

Pagaidu versija

ENERĢĻADVOKĒTES ELEANORAS ŠARPSTONES

[ELEANOR SHARPSTON] SECINĀJUMI,

sniegti 2020. gada 6. februārī (1)

Lieta C-276/18

KrakVet Marek Batko sp. K.

pret

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Galvaspilsētas Budapeštas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 33. pants – Vietas, kur notiek ar nodokli apliekamie darījumi, noteikšana – Preces, ko nosēta vai transportē piegādātājs vai cita persona viņa vārdā – Āunprātīgā rīcība – Regula (ES) Nr. 904/2010 – 7., 13. un 28. līdz 30. pants – Administratīvā sadarbība – Nodokļu dubultu uzlikšana

1. Šīs Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Galvaspilsētas Budapeštas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecas uz vairāku Direktīvas 2006/112/EK (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) (2) un Regulas (ES) Nr. 904/2010 (turpmāk tekstā – “PVN krāpšanas apkarošanas regula”) (3) noteikumu interpretāciju. Kad preces ir pareizi klasificējamās kā tās, ko “piegādātājs vai cita persona viņa vārdā nosēta vai transportē” PVN direktīvas 33. panta nozīmē? Kad saskaņā ar šo noteikumu tirgotāja iedibinātā prakse ir uzskatāma par āunprātīgu? Un kas šajā kontekstā ir administratīvā sadarbība, kas dažādu dalībvalstu nodokļu iestādēm ir jāsteno, nosakot vietu, kur notiek ar nodokli apliekamie darījumi, lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu, saskaņā ar PVN krāpšanas apkarošanas regulas 7., 13. un 28.–30. pantu?

2. Iesniedzētāja ir iesniegusi piecus jautājumus saistībā ar šīm tēmām. Tiesa man lūdz šajos secinājumos izvērtēt tikai ceturto un piekto uzdoto jautājumu. Tie attiecas arī skar jautājumu par to, kāda nozīme ir jāpiešķir PVN direktīvas 33. panta 1. punktā minētajai vārdkopai “tādu preču piegāde [...], kuras piegādātājam vārdā nosēta vai transportē” un jādzienam “āunprātīgā rīcība”.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

PVN direktīva

3. PVN direktīvā ir noteikts visaptverošs regulējums PVN vienveidīgai piemērošanai visā Eiropas Savienībā.
4. 9. apsvērumā ir norādīts, ka "ir būtiski svarīgi paredzēt pērejas periodu, lai ņautu pakāpeniski pielāgot dalībvalstu tiesību aktus noteiktajiem jomām".
5. 10. apsvērumā ir paskaidrots, ka "minētajā pērejas periodā darījumiem Kopienas iekšienē (4), ko veic nodokļa maksātāji, kuri nav atbrīvoti no nodokļa, būtu jāuzliek nodoklis galamērķa dalībvalstī, piemērojot šīs dalībvalsts likmes un nosacījumus".
6. 11. apsvērumā ir piebilsts, ka "ir arī lietderīgi, ka šajā pērejas periodā [...] konkrēti tirdzniecības veidi (5) Kopienas iekšienē [...] arī būtu jāuzliek nodoklis galamērķa dalībvalstī, piemērojot šīs dalībvalsts likmes un nosacījumus, ciktāl šādi darījumi, nepastāvot pašiem noteikumiem, varētu radīt ievērojamus konkurences izkropojumus starp dalībvalstīm".
7. 17. apsvērumā ir atgādināts, ka "nosakot to darījumu vietu, par kuriem uzliek nodokli, starp dalībvalstīm var rasties kompetences kolīzijas [...]. Kaut arī par pakalpojumu sniegšanas vietu principā būtu jānosaka vieta, kur ir pakalpojumu sniedzēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, tomēr būtu lietderīgi noteikt šo vietu pakalpojumu saņēmēja dalībvalstī, jo paši attiecībā uz dažiem pakalpojumiem, ko cits citam sniedz nodokļa maksātāji, un ja izmaksas ir iekārtas preču cenā".
8. 61. un 62. apsvērumā, lasot tos kopā, ir paskaidrots, ka "ir būtiski nodrošināt PVN sistēmas vienotu piemērošanu", ka, "lai sasniegtu šo mērķi, būtu jāievieš stenošanas pasākumi", un ka "minētajiem pasākumiem jāpaši būtu jārisina nodokļu dubults uzlikšanas problēma pārrobežu darījumos, kas var rasties tādēļ, ka dalībvalstīs dažādi piemēro noteikumus, kas reglamentē vietu, kur notiek darījumi, par kuriem uzliek nodokli".
9. Direktīvas I sadaļas ("Priekšmets un darbības joma") 2. pantā ir noteikts:
- "1. PVN uzliek šādiem darījumiem:
- a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās;
- b) preču iegādei Kopienas iekšienē, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic –
- i) nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās, vai juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, ja pārdēvējs ir nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās un kam nav tiesību uz 282. līdz 292. pantā paredzēto mazo uzņēmumu atbrīvošanu no nodokļa un uz ko neattiecas 33. vai 36. pants; [...]"
10. 9. pants, kas ievada III sadaļu ("Nodokļa maksātāji"), ir noteikts, ka "1. "Nodokļa maksātājs" ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta. [...]".
11. Direktīvas IV sadaļa "Darījumi, par kuriem uzliek nodokli" sastāv no četrām nodaļām: "Preču piegāde" (14.–19. pants), "Preču iegāde Kopienas iekšienē" (20.–23. pants), "Pakalpojumu

sniegšana" (24.–29. pants) un "Preču imports" (30. pants). 14. panta 1. punkts ir definēts, kas vienkāršākajos apstākļos ir "preču piegāde", proti, "preču piegāde" ir tiesību nodošana rakstos ar materiālu pašumu kā pašniekam". Direktīvas 20. pants ir sniegta termina "preču iegāde Kopienas iekšienē" attiecīgā pamatdefinīcija, proti, tas ir definēts kā "tiesību iegāšana rakstos kā pašniekam ar kustamu materiālu pašumu, ko pārdēvis, pircējs vai cita persona pārdēvja vai pircēja vārdā nosūtā vai transportē pircējam uz galamērķi dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalstis".

12. Direktīvas V sadaļas ("To darījumu vieta, par kuriem uzliek nodokli") 1. nodaļas 2. iedaļā attiecas uz preču piegādi ar transportēšanu. Tās 32. pants ir sniegts vispārīgais noteikums – "ja preces nosūtā vai transportē piegādātājs, pircējs vai trešā persona, tad par piegādes vietu uzskata vietu, kur preces atrodas brīdī, kad sākas nosūtīšana vai transportēšana pircējam. [...]".

13. 33. pants ir noteikts:

"1. Atbilstoši no 32. panta, par tādā preču piegādes vietu, kuras piegādātājs vai cita persona vieta vārdā nosūtā vai transportē no dalībvalsts, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas galamērķa dalībvalsts, uzskata vietu, kur preces atrodas, kad beidzas preču nosūtīšana vai transportēšana pircējam, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

a) preču piegādi veic tādā nodokļa maksātājam vai tādai juridiskajai personai, kas nav nodokļa maksātāja, kuru preču iegādājas Kopienas iekšienē saskaņā ar 3. panta 1. punktu neuzliek PVN, vai jebkurai citai personai, kas nav nodokļa maksātāja;

b) preces, ko piegādā piegādātājs vai cita persona vieta vārdā, nav ne jauni transportlīdzekļi, ne arī preces, ko piegādā pēc montāžas vai uzstādīšanas ar darbības pārbaudi vai bez tās.

[..]"

14. 34. pants ir noteikta minimālā skaitliskā robežvērtība attiecībā uz 33. panta piemērošanu. Proti, 34. panta 1. punkts ir noteikts, ka 33. pantu nepiemēro, ja "dalībvalstī vienā kalendrajā gadā piegāžu, kas veiktas saskaņā ar 33. pants paredzētajiem nosacījumiem, kopējā vērtība bez PVN nepārsniedz EUR 100 000 vai līdzvērtīgu summu attiecīgās valsts valūtā". Saskaņā ar 34. panta 2. punktu "dalībvalstis, kuras teritorijā preces atrodas, kad beidzas nosūtīšana vai transportēšana pircējam, var noteikt, ka 1. punkts minētā robežvērtība nepārsniedz EUR 35 000".

15. 138. pants ietilpst IX sadaļas ("Atbrīvojumi") 4. nodaļas ("Atbrīvojumi darījumiem Kopienas iekšienē") 1. iedaļā ("Atbrīvojumi preču piegādēm"). Tajā ir norādīts, ka "1. Dalībvalstīs atbrīvo no nodokļa tādā preču piegādi, kuras pārdēvis, pircējs vai cita persona pārdēvja vai pircēja vārdā nosūtā vai transportē uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet Kopienā, ja piegādi veic citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas kā tādā rakstos dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalstis".

16. Direktīvas XIV sadaļas ("Dažādi") 2. nodaļā ir viens pants, kas attiecas uz padomdevēju komiteju pievienotās vērtības nodokļa jautājumus (turpmāk tekstā – "PVN komiteja"). Ar 398. panta 1. punktu tiek izveidota PVN komiteja, savukārt 398. panta 4. punkts ir noteikta komitejas kompetence, proti, "papildus jautājumiem, par ko apspriežas saskaņā ar šo direktīvu, PVN komiteja izskata jautājumus, kurus ierosina tās priekšsēdētājs pēc savas ierosmes vai pēc kādas dalībvalsts pārstāvja lūguma un kuri attiecas uz to, kā piemēro Kopienas noteikumus PVN jomā".

PVN krāpšanas apkarošanas regula

17. PVN kr?pšanas apkarošanas regul? ir reglament?ta administrat?v? sadarb?ba dal?bvalstu kompetento iest?žu starp? kr?pšanas apkarošanai PVN jom?.

18. Regulas 5. apsv?rum? ir paskaidrots, ka “nodok?u saska?ošanas pas?kumiem, kas veikti, lai piln?b? izveidotu iekš?jo tirgu, b?tu j?ietver kop?jas sist?mas izveide sadarb?bai starp dal?bvalst?m, ?paši attiec?b? uz inform?cijas apmai?u, kur? dal?bvalstu kompetent?s iest?des sniegtu savstarp?ju pal?dz?bu un sadarbotos ar Komisiju, lai nodrošin?tu pareizu PVN piem?rošanu pre?u pieg?dei un pakalpojumu sniegšanai, pre?u ieg?dei Kopienas iekšien? un pre?u importam”.

19. Tom?r 6. apsv?rum? ir paredz?ts, ka “administrat?vai sadarb?bai neb?tu j?izraisa nevajadz?ga administrat?v? sloga mai?a starp dal?bvalst?m”.

20. Regulas 7. apsv?rum? ir nor?d?ts – “lai iekas?tu maks?jamo nodokli, dal?bvalst?m b?tu j?sadarbojas, lai pal?dz?tu nodrošin?t, ka PVN tiek noteikts pareizi. T?d?j?di t?m ne tikai j?kontrol?, vai tiek pareizi piem?rots attiec?g?s valsts teritorij? iekas?jams nodoklis, bet ar? b?tu j?sniedz pal?dz?ba cit?m dal?bvalst?m, lai nodrošin?tu, ka tiek pareizi piem?rots nodoklis, kas ir saist?ts ar darb?bu, kuru veic attiec?g?s valsts teritorij?, bet kas ir iekas?jams cit? dal?bvalst?”.

21. Saska?? ar 8. apsv?rumu “PVN pareizas piem?rošanas kontrole p?robežu dar?jumos, kad nodoklis iekas?jams cit? dal?bvalst?, nevis dal?bvalst?, kur? pakalpojumu sniedz?js vai pre?u pieg?d?t?js veic uz??m?jdarb?bu, daudzos gad?jumos ir atkar?ga no inform?cijas, kas ir t?s dal?bvalsts r?c?b?, kur? nodok?a maks?t?js veic uz??m?jdarb?bu, vai kas šai otrai dal?bvalstij ir vienk?rš?k pieejama. Š?du dar?jumu efekt?va kontrole t?d?? ir atkar?ga no t?, vai dal?bvalsts, kur? veic uz??m?jdarb?bu, v?c vai tai ir iesp?ja v?kt min?to inform?ciju”.

22. Regulas 13. apsv?rums ir izteikts š?di: “Lai efekt?vi c?n?tos pret kr?pšanu, ir j?nodrošina inform?cijas apmai?a bez iepriekš?ja piepras?juma. Lai veicin?tu inform?cijas apmai?u, b?tu j?preciz? kategorijas, kur?m j?paredz autom?tiska apmai?a.”

23. Regulas 1. panta 1. punkta otraj? da?? ir nor?d?ts, ka š? regula “paredz noteikumus un proced?ras, lai dal?bvalstu kompetent?s iest?des var?tu sadarboties un apmain?ties ar inform?ciju, kas var?tu pal?dz?t pareizi apr??in?t PVN, kontrol?t, vai PVN tiek piem?rots pareizi, jo ?paši dar?jumiem Kopienas iekšien?, un apkarot kr?pšanu PVN jom?”.

24. Regulas II noda?u (“Inform?cijas apmai?a p?c piepras?juma”) ievada 7. pants. Taj? ir paredz?ts:

“1. Piepras?juma sa??m?ja iest?de p?c piepras?juma iesniedz?jas iest?des piepras?juma pazi?o 1. pant? min?to inform?ciju, tostarp jebk?du inform?ciju, kas attiecas uz vienu vai vair?kiem konkr?tiem gad?jumiem.

2. Lai nos?t?tu š? panta 1. punkt? min?to inform?ciju, piepras?juma sa??m?ja iest?de noorganiz? jebk?du administrat?vo proced?ru veikšanu, kas vajadz?gas š?das inform?cijas ieg?šanai.

3. L?dz 2014. gada 31. decembrim 1. punkt? min?taj? piepras?jum? var b?t iek?auts pamatots administrat?v?s proced?ras piepras?jums. Ja piepras?juma sa??m?ja iest?de uzskata, ka š? administrat?v? proced?ra nav vajadz?ga, t? nekav?joties pazi?o attiec?gos iemeslus.

4. No 2015. gada 1. janv?ra piepras?jum?, kas min?ts 1. punkt?, var b?t iek?auts pamatots piepras?jums uzs?kt ?pašu administrat?vo proced?ru. Ja piepras?juma sa??m?ja iest?de uzskata, ka nek?da administrat?v? proced?ra nav vajadz?ga, t? nekav?joties pazi?o piepras?juma

iesniedz?jai iest?dei par attiec?gajiem iemesliem.

Neatkar?gi no pirm?s da?as proced?ras par nodok?a maks?t?ja deklar?taj?m summ?m saist?b? ar l?ielikum? min?taj?m pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanu, ko veicis nodok?a maks?t?js, kurš veic uz??m?jdarb?bu piepras?juma sa??m?jas iest?des dal?bvalst?, un par ko iekas?jams nodoklis dal?bvalst?, kur? atrodas piepras?juma iesniedz?ja iest?de, var atteikt tikai:

- a) pamatojoties uz 54. panta 1. punkt? min?tajiem iemesliem, ko piepras?juma sa??m?ja iest?de attiec?b? uz š? punkta un 54. panta 1. punkta m?jiedarb?bu izv?rt?jusi saska?? ar Paraugprakses pazi?ojumu, ko pie?em saska?? ar 58. panta 2. punkt? paredz?to proced?ru;
- b) pamatojoties uz 54. panta 2., 3. un 4. punkt? min?tajiem iemesliem; vai
- c) pamatojoties uz to, ka piepras?juma sa??m?ja iest?de par to pašu nodok?a maks?t?ju jau ir sniegusi piepras?juma iesniedz?jai iest?dei inform?ciju, kas ieg?ta administrat?vaj? proced?r?, kura veikta maz?k nek? pirms diviem gadiem.

Ja piepras?juma sa??m?ja iest?de atsak?s veikt otraj? da?? min?to administrat?vo proced?ru, pamatojoties uz a) vai b) apakšpunkt? izkl?st?tajiem iemesliem, t? tom?r pazi?o piepras?juma iesniedz?jai iest?dei to attiec?go pieg?žu un pakalpojumu datumus un summas, ko nodok?a maks?t?js dal?bvalst?, kur? atrodas piepras?juma iesniedz?ja iest?de, ir veicis p?d?jo divu gadu laik?."

25. Regulas III noda?u ("Inform?cijas apmai?a bez iepriekš?ja piepras?juma") ievada 13. pants. T? 1. punkt? ir noteikts, ka "katras dal?bvalsts kompetent? iest?de bez iepriekš?ja piepras?juma nos?ta 1. pant? min?to inform?ciju jebkuras citas attiec?g?s dal?bvalsts kompetentajai iest?dei š?dos gad?jumos: a) ja galam?r?a dal?bvalst? paredz?ta nodok?a uzlikšana un ja izcelsmes dal?bvalsts sniegt? inform?cija ir vajadz?ga, lai nodrošin?tu galam?r?a dal?bvalsts p?rbaudes sist?mas efektivit?ti. [..]"

26. Regulas 14. pant? ir paredz?ta detaliz?ta k?rt?ba, k?d? notiek autom?tiska inform?cijas apmai?a. 15. pants attiecas uz inform?cijas apmai?u p?c savas iniciat?vas, un taj? ir paredz?ts, ka "[..] kompetent?s iest?des p?c savas iniciat?vas pazi?o [..] 13. panta 1. punkt? min?to inform?ciju, kura nav tikusi p?rs?t?ta saska?? ar 14. pant? min?to autom?tisko inform?cijas apmai?u un kura tai ir zin?ma, un kura, p?c to dom?m, var b?t noder?ga min?taj?m kompetentaj?m iest?d?m".

27. 28. pant?, kas ir VII noda?as ("Atrašan?s administrat?vajos birojos un l?dzdal?ba administrat?vaj?s proced?r?s") vien?gais noteikums, ir paredz?ta detaliz?ta k?rt?ba, saska?? ar kuru piepras?juma iesniedz?jas dal?bvalsts kompetent?s iest?des ier?d?i var b?t kl?t nov?rot?ju status?, savuk?rt ier?d?i cit? dal?bvalst? veic administrat?vos piepras?jumus un var piek??t š?d? veid? ieg?tajai inform?cijai.

28. 29. pant? (kas ir VIII noda?as "Vienlaic?gas p?rbaudes" ievadnoteikums), ir noteikts, ka "dal?bvalstis var vienoties veikt vienlaic?gas p?rbaudes ikreiz, kad t?s uzskata, ka š?das p?rbaudes ir efekt?v?kas nek? tikai vienas dal?bvalsts veiktas p?rbaudes".

29. Savuk?rt 30. pant? ir noteikta k?rt?ba, k? š?das p?rbaudes ir veicamas.

?stenošanas Regula (ES) Nr. 282/2011

30. Padomes ?stenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011 (6) 17. apsv?rum? ir paskaidrots, ka "pre?u ieg?des Kopienas iekšien? gad?jum? t?s dal?bvalsts ties?bas uzlikt nodokli ieg?dei, kuras teritorij? t? notiek, b?tu j?saglab? neatkar?gi no PVN rež?ma, kas dar?jumam ir piem?rots

nos?t?šanas s?kumpunkta dal?bvalst?”.

31. 16. panta pirmaj? da?? ir noteikts – “ja ir veikta pre?u ieg?de Kopienas iekšien? [PVN direkt?vas] 20. panta noz?m?, dal?bvalsts, kas ir nos?t?šanas vai transport?šanas galam?r?a dal?bvalsts, ?steno savas nodok?a uzlikšanas ties?bas neatkar?gi no PVN rež?ma, kas dar?jumam ir piem?rots nos?t?šanas vai transport?šanas s?kumpunkta dal?bvalst?”.

32. Saska?? ar 16. panta otro da?u “jebkuru pre?u pieg?d?t?ja piepras?jumu veikt korekcijas PVN r??in?, ko vi?š deklar?jis nos?t?šanas vai transport?šanas s?kumpunkta dal?bvalst?, min?t? dal?bvalsts izskata saska?? ar saviem ties?bu aktiem”.

PVN komitejas Darba dokumenti

33. PVN komiteja 2015. gada 5. maij? izdeva Darba dokumentu Nr. 855 par PVN noteikumu piem?rošanu t?lp?rdošanai (turpm?k tekst? – “Darba dokumenti”) (7).

34. Darba dokumenta 2. sada?? ir paskaidrots, ka nodok?u administr?cijas Be??ij? un Apvienotaj? Karalist? ir “konstat?jušas, ka ir izveidoti daži saimniecisk?s darb?bas ?stenošanas pas?kumi ar m?r?i noš?irt pre?u pieg?di no pre?u transport?šanas vai nos?t?šanas, lai izvair?tos no PVN uzskaites un maks?šanas pre?u galam?r?a dal?bvalst?”.

35. Darba dokumenta 3. sada?? Komisija apgalvoja, ka PVN direkt?vas 33. panta 1. punkta formul?jumu var interpret?t burtiski vai plaš?k, atkar?b? no t?, vai to lasa, attiecinot vien uz situ?cij?m, kur?s pieg?d?t?js tieši piedal?jies transport?šanas organiz?šan?, vai ietverot ar? situ?cijas, kur?s pieg?d?t?js piedal?jies vien netieši.

36. Komisija apgalvoja, ka burtisk?s interpret?cijas “priekšroc?ba ir t?da, ka t? ir ?oti skaidra, ja stingri ?em v?r? tiesisko situ?ciju un l?gumattiec?bas, ta?u to visai vienk?rši var?tu ar? apiet”. Komisija min?ja, ka š?du apiešanu “var?tu risin?t, iev?rojot “likuma ?aunpr?t?gas izmantošanas” krit?riju, k? Tiesa noteikusi liet? *Halifax* (8), ar kuru var?tu izv?rt?t, “vai š?du pas?kumu rezult?ts ir pret?js tam, ko paredz PVN direkt?vas noteikumi, vai š?du pas?kumu galvenais m?r?is ir sasniegt š?du rezult?tu un nav citu “saimniecisko” iemeslu vai tie ir mazsvar?gi”. Komisija šaj? saist?b? t?l?k atsauc?s uz Tiesas nol?mumu liet? *Part Service* (9).

37. Attiec?b? uz plaš?ku interpret?ciju Komisija apgalvoja – “lai piem?rotu t?lp?rdošanas noteikumus, ir j??em v?r? ne tikai l?gum? nostiprin?t?s vienošan?s starp pieg?d?t?ju, p?rvad?t?ju un klientu, bet ar?, kas ir svar?g?k, ekonomisk? realit?te”. Turkl?t Komisija apgalvoja, ka protokol? iek?autaj? pazi?ojum?, kas tika saska?ots, kad tika pie?emta Direkt?va 91/680/EEK (10) (ar kuru tika izstr?d?ti t?lp?rdošanas noteikumi) (11), Padome un Komisija skaidri nor?d?ja, ka “paši pas?kumi attiec?b? uz t?lp?rdošanu tiks piem?roti visos gad?jumos, kad pre?u nos?t?šanu vai transport?šanu tieši vai netieši ?steno pieg?d?t?js vai persona vi?a v?rd?”.

38. ?emot v?r? šo kontekstu, Darba dokument? deleg?cijas tika aicin?tas “izteikt savu viedokli par Apvienot?s Karalistes un Be??ijas ierosin?tajiem jaut?jumiem un par Komisijas dienestu sniegtajiem apsv?rumiem. T?s it ?paši tiek l?gtas sniegt savu viedokli par div?m izv?rt?taj?m pieej?m”.

PVN komitejas pamatnost?dnes

39. PVN komiteja sav? 104. san?ksm?, kas notika 2015. gada 4.–5. j?nij? (12), pie??ma Pamatnost?dnes par t?lp?rdošanu (13), kur?s noteica, ka “PVN komiteja gandr?z vienbals?gi (14) piekr?t tam, ka PVN direkt?vas 33. panta nol?k? ir uzskat?ms, ka preces “pieg?d?t?js vai cita persona vi?a v?rd? nos?ta vai transport?” visos gad?jumos, kad pieg?d?t?js tieši vai netieši

piegal?š pre?u nos?t?šan? vai transport?šan?”.

40. Pamatnost?dn?s ir min?ts, ka “PVN komiteja vienbals?gi piekr?t tam, ka pieg?d?t?js ir uzskat?ms par t?du, kas netieši piegal?jies pre?u nos?t?šan? un transport?šan?, š?dos gad?jumos: [...] iii) ja pieg?d?t?js izraksta r?žin?us un iekas? transport?šanas maksas no pirc?ja un p?c tam t?s p?rskaita trešajai pusei, kas organiz?s pre?u nos?t?šanu vai transport?šanu”.

41. Visbeidzot pamatnost?dn?s ir min?ts, ka “PVN komiteja gandr?z vienbals?gi piekr?t tam, ka citos piegal?šan?s gad?jumos, it ?paši, ja pieg?d?t?js akt?vi reklam? treš?s puses pieg?des pakalpojumu pirc?jam, nodrošina pirc?ja un treš?s puses savstarp?jo sazi?u un sniedz trešai pusei inform?ciju, kas nepieciešama pre?u nos?t?šanai, viš, visticam?k, ir uzskat?ms par t?du, kas pre?u nos?t?šan? un transport?šan? ir iesaist?jies netieši”.

Direkt?va 2017/2455

42. Komisija 2016. gada 1. decembr? iesniedza priekšlikumu groz?t PVN direkt?vu (15). Tam pievienot? Paskaidrojuma raksta 5. ieda?as 2. panta 2. punkt? ir nor?d?ts, ka “priekšlikum? turkl?t ir preciz?ts 33. panta 1. punkts atbilstoši PVN komitejas nor?d?jumiem [pamatnost?dn?m]”.

43. Pamatojoties uz šo priekšlikumu, tika pie?emta Direkt?va 2017/2455. Min?t?s direkt?vas 9. apsv?rum? attiec?b? uz pre?u t?lp?rdošanu Kopienas iekšien? ir paskaidrots: “Lai š?diem uz??mumiem nodrošin?tu juridisko noteikt?bu, defin?cij? par min?to pre?u pieg?di b?tu skaidri j?nor?da, ka to piem?ro ar? t?d? gad?jum?, kad preces transport? vai nos?ta pieg?d?t?ja interes?s, tostarp gad?jum?, kad pieg?d?t?js netieš? veid? piegal?š pre?u transport?šan? vai nos?t?šan?”.

44. T?s 2. pant? ir noteikts, ka “no 2021. gada 1. janv?ra [PVN Direkt?vu] groza š?di: 1) direkt?vas 14. pant? pievieno š?du punktu: “4. Šaj? direkt?v? piem?ro š?das defin?cijas: 1) “pre?u t?lp?rdošana Kopienas iekšien?” ir t?du pre?u pieg?de, kuras pieg?d?t?js vai cita persona vi?a interes?s nos?ta vai transport? – tostarp, ja pieg?d?t?js netieš? veid? piegal?š pre?u transport?šan? vai nos?t?šan?, – no dal?bvalsts, kas nav dal?bvalsts, kur? beidzas pre?u nos?t?šana vai transport?šana pirc?jam, ja ir izpild?ti š?di nosac?jumi: a) pre?u pieg?di veic [...] jebkurai citai personai, kas nav nodok?a maks?t?ja”. [...]”

45. 2. panta 3. punkt? ir noteikts, ka PVN direkt?vas 33. pantu aizst?j ar š?du: “Atk?pjoties no 32. panta: a) pre?u t?lp?rdošanas Kopienas iekšien? dar?jumos par pieg?des vietu uzskata vietu, kur preces atrodas laik?, kad beidzas pre?u nos?t?šana vai transport?šana pirc?jam. [...]”

Valsts ties?bas

Likums par PVN

46. *Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007. gada Likums CXXVII par pievienot?s v?rt?bas nodokli, turpm?k tekst? – “Likums par PVN”) (16) 2. panta a) punkt? ir noteikts, ka tas attiecas uz “pre?u pieg?di un pakalpojumu sniegšanu, ko par atl?dz?bu valsts teritorij? veic nodok?a maks?t?js, kas r?kojas š?d? status?”.

47. 25. pant? ir noteikts – “ja preces nenos?ta un netransport?, tad par pieg?des vietu uzskata vietu, kur preces atrodas pieg?des br?d?”.

48. 29. panta 1. punkt? ir noteikts – “atk?pjoties no 26. un 28. panta, ja pieg?d?t?js vai cita persona vi?a v?rd? nos?ta vai transport? preces un preces tiek sekm?gi pieg?d?tas Kopienas dal?bvalst?, kas nav dal?bvalsts, no kuras t?s tika nos?t?tas vai transport?tas, ir uzskat?ms, ka pre?u pieg?des vieta ir vieta, kur preces atrodas br?d?, kad ir ieradies pirc?jam adres?ts s?t?jums

vai transports, ja ir izpildīti šādi nosacījumi: a) preču piegādi aa) veic tādām nodokļa maksātājam vai tādai juridiskajai personai, kas nav nodokļa maksātāja, kuru preču iegādā Kopienas iekšienā saskaņā ar 20. panta 1. punkta a) vai d) apakšpunktu neuzliek PVN, vai ab) personai vai iestādei, kas ir vai nav nodokļa maksātāja. [..]"

49. 82. panta 1. punkts ir noteikts, ka "nodokļa summa ir 27 % no nodokļa bāzes".

Likums par taksācijas kārtošanu

50. Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (2003. gada Likums XCII par taksācijas vispārīgo kārtošanu; turpmāk tekstā – "Likums par taksācijas kārtošanu") (17) ir noteikts, ka "visas juridiskajās attiecībās noteiktās tiesības nodokļu vajadzībām ir steno saskaņā ar šo tiesību mērķi. Saskaņā ar tiesību aktiem nodokļu jomā līgumu slēgšanu vai citu darījumu veikšanu nolūkā apiet nodokļu jomā izstrādāto tiesību aktu noteikumus nevar klasificēt kā tiesību izmantošanu atbilstoši to mērķim".

51. 86. panta 1. punkts ir noteikts, ka "lai novērstu nodokļu ieņēmumu mazināšanos un neatbilstīgus pieprasījumus atbalsta saņēmšanai no valsts budžeta un nodokļu atmaksai, nodokļu iestāde regulāri pārbauda nodokļu maksātāju un citas nodokļu sistēmā iesaistītās personas. Pārbaudes veic ar mērķi noteikt, vai tiesību aktos nodokļu jomā un citos tiesību aktos noteiktās saistības tiek pildītas vai tiek pārkāptas. Veicot pārbaudi, nodokļu iestāde norāda un apliecina, kādi fakti, apstākļi vai informācija tiks izmantoti kā pamats, lai konstatētu tiesību pārkāpumu vai to jāunpazītgu izmantošanu un ierosinātu administratīvo procedūru saistībā ar šo tiesību pārkāpumu vai jāunpazītgu izmantošanu".

52. 95. panta 1. punkts ir noteikts, ka "nodokļu iestāde veic pārbaudi, izpētot dokumentus, apliecināšos dokumentus, uzskaites žurnālus un reģistrus, kas nepieciešami, lai noteiktu summas, kuras kalpo par pamatu nodokļu atbalstam vai atbalstam no valsts budžeta, tostarp elektroniskos datus, programmatūru un datorsistēmas, ko izmanto nodokļu maksātāji, kā arī aprēķinus un citus faktus, informāciju un apstākļus, kas attiecas uz kontu uzturēšanu, grāmatvedības dokumentiem un apliecināšo dokumentu apstrādi".

53. 108. panta 1. punkts ir noteikts, ka "aprēķins ir apliecinājuma veids, ko izmanto, lai ticami noteiktu nodokļu atbalsta un atbalsta no valsts budžeta faktisko juridisko pamatu".

54. 170. panta 1. punkts ir noteikts, ka "gadījumā, ja nodoklis netiek samaksāts pienācīgā apmērā, par to piemēro nodokļu sodu. Naudas soda apmērs, ja vien šajā likumā nav norādīts citādi, ir 50 % no nesamaksātās summas. Naudas sods var sasniegt 200 % no nesamaksātās summas, ja atšķirībā, salīdzinot ar maksājamo apmēru, ir radusies slēpjot ienākumus vai viltojot vai iznācinot pierādījumus, uzskaites žurnālus vai reģistrus".

55. 172. panta 1. punkts ir noteikts, ka "izņemot 2. punkta noteikto, gadījumā, ja nav izpildīts pienākums iesniegt paziņojumu (sākotnējais paziņojums un paziņojums par izmaiņām), sniegt informāciju vai atvērt norādītu kontu vai arī pienākums iesniegt nodokļu deklarācijas, var tikt uzlikts naudas sods līdz [200 000 Ungārijas forintiem (HUF)] privātpersonām un līdz 500 000 HUF citiem nodokļu maksātājiem" (18).

Fakti, tiesvedība un prejudiciālie jautājumi

56. Turpmākajā izklāstā esmu apkopojusi informāciju, kas bija pieejama no līguma sniegt prejudiciālu jautājumu, rakstveida apsvērumiem un Tiesas sēdē sniegtajam detalizētam atbildēm uz Tiesas jautājumiem. Tomēr uzsveru, ka tikai pirmajā minētajā avotā ir sniegti konstatēti fakti.

57. *KrakVet Marek Batko sp. K.* (turpmāk tekstā – “*KrakVet*”) ir Polijā reģistrēts un dibināts uzņēmums. Ungārijā tam nav vietēja darbības veida vienības, biroja vai noliktavas. *KrakVet* kaimiņā daļēbvalstīs pārdod produktus dažādiem, galvenokārt suņiem un kaķiem, it īpaši ar dažādu savu “*zoofast*” tīmekļvietņu starpniecību. Tam ir vairāki klienti Ungārijā, kas veic pirkumus, izmantojot tīmekļvietni www.zoofast.hu.

58. Iesniedzējtiesā skatītā lieta attiecas uz notikumiem, kas risinājušies 2012. finanšu gadā. Tajā laikā *KrakVet* savā tīmekļvietnē piedāvāja pircējiem iespēju viņu iegādāties preces transportēt no *KrakVet* telpām Polijā uz viņu izvēlēto piegādes adresi saskaņā ar līgumu, ko pircējs noslēdz ar *Krzysztof Batko Global Trade* (turpmāk tekstā – “*KBGT*”). Alternatīvi pircējs varēja izmantot jebkura cita pārvadātāja pakalpojumu. Pats *KrakVet* nepiedāvāja veikt transportēšanu.

59. Pirkumiem līdz 8990 HUF (apmēram 30,79 EUR) (19) transportēšana ar *KBGT* maksāja 1600 HUF (apmēram 5,54 EUR). Pirkumiem virs šīs robežvērtības *KBGT* transports bija pieejams tikai par 70 HUF (apmēram 0,24 EUR) – to bija panācis *KrakVet*, sniedzot 1530 HUF atlaidi no iegādāto preču cenām.

60. Līdzīgi kā *KrakVet* arī *KBGT* ir Polijā reģistrēts un dibināts uzņēmums. *KBGT* īpašnieks *Krzysztof Batko* ir *KrakVet* īpašnieka *Marek Batko* brālis. Pats *KBGT* nodarbojas ar pārvadājumiem no Polijas uz Ungāriju. Pārvadājumiem Ungārijas teritorijā uz pircēja piegādes adresi tas bija nolīdzis divus apakšuzņēmējus, kas ir kurjeru pakalpojumu uzņēmumi (turpmāk tekstā – “Ungārijas kurjeru pakalpojumu uzņēmumi”), proti, *Sprinter Futárszolgálat Kft.* (turpmāk tekstā – “*Sprinter*”) un *GLS General Logistics Systems Hungary Kft.* (turpmāk tekstā – “*GLS Hungary*”).

61. Pircēji veica vienreizēju maksājumu, kas ietver gan preču, gan transporta izmaksas. Maksājums tika veikts ar diezgan vienu regulāritāti vai nu uzņēmumam *Sprinter* un *GLS Hungary* pēc preču piegādes, vai ar bankas pārskaitījumu *CIB Bank ZRt.* bankas kontā Ungārijā (turpmāk tekstā – “*CIB* bankas konts”) uz *KBGT* īpašnieka vārda.

62. Pēc piegādes Ungārijas kurjeru pakalpojumu uzņēmumiem būtu jāpārskaita saņemtie maksājumi uz *CIB* bankas kontu. Tad *KBGT* organizētu līdzekļu pārskaitījumu no *CIB* bankas konta uzņēmumam *KrakVet*. Tiesas šādā Tiesa tika informāta, ka, pārskaitot naudu *KrakVet*, *KBGT* esot ieturējusi savu “daļu”. Netika paskaidrots, vai šā “daļa” ir bijusi līgumā noteiktā transportēšanas izmaksas vai kāda cita summa.

63. *KrakVet* iesniedza “saistošu pieprasījumu” Polijas nodokļu iestādēm, kuras atbildēja, ka PVN ir jāmaksā Polijā. Saskaņā ar *KrakVet* teikto šāda atbilde uz “saistošu pieprasījumu” esot saistoša uzņēmumam, kas veic pieprasījumu, Polijas nodokļu iestādēm un Polijas tiesai. Pamatojoties uz minēto pieprasījumu un saņemto atbildi, *KrakVet* PVN maksāja Polijā, kur likme ir 8 %, nevis Ungārijā, kur likme ir 27 %.

64. 2013. gadā *Nemzeti Adó – és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Különös Hatásköri Ellenőrzési Főosztálya* (Ungārijas nodokļu iestādes) veica pārbaudi uzņēmumam *KrakVet* par 2012. finanšu gadu un minētajā kontekstā 2013. gada 14. augustā piešķīra *KrakVet* Ungārijas nodokļu maksātāja numuru. Ungārijas nodokļu iestādes veica arī saistītās pārbaudes par Ungārijas kurjeru pakalpojumu uzņēmumu darbību.

65. 2014. gadā arī Polijas nodokļu iestādes veica pārbaudi uzņēmumam *KrakVet* par 2012. finanšu gadu. Pēc pabeigšanas tās apstiprināja atbildi, ko bija iepriekš sniegušas uz “saistošo pieprasījumu”. *KrakVet* 2015. gada 23. novembrā Ungārijas nodokļu iestādēm iesniedza no

Polijas nodokļu iestādēm saņemto dokumentu neoficiālo tulkojumu.

66. 2016. gada 28. janvārī *KrakVet* Ungārijas nodokļu iestāde iesniedza arī savu vispārīgo noteikumu kopiju un aicināja ģenerāldirektoru apstiprināt šīs versijas autentiskumu, jo 2012. gada tīmekļvietnes versija vairs nebija pieejama (20).

67. Ungārijas nodokļu iestādes pieprasīja Polijas nodokļu iestādei sniegt sīkku informāciju par *KrakVet*. Tās tika informētas, ka laikposmā, kamēr *KBGT* pako un marķē transportjamās preces *KrakVet* noliktavā, preces ir *KrakVet* pašums.

68. Pamatojoties uz šo informāciju, Ungārijas nodokļu iestādes secināja, ka 2012. finanšu gadā *Sprinter* ir veicis piegādes *KBGT* vārdā un uzņēmumam *KrakVet* 217 087 988 HUF vārtībā (apmēram 751 039.57 EUR), ar preču saņemšanu *Sprinter* centrālajā noliktavā Budapeštā. Līdzīgi Ungārijas nodokļu iestādes secināja, ka šajā pašā periodā *GLS Hungary* ir sniedzis paku piegādes pakalpojumus *GLS General Logistics Systems Slovakia s.r.o.* vārdā 64 011 046 HUF (211 453.19 EUR) vārtībā, par kuriem tas saņēmis atlīdzību no *KrakVet* un *KBGT*.

69. Ungārijas nodokļu iestādes paziņoja savus secinājumus *KrakVet* 2016. gada 25. maijā. *KrakVet* attiecībā uz šiem secinājumiem iesniedza savus apsvērumus 2016. gada 8. jūnijā.

70. Ungārijas nodokļu iestādes 2016. gada 16. augustā noteica, ka *KrakVet* ir pārsniedzis PVN direktīvas 34. pantā noteikto robežvērtību 35 000 EUR (21) un ka tāpēc tam jāmaksā Ungārijā PVN par kopējo summu 58 910 000 HUF (apmēram 190 087 EUR) (22). Šajā saistībā Ungārijas nodokļu iestādes piemēroja naudas sodu 117 820 000 HUF (apmēram 380 175 EUR), kā arī procentus 10 535 000 HUF (apmēram 36 446 EUR) un naudas sodu 500 000 HUF (apmēram 1730 EUR) par PVN deklarācijas neiesniegšanu.

71. *KrakVet* pārsūdzēja šo Ungārijas nodokļu iestāžu lēmumu *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts Apelācijas padome nodokļu un muitas jautājumos, Ungārija; turpmāk tekstā – “Apelācijas padome”). Ar 2017. gada 23. janvāra lēmumu Apelācijas padome apstiprināja Ungārijas nodokļu iestāžu lēmumu. *KrakVet* to pārsūdzēja *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Galvaspilsētas Budapeštas Administratīvo un darba lietu tiesa), kas ir iesniegusi Tiesai šādus piecus jautājumus.

“1) Vai [PVN direktīvas] mērķi, it īpaši tās 17. un 62. apsvērumā paredzētie nosacījumi, lai novērstu nodokļu kompetenču konfliktus starp dalībvalstīm un nodokļu dubultu uzlikšanu, un [PVN krāpšanas apkarošanas regula], it īpaši tās 5., 7. un 8. apsvērumi un 7., 13. un 28.–30. pants, ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādā dalībvalsts nodokļu iestādes praksi, saskaņā ar kuru, piešķirot darījumam kvalifikāciju, kas atšķiras gan no tā pašā darījuma un to pašu faktisko apstākļu juridiskās interpretācijas, ko citas dalībvalsts nodokļu iestāde ir veikusi, gan no atbildes uz saistošo informācijas pieprasījumu, ko šī pati iestāde ir sniegusi uz šīs interpretācijas pamata, kā arī no minētās nodokļu iestādes secinājumiem veiktajam nodokļu pārbaudi, kurā abas minētās tika apstiprinātas, tā izraisa nodokļu dubultu uzlikšanu nodokļa maksātājam?

2) Ja no atbildes uz pirmo jautājumu izriet, ka šāda prakse nav pretrunā Savienības tiesībām, vai dalībvalsts nodokļu iestādes saskaņā ar [PVN direktīvu] un Savienības tiesībām var vienpusēji noteikt nodokļu saistības, neņemot vērā to, ka citas dalībvalsts nodokļu iestāde vairākkārt – sīkumā pāc nodokļa maksātāja pieprasījuma un vēlāk savos lēmumos, kurus tā pieņem pāc pārbaudes veikšanas, – jau ir apstiprinājusi, ka šis nodokļa maksātāja darbība ir saderīga ar tiesībām?

Vai arī abu dalībvalstu nodokļu iestāžu, ievērojot nodokļu neitralitātes un nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas principus, ir jāsadarbojas un jāpanāk vienošanās, lai nodokļu maksātājam

[PVN] b?tu j?maks? tikai vien? no š?m dal?bvalst?m?

3) Ja no atbildes uz otro jaut?jumu izriet, ka dal?bvalsts nodok?u iest?de var vienpus?ji groz?t [dar?juma] nodok?a kvalifik?ciju, vai [PVN direkt?vas] ties?bu normas ir j?interpret? t?d?j?di, ka otr?s dal?bvalsts nodok?u iest?dei ir j?atmaks? nodok?a maks?t?jam, kuram ir pien?kums maks?t PVN, nodoklis, ko š? iest?de bija noteikusi atbild? uz saistošo inform?cijas piepras?jumu un kas bija samaks?ts par laikposmu, kurš nosl?dz?s ar p?rbaudi, lai t?d?j?di tiktu garant?ta gan nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršana, gan nodok?u neitralit?tes principa iev?rošana?

4) K? ir j?interpret? [PVN direkt?vas] 33. panta 1. punkta pirmaj? teikum? lietot? v?rdkopa, saska?? ar kuru p?rvad?jumu veic “pieg?d?t?js vai cita persona vi?a v?rd?”? Vai šo v?rdkopu var attiecin?t ar? uz gad?jumu, kad nodok?a maks?t?js k? p?rdev?js tiešsaistes tirdzniec?bas platform? pied?v? pirc?jam iesp?ju nosl?gt l?gumu ar lo?istikas uz??mumu, ar kuru min?tais p?rdev?js sadarbojas, lai veiktu daž?dus dar?jumus, kas nav tirdzniec?bas dar?jumi, ja pirc?js var br?vpr?t?gi izv?l?ties ar? citu p?rvad?t?ju, kurš nav pied?v?tais p?rvad?t?js, un ja pirc?js un p?rvad?t?js nosl?dz p?rvad?juma l?gumu bez p?rdev?ja iesaist?šan?s?

Vai interpret?cijas nol?k? – it ?paši ?emot v?r? tiesisk?s noteikt?bas principu – ir noz?me ar? tam, ka dal?bvalst?m l?dz 2021. gadam ir j?groza tiesiskais regul?jums, ar ko ir transpon?ta min?t? [PVN direkt?vas, kas groz?ta ar Direkt?vu 2017/2455] ties?bu norma, t?d?j?di, ka š?s direkt?vas 33. panta 1. punkts ir j?piem?ro ar? netiešai sadarb?bai saist?b? ar p?rvad?t?ja izv?li?

5) Vai Savien?bas ties?bas – konkr?ti, [PVN direkt?va] – ir j?interpret? t?d?j?di, ka turpin?jum? min?tajiem faktiskajiem apst?k?iem, katram atseviš?i vai visiem kop?, ir noz?me, lai p?rbaud?tu, vai nodok?a maks?t?js ar m?r?i apiet [PVN direkt?vas] 33. pantu un t?d?j?di ?aunpr?t?gi izmantot ties?bas, izv?loties no neatkar?giem uz??mumiem, kuri veic pre?u pieg?di, nos?t?šanu vai transport?šanu, ir nodibin?jis tiesisk?s attiec?bas, v?loties g?t labumu no apst?k?a, ka cit? dal?bvalst? PVN nodok?a likme ir maz?ka:

5.1.) ja lo?istikas uz??mums, kas veic p?rvad?jumus, ir saist?ts ar nodok?a maks?t?ju un sniedz tam citus pakalpojumus, kas nav p?rvad?šana,

5.2) taj? paš? laik? klients jebkur? laik? var atteikties no nodok?a maks?t?ja pied?v?t?s iesp?jas uztic?t p?rvad?jumu lo?istikas uz??mumam, ar kuru tam ir nodibin?tas l?gumiskas attiec?bas, un var uztic?t p?rvad?jumu citam p?rvad?t?jam vai sav?kt preces pats?”

72. Rakstveida apsv?rumus iesniedza *KrakVet*, ?ehijas Republika, Ung?rija, It?lija, Polijas Republika un Eiropas Komisija. Tiesas s?d? *KrakVet*, ?rija, Ung?rija, Apvienot? Karaliste un Komisija sniedza mutv?rdu apsv?rumus.

73. K? nor?d?ts šo secin?jumu s?kum?, es izv?rt?šu vien?gi ceturto un piekto prejudici?lo jaut?jumu.

Par ceturto un piekto prejudici?lo jaut?jumu

74. Ceturtais un piektais prejudiciālais jautājums attiecas uz PVN direktīvas 33. panta 1. punkta interpretāciju. Pirmkārt, ko nozīmē PVN direktīvas 33. panta 1. punkta minētā vārdkopa “preču piegādātājs vai cita persona, viena vārds nosaukta vai transporta”, pirms tā tika grozīta ar Direktīvu 2017/2455? (Es to saukšu par “33. panta 1. punkta saskaņotā versiju”.) Otrkārt, vai šis noteikuma grozījumi, kas izdarīti ar Direktīvu 2017/2455, kā rezultātā ir radīta 33. panta 1. punkta jauna versija, maina vai tikai apstiprina iepriekšējā tiesisko situāciju? Treškārt, vai līgumā sniegti prejudiciāli nolikumu aprakstītais darbības veids, ņemot vērā 33. panta 1. punkta saskaņotā versiju, ir uzskatāms par tālruna rēķinu?

75. Iesūmums ir jāizpeta, vai ir kādas būtiskas terminu “nosūtīt” un “transportēt” atšķirības. Savienības likumdevējs nepārrēķina ir izvēlējies lietot divus darbības vārdus, nevis vienu. Ir arī skaidrs, ka preču “nosūtīšana” notiek pirms to “transportēšanas”. Tomēr tālāk – vismaz 33. panta 1. punkta saskaņotajā versijā – skaidrības vairs nav (23).

76. Interpretējot šādu plašu, jebkura darbība, ko veic piegādātājs, lai sūtītu citā dalībvalstī esoša pircēja pasūtītu preču nogādāšanas procesu uz galamērķi (to “nosūtīšanu”), varētu būt pietiekami, lai būtu jāpiemēro 33. panta 1. punkts. Vai ir nozīme sūtījuma nodošanai pastā? Kā ir gadījumā, ja no pircēja izvēlēta pārvadātāja tiek saņemts tālruna zvans un viņam tiek dots norādījums doties uz konkrētu adresi konkrētā laikā, lai savāktu sūtījumu? Maz ticams, ka bija paredzēta tik plaša 33. panta 1. punkta izpratne; šāda izpratne varētu radīt pārrēķināmus, ņemot vērā, ka 32. pantā ietvertajā vispārīgajā noteikumā ir izmantots tieši tas pats vārds “piegādātājs” (skat. šo secinājumu 80.–82. punktu). Kur tad ir robežšķirtne?

77. Ikdienā lietoto pieeju pārveidojot juridiskajā valodā, ierosinu, ka starp rindām būtu jālasa: “ja piegādātājs pēc savas iniciatīvas un izvēles veic visus nepieciešamos pasākumus vai lieto ko to daļu, lai sagatavotu preces transportēšanai, veic organizatoriskos pasākumus, lai preces tiktu savāktas un sūtītu savu ceļu, un atbrīvo sevi no preču valdījuma un kontroles, ir jāuzskata, ka nosūtīšanu veic piegādātājs”.

78. Transportēšana, ko veic “piegādātājs”, varbūt ir mazāk problemātiska tādā ziņā, ka dabiskā nozīmē ir tāda, ka piegādātājs vai pats vai ar sava aģenta starpniecību fiziski veic transportēšanas darbību vai arī viņam pieder vai viņš kontrolē juridisku vienību, kura to dara.

Preces, kuras nosaukta vai transporta piegādātājs vai cita persona, viena vārds

79. PVN direktīvas 2. panta 1. punkts ir noteikts, ka PVN maksā dalībvalstī, kurā notiek piegāde. Tādējādi tur piegādātājam precēm piemēro tās dalībvalsts noteiktās PVN likmes.

80. Direktīvas 32. panta 1. punkts ir sniegts vispārīgā noteikums: “ja preces nosaukta vai transporta piegādātājs, pircējs vai trešā persona, tad par piegādes vietu uzskata vietu, kur preces atrodas brīdī, kad sūkas nosūtīšana vai transportēšana pircējam [...]” (izcēlums pievienots). Netiek nošķirtas dažādas iesaistītās personas, kas varētu būt atbildīgas par nosūtīšanu vai transportēšanu.

81. Tomēr 33. panta 1. punkts ir ietverta atkāpe no šā vispārīgā noteikuma. Tajā ir noteikts, ka noteiktos pašos apstākļos, ja preces “piegādātājs vai cita persona, viena vārds” (izcēlums pievienots) “nosaukta vai transporta” starp dalībvalstīm, tad par piegādes vietu “uzskata vietu, kur preces atrodas, kad beidzas preču nosūtīšana vai transportēšana pircējam”. Šie paši apstākļi ietver arī gadījumus, kad “a) preču piegādi veic tādām nodokļa maksātājam vai tādai juridiskajai personai, kas nav nodokļa maksātāja, [...] vai jebkurai citai personai, kas nav nodokļa maksātāja”.

82. Ir redzams, ka 32. pantā (vispārīgā noteikums) un 33. pantā (atkāpe no tā) ir izmantots šāds

līdzīgs formulējums, lai sasniegtu pretēju rezultātu. 32. pantā ir paredzēts, ka “preces nosaukta vai transporta piegādātājs [...]”. 33. pantā šāfrāze ir papildināta ar vārdiem (šeit slēprakstā): “[preces] [...], kuras piegādātājs vai cita persona viena vārdā nosaukta vai transporta [...]”. Šāiet tāt, it kā 32. pantā būtu ietverti (neredzami) vārdi “pircēja vārdā”. Šāds gadījums šo abu noteikumu atšķirībā kļūst skaidra (24).

83. Pamatojoties uz to, man šāiet, ka šo atšķirību varētu ilustrēt šādi. Ja pircējs, kas atrodas Ungārijā, pasūtā preces internetā no uzņēmuma, kas atrodas Polijā, principā nav būtiski, vai pircējs pats dodas uz Polijas noliktavu, lai paņemtu šās preces, vai arī kāds cits (piegādātājs vai trešā persona) nodarbojas ar loģistiku viena vārdā. Visos trijos gadījumos, *ar nosacījumu, ka tas, kas notiek, tiek darīts pircēja vārdā*, piegāde notiek Polijā, un PVN ir maksājams tur pēc Polijas iestāžu noteiktās likmes. Ja tomēr darbības tiek veiktas *piegādātāja vārdā*, piegāde notiek galamērķa vietā (Ungārijā), un PVN ir maksājams pēc Ungārijas iestāžu noteiktās likmes.

84. 138. panta 1. punkts ir skaidri noteikts, kādas sekas ir attiecībā uz PVN, ja pircējs ir nodokļu maksātājs vai juridiska persona, kas nav nodokļu maksātāja. Abos gadījumos izcelsmes dalībvalsts “atbrīvo no nodokļa tādā preču piegādē, kuras pārvēzjs, pircējs vai cita persona pārvēzja vai pircēja vārdā nosaukta vai transporta uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet Kopienā [...]”. (Jāatzīmā, ka šeit nav *nošķirtu* gadījumi, kad sūtītānu vai transportētānu veic “pārvēzjs vai cita persona pārvēzja vārdā”, no gadījumiem, kad šās darbības veic “preču saņēmēja” vārdā.) Tāt kā saskaņā ar 33. pantu ir uzskatāms, ka piegādes vieta ir vieta, kur preces atrodas, kad beidzas preču nosūtīšana vai transportēšana, tad PVN ir jāmaksā galamērķa dalībvalstī. Tomēr nav līdzvērtīga skaidra formulējuma, ar kuru tiktu prasīts, lai izcelsmes dalībvalsts *ceteris paribus* atbrīvotu preču piegādē Kopienas iekšienē no (sava) PVN, kad piegādi veic “*jebkurai citai personai, kas nav nodokļa maksātāja*”.

85. Direktīvas 9.–11. apsvērumā ir norādīts, ka nodokļa uzlikšanu galamērķa dalībvalstī (kā saturiski formulēts *inter alia* 33. un 138. pantā) bija paredzēts piemērot tikai “pārejas periodā”. Šie panti tomēr ir saglabāti Savienības tiesību aktos PVN jomā, un attiecīgā gadījumā uzsvārs tiek likts uz to, ka nodoklis tiek piemērots patērētāja vietā (25). Tomēr ir jāpatur prātā, ka tas *nenozīmā*, ka tāt pēc noklusējuma ir atrašanās vieta. Vispārējais noteikums, kas reglamentē piegādes vietu, uz kuru preces nosaukta vai transporta (piegādātājs, pircējs vai trešā persona), ir tas pats, kas bija iekāuts PVN direktīvas 32. pantā. Saskaņā ar šo noteikumu par piegādes vietu “uzskata vietu, kur preces atrodas brīdā, kad sākas preču nosūtīšana vai transportēšana pircējam”.

86. Šajā lietā *KrakVet* klienti bija patērētāji, kas atrodas Ungārijā (t.i., personas, kas nav nodokļu maksātāji), kuri veica pirkumus *KrakVet* tīmeklī. *KBGT* veica transportētānu no Polijas noliktavas līdz Ungārijas robežai. Turpmāko transportētānu Ungārijas teritorijā veica Ungārijas kurjeru pakalpojumu uzņēmumi.

87. Domāju, ka ir taisnāgi pieņemt, ka *KrakVet* klienti bija un ir primāri ieinteresēti iegādāties dzīvnieku barību. Transporta pakalpojumi, kas nepieciešami, lai pārvestu dzīvnieku barību no *KrakVet* noliktavas Polijā uz pircēja piegādes adresi Ungārijā, ir būtiska darījuma sastāvdaļa, tāu maz ticāms, ka šis pakalpojums ir galvenais, kas interesē pircēju. Iespējams, ka būtiska nozīme pircēju izvēlē noteikšanā attiecībā uz transportēšanas metodi ir tādām elementārajām kļūmēm un izmaksām (26).

88. Attiecībā uz šo kontekstu *KrakVet*, Itālija un Polija apgalvo, ka 33. panta 1. punkta saskaņotajā versijā (proti, versijā, kas bija spēkā gan pamatlīdētā faktā norises laikā, gan tagad) būtu jāinterpretē, pamatojoties tikai uz tās pašreizējo formulējumu (27), lai ievērotu tiesiskās drošības un tiesiskās pārvērtības aizsardzības principus (28). Čehijas Republika, Ārija, Ungārija, Apvienotā Karaliste un Komisija norāda, ka 33. panta 1. punkts būtu jāinterpretē tādējādi, ka tas jau attiecas uz situāciju, kurā piegādātājs netieši piedalās transportēšanas pasākumos. Tās apgalvo, ka

interpretācijā, kurai tās dod priekšroku, ir jāemta vērā ekonomiskā realitāte (29), jo iespējama tās dos apstākļos kā šajā lietā, ka pircējs varētu izvēlēties citu pārvadātāju, nevis to, ko viņam piedāvā preču piegādātājs savā tīmekļvietnē, labākajā gadījumā ir visai mazticama un drīzāk pilnīgi hipotētiska.

89. Komisija, kā tā jau darīja savā Darba dokumentā (30), atsaucās arī uz Padomes sesijas, kurā tika pieņemta Direktīva 91/680, protokolā sniegto skaidrojumu, proti, ka jāpaši pasākumi attiecībā uz tīlpārdošanu ir jāpiemēro visos gadījumos, kad preču nosūtīšanu vai transportēšanu tieši vai netieši steno piegādātājs vai cita persona viņa vārdā. (Iestāpīnu skaidrojumu, ka ar Direktīvu 91/680, kas ir viena no direktīvu virknēs, ar kurām grozīta Sestā PVN direktīva (31), *inter alia* tika ieviests jauns 28.b pants (“Darījumu vieta”), kas sastāv no piecām iedaļām. A iedaļas “Kopienas iekšējās preču iegādes vieta” pirmajā punktā ir noteikts, ka “1. Par Kopienas iekšējās preču iegādes vietu uzskata vietu, kur preces atrodas laikā, kad beidzas to sūtīšana vai transportēšana personai, kas tās iegādājas.” B iedaļas “Preču piegādes vieta” pirmajā punktā ir ietverts PVN direktīvas 33. panta 1. punkta saskaņotās versijas priekštecis (32).)

90. Tomēr Komisijas argumentu var arī atmet. Tiesa *Antonissen* lietā bija skaidri nospriedusi, ka “šādu paziņojumu nevar ņemt vērā, interpretējot atvasināto tiesību aktu, ja, kā tas ir šajā gadījumā, tā saturs nav izteikts nevienā attiecīgā dokumenta normā. Tātad tam nav juridiska spēka” (33).

91. Atsaucē tika sniegta arī uz PVN komitejas pamatnostādņu, kurās bija norādīts, ka ir “uzskatāms, ka preces “piegādātājs vai cita persona viņa vārdā nosūta vai transportē” visos gadījumos, kad piegādātājs tieši vai netieši piedalās preču nosūtīšanā vai transportēšanā”. Tomēr darījumi, saistībā ar kuriem ir ierosināta šī lieta, notika trīs gadus pirms PVN komitejas nostājas pieņemšanas, un arī pašas pamatnostādņu katras lapas apakšā ir skaidri norādīts, ka tās nav saistošas (34).

92. Jāemot vērā šo kontekstu un piemērojot parastos uzbūves principus 33. panta 1. punkta saskaņotās versijas tekstam, es neredzu pamatojumu secinājumam – kā apgalvo Ehijas Republika, Ārija, Ungārija, Apvienotā Karaliste un Komisija –, ka šis noteikums attiecas arī uz gadījumiem, kad piegādātājs piedalās *netieši*, reaģējot uz pircēja sniegtu norādījumu nosūtīt vai transportēt preces personai, kura nav nodokļa maksātāja un kura ir citā dabavā.

93. Tiesa arī tika līgta izvērtēt, vai ar Direktīvu 2017/2455 izdarītie grozījumi, proti, izstrādāts papildu ceturtais punkts, ko pievieno 14. pantam, kā arī 33. panta 1. punkta jaunā versija, maina vai tikai apstiprina iepriekšējo tiesisko situāciju. Ja 2017. gada grozījumi būtu uzskatāmi tikai par iepriekšējās tiesiskās situācijas “skaidrojumiem”, tas varētu ietekmēt to, kādu interpretāciju sniegt iesniedzējtiesai piemērošanai šajā lietā.

PVN direktīvas grozījumi

94. Direktīvas 2017/2455 2. panta 1) punktā ir norādīts, ka PVN direktīvas 14. pantā “pievieno” jaunu 4. punktu. Proti, tika sniegta *jauna definīcija* terminam “preču tīlpārdošana Kopienas iekšienē”. Saskaņā ar šo jauno definīciju šis jēdziens ietver noteiktas pašas situācijas, proti, “preču piegāde, kuras piegādātājs vai cita persona viņa interesēs nosūta vai transportē – *tostarp, ja piegādātājs netieši veidā piedalās preču transportēšanā vai nosūtīšanā*, – no dabavā, kas nav dabavā, kurā beidzas preču nosūtīšana vai transportēšana pircējam, ja ir izpildīti šādi nosacījumi” (mans izcēlums). Viena no ietvertajām situācijām ir, kad “a) preču piegādi veic [...] jebkurai citai personai, kas nav nodokļa maksātāja”.

95. Ne Direktīvas 2017/2455 apsvērumos, ne tās pamatnoteikumos nav sīkāk skaidrots, kāds ir paredzētais uz piegādātāju attiecinātais (jaunais) jēdziens “netieši piedalās” tvērumi vai kādi ir tā

ieviešanas iemesli. Komisijas paskaidrojuma rakstā ir sniegta vien nekonkrēta atsaucē uz "PVN komitejas norādījumiem [pamatnostādņām]". Tāpēc ir lietderīgi atgādināt – lai arī PVN komitejas 2015. gada 4.–5. jūnija pamatnostādņās ir norādes par to, kas komitejas ieskatā varētu būt piegādātāja "netieša piedalšanās" (35), Darba dokumentā, kurš tika izstrādāts 2015. gada 5. maijā, proti, pirms šīm pamatnostādņām, jautājums par to, vai šis jēdziens ir interpretējams burtiski vai plaši, tika pilnīgi atstāts apspriešanai. Un šķķķ šīs pamatnostādnēs nekur nav pieminētas jaunajā tekstā.

96. Čehijas Republika Tiesai sniedza atsauci uz spriedumu *Welmory* lietā (36). Tajā Tiesa bija nospriedusi, ka no lietā skatītās regulas apsvērumiem izriet, ka "Savienības likumdevēja griba bija precizēt atsevišķus jēdzienus, kas vajadzīgi, lai noteiktu kritērijus attiecībā uz to darījumu vietu, par kuriem uzliek nodokli, vienlaicīgi ņemot vērā Tiesas judikatūru šajā jautājumā", un ka "šajā ziņā, lai arī minētā regula vēl nebija spēkā pamatlietā esošo faktu norises laikā, tā tomēr ir jēem vērā". Taču, kā jau tikko norādīju, no Direktīvas 2017/2455 apsvērumiem nevar iegūt lūdzvērtīgas norādes un "attiecīgajai Tiesas judikatūrai" vēl ir tikai jātop šajā tiesvedībā. (No tā, ko es esmu teikusi, būs skaidrs, ka es neuzskatu, ka ar grozījumiem noteikti tiek atrisināts to pamatā esošais jautājums. Laimīgā kārtā tomēr ne Tiesai, ne man nav galīgi jāizspriež šis jautājums.)

97. Lūdzīgi Apvienotā Karaliste balstīs uz *Mensing* (37) lietu, kurā Tiesa nosprieda, ka "saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, interpretējot Savienības tiesību normu, ir jēem vērā ne tikai tās teksts, bet arī tās konteksts un ar tiesisko regulējumu, kurā šā norma ir ietverta, izvirzītie mērķi".

98. Šis princips patiešmā ietver pastāvīgo judikatūru un nav strīdīgs. Taču tad, kad mēs to piemērojam šajā situācijā, konstatējam, ka Direktīvas 2017/2455 2. panta 1. punkta ievadvērdi *skaidri* norāda, ka 14. panta 4. punktā sniegto jauno definīciju un PVN direktīvas 33. panta teksta aizstāšanu ar jauno 33.a pantu "piemēro no 2021. gada 1. janvāri", tas ir, *tā spēkā stāšanās tiek atlikta* uz diviem gadiem salīdzinājumā ar vairākiem citiem ar šo direktīvu ieviestajiem grozījumiem.

99. Šā apzinātā spēkā stāšanās atlikšana, manuprāt, nekādi nav saderīga ar Paskaidrojuma rakstā sniegto skaidrojumu, ka ar šo priekšlikumu tikai tiek "precizēts 33. panta 1. punkts". Ja ar priekšlikumu tikai precizētu to, kam vienmēr 33. panta 1. punkts ir bijusi patiesa juridiska nozīme, nebūtu jāgas atlikt tā piemērošanu. Loģiski spriežot, tāpēc ir jāsecina, ka tas, kas tiek ieviests, patiešmā ir grozījums, un ka tā nav interpretācija, kas katrā ziņā būtu jāpiešir esošajam tekstam.

100. Svarīgi ir arī paturēt prātā, ka Darba dokumentā atspoguļotā apspriešana notika trīs gadus pāc šajā lietā aplūkotajiem darījumiem (38). Interpretējot PVN direktīvas 33. panta 1. punktu, protams, ir jāpatur prātā tiesiskās drošības princips (39). Direktīvas 2017/2455 apsvērumos patiešmā ir sniegta skaidra atsaucē uz šo principu, norādot, ka jēdziens "piegādātājs vai cita persona viņa interesēs" ir jādefinē PVN direktīvā tādējādi, ka tas ietver arī piegādātāja interesēs darbojošās personas netiešu piedalīšanos, tieši lai garantētu tiesisko drošību. Piedvēt vērdus "tieši vai netieši" PVN direktīvas 33. panta 1. punkta sēkotnējai versijai, kad tie tur nav minēti, būtu tieši pretrunā šim principam.

101. Tāpēc es secinu, ka PVN direktīvas 33. panta 1. punkts ir jāinterpretē burtiski, kamēr ar 2021. gada 1. janvāri nav stājies spēkā ar Direktīvu 2017/2455 ieviestie grozījumi. Tāpēc tas nav jālasa, ievērojot jauno termina "preču tēlpērdošana Kopienas iekšienā" definīciju, kurā ietverti vērdi "tostarp, ja piegādātājs "netiešā veidā" piedalās preču transportēšanā vai nosūtīšanā", vai tā, it kā tas jau būtu aizstāts ar 33.a pantu, kurš attiecas uz šo jauno definīciju.

Burtiskā interpretācija: “preces, kuras piegādātājs vai cita persona viena vārda nosaukuma vai transporta”

102. Šo secinājumu 76.–78. punktā es jau esmu ieteikusi darba definīciju (attiecīgi) terminiem “nosūtīšana” un “transportāšana”, ko veic piegādātājs. Tagad pievienosim šai definīcijai izteicienu “persona viena vārda”. Ierosinu, ka preces nosaukuma vai transporta “persona piegādātāja vārda”, ja lūmums par to, kā šīs preces ir jānosauk vai jātransportē, faktiski pieņem piegādātājs, nevis pircējs.

103. Valsts tiesai kā vienīgajai, kas izvērtē faktus, ir jānosaka, vai – pamatojoties uz faktiem, kas ir jau izklāstīti lūgumā sniegt prejudiciālu nolūmumu un jebkuros citos materiālos, ko puses vēlas tai iesniegt, – preces, uz kurām attiecas šīs tiesvedības, realitātē “nosūtīta vai transportāta piegādātājs vai cita persona viena vārda”. Izdarot secinājumus, valsts tiesai ir jāpatur prātā, ka “faktiskās ekonomiskās un komerciālās situācijas ņemšana vērā ir uzskatāma par pamatkritēriju kopējās PVN sistēmas piemērošanai” (40).

104. Šajā saistībā man šķiet, ka tieši vai netieši ir nozīme šādiem elementiem (saraksts nav pilnīgs): i) cik liels ir iespējamo transporta variantu klāsts, ko piedāvā piegādātājs pircējiem savā tīmeklī; ii) kādā pakāpē piegādātājs ir saistīts (ja ir) ar uzņēmumiem, kas piedāvā katru no šiem variantiem; iii) vai preču pirkšana un transporta pakalpojumu pirkšana ir reglamentēta ar vienu lūgumu vai ar atsevišķiem lūgumiem; iv) kad rodas pienākums maksāt par precēm; v) kad un kur pašums un pašuma risks tiek nodots; vi) kādā preču apmaksas un transporta pakalpojumu apmaksas kārtībā tiek izmantota. Galu galā valsts tiesai būs jāizlemj – pamatojoties uz tai pieejamajiem materiāliem – vai lūmums par preču nosūtīšanu vai transportāšanu praktiski ir pieņemis *KrakVet* (vai *KrakVet* pašums vai kontrolē esošs uzņēmums) vai arī tos pieņemušī atsevišķi *KrakVet* pircēji.

105. Šajā lietā ne visi zināmie faktiskie elementi norāda vienā virzienā un nav pietiekami zināms par attiecīgajiem “stāsta” elementiem (41). Uzsveru, ka tikai lūgumā sniegt prejudiciālu nolūmumu ir ietverti konstatētie fakti. Citi Tiesai iesniegtie materiāli (vai nu rakstveida apsvērumos, vai Tiesas sēdē mutiski sniegtajos apsvērumos) veido elementus, kurus valsts tiesa, kad šī lieta nonāks pie tās atpakaļ, var vēlēt ties izpētīt sēkšķ un likt tos apliecināt ar pierādījumiem.

106. Pirmkārt, šķiet, ka *KrakVet* piedāvāja savā tīmeklī vienu iespējamo pārvadājumu uzņēmumu, vienlaikus ņaujot iespējamajiem pircējiem brīvi organizēt savus neatkarīgus piegādes variantus. Tas nepiedāvāja saites, lai pircēji varētu sazināties ar vairākiem iespējamajiem pārvadājumu uzņēmumiem. (Iestarpinot norādu, ka lūgumā sniegt prejudiciālu jautājumu lietā *KrakVet II* (42) ir skaidrs, ka tad tīmeklī tika piedāvāti vairāki dažādi pārvadājumu uzņēmumi un pircēji varēja noslēgt atsevišķus līgumus par pašām precēm un par preču transportāšanu.) Pats *KrakVet* nepiedāvāja transporta pakalpojumu. Otrkārt, *KrakVet* pašnieks un *KBGT* pašnieks ir brīvi (43), tādējādi starp abiem uzņēmumiem ir ciešas saimes. Treškārt, man šķiet, ka preču pārvadāšanu un transporta pakalpojumu sniegšanu, iespējams, reglamentējuši atsevišķi līgumi. Ceturtkārt, nav sniegti konstatētie fakti, lai precīzi noteiktu, kad radās pienākums samaksāt par precēm. Piektkārt, tas pats attiecas uz jautājumu, kad (un kur) preču pašumtiesības un zaudējumu riski preču daļā vai pilnībā zuduma gadījumā pāriet no piegādātāja pircējam. (Es vēlos norādīt, ka *KrakVet* tiesas sēdē apgalvoja, ka tās preces tika pārdotas no ražotnes. Tādējādi, ja pārvadātājs preces ceļā tiktu sabojātas, iznīcinātas, pazaudētas vai nozagtas, pircējam tik un tā būtu par to jāmaksā.) Sestkārt, ja preces transportāta *KBGT*, pircējiem, šķiet, bija jāmaksā *KrakVet* avansā gan par precēm, gan par transportu, tad šo maksājumu pārskaitēja attiecīgais Ungārijas kurjeru pakalpojumu uzņēmums *CIB* bankas kontā, kas ir uz *KBGT* pašnieka vārda, un tad to vēlāk sadalīja *KrakVet* un *KBGT*. Lai arī pirkumiem zem 8990 HUF transports ar *KBGT* maksāja 1600 HUF, virs šīs robežvērtības *KBGT*

transports bija pieejams par 70 HUF (š?iet, š? summa ir tik zema, ka t? ir piln?gi simboliska) un to finans?ja *KrakVet*, sniedzot 1530 HUF atlaidi no nopirkto pre?u cenas.

107. Pamatojoties uz šiem elementiem un visiem citiem iesniedz?jtiesai iesniegtajiem materi?liem, tai b?s j?izlemj, vai l?mumus par pre?u nos?t?šanu un transport?šanu realit?t? bija pie??mis *KrakVet* (vai uz??mums, kas pieder vai kuru kontrol? *KrakVet*) vai Ung?rij? dz?vojošie *KrakVet* atseviš?ie pirc?ji.

108. Iesaku Tiesai uz ceturto prejudici?lo jaut?jumu atbild?t š?di:

PVN direkt?vas 33. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas attiecas vien?gi uz situ?cij?m, kad preces nos?ta vai transport? pieg?d?t?js vai cita persona vi?a v?rd?. To nepiem?ro situ?cij?s, kad pieg?d?t?js pre?u nos?t?šan? vai transport?šan? piedal?s tikai netieši.

Ja pieg?d?t?js p?c savas iniciat?vas un izv?les veic visus nepieciešamos pas?kumus vai liel?ko to da?u, lai sagatavotu preces transport?šanai, veic organizatoriskos pas?kumus, lai preces tiktu sav?ktas un s?ktu savu ce?u, un atbr?vo sevi no pre?u vald?juma un kontroles, “nos?t?šanu” veic pieg?d?t?js.

Ja pieg?d?t?js pats vai ar sava a?enta starpniec?bu fiziski veic transport?šanu vai ja vi?am pieder vai vi?š kontrol? juridisko vien?bu, kas to dara, “transport?šanu” veic pieg?d?t?js.

Preces nos?ta vai transport? “persona pieg?d?t?ja v?rd?”, ja l?mumu par to, k? š?s preces ir j?nos?ta vai j?transport?, faktiski pie?em pieg?d?t?js, nevis pirc?js.

?aunpr?t?ga r?c?ba

109. Ar piekto jaut?jumu iesniedz?jtiesa uzsver divus faktus liet?, kas tai nodota izskat?šanai: 1) ka *KBGT* ir “saist?ts” ar *KrakVet* (pie?emu, ka iesniedz?jtiesa atsaucas uz faktu, ka abu uz??mumu ?pašnieki ir br??i) un sniedz citus pakalpojumus neatkar?gi no transport?šanas (k? saprotu, pre?u iepakošanu nos?t?šanai); 2) tom?r pirc?js var br?vi izv?l?ties citus ieg?d?to pre?u transport?šanas variantus. Iesniedz?jtiesa jaut?, vai šie divi konkr?tie fakti ir b?tiski, lai noteiktu, vai *KrakVet* r?c?ba ir ?aunpr?t?ga, iev?rojot Savien?bas ties?bu aktus PVN jom?, un t?d?j?di uz??mumam *KrakVet* piem?rot?s barg?s finanšu sankcijas ir pamatotas.

110. Ja iesniedz?jtiesa non?ks pie secin?juma, ka nos?t?šanu un/vai transport?šanu ir veikusi persona “pieg?d?t?ja v?rd?” (*KrakVet* v?rd?), nevis atseviš?a pirc?ja v?rd?, tad tai patieš?m b?s j?izv?rt?, vai PVN maks?šana izcelsmes dal?bvalst? (Polij?), nevis galam?r?a dal?bvalst? (Ung?rij?), ir uzskat?ma ne tikai par nepareizu, bet ar? par ?aunpr?t?gu r?c?bu. Atg?din?šu, ka liet? *Part Service* (44) Tiesa paskaidroja, ka “valsts tiesai, ?emot v?r? šaj? spriedum? sniegtos interpret?cijas elementus, ir j?nosaka, vai PVN piem?rošanas nol?k? t?di dar?jumi k? pamatliet? esošais ir uzskat?mi par ?aunpr?t?gu r?c?bu”. T?d?j?di, lai atbild?tu uz piekto jaut?jumu, manupr?t, uz lietas apst?k?iem ir j?skat?s plaš?k.

111. K? paskaidrošu turpm?k? izkl?st?, šeit galvenais elements ir tas, ka *KrakVet* “saistoša piepras?juma” form? bija l?dzis *Polijas kompetento iest?žu nor?d?jums*, vai PVN ir maks?jams izcelsmes dal?bvalst? vai galam?r?a dal?bvalst? (45). Izskatot šo lietu Ties?, neviens nav apstr?d?jis *KrakVet* argumentu, ka atbilde uz šo piepras?jumu ir juridiski saistoša gan *KrakVet*, gan Polijas PVN iest?d?m. Polijas kompetent?s iest?des inform?ja *KrakVet*, ka PVN ir maks?jams Polij?, citiem v?rdiem, ka ir piem?rojams PVN direkt?vas 32. pant? sniegtais visp?r?jais noteikums, nevis t?s 33. pant? sniegt? at?pe. Nav str?da par to, ka *KrakVet* attiec?gaj? period? ir pien?c?gi uzskait?jis un samaks?jis PVN Polij?. Polijas iest?des 2014. gad? veica *KrakVet* p?rbaudi. P?c pabeigšanas t?s apstiprin?ja atbildi, ko bija iepriekš bija sniegušas uz??mumam *KrakVet*.

112. *KrakVet* un Polija, atsaucoties uz lietu *WebMindLicenses* (46), apgalvo, ka nodok?u maks?t?js ir ties?gs izmantot priekšroc?bas, ko sniedz valstu atš?ir?g?s PVN likmes. Abi nor?da, ka parasti nodok?a maks?t?ji ir ties?gi br?vi izv?l?ties organizatorisk?s strukt?ras un dar?jumu k?rt?bu, ko tie uzskata par visatbilstoš?ko savai saimnieciskajai darb?bai un sava nodok?u sloga ierobežošanai (47), un izv?l?ties t?du uz??m?jdarb?bas strukt?ru, kas ir vispiem?rot?k? to saimnieciskajai darb?bai (48).

113. It?lija apgalvo, ka nodok?u maks?t?ji nav ties?gi atsaukties uz Savien?bas ties?bu norm?m ?aunpr?t?g? nol?k? (49), savuk?rt ?ehijas Republika, ?rija, Ung?rija un Komisija apgalvo, ka *KrakVet* uz??m?jdarb?bas prakse ir ?aunpr?t?ga r?c?ba, jo uz??mums cenšas g?t priekšroc?bas, ko sniedz dal?bvalstu PVN likmju atš?ir?bas, kuras izkrop?o konkurenci (50). Apvienot? Karaliste nepiev?rs?s šim jaut?jumam.

114. Atg?din?šu, ka liet? *Halifax* (51), Tiesa ir skaidri nor?d?jusi – “kad nodok?a maks?t?jam ir izv?le starp diviem dar?jumiem, [PVN] direkt?va tam nepieprasa izv?l?ties to, kurš paredz augst?kas PVN summas samaksu. Gluži pret?ji, k? to nor?da ?ener?ladvok?ts secin?jumu 85. punkt?, nodok?a maks?t?jam ir ties?bas izv?l?ties t?du savas darb?bas strukt?ru, kas tam ?auj samazin?t savu nodok?u par?du” (52). T?p?c “lai PVN jom? konstat?tu ?aunpr?t?gas r?c?bas past?v?šanu, nepieciešams, pirmk?rt, lai, par sp?ti attiec?go [PVN] direkt?vas normu un š?s direkt?vas transpon?šanas valsts ties?bu aktu nosac?jumu form?lai piem?rošanai, attiec?go dar?jumu rezult?t? tiek ieg?tas fisk?las priekšroc?bas, kuru pieš?iršana b?tu pret?ja š?m norm?m. Otrk?rt, no objekt?vo elementu kopuma ir j?izriet, ka attiec?go dar?jumu galvenais m?r?is ir fisk?lu priekšroc?bu ieg?šana” (mans izc?lums). Šie nosac?jumi (“*Halifax* krit?riji”) ir kumulat?vi (53). Liet? *Part Service* (54) Tiesa paskaidroja, ka “?aunpr?t?ga r?c?ba var past?v?t tad, ja nodok?u priekšroc?bas ieg?šana ir galvenais min?t? dar?juma vai dar?jumu m?r?is” (mans izc?lums). Uz šo judikat?ru tika sniegta atsauce ar? PVN komitejas Darba dokument?.

115. Šaj? liet? ir skaidrs, ka galvenais dar?jums ir dz?vnieku bar?bas p?rdošana. T? ir *KrakVet* uz??m?jdarb?ba, un tas ir tas, ko *KrakVet* klienti v?las ieg?d?ties. Nepieciešamo transporta pakalpojumu pirkšana, lai dz?vnieku bar?bu nog?d?tu no *KrakVet* Polijas noliktavas l?dz pirc?ja pieg?des adresei Ung?rij?, ir šim galvenajam dar?jumam pak?rtots dar?jums (jeb pal?gdar?jums). T?p?c š?dos apst?k?os tas nel?dzin?s piln?gi m?ksl?gai k?rt?bai, k? uz??mums struktur? uz??m?jdarb?bu ar vien?go m?r?i mazin?t savas nodok?u saist?bas, kas b?tu klasisks ?aunpr?t?gas r?c?bas gad?jums saist?b? ar PVN.

116. Tom?r skaidrs ir ar? tas, ka *KrakVet* ir guvis noz?m?gas finansi?las priekšroc?bas PVN likmju starp?bas d??, kas Polij? ir 8 % un Ung?rij? – 27 %. Tas t? ir neatkar?gi no t?, vai priekšroc?ba izpaužas k? liel?ka pe??a vai k? liel?ka tirgus da?a t? iemesla d??, ka gala pat?r?t?jam var pied?v?t zem?kas cenas.

117. T?d?? turpin?jum? es pie?emu, ka tad, kad š? lieta non?ks atpaka? izskat?šanai iesniedz?jties?, š? tiesa galu gal? izdar?s secin?jumu, ka attiec?gie dar?jumi ietilpst PVN direkt?vas 33. panta, nevis t?s 32. panta piem?rošanas jom?.

118. T?d? gad?jum? PVN b?tu maks?jams Ung?rij? par tiem dar?jumiem, kuru v?rt?ba b?tiski p?rsniedz 34. pant? noteikto skaitlisko robežv?rt?bu. Juridisku k??du var?tu b?t pie??vis gan nodok?u maks?t?js (*KrakVet*), gan ar? Polijas PVN iest?des atbild?, ko t?s sniegušas uz *KrakVet* saistošo piepras?jumu.

119. Ar pirmo un otro prejudici?lo jaut?jumu tika vaic?ts, vai galam?r?a dal?bvalstij ir saistošs izcelsmes dal?bvalsts veikts PVN apr??ins. Man š?iet, ka, sagatavojot š?du apr??inu izcelsmes

dalībvalsts noteikti – iespējams, netieši – tostarp izvērtēja, vai ierosinātā kārta ir āunprātīgā rīcībā, un secināja, ka tā tādā nav, bet ka uz to leģitīmi attiecas PVN direktīvas 32. pants. Tā kā šajos secinājumos man ir jāizvērtē vienīgi ceturtais un piektais jautājums, atbildi uz pirmo un otro jautājumu es atstāšu atvērtu. Tā kā turpināšu, balstoties uz apgalvojumu, ka galamērķa dalībvalsts var brīvi izvērtēt, vai sankcionēt attiecīgo rīcību kā tiesību āunprātīgu izmantošanu *Halifax* kritēriju nozīmē.

120. Vispirms ir jānorāda, ka PVN krāpšanas apkarošanas regulā nav ietverti noteikumi, kas attiektos uz atbildi uz piegādātāju “saistošajiem pieprasījumiem”. Līdzīgi arī nav risināts, kā vienas dalībvalsts nodokļu iestāde izvērtēt šādas atbildes, ko sniegušas citas dalībvalsts nodokļu iestādes un kam ir juridiski saistošs spēks, vai arī šo nodokļu iestāžu veikto pārbažu rezultātu.

121. Tomēr regulā ir atkārtoti uzsvērtā dalībvalstu nodokļu iestāžu savstarpējās sadarbības nozīme. Šā sadarbībā, kas tiek uzskatīta par būtisku, lai pareizi piemērotu tiesību aktus PVN jomā un novērstu krāpšanu, ir apliecināta tostarp 7. un 13. apsvērumā, 1. panta 1. punktā (kur noteikta vispārējā sadarbības joma), 7. panta 3. punktā (kur noteikta galamērķa dalībvalstij līgta izcelsmes dalībvalstij uzskatīt “administratīvo procedūru”), 13. panta 1. punktā (kur noteikts, ka izcelsmes dalībvalstij ir jāsniedz informācija bez iepriekšēja pieprasījuma) un 29. un 30. pantā, kur ir ietverta kopīgās kontroles veikšanas kārtība. PVN krāpšanas apkarošanas regulu tāpēc var uzskatīt par LES 4. panta 3. punktā ietvertajai sadarbības pienākuma praktisku īstenošanu, saskaņā ar kuru “dalībvalstis ar patiesu savstarpējo cieņu palīdz cita citai veikt uzdevumus, ko nosaka Līgumos” (55).

122. Man šķiet, ka tas būtu tieši pretrunā šim principam, ja kompetentās iestādes citā dalībvalstī varētu *papildus* piemērot jebkādas atļautās korekcijas attiecībā uz maksājamo PVN un uz procentiem, kas maksājami no PVN, kā arī bargi sodīt kā par tiesību āunprātīgu izmantošanu (*Halifax* kritēriju nozīmē) tādā rīcībā, kura ir skaidri noteikta par leģitīmu juridiski saistošā novērtējuma, ko veikuši šo iestāžu kollektīvi dalībvalstī, kur nodokļu maksātājs ir reģistrēts kā PVN maksātājs.

123. Es arī dziļi šaubos, vai šāds rezultāts būtu saderīgs ar tiesiskās paļāvības aizsardzības principu.

124. Lietā *Kreuzmayr* (56) Tiesa nosprieda, ka tiesības uz tiesiskās paļāvības aizsardzības principu “ir ikvienam, kam kāda administratīvā iestāde ir devusi pamatotas cerības ar konkrētiem tam dotiem solījumiem”. Manuprāt, atbilde uz “saistošu pieprasījumu”, proti, atbilde, kas turklāt bija juridiski saistoša gan nodokļu maksātājam, gan kompetentajam iestādēm, ir tieši šāds precīzs apliecinājums.

125. Uzreiz uzsvērsu, ka *KrakVet* nevarēja tiesiski paāuties, ka atbilde uz tā saistošo pieprasījumu Polijas PVN iestādēm ir neapstrīdams un pareizs patiesas tiesiskās situācijas skaidrojums. Vienmēr pastāv iespēja, ka citas dalībvalsts kompetentajam iestādēm varētu būt atšķirīgs viedoklis un – kā tas ir noticis šajā gadījumā – ka jautājums tiek nodots iztiesāšanai valsts tiesā, un ka Tiesai tiek līgts sniegt autoritatīvu nolēmumu.

126. Man tomēr šķiet, ka *KrakVet* bija tiesīgs rīkoties, pamatojoties uz to, ka gadījumā, ja tas tajā laikā ir vadījis savu uzņēmējdarbību stingri saskaņā ar priekšlikumu, ko tas bija iesniedzis šīm iestādēm savā pieprasījumā, tam nevajadzētu būt pakāutam bargu sankciju riskam par tiesību āunprātīgu izmantošanu gadījumā, ja galu galā tiktu pierādīts, ka minētā saistošā atbilde tiesiski ir nepareiza.

127. “Tiesību āunprātīga izmantošana” ir nopietna lieta. Ja tā tiek pierādīta, par to pamatoti

piemēro bargas sankcijas. Nedrīkstētu mazināt tās vērību un to izkropot, plašāk attiecinot to uz situācijām, kad nodokļu maksātājs nevis kādam privātam komerciālam konsultantam, bet gan kompetentajai iestādei dalībvalstī, kur tas ir reģistrēts kā nodokļa maksātājs, ir apdomājis lūdzis norādījumus par to, kā pareizi klasificēt PVN par tās piedvoto saimniecisko darbību.

128. Ja Tiesa nepiekrītu man attiecībā uz šo principu, es sniedzu šādas divas papildu piezīmes.

129. Pirmkārt, man šķiet, ka vismaz galamērķa dalībvalsts (Ungārija) kompetentajām iestādēm bija jāsniedz *KrakVet* sīki izstrādāts pamatojums, kurā paskaidrots, kāpēc *neatkarīgi* no atbildes, ko *KrakVet* saņēmis uz tās saistošo pieprasījumu no Polijas PVN iestādēm, tās ir uzskatījušas, ka *KrakVet* rīcībā, ko tas veicis, pamatojoties uz minēto atbildi, ir tiesību pārunpētāga izmantošana (57).

130. Otrkārt, ir jāatgādina, ka lietā *Farkas* (58) Tiesa nosprieda – “tā kā nav veikta Savienības tiesību saskaņošana attiecībā uz piemērojamajām sankcijām par tūdu nosacījumu neievērošanu, kuri paredzti ar tiesībām [PVN jomā] izveidotajās sistēmās, dalībvalstu kompetence ir izvēlētās sankcijas, ko tās uzskata par piemērotām. Tomēr dalībvalstīm šī kompetence ir jāsteno, ievērojot Savienības tiesības un to vispārīgos principus, tātad arī samērīguma principu”. Tas nozīmē, ka tas, ka *KrakVet* ir rīkojies, pamatojoties uz Polijas PVN iestāžu sniegto atbildi uz tās “saistošo pieprasījumu”, ir faktors, kas ir jāņem vērā, lai noteiktu, vai Ungārijas nodokļu iestādēm ir jāpiemēro sankcijas uzņēmumam *KrakVet*, un, ja tās tiek piemērotas, kāds ir atbilstošais šo sankciju līmenis.

131. Tādējādi ierosinu Tiesai uz piekto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

Ja nodokļu maksātājs ir pieprasījis kompetentajām iestādēm dalībvalstī, kur tas ir reģistrēts kā PVN maksātājs, skaidrojumu, kā PVN vajadzībām pareizi juridiski klasificēt saimnieciskās darbības paredzēto gaitu (sīki norādot kārtību, ko tas paredzējis ieviest), ir saņēmis atbildi, kas tam un šīm nodokļu iestādēm ir juridiski saistoša, un pēc tam ir veicis saimniecisko darbību stingri saskaņā ar šo pieprasījumu (kas valsts tiesai ir jāpārbauda), citas dalībvalsts kompetentās iestādes, pamatojoties uz LES 4. panta 3. punktā ietverto lojālas sadarbības principu un tiesiskās paņēmības principu, nedrīkst uzskatīt šīs darbības par tiesību pārunpētāgu izmantošanu saskaņā ar kritērijiem, kas noteikti lietā C-255/02, *Halifax*, un attiecīgi piemērot sankcijas par šo rīcību.

Secinājumi

132. Neskarot atbildes, ko Tiesa sniedz uz pirmo, otro un trešo jautājumu, kurus *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Galvaspilsētas Budapeštas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija) ir uzdevusi lūgt, sniegt prejudiciālu nolikumu, es ierosinu Tiesai uz ceturto un piekto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

Ceturtais jautājums:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 33. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas attiecas vienīgi uz situācijām, kad preces nosūta vai transportē piegādātājs vai cita persona viņa vārdā. To nepiemēro situācijās, kad piegādātājs preču nosūtīšanā vai transportēšanā piedalās tikai netieši.

Ja piegādātājs pāc savas iniciatīvas un izvēles veic visus nepieciešamos pasākumus vai lielāko to daļu, lai sagatavotu preces transportšanai, veic organizatoriskos pasākumus, lai preces tiktu savāktas un sūtītu savu ceļu, un atbrīvo sevi no preču valdījuma un kontroles, “nosūtīšanu” veic piegādātājs.

Ja piegādātājs vai nu pats, vai ar sava aģenta starpniecību fiziski veic transportšanu vai ja viņam pieder vai viņš kontrolē juridisko vienību, kas to dara, “transportšanu” veic piegādātājs.

Preces nosaukums vai transporta “persona piegādātāja vārds”, ja lūmumus par to, kā šīs preces ir jānosauk vai jātransportē, faktiski pieņem piegādātājs, nevis pircējs.

Piektais jautājums:

Ja nodokļu maksātājs ir pieprasījis kompetentajam iestādēm dalībvalstī, kur tas ir reģistrēts kā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) maksātājs, skaidrojumu, kā PVN vajadzībām pareizi juridiski klasificēt saimnieciskās darbības paredzēto gaitu (sāki norēķinātā, ko tas paredzējis ieviest), ir sāpīgais atbildi, kas tam un šim nodokļu iestādēm ir juridiski saistoša, un pāc tam ir veicis saimniecisko darbību stingri saskaņā ar priekšlikumu, ko viņš iesniedzis šim iestādēm savā pieprasījumā (kas valsts tiesai ir jāpārbauda), citas dalībvalsts kompetentās iestādes, pamatojoties uz LES 4. panta 3. punktu ietvertajām sadarbības principu un tiesiskās pārvērtības principu, nedrīkst uzskatīt šīs darbības par tiesību pārpasūtīšanu izmantošanu saskaņā ar kritērijiem, kas noteikti lietā C-255/02, *Halifax*, un attiecīgi piemērot sankcijas par šo rīcību.

1 Oriģinālvaloda – angļu.

2 Padomes Direktīva (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.). Pamatlietas faktisko apstākļu norises laikā šī direktīva tika grozīta ar Padomes Direktīvu 2006/138/EK (2006. gada 19. decembris) (OV 2006, L 384, 92. lpp.); Padomes Direktīvu 2007/75/EK (2007. gada 20. decembris) (OV 2007, L 346, 13. lpp.); Padomes Direktīvu 2008/8/EK (2008. gada 12. februāris) (OV 2008, L 44, 11. lpp.); Padomes Direktīvu 2008/117/EK (2008. gada 16. decembris) (OV 2009, L 14 7. lpp.); Padomes Direktīvu 2009/47/EK (2009. gada 5. maijs) (OV 2009, L 116, 18. lpp.); Padomes Direktīvu 2009/69/EK (2009. gada 25. jūnijs) (OV 2009, L 175, 12. lpp.); Padomes Direktīvu 2009/162/ES (2009. gada 22. decembris) (OV 2010, L 10, 14. lpp.); Padomes Direktīvu 2010/23/ES (2010. gada 16. marts) (OV 2010, L 72, 1. lpp.); Padomes Direktīvu 2010/45/ES (2010. gada 13. jūlijs) (OV 2010, L 189, 1. lpp.), un Padomes Direktīvu 2010/88/ES (2010. gada 7. decembris) (OV 2010, L 326, 1. lpp.). Dokumenta konsolidētā versija ir pieejama *EUR-Lex* vietnē kā CELEX dokuments 02006L0112-20130101.

3 Padomes Regula (2010. gada 7. oktobris) par administratīvu sadarbību un krāpšanas apkarošanu pievienotās vērtības nodokļa jomā (OV 2010, L 268, 1. lpp.). Pamatlietas faktisko apstākļu norises laikā šī regula nav grozīta.

4 Savienības tiesību aktos PVN jomā ir joprojām tiek lietots termins “Kopienas iekšienē” (nevis, piemēram, “Savienības iekšienē” vai “ES iekšienē”). Skat. van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, G. J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Wolters Kluwer, Alphen, 2016, 436. lpp.

5 Termins “tīrīšana” PVN normu kontekstā pirmo reizi tika definēts Padomes Direktīvā (ES) 2017/2455 (2017. gada 5. decembris), ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK un Direktīvu 2009/132/EK attiecībā uz konkrētām pievienotās vērtības nodokļa saistībām pakalpojumu sniegšanā un preču tīrīšanu (OV 2017, L 348, 7. lpp.). Skat. šo secinājumu 44. un nākamās

punktus.

6 Padomes ?stenošanas regula (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka ?stenošanas pas?kumus Direkt?vai 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2011, L 77, 1. lpp.). Pamatlietas faktisko apst?k?u norises laikposm? š? regula nav groz?ta.

7 Dokuments "taxud.c.1(2015)2158321".

8 Spriedums, 2006. gada 21. febru?ris, *Halifax* (C?255/02, EU:C:2006:121, 61. un n?kamie punkti).

9 Spriedums, 2008. gada 21. febru?ris, *Part Service* (C?425/06, EU:C:2008:108, 31. un 45. punkts).

10 Padomes Direkt?va (1991. gada 16. decembris), kas papildina pievienot?s v?rt?bas nodok?u kop?jo sist?mu un groza Direkt?vu 77/388/EEK nol?k? atcelt fisk?l?s robežas (OV 1991, L 376, 1. lpp.). Skat. šo secin?jumu 89. punktu.

11 Par š?da Padomes san?ksmes protokol? iek?auta saska?ot? pazi?ojuma juridisko sp?ku skat. šo secin?jumu 89. punktu.

12 Dokuments "C – taxud.c.1(2015)4820441 – 876".

13 K? pati PVN komiteja skaidro savas publik?cijas *Guidelines resulting from meetings of the VAT Committee up until 12 December 2019* [Pamatnost?dnes, kas izriet no PVN komitejas san?ksm?m laikposm? l?dz 2019. gada 12. decembrim] s?kum?, jo, t? k? t? ir tikai padomdev?ja komiteja un tai nav likumdošanas pilnvaru, PVN komiteja nevar pie?emt juridiski saistošus l?zumus. T? var sniegt vadl?nijas par Direkt?vas piem?rošanu, kas tom?r nek?d? veid? nav saistošas ne Eiropas Komisijai, ne dal?bvalst?m." Pilns teksts ir pieejams ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines?vat?committee?meetings_en.pdf. Skat. šo secin?jumu 91. punktu.

14 "Gandr?z vienbals?gi" šaj? saist?b? ir lietots, lai nor?d?tu, ka vienojuš?s bija 24 l?dz 27 dal?bvalstis no iesp?jamaj?m 28 dal?bvalst?m. Skat. *Guidelines resulting from meetings of the VAT committee up until 12 December 2019*.

15 Priekšlikums Padomes Direkt?vai, ar ko groza Direkt?vu 2006/112/EK un Direkt?vu 2009/132/EK attiec?b? uz konkr?t?m pievienot?s v?rt?bas nodok?a saist?b?m pakalpojumu sniegšan? un pre?u t?lp?rdošan? (COM(2016) 757 *final*).

16 Redakcij?, kas ir piem?rojama pamatlietas faktiskajiem apst?k?iem.

17 Redakcij?, kas ir piem?rojama pamatlietas faktiskajiem apst?k?iem.

18 Min?t?s summas attiec?gi ir apm?ram 645,35 EUR un 1613,37 EUR.

19 HUF konvert?šanai uz EUR es izmantoju Eiropas Centr?l?s bankas noteikto 2012. gada vid?jo val?tas mai?as likmi.

20 Š?iet, ka Ung?rijas nodok?u iest?des bija ierosin?jušas t?mek?vietnes versijas mekl?šanu interneta arh?v?, ko veica inform?cijas tehnolo?iju noda?a (*Nemzeti Adó- és Vámhivatal Informatikai Ellen?rzési F?osztály*), ta?u Tiesa nav inform?ta par š?s mekl?šanas rezult?tu.

- 21 Skat. šo secinājumu 14. punktu.
- 22 HUF konvertcijai uz EUR tika izmantota Eiropas Centrālās bankas noteiktā 2016. gada 16. augusta vidējā valūtas maiņas likme.
- 23 Ar nelielu nožēlu jāatzīmē, ka ar Direktīvas 2017/2455 2. pantu ieviestie grozījumi šo jautājumu nerisina.
- 24 Vienmēr ir vieglāk kritizēt kāda cita darbu, nekā pašam to sekmīgi paveikt. Ideālā gadījumā, iespējams, 33. panta 1. punkta b) tūlīt jāsvētro ar vārdu "piegādātājs vai kāda cita", lai atšķirtu starp noteikumu un izņēmumu kārtu kristīškadra.
- 25 Detalizētai informācijai skat. spriedumus, 2016. gada 8. decembris, A un B (C-453/15, EU:C:2016:933, 25. punkts); 2017. gada 29. jūnijs, L. (C-288/16, EU:C:2017:502, 19. punkts), un 2018. gada 8. novembris, *Cartrans Spedition* (C-495/17, EU:C:2018:887, 34. punkts). Jāatzīmē, ka visas trīs lietas attiecās uz Direktīvas 2006/112 146. panta 1. punkta minēto atbrīvojumu un uz *pakalpojumu* sniegšanu.
- 26 Domāju, ka pasākums, ko preču patiesajam transporta izmaksām no noliktavas līdz pircējam ir jābūt būtiski lielākam par summu, kas tika iekasēta no pircējiem, kuri bija izvēlējušies izmantot KBGT kā pārvadātāju (skat. šo secinājumu 61. punktu). Turklāt papildus pašai KBGT izmaksām būtu jābūt vēl arī Ungārijas kurjeru pakalpojumu izmaksām par to ceļa posmu, kas ir Ungārijā, nevis Polijā. Par laimi, Tiesai nav jāizpēta jautājums par to, tieši kāda bijusi darbības ekonomika. Pietiek vien norādīt, ka PVN likmju atšķirībai (8 % Polijā, 27 % Ungārijā) noteikti bija būtiska nozīme attiecībā uz *KrakVet* un/vai KBGT darbības rentabilitāti. Pats par sevi tas nav nekas krāpniecisks vai prettiesisks.
- 27 Spriedumi, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 41. un 44. punkts), un 2007. gada 29. marts, *Aktiebolaget NN* (C-111/05, EU:C:2007:195, 43. punkts).
- 28 Spriedumi, 2013. gada 19. decembris, *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854, 29. punkts), un 2017. gada 6. jūlijs, *Glencore Agriculture Hungary* (C-254/16, EU:C:2017:522, 36. punkts).
- 29 Spriedumi, 2013. gada 20. jūnijs, *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, 42. punkts), un 2018. gada 22. novembris, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C-295/17, EU:C:2018:942, 43.–45. punkts).
- 30 Skat. šo secinājumu 37. punktu.
- 31 Padomes Sestā direktīva 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.).
- 32 "1. Atkāpjoties no 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta un 2. punkta, par piegādes vietu precēm, ko sūtītājs vai transportētājs piegādātājs vai kāds cits veic vārdā no dalībvalsts, kas nav sūtītāja vai transporta galapunkta dalībvalsts, uzskata vietu, kur preces atrodas, kad beidzas sūtīšana vai transportēšana pircējam, ja ir ievēroti šādi nosacījumi: – preces piegāde nodokļu maksātājam, kam ir tiesības uz 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta otrajā daļā paredzēto izņēmumu, juridiskai personai, kas nav nodokļu maksātāja, kam ir tiesības uz tādā pašā izņēmumu, vai jebkurai citai personai, kas nav nodokļu maksātāja." Direktīvas 2006/112 32. pants būtu jāatbilst Sestās PVN direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunktam.

- 33 Spriedums, 1991. gada 26. februāris (C-292/89, EU:C:1991:80, 18. punkts).
- 34 “PVN komitejas pamatnostādnes ir tikai konsultatīvas komitejas viedoklis. Tajās netiek oficiāli interpretētas Savienības tiesības, un tās nav obligātas jāsaskaņo ar Eiropas Komisiju. Tās nav saistošas Eiropas Komisijai vai dalībvalstīm, kas tās drīkst neievērot. Reproducējot šo dokumentu, šā atruna ir jāpiemin.”
- 35 Skat. šo secinājumu 42.–44. punktu.
- 36 Spriedums, 2014. gada 16. oktobris (C-605/12, EU:C:2014:2298, 45. un 46. punkts).
- 37 Spriedums, 2018. gada 29. novembris (C-264/17, EU:C:2018:968, 24. punkts).
- 38 Skat. šo secinājumu 91. punktu.
- 39 Spriedums, 2013. gada 19. decembris, *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854, 29. punkts).
- 40 Spriedums, 2013. gada 20. jūnijs, *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, 42. punkts).
- 41 Skat. šo secinājumu 58.–62. punktu.
- 42 Lieta C-108/19, *KrakVet* (“*KrakVet II*”), *Curtea de Apel București* (Bukarestes apeliācijas tiesa, Rumānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu; lieta ir izskatīšanas stadijā.
- 43 Šajā saistībā es atzīmēju, ka saskaņā ar Direktīvas 2006/112 80. panta 1. punktu ir atļauts ievērot ciešas ģimenes saites, lai nodrošinātu, ka “summa, kurai uzliek nodokli, [...] ir atvērta tirgus vērtība”.
- 44 Spriedums, 2008. gada 21. februāris, *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108, 63. punkts).
- 45 Skat. šo secinājumu 63. un 65. punktu.
- 46 Spriedums, 2015. gada 17. decembris (C-419/14, EU:C:2015:832, 27. un 40. punkts).
- 47 Spriedums, 2010. gada 22. decembris, *RBS Deutschland Holdings* (C-277/09, EU:C:2010:810, 53. punkts). Skat. arī ģenerālvokāta M. Bobeka [*M. Bobek*] secinājumus lietā *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2017:1019, kuros mans kolēģis iesaka kompetentajam nodokļu iestādei katrā atsevišķā gadījumā pārbaudīt taisnīgumu lūdzsvaru starp vajadzību vienveidīgi piemērot tiesību aktus un konkrētā gadījuma pašajiem apstākļiem, kuri varētu radīt tiesisko paņēmēju nodokļu maksātājam (viņa secinājumu 83. un 84. punkts).
- 48 Spriedums, 2010. gada 22. decembris, *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, EU:C:2010:810, 53. punkts, un ģenerālvokāta M. Bobeka secinājumi lietā *SEB bankas* (C-532/16, EU:C:2017:1019, 83. punkts).
- 49 Minēti spriedumi, 1998. gada 12. maijs, *Kefalas u.c.* (C-367/96, EU:C:1998:222, 20. punkts); 2000. gada 23. marts, *Diamantis* (C-373/97, EU:C:2000:150, 33. punkts), un 2005. gada 3. marts, *Fini H* (C-32/03, EU:C:2005:128, 32. punkts).
- 50 Minēti spriedumi, 2006. gada 21. februāris, *Halifax u.c.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 74. punkts); 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 35. un 36. punkts), un 2017. gada 22. novembris, *Cussens*, (C-251/16, EU:C:2017:881, 27. punkts).

- 51 Spriedums, 2006. gada 21. februāris, *Halifax u.c.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 73.–75. punkts).
- 52 Ģenerālvokāļa L. M. Pojareša Maduru [*L. P. Poiares Maduro*] secinājumi lietā *Halifax u.c.* (apvienotās lietas C-255/02, C-419/02 un C-223/03, EU:C:2005:200).
- 53 Akadēmiskajās aprindās šie kritēriji patiešām ir daudz apspriesti. Skat. Vanistendael, F., “Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?”, *EC Tax Review*, 15. sēj., 2006, G izdevums, 192.–195. lpp; Pistone, P., “Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (before) Emslandstärke 1 to Halifax (and beyond)”, *Prohibition of abuse of Law: A new German principle of EU Law?*, 1. izdevums, 2011, Hart Publishing, Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Studies, Oksforda; De la Feria, R., “Giving themselves extra VAT? The ECJ ruling in Halifax”, *British Tax Review*, 2. izdevums, 2006, 119.–123. lpp.; De la Feria, R., “Prohibition of abuse of (community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax”, *Common Market Law Review*, 45. sēj., 2008, 2. izdevums, 395.–441. lpp.
- 54 Spriedums, 2008. gada 21. februāris (C-425/06, EU:C:2008:108, 45. punkts).
- 55 Spriedums, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 41. punkts).
- 56 Spriedums, 2018. gada 21. februāris (C-628/16, EU:C:2018:84, 46. punkts).
- 57 Skat. *inter alia* spriedumu, 2017. gada 9. novembris, *LS Customs Services* (C-46/16, EU:C:2017:839), kurā Tiesa nosprieda, ka “pienākumam norādīt valsts iestāžu pieņemtu lēmumu pamatojumu ir jāpaša nozīme, jo ar šo pienākumu lēmumu adresātiem tiek dotas iespējas vislabākajos apstākļos aizstāvēt savas tiesības un, zinot visus apstākļus, nolemt, vai ir lietderīgi tos pārsūdzēt. Tāpat tas ir nepieciešams, lai tiesas varētu veikt minēto lēmumu tiesiskuma pārbaudi” (40. punkts).
- 58 Spriedums, 2017. gada 26. aprīlis (C-564/15, EU:C:2017:302, 59. punkts).