

62017CC0495

ENERĢĻADVOKĀTES ELEANORAS ŠARPSTONES
[ELEANOR SHARPSTON]

SECINĀJUMI,

sniegti 2018. gada 12. jūlijā (1)

Lieta C-495/17

Cartrans Spedition Srl

pret

Direkcija Ģenerālā Reģionālā un Finanšu Publika Ploietī – Administrācija Judei un a
Finanšu Publika Prahova,

Direkcija Reģionālā un Finanšu Publika Bucureşti – Administrācija Fiskālā pentru Contribuabili
Mijlocii

(Tribunālul Prahova (Prahovas apgabaltiesa, Rumānija) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – PVN – Direktīva Nr. 2006/112/EK – 146. panta 1. punkta
e) apakšpunkts un 153. pants – Atbrīvojumi – Ar preču eksportu saistīti transporta pakalpojumi –
Apliecinājums par preču eksportu ārpus ES teritorijas – Sistēma, kas izveidota ar Muitas
konvenciju par starptautiskajiem preču pārvadājumiem – TIR karnetes

1.

Ar šo līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu Tribunālul Prahova (Prahovas apgabaltiesa,
Rumānija) lūdz sniegt norādes par Padomes Direktīvas 2006/112 interpretāciju (2).
Iesniedzātītiesa vēlas noskaidrot, vai valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļu
maksātājam ir jāuzrāda paši dokumenti, lai saņemtu atbrīvojumu no PVN par pakalpojumu
sniegšanu (ieskaitot pārvadājumus), ja tie ir tieši saistīti ar preču eksportu ārpus Eiropas
Savienības teritorijas, ir saderīgs ar PVN direktīvu. Ja šādas preces pārvadā saskaņā ar
starptautisko autopārvadājumu karneti atbilstoši sistēmai, kas izveidota, pamatojoties uz Muitas
konvenciju par starptautiskajiem preču pārvadājumiem, izmantojot TIR karnetes, iesniedzātītiesa
jautā, vai minētie dokumenti ir pierādījums tam, ka attiecīgās preces patiešām ir eksportētas.

Savienības tiesības

PVN direktīva

2.

IX sadaļas 131. pantā “Atbrīvojumi” ir noteikts: “Šīs sadaļas 2. lūdz 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
nepieļautu nekādu iespējamu krāpšanu, izvairīšanos un āunprātīgu izmantošanu”.

3.

146. pants ("Eksporta atbrīvojumi") ir atrodams IX sadaļas 6. nodaļā. 146. panta 1. punkta e) apakšpunkts starp šiem atbrīvojumiem ir pieminēta "pakalpojumu sniegšan[a], tostarp transportēšan[a] un palīdzdarb[um]i, bet izņemot pakalpojumu sniegšanu, ko atbrīvo saskaņā ar 132. un 135. pantu, ja tie ir tieši saistīti ar to preču eksportu vai importu [...]".

4.

Saskaņā ar 153. pantu "dalībvalstis atbrīvo no nodokļa pakalpojumus, ko citas personas vērda un interesēs sniedz starpnieki, ja tie ir iesaistīti 6., 7. un 8. nodaļā minētajos darbījumos vai darbījumos, kurus veic ģrupus Kopienas".

Muitas kodekss

5.

Ar Padomes Regulu (EEK) Nr. 2913/92 (3) izveidotais Muitas kodekss nosaka tiesisko regulējumu muitas noteikumiem un procedūru ES muitas teritorijā. 4. panta 16. punkta b) un h) apakšpunkts attiecīgi norāda, ka jādziens "Muitas procedūra" nozīmē tranzītu un izvešanu. Saskaņā ar 4. panta 17. punktu "Muitas deklarācija" nozīmē darbību, ar kuru persona noteiktajā veidā un kārtībā paziņo par savu vēlmi precēm piemērot noteiktu muitas procedūru. Saskaņā ar 59. pantu precēm, kuras nodod kādā muitas procedūrā, ir jābūt ietvertām deklarācijā par šo muitas procedūru. Preces, kuras ir deklarētas, piemēram, izvešanai vai tranzītam, ir pakāutas muitas uzraudzībai no muitas deklarācijas pieņemšanas brīža "līdz brīdim, kad tās atstāj Kopienas muitas teritoriju vai tiek iznīcinātas vai kad muitas deklarācija tiek atzīta par nederīgu".

6.

91. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts attiecīgi bija paredzēts, ka ģrājs tranzīta procedūra atļauj ģrūskopienas preces un Kopienas preces pārvietot no viena punkta uz otru Kopienas muitas teritorijā. Pārvietojot preces 91. panta 1. punktā aprakstītajā veidā, izmantojot TIR karneti, tās bija atļauta pārvietošana 91. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē ar nosacījumu, ka šāda pārvietošana: i) bija sākta vai tai bija jābeidzas ģrupus Kopienas; ii) attiecās uz preču pārvietošanu, kuras ir jāizkrauj muitas teritorijā un kuras konvojā ar precēm, lai izkrautu kādā trešajā valstī, vai iii) notika starp diviem Kopienas punktiem, šķērsojot kādas trešās valsts teritoriju.

7.

161. panta nosaukums bija "Izvešana". 161. panta 1. punktā bija noteikts, ka izvešanas procedūra ļauj Kopienas preces izvest no Kopienas muitas teritorijas. 161. panta 2. punktā bija noteikts, ka, izņemot preces, kas nodotas procedūrai "izvešana pārstrādei" vai tranzīta procedūrai, visas Kopienas preces, kuras paredzēts izvest, ir jānodod izvešanas procedūrā.

8.

Saskaņā ar 163. panta 1. punktu iekšējā tranzīta procedūra ļāva Kopienas preces pārvietot no viena Kopienas muitas teritorijas punkta līdz otram pa trešās valsts teritoriju, nemainot to muitas statusu. Minētā pārvietošana varēja notikt inter alia, izmantojot TIR karneti (163. panta 2. punkts).

9.

Saskaņā ar 182.a panta 1. punktu par precēm, kas atstāj Kopienas muitas teritoriju, jābūt

noformētai vai nu muitas deklarācijai, vai arī, ja muitas deklarācija nav vajadzīga, kopsavilkuma deklarācijai (4). Saskaņā ar 182.b panta 1. punktu, ja minētajām precēm bija piemērots muižošanas vai izmantošanas režīms, kam saskaņā ar muitas noteikumiem ir vajadzīga muitas deklarācija, šo muitas deklarāciju iesniedza eksporta muitas iestādē, pirms preces izveda no Kopienas muitas teritorijas. 183. pantā bija noteikts, ka preces, kas atstāj Kopienas muitas teritoriju, ir pakāutas muitas uzraudzībai.

TIR konvencija

10.

Lai palīdzētu atdzīvot pēckara ekonomiku Eiropā, pēc Otrā pasaules kara Apvienoto Nāciju Organizācijas Eiropas Ekonomikas komisijas (ANO/EEK) aizgādā tika izveidota TIR tranzīta sistēma. 1975. gada 14. novembrī Ženāvā noslēgtā Muitas konvencija par starptautiskajiem preču pārvadājumiem, kuros lieto TIR karneti (TIR konvencija), tēla Eiropas Ekonomikas kopienas vārdā tika apstiprināta ar Padomes Regulu (EEK) Nr. 2112/78 un tēpēc tā ir tieši piemērojama (5). TIR konvencija stājas spēkā attiecībā uz pašreizējo Eiropas Savienību 1983. gada 20. jūnijā (6). Katra ES dalībvalsts un pati Eiropas Savienība ir līgumslēdzēja puse. Šīs konvencijas teksta konsolidētā versija tika publicēta Padomes Lēmuma 2009/477/EK pielikumā (7).

11.

TIR konvencijas 1. pantā ir noteikts, ka “TIR pārvadājums” ir preču pārvēšana no nosūtītāja muitas iestādes uz galamērķa muitas iestādi saskaņā ar TIR procedūru. TIR karnetes “turētājs” ir persona, kurai saskaņā ar attiecīgajiem konvencijas noteikumiem ir izsniegta TIR karnete un uz kuras vārdā ir izrakstīta muitas deklarācija TIR karnetes formā, norādot vālmī pārvietot preces saskaņā ar TIR procedūru lēdz galamērķa muitas iestādei (8). 2. pantā ir noteikts, ka konvencija attiecas uz preču pārvadājumiem bez pārkraušanas ceļā, ko veic autotransporta lēdzekļos, sakabinātos transportlēdzekļos vai konteineros pāri vienai vai vairākām robežām, kuras ir starp Lēgumslēdzējas puses nosūtītāju muitas iestādi un citas vai tās pašas Lēgumslēdzējas puses galamērķa muitas iestādi, ar nosacījumu, ka daļu no brauciena starp TIR pārvadājuma sākumpunktu un galapunktu veic pa ceļu.

12.

Saskaņā ar 3. panta b) punktu apvienībā, kas apstiprinātas saskaņā ar 6. panta noteikumiem, jāgalvo par pārvadājumiem (9), un tiem jānotiek, izmantojot TIR karneti. 4. pantā ir noteikts, ka par precēm, kuras pārvadā saskaņā ar TIR procedūru, muitas iestādes ceļā nav jāmaksā un jāiesniedz ievad muitas vai izved muitas nodokļi un citi maksājumi.

TIR tranzīta rokasgrāmata

13.

Komisijas tranzīta rokasgrāmata (10) ir norādīts, ka “TIR karnete ir muitas deklarācija preču pārvadāšanai. Tā apliecina garantijas esamību. TIR karnetes valstu garantijas apvienībā izplata starptautiskās organizācijas (pašreiz – Starptautiskā autopārvadātāju savienība (IRU)). TIR karnetes muitas deklarācija ir derīga tikai vienam TIR pārvadājumam. To izmanto nosūtīšanas valstī, lai nodrošinātu muitas pārbaužu nosūtīšanas, tranzīta un galamērķa Lēgumslēdzējas pusēs” (skat. IX daļas 1.2. punkta trešo daļu – TIR procedūra).

Piemērojamie valsts tiesību akti

14.

Iesniedzītāja rīkojumā par prejudiciālo jautājuma uzdošanu norāda, ka saskaņā ar valsts tiesību aktiem transporta pakalpojumi, kas ir tieši saistīti ar preču eksportu, ir atbrīvoti no PVN maksājuma. Šī tiesa norāda, ka saskaņā ar lietas faktu rašanās brīdī spēkā esošajiem noteikumiem transporta pakalpojumi bija atbrīvoti no PVN tikai tad, ja attiecīgais nodokļu maksātājs varēja pierādīt, ka pārvadātājs preces patiešām ir eksportējis, uzrādot šādu dokumentu, lai pamatotu atbrīvojuma pieprasījumu: pārvadātāja izdots rēķins, ar pakalpojuma saņēmēju noslēgtais pārvadājuma līgums, konkrētie pārvadājuma dokumenti un dokumenti, kas apliecina, ka pārvadātājs preces ir eksportējis.

Faktiskie apstākļi, procedūra un prejudiciālie jautājumi

15.

Autotransporta pakalpojumu brokeris Cartrans Spedition SRL (turpmāk tekstā – “Cartrans”), kura galvenais birojs atrodas Rumūnijā, trīs reizes sniedza pakalpojumus, kas saistīti ar preču pārvadājumiem Turcijā, laikā no 2012. gada marta līdz maijam, divreiz Gruzijā 2012. gada augustā, vienreiz Irākā 2013. gada februārī un vienreiz Ukrainā 2014. gada aprīlī. 2014. gada 13. augustā Rumūnijas kompetentās iestādes izsniedza nodokļu pārbaudes ziņojumu un paziņojumu par nodokļa aprēķinu, pieprasot Cartrans samaksāt 16203 Rumūnijas lejas (RON) (aptuveni 3650 EUR).

16.

Kompetentās iestādes apgalvoja, ka Cartrans nav pierādījis, ka pārvadātājs preces faktiski ir eksportējis, jo Cartrans nebija iesniegusi nevienu no šiem dokumentiem: pārvadājuma līgums, kas noslēgts ar pakalpojuma saņēmēju, pašie pārvadājuma dokumenti un dokumenti, kas pierāda, ka pārvadātājs preces ir eksportējis saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu. Cartrans bija tikai pierādījis, ka tie eksportētājiem irvalstīs sniegusi noteiktus transportšanas pakalpojumus.

17.

Cartrans šo vārtījumu apstrādāja. Lai pamatotu savu līgumu par atbrīvojumu no PVN, tie iesniedza TIR karnetes un CMR kravas pavadzīmes, ko apstiprinājuši to valstu muitas ierēdņi, uz kuriem Cartrans veica attiecīgo preču transportēšanu eksportam, par katru no septiņiem rēķiniem, uz kuriem attiecas PVN aprēķins (11). Cartrans apgalvoja, ka TIR karnetis bija atsaucies gan uz pārvadātāja precēm, gan muitas dienestu izsniegtajiem sertifikātiem attiecībā uz preču eksportu uz attiecīgajām valstīm, un tāpēc TIR karnetei acīmredzami bija pierādījuma vārtība, jo tas bija dokuments, kas apliecina muitas tranzītu no nosūtītāja muitas iestādes uz galamērķa muitas iestādi.

18.

Iesniedzītāja uzskata, ka, lai atrisinātu pamatlietu, ir jāinterpretē PVN direktīvas noteikumi par eksporta atbrīvojumiem un starpnieku sniegtajiem pakalpojumiem. Minēto iemeslu dēļ tie uzdod Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1)

Vai, lai varētu atbrīvot no PVN transportēšanas darbījumus un pakalpojumus, kas ir saistīti ar preču eksportu, saskaņā ar Padomes Direktīvu 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļu sistēmu TIR karnete, kuru apzīmogoja galamērķa valsts

muitas iestāde, ir dokuments, kas pierāda pārvadāto preču eksportu, ņemot vērā šīs muitas tranzīta dokumenta režīmu, kuru Eiropas Komisijas Nodokļu politikas un muitas savienības ģenerāldirektorāta Muitas kodeksa komitejas Tranzīta nodaļa ir paredzējusi Tranzīta rokasgrāmatā TIR režīmam Nr. TAXUD/1873/2007?

2)

Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļu sistēmu 153. pantā ir aizliegta tāda nodokļu sistēma, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājs var pierādīt pārvadāto preču eksportu vienīgi ar muitas eksporta deklarāciju, atsaucot tiesības atskaitīt PVN par eksportāto preču transportēšanas pakalpojumiem, ja tam nav šīs deklarācijas, kaut arī ir TIR karnete, kuru apzīmogoja galamērķa valsts muitas iestāde?”

19.

Rakstveida atbildes iesniedza Cartrans, Rumānijas valdība un Eiropas Komisija. Netika lūgts rīkot tiesas sēdi, un tā arī netika rīkota.

Vērtējums

Ievada atbildumi

20.

Iesniedzējtiesas jautājumi ir balstīti uz pieņēmumu, ka Cartrans lūdz atbrīvojumu no PVN, pamatojoties uz to, ka tā sniedza pakalpojumus kā starpnieks, kas rīkojas citās personas vārdā PVN direktīvas 153. panta izpratnē (12). Rīkojumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu Cartrans ir apzīmēta kā “autotransporta kravu pārvadājumu pakalpojumu brokeris”. Tomēr iesniedzējtiesa nenorāda, vai Cartrans lūgums par atbrīvojumu no PVN ir pamatots ar to, ka tā pati sniedza transportēšanas pakalpojumus un saistītos pakalpojumus saskaņā ar PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktu vai arī tā vienkārši rīkojis kā starpnieks saskaņā ar šīs direktīvas 153. pantu.

21.

Vārdos “starpnieks” PVN direktīvas 153. pantā nav definēts. Parastā nozīmē, ko interpretē saskaņā ar PVN direktīvas mērķi, norāda, ka starpnieks ir persona, kas darbojas starp pusēm (13). Saistībā ar autotransporta pakalpojumiem tas var ietvert loģistikas atbalsta sniegšanu, lai koordinētu pārvadājamās preču kustību pie pircēja, kā arī, bet ne vienmēr, pakalpojumu sniegšanu, lai nodrošinātu fizisku preču pārvadāšanu no nosūtītāšanas vietas uz galamērķi. Uz transportēšanas pakalpojumu sniegšanu, ko veic starpnieks, attiecas pašs atbrīvojums no nodokļa, ja attiecīgā persona saskaņā ar PVN direktīvas 153. pantu preces pārvadā uz galamērķi ārpus Eiropas Savienības vai citas personas uzdevumā. Tā kā rīkojumā par prejudiciālo jautājumu uzdošanu nav nekādas informācijas par Cartrans precēzu lomu, iesniedzējtiesai būs jāpārbauda, vai Cartrans rīkojis kā starpniecē citas personas uzdevumā vai arī pamatlietas kontekstā tā pārvadāja attiecīgās preces pati.

22.

Jebkurā gadījumā 153. pantu piemēro, ja attiecīgais nodokļu maksātājs piedalās darījumos, kas tostarp ietver PVN direktīvas 6. nodaļā. Šajā 6. nodaļā atbilstošais noteikums ir 146. panta 1. punkta e) apakšpunkts. Tādēļ es izskatīšu uzdotos jautājumus, ņemot vērā šo noteikumu.

Par 1. un 2. jautājumu

23.

Iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai apstākļos, kad nodokļu maksātājs vēlas saņemt atbrīvojumu no PVN, pamatojoties uz to, ka tas ir sniedzis pakalpojumus saistībā ar preču transporta eksportu no Eiropas Savienības, dalībvalstis var ieviest prasības, saskaņā ar kurām nodokļu maksātājam ir jāiesniedz konkrēti paši dokumenti, lai pierādītu, ka attiecīgās preces patiešām tika eksportētas, un vai TIR karnetes ir uzskatāmas par šādu pierādījumu. Tā kā divi uzdotie prejudiciālie jautājumi ir viena un tā paša jautājuma aspekti, es tos izskatīšu kopā.

24.

Rumānijas valdība uzskata, ka PVN direktīva ļauj dalībvalstīm noraidīt nodokļa atbrīvojuma lūgumus saskaņā ar PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktu tādus apstākļos, kādi ir pamatlietā. Cartrans un Komisija šo viedokli apstrīd.

25.

Ar es nepiekrītu Rumānijas valdībai.

26.

Pušu starpā pastāv divi kopīgi pamati. Pirmkārt, ciktāl ir skaidrs, ka PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunkts attiecas uz atbrīvojumu no nodokļa eksportam no Eiropas Savienības, tas ir saskaņā ar starptautisko nodokļu tiesību vispārīgā principu, ka ar nodokli apliek preču un pakalpojumu patēriņu galamērķī. Tādējādi visi eksporta darījumi parasti ir atbrīvoti no nodokļiem. Otrkārt, tā kā šis noteikums ietver atbrīvojumu no nodokļa, tas ir jāinterpretē šauri (14).

27.

PVN direktīvas 6. nodaļā paredzētie atbrīvojumi ("Eksporta atbrīvojumi") ir obligāti. Tādējādi, ja nodokļu maksātājs spēj pierādīt transporta pakalpojumu un palīdzdarbību sniegšanu 146. panta 1. punkta e) apakšpunkta izpratnē, paredzētais atbrīvojums ir jāpiešķir. Ja nav skaidras tiesību normas, dalībvalstīm nav rēcības brīvības ieviest papildu būtiskus nosacījumus.

28.

No Tiesas judikatūras ir skaidrs, ka, lai varētu piemērot PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, starp preču pārvadāšanu uz galamērķi ārpus Eiropas Savienības un attiecīgajiem pakalpojumiem ir jāpastāv tiešai saiknei. Citiem vārdiem, pakalpojumi ir jāsniedz tieši (atkarībā no gadījuma) eksportētājam, importētājam vai preču saņēmējam, kas minēti šajā normā (15). Šie jautājumi ir jāizvērtē iesniedzējtiesai, izskatot lietas faktus un apstākļus.

29.

Rēķojamā par prejudiciālu jautājumu uzdošanu ir skaidri redzams, ka saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu ar preču eksportu saistītais transporta pakalpojums ir atbrīvots no PVN vienīgi tad, ja attiecīgais nodokļu maksātājs var uzrādīt šādus dokumentus: pārvadātāja izdots rēķins, ar pakalpojuma saņēmēju noslēgtais pārvadājuma līgums, konkrētie pārvadājuma dokumenti un dokumenti, kas apliecina, ka pārvadātājs preces ir eksportējis (turpmāk tekstā – "nepieciešamie

dokumenti").

30.

Man šķiet, ka valsts prakse, kas prasa nodokļu maksātājam pierādīt, ka pārvadātās preces patiešām ir eksportētas, nav saderīga ar ES tiesību m. PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktā nav šādas prasības. Drīzāk šis noteikums paredz nosacījumu, ka pakalpojumu sniegšanai, tostarp transportēšanai, jābūt tieši saistītai ar preču eksportu.

31.

Turklāt es piekrītu Komisijai, ka PVN direktīvā nav tūdu noteikumu, saskaņā ar kuriem nodokļu maksātājam būtu jāsniedz konkrēti pierādījumi, lai izmantotu 146. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu.

32.

No iesniedzējtiesas valsts tiesību normu apraksta, šķiet, skaidri izriet, ka attiecīgās iekšējās normas ievieš vienīgi formālas prasības. Tomēr šādas prasības attiecībā uz veidu, kādā nodokļu maksātājs pierāda atbilstību atbrīvojumam, nevar mazināt tiesības uz atbrīvojumu no PVN saskaņā ar ES tiesību aktiem, ja ir izpildīti būtiskie nosacījumi, lai uzsāktu PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunkta piemērošanu (16).

33.

Atbilstoši PVN direktīvas 131. pantam atbrīvojumus, kas tostarp paredzēti 146. panta 1. punkta e) apakšpunktā, piemēro, neskarot citus ES tiesību aktu noteikumus, saskaņā ar noteikumiem, ko dalībvalstis pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu iespējamo krāpšanu, izvairīšanos vai āunprātīgu izmantošanu. Izmantojot šo rīcības brīvību, uz dalībvalstīm attiecas vispārīgie ES tiesību principi, it īpaši tiesiskās paāvēbas un samērīguma princips (17).

34.

Saskaņā ar tiesiskās paāvēbas principu tiesību normas sekām jābūt skaidrām un paredzamām tām personām, uz kurām tās attiecas (18). Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru šo principu stingri piemēro gadījumos, kad attiecīgais tiesību akts nosaka nodokļu maksājumu (19). Šajā kontekstā Tiesa ir nospriedusi, ka nodokļu maksātāja pienākumi pierādījumu jomā ir jānosaka, ņemot vērā nosacījumu, kuri šajā saistībā ir skaidri noteikti valsts tiesībās un noteikumos lādžgu darījumu gadījumā (20).

35.

Iesniedzējtiesa rīkojuma par prejudiciālo jautājuma uzdošanu norāda, ka Rumānijas tiesībās nav juridiskā pamata, kurā būtu skaidri noteikts, kāds dokumenta(ā) veids pierāda, ka pārvadātās preces ir eksportētas. No šīs tiesas apraksta izriet, ka šīs valsts tiesību normas, šķiet, ir atvasinātas no tiesību normu un administratīvās prakses kombinācijās. Šīs tiesas uzdevums ir izvērtēt, vai šie noteikumi ir pietiekami skaidri un precīzi, lai atbilstu vispārīgajam tiesiskās noteiktības principa prasībām.

36.

Attiecībā uz samērīgumu Tiesa ir nospriedusi, ka dalībvalstīm ir jāizmanto lādzekā, kas ļauj sasniegt viā valsts tiesiskajā regulājumā noteiktos mērķus un kas vienlaikus vismazāk apdraud

attiecīgos Savienības likumdevēja paredzētos mērķus un principus (21). Tādējādi valsts tiesiskais regulējums nedrīkst pārsniegt to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu mērķi saglabāt vai aizsargāt valsts naudas līdzekļus (22). Apstākļos, kad nodokļu iestāde atteicās pieņemt izņēmumu attiecībā uz piegādi ES iekšienē tādēļ, ka grāmatvedības pierādījumi par šo piegādi ir uzrādīti ar novērtēšanu, un netika ņemts vērā apstāklis, ka ir izpildīti būtiskie nosacījumi, Tiesa nolēma, ka valsts tiesiskais regulējums pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu precīzu nodokļa iekasēšanu (23). Manuprāt, šis argumentācija būtu jāpiemēro šīs lietas apstākļiem. Tādējādi, ja nodokļu maksātājs izpilda PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunkta pamatnoteikumus, šos noteikumus nevar aizstāt ar tēri formālām prasībām, kas noteiktas valsts tiesību aktos.

37.

Tādēļ valsts prasības nedrīkst izmantot tādā veidā, kas apdraudētu PVN atskaitēšanas tiesības, kuras ir atbilstošajās Kopienas tiesību aktos paredzētas PVN kopējās sistēmas pamatprincipi (24).

38.

Fiskālās neitralitātes princips ir saistīts ar prasību, lai atbrīvojums no PVN tiktu piešķirts, ja ir izpildīti materiāltiesiskie nosacījumi, pat ja nodokļu maksātāji nav izpildījuši noteiktas zināmas formālas prasības (25). Ir tikai divi gadījumi, kuros formālas prasības neizpilde var izraisīt tiesību uz atbrīvojumu no PVN zaudēšanu (26). Viens no tiem ir krāpšanas gadījums (27). Otrais ir tad, kad atbrīvojums tiek atteikts, ja konkrēto normu pārkāpums var traucēt iesniegt kompetentajam iestādēm konkrētus pierādījumus par to, ka konkrētas materiāltiesiskās prasības ir bijušas izpildītas (28).

39.

Pamatlietā nav apstrīdēts, ka Cartrans sniedza pakalpojumus PVN direktīvas izpratnē un ka šie pakalpojumi tika sniegti ārpus Eiropas Savienības teritorijas. Ņemot vērā šo kontekstu, valsts prakse, saskaņā ar kuru kompetentās iestādes nepārbauda pierādījumus, kas liecina, ka attiecīgās preces piegādes pircējam (vai saņēmējam), kurš atrodas trešā valstī, darbojas tāpat kā pieņēmums, ka atbrīvojumu nevar sniegt.

40.

Man šķiet, ka attiecīgais valsts tiesiskais regulējums pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu pareizu nodokļu iekasēšanu, šādu iemeslu dēļ. Pirmkārt, iesniedzējtiesa apgalvo, ka gadījumā, ja nodokļu maksātājs nevar iesniegt nepieciešamos dokumentus, lai pamatotu prasību par atbrīvojumu, prasība tiks noraidīta. Šis iznākums nav saderīgs ar nodokļu neitralitātes principu, jo PVN netiek piemērots preču galamērķī, bet gan vietā, kur tā atrodas tranzītā (29). Otrkārt, attiecīgā valsts tiesiskā regulējuma piemēro tādēļ, ka kompetentās iestādes pat neapsver, vai būtiskie atbrīvojuma nosacījumi, pamatojoties uz PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktu, faktiski ir izpildīti, ja formālās prasības nav izpildītas. Treškārt, nekā, kas minēts rīkojumā par prejudiciālo jautājumu uzdošanu, neapņēma secināt, ka formālo prasību neieviešana nenovēršami rada krāpšanu vai arī ka attiecīgā noteikuma pārkāpšana liedz kompetentajam iestādēm noteikt, vai ir izpildīti būtiskie nosacījumi.

41.

No tā izriet, ka dalībvalsts iestādes principā nevar atteikties piešķirt atbrīvojumu no PVN, nepārbaudot, vai būtiskie nosacījumi, kas paredzēti piemērojamajos ES tiesību aktos, ir izpildīti, vienīgi tāpēc, ka attiecīgais nodokļu maksātājs nav iesniedzis konkrētos dokumentus, kas

pierēda, ka attiecīgās preces patiešām ir eksportētas.

42.

Vai TIR karnete būtu jāuzskata par galīgu pierādījumu tam, ka attiecīgās preces tika eksportētas?

43.

Pusm ir zināma kopēja nostāja, jo visas trīs uzskata, ka saskaņā ar Muitas kodeksu eksporta un tranzīta režīmi ir atšķirīgi.

44.

Cartrans apgalvo, ka nodokļa maksājām, kas sniedz transporta pakalpojumus, nebūtu jāuzrēda eksporta deklarācija kā pierādījums tam, ka attiecīgās preces ir eksportētas. Tas ir tādēļ, ka persona, kas sniedz transporta pakalpojumus, var piekļūt tranzīta pierādījumiem, tikai pamatojoties uz TIR režīmu. Rumānijas valdība apgalvo, ka tas, ka muitas iestāde ir apstiprinājusi TIR karneti, pats par sevi nepierēda, ka attiecīgās preces tika transportētas un eksportētas Eiropas Savienības. Komisija norēda, ka TIR sistēma apstiprina, ka preces ir transportētas uz galamērķi. Ēmot vērā minēto, TIR karnete nevar aizstāt muitas eksporta deklarāciju, kas pierēda, ka attiecīgās preces ir pakāutas eksporta režīmam.

45.

Man šķiet, ka lietas dalībnieki pareizi norēda, ka no Muitas kodeksa izriet, ka tranzīta un eksporta režīmi ir atšķirīgi (30).

46.

Secinājumos lietā BGL enerģēladvokāts F. Ležē [P. Léger] (31) sniedza noderīgu pārskatu par TIR konvenciju, kas saskaņā ar Lēmumu 2009/477 ir daļa no ES tiesību sistēmas. Kā viš paskaidroja, Konvencija atvieglo preču starptautiskos pārvādjumus ar autotransportu: tē vienkāršo un saskaņo administratīvās muitas formalitētes, kas jāievēro uz robežas. Preču pārvietošanai ir jāveic vienota pārbaude nosūtītāšanas muitas iestādē, izslēdzot jebkādu citu pārbaudi maršrutā vai galamērķē (ja ir aizdomas par pārkāpumu). Būtiska iezēme ir tēda, ka uz šādām precēm neattiecas ievēdmuitas vai izvedmuitas nodokļu un nodevu samaksa vai iemaksa. Pārvādjāmām precēm visē ceļojuma laikā ir jāpievieno vienots nosūtītāšanas dokuments – TIR karnete, ko izsniedz nosūtītējā muitas iestāde, kas ir atsauces instruments operācijās likumbas pārbaudei. Nodevu un nodokļu, ko muitas dienesti var iekasēt no pārvādtējā, samaksu daēji garantē valsts apvienība, ko šim nolīkam ir apstiprinājušas līgumslēdzēju pušu iestādes. Šo garantiju pašu sedz IRU un Šveicē reģistrētu apdrošināšanas sabiedrību grupa (32).

47.

TIR karnetes izdrukā IRU, un garantijas apvienības izdala tās pārvādtējiem, kuri tās izmanto, lai pierakstētu dažādu informāciju, galvenokārt attiecībā uz pārvādtājam precēm. Katra TIR karnete sastāv no vairākiem lapām divos eksemplāros (1. un 2. eksemplārs). Pārvādtāšanas sākumā nosūtītāšanas muitas iestāde pārbauda kravu, jo ēpaši pārbaudot, vai tē atbilst precēm, kas deklarētas TIR karnetē, un aizzēmogo to. Pēc tam muitas iestāde aizpilda lietotējā iesniegtās TIR karnetes pirmo lapu, izēem 1. eksemplāru, paraksta attiecēgo pasakni un atdod karneti lietotējam. Brēdē, kad sētējums atstēj teritoriju, kuru tas šēērso, muitas iestāde ceēē pārbauda aizzēmogojumu stēvokli, izēem 2. eksemplāru, paraksta attiecēgo pasakni un atdod TIR karneti atpakaē lietotējam. Pēc tam tē nosēta 2. eksemplāru nosūtītāšanas muitas iestādei, kas pārbauda,

vai tas atbilst 1. eksemplāram. Ja 2. eksemplārā nav atrunas par TIR pārvadājuma likumību, to likumīgi izlaiž šārsotajā teritorijā. No otras puses, ja 2. eksemplārā ir atrunas vai nosaukšanas muitas iestāde to nesaņem, TIR pārvadājums attiecīgajā teritorijā tiek uzskatīts par nelikumīgu. Līdz ar to šīs teritorijas muitas iestādes ir tiesīgas iekasēt nodevas un nodokļus, kas tādējādi ir jāmaksā. Šis process tiek atkārtots katrā šārsotajā valstī, izņemot starp Eiropas Savienības dalībvalstīm, jo tās veido vienotu muitas teritoriju (33).

48.

Šī TIR sistēmas galveno iezīmju skice apstiprina, ka apliecinātas TIR karnetes mērķis nav pierādīt, ka attiecīgās preces faktiski ir eksportētas. Drīzāk šī sistēma pierāda, ka "TIR karnete ir preču pārvadājumu muitas deklarācija. Tā apliecina garantijas esamību" (34).

49.

Tā kā tranzīta muitas režīms (kurā ietilpst TIR operācijas) un eksports atšķiras (35), TIR karneti nevar pielīdzināt muitas deklarācijai, kas izsniegta, preces izvedot no ES muitas teritorijas, kā noteikts Muitas kodeksa 182.a pantā (36).

50.

Attiecībā uz pamatlietu, lai saņemtu PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunkta piešķirto atbrīvojumu, nodokļu maksātājam ir jāpierāda pakalpojumu sniegšana (tostarp transportēšana), kas ir tieši saistīta ar preču eksportu vai importu.

51.

Tādēļ, manuprāt, nodokļu maksātājam, piemēram, Cartrans, nav jācenšas pierādīt, ka attiecīgās preces faktiski ir eksportētas. Tam jāpierāda, ka sniegtie transportēšanas pakalpojumi ir tieši saistīti ar preču eksportu. Šī fakta noteikšanas procedūra nav reglamentēta ES tiesību aktos, un galu galā par to atbild valsts iestādes valsts tiesu uzraudzībā. Tomēr, lai gan TIR karnete ne vienmēr ir pārliecinošs eksporta pierādījums, man šķiet, ka tas ir dokuments, kas patiešām ir atbilstīgs, novērtējot, vai sniegtie transportēšanas pakalpojumi ir tieši saistīti ar attiecīgā autopārvadātāja pārvadāto preču eksportu. Ja trūkst pierādījumu tam, ka preces, uz kurām attiecas TIR karnete, faktiski netika eksportētas, man šķiet, ka tas var sniegt būtiskus pierādījumus, lai pamatotu prasību par atbrīvojumu no PVN saskaņā ar PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktu (37).

Secinājumi

52.

Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uzskatu, ka Tiesai uz Tribunalul Prahova (Prahovas apgabaltiesa, Rumānija) uzdotajiem jautājumiem būtu jāsniedz šādas atbildes:

Padomes Direktīvas Nr. 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 146. panta 1. punkta e) apakšpunkts un 131. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie aizliedz valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru tiek pieprasīts uzrādīt konkrētus dokumentus, lai pierādītu, ka preces, ko pārvadā nodokļu maksātājs, kurš sniedz autotransporta pakalpojumus uz galamērķi ārpus Eiropas Savienības teritorijas, ir eksportētas. Pierādījumi katrā konkrētajā gadījumā ir jāizskata un jāvērtē kompetentajām iestādēm valsts tiesu uzraudzībā. Šie pierādījumi var ietvert atsauci uz TIR karneti, kā aprakstīts Konvencijā par starptautiskajiem preču pārvadājumiem, izmantojot TIR karneti, kas pievienota pielikumā Padomes Lēmumam 2009/477/EK (2009. gada 28. maijs) konsolidētā veidā publicētā Ženēvā 1975.

gada 14. novembrā noslēgto Muitas konvenciju par starptautiskajiem preču pārvadājumiem, kuros lieto TIR karneti (TIR konvenciju), ar kopš tā laika izdarītajiem grozījumiem, lai noteiktu, vai attiecīgās preces fiziski atstāja Eiropas Savienības teritoriju, un tādējādi, vai sniegtie transportēšanas pakalpojumi ir tieši saistīti ar preču eksportu.

(1) Oriģinālvaloda – angļu.

(2) Padomes direktīva (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp. (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”)). Attiecīgie darījumi tika veikti no 2012. gada marta līdz 2014. gada aprīlim, tādēļ es saucu šo laiku par “lietas faktu rašanās brīdi”. Skat. šo secinājumu 15. punktu.

(3) Padomes Regula (1992. gada 12. oktobris) par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (OV 1992, L 302, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “Muitas kodekss”). Šo regulu grozīja vairākas reizes: lietas faktu rašanās brīdī bija spēkā redakcija, kas grozīta ar Padomes Regulu (EK) Nr. 1791/2006 (2006. gada 20. novembris) (OV 2006, L 363, 1. lpp.). Pašreizējā versija ir ietverta Eiropas Parlamenta un Padomes Regulā Nr. 952/2013 (2013. gada 9. oktobris), ar ko izveido Savienības Muitas kodeksu (OV 2013, L 269, 1. lpp.).

(4) Šo secinājumu izpratnē izņēmumi no šā noteikuma nav būtiski.

(5) Regula (1978. gada 25. jūlijs) par 1975. gada 14. novembrā noslēgto Ženēvas Muitas konvenciju par starptautiskajiem preču pārvadājumiem, kuros lieto TIR karneti (TIR konvencija) (OV 1978, L 252, 1. lpp.).

(6) TIR konvencija stājās spēkā, kad tika pabeigtas visas vajadzīgās formalitātes (skat. Regulas Nr. 2112/1978 2. pantu un TIR konvencijas 52. un 53. pantu). Šīs konvencijas spēkā stāšanās diena attiecībā uz Eiropas Savienību ir ierakstīta Oficiālajā Vēstnesī ar virsrakstu “Muitas konvencijas par starptautiskajiem preču pārvadājumiem, izmantojot TIR karneti (TIR konvencija), stāšanās spēkā” (OV 1983, L 31, 13. lpp.).

(7) Padomes Lēmums (2009. gada 28. maijs) konsolidētā veidā publicēt Ženēvas 1975. gada 14. novembrā noslēgto Muitas konvenciju par starptautiskajiem preču pārvadājumiem, kuros lieto TIR karneti (TIR konvenciju) ar kopš tā laika izdarītajiem grozījumiem (OV 2009, L 165, 1. lpp.).

(8) Attiecīgi 1. panta a) un o) punkts.

(9) 6. pants ir noteikts, ka katra Līgumslēdzēja puse, ievērojot 9. pielikuma I daļā noteiktos minimālos nosacījumus un prasības, var atļaut apvienībām izdot TIR karnetes un būt galvotājiem. Tie ietver: pierādījumus, ka tā jau vismaz gadu darbojas kā atzīta apvienība, pārstāvot transporta nozares intereses, pierādījumus par stabilu finansiālo situāciju un organizatoriskajām iespējām, kas tai ļauj veikt no konvencijas nosacījumiem izrietošos pienākumus, un pierādījumus, ka apvienības personālam ir atbilstošas zināšanas, kas nepieciešamas, lai attiecīgi ievērotu konvencijā noteikto kārtību. Saskaņā ar turpmākiem nosacījumiem nedrīkst būt muitas vai nodokļu tiesību aktu nopietni un atkārtoti pārkāpumi, jānoslēdz rakstiska vienošanās vai jāuzrāda jebkāds cits juridisks instruments starp apvienību un tās Līgumslēdzējas puses kompetentajām iestādēm, kuras teritorijā tā atrodas, un apliecinājums, kas tostarp apstiprina, ka apvienība pildīs Konvencijā noteiktos pienākumus.

(10) Tranzīta rokasgrāmata TIR režīmam (2009. gada 1. jūlijs) Nr. TAXUD/1873/2007 – EN Final, ko publicējusi Eiropas Komisijas Muitas kodeksa komitejas Tranzīta nodaļa (TIR). Eiropas Komisija pašlaik veic Tranzīta rokasgrāmatas atjaunināšanu. Tādējādi pašreizējā redakcija, kas datēta ar 2016. gada 27. aprīli (TAXUD/A2/TRA/003/2016-EN), tiek saukta par “darba

dokumentu”.

(11) Es saprotu, ka CMR pre?u pavadz?me ir dokuments, kas apliecina l?gumu par pre?u p?rvad?šanu pa autoce?iem, pamatojoties uz 1956. gada 19. maij? Žen?v? parakst?to Konvenciju par starptautisko kravu autop?rvad?jumu l?gumu. T? k? šie dokumenti neietilpst iesniedz?jtiesas uzdoto jaut?jumu pamat?, es tos vairs nemin?šu.

(12) Otrais prejudici?lais jaut?jums ir izteikts attiec?b? uz ties?b?m “atskait?t” PVN par transporta pakalpojumu sniegšanu; es saprotu, ka tas attiecas uz “ties?b?m uz atbr?vojumu no nodok?a” divu iemeslu d???. Pirmk?rt, attiec?gie noteikumi neietilpst ?pašaj? PVN rež?m? attiec?b? uz atskait?jumiem. Otrk?rt, r?kojum? par prejudici?lo jaut?jumu uzdošanu ir skaidrs, ka tas attiecas uz noteikumiem, kas reglament? atbr?vojumu no nodok?a: taj? nav atsauces uz noteikumiem par atskait?jumiem.

(13) Spriedums, 1998. gada 2. apr?lis, EMU Tabac u.c., C?296/95, EU:C:1998:152, 30. punkts.

(14) Spriedums, 2017. gada 29. j?nijs, L.?, C?288/16, EU:C:2017:502, 18. un 22. punkts.

(15) Spriedums, 2017. gada 29. j?nijs, L.?, C?288/16, EU:C:2017:502, 23. punkts.

(16) Spriedums, 2017. gada 9. febru?ris, Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, 32. punkts.

(17) Spriedums, 2014. gada 9. oktobris, Traum, C?492/13, EU:C:2014:2267, 27. punkts.

(18) Spriedums, 2004. gada 29. apr?lis, Sudholz, C?17/01, EU:C:2004:242, 34. punkts.

(19) Spriedums, 2007. gada 27. septembris, Teleos u.c., C?409/04, EU:C:2007:548, 48. punkts.

(20) Spriedums, 2012. gada 6. septembris, Mecsek?Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, 38. punkts.

(21) Spriedums, 2010. gada 18. novembris, X, C?84/09, EU:C:2010:693, 20. punkts.

(22) Spriedums, 2008. gada 21. febru?ris, Netto Supermarkt, C?271/06, EU:C:2008:105, 20. punkts.

(23) Spriedums, 2007. gada 27. septembris, Collée, C?146/05, EU:C:2007:549, 29. punkts.

(24) Spriedums, 2007. gada 27. septembris, Collée, C?146/05, EU:C:2007:549, 26. punkts.

(25) Spriedums, 2017. gada 9. febru?ris, Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, 36. punkts.

(26) Spriedums, 2017. gada 9. febru?ris, Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, 38. punkts.

(27) Spriedums, 2017. gada 9. febru?ris, Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, 39. punkts.

(28) Spriedums, 2017. gada 9. febru?ris, Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, 42. punkts.

(29) Skat. iepriekš 37. punktu.

(30) Skat. iepriekš 6. un 8. punktu.

(31) C?78/01, EU:C:2003:14, 4.–7. punkts.

(32) Skat. iepriekš 11. un 13. punktu.

(33) Ēenerģadvokāta F. Ležē secinājumi lietā BGL, C-78/01, EU:C:2003:14, 7. un 8. punkts.

(34) Skat. TIR Tranzīta rokasgrāmatu, 7. lpp.

(35) Skat. iepriekš 45. punktu.

(36) Skat. iepriekš 9. punktu.

(37) 2007. gada 27. septembra sprieduma Teleos u.c., C-409/04, EU:C:2007:548, 37. punkts, kurā Tiesa nolēma, ka ES iekšienē veikto preču piegādes un iegādes klasifikācija jāveic, pamatojoties uz objektīviem jautājumiem, piemēram, attiecīgo preču fizisko pārvietošanu starp dalībvalstīm. Šo argumentāciju var piemērot šeit, ciktāl nodokļu maksātājs spēj pierādīt, ka attiecīgās preces ir fiziski izvestas no Eiropas Savienības teritorijas.