

2. [..] visas Kopienas preces, kuras paredzēts izvest, ir jānodod izvešanas procedūrā.”

10

Muitas kodeksa V sada?? "Preces, kas atst?j [Savien?bas] muitas teritoriju" ietvertais 182.a panta 1. punkts ir formul?ts š?di:

"Par prec?m, kas atst?j [Savien?bas] muitas teritoriju, iz?emot preces, kuras p?rvad? transportl?dzek?i, kas tikai š??rso muitas teritorijas teritori?los ?de?us vai gaisa telpu, taj? teritorij? neapst?joties, j?b?t noform?tai vai nu muitas deklar?cijai, vai ar?, ja muitas deklar?cija nav vajadz?ga, kopsavilkuma deklar?cijai."

11

Saska?? ar Muitas kodeksa 182.b panta 1. un 2. punktu:

"1. Ja prec?m, kas atst?j [Savien?bas] muitas teritoriju, ir piem?rots muitošanas vai izmantošanas rež?ms, kam saska?? ar muitas noteikumiem ir vajadz?ga muitas deklar?cija, šo muitas deklar?ciju iesniedz eksporta muitas iest?d?, pirms preces izved no [Savien?bas] muitas teritorijas.

2. Ja eksporta muitas iest?de nav izvešanas muitas iest?de, eksporta muitas iest?de izvešanas muitas iest?dei uzreiz dara zin?mus vai elektroniski pieejamus vajadz?gos datus."

TIR konvencija

12

1975. gada 14. novembr? Žen?v? parakst?t? Muitas konvencija par starptautiskajiem pre?u p?rvad?jumiem, kuros izmanto TIR karneti, Eiropas Kopienas v?rd? ir apstiprin?ta ar Padomes Regulu (EEK) Nr. 2112/78 (1978. gada 25. j?lijs) (OV 1978, L 252, 1. lpp.) un Eiropas Ekonomikas kopien? st?js sp?k? 1983. gada 20. j?nij? (OV 1983, L 31, 13. lpp.). Ar? visas dal?bvalstis ir min?t?s konvencijas dal?bnieces.

13

TIR konvencijas redakcij?, kur? ar Padomes L?mumu 2009/477/EK (2009. gada 28. maijs) (OV 2009, L 165, 1. lpp.) (turpm?k tekst? – "TIR konvencija") ir izdar?ti groz?jumi un konsolid?cija, 1. pants ir formul?ts š?di:

"Šaj? konvencij?:

a)

"TIR p?rvad?jums" ir pre?u p?rvešana no nos?t?t?jas muitas iest?des uz galam?r?a muitas iest?di saska?? ar proced?ru, ko sauc par "TIR proced?ru" un kas izkl?st?ta šaj? konvencij?;

b)

"TIR oper?cija" ir TIR p?rvad?juma da?a, kas tiek veikta vien? L?gumsl?dzj? pus? no nos?t?t?jas muitas iest?des vai ievēšanas muitas iest?des (ce??) uz galam?r?a muitas iest?di vai izvešanas muitas iest?di (ce??);

[..]

e)

"TIR oper?cijas pabeigšana" ir muitas dienestu apstiprin?jums, ka TIR oper?cija L?gumsl?dzj?

pus? ir beigusies pareizi. To nosaka muitas dienesti, balstoties uz galam?r?a muitas iest?d? vai izvešanas muitas iest?d? (ce??) un nos?t?t?j? muitas iest?d? vai ievēšanas muitas iest?d? (ce??) pieejamo datu vai inform?cijas sal?dzin?jumu;

[..]

o)

TIR karnetes "tur?t?js" ir persona, kurai saska?? ar attiec?gajiem konvencijas noteikumiem ir izsniegta TIR karnete un uz kuras v?rda ir izrakst?ta muitas deklar?cija TIR karnetes form?, nor?dot v?lmi p?rvietot preces saska?? ar TIR proced?ru l?dz galam?r?a muitas iest?dei. Karnetes tur?t?js ir atbild?gs par autotransporta l?dzek?a, sakabin?ta transportl?dzek?a vai konteineru nodošanu kop? ar kravu un attiec?go TIR karneti nos?t?t?jai muitas iest?dei, muitas iest?dei ce?? un galam?r?a muitas iest?dei, pien?c?gi iev?rojot attiec?gos konvencijas noteikumus;

[..]."

14

TIR konvencijas 4. pant? ir paredz?ts, ka par prec?m, kuras p?rvad? saska?? ar taj? noteikto TIR proced?ru, muitas iest?d?s ce?? nav j?maks? ievad? vai izvad? nodok?i un citi maks?jumi un j?iesniedz par tiem nodrošin?jums.

15

Lai š?s iesp?jas var?tu ?stenot, TIR konvencij? ir paredz?ts, k? tas izriet no t?s 3. panta b) punkta, ka prec?m vis? to p?rvad?juma laik? ir j?b?t pievienotam vienveid?gam dokumentam, proti, TIR karnetei, ko izmanto, lai p?rbaud?tu dar?juma likum?bu.

16

TIR karnete sast?v no vair?k?m lap?m, kur?s ir kupons Nr. 1 un kupons Nr. 2 ar atbilstošiem pasak?iem, uz kuriem ir nor?d?ta visa vajadz?g? inform?cija, un katr? š??rsotaj? teritorij? tiek izmantots viens kuponu p?ris. P?rvad?juma s?kum? pasaknis Nr. 1 tiek iesniegts nos?t?t?j? muitas iest?d?. Pabeigšana notiek, kad izvešanas muitas iest?de, kas atrodas taj? paš? muitas teritorij?, atdod atpaka? pasakni Nr. 2. Š? proced?ra tiek atk?rtota katr? š??rsotaj? teritorij?, izmantojot daž?dus kuponu p?rus, kas atrodas vien? un taj? paš? karnet?.

Tranz?ta rokasgr?mata TIR rež?mam

17

Eiropas Komisijas Muitas kodeksa komiteja (Tranz?ta noda?a –TIR) ir izstr?d?jusi Tranz?ta rokasgr?matu attiec?b? uz TIR proced?ru (dokuments TAXUD/1873/2007). Š?s rokasgr?matas IX da?as 1. panta 2. punkt? ir paredz?ts:

"[...] TIR karnete [...] ir pre?u p?rvad?juma muitas deklar?cija un [...] apliecina galvojuma esam?bu. [...] To izmanto nos?t?t?j? valst?, lai nodrošin?tu muitas p?rbaudi nos?t?šanas, tranz?ta un galam?r?a L?gumsl?dz?j?s pus?s."

Rum?nijas ties?bu akti

2003. gada 22. decembra Leģeja nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Likums Nr. 571/2003 par Nodok?u kodeksu) (Monitorul Oficial al României, I da?a, Nr. 927, 2003. gada 23. decembris) redakcij?, kas bija sp?k? pamatlietas faktu norises laik? (turpm?k tekst? – “Nodok?u kodekss”), 143. panta 1. punkta c) apakšpunkt? bija paredz?ts:

“No nodok?a atbr?vo:

[..]

c)

141. pant? nemin?tos pakalpoj?umus, kas ir tieši saist?ti ar pre?u eksportu, ieskaitot transport?šanu un transport?šanas pal?gpakalpoj?umus.”

Saska?? ar Nodok?u kodeksa 144.a pantu:

“No nodok?a atbr?vo pakalpoj?umus, ko citas personas v?rd? un interes?s sniedz starpnieki, ja šie pakalpoj?umu tiek sniegti attiec?b? uz dar?jumiem, kuri saska?? ar 143. un 144. pantu ir atbr?voti no nodok?a [..].”

Saska?? ar Ordinul nr. 2222/2006 al ministrului finan?elor publice privind aprobarea Instruc?iunilor de aplicare a scutirii de tax? pe valoarea ad?ugat? pentru opera?iunile prev?zute la articolul 143 alineatul (1) literes a)-i), articolul 143 alineatul (2) ?i articolul 144 din Leģeja nr. 571/2003 privind Codul fiscal (finanšu ministra R?kojums Nr. 2222/2006 par instrukciju apstiprin?šanu, lai piem?rotu atbr?vojumu no pievienot?s v?rt?bas nodok?a dar?jumiem, kas ir min?ti Likuma Nr. 571/2003 par Nodok?u kodeksu 143. panta 1. punkta a)–i) apakšpunkt?, 143. panta 2. punkt? un 144.a pant?) 4. panta 2. punktu:

“Nodok?u kodeksa 143. panta 1. punkta c) apakšpunkt? paredz?tu atbr?vojumu no nodok?a attiec?b? uz pre?u transport?šanas pakalpojumiem, kas ir tieši saist?ti ar pre?u eksportu, pier?da pakalpojumu sniedz?js [..]. Dokumenti, kas pamato atbr?vojumu no nodok?a, ir:

a)

r??ins [..] vai vajadz?bas gad?jum? person?m, kuras faktiski sniedz transport?šanas pakalpojumu, konkr?tais p?rvad?juma dokuments [..];

b)

ar sa??m?ju nosl?gtais l?gums;

c)

4. punkt? min?tie konkr?tie p?rvad?juma dokumenti atkar?b? no transporta veida vai attiec?gaj? gad?jum? šo dokumentu kopijas;

d)

dokumenti, kas apliecina, ka p?rvad?t?s preces ir eksport?tas.

21

Gan Rum?nijas vald?ba, gan Komisija rakstveida apsv?rumos nor?da, ka ministra R?kojuma Nr. 2222/2006 r?kojuma 4. panta 2. punkta c) apakšpunkt? min?t? 4. panta 4. punkta izpratn? attiec?b? uz autotransporta p?rvad?jumiem konkr?tais p?rvad?juma dokuments ir "TIR karnete".

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

22

Rum?nij? re?istr?t? uz??m?jsabiedr?ba Cartrans ir starpnieks pre?u autop?rvad?jumu pakalpojumu jom?. P?c nodok?u rev?zijas Cartrans tika inform?ta par 2014. gada 13. august? pie?emto PVN maks?šanas pazi?ojumu, ar kuru Cartrans tika pras?ts samaks?t 16203 Rum?nijas leju (RON) (aptuveni 3650 EUR) par septi?iem autop?rvad?jumu pakalpojumu sniegšanas gad?jumiem, kas saist?ti ar pre?u eksportu par kop?jo summu 67512 RON (aptuveni 15160 EUR) uz š?d?m valst?m: laikposm? no 2012. gada marta l?dz maijam tr?s reizes uz Turciju, 2012. gada august? divas reizes uz Gruziju, 2013. gada febru?r? vienu reizi uz Ir?ku un 2014. gada apr?l? vienu reizi uz Ukrainu.

23

Nodok?u rev?zijas nosl?guma zi?ojum? un min?taj? nodok?a maks?šanas pazi?ojum? ir nor?d?ts, ka Cartrans nevar sa?emt atbr?vojumu no PVN saist?b? ar attiec?gajiem transport?šanas pakalpojumiem, jo rev?zijas gait? t? nav var?jusi iesniegt muitas eksporta deklar?cijas, ar kur?m b?tu iesp?jams pier?d?t, ka attiec?g?s preces tik tieš?m ir eksport?tas.

24

Cartrans c?la pras?bu Tribunalul Prahova (Prahovas apgabaltiesa, Rum?nija), iebildzama pret nodok?a maks?šanas pazi?ojumu. Pras?bu Cartrans ir pamatojusi ar apgalvojumu, ka t?s r?c?b? esošie dokumenti, proti, TIR karnetes un CMR p?rvad?juma dokumenti, kas ir noform?ti saska?? ar 1956. gada 19. maij? Žen?v? parakst?to un ar 1978. gada 5. j?lija protokolu groz?to Konvenciju par kravu starptautisko autop?rvad?jumu l?gumu (CMR) un kurus ir apstiprin?jušas to trešo valstu muitas iest?des, uz kur?m preces ir eksport?tas, t?d?j?di apliecinot, ka šie eksporta dar?jumi faktiski ir notikuši, un pamatojot, ka atbilstoši ministra R?kojuma Nr. 2222/2006 4. panta 2. punkta d) apakšpunktam tie ir atbr?vojami no PVN. Cartrans it ?paši uzsver, ka TIR karnet?s esot ietvertas gan atsauce uz attiec?gaj?m prec?m, gan muitas tranz?ta apliecin?jumi, s?kot no nos?t?t?jas muitas iest?des l?dz pat galamr?a muitas iest?dei.

25

Nodok?u iest?de savuk?rt ir iebildusi, apgalvodama, ka pamatliet? apl?kotie p?rvad?jumi neesot uzskat?mi par pakalpojumu sniegšanu, ko atbr?vo no PVN, jo, lai ar? ar Cartrans iesniegtajiem dokumentiem varot pier?d?t, ka eksport?t?jiem ?rvalst?s ir sniegti transport?šanas pakalpojumi, ar tiem netiekot pier?d?ts, ka preces faktiski ir tikušas eksport?tas. ?emot v?r? sp?k? esošos ties?bu aktus nodok?u jom?, lai to pier?d?tu, esot j?iesniedz muitas eksporta deklar?cija.

26

Tom?r šaj? zi?? iesniedz?jtiesa tostarp nor?da, ka atbilstoši valsts ties?bu aktiem neesot t?du ties?bu normu, kur?s tieši b?tu noteikts, ar k?da veida dokumentiem tiek pier?d?ts p?rvad?to

pre?u eksports.

27

Šajos apstāk?os Tribunalul Prahova (Prahovas apgabaltiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1)

Vai nol?k? atbr?vot no PVN transport?šanas dar?jumus un pakalpojumus, kas ir saist?ti ar pre?u eksportu, saska?? ar PVN direkt?vu TIR karnete, kuru ir apstiprin?jušas pre?u galam?r?a valsts muitas iest?des, ir dokuments, kas pier?da p?rvad?to pre?u eksportu, ?emot v?r? š? dokumenta proced?ru, kuru Eiropas Komisija ir paredz?jusi [Tranz?ta rokasgr?mat? attiec?b? uz TIR proced?ru]?

2)

Vai [PVN direkt?vas] 153. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka ir aizliegta t?da nodok?u sist?ma, saska?? ar kuru nodok?u maks?t?ji p?rvad?to pre?u eksportu var pier?d?t vien?gi ar muitas eksporta deklar?ciju, un gad?jum?, ja š?s deklar?cijas nav, ties?bas atskait?t PVN par eksport?to pre?u transport?šanas pakalpojumiem tiek atteiktas, lai gan ir TIR karnete, kuru ir apstiprin?jušas min?to pre?u galam?r?a valstu muitas iest?des?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

28

Vispirms ir j?atg?dina, ka saska?? ar PVN direkt?vas 153. panta pirmo da?u dal?bvalst?m ir pien?kums atbr?vot no nodok?a pakalpojumus, ko citas personas v?rd? un interes?s sniedz starpnieki, ja tie ir iesaist?ti tostarp š?s direkt?vas IX sada?as 6. noda?? min?tajos dar?jumos.

29

Ar PVN direkt?vas IX sada?as 6. noda?as 146. panta 1. punkta e) apakšpunktu dal?bvalst?m izriet pien?kums atbr?vot no PVN pakalpojumu sniegšanu, tostarp transport?šanu un pal?gdar?jumus, ja tie ir tieši saist?ti ar to pre?u eksportu ?rpus Savien?bas (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2017. gada 29. j?nijs, L.?, C?288/16, EU:C:2017:502, 20. punkts).

30

Šaj? liet?, lai ar? Tiesai uzdotajos prejudici?lajos jaut?jumos ir atsauce uz PVN direkt?vas 153. pantu, iz?emot to, ka saska?? ar l?mumu l?gt prejudici?lu nol?mumu Cartrans esot starpnieks autop?rvad?jumu jom?, šaj? l?mum? nav nek?das citas konkr?tas nor?des, kas ?autu konstat?t, k?dus pakalpojumus šaj? liet? š? uz??m?jsabiedr?ba ir sniegusi k? starpnieks citas personas v?rd? un interes?s. Turkl?t no š? l?muma formul?juma š?ietami izriet, ka str?dus nodok?a maks?šanas pazi?ojums attiecas uz PVN, kas ir tieši piem?rots t?du transport?šanas pakalpojumu sniegšanai, kuru m?r?is ir pre?u eksports.

31

Šādos apstākļos, ņemot vērā Tiesas rīcībā esošo nepilnīgo informāciju, iesniedzējtiesai pamatlietas situāciju raksturojošo faktu kontekstā ir jāpārbauda, vai minētajā situācijā tik tiešām ir jāpiemēro PVN direktīvas 153. pants kopā ar šīs direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktu vai arī ir jāpiemēro vienīgi pārdzīvais minētais pants.

32

Turklāt, lai arī otrajā jautājumā ir minēta situācija, kurā tiek atteiktas tiesības uz PVN atskaitēšanu, no lēmuma līgūt prejudiciālu nolikumu motīviem izriet, kā uz to arī ir norādīts ģenerālvokātes secinājumā 20. punktā, ka iesniedzējtiesas jautājumi būtībā attiecas uz nosacījumiem, ar kuriem tiek piešķirtas tiesības saņemt atbrīvojumu no PVN.

33

Ņemot vērā iepriekš minēto, ir jāuzskata, ka ar abiem jautājumiem, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunkts, vajadzības gadījumā šo noteikumu lasot kopsakarā ar tās pašas direktīvas 153. pantu, nepieļauj tādā dabā nodokļu sistēmā, atbilstoši kurai ar preču eksportu tieši saistītu transportēšanas pakalpojumu sniegšanu un tādā pakalpojumu sniegšanu, ko ir veikuši šo transportēšanas pakalpojumu sniegšanā iesaistītie starpnieki, neatbrīvo no PVN gadījumā, ja persona, kura maksā nodokli, tikai un vienīgi ar muitas eksporta deklarāciju nevar pierādīt attiecīgo preču eksportu. Apstiprinot atbildes gadījumā minētā tiesa vēlas noskaidrot, vai tie paši noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka TIR karnetē, kuru ir apstiprinājis preču galamērķa trešās valsts muitas iestādes un kuru ir iesniegusi persona, kas maksā nodokli, pati par sevi jebkuros apstākļos pierāda, ka minētās preces faktiski ir tikušas eksportētas.

34

Pirmkārt, attiecībā uz PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa vispirms ir jāatgādina, ka ar to tiek papildināts šīs pašas direktīvas 146. panta 1. punkta a) apakšpunktā minētais atbrīvojums, un tā mērķis, tāpat kā šā pārdzīvajā minētā atbrīvojuma mērķis, ir nodrošināt attiecīgo pakalpojumu sniegšanas aplikšanu ar nodokli to galamērķa vietā, proti, vietā, kur eksportētās preces tiks patērētas (spriedums, 2017. gada 29. jūnijs, L., C-288/16, EU:C:2017:502, 19. punkts).

35

Šajā ziņā, atsaucoties uz pastāvīgo judikatūru, atbilstoši kurai atbrīvojumi no PVN ir jāinterpretē šauri, jo tie veido atkāpi no vispārējā principa, saskaņā ar kuru šo nodokli iekasā par katru preču piegādi un katru sniegto pakalpojumu, ko par atlīdzību ņem stenojās nodokļu maksātājs, Tiesa ir nospriedusi, ka no PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunkta – saskaņā ar kuru no PVN tiek atbrīvota pakalpojumu sniegšana, tostarp transportēšana un palīgdarbi, ja tie ir tieši saistīti ar to preču eksportu, – formulējuma un mērķa izriet, ka šīs tiesības norma ir interpretējama tādējādi, ka tiešas saiknes esamība nozīmē ne tikai to, ka attiecīgo pakalpojumu sniegšana, ņemot vērā to priekšmetu, palīdz faktiski veikt eksporta vai importa darbus, bet arī to, ka šie pakalpojumi attiecīgā gadījumā tiek sniegti tieši minētajās tiesību normā paredzēto preču eksportēšanai, importēšanai vai saņemšanai (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2017. gada 29. jūnijs, L., C-288/16, EU:C:2017:502, 22. un 23. punkts).

36

Otrkārt, pieņemot, ka iesniedzējtiesa pamatlietas kontekstā secina, ka iepriekšējā punktā

atg?din?taj? judikat?r? noteikt? tieš? saikne ir p?rbaud?ta, ir j?noskaidro jaut?jums, vai nodok?u iest?d?m ir pamats atteikt pieš?irt attiec?gos atbr?vojumus t?d??, ka p?rvad?t?js vai starpnieks tikai un vien?gi ar muitas eksporta deklar?ciju nevar pier?d?t, ka attiec?g?s preces tik tieš?m ir tikušas eksport?tas ?rpus Savien?bas.

37

Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka, t? k? PVN direkt?v? nav ties?bu normas par to, k?di pier?d?jumi nodok?a maks?t?jiem ir j?iesniedz, lai tie var?tu izmantot atbr?vojumu no PVN, atbilstoši š?s direkt?vas 131. pantam dal?bvalst?m ir j?paredz nosac?jumi, ar k?diem eksporta dar?jumi tiek atbr?voti no nodok?a, lai nodrošin?tu pareizu un vienk?ršu min?to atbr?vojumu piem?rošanu, k? ar? lai nepie?autu nek?du iesp?jamu kr?pšanu, izvair?šanos no nodok?u maks?šanas un ?aunpr?t?gu izmantošanu. Tom?r dal?bvalst?m, ?stenojot savas pilnvaras, 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 un sam?r?guma principi (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2014. gada 9. oktobris, Traum, C?492/13, EU:C:2014:2267, 27. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

38

Attiec?b? uz sam?r?guma principu 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 (spriedums, 2017. gada 9. febru?ris, Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, 34. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

39

Ja min?tie 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 (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2017. gada 9. febru?ris, Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, 35. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

40

Saska?? ar Tiesas judikat?ru ir divi gad?jumi, kuros k?das form?las pras?bas neiev?rošana var izrais?t ties?bu uz atbr?vojumu no PVN zaud?šanu (spriedums, 2017. gada 9. febru?ris, Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, 38. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

41

Pirmk?rt, uz nodok?u neitralit?tes principu nol?k? sa?emt atbr?vojumu no PVN nevar atsaukties nodok?a maks?t?js, kurš ir apzin?ti piedal?jies kr?pšan? nodok?u jom?, kura ir apdraud?jusi kop?j?s PVN sist?mas darb?bu (spriedums, 2017. gada 9. febru?ris, Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, 39. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Saska?? ar Tiesas past?v?go 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 PVN pieš?iršana tam b?tu j?atsaka (spriedums, 2017. gada 9. febru?ris, Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, 40. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

42

Otrķrt, formlas prasbas neizpilde var izraisīt atteikumu piešķirt atbrvojumu no PVN, ja šķ prasbas neizpilde traucē sniegt konkrētus pierādījumus, ka pamatprasbas ir bijušas izpildītas (spriedums, 2017. gada 9. februāris, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

43

Šajā gadījumā attiecībā uz PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktā minēto transporta pakalpojumu sniegšanas objektīvā pašbā no minētās normas izriet, ka šķda pakalpojuma sniegšana ir jāatbrvo no PVN, ja tā ir tieši saistīta ar prešu eksportu.

44

Tādējādi, ķ tas ir atgādīts minētā sprieduma 35. punktā, viens no šķdiem pamatnosacījumiem ir attiecīgā pakalpojuma sniegšanas un prešu eksporta savstarpējā tieša saikne, ar prešu eksportu saprotot – ķ tas arī izriet no PVN direktīvas 146. panta 1. punkta a) apakšpunkta – tķdu prešu piegādi, kuras pķrdevķjs vai cita persona viņa vķrdē ir nosūtķjis vai transportķjis ķrpus Savienības.

45

Ir taisnība, ka transporta pakalpojumu sniegšana, kas saskaņā ar PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktu ir atbrvota no PVN, ir jānošķir no pašā eksporta darījuma, kas ir cits ar nodokli apliekams darījums, uz ķo attiecas sava muitas un nodokļu procedūra, un tas var attiecīgā gadījumā būt jķmaks citām personām, uz kuru atbrvošanu no PVN savukķrt attiecas tķs pašas direktīvas 146. panta 1. punkta a) apakšpunkts.

46

Tomēr, ķ tas ir atgādīts šķ sprieduma 34. un 35. punktā, nav strķda par to, ka transportķšanas pakalpojumu sniegšana šķdē veidē ir atbrvota no nodokļa tieši tķdķķ, ka tā ir palģgdarģjums, kas papildina šķda prešu eksporta darģjumu un palģdz to faktiski veikt, un tķs mķrķis, tģpat ķ atbrvojuma, kas attiecas uz pķdģjo minēto darģjumu, mķrķis ir nodrošinģt minēto prešu piegģķu un pakalpojumu sniegšanas aplikšanu ar nodokli to galamķrģa vietē, proti, vietē, kur eksportķtķs preces tiks pķrģtas.

47

Ir arī jāuzsver, ka visi PVN direktīvas 146. panta 1. punktā minētie atbrvojumi kopā, ķ tas izriet no minētā panta nosaukuma, ir “eksporta atbrvojumi”.

48

Šādos apstākļos, lai transportšanas pakalpojumu sniegšanu varētu atbrīvot no PVN saskaņā ar PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktu un ar saskaņā ar minētās direktīvas 153. pantu gadījumā, ja šo pakalpojumu citas personas vērda un interesēs ir sniedzis starpnieks, principā ir nepieciešams, lai attiecīgās preces faktiski būtu šādi eksportētas, proti, būtu notikusi preču piegāde ārpus Savienības, un šis fakts ir jāpierāda atbilstoši nodokļu iestāžu prasībām. Šādu prasību, kas tādējādi attiecas uz pamatnosacījumiem, kuri ir jāizpilda, lai tiktu piemērots atbrīvojums, lūdz ar to nevar uzskatīt vienīgi par formālu pienākumu šā sprieduma 38. punktā atgādinātās judikatūras izpratnē.

49

Tomēr no tā neizriet, ka šā atbrīvojuma piešķiršana būtu atkarīga no obligātā nosacījuma, saskaņā ar kuru nolūkā pierādīt, ka eksports faktiski ir noticis, pārvadātājam vai starpniekam ir pienākums iesniegt eksporta deklarāciju, tādējādi liedzot attiecīgajai nodokļu iestādei gūt nepieciešamo pierādību, balstoties uz citiem pierādījumiem.

50

Šādas ekskluzīvas pierādīšanas kārtības piemērošana faktiski būtu tas pats, kas pakāut tiesības uz atbrīvojumu formālu prasību ieviešanai šā sprieduma 38. un 39. punktā atgādinātās judikatūras izpratnē, nepārbaudot, vai Savienības tiesības izvirzītās pamatprasības ir vai nav tikušas izpildītas. Tādēļ vien, ka pārvadātājs vai transportšanas darījums iesaistīts starpnieks nevar iesniegt eksporta deklarāciju, nenozīmē, ka šāds eksports faktiski nav noticis.

51

Šajā ziņā, kā tas it paši izriet no Muitas kodeksa 59., 161. un 182.a panta, uz pienākumu iesniegt šādu eksporta deklarāciju attiecas speciāla muitas procedūra, ko konkrēti piemēro pašam eksporta darījumam, nevis transportšanas pakalpojumam, kas ir sniegts, izmantojot TIR karneti, uz kuru savukārt attiecas tranzīta procedūra. Lūdz ar to šādu pienākumu principā nevar uzlikt PVN direktīvas 153. pantā minētajam pārvadātājam vai starpniekam, kuri ir uzņēmies atbildību par preču transportšanu, kas ir saistīta ar Savienības robežas šķērsošanu, un to nogādā preču galamērķā trešajā valstī un no kuriem lūdz ar to minētā deklarācija netiek obligāti prasīta.

52

Stenojot pārbaudi, kas nodokļu iestādēm ir jāveic, lai pārbaudinātos, vai ir izpildīti pamatnosacījumi, no kuriem ir atkarīgs PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums saistībā ar transportšanas darījumu, attiecīgajām nodokļu iestādēm ir jāpārbauda, kā tas ar ir norādīts enerģētiskās secinājumu 39. punktā, visi to rēķinā esošie elementi, lai konstatētu, vai no tiem ar paaugstinātu ticamības pakāpi izriet, ka preces, kuras ir transportētas uz galamērķi trešajā valstī, tajā ir tikušas nogādātas. Savukārt minētās iestādes nevar secināt, ka tā tas nav noticis, balstoties vienīgi uz apstākli, ka pārvadātājs vai starpnieks pats nav varējis iesniegt šo preču eksporta deklarāciju.

53

Turklīt, k? tas ar? ir norādīts enerģētiskās secinājumu 40. punktā, Tiesas rīcībā esošajos lietās materiālos nekas neliecina ne par to, ka šajā gadījumā pārvadātājs vai starpnieks apzināti būtu piedalījies nodokļu krāpšanā, kas ir apdraudējusi kopējās PVN sistēmas darbību, ne par to, ka, nodokļa maksātājam neizpildot minēto formālo prasību, attiecīgajam iestādam būtu radīti šķēršļi konstatēt, vai atbrīvojuma pamatnosacījumi ir izpildīti.

54

No iepriekš izklāstītā izriet, ka šis sprieduma 38. punktā atgādinātajai judikatūrai neatbilst tāda dalībvalsts nodokļu sistēma, saskaņā ar kuru atbrīvojumu no PVN preču transportēšanas pakalpojumiem, kuri ir tieši saistīti ar preču eksportu ārpus Savienības, kas paredzēts PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktā, vai šīs direktīvas 153. pantā minētajiem pakalpojumiem, ko ir veikuši šo pakalpojumu sniegšanā iesaistīti starpnieki, nepiemēro tikai tādā, ka attiecīgais pārvadātājs vai starpnieks nevar iesniegt minēto preču muitas eksporta deklarāciju.

55

Attiecībā uz tiesiskās noteiktības principu ir jāatgādina, ka tas ir atgādināts šīs sprieduma 37. punktā, ka šis princips, no kura izriet tiesiskās paņēmības aizsardzības princips, uzliek pienākumu dalībvalstīm, izvirzot nosacījumus atbrīvojumu jomā, nodrošināt, pirmkārt, skaidras un precīzas tiesību normas un, otrkārt, lai to piemērošana būtu paredzama tiesību subjektiem (spriedums, 2014. gada 9. oktobris, Traim, C-492/13, EU:C:2014:2267, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

56

Šis princips pašā stingri ir jāievēro tad, ja runa ir par tiesisko regulējumu, kas var radīt finansiāla rakstura pienākumus, lai ieinteresētās personas varētu precīzi noskaidrot, kādi pienākumi viņiem no šī regulējuma izriet. Tādējādi nodokļu maksātājiem ir jāzina savu pienākumu apmērs nodokļu jomā pirms darījuma noslēgšanas (spriedums, 2014. gada 9. oktobris, Traim, C-492/13, EU:C:2014:2267, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

57

Turklīt Tiesa ir precizējusi, ka 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 (spriedums, 2014. gada 9. oktobris, Traim, C-492/13, EU:C:2014:2267, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

58

Šajā gadījumā, k? to ar? ir uzsvērusi iesniedzējtiesa, prasība iesniegt muitas eksporta deklarāciju šajā lietā neizriet no valsts tiesiskā regulējuma formulējuma, saskaņā ar kuru šajā ziņā ir viengī paredzēts iesniegt nekur nekonkrētā dokumentu, ar kuru var pierādīt, ka pārvadātājs preces ir eksportējis.

59

Šajos apstākļos pamatlietā aplūkots nodokļu sistēma neatbilst prasībām, kas izriet no šī sprieduma 55.–57. punktā atgādinātā tiesiskās noteiktības principa.

60

Trešk?rt, saist?b? ar pier?d?juma sp?ku, k?ds var tikt pied?v?ts TIR karnetei nol?k? konstat?t, ka ir izpild?ts nosac?jums par pre?u eksportu, ar kuru transport?šanas pakalpojumu sniegšanai ir j?b?t tieši saist?tai, lai uz to var?tu attiecin?t PVN direkt?vas 146. panta 1. punkta e) apakšpunkt? paredz?to atbr?vojumu no PVN, ir j?atg?dina, ka min?tais vienvēid?gais dokuments tiek izsniegts saska?? ar TIR konvencijas, kuras puses ir gan Savien?ba, gan t?s dal?bvalstis, attiec?gajiem noteikumiem.

61

Muitas kodeksa 91. panta 1. punkta b) apakšpunkt? un 2. punkta b) apakšpunkt? ir preciz?ts, ka uz pre?u p?rvietošanu Savien?bas muitas teritorij?, kuru ir paredz?ts pabeigt ?rpus š?s teritorijas attiecas – atseviš?os gad?jumos saska?? ar komitejas proced?ru – ?r?ja tranz?ta proced?ra, it ?paši gad?jumos, kad š? p?rvietošana tiek veikta saska?? ar š?du TIR karneti.

62

K? tas jo ?paši izriet no TIR konvencijas 1. panta e) un o) apakšpunkta, TIR karnete kop? ar attiec?go pre?u transport?šanai izmantoto transportl?dzekli ir j?uzr?da nos?t?t?jai muitas iest?dei, muitas iest?dei ce?? un galam?r?a muitas iest?dei, kuras apstiprina TIR karnetes, izmantodamas š? sprieduma 16. punkt? min?t?s karnetes lapas, kuponus un pasak?us, lai b?tu iesp?jams pabeigt attiec?gos daž?dos TIR dar?jumus p?c tam, kad ir konstat?ts, ka tie ir izpild?ti pareizi.

63

No iepriekš min?t? izriet, ka TIR karnete, kuru galam?r?a muitas iest?des trešaj? valst? ir pien?c?gi apstiprin?jušas, ir uzskat?ma par ofici?lu dokumentu, ar kuru princip? var pier?d?t, ka attiec?g?s preces, š??rsodamas Savien?bas ?r?j?s robežas, fiziski ir tikušas p?rvietotas no Savien?bas uz trešo valsti un ka preces ir non?kušas šaj? valst?.

64

Š?da ar TIR karneti apliecin?ta robežu š??rsošana un pre?u non?kšana galam?r?a trešaj? valst? ir uzskat?ma par vienu no eksporta dar?juma elementiem, kas šo dar?jumu atš?ir no Savien?bas iekšien? veikta dar?juma (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, Teleos u.c., C?409/04, EU:C:2007:548, 37. punkts).

65

Attiec?gi, ja š?ds transport?šanas pakalpojums tiek sniegts, izmantojot TIR karneti, tad, nepast?vot konkr?tam pamatam apšaub?t š?s karnetes un t?s elementu autentiskumu vai uzticam?bu, tai var b?t ?paši b?tiska noz?me tieši saist?b? ar ties?bu uz atbr?vojumu atz?šanu attiec?b? uz min?to transport?šanas pakalpojuma sniegšanu.

66

T?d?? nodok?u iest?d?m ir pien?c?gi j??em v?r? š?ds dokuments un, gluži k? tas ir atg?din?ts š? sprieduma 52. punkt?, ar? p?r?j? t?s r?c?b? esoš? inform?cija.

67

Šaj? zi?? min?taj?m iest?d?m ar? ir pien?kums ?emt v?r? saska?? ar CMR konvenciju sagatavotos dokumentus, uz kuriem ir nor?d?jusi iesniedz?jtiesa, lai p?rbaud?tu, vai ar šiem dokumentiem attiec?gaj? gad?jum? var ticami pamatot, ka transport?to pre?u eksport?šana

faktiski ir notikusi.

68

Ēmot vār? visu iepriekš min?to, uz prejudiciālajiem jautājumiem ir jāatbild šādi – PVN direkt?vas 146. panta 1. punkta e) apakšpunkts, no vienas puses, un min?t? norma kop? ar š?s pašas direkt?vas 153. pantu, no otras puses, ir jāinterpret? tādējādi, ka ar to netiek pie?auta t?da daļ?bvalsts nodok?u sist?mu, atbilstoši kurai ar pre?u eksportu tieši saist?tu transport?šanas pakalpojumu sniegšanas un šo transport?šanas pakalpojumu sniegšan? iesaist?to starpnieku pakalpojumu sniegšanas atbr?vošana no PVN ir atkar?ga no muitas eksporta deklar?cijas, kas ir jāiesniedz personai, kura maks? nodokli. Šaj? ziņā, lai pieš?irtu min?tos atbr?vojumus, attiec?gaj?m iestādēm ir jāp?rbauda, vai nosac?juma par attiec?go pre?u eksportu izpilde var ar paaugstin?tu ticam?bas pak?pi izriet?t no p?rj?s šo iestāžu r?c?b? esoš?s inform?cijas. Šād? kontekst? TIR karnete, kuru ir apstiprinājušas pre?u galam?r?a treš?s valsts muitas iest?des un kuru ir iesniegusi persona, kas maks? nodokli, ir viens no pier?dājumiem, kurš attiec?gaj?m iestādēm ir jā?em vār?, ja vien t?m nav konkr?ts pamats apšaub?t š? dokumenta autentiskumu vai uzticam?bu.

Par ties?šan?s izdevumiem

69

Attiec?b? uz pamatlietas pusēm 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 atlīdzināmi.

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

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 e) apakšpunkts, no vienas puses, un min?t? norma kop? ar š?s pašas direkt?vas 153. pantu, no otras puses, ir jāinterpret? tādējādi, ka ar to netiek pie?auta t?da daļ?bvalsts nodok?u sist?mu, atbilstoši kurai ar pre?u eksportu tieši saist?tu transport?šanas pakalpojumu sniegšanas un šo transport?šanas pakalpojumu sniegšan? iesaist?to starpnieku pakalpojumu sniegšanas atbr?vošana no pievienot?s v?rt?bas nodok?a ir atkar?ga no muitas eksporta deklar?cijas, kas ir jāiesniedz personai, kura maks? nodokli. Šaj? ziņā, lai pieš?irtu min?tos atbr?vojumus, attiec?gaj?m iestādēm ir jāp?rbauda, vai nosac?juma par attiec?go pre?u eksportu izpilde var ar paaugstin?tu ticam?bas pak?pi izriet?t no p?rj?s šo iestāžu r?c?b? esoš?s inform?cijas. Šād? kontekst? TIR karnete, kuru ir apstiprinājušas pre?u galam?r?a treš?s valsts muitas iest?des un kuru ir iesniegusi persona, kas maks? nodokli, ir viens no pier?dājumiem, kurš attiec?gaj?m iestādēm ir jā?em vār?, ja vien t?m nav konkr?ts pamats apšaub?t š? dokumenta autentiskumu vai uzticam?bu.

[Parakstij]

(*1) Tiesved?bas valoda – rum??u.