

Lieta C-656/19.**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar
Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2019. gada 4. septembris

Iesniedzējtiesa:

Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Ungārija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2019. gada 22. augusts

Prasītāja:

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

Atbildētāja:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Ungārija)

Pamatlietas priekšmets

Administratīvā prasība nodokļu jomā

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Pirmkārt, šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir iesniegts, lai pirmām kārtām noskaidrotu, vai ar Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 147. pantu ir saderīga dalībvalsts prakse, saskaņā ar kuru jēdziens “personīgā bagāža” PVN direktīvas izpratnē ir identificēts ar citās tiesību normās minēto jēdzienu “bagāža”. Otrām kārtām, ja atbilde uz šo jautājumu ir noliedzosa, tiek lūgts precizēt, kā ir jādefinē PVN direktīvas 147. pantā lietotais jēdziens “personīgā bagāža” un vai šajā ziņā ar Savienības tiesībām ir saderīga valsts prakse, saskaņā ar kuru dalībvalsts valsts nodokļu iestādes ņem vērā tikai “jēdzienu parasto nozīmi”.

Otrkārt, šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu pirmām kārtām arī attiecas uz PVN direktīvas 146. un 147. panta interpretāciju, saskaņā ar kuru, ja nodokļa

maksātājam nav tiesību uz atbrīvojumu no nodokļa saskaņā ar minētās direktīvas 147. pantu, ir jāpārbauda, vai ir piemērojams atbrīvojums no nodokļa preču piegādēm eksportam saskaņā ar šīs direktīvas 146. pantu, lai arī nav nokārtotas tiesību aktos paredzētās muitas formalitātes. Otrām kārtām, ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu tiek gribēts noskaidrot, vai tiesisko darījumu var kvalificēt kā no PVN atbrīvotu preču piegādi eksportam pretēji klienta skaidri paustajam nodomam.

Treškārt, ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu ir vēlme noskaidrot, vai pamatlietas apstākļos ar PVN direktīvas 146. un 147. pantu un Savienības tiesību nodokļu neitralitātes un samērīguma principiem ir saderīga dalībvalsts prakse, saskaņā ar kuru nodokļu iestāde atsakās atmaksāt nodokli, kas ir deklarēts nepareizi un samaksāts par preču piegādēm ārvalstu ceļotājiem, nekvalificējot šādus darījumus kā preču piegādes eksportam.

Prejudiciālie jautājumi

- 1) Vai ar Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 147. pantu ir saderīga dalībvalsts prakse, saskaņā ar kuru jēdziens “personīgā bagāža”, kas ir konceptuāls elements no pievienotās vērtības nodokļa atbrīvotajām preču piegādēm ārvalstu ceļotājiem, tiek identificēts ar Ņujorkā 1954. gada 4. jūnijā parakstītajā Konvencijā par muitas atvieglojumiem tūrismam un tās papildprotokolā lietoto personīgo mantu jēdzienu un Komisijas Deleģētās regulas (ES) 2015/2446, ar ko papildina Eiropas Parlamenta un Padomes Regulu (ES) Nr. 952/2013 attiecībā uz sīki izstrādātiem noteikumiem, kuri attiecas uz dažiem Savienības Muitas kodeksa noteikumiem, 1. panta 5. punktā definēto jēdzienu “bagāža”?
- 2) Ja atbilde uz iepriekšējo prejudiciālo jautājumu ir noliedzoša, kā ir jādefinē PVN direktīvas 147. pantā lietotais jēdziens “personīgā bagāža”, ņemot vērā, ka minētajā direktīvā tas nav definēts? Vai ar Savienības tiesību normām ir saderīga valsts prakse, saskaņā ar kuru dalībvalsts nodokļu iestādes ņem vērā tikai “jēdzienu parasto nozīmi”?
- 3) Vai PVN direktīvas 146. un 147. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja nodokļa maksātājam nav tiesību uz atbrīvojumu no nodokļa preču piegādēm ārvalstu ceļotājiem saskaņā ar minētās direktīvas 147. pantu, attiecīgā gadījumā ir jāpārbauda, vai ir piemērojams atbrīvojums no nodokļa preču piegādēm eksportam saskaņā ar šīs direktīvas 146. pantu arī tad, ja nav nokārtotas Savienības Muitas kodeksā un deleģētajā tiesiskajā regulējumā paredzētās muitas formalitātes?
- 4) Vai – gadījumā, ja uz iepriekšējo prejudiciālo jautājumu tiek atbildēts, ka tad, kad nav piemērojams atbrīvojums no nodokļa ārvalstu ceļotājiem, darījumu var atbrīvot no PVN kā preču piegādi eksportam - tiesisko

darījumu var kvalificēt kā no PVN atbrīvotu preču piegādi eksportam pretēji nodomam, kuru klients ir paudis pieteikuma iesniegšanas brīdī?

- 5) Vai – gadījumā, ja uz trešo un ceturto prejudiciālo jautājumu tiek sniegta apstiprinoša atbilde - tādā gadījumā kā aplūkots, kurā rēķina izsniedzējs preču piegādes brīdī zināja, ka preces tika nopirkta tālākpārdošanai, bet ārvalstu pircējs tomēr vēlējās tās izvest no valsts teritorijas saskaņā ar ārvalstu ceļotājiem piemērojamo režīmu, un līdz ar to rēķina izsniedzējs rīkojās negodprātīgi, jo nosūtīja nodokļa atmaksas pieteikuma veidlapu, kas ir jāaizpilda minētajā režīmā, un atmaksāja pārnesto pievienotās vērtības nodokli, piemērojot atbrīvojumu no nodokļa ārvalstu ceļotājiem, ar PVN direktīvas 146. un 147. pantu un Savienības tiesību nodokļu neitralitātes un samērīguma principiem ir saderīga dalībvalsts prakse, saskaņā ar kuru nodokļu iestāde atsakās atmaksāt nodokli, kas ir nepareizi deklarēts un samaksāts par preču piegādēm ārvalstu ceļotājiem, nekvalificējot šos darījumus kā preču piegādes eksportam un neveicot attiecīgas korekcijas, lai arī nav apstrīdams, ka preces tika izvestas no Ungārijas kā ceļotāju bagāža?

Atbilstošās Savienības tiesību normas un starptautiskās tiesības

- Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; kļūdu labojumi: OV 2007, L 335, 60. lpp., un OV 2015, L 323, 31. lpp) 146., 147. un 273. pants.
- Komisijas Deleģētā regula (ES) 2015/2446 (2015. gada 28. jūlijs), ar ko papildina Eiropas Parlamenta un Padomes Regulu (ES) Nr. 952/2013 attiecībā uz sīki izstrādātiem noteikumiem, kuri attiecas uz dažiem Savienības Muitas kodeksa noteikumiem (OV 2015, L 343, 1. lpp.; kļūdu labojumi: OV 2016, L 87, 35. lpp., OV 2016, L 264, 43. lpp., un OV 2017, L 101, 164. lpp.).
- Eiropas Savienības Tiesas judikatūra, it īpaši spriedums, 2008. gada 21. februāris, *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105, 29. punkts; spriedums, 2018. gada 17. maijs, *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321; spriedums, 2010. gada 21. oktobris, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627.

Atbilstošās valsts tiesību normas

- *Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007. gada Likums Nr. CXXVII par pievienotās vērtības nodokli; turpmāk tekstā – “PVN likums”) 98., 99., 153/A. panta 1. punkts un 259. panta 10. punkts.
- *Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003. gada Likums Nr. XCII par taksācijas vispārīgo kārtību) 170. pants.
- *A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény* (2003. gada Likums Nr. CXXII par Valsts nodokļu un muitas administrāciju;

turpmāk tekstā – “Likums par Valsts nodokļu un muitas administrāciju”) 12/A. pants.

– *A turistaforgalom vámkönnyítéseiről szóló, New Yorkban 1954. június 4-én kelt Egyezmény, valamint az Egyezmény Kiegészítő Jegyzőkönyvének kihirdetéséről szóló 1964. évi 2. törvényerejű rendelet* (1964. gada Dekrētlíkums Nr. 2, ar ko apstiprina Ņujorkā 1954. gada 4. jūnijā parakstīto Konvenciju par muitas atvieglojumiem tūrismam un minētās konvencijas papildprotokolu; turpmāk tekstā – “Ņujorkas konvencija”) 2. pants.

– *Kúria* (Augstākā tiesa, Ungārija) 2016. gada 8. decembra spriedums Nr. KfV.1.35 502/2016/6.

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Līdz 2015. gada aprīlim prasītāja galvenokārt nodarbojās ar dekoratīvo augu vairumtirdzniecību un no šī laika arī ar citu preču mazumtirdzniecību, kas netika veikta veikalos. No 2015. gada prasītājas gada apgrozījums no iepriekšējiem 50 miljoniem Ungārijas forintu (turpmāk tekstā – “HUF”) palielinājās līdz vienam miljardam HUF gadā.
- 2 2016. gadā, uz kuru attiecas pamatlīeta, gandrīz visa prasītājas darbība (aptuveni 95 %) bija dažādu pārtikas, kosmētikas un tūrīšanas līdzekļu pārdošana divdesmit privātpersonām valstīs, kas atrodas ārpus Kopienas teritorijas, šajā gadījumā – Serbijā. Prasītāja zināja, ka Serbijas pircēji, kas simtiem reižu iegādājās no tās lielu preču daudzumu, bija trīs ģimeņu locekļi un ka preces tika izvestas no Ungārijas uz Serbiju kā pircēju personīgā bagāža.
- 3 Prasītājas pārstāvis iesniedza preču piegādes apliecinājumus dokumentus, pamatojoties uz informāciju, ko pasūtījuma veikšanas brīdī telefoniski sniedza pircēji. Prasītājas pilnvarotais pārstāvis no prasītājas noliktavas Segedā (Ungārija) nogādāja preces uz noliktavu, ko Serbijas pircēji-privātpersonas nomāja Ungārijā – Serbijas un Ungārijas robežas tuvumā –, konkrēti Tompā. Autovadītājs kopā ar precēm nogādāja pircējiem šajā vietā prasītājas pārstāvja izsniegtus rēķinus un nodokļa atmaksas pieteikuma veidlapas, kas ir jāaizpilda ārvalstu ceļotāju režīmā, apmaiņā pret pirkuma cenas samaksu skaidrā naudā. Preces no Tompas uz Serbiju parasti tika nogādātas vieglajās automašīnās kā ceļotāju personīgā bagāža.
- 4 Nav šaubu, ka prasītāja zināja, ka tās klienti attiecīgās preces nepirka personīgām vai ģimenes vajadzībām, bet gan ar mērķi tās pārdot Serbijas tirgos. Prasītāja arī apzinājās, ka darījumā bija iesaistīti ģimenes locekļi, kas rūpējās par to, lai katras piegādes vērtība nepārsniegtu vienu miljonu HUF, kas saskaņā ar Ungārijas muitas dienestu iekšējo regulējumu par muitas procedūru nodrošināja preču brīvu pārvešanu pāri Ungārijas un Serbijas robežai.

- 5 Atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) ārvalstu ceļotājiem pircēji minētajām precēm saņēma šādā veidā: prasītāja aizpildīja PVN atmaksas pieteikuma veidlapu, ko vēlāk vizēja un apzīmogoja preču izvešanas muitas iestāde, dažos gadījumos pievienojot ar norādi “Izvešana no Kopienas teritorijas: Tompa”, pēc tam prasītājai tika nosūtīts otrais veidlapas eksemplārs un tā atmaksāja pircējiem PVN skaidrā naudā.
- 6 Pircēji visos gadījumos lūdza izsniegt nodokļa atmaksas pieteikuma veidlapu ārvalstu ceļotājiem, nevienā brīdī neuzskatot, ka attiecīgo preču izvešana no valsts teritorijas nebija ceļotāju personīgā bagāža, bet gan preču piegādes eksportam.
- 7 Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, prasītāja atmaksāja pircējiem nodokli – kura kopējā summa bija 339 788 000 HUF (aptuveni 1 038 000 EUR) – atbilstoši PVN likuma 99. panta 9. punktam, saskaņā ar kuru, ja PVN tika pārņemts preču piegādes brīdī un ja preču piegādātājs atmaksāja ārvalstu ceļotājam pārņemto nodokli un turklāt ja preču piegādātājs šo PVN bija iepriekš aprēķinājis un deklarējis kā nodokli, kas ir jāsamaksā, viņam ir tiesības paziņojumā par maksājamo nodokli no aprēķinātā nodokļa atskaitīt atmaksātā nodokļa summu drīzākais nodokļa aprēķināšanas periodā, kurā tika veikta atmaksas ārvalstu ceļotājam. Pieteikumu par nodokļu atmaksu ārvalstu ceļotājiem apliecinājoši dokumenti pierāda, ka attiecīgās preces katrā ziņā tika izvestas no Ungārijas teritorijas.
- 8 *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága* (Čongrādas meģes Nodokļu un muitas administrācija (Ungārija), kas atrodas Valsts nodokļu un muitas administrācijas pakļautībā; turpmāk tekstā – “pirmās instances nodokļu iestāde”) pēc pārbaudes attiecībā uz strīdīgo finanšu gadu pabeigšanas ar 2018. gada 27. jūnija lēmumu lika prasītājai samaksāt PVN parādu 340 598 000 HUF (aptuveni 1 041 000 EUR) apmērā, naudas sodu 163 261 000 HUF (aptuveni 499 000 EUR) apmērā un nokavējuma procentus 7 184 000 HUF (aptuveni 22 000 EUR) apmērā. Tā konstatēja, ka pirkumu apjoms pārsniedza personīgas un ģimenes vajadzības un ka tie tika veikti tālākpārdošanas nolūkā, kas savukārt izslēdza iespēju tos kvalificēt kā ceļotāju personīgo bagāžu. Tā paziņoja, ka arī prasītājai nebija tiesību uz atbrīvojumu no nodokļa eksportam, jo saistībā ar šiem darījumiem neviens nebija lūdzis veikt preču atmuitošanu eksportam, turklāt prasītājai nebija šajā ziņā nepieciešamo dokumentu. Prasītāja arī neatbilst eksportētāja definīcijai, jo, nogādājusi preces pircējiem viņu noliktavā, proti, noliktavā, kas atradās Serbijas un Ungārijas robežas tuvumā, tā vairs nebija pārdoto preču īpašniece, tāpēc prasītāja nevarēja nogādāt preces galamērķī, kas atradās ārpus Kopienas muitas teritorijas.
- 9 Ar 2018. gada 31. oktobra lēmumu atbildētāja atstāja spēkā prasītājas apstrīdēto pirmās instances nodokļu iestādes lēmumu. Lēmuma pamatojumā atbildētāja norādīja, ka nodokļu iestāde pēc pārbaudes pabeigšanas konstatēja, ka darījumus nevarēja kvalificēt kā piegādes ārvalstu ceļotājiem, tāpēc tā pārbaudīja, vai bija izpildītas prasības attiecībā uz preču piegādēm eksportam, secinot, ka tas tā nebija.

Tā atsaucās uz prasītājas deklarācijām, kurās saskaņā ar pircēju nodomu tā uzskatīja, ka runa bija par preču piegādēm ārvalstu ceļotājiem.

Atbildētāja apgalvo, ka *Kúria* (Augstākā tiesa) 2016. gada 8. decembra spriedumā KfV.1.35.502/2016/6 norādīja, ka, lai sniegtu jēdziena “ceļotāju personīgā bagāža” definīciju, šajā ziņā nozīme ir gan preču daudzumam, gan pirkumu biežumam. Ne PVN likumā, ne PVN direktīvā nav definēts jēdziens “personīgā bagāža”, arī Savienības muitas tiesībās nav atrodamas norādes šajā ziņā, turklāt jēdziens “[mantas] personīgajām vajadzībām” nav definēts arī Ņujorkas konvencijā. Saskaņā ar valsts praksi par ceļotāju personīgo bagāžu ir uzskatāmas preces, kuras ceļotājs iegādājas savām personīgām vajadzībām vai kā dāvanu, [tomēr] nekādā gadījumā iegādi nevar veikt komerciāliem mērķiem. Preču [iegādes] regularitātes un to lielā daudzuma dēļ tām nevar piemērot kvalifikāciju ceļotāju personīgā bagāža, jo ar PVN likuma 99. pantu nav atļauts kā ceļotāju personīgo bagāžu izvest no valsts teritorijas preces komerciālos daudzumos. Proti, saskaņā ar šo tiesību normu, ja pircējs ir ārvalstu ceļotājs un preces, kuras viņš ir iegādājies, ir viņa personīgā bagāža vai ceļotāja personīgā bagāža, PVN likuma 98. panta 1. punktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa var piemērot, ja:

- preču piegāžu kopējā vērtība (ieskaitot PVN) ir lielāka par 175 EUR;
- ārvalstu ceļotājs pierāda savu tiesisko situāciju, uzrādot ceļošanas dokumentu;
- muitas iestāde, caur kuru preces tiek izvestas no Kopienas teritorijas, apliecina, ka preces tika izvestas no minētās valsts teritorijas, vizējot un apzīmējot nodokļa atmaksas pieteikuma veidlapu. Preces piegādātājam pēc ārvalstu ceļotāja pieprasījuma ir jāaizpilda nodokļa atmaksas pieteikuma veidlapa.

Turklāt saskaņā ar PVN likuma 99. pantu, lai piemērotu atbrīvojumu no nodokļa, preču piegādātāja rīcībā ir jābūt pirmajam vizētam un apzīmēotam nodokļa atmaksas pieteikuma veidlapas eksemplāram, kā arī gadījumā, ja nodoklis tika pārnestis preču piegādes brīdī, preces piegādātājam jāpārnestais nodoklis ir jāatmaksā ārvalstu ceļotājam. Šim pēdējam minētajam rodas tiesības uz nodokļa atmaksu, saņemot maksājumu HUF un skaidrā naudā, bet puses var vienoties par citu valūtu vai maksāšanas veidu.

Ja nodoklis tiek pārnestis saskaņā ar PVN likuma 4. panta b) punktu un ja piegādātājs to ir iepriekš aprēķinājis un deklarējis kā nodokli, ir jāsamaksā, piegādātājam savā paziņojumā par maksājamo nodokli ir tiesības atskaitīt atmaksāto nodokli drīzākais nodokļa aprēķināšanas periodā, kurā nodoklis tika atmaksāts ārvalstu ceļotājam.

Saskaņā ar valsts praksi, ja ir pierādīts, ka preces tika izvestas no Kopienas teritorijas, nodokļu iestādei ir jāizvērtē, vai ir izpildītas prasības attiecībā uz preču piegādi, kas ir atbrīvota no nodokļa, balstoties uz citu juridisko pamatu, it īpaši tad, ja prasītājai ir tiesības uz atbrīvojumu no nodokļa saskaņā ar PVN likuma 98. pantu, kurā ir paredzēts atbrīvojums no nodokļa tādu preču piegādēm, kuras

nosūta pa pastu vai no valsts teritorijas nogādā citā valstī, kas atrodas ārpus Kopienas.

Valsts praksē ir ņemta Tiesas judikatūra saskaņā ar kuru, lai arī ar PVN direktīvu dalībvalstīm, pieņemot tiesību normas par tiesību atskaitīt nodokli īstenošanu, ir atļauts paredzēt formālas prasības, šīs prasības nevar pārsniegt to, kas ir vajadzīgs, lai nodrošinātu nodokļa pareizu iekasēšanu un novērstu krāpšanu nodokļu jomā.

- 10 Atbildētāja paziņoja, ka atbilstoši minētajam *Kúria* spriedumam prasītājai arī nav tiesību saņemt atbrīvojumu no nodokļa eksportam, jo attiecībā uz veiktajiem darījumiem tā nebija lūgusi preču atmuitošanu eksportam un saskaņā ar prasītājas deklarācijām par darījumiem netika nokārtotas formalitātes eksportam, jo pircēji skaidri bija lūguši piemērot atbrīvojumu no nodokļa ārvalstu ceļotājiem.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

Prasītājas argumenti

- 11 Savā prasībā prasītāja lūdz atcelt atbildētājas lēmumu un pirmās instances nodokļu iestādes lēmumu. Tā apgalvo, ka ne Savienības tiesībās, ne PVN likumā nav sniegta personīgās bagāžas vai ceļotāju personīgās bagāžas definīcija. Tā kā nodokļu tiesībās nav šādas definīcijas, muitas iestāde nevar diferencēt preces, kas tiek pārvestas pāri robežai, un tādējādi nevar atteikt vizēt nodokļa atmaksas pieteikuma veidlapu attiecībā uz precēm, kas tiek izvestas no valsts teritorijas, atsaucoties uz apgalvoto nodomu pārdot tālāk šīs preces. Prasītājai šajā gadījumā nevar pārņemt izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, jo arī nodokļa maksātājam ir tiesības uz atbrīvojumu no nodokļa eksportam, pamatojoties uz PVN likuma 98. pantu. Prasītāja turklāt atsauca Tiesas spriedumu *Netto Supermarkt*, C-271/06, saskaņā ar kuru strīdos nodokļu jomā nevar atsaukties uz Tiesas pastāvīgo judikatūru attiecībā uz muitas tiesībām, no kuras arī izriet, ka tā nevar izvērtēt prasītājas izmantoto nodokļu mehānismu, pamatojoties uz muitas tiesisko regulējumu.
- 12 Turklāt prasītāja nepiekrīt nodokļu iestādes sniegtajai juridiskai interpretācijai, saskaņā ar kuru atbilstoši Likuma par Valsts nodokļu un muitas administrāciju 12/A. pantu izvešanas muitas iestāde neveic visus tiesību aktos paredzētos nodokļu pārvaldības uzdevumus tikai tā apstākļa dēļ, ka tā rīkojas nodokļu iestādes darbības jomā, tādējādi muitas iestāde apliecina tikai to, ka preces tika izvestas no Eiropas Savienības teritorijas, bet ne to, ka izvešana no valsts teritorijas tika veikta personīgā bagāžā vai ceļotāju personīgā bagāžā saskaņā ar PVN likuma 99. pantu, vai arī atbilstību šai tiesību normai.

Atbildētājas argumenti

- 13 Atbildētāja lūdz noraidīt prasību, atkārtoti atsaucoties uz tās lēmumā sniegto pamatojumu.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 14 Šī tiesa atsaucas uz *Kúria* spriedumu, ar kuru kādā lietā, kas attiecās uz līdzīgiem faktiskiem apstākļiem – preču izvešanu no valsts teritorijas komerciālos daudzumos atbilstoši ārvalstu ceļotāju režīmam –, tā bija nospriedusi, ka vispirms ir jāpārbauda, vai ir izpildītas PVN likuma 99. pantā paredzētās prasības, un pēc tam, ņemot vērā, ka preces faktiski tika izvestas no Kopenas teritorijas, ir jāanalizē, vai ir piemērojama kāda cita PVN likuma tiesību norma. Kaut gan ne PVN likumā, ne PVN direktīvā nav definēts jēdziens “ceļotāju personīgā bagāža” un arī Savienības muitas tiesībās vai starptautiskajās tiesībās nav sniegta nepārprotama šī jēdziena definīcija, var apgalvot, ka par ceļotāju personīgo bagāžu ir uzskatāmas preces, kuras ceļotājs iegādājas savām personīgām vajadzībām vai kā dāvanu, un nekādā gadījumā tās nevar būt preces, kas tika nopirkta komerciāliem mērķiem. Minētajā spriedumā tika nospriests, ka PVN likuma 99. pants nepieļauj izvest no valsts teritorijas preces komerciālos daudzumos kā ceļotāju personīgo bagāžu, tāpēc nedrīkst piešķirt šajā režīmā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, ne arī atļaut veikt nodokļa atskaitīšanu. *Kúria* piebilda, ka preču piegādes ir jāapliek ar nodokli valstī, kurā beigu beigās tiek izmantotas piegādātās preces, tāpēc ir jāpārbauda, vai ir piemērojams PVN likuma 98. pantā noteiktais atbrīvojums no nodokļa. Viena no prasībām, lai piemērotu šo pantu, ir izvešanas muitas iestādes apliecinājums, ka piegādes brīdī vai vēlākais nākamo deviņdesmit dienu laikā preces tika izvestas no Kopenas teritorijas. Nodokļu iestādei ir jānosaka, vai prasītājam ir tiesības uz atbrīvojumu no nodokļa saskaņā ar PVN likuma 98. pantu.
- 15 Šī tiesa norāda, ka saistībā ar izskatāmo lietu PVN likuma 98. un 99. pants ir saderīgi ar PVN direktīvas 146. un 147. pantu, tāpēc ir jāinterpretē un jāpiemēro šie pēdējie minētie PVN direktīvas panti.
- 16 Šī tiesa uzskata, ka, lai definētu jēdzienu “personīgā bagāža” un “ceļotāju personīgā bagāža”, ir jābalstās uz tā parasto lietojumu, atsaucoties uz Kopenas muitas kodeksa, Savienības Muitas kodeksa un Ņujorkas konvencijas tiesību normām. Valsts tiesu judikatūrā arī ir ievērots šis kritērijs. Pēc šīs tiesas domām, lai izvērtētu jēdzienu “ceļotāju personīgā bagāža”, izšķiroša nozīme ir mērķim, ar kādu preces tiek izvestas no valsts teritorijas. Ceļotāju personīgās bagāžas jēdzienā neietilpst tādas preces – neatkarīgi no to daudzuma un transportēšanas veida –, kas tika nopirkta nevis personīgām vai ģimenes vajadzībām vai kā dāvana, bet tālāpārdošanas nolūkā. Tomēr, tā kā tiesiskajā regulējumā nav autentiskas interpretācijas, lai definētu minēto jēdzienu, ir jāuzsāk prejudiciāla nolēmuma tiesvedība.
- 17 Tā kā šajā administratīvajā procedūrā nebija piemērojamas tiesību normas par atbrīvojumu no nodokļa ārvalstu ceļotājiem, atbildētāja pārbaudīja, vai ir izpildītas prasības attiecībā uz atbrīvojumu no nodokļa eksportam, un konstatēja, ka prasītāja zināja, ka tā pārdeva preces personām, kas vēlāk tās pārdeva tālāk Serbijas tirgos. Prasītājam bija jāatzīst, ka nebija izpildītas tiesību aktos paredzētās prasības, lai saņemtu atbrīvojumu no nodokļa ārvalstu ceļotājiem, tāpēc šajā lietā

nevar paļauties uz likumpaklausīga tirgotāja rūpību. Atbildētāja šajā ziņā atsaucās uz Tiesas sprieduma *Netto Supermarkt* 29. punktu. Atbildētāja turklāt norādīja, ka pretēji tam, ko apgalvoja prasītāja, PVN likumā nav nevienas īpašas tiesību normas, ar ko tādos apstākļos kā šajā lietā pārdevējam ir uzlikts pienākums pēc pircēja pieprasījuma izsniegt nodokļa atmaksas pieteikuma veidlapu.

- 18 Tomēr šī tiesa uzskata, ka pārdevējs tomēr nevarēja neņemt vērā nodomu izvest preces no valsts kā ārvalstu ceļotājiem, ko pircēji norādīja preču piegādes brīdī, un tas izslēdz iespēju izsniegt rēķinus bez PVN preču eksportam. Tiesību normas, kas reglamentē atbrīvojumu no nodokļa ārvalstu ceļotājiem – runa ir konkrētu preču atlasī, tiesības uz atbrīvojumu no nodokļa var īstenot tikai attiecībā uz precīzi noteiktu preču daudzumu un *ab initio* rēķinus nevar izsniegt bez PVN –, ir atšķirīgākas un stingrākas nekā normas, kas reglamentē preču piegādes eksportam, no kā loģiski izriet, ka rēķinu izsniedzējs nevarēja vienpusēji piemērot pircējiem, kuri sevi definēja kā ārvalstu ceļotājus, kam ir piemērojams stingrāks atbrīvojuma no PVN režīms, atbrīvojumu no nodokļa preču piegādēm eksportam, jo viņš varēja rēķināties ar to, ka šie pircēji izvedīs preces no valsts kā ārvalstu ceļotāji. Tāpēc rēķinu izsniedzējs rīkojās pareizi, iekļaujot PVN rēķinā. Ja ārvalstu pircēji būtu mainījuši savu sākotnējo nodomu un beigu beigās būtu izveduši preces no valsts saskaņā ar kopīgu muitas procedūru, varētu pārbaudīt iespēju koriģēt rēķinu. Tomēr šajā gadījumā ārvalstu pircēji nemainīja savu sākotnējo nodomu, jo šajā strīdā nav apstrīdams tas, ka viņi ieveda preces Serbijā kā ārvalstu ceļotāji. Tāpēc rēķini to izsniegšanas brīdī bija pareizi un vēlāk nenotika nekādas izmaiņas, kuru dēļ tie būtu jākoriģē, tāpēc nodokļu iestādei tie arī nebija jāpārklasificē to satura dēļ.
- 19 Šajā gadījumā puses neapstrīd to, ka rēķinu izsniedzēja ārvalstu klienti izveda preces komerciālos daudzumos tālākpārdošanas nolūkā pāri Ungārijas un Serbijas robežai, bet to darīja kā ārvalstu ceļotāji. Tāpat strīds nav par to, ka šie klienti rūpējās par to, lai šajos rēķinos norādīto preču vērtība nepārsniegtu konkrētu summu, tādējādi izvairītos no muitas kontroles. Rēķinu izsniedzējs zināja par savu klientu krāpniecisku rīcību un apzinājās, ka nebija izpildītas prasības, lai tiktu piešķirts atbrīvojums no nodokļa ārvalstu ceļotājiem, tāpēc tam nebija jāsaņem nodokļa atmaksas pieteikuma veidlapa, kas deva iespēju faktiski saņemt šādu atbrīvojumu. Šī tiesa uzskata, ka nav nozīmes tam, no kāda konkrēti Serbijas tiesiskā regulējuma pildīšanas vēlēšanās izvairīties ārvalstu pircēji un kādas priekšrocības viņi guva, ievēdot preces Serbijas teritorijā kā ārvalstu ceļotāji. Pārskatot nodokļu iestādes lēmumu, nozīme ir tam, ka rēķinu izsniedzējs zināja par savu klientu nodomu pārdot tālāk [preces], tāpēc tam nebija jāpiešķir viņiem atbrīvojums no nodokļa kā ārvalstu ceļotājiem. Tā kā prasītāja sadarbojās ar ārvalstu klientiem, pārskatīdama Ungārijas nodokļu tiesību aktus un zinādama par viņu nodomu veikt tālākpārdošanu, proti, to, ka nebija izpildītas būtiskas prasības, lai tiktu piešķirts atbrīvojums no nodokļa ārvalstu ceļotājiem, atmaksāja viņiem PVN un iekļāva to savās deklarācijās par strīdīgo finanšu gadu kā maksājamā nodokļa atskaitāmo daļu, tā ieguva konkurences priekšrocību salīdzinājumā ar saviem konkurentiem, kas ievēroja tiesisko regulējumu.

- 20 Rēķinu izsniedzēja un pircēju apzinātas darbības dēļ, kas liecina par gribu saskaņotību, Serbijas muitā preces netika uzrādītas, kā arī tās netika rūpīgi pārbaudītas, tās vairs nebija izsekojamas, nebija iespējams aprēķināt muitas nodokli un citus atmuitošanas izdevumus – kas izskatāmajā lietā netika noteikti –, turklāt pircējiem, kas ievada valstī preces kā privātpersonas, tika dota iespēja tās pārdot tālāk, izvairoties no Serbijas nodokļu tiesību aktu ievērošanas. No izskatāmās lietas faktisko apstākļu skatupunkta nav nozīmes tam, vai Serbijas pircēji vēlāk faktiski izmantoja šo iespēju, jo nodoklis un pārējās sekas Serbijā pārsniedz izvērtējumu, kas veicams šajā lietā, kurā arī nav jāizskata jautājums par to, kādi konkrēti izdevumi viņiem neradās, izvairoties no muitas procedūras. Nozīme ir tikai tam, ka rēķinu izsniedzējs ar savu rīcību apzināti līdzdarbojās Serbijas pircēju krāpnieciskajā darbībā un ka viņš apzināti pārkāpa PVN likuma tiesību normas par preču piegādēm, izsniedzot rēķinus un aizpildot ārvalstu ceļotāju režīmā paredzētajām veidlapām, kā arī nepamatoti samazinot savu nodokļu bāzi atkarībā no ārvalstu ceļotājiem veiktās nodokļa atmaksas.
- 21 Gadījumā, ja nav iespējams veikt nodokļa atmaksu, piešķirot atbrīvojumu no nodokļa ārvalstu ceļotājiem, nodokļu iestādei būtu jāpiešķir atbrīvojums no nodokļa, balstoties uz citu juridisko pamatu; rēķinu izsniedzēja negodprātīga rīcība faktiski neizraisītu tiesiskās sekas, it īpaši tāpēc, ka, ja nav iesniegts pieteikums par nepamatotu nodokļu atmaksu, tad arī nav izpildītas prasības, lai piemērotu naudas sodu nodokļu jomā. Šajā situācijā, ņemot vērā, ka rēķinu izsniedzējs nepamatoti bija ieguvis konkurences priekšrocību, pirmkārt, netiktu ievērots nodokļu neitralitātes princips un, otrkārt, šī situācija būtu pretrunā dalībvalstu pienākumam noteikt pasākumus krāpšanas un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanai.
- 22 Tiesa jau ir aplūkojusi nodokļu neitralitātes principu saistībā ar atbrīvojumiem no nodokļa, nospriežot, ka Savienības likumdevējs, paredzot šo principu, ir noteicis vispārēju vienlīdzīgas attieksmes principu PVN jomā. Pasākumus, kurus dalībvalstis drīkst noteikt, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu un novērstu krāpšanu, nevar izmantot tādējādi, ka netiek nodrošināta PVN neitralitāte. Ļaujot nodokļu maksātājiem izvēlēties nodokļu atbrīvojuma režīmu pēc tam paredzētā termiņa beigām, tiem tiktu sniegta netaisnīga konkurences priekšrocība, tā kaitējot tiem tirgus dalībniekiem, kuri ir rūpīgi pildījuši pamatlietā aplūkotajos valsts tiesību aktos paredzētos procesuālos pienākumus. Proti, šie nodokļu maksātāji sev izdevīgāko nodokļu režīmu varētu izvēlēties *a posteriori* un tādējādi – balstoties uz konkrētiem savas darbības rezultātiem (spriedums, 2018. gada 17. maijs, *Vámos*, C-566/16).
- 23 Pēc šīs tiesas domām, izskatāmajā lietā ir piemērojami arī spriedumā *Vámos* paustie apsvērumi. Proti, rēķinu izsniedzējs, pārkāpjot tiesisko regulējumu PVN jomā, samazināja savu nodokļu bāzi, uz ko tam nebija tiesību; vēlāk, kad nodokļu iestāde konstatēja neprecizitātes, tas *a posteriori* atsaucās uz citu atbrīvojumu no nodokļa, [proti,] atbrīvojumu no nodokļa eksportam. Ja nodokļu iestāde atļautu piemērot atbrīvojumu no nodokļa eksportam *a posteriori*, rēķinu izsniedzējs

iegūtu nepamatotu konkurences priekšrocību salīdzinājumā ar saviem konkurentiem un tādējādi tiktu pārkāpts nodokļu neitralitātes princips.

- 24 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru pasākumi, ko dalībvalstis var noteikt saskaņā ar Direktīvas 2006/112 273. pantu, lai pareizi iekasētu nodokļus un novērstu krāpšanu, nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai, un tos nedrīkst izmantot, lai apšaubītu PVN neitralitāti (spriedums *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09).
- 25 Tādējādi formālu prasību nepildīšana var izraisīt tiesību atskaitīt nodokli zaudēšanu tikai tad, ja nav iespējams pārbaudīt atbilstību materiāltiesiskām prasībām. Šī tiesa uzskatīja, ka tieši tā tas ir šajā gadījumā, kurā rēķinu izsniedzējs un pircēji ne tikai neievēroja formālas prasības, bet arī, pārkāpjot tiesisko regulējumu attiecībā uz formalitātēm, apzināti slēpa no nodokļu un muitas iestādēm savu patieso saimniecisko darbību.
- 26 Pēc šīs tiesas domām, nodokļu neitralitātes princips tiek ievērots tikai tad, ja saistībā ar nodokļa bāzes samazinājumu pēc nodokļa atmaksas ārvalstu ceļotājiem nodokļu iestāde nepārklasificē darījumus kā preču piegādes eksportam, jo tikai šī prakse ļauj izpildīt arī samērīguma prasību.
- 27 Tā kā jēdziens “eksports” nodokļu tiesībās un muitas tiesībās atšķiras, prasītāja pārmet nodokļu iestādei, ka tā liek prasītājai kā eksportētājai uzņemt atbildību par preču iespējamo izvešanu no [valsts] teritorijas. Tomēr šajā gadījumā nevar konstatēt, ka prasītāja vai kāda cita persona būtu lūgusi veikt attiecīgo preču atmuitošanu kā eksportētājs, un saskaņā ar prasītājas likumīgā pārstāvja paziņojumiem attiecībā uz darījumiem netika nokārtotas saistībā ar eksportu paredzētās formalitātes.
- 28 Pretēji prasītājas apgalvotajam, lai kvalificētu faktus nodokļu jomā, nepietiek apliecināt preču izvešanu no valsts teritorijas, jo, kā tas tika izklāstīts iepriekš, atbrīvojums no nodokļa ārvalstu ceļotājiem ir īpašs salīdzinājumā ar atbrīvojumu no nodokļa preču piegādēm eksportam un ir piemērojams konkrētu personu lokam, tāpēc ir jāprecizē, kad pircējam ir tiesības uz [nodokļa] atmaksu. Tādējādi nav pierādīts prasītājas apgalvojums, ka muitas iestādes vīza nodokļa atmaksas pieteikuma veidlapā, ar ko tiek apliecināts, ka preces tika izvestas no [valsts] teritorijas kā ceļotāju personīgā bagāža, tiek izmantota, lai pamatotu atbrīvojumu no nodokļa preču piegādēm eksportam.
- 29 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, šai tiesai ir arī šaubas, ka gadījumā, ja tiek konstatēts, ka atbrīvojums no nodokļa ārvalstu ceļotājiem ir ticis izmantots prettiesiski, ir jāpārbauda arī tas, vai ir izpildītas prasības attiecībā uz preču piegādēm eksportam visos gadījumos, kad preces tika izvestas no [valsts] teritorijas kā ceļotāju personīgā bagāža.
- 30 Vienlaikus šī tiesa uzskata, ka šajā gadījumā izšķiroša nozīme ir apstāklim, ka prasītāja, pildot savus nodokļu maksāšanas pienākumus, acīmredzami rīkojās negodprātīgi, kas saskaņā ar Savienības tiesību nodokļu neitralitātes un

samērīguma principiem pamato ne tikai atteikumu samazināt nodokļu bāzi, bet arī izslēdz iespēju pārklasificēt [darījumu] kā preču piegādi eksportam, arī tad, ja nodokļu iestādei arī būtu jāpārbauda, vai ir izpildītas prasības attiecībā uz preču piegādēm eksportam.

- 31 Šī tiesa uzskata, ka ir jāiesniedz lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu saistībā ar iepriekš minētajiem jautājumiem, un tā ir informēta, ka pašlaik Ungārijas tiesās tiek izskatītas administratīvās lietas ar tādu pašu priekšmetu.

DARBBA VERSIJA