

Eiropas Komisijas v?rd? – L. Havas, k? ar? L. Lozano Palacios un F. Clotuche?Duvieusart, p?rst?vji,

noklausījies enerģiskā advokāta secinājumus 2020. gada 16. jūlija tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par 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. un 147. panta, kā arī nodokļu neitralitātes un samērīguma principu interpretāciju.

2

Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. (turpmāk tekstā – “Bakati”) prasībā pret Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Sēdēbu nodaļa, Ungārija) (turpmāk tekstā – “Sēdēbu nodaļa”) par līgumu atteikt ceļotāju personīgajai bagāžai pārvadātājam precēm paredzēto atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa (PVN).

3

Kopš 2020. gada 1. aprīļa šī lieta ir nonākusi Szegedi Törvényszék (Segedas tiesa, Ungārija) piekritībā; minētā tiesa par šo apstākli informēja Tiesu, tomēr neatsauca līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu, ko bija iesniegusi Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Segedas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

PVN direktīva

4

PVN direktīvas 14. panta 1. punkts ir noteikts:

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

5

Šīs direktīvas IX sadaļa ir par atbrīvojumiem. Šīs sadaļas 1. nodaļā ir vienīgi šīs direktīvas 131. pants, kurā ir noteikts:

“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.”

6

Šīs IX sadašas 6. nodašas nosaukums ir “Eksporta atbršvojumi”, un tajš ietilpst minštšs direktšvas 146. un 147. pants. Saskašš ar tšs 146. panta 1. punkta b) apakšpunktu:

“Dalšbvalstis atbršvo no nodokša ššdus daršjumus:

[..]

b)

tšdu prešu piegšdes, kuras pircšjs, kas neveic uzššmšjdarbšbu dalšbvalsts attiecšgajš teritorijš [nav rešistršts attiecšgšs dalšbvalsts teritorijš], vai cita persona viša všrdš nosšta vai transportš uz galamšrši šrupus Kopienas, izšemot preces, ko transportš pats pircšjs un kas paredzštas tam, lai aprškotu vai apgšdštu izpriecu cešojumu kušus, privštus gaisa kušus vai jebkšdus citus personiskas lietošanas transportlšdzekšus.”

7

PVN direktšvas 147. pantš ir precizšts:

“1. Ja 146. panta 1. punkta b) apakšpunktš minšto prešu piegšde attiecas uz precšm cešotšju personšgš bagšžš, atbršvojums attiecas tikai tad, ja ir izpildšti ššdi nosacšjumi:

a)

cešotšjs neveic uzššmšjdarbšbu [nav rešistršts] Kopienš;

b)

preces ir transportštas uz vietu šrupus Kopienas lšdz trešš mšneša beigšm pšc tš mšneša, kurš notiek piegšde;

c)

kopšga piegšdes všrtšba, ieskaitot PVN, ir vairšk nekš EUR 175 vai lšdzvšrtšga summa attiecšgšs valsts valštš, [..]

Tomšr dalšbvalstis var atbršovot piegšdi, kuras kopšj všrtšba ir mazška nekš pirmšs dašas c) apakšpunktš paredzšt všrtšba.

2. Šš panta 1. punkta nozšmš “cešotšjs, kas neveic uzššmšjdarbšbu [nav rešistršts] Kopienš” ir cešotšjs, kura pastšvšgš adrese vai parastš dzšvesvieta nav Kopienš. Ššdš gadšjumš “pastšvšgš adrese vai parastš dzšvesvieta” ir vieta, kas kš tšda noršdšta pasš, personas apliecšbš vai citš dokumentš, ko dalšbvalsts, kuras teritorijš veic piegšdi, atzšt par deršgu personu apliecinošu dokumentu.

Eksporta apliecinšjumu sniedz ar rššina vai to aizstšjoša dokumenta eksemplšru, ko všzšjusi muitas iestšde vietš, kur preces ir eksportštas no Kopienas.

[..]”

8

PVN direktšvas XI sadašš tiek reglamentšti “nodokša maksštšju un dažu to personu pienškumi, kas nav nodokša maksštšjas”. Ššs XI sadašas 7. nodašš “Dažšdi noteikumi” ir minštšs direktšvas

273. pants, kura pirmaj? da?? 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 re??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.”

Dele??t? regula (ES) 2015/2446

9

Komisijas Dele??t?s regulas (ES) 2015/2446 (2015. gada 28. j?lijs), ar ko papildina Eiropas Parlamenta un Padomes Regulu (ES) Nr. 952/2013 attiec?b? uz s?ki izstr?d?tiem noteikumiem, kuri attiecas uz da??iem Savien?bas Muitas kodeksa noteikumiem (OV 2015, L 343, 1. lpp.), 1. pant? ir noteiktas š?s dele??t?s regulas piem?rošan? iev?rojam?s defin?cijas.

10

Š? 1. panta 5. punkt? ir noteikts, ka j?dziens “bag?ža” noz?m? “visas preces, ko fiziska persona jebk?d? veid? ved l?dzi ce?ojum?”.

Ung?rijas ties?bas

11

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007. gada Likums CXXVII par pievienot?s v?rt?bas nodokli; turpm?k tekst? – “PVN likums”) 98. pant? ir noteikts:

“(1) T?du pre?u pieg?des, kas tiek nos?t?tas pa pastu vai izvestas no valsts uz citu valsti ?rpus Kopienas, atbr?vo no nodok?a, ja nos?t?šanu vai p?rvad?jumu:

[..]

b)

veic pats pirc?js vai treš? persona vi?a v?rd?, ja ir izpild?ti š? panta 3. un 4. punkt? vai š? likuma 99. un 100. pant? paredz?tie papildu nosac?jumi.

(2) Š? panta 1. punkts ir piem?rojams, ja ir izpild?ti š?di nosac?jumi:

a)

iest?dei, kas noform? pre?u izvešanu no Kopienas teritorijas, ir j?apliecina, ka t?s ir atst?jušas min?to teritoriju vai nu pieg?des br?d?, vai ne v?l?k k? 90 dien?s p?c tam, kad tikusi veikta š? pieg?de, [..]

[..]

(3) Š? panta 1. punkta b) apakšpunktu piem?ro, ?emot v?r? 99. un 100. panta noteikumus, ja šaj? zi?? pirc?js nav re?istr?ts Ung?rij? vai – re?istr?cijas vietas neesam?bas gad?jum? – tam nav šeit savas past?v?g?s adreses vai parast?s dz?vesvietas.

[..]”

PVN likuma 99. pants ir formulēts šādi:

“(1) Ja pircējs ir ņēmušs ceļotāja un piegādātāja preces [...] atrodas vieta personīgajai vai ceļojuma bagāžai, lai piemērotu 98. panta 1. punkta paredzēto atbrīvojumu, ir jāizpilda [šādi nosacījumi]:

a)

piegādes vērtība, ieskaitot nodokli, pārsniedz summu, kas ir ekvivalenta 175 EUR,

b)

ņēmušs ceļotāja pierāda savu statusu, uzrādot ceļošanas dokumentus vai citus Ungārijā atzītus oficiālu iestāžu izdotus personu apliecinošus dokumentus [...],

c)

preču izvešanu no Kopienas teritorijas ir apliecinājis izvešanas vietas iestādē, vāzējot un apzīmējot veidlapu, ko šajā nolūkā izsniegusi Valsts nodokļu administrācija [...]; tālab ir jāuzrāda preces kopā ar rādītāja oriģinālu, kas apstiprina preču piegādes izpildi.

(2) Lai varētu saņemt atbrīvojumu, preču pārvadātājam ir ne tikai jāizsniedz rādītājs, bet arī jāņem ņēmušs ceļotāja pieprasījuma jāizpilda nodokļa atmaksas pieteikuma veidlapa. [...] Nodokļa atmaksas pieteikuma veidlapu preču pārvadātājs noformē trīs eksemplāros, nododot pirmos divus eksemplārus ceļotājam un saglabājot trešo eksemplāru savos grāmatvedības dokumentos.

(3) Apliecinot preču izvešanu, kā noteikts šā panta 1. punkta c) apakšpunktā, muitas iestādē saņem no ceļotāja vāzētu un apzīmētu otro nodokļa atmaksas pieteikuma veidlapas eksemplāru.

(4) Atbrīvojums no nodokļa ir pakārtots nosacījumam:

a)

ka preču pārvadātāja rādītājs ir vāzēts un apzīmēgots pirmais nodokļa atmaksas pieteikuma eksemplārs, kā minēts šā panta 1. punkta c) apakšpunktā, un

b)

ka – ja preču piegādes brīdī ir ticis iekasēts nodoklis – pārvadātājs šo nodokli atmaksā ņēmušs ceļotājam saskaņā ar šā panta 5.–8. punktu.

[...]

(6) Lai saņemtu nodokļa atmaksu, ņēmušs ceļotāja vai tā pilnvarnieks:

a)

nodod preču pārvadātājam vāzētu un apzīmēgotu pirmo nodokļa atmaksas pieteikuma eksemplāru, kā minēts šā panta 1. punkta c) apakšpunktā, un

b)

uzr?da pre?u p?rdev?jam pre?u pieg?di apliecinoša r??ina ori?in?leksemp?ru.

[..]

(9) Gad?jum?, ja nodoklis ir ticis iek?auts r??in? saska?? ar š? panta 4. punkta b) apakšpunktu un ja pre?u p?rdev?js to ir iepriekš apr??in?jis un deklar?jis k? maks?jamo nodokli, tam ir ties?bas [...] atskait?t maks?jamo nodokli [...] no atmaks?t? nodok?a, ja vien š? nodok?a summa t? gr?matved?bas dokumentos ir nor?d?ta atseviš?i.

[..]"

13

PVN likuma 259. panta 10. punkt? j?dziens "rvalstu ce?ot?js" ir defin?ts k? "fiziska persona, kas nav k?das dal?bvalsts pilsonis [...] un kam nav uztur?šanas ties?bu k?d? no [...] dal?bvalst?m, k? ar? t?da persona, kas, lai ar? b?dama k?das dal?bvalsts pilsonis [...], dz?vo ?rpus Kopienas teritorijas".

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

14

L?dz 2015. gada apr?lim Bakati nodarboj?s ar dekorat?vo augu vairumtirdzniec?bu. P?c tam t? nodarboj?s ar mazumtirdzniec?bu ?rpus veikala telp?m. Kopš 2015. gada t?s gada apgroz?jums ir iev?rojami pieaudzis no 50 miljoniem Ung?rijas forintu (HUF) (aptuveni 140000 EUR) l?dz miljardam HUF (aptuveni 2784000 EUR). 2016. gad? t?s darb?bu 95 % apm?r? veidoja p?rtikas produktu, kosm?tikas un t?r?šanas l?dzek?u pieg?des divdesmit priv?tperson?m, kas ir triju ?ime?u locek?i. Pirkumi tika veikti pa t?lruni un ?stenoti vair?kus simtu reižu.

15

Attiec?g?s preces tika Bakati uzdevum? p?rvad?tas no to noliktavas Seged? [Szeged] (Ung?rija) uz pirc?ju nom?tu noliktavu Tomp? [Tompá] (Ung?rija), kura atrodas net?lu no Serbijas un Ung?rijas robežas un kur? pret pirkuma maksas samaksu tiem kop? ar attiec?gaj?m prec?m tika nodoti r??ini un pieteikuma veidlapas PVN atmaksai ?rvalstu ce?ot?jiem, ko Bakati bija noform?jusi, pamatojoties uz šo pirc?ju sniegto inform?ciju. P?c tam min?tie pirc?ji š?s preces izveda uz Serbiju ar vieglo automaš?nu k? person?go bag?žu. Attiec?b? uz š?m prec?m vi?i sa??ma atbr?vojumu no PVN, kas paredz?ts prec?m, kuras p?rvad? ?rvalstu ce?ot?ju person?gaj? bag?ž?, nos?t?dami sabiedr?bai Bakati izvešanas vietas muitas iest?des v?z?tu PVN atmaksas pieteikuma veidlapu, kur? nor?d?ts, ka š?s preces ir izvestas no Eiropas Savien?bas teritorijas Tomp?. Sa?emot šo pieteikuma veidlapu, Bakati vi?iem atmaks?ja PVN, ko vi?i bija samaks?juši pirkuma br?d?.

16

Sav?s PVN deklar?cij?s attiec?b? uz 2016. gada taks?cijas periodu Bakati, pamatojoties uz PVN likuma 99. panta 9. punktu, k? no maks?jam? nodok?a atskait?mo summu nor?d?ja PVN, kas bija atmaks?ts šiem pašiem pirc?jiem kopsumm? 339788000 HUF (apm?ram 946000 EUR) apm?r?.

17

Veicot nodok?u p?rbaudi, Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Valsts nodok?u un muitas administr?cijas ?ongr?das me?es noda?a, Ung?rija) konstat?ja, ka attiec?gie pirkumi p?rsniedza pirc?ju person?g?s un ?imenes vajadz?bas un bija veikti ieg?d?to pre?u t?l?kp?rdošanas nol?k?. Š?s iest?des ieskat?, š? apst?k?a d?? š?s preces nav uzskat?mas par person?go bag?žu piem?rojamo ties?bu aktu izpratn?. Min?t? iest?de ar?dzan uzskat?ja, ka Bakati nebija ties?bu uz atbr?vojumu no PVN eksporta d??, jo š? sabiedr?ba nebija noform?jusi muitas proced?ru min?to pre?u izvešanai un tai nebija šim nol?kam vajadz?go dokumentu. T?p?c ar 2018. gada 27. j?nija l?mumu t? piepras?ja Bakati samaks?t PVN starp?bu 340598000 HUF (aptuveni 948200 EUR) apm?r? kop? ar naudas sodu nodok?u jom? 163261000 HUF (aptuveni 454500 EUR) apm?r? un nokav?juma procentiem 7184000 HUF (aptuveni 20000 EUR) apm?r?.

18

T? k? šis l?mums tika atst?ts negroz?ts ar S?dz?bu noda?as 2018. gada 31. oktobra l?mumu, Bakati v?rs?s Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Segedas Administrat?vo un darba lietu tiesa) ar pras?bu atcelt šo p?d?jo min?to l?mumu.

19

Pras?bas pamatojumam Bakati apgalvo tostarp, ka, t? k? nodok?u ties?b?s nav defin?ti j?dzieni "person?g? bag?ža" vai "ce?ojuma bag?ža", muitas administr?cija nedr?kst atteikties v?z?t nodok?a atmaksas pieteikuma veidlapu attiec?b? uz prec?m, kas ir izvestas no Ung?rijas teritorijas, t?p?c vien, ka var tikt prezum?ts, ka pirc?jiem ir bijis nodoms t?s p?rdot t?l?k. Tai ar?dzan neesot bijis nodoma apiet nodokli, jo ar? saska?? ar PVN likuma 98. pantu tai esot bijušas ties?bas uz atbr?vojumu no PVN eksportam. Turkl?t attiec?go dar?jumu taks?cijas rež?ms nevarot b?t atkar?gs no muitas ties?bu noteikumiem, un eksporta atbr?vojumu m?r?is esot iev?rots, jo attiec?g?s preces ir faktiski izvestas no Savien?bas teritorijas.

20

S?dz?bu noda?a l?dz šo pras?bu noraid?t.

21

Iesniedz?jtiesa uzsver, ka Bakati, bez šaub?m, zin?ja, ka attiec?g?s preces to pirc?ji pirka nevis sav?m individu?laj?m vai ?imenes vajadz?b?m, bet gan šo pre?u t?l?kp?rdošanai Serbijas tirgos un ka šo tr?s ?ime?u locek?i attiec?gajos dar?jumos piedal?j?s t?lab, lai katras pieg?des v?rt?ba nep?rsniegtu k?du noteiktu apm?ru, t?d?j?di padarot iesp?jamu šo pre?u p?rvešanu p?ri Ung?rijas un Serbijas robežai. T? piebilst, ka nav str?da par to, ka attiec?g?s preces ikreiz tika izvestas no Ung?rijas teritorijas.

22

Piev?ršoties lietas b?t?bai, min?t? tiesa ievadam nor?da, ka saska?? ar Kúria (Augst?k? tiesa, Ung?rija) 2016. gada 8. decembra spriedumu, uz kuru ir balst?ts S?dz?bu noda?as l?mums, t?dos apst?k?os, kas ir l?dz?gi t?s izskat?taj? liet? esošajiem, ir vispirms j?izv?rt?, vai ir izpild?ti PVN likuma 99. panta piem?rojam?bas nosac?jumi. Min?taj? spriedum? ir atz?ts, ka par j?dzienam "bag?ža" atbilstoš?m ir uzskat?mas tikai preces, ko pasažieris ieg?d?jas sav?m person?gaj?m vajadz?b?m vai k? d?vanu, un t?p?c šis 99. pants ne?auj k? bag?žu eksport?t preces, kuru daudzums sasniedz komerci?lu apjomu. Tom?r, t? k? preces pieg?de ir j?apliek ar nodokli valst?, kur? š? prece beigu beig?s tiek pat?r?ta, Kúria (Augst?k? tiesa) ieskat?, nodok?u administr?cijai –

gad?jum?, ja ir pier?d?ts, ka attiec?g?s preces ir izvestas no Savien?bas teritorijas, – ir j?p?rbauda, vai ir piem?rojams k?ds cits PVN likuma 98. pant? paredz?tais atbr?vojums no PVN.

23

T? k? PVN likuma 98. un 99. pant? noteiktais atbilst PVN direkt?vas 146. un 147. panta norm?s noteiktajam, min?t? tiesa pr?to, pirm?m k?rt?m, par to, k? nupat min?t? sprieduma gaism? ir j?defin? j?dziens “person?g? bag?ža”. T? uzskata, ka ir j?balst?s uz šo v?rdu ierasto noz?mi un ka noteicošais ir eksport?šanas m?r?is. T?d?j?di esot izsl?gts, ka šaj? j?dzien? ietilptu t?l?kp?rdošanai paredz?tas preces. Tom?r, iev?rojot, ka šaj? jaut?jum? nav Tiesas judikat?ras, esot nepieciešams v?rsties pie t?s ar l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu.

24

Otr?m k?rt?m, š? pati tiesa uzskata – t? k? attiec?gie pirc?ji nemain?ja savu s?kotn?jo nodomu izmantot ?rvalstu ce?ot?jiem paredz?to atbr?vojumu no PVN un pre?u izvešana no Ung?rijas nenotika saska?? ar vienoto muitas rež?mu, nodok?u administr?cijai nebija j?p?rkvalific? attiec?g?s pieg?des.

25

Iesniedz?jtiesas ieskat?, t? k? Bakati apzin?j?s, ka attiec?go pirc?ju r?c?ba ir kr?pnieciska, un to, ka nosac?jumi, lai tiktu pieš?irts ?rvalstu ce?ot?jiem paredz?tais atbr?vojums no PVN, nav izpild?ti, šai sabiedr?bai nebija pamata izsniegt pieteikuma veidlapu ?rvalstu ce?ot?jiem paredz?tajai PVN atmaksai. Tam, vai šie pirc?ji ir faktiski apg?juši Serbijas nodok?u tiesisko regul?jumu, nav noz?mes. Iesniedz?jtiesas ieskat?, b?tiski ir tikai tas, ka Bakati ar savu r?c?bu apzin?ti l?dzdarboj?s šo pirc?ju kr?pnieciskaj? darb?b? un t?ši p?rk?pa PVN likuma pras?bas, nepamatoti samazin?dama savu ar nodokli apliekamo dar?jumu v?rt?bu, pamatojoties uz nodok?a atmaksu, kas paredz?ta no t? atbr?votajiem ?rvalstu ce?ot?jiem.

26

Ja š?dos apst?k?os nodok?u iest?d?m b?tu bijis j?pieš?ir atbr?vojums no PVN uz k?da cita tiesiska pamata, nevis saist?b? ar ?rvalstu ce?ot?jiem paredz?to atbr?vojumu, p?rkvalific?jot izv?rt?jamos dar?jumus, Bakati negodpr?t?gajai r?c?bai neb?tu tiesisku seku. T? rezult?t? Bakati rastos prettiesiski ieg?ta konkurences priekšroc?ba, tiktu p?rk?pts nodok?u neitralit?tes princips un tas b?tu pretrun? PVN direkt?vas 273. pant? paredz?tajam dal?bvalstu pien?kumam veikt pas?kumus, lai nov?rstu kr?pšanu nodok?u jom? un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas. Šaj? zi?? esot izmantojams risin?jums, kas rasts 2018. gada 17. maija spriedum? Vámos (C?566/16, EU:C:2018:321), no kura izrietot, ka nodok?a maks?t?jam nav ?auts izv?l?ties atbr?vojuma no PVN rež?mu p?c tam paredz?t? termi?a beig?m.

27

Turkl?t, neizpildot piem?rojam?s formas pras?bas, Bakati un attiec?gie pirc?ji apzin?ti esot sl?puši no nodok?u un muitas iest?d?m savu patieso saimniecisko darb?bu. Š?da p?rk?puma d?? neesot konstat?jams, ka b?tu izpild?ti atbr?vojuma no PVN materi?ltiesiskie nosac?jumi. Bakati apgalvojums, ka muitas iest?žu veikta ?rvalstu ce?ot?jiem paredz?t?s PVN atmaksas pieteikuma veidlapas apz?mogošana pamato atbr?vojumu, kas paredz?ts eksporta pieg?dei, esot k??dains. Proti, ?rvalstu ce?ot?jiem paredz?tais atbr?vojums no PVN attiecoties uz k?du citu, no eksportam paredz?t? atbr?vojuma subjektu loka atš?ir?gu, personu loku, un esot j?noskaidro, uz k?da pamata attiec?gajam pirc?jam ir ties?bas uz atmaksu.

Šēdos apstākļos Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Segedas Administratīvo un darba lietu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

“1)

Vai ar [PVN direktīvas] 147. pantu ir saderīga dalībvalsts prakse, saskaņā ar kuru jēdziens “personīgā bagātība” – kas ir konceptuāls elements no nodokļa atbrīvotajam preču piegādājumam – rēķinā ceļojumiem – tiek identificēts ar Ņujorkā 1954. gada 4. jūnijā parakstītajā Konvencijā par muitas atvieglojumiem tirdzniecībā [Recueil des traités des Nations unies, 276. sēj., 230. lpp.] un tās papildprotokola lieto personāgo mantu jēdzienu, kā arī ar [Deleģētās regulas 2015/2446] 1. panta 5. punktā definēto jēdzienu “bagātība”?

2)

Gadījumā, ja atbilde uz iepriekšējo prejudiciālo jautājumu ir noliedzoša – kā ir jēdzinā PVN direktīvas 147. pantā lietotais jēdziens “personīgā bagātība”, ņemot vērā, ka minētajā direktīvā tas nav definēts? Vai ar Savienības tiesību normām ir saderīga valsts prakse, saskaņā ar kuru dalībvalsts nodokļu iestādes ņem vērā tikai “vērdū parasto nozīmi”?

3)

Vai PVN direktīvas 146. un 147. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, ja nodokļa maksātājam nav tiesību uz atbrīvojumu no nodokļa preču piegādājumam – rēķinā ceļojumiem saskaņā ar minētās direktīvas 147. pantu, vajadzības gadījumā ir jāpārbauda, vai ir piemērojams atbrīvojums no nodokļa preču piegādājumam eksportam saskaņā ar šīs direktīvas 146. pantu ar to, ka nav nokārtotas Savienības Muitas kodeksa un deleģētajā tiesiskajā regulājumā paredzētās muitas formalitātes?

4)

Gadījumā, ja uz iepriekšējo prejudiciālo jautājumu tiek atbildēts, ka tad, kad nav piemērojams atbrīvojums no nodokļa – rēķinā ceļojumiem, darījumam var atbrīvot no PVN kā preču piegādi eksportam – vai šo tiesisko darījumu var kvalificēt kā no PVN atbrīvotu preču piegādi eksportam pretēji nedomam, kuru klients ir paudis pasūtījuma izdarīšanas brīdā?

5)

Gadījumā, ja uz trešo un ceturto prejudiciālo jautājumu tiek sniegta apstiprinoša atbilde – vai tādā situācijā kā šeit aplūkots, kurā rēķinā izsniedzējs preču piegādes brīdā zināja, ka preces tika nopirkta tirdzniecībā, bet – rēķinā pircējs tomēr vēlējis tās izvest no valsts teritorijas saskaņā ar – rēķinā ceļojumiem piemērojamo režīmu, un līdz ar to rēķinā izsniedzējs rēķinā negodprātīgi, jo nosēdēja nodokļa atmaksas pieteikuma veidlapu, kas ir jāaizpilda minētajā režīmā, un atmaksāja pārnēstā PVN, piemērojot atbrīvojumu no nodokļa – rēķinā ceļojumiem, ar PVN direktīvas 146. un 147. pantu un Savienības tiesību noteiktajiem nodokļu neitralitātes un samērīguma principiem ir saderīga dalībvalsts prakse, saskaņā ar kuru nodokļu iestāde atsaka atmaksāt nodokli, kas ir nepareizi deklarēts un samaksāts par preču piegādājumam – rēķinā ceļojumiem, nekvalificējot šos darījumus kā preču piegādes eksportam un neveicot attiecīgās korekcijas, lai arī nav apstrīdams, ka preces tika izvestas no Ungārijas kā ceļojuma bagātība?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Ievadam jēnorāda, ka Bakati apstrād iesniedzējtiesas veikto faktisko apstākļu izklāstu, apgalvojot, ka tas ir nepilnīgs vai pat kļūdains. Tāpēc tā lād Tiesu vai nu atbildēt uz vā diviem papildjautājumiem, kurus tā uzdod savos rakstveida apsvērumos, vai arī iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu izvērtējuma pāc savas ierosmes ēemt vār tiesiskās drošības un tiesiskās pāvības aizsardzības principus, jo, pāc tās domāmu, ievērojot tās izklāstātos faktus, tie esot katrā ziņā jēem vār, lai sniegtu lietderīgu atbildi šai tiesai.

Pastāvīgās judikatāras atziāa ir tāda, ka LESD 267. pantā paredzētās un uz valsts tiesu un Tiesas funkciju skaidru nodalīšanu balstītās procedāras kontekstā ikviens attiecīgo faktū vārtējums ietilpst valsts tiesas kompetencē. Tātad par Savienības tiesābu akta interpretāciju vai spēkā esamābu Tiesa var lemt, vienīgi pamatojoties uz faktiem, ko tai ir norādījusi valsts tiesa (spriedums, 2016. gada 21. jūlijs, Argos Supply Trading, C-4/15, EU:C:2016:580, 29. punkts un tajā minētā judikatāra).

Lād ar to Tiesa nevar ēemt vār faktiskos apstākļos, ko papildus norādījusi Bakati. Tas, ka tie būtu jēem vār, lai varētu sniegt lietderīgu atbildi iesniedzējtiesai, neizriet arī no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem, atskaitot šos apgalvojumus.

Turklāt LESD 267. pantā paredzētajā Tiesas sadarbībā ar valstu tiesām tikai valsts tiesa, kura izskata strādu un kurai ir jāuzēemas atbildāba par pieēemamo tiesas nolūmumu, ēemot vār tajā ierosinātās lietas ēpatnības, novārtā gan to, cik lielā mārā prejudiciāls nolūmums tai ir nepieciešams sprieduma taisīšanai, gan arī Tiesai uzdoto jautājumu atbildābu. Lād ar to iespēja formulēt Tiesai uzdodamos jautājumus ir tikai valsts tiesai un pamatlietas puses nevar mainīt to saturu (spriedums, 2014. gada 16. oktobris, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, 33. punkts un tajā minētā judikatāra).

Atbildēt uz pušu papildjautājumiem būtu arī pretrunā Tiesas pienākumam nodrošināt iespēju dalībvalstu valdābām un ieinteresētajām personām iesniegt apsvērumus atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas statātu 23. pantam, ēemot vār, ka saskaā ar šo normu ieinteresētajām personām tiek pazioti tikai lūmumi par prejudiciālu jautājumu uzdošanu (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2014. gada 16. oktobris, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, 34. punkts un tajā minētā judikatāra).

No tā izriet, ka Tiesa nevar apmierināt Bakati lūgumu atbildēt uz tās papildus uzdotajiem jautājumiem.

Par pirmo un otro jautājumu

Ar pirmo un otro jautājumu, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 147. panta 1. punktā paredzētais atbrīvojums “precēm ceļotāju personīgā bagāžā” ir jāinterpretē tādējādi, ka tas attiecas uz precēm, kuras Savienībā nereģistrēta privātpersona izved no Savienības komerciālos nolūkos to tālāk pārdošanai trešā valstī.

PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir paredzēts, ka dalībvalstīs atbrīvo no nodokļa tādā gadījumā, ja preču piegāde attiecas uz precēm ceļotāju personīgā bagāžā, 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 izprieču ceļojumu kuģus, privātus gaisa kuģus vai jebkādos citus personiskās lietošanas transportlīdzekļus.

Šīs direktīvas 147. panta 1. punktā ir precizēts, ka gadījumā, ja 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā minēto preču piegāde attiecas uz precēm ceļotāju personīgā bagāžā, atbrīvojums ir piemērojams tikai tad, ja ceļotājs nav reģistrēts Savienībā, ja preces ir transportētas uz vietu ārpus Savienības līdz trešā mēneša beigām pēc tā mēneša, kurā notiek piegāde, un ja kopā ar piegādes vārtību, ieskaitot PVN, pārsniedz 175 EUR vai līdzvērtīgu summu attiecīgās valsts valūtā; tomēr dalībvalstīs var atbrīvot piegādi, kuras kopējā vārtība ir mazāka par šo summu.

Jautājums par to, vai atbrīvojums, kas paredzēts “precēm ceļotāju personīgā bagāžā” šā 147. panta 1. punkta izpratnē, var tikt piemērots attiecībā uz precēm, kuras pārvadātas tādās apstākļos kā pamatlīdzekļi, ir jāatgādina, ka gan no Savienības tiesību vienveidīgās piemērošanas, gan no vienlīdzības principa prasībām izriet, ka Savienības tiesību norma, kurā tās satur un piemērošanas jomas noskaidrošanai nav nevienas tiešas norādes uz dalībvalstu tiesībām, parasti visā Savienībā ir interpretējama autonomi un vienveidīgi (spriedumi, 2011. gada 18. oktobris, Brüstle, C-34/10, EU:C:2011:669, 25. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2020. gada 23. aprīlis, Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI, C-507/18, EU:C:2020:289, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

Turklāt tādā gadījumā, kuriem Savienības tiesības nesniedz nekādu definīciju, ir jānoskaidro saskaņā ar to ierasto nozīmi ikdienas valodā, ņemot vērā kontekstu, kādā tie tiek lietoti, un ar tiesisko regulējumu, kura dāvē tie veido, sasniedzamos mērķus (spriedumi, 2011. gada 18. oktobris, Brüstle, C-34/10, EU:C:2011:669, 31. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2020. gada 23. aprīlis, Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI, C-507/18, EU:C:2020:289, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

Jātag?dina ar?, ka PVN direkt?v? paredz?tie atbr?vojumi – ja vien Savien?bas likumdev?js nav uztic?jis dal?bvalst?m defin?t k?dus no to j?dzieniem – ir autonomi Savien?bas ties?bu j?dzieni, kas ir j?apl?ko ar šo direkt?vu izveidot?s kop?j?s PVN sist?mas visp?r?gaj? kontekst? (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2007. gada 18. oktobris, Navicon, C?97/06, EU:C:2007:609, 20. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2013. gada 7. marts, Wheels Common Investment Fund Trustees u.c., C?424/11, EU:C:2013:144, 16. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

41

Turkl?t šie atbr?vojumi ir j?interpret? šauri, jo tie veido atk?pi no visp?r?j? principa, ka PVN iekas? par katru pre?u pieg?di un katru sniegto pakalpojumu, ko par atl?dz?bu veic nodok?a maks?t?js (spriedumi, 2007. gada 18. oktobris, Navicon, C?97/06, EU:C:2007:609, 22. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2017. gada 29. j?nijs, L.?, C?288/16, EU:C:2017:502, 22. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

42

?emot v?r? gan šos faktorus, gan to, ka nav ne nor?des uz dal?bvalstu ties?b?m, ne attiec?gas defin?cijas PVN direkt?v?, v?rdi “prec?m ce?ot?ju person?g? bag?ža” š?s direkt?vas 147. panta 1. punkta izpratn? ir j?interpret? atbilstoši to ierastajai noz?mei ikdienas valod?, ?emot v?r? kontekstu, k?d? tie tiek lietoti, un tiesisk? regul?juma, kura da?u tie veido, sasniedzamos m?r?us.

43

Šaj? zi??, iztirz?jot iesniedz?jtiesas pirmaj? jaut?jum? un otr? jaut?juma otraj? da?? vaic?to, uzreiz j?nor?da, pirmk?rt, ka v?rdi “person?g? bag?ža” PVN direkt?vas 147. panta 1. punkta izpratn? nav defin?jami, tieši piem?rojot j?dzienu “person?g? manta”, kas lietots ?ujork? 1954. gada 4. j?nij? parakst?taj? Konvencij? par muitas atvieglojumiem t?rismam – kurai turkl?t nedz Savien?ba, nedz pat visas t?s dal?bvalstis nav pievienojuš?s – un min?t?s konvencijas papildprotokol?, jo š?da piem?rošana neb?tu atbilst?ga š? sprieduma 38.–40. punkt? atg?din?tajai past?v?gajai Tiesas judikat?rai un it ?paši apst?klim, ka PVN direkt?v? paredz?tie atbr?vojumi ir autonomi Savien?bas ties?bu j?dzieni. Turkl?t, iev?rojot šo past?v?go judikat?ru, v?rdi “person?g? bag?ža” nav ar? interpret?jami, atsaucoties tikai un vien?gi uz “v?rdu ierasto noz?mi”.

44

Otrk?rt, šie v?rdi nav ar? piel?dzin?mi terminam “bag?ža”, k? tas defin?ts Dele??t?s regulas 2015/2446 1. panta 5. punkt?. Proti, saska?? ar š? sprieduma 40. punkt? atg?din?to judikat?ru PVN direkt?vas iz??mumi ir j?apl?ko ar šo direkt?vu izveidot?s kop?j?s PVN sist?mas visp?r?gaj? kontekst?. Turkl?t starp šo kop?jo sist?mu un Savien?bas muitas nodevu iekas?šanas k?rt?bu past?v atš?ir?bas to strukt?ras, priekšmeta un m?r?a zi??, kas princip? izsl?dz iesp?ju šaj? kop?j? sist?m? paredz?t? iz??muma formul?jum? izmantotos terminus defin?t, atsaucoties uz defin?cij?m, kuras tiesiskaj? regul?jum? par Savien?bas muitas nodevu iekas?šanas k?rt?bu ir paredz?tas š? paša regul?juma vajadz?b?m (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2008. gada 21. febru?ris, Netto Supermarkt, C?271/06, EU:C:2008:105, 28. punkts).

45

Par v?rdkopas “prec?m ce?ot?ju person?g? bag?ža” interpret?jam?bu ir j?konstat?, ka sav? ierastaj? noz?m? ikdienas valod? t? apz?m? mantas – parasti maza izm?ra vai maz? daudzum? –, ar kur?m fiziska persona p?rvietojas ce?? un kuras tai šaj? ce?? ir vajadz?gas un kalpo vai nu vi?as pašas person?gaj?m vajadz?b?m, vai vi?as ?imenes vajadz?b?m. To skait? var b?t ar?

preces, ko t? ieg?d?jas ce??.

46

Savuk?rt par PVN direkt?vas 147. panta 1. punkta kontekstu ir j?saka, ka min?taj? pant? paredz?tais atbr?vojums šaj? punkt? tiek pak?rtots ne vien tam, ka pieg?dei ir j?attiecas uz “prec?m ce?ot?ju person?g? bag?ž?”, bet ar? tam, ka ir j?iev?ro kumulat?vie nosac?jumi, kas uzskait?ti šīs normas pirm?s da?as a)–c) apakšpunkt?, proti, ka ce?ot?js nav re?istr?ts Savien?b?, ka preces tiek izvestas no Savien?bas l?dz treš? m?neša beig?m p?c t? m?neša, kur? notiek pieg?de, un ka kop?ga pieg?des v?rt?ba, ieskaitot PVN, princip? ir vair?k nek? 175 EUR vai l?dzv?rt?ga summa attiec?g?s valsts val?t?.

47

Š? 147. panta 2. punkta pirmaj? da?? ir paskaidrots, ka j?dziens “ce?ot?js, kas neveic uz??m?jdarb?bu [nav re?istr?ts Savien?b?]” ir “ce?ot?js, kura past?v?g? adrese vai parast? dz?vesvieta nav [Savien?b?]” un ka j?dziens “past?v?g? adrese vai parast? dz?vesvieta” ir “vieta, kas k? t?da nor?d?ta pas?, personas apliec?b? vai cit? dokument?, ko dal?bvalsts, kuras teritorij? veic pieg?di, atz?st par der?gu personu apliecinošu dokumentu”.

48

T?d?j?di šajos min?t? 147. panta, it ?paši t? 1. punkta pirm?s da?as a) apakšpunkta un 2. punkta, noteikumos ir paredz?ts, ka uz šaj? pant? paredz?to atbr?vojumu var pretend?t fiziska persona, kas ner?kojas k? saimniecisk?s darb?bas subjekts; t?p?c b?tu izsl?dzams, ka šīs atbr?vojums ir paredz?ts saimniecisk?s darb?bas subjektiem, un l?dz ar to – izsl?dzama t? piem?rojam?ba komerci?las iedabas eksportam.

49

T?d?j?di, ?emot v?r? gan šo konstat?jumu, gan š? sprieduma 41. punkt? atg?din?to Tiesas past?v?g?s judikat?ras atzi?u, ka atbr?vojumi no PVN ir interpret?jami šauri, atbr?vojums, kas š?s direkt?vas 147. panta 1. punkt? ir paredz?ts attiec?b? uz prec?m ce?ot?ju person?g? bag?ž?, nav piem?rojams attiec?b? uz prec?m, kuras k?da priv?tpersona izved no Savien?bas komerci?liem nol?kiem to t?l?kp?rdošanai k?d? treš? valst?.

50

Š?du interpret?ciju apstiprina ar? PVN direkt?vas 147. pant? paredz?t? atbr?vojuma m?r?is. Ar šo atbr?vojumu – gluži t?pat k? ar š?s direkt?vas 146. panta 1. punkta b) apakšpunkt? paredz?to atbr?vojumu – patieš?m ir iecer?ts starptautiskaj? tirdzniec?b? visp?r?gi iev?rot principu, ka ar nodokli attiec?g?s preces ir apliekamas to galam?r??, t?d?j?di nodrošinot, ka attiec?gais dar?jums ar nodokli tiek aplikts tikai un vien?gi attiec?go pre?u pat?ri?a viet? (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2017. gada 29. j?nijs, L.?, C?288/16, EU:C:2017:502, 18. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2019. gada 17. oktobris, Unitel, C?653/18, EU:C:2019:876, 20. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

51

Tom?r šim 147. pantam, k? b?t?b? secin?jumu 67.–71. punkt? izkl?sta ?ener?ladvok?ts, ir ar? ?pašs m?r?is veicin?t t?rismu, k? tas izriet no š? panta 1. punkta otraj? da?? dal?bvalst?m paredz?taj?m ties?b?m atbr?vot no nodok?a pre?u pieg?des, kuru kopv?rt?ba ir maz?ka par š? punkta pirm?s da?as c) apakšpunkt? paredz?to. Ta?u min?taj? 147. pant? paredz?t? atbr?vojuma attiecin?šanai uz eksportu, kas veikts komerci?los nol?kos attiec?go pre?u t?l?kp?rdošanai k?d?

treš? valst?, neb?tu nek?da sakara ar šo t?risma veicin?šanas m?r?i, kurš ir cieši saist?ts ar pirc?ja darb?bu, kam nav saimnieciska rakstura.

52

Š?du interpret?ciju apstiprina ar? tas, k? le?islat?vi ir att?st?jusies ties?bu norma, kas tagad ir rodama PVN direkt?vas 147. pant?. Š? norma, k? to b?t?b? secin?jumu 43.–59. un 63. punkt? izkl?sta ar? ?ener?ladvok?ts, s?kotn?ji bija saist?ta ar atbr?vojumiem, kas paredz?ti ce?ot?ju person?gaj? bag?ž? esošu nekomerci?lu pre?u ievēšanai, k? ar? pieg?d?m, kuras veiktas mazumtirdzniec?bas ietvaros. Ta?u da?d?dajos groz?jumos, ko Savien?bas likumdev?js ir veicis šaj? ties?bu norm?, tas nav izr?d?jis v?lmi pie š?s saiknes atgriezties.

53

?emot v?r? visus iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz pirmo un otro jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 147. panta 1. punkt? paredz?tais atbr?vojums “prec?m ce?ot?ju person?g? bag?ž?” ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas neattiecas uz prec?m, kuras Savien?b? nere?istr?ta priv?tpersona izved no Savien?bas komerci?los nol?kos to t?l?kp?rdošanai treš? valst?.

Par trešo un ceturto jaut?jumu

54

Ar trešo un ceturto jaut?jumu, kuri ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai PVN direkt?vas 146. panta 1. punkta b) apakšpunkts un 147. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?da valsts judikat?ra, saska?? ar kuru tad, ja nodok?u administr?cija konstat?, ka nav izpild?ti nosac?jumi atbr?vojumam no PVN attiec?b? uz prec?m ce?ot?ju person?g? bag?ž?, bet attiec?g?s preces to pirc?js faktiski ir izvedis ?rpus Savien?bas, tai ir j?izv?rt?, vai š? 146. panta 1. punkta b) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums no PVN var tikt piem?rots attiec?gajai pieg?dei ar? tad, ja nav nok?rtotas piem?rojam?s muitas formalit?tes un pirkuma br?d? pirc?jam nav bijis nodoma izmantot šo p?d?jo min?to atbr?vojumu.

55

J?atg?dina, ka atbilstoši PVN direkt?vas 146. panta 1. punkta b) apakšpunktam dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a t?du pre?u pieg?des, kuras pirc?js, kas nav re?istr?ts attiec?g?s dal?bvalsts teritorij?, vai cita persona vi?a v?rd? nos?ta vai transport? uz galam?r?i ?rpus Savien?bas, iz?emot b?t?b? t?du pre?u pieg?des, ko transport? pats pirc?js un kas paredz?tas tam, lai apr?kotu vai apg?d?tu personiskas lietošanas transportl?dzek?us. Š? ties?bu norma ir j?lasa kopsakar? ar šis 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 (spriedumi, 2018. gada 28. febru?ris, Pie?kowski, C?307/16, EU:C:2018:124, 24. punkts, k? ar? 2019. gada 17. oktobris, Unitel, C?653/18, EU:C:2019:876, 19. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

56

No šīm normām un, konkrēti, no minētā 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā izmantotā termina “nosēta” izriet, ka preces eksports ir veikts un atbrīvojums no nodokļa par eksporta piegādi ir piemērojams, ja tiesības ar precizitāti kļūpāšniekam ir nodotas pircējam, ja piegādātājs pierāda, ka šā prece ir nosūtīta vai transportēta ārpus Savienības un ja pēc šīs nosūtīšanas vai transportēšanas prece fiziski ir atstājusi Savienības teritoriju (spriedumi, 2018. gada 28. februāris, Piekowski, C-307/16, EU:C:2018:124, 25. punkts, kā arī 2019. gada 17. oktobris, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

57

Šajā lietā netiek apstrīdēts, ka preču piegāde PVN direktvas 14. panta izpratnē ir notikusi, ka pamatlietā aplūkoto darījumu preces to pircēji ir izveduši no Savienības un ka šo preču faktiskā izvešana no Savienības teritorijas ikvienas attiecīgās piegādes gadījumā ir apliecināta ar izvešanas vietas muitas iestādes vāzējumu veidlapu, kas atrodas nodokļa maksātāja rīcībā.

58

Turklāt gadījumos, kad PVN direktvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā minētā piegāde attiecas uz precēm ceļotāju personīgā bagāžā, atbrīvojums patiešām ir piemērojams tikai tad, ja ir izpildīti vairāki papildnosacījumi, kas ir paredzēti šīs direktvas 147. pantā (spriedums, 2018. gada 28. februāris, Piekowski, C-307/16, EU:C:2018:124, 27. punkts).

59

Tomēr, kā skaidri izriet no PVN direktvas 147. panta 1. punkta pirmās daļas formulējuma un iepriekšējā punktā atgādinātās judikatūras, šīs direktvas 147. pants nav nekas cits kā tikai norma par pašu gadījumu, kurā piemērojams tās 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums, un šajā 147. pantā paredzētie nosacījumi papildina 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētos. No tā izriet, ka tas, ka nav izpildīti šie nosacījumi, kas paši paredzēti minētajā 147. pantā, neizslēdz iespēju, ka ir izpildīti nosacījumi, kuri paredzēti tikai šajā 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā.

60

Turklāt, pirmkārt, PVN direktvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunkts neparedz nosacījumu, ka ir jābūt izpildītam eksportam paredzētajām muitas formalitātem, lai būtu piemērojams šajā normā paredzētais atbrīvojums eksportam (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2019. gada 28. marts, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, 26. punkts).

61

Otrkārt, Tiesa ir vairākkārt nospriedusi, ka jēdziens “preču piegāde” ir objektīvs un ka tas ir piemērojams neatkarīgi no attiecīgā darījuma mērķiem un rezultātiem, un ka nodokļu administrācijai nav pienākuma veikt izmeklēšanu, lai noskaidrotu konkrētā nodokļa maksātāja nodomu, vai arī ierobežot uzņēmēja, kas nav šis nodokļa maksātājs, bet kas iesaistīts tajā pašā piegādē, nodomu (spriedums, 2019. gada 17. oktobris, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

62

No tā izriet, ka tās darījums kā pamatlietā aplūkotie darījumi ir preču piegāde PVN direktvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā izpratnē, ja tas atbilst šā sprieduma 56. punktā atgādinātajiem objektīvajiem kritērijiem, uz kuriem šis jēdziens ir balstīts (pēc analoģijas skat.

spriedumu, 2019. gada 17. oktobris, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 23. punkts).

63

Tādējādi darījuma kvalificēšana par “piegādi eksportam” šīs normas izpratnē nevar būt atkarīga no eksportam piemērojamo muitas formalitēšu nokārtošanas (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2019. gada 28. marts, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, 27. punkts un tajā minētā judikatūra), ne arī no tā, ka pircēja nodoms pirkuma brīdī bija izmantot nevis atbrīvojumu, kas paredzēts minētajā tiesību normā, bet gan PVN direktīvas 147. pantā paredzēto atbrīvojumu. Proti, šie apstākļi neizslēdz, ka ir izpildīti šie objektīvie kritēriji.

64

Ēmot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz trešo un ceturto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunkts un 147. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tāda valsts judikatūra, saskaņā ar kuru tad, ja nodokļu administrācija konstatē, ka nav izpildīti nosacījumi atbrīvojumam no PVN attiecībā uz precēm ceļotāju personīgā bagāžā, bet attiecīgās preces to pircējs faktiski ir izvedis ārpus Savienības, tai ir jāizvērtē, vai šā 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no PVN var tikt piemērots attiecīgajai piegādei arī tad, ja nav nokārtotas piemērojamās muitas formalitātes un pirkuma brīdī pircējam nav bijis nodoma izmantot šo pārejā minēto atbrīvojumu.

Par piekto jautājumu

65

Ar piekto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunkts un 147. pants, kā arī nodokļu neitralitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāda dalībvalsts prakse, saskaņā ar kuru nodokļu administrācija automātiski atsaka nodokļa maksātājam piešķirt atbrīvojumu no PVN, kas paredzēts gan vienai, gan otrai no šīm normām, ja tā konstatē, ka šis nodokļa maksātājs ir negodprātīgi izdevis veidlapu, uz kuras pamata pircējs ir izmantojis šajā 147. pantā paredzēto atbrīvojumu, lai arī ir pierādīts, ka attiecīgās preces ir atstājušas Savienības teritoriju.

66

Kā būtībā izriet no pirmā un otrā jautājuma izvērtējuma, PVN direktīvas 147. pantā paredzētais atbrīvojums no PVN nav piemērojams precēm, kuras pircējs izved no Savienības komerciālos nolūkos to tālāk pārdošanai kādā trešā valstī. Tomēr, kā jau tas norādīts šā sprieduma 59. punktā, šajā 147. pantā paredzētais atbrīvojums nav nekas cits kā šīs direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas nepašs gadījums, un tas, ka nav izpildīti minētajā 147. pantā paredzētie nepašie nosacījumi, neizslēdz, ka ir izpildīti šajā 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētie.

67

Līdz ar to tas, ka nodokļu administrācija konstatē, ka attiecīgais eksports ir veikts komerciālos nolūkos un tāpēc tam nav piemērojams PVN direktīvas 147. pantā paredzētais atbrīvojums, tai neapauj automātiski secināt, ka ir jāatsaka arī šīs direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums.

68

Turklāt, kā jau būtībā ir atgādāts šā sprieduma 62. un 63. punktā, darījuma kvalificējamība par

“pre?u pieg?di” PVN direkt?vas 146. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratn? ir atkar?ga no t?, vai tas atbilst š? sprieduma 56. punkt? atg?din?tajiem objekt?vajiem krit?rijiem, uz kuriem ir balst?ts šis j?dziens, un t? nedr?kst b?t atkar?ga no muitas formalit?šu iev?rošanas, nedz no nodok?a maks?t?ja vai k?da cita operatora, kas iesaist?jies pieg?des ??d?, nodoma.

69

Tom?r, k? izriet no PVN direkt?vas 131. panta, atbr?vojumus, kas paredz?ti š?s direkt?vas IX sada?as 2. l?dz 9. noda??, kur?s ietilpst 146. un 147. pants, piem?ro saska?? ar noteikumiem, ko dal?bvalstis pie?em, lai nodrošin?tu pareizu un god?gu šo atbr?vojumu piem?rošanu un lai nepie?autu nek?du iesp?jamu kr?pšanu, izvair?šanos un ?aunpr?t?gu izmantošanu. Turkl?t PVN direkt?vas 273. pant? ir noteikts, ka dal?bvalstis var paredz?t citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai nodrošin?tu pareizu PVN iekas?šanu un nov?rstu kr?pšanu.

70

Šaj? zi?? Tiesa jau ir nospriedusi, ka, izmantojot min?taj? 131. un 273. pant? pieš?irt?s pilnvaras, dal?bvalst?m ir j?iev?ro visp?r?jie ties?bu principi, kas ir da?a no Savien?bas ties?bu sist?mas, tostarp sam?r?guma princips (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2018. gada 28. febru?ris, Pie?kowski, C?307/16, EU:C:2018:124, 33. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2019. gada 17. oktobris, Unitel, C?653/18, EU:C:2019:876, 26. punkts).

71

Run?jot par šo 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? materi?ltiesiskos nosac?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 (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2019. gada 17. oktobris, Unitel, C?653/18, EU:C:2019:876, 27. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

72

Ja šie materi?ltiesiskie nosac?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, 2019. gada 17. oktobris, Unitel, C?653/18, EU:C:2019:876, 28. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

73

Saska?? ar Tiesas judikat?ru ir tikai divi gad?jumi, kuros k?das form?las pras?bas neizpilde var izrais?t ties?bu uz atbr?vojumu no PVN zaud?šanu (spriedums, 2019. gada 17. oktobris, Unitel, C?653/18, EU:C:2019:876, 29. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

74

Pirmk?rt, form?las pras?bas neizpilde var izrais?t atteikumu pieš?irt atbr?vojumu no PVN, ja š? pras?bas neizpilde liedz iesp?ju sniegt konkr?tus pier?d?jumus, ka materi?ltiesisk?s pras?bas ir bijušas izpild?tas (spriedums, 2019. gada 17. oktobris, Unitel, C?653/18, EU:C:2019:876, 30. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

75

Iev?rojot iesniedz?jtiesas vaic?to, šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka PVN direkt?vas 146. panta 1. punkta

b) apakšpunktā noteiktais atbrīvojums patiešām ir “eksporta atbrīvojums” un ka tādā ir nepieciešams, lai kompetento nodokļu iestādēm apmierinot veidoti tiktu pierādīts, ka šāda eksportēšana patiešām ir notikusi. Līdz ar to šādu prasību, kas tādējādi attiecas uz materiāltiesiskajiem nosacījumiem, kuri ir jāizpilda, lai tiktu piemērots atbrīvojums, nevar uzskatīt vienīgi par formālu pienākumu šā sprieduma 71. punktā atgādinātās judikatūras izpratnē (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2018. gada 8. novembris, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, 47. un 48. punkts, kā arī 2019. gada 28. marts, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, 36. punkts).

76

Tomēr nav uzspiežams kāds viens pierādīšanas veids, kas izslēgtu visus pārējos, un ir jāpieņem ikviens pierādījums, kas palīdzētu kompetentajai nodokļu iestādei gūt nepieciešamo pārliecību (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2018. gada 8. novembris, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, 49. un 50. punkts).

77

Šajā lietā, kā tas jau norādīts šā sprieduma 57. punktā, tomēr netiek apstrīdēts, ka preču piegāde PVN direktīvas 14. pantā izprātā ir notikusi, ka pamatlietā aplūkoto darījumu preces to pircēji ir izveduši no Savienības un ka šo preču faktiskā izvešana no Savienības teritorijas ikvienas attiecīgās piegādes gadījumā ir apliecināta ar izvešanas vietas muitas iestādes vāzējumu pieteikuma veidlapā, kas atrodas nodokļa maksātāja rīcībā.

78

Taču apstāklis, ka pamatlietā aplūkoto pieteikuma veidlapa ir paredzēta tam, lai tiktu piemērots PVN direktīvas 147. pantā paredzētais atbrīvojums, neizslēdz, ka tam uzliktais vāzējums ļauj uzskatīt, ka ir izpildīta materiāltiesiskā prasība par preču faktisku izvešanu no Savienības teritorijas. Proti, pirmkārt, šāda vāzējuma izdarīšana uz rīcībā vai cita to aizstājotā attaisnojot dokumenta, ir PVN direktīvas 147. pantā 2. punktā skaidri pieauts veids, kā pierādīt attiecīgo preču eksportēšanu no Savienības. Otrkārt, attiecīgo preču atmuitošana eksportam – neatkarīgi no tā, vai tas tiek darīts pirms vai pēc eksportēšanas, – ir formāls pienākums, kas turklāt izriet nevis no PVN kopējās sistēmas, bet gan no muitas sistēmas. Līdz ar to šā pienākuma neizpilde pati par sevi neizslēdz, ka ir izpildīti šā atbrīvojuma piemērošanu pamatojošie materiāltiesiskie nosacījumi (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2019. gada 28. marts, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, 39. punkts).

79

Šajos apstākļos samērīguma princips nav ievērojams, ja atbrīvojumu no PVN attiecībā uz preču piegādi eksportam tiek liegts piešķirt tādēļ, ka attiecīgais nodokļa maksātājs nav veicis muitas procedūru šo preču izvešanai un tādēļ rīcībā nav vajadzīgo dokumentu, lai arī netiek apstrīdēts, ka minētās preces ir faktiski eksportētas atbilstoši šā sprieduma 56. punktā atgādinātajiem kritērijiem, un tas ir apliecināts ar izvešanas vietas muitas iestādes izdotu vāzējumu, un ka šā piegāde tādā pēc savam objektīvajam raksturojumam atbilst nosacījumiem, kam pakārtots PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2019. gada 28. marts, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, 30. punkts). Šajā ziņā veikt nepieciešamās pārbaudes ir valsts tiesas ziņā.

80

Otrkārt, uz nodokļu neitralitātes principu nolūkā saņemto atbrīvojumu no PVN nevar atsaukties

nodokļa maksātājs, kas ir apzināti piedalījies krāpšanā nodokļu jomā, kura ir apdraudējusi kopējās PVN sistēmas darbību. Saskaņā ar Tiesas judikatūru prasība, lai tirgus dalībnieks darbotos labticīgi un veiktu visus pasākumus, kas no tā var tikt sagaidāti, pieprasīti nolūkā pārliecināties, ka tā veiktais darījums nav saistīts ar krāpšanu nodokļu jomā, nav pretrunā Savienības tiesībām. Gadījumā, ja attiecīgais nodokļa maksātājs ir zinājis vai tam bija jāzina, ka tā veiktais darījums ir iesaistīts pircēja īstenotā krāpšanā nodokļu jomā, un ja tas nav veicis visus pasākumus, ko, sagrūtīgi vērtējot, var no tā prasīt, lai izvairītos no šīs krāpšanas, atbrvojuma piešķiršana tam būtu jāatsaka (spriedums, 2019. gada 17. oktobris, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

81

Savukārt piegādātājs nevar būt atbildīgs par PVN samaksu neatkarīgi no vieta iesaistes pircēja īstenotajā krāpšanā. Proti, būtu acīmredzami nesamērīgi atzīt nodokļa maksātāju par atbildīgu par zaudējumiem nodokļu ieņēmumiem, ko ir radījis trešo personu krāpnieciskā rīcība, kuru tas nekādi neietekmē (spriedums, 2019. gada 17. oktobris, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

82

Šajā ziņā Tiesa ir jau nospriedusi, ka situācijā, kad ir izpildīti PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētie nosacījumi eksporta atbrvojumam, tostarp attiecīgās preces ir izvestas no Savienības muitas teritorijas, par šādu piegādi nav jāmaksā nekāds PVN un šādos apstākļos principā vairs nepastāv krāpšanas nodokļu jomā vai nodokļu zaudējumu iespējamība, kas var attaisnot attiecīgās darbības aplūkšanu ar nodokli (spriedumi, 2013. gada 19. decembris, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, 40. punkts, un 2019. gada 17. oktobris, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 35. punkts).

83

Jāatgādina arī, ka Tiesa jau ir nospriedusi, ka ar to, ka krāpnieciskās darbības ir izdarītas trešajā valstī, nav pietiekami, lai vispār izslēgtu, ka pastāv kāda krāpšana, kas apdraud kopējās PVN sistēmas darbību, un ka šādos apstākļos valsts tiesai ir jāpārbauda, vai pamatlietā aplūkotie darījumi patiešām bija iesaistīti šādā krāpšanā, un, ja tie bija iesaistīti, tai ir jāizvērtē, vai nodokļa maksātājs zināja vai vienalma bija jāzina, ka tas tā ir (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2019. gada 17. oktobris, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 37. punkts).

84

Tomēr šajā gadījumā iesniedzējtiesa sūkā nepaskaidro Bakati izdarītās krāpšanas iedabu, konkrēti to, cik lielā mērā tās rīcība esot izraisījusi nodokļu zaudējumus vai apdraudējusi šīs kopējās sistēmas darbību. Šajā ziņā jāsaka, ka tas vien, ka šīs sabiedrības apgrozījums ir iespējami pieaudzis uz tās konkurentu apgrozījuma rēķina, a priori vēl nav šāds apdraudējums.

85

Jānorāda arī, ka atbrvojuma piemērošana eksportam PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē nav atkarīga no nodokļa maksātāja izdarītas izvēles, jo šāds atbrvojums principā tiek saņemts pēc likuma, ja ir izpildīti tālab paredzētie materiāltiesiskie nosacījumi, kā tas ir noteikts šajā sprieduma 56. punktā atgādinātajā judikatūrā. Tāpēc – pretēji tam, ko šīet sagaidāms iesniedzējtiesā, – judikatūras atziņas, kas izriet no 2018. gada 17. maija sprieduma Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321) un kas attiecas uz iespēju dalībvalstij izslēgt to, ka pašais PVN uzlikšanas režīms, kurš paredz atbrvojumu mazajiem uzņēmumiem, tiek ar atpakaļejošu spēku

piem?rots t?dam nodok?a maks?t?jam, kas atbilst šaj? zi?? nepieciešamajiem materi?ltiesiskajiem nosac?jumiem, ta?u nav izmantojis iesp?ju izv?l?ties š? rež?ma piem?rošanu br?d?, kad tas nodok?u administr?cijai pazi?oja par savas saimniecisk?s darb?bas uzs?kšanu, nav piem?rojamas t?dos apst?k?os k? pamatliet? apl?kotie.

86

Ta?u no paša piekt? prejudici?l? jaut?juma formul?juma, k? ar? no iesniedz?jtiesas l?muma pamatojuma izriet, ka Bakati ir piedal?jusies PVN direkt?vas 147. panta 1. punkta p?rk?pum?.

87

Tom?r š?ds PVN direkt?vas normas atseviš?s p?rk?pums, kas neizraisa Savien?bas nodok?u ie??mumu zaud?jumu, nav uzskat?ms par t?du, kas apdraud?tu kop?j?s PVN sist?mas darb?bu.

88

T?p?c, neizsl?dzot iesp?ju, ka saska?? ar valsts ties?b?m par š?du p?rk?pumu var tikt piem?roti t?di sam?r?gi administrat?vie sodi k?, piem?ram, naudas sods, par t? izdar?šanu nevar sod?t ar atteikumu pieš?irt atbr?vojumu no PVN attiec?b? uz faktiski veiktu eksportu.

89

?emot v?r? visus iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz piekto jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 146. panta 1. punkta b) apakšpunkts un 147. pants, k? ar? nodok?u neitralit?tes un sam?r?guma principi ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?da dal?bvalsts prakse, saska?? ar kuru nodok?u administr?cija autom?tiski atsak?s nodok?a maks?t?jam pieš?irt atbr?vojumu no PVN, kas paredz?ts gan vien?, gan otr? no š?m norm?m, ja t? konstat?, ka šis nodok?a maks?t?js ir negodpr?t?gi izdevis veidlapu, uz kuras pamata pirc?js ir izmantojis šaj? 147. pant? paredz?to atbr?vojumu, lai ar? ir pier?d?ts, ka attiec?g?s preces ir atst?jušas Savien?bas teritoriju. Šajos apst?k?os šaj? 146. panta 1. punkta b) apakšpunkt? paredz?t? atbr?vojuma no PVN piem?rošana ir j?atsaka, ja k?das form?las pras?bas neizpildes rezult?t? nav iesp?jams p?rliecinoši pier?d?t, ka ir izpild?tas š? atbr?vojuma piem?rojam?bas materi?ltiesisk?s pras?bas, vai tiek konstat?ts, ka min?tais nodok?a maks?t?js ir zin?jis vai tam bija j?zina, ka attiec?gais dar?jums ir iesaist?ts kr?pšan?, kas apdraud kop?j?s PVN sist?mas darb?bu.

Par ties?šan?s izdevumiem

90

Attiec?b? uz pamatlietas 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 (piekt? 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 147. panta 1. punkt? paredz?tais atbr?vojums "prec?m ce?ot?ju person?g? bag?ž?" ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas neattiecas uz prec?m, kuras Eiropas Savien?b? nere?istr?ta priv?tpersona izved no Savien?bas komerci?los nol?kos to t?l?kp?rdošanai treš?

valst?

2)

Direktīvas 2006/112 146. panta 1. punkta b) apakšpunkts un 147. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tādā valsts judikatūrā, saskaņā ar kuru tad, ja nodokļu administrācija konstatē, ka nav izpildīti nosacījumi atbrīvojumam no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) attiecībā uz precēm ceļotāju personīgā bagāžā, bet attiecīgās preces to pircējs faktiski ir izvedis ārpus Eiropas Savienības, tai ir jāizvērtē, vai šā 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no PVN var tikt piemērots attiecīgajai piegādei ar to, ka nav nokārtotas piemērojamās muitas formalitātes un pirkuma brīdī pircējam nav bijis nodoma izmantot šo pārdotjo minēto atbrīvojumu.

3)

Direktīvas 2006/112 146. panta 1. punkta b) apakšpunkts un 147. pants, kā arī nodokļu neitralitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tādā dalībvalsts praksē, saskaņā ar kuru nodokļu administrācija automātiski atsaka nodokļa maksātājam piešķirt atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa (PVN), kas paredzēts gan vienai, gan otrai no šīm normām, ja tā konstatē, ka šis nodokļa maksātājs ir negodprātīgi izdevis veidlapu, uz kuras pamata pircējs ir izmantojis šajā 147. pantā paredzēto atbrīvojumu, lai arī ir pierādīts, ka attiecīgās preces ir atstājušas Eiropas Savienības teritoriju. Šajos apstākļos šajā 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no PVN piemērošana ir jāatsaka, ja kādas formālas prasības neizpildes rezultātā nav iespējams pārliecināties pierādīt, ka ir izpildītas šā atbrīvojuma piemērojamās materiāltiesiskās prasības, vai tiek konstatēts, ka minētais nodokļa maksātājs ir zinājis vai tam bija jāzina, ka attiecīgais darījums ir iesaistīts krāpšanā, kas apdraud kopīgās PVN sistēmas darbību.

[Paraksti]

(*1) Tiesvedības valoda – ungāru.