

Lieta C-676/22**Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu****Iesniegšanas datums:**

2022. gada 2. novembris

Iesniedzējtiesa:*Nejvyšší správní soud* (Čehijas Republika)**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2022. gada 26. oktobris

Prasītāja:*B2 Energy s.r.o.***Atbildētāja:***Odvolací finanční ředitelství*

[..]

LĒMUMS

Nejvyšší správní soud (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika) [..] prasītājas **B2 Energy s.r.o.** lietā [..] pret atbildētāju **Odvolací finanční ředitelství** (Apelācijas finanšu direkciju, Čehijas Republika) [..] par sūdzību par atbildētājas 2019. gada 21. novembra lēmumu, [..] izskatot prasītājas kasācijas sūdzību par *Městský soud v Praze* (Prāgas pilsētas tiesas, Čehijas Republika) 2021. gada 18. augusta spriedumu Nr. 14 Af 4/2020-48,

nolēma:

I. Uzdot Eiropas Savienības Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 138. panta 1. punkts, ņemot vērā Eiropas Savienības Tiesas 2021. gada 9. decembra spriedumu C-154/20 *Kemwater ProChemie*, EU:C:2021:989, ir jāinterpretē tādējādi, ka iespēja izmantot tiesības uz atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) par preču piegādi uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti ir jāliedz un nodokļu

iestādei nav jāpierāda, vai preču piegādātājs ir piedalījies krāpšanā PVN jomā, tad, ja piegādātājs nav pierādījis, ka preces ir piegādātas konkrētam saņēmējam citā Eiropas Savienības dalībvalstī, kuram ir, nodokļu dokumentos norādīts, nodokļa maksātāja statuss, lai gan – ņemot vērā faktus un nodokļa maksātāja sniegto informāciju –, ir pieejamas ziņas, kas nepieciešamas, lai pārbaudītu, vai patiesajam saņēmējam citā Eiropas Savienības dalībvalstī bija šāds statuss?

[..]

Pamatojums:

I. Tiesvedības priekšmets

[1] Prasītāja ir Čehijā reģistrēta komercsabiedrība. 2015. gada 15. jūlijā nodokļu iestāde uzsāka tajā nodokļu pārbaudi par 2015. gada februāra, marta, aprīļa un maija taksācijas periodiem. Pamatojoties uz šo pārbaudi, tā secināja, ka prasītāja nav pierādījusi, ka ir izpildīti nosacījumi, lai iegūtu atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā arī – “PVN”) par preču piegādi uz citu Eiropas Savienības (turpmāk tekstā – “ES”) dalībvalsti, kas tika piemērots, pamatojoties uz nodokļu dokumentiem, kuros kā preču saņēmēji bija norādīti uzņēmumi *OOV-Družstvo Malinovo, družstvo* un sabiedrība *BICOTEC LIMITED* (turpmāk tekstā arī – “preču saņēmēji”). Iesniegtie dokumenti bija saistīti ar rapšu eļļas piegādēm uz citu ES dalībvalsti. Prasītāja iesniedza nodokļu iestādei nodokļu dokumentus par veiktajiem darījumiem kopā ar pielikumiem, proti, pasūtījumiem, piegādes dokumentiem, starptautiskajām preču pavadzīmēm, svēršanas biļetēm, preču kvalitātes mērīšanas apliecinājumiem, kā arī pārdošanas pamatlīgumiem, ekspedīcijas pamatlīgumu un bankas kontu izrakstiem.

[2] Nodokļu iestāde neapšaubīja faktisko preču transportēšanu uz citu dalībvalsti. Tomēr tā uzskatīja, ka prasītāja nav pierādījusi savus apgalvojumus, jo tā nav pierādījusi, ka tā būtu nodevusi tiesības rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam personām, kas iesniegtajos dokumentos ir norādītas kā preču saņēmējas (*OOV-Družstvo Malinovo, družstvo* un sabiedrība *BICOTEC LIMITED*), vai ka preces ir piegādātas personai, kas reģistrēta kā nodokļu maksātāja citā dalībvalstī. Tādējādi tā nebija izpildījusi nosacījumus, lai varētu izmantot tiesības uz atbrīvojumu. Prasītājas preču saņēmēji nedeklarēja preču iegādi no Čehijas Republikas vai preču piegādi ES iekšienē trīspusēja darījuma veidā, kā arī nesamaksāja nodokli par preču iegādi no citas ES dalībvalsts. Preču piegāde netika apstiprināta arī attiecībā uz uzņēmumiem *DRAGSTAL* un *WRATISLAVIA-BIO*, kuri – kā apgalvo prasītāja –, faktiski bija uzskatāmi par tās gala saņēmējiem. Lai gan atsevišķās iesniegtajās starptautiskajās preču pavadzīmēs un svēršanas biļetēs kā preču īpašniece bija norādīta sabiedrība *WRATISLAVIA-BIO*, preces ar savu parakstu un zīmogu apstiprināja cits uzņēmums, proti, *Wratislavia-Biodiesel*, tādējādi prasītāja nav pierādījusi, ka preces tika piegādātas sabiedrībai *WRATISLAVIA-BIO*. Tas vien, ka pircēji ir samaksājuši par rapšu eļļu, nenozīmē, ka viņi būtu ieguvuši tiesības rīkoties ar

precēm kā īpašniekam. Dažas no starptautiskajām pavadzīmēm, kas bija pievienotas preču saņēmējiem izrakstītajiem rēķiniem, gala saņēmēji pat nebija apstiprinājuši, vai arī tās apstiprināja pavisam citas struktūras. Preču faktisko nodošanu deklarētajiem saņēmējiem citā ES dalībvalstī neapstiprināja arī liecinieki.

[3] Tāpēc nodokļu iestāde ar 2017. gada 6. oktobra lēmumiem, ar kuriem noteica nodokļu saistības, palielināja deklarēto pievienotās vērtības nodokli, nosakot to prasītājam par šādiem taksācijas periodiem – par 2015. gada februāri 66 323 CZK, par 2015. gada martu 68 490 CZK, par 2015. gada aprīli 74 359 CZK un par 2015. gada maiju 8 486 CZK.

[4] Ar 2019. gada 21. novembra lēmumu atbildētāja noraidīja apelācijas sūdzību par šiem lēmumiem, ar kuriem tika noteiktas nodokļu saistības [...]. Prasītāja apstrīdēja atbildētājas lēmumu *Městský soud v Praze* (turpmāk tekstā – “pilsētas tiesa”). Pilsētas tiesa noraidīja atbildētājas apelācijas sūdzību ar 2021. gada 18. augusta spriedumu Nr. 14 Af 4/2020-48. Pilsētas tiesas ieskatā strīdus priekšmets nebija ne nodokļu dokumentu iesniegšana (formālo nosacījumu izpilde), ne preču transportēšanas veikšana uz citu dalībvalsti, bet gan nodokļu iestāde, gan atbildētāja apstrīdēja preču piegādi deklarētajiem saņēmējiem.

[5] Pamatojoties uz Tiesas judikatūru, it īpaši 2007. gada 27. septembra spriedumu C-409/04 *Teleos plc* u.c., EU:C:2007:548, pilsētas tiesa secināja, ka prasītāja pat nav pierādījusi, ka preces tika piegādātas to gala saņēmējiem ar deklarēto saņēmēju starpniecību. No iesniegtajiem dokumentiem patiešām nebija skaidrs, kas saņēmēja vārdā bija saņēmis preces, vai kuram saņēmējam preces tika piegādātas, un to neapstiprināja arī nopratinātie liecinieki. Tāpēc nav skaidrs, kam bija tiesības rīkoties ar precēm (rapšu eļļu) kā īpašniekam. Pilsētas tiesa uzsvēra, ka atbildētāja neapgalvoja, ka prasītāja būtu piedalījies krāpšanā nodokļu jomā, bet gan to, ka nav pierādījumu, kas pamatotu tās nodokļu deklarācijas. Ņemot vērā lietas faktus, prasītāja nerīkojās labticīgi attiecībā uz tiesību rīkoties ar rapšu eļļu kā īpašniekam faktisko nodošanu deklarētajiem preču saņēmējiem.

[6] Prasītāja iesniedza kasācijas sūdzību par pilsētas tiesas spriedumu, kurā tā norādīja uz jautājumu par to nosacījumu pierādīšanu, kas ļauj izmantot tiesības uz atbrīvojumu no nodokļa par preču piegādi uz citu ES dalībvalsti. Attiecībā uz brīža, kad radās tiesības rīkoties ar precēm kā īpašniekam, izvērtēšanu prasītāja norādīja, pirmkārt, ka pat tad, ja nav apstiprinājuma par preču piegādi deklarētajiem saņēmējiem, tā ir izpildījusi visus trīs nosacījumus, lai izmantotu tiesības uz atbrīvojumu no PVN par preču piegādi uz citu ES dalībvalsti. Patieso saņēmēju, kuram tika nodotas tiesības rīkoties ar precēm kā īpašniekam, bija iespējams identificēt, pamatojoties uz iesniegtajiem pierādījumiem. Tie neapstrīdami apliecināja, ka preces Polijas pilsētā – Vroclavā faktiski saņēma gala saņēmēji, kas bija citas sabiedrības, kuras nebija deklarētas attiecīgajos nodokļu dokumentos.

II. Atbilstošās Savienības un valsts tiesību normas

[7] Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 131. panta ir noteikts, ka atbrīvojumus, neskarot citus Kopienas noteikumus, piemēro saskaņā ar noteikumiem, ko dalībvalstis pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu iespējamu krāpšanu, izvairīšanos un ļaunprātīgu izmantošanu.

[8] Direktīvas 2006/112/EK 138. panta 1. punktā ir noteikts, ka dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādu preču piegādi, kuras pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta 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 tāda rīkojas dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts.

[9] Tomēr pašā direktīvā [atšķirībā, piemēram, no PVN atskaitīšanas tiesību izmantošanas procedūras, skat. direktīvas 168. panta a) punktu un 178. panta a) punktu] nav ietverti konkrēti noteikumi par pierādījumiem, kuri nodokļa maksātājam ir jāiesniedz, lai varētu izmantot tiesības uz atbrīvojumu.

[10] Saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 9. panta 1. punktu nodokļa maksātājs ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

[11] Direktīvas 2006/112/EK 287. pantā ir noteikts, ka dalībvalstis, kas pievienojušās pēc 1978. gada 1. janvāra, var piemērot atbrīvojumu no nodokļa tādiem nodokļa maksātājiem, kuru gada apgrozījums nepārsniedz turpmāk norādīto summu ekvivalentu attiecīgās valsts valūtā pēc valūtas maiņas kursa, kas bija spēkā to pievienošanās dienā [...]. Čehijas Republikai šis apgrozījums saskaņā ar 7) punktu ir 35 000 EUR. Pārējām dalībvalstīm līdzīgi izņēmumi ar dažādiem ierobežojumiem tika norādīti Direktīvas 2006/112/EK 284.–286. pantā.

[12] Ņemot vērā Direktīvas 2006/112/EK 287. pantā paredzēto iespēju, Čehijas *zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty* (Likums 235/2004 par pievienotās vērtības nodokli; turpmāk tekstā – “Likums par PVN”) 6. panta 1. punktā ir noteikts, ka nodokļa maksātājs kļūst par PVN maksātāju, ja viņa apgrozījums vismaz 12 secīgu kalendāro mēnešu laikā pārsniedz 1 000 000 CZK, izņemot personu, kura veic tikai no nodokļa atbrīvotus darījumus, kas nedod nodokļa atskaitīšanas tiesības.

[13] Materiāltiesiskais nosacījums, lai varētu izmantot tiesības uz atbrīvojumu no nodokļa, ir preču piegāde uz citu ES dalībvalsti. Tiesības uz atbrīvojumu rodas, ja ir izpildīti Likuma par PVN redakcijā, kas bija spēkā šīs lietas faktu norises laikā, 64. panta nosacījumi. Pamatprincips ir tāds, ka preču piegāde uz citu dalībvalsti, ko veic nodokļa maksātājs personai, kura ir reģistrēta kā nodokļa maksātājs citā dalībvalstī, ir atbrīvota no nodokļa ar tiesībām uz nodokļa atskaitījumu, ja nodokļa maksātājs, pircējs vai pilnvarota trešā persona nosūta vai transportē preces no

valsts teritorijas. Izņēmums ir preču piegāde personai, kurai preču iegāde citā valstī nav apliekama ar nodokli.

[14] Saskaņā ar Likuma par PVN 4. panta 1. punkta e) apakšpunktu pabeigts darījums ir preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana par atlīdzību, ko veic nodokļa maksātājs, kurš rīkojas šādā statusā. Saskaņā ar Likuma par PVN 4. panta 1. punkta f) apakšpunktu ar personu, kas reģistrēta kā nodokļu maksātājs, ir jāsaprot persona, kurai ir piešķirts nodokļu identifikācijas numurs pievienotās vērtības nodokļa vajadzībām saistībā ar tirdzniecību starp dalībvalstīm.

[15] Likuma par PVN 13. panta 1. punktā preču piegāde ir definēta kā tiesību rīkoties ar precēm kā īpašniekam nodošana. Saskaņā ar šīs normas 2. punktu šajā likumā preču piegāde uz citu dalībvalsti nozīmē tādu preču piegādi, kuras faktiski ir nosūtītas vai transportētas uz citu dalībvalsti.

[16] Atbilstoši *zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád* (Likums 280/2009 par nodokļu kodeksu) 92. panta 3. punktam nodokļa maksātājs pierāda visus apstākļus, kurus tam ir pienākums norādīt parastajā nodokļu deklarācijā, papildu nodokļu deklarācijā vai citos dokumentos.

III. Uzdotā prejudiciālā jautājuma analīze

[17] Šajā lietā *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa) saskārās ar jautājumu par to, vai tiesības uz atbrīvojumu no PVN par preču piegādi uz citu dalībvalsti var tikt liegtas, ja nav zināms tādu preču patiesais saņēmējs, saistībā ar kurām piegādātājs vēlas izmantot tiesības uz atbrīvojumu.

[18] [..]

[19] Tiesa savā judikatūrā par Direktīvas 2006/112/EK 131. un 138. pantu ir vairākkārt uzsvērusi, ka – izvērtējot tiesības uz atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa vai prasības, kas jāizpilda nodokļa maksātājam –, dalībvalstu nodokļu iestādēm jebkurā gadījumā ir jāpiemēro tiesiskās drošības, tiesiskās palāvības aizsardzības un samērīguma principi. Čehijas tiesībās tieši nodokļa maksātājam ir jāpierāda, ka ir ievēroti tiesību izmantošanas materiāltiesiskie nosacījumi. Tādi paši secinājumi izriet arī no dominējošās Tiesas judikatūras. Tiesas judikatūrā pierādīšanas pienākums tiek mainīts tikai tādējādi, ka nodokļu iestādēm un dalībvalstīm ir aizliegts pieprasīt nodokļa maksātājiem izpildīt papildu nosacījumus, kuri neatbilst Direktīvā 2006/112/EK atzītajiem mērķiem. Savukārt, ja tiek apgalvots, ka persona ir piedalījies krāpšanā nodokļu jomā, pierādīšanas pienākums tiek apvērsts, un piedalīšanās krāpšanā ir jāpierāda nodokļu iestādei.

[20] Lai gan pašā direktīvā nav ietverti īpaši noteikumi par pierādījumiem, kas nodokļa maksātājam ir jāiesniedz, lai tas varētu izmantot tiesības uz atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa, Tiesa atsevišķos gadījumos ir nolēmusi, ka – lai iegūtu atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa –, importētājam ir jāpierāda, ka eksportēšanas brīdī attiecīgās preces bija paredzētas nosūtīšanai vai

transportēšanai uz citu dalībvalsti un ka saistībā ar turpmāko piegādi Kopienas iekšienē attiecīgās preces bija šādas nosūtīšanas vai transportēšanas priekšmets, nepierādot nosūtīšanu uz konkrētu pircēja adresi. Šādi pierādījumi varētu būt dokumenti, kas attiecas uz transportēšanu no akcīzes preču noliktavas izvešanas dalībvalstī uz akcīzes preču noliktavu citā dalībvalstī.

[21] Attiecībā uz Direktīvas 2006/112/EK 168. un 178. pantā paredzēto tiesību uz PVN atskaitīšanu pierādīšanu Tiesa nesējā 2021. gada 9. decembra spriedumā C-154/20 *Kemwater ProChemie*, EU:C:2021:989, uz *Nejvyšší správní soud* paplašinātā sastāvā uzdoto jautājumu atbildēja šādi: “Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu ir jāinterpretē tādējādi, ka tiesību uz priekšnodokli samaksātā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitīšanu izmantošana ir jāliedz tad, ja, tā kā patiesais preču piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs nav identificēts, šis nodokļa maksātājs nav sniedzis pierādījumus tam, ka šis piegādātājs ir nodokļa maksātājs, un ja, ņemot vērā faktiskos apstākļus un minētā nodokļa maksātāja sniegtos pierādījumus, trūkst nepieciešamo datu, lai pārbaudītu, ka patiesajam piegādātājam ir šis statuss, un nodokļu iestādei nav jāpierāda, ka nodokļa maksātājs ir izdarījis krāpšanu PVN jomā vai ka tas zināja vai tam bija jāzina, ka darījums, uz kuru tas atsaucas, lai pamatotu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir saistīts ar šādu krāpšanu”.

[22] Tādējādi Tiesa apstiprināja, ka viens no materiāltiesiskajiem nosacījumiem, lai izmantotu tiesības uz PVN atskaitīšanu, ir preču piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja statuss (Čehijas Republikas gadījumā – PVN maksātāja statuss). Tomēr tā pieļāva, ka noteiktos apstākļos piegādātājam nav jābūt skaidri identificētam, ja no faktiem nepārprotami izriet, ka tam noteikti bija PVN maksātāja statuss. Šajā sakarā pierādīšanas pienākums ir personai, kas vēlas izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu. Izņēmums ir gadījumos, kad nodokļu iestādes rīcībā ir nepieciešamie dati, lai pārbaudītu, vai ir izpildīts materiāltiesiskais nosacījums, lai varētu izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu.

[23] Tādējādi saskaņā ar Tiesas secinājumiem citētajā spriedumā nodokļu procedūrā nav jāpierāda, ka ar nodokli apliekamo darījumu ir veicis konkrēts piegādātājs, kuram ir PVN maksātāja statuss. Tāpēc tika pieļauta arī iespēja, ka – lai gan piegādātājs nav identificēts –, materiāltiesiskie nosacījumi, lai varētu izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu, būs izpildīti, ja nodokļu iestādes rīcībā, ņemot vērā faktus, būs nepieciešamie dati, lai pārbaudītu, vai patiesajam piegādātājam bija PVN maksātāja statuss.

[24] Aplūkojamajā lietā konstatētie fakti liecina, ka prasītāja ir transportējusi rapšu eļļu uz citu dalībvalsti, nepierādot, ka tā to ir piegādājusi deklarētajiem saņēmējiem (*OOV-Družstvo Malinovo, družstvo* un sabiedrībai *BICOTEC LIMITED*). Tomēr šīs preces tika piegādātas uz konkrētām adresēm citā ES dalībvalstī, kur to saņemšanu apstiprināja citas personas. Starptautiskajā preču pavadzīmē Nr. 1988977 preču piegādi, kuru deklarētais saņēmējs bija uzņēmums *OOV-Družstvo Malinovo, družstvo*, ar savu zīmogu un parakstu apstiprināja

sabiedrība *RPA*. Attiecīgajās starptautiskajās preču pavadzīmēs un svēršanas biļetēs preču piegādi, kuru deklarētais saņēmējs bija sabiedrība *BICOTEC LIMITED*, ar zīmogu un parakstu apstiprināja uzņēmumi *Skład Wrocław, ul. Swojczycka 32, 51-501 Wrocław* (turpmāk tekstā arī – “*Warehouse-Wrocław*”), kā arī sabiedrība *Wratislavia-Biodiesel*. Iesniegtajās svēršanas biļetēs, kuras attiecās uz dažām aplūkojamajām piegādēm, kā preču īpašniece bija norādīta sabiedrība *WRATISLAVIA-BIO*, bet uz tām savus zīmogus ir uzlikusi un tās ir parakstījusi sabiedrība *Wratislavia-Biodiesel*.

[25] Turklāt ir jāuzsver, ka strīdus priekšmets nebija rapšu eļļas transportēšana no Čehijas Republikas uz Poliju un tās turpmāka izkraušana no pārvadātāja autocisternām pie citiem saņēmējiem, kurus prasītāja nebija norādījusi savās nodokļu deklarācijās, bet nodokļu iestāde tai nepiešķīra tiesības uz atbrīvojumu no nodokļa tikai tādēļ, ka tā nebija pierādījusi preču piegādi deklarētajiem saņēmējiem. Turklāt rapšu eļļa tika piegādāta uz galamērķiem tādos daudzumos, kas pārsniedza vairākus desmitus tonnu, t. i., vairāku desmitu tūkstošu *euro* vērtībā. Tāpēc ir grūti iedomāties, ka attiecīgo preču patiesie saņēmēji nebija PVN maksātāji.

[26] Tādēļ radās jautājums, vai spriedumā *Kemwater ProChemie* lietā formulētos secinājumus var piemērot arī šajā lietā un vai – pierādot, ka ir izpildīti materiāltiesiskie nosacījumi, lai varētu izmantot tiesības uz atbrīvojumu no PVN par preču piegādi uz citu dalībvalsti –, nodokļa maksātājam ir arī jāpierāda, ka preces ir saņēmis konkrēts (viņa deklarēts) saņēmējs, kuram ir nodokļa maksātāja statuss, vai arī pietiek, ja no lietas faktiem izriet, ka preces citā dalībvalstī ir saņēmis cits patiesais saņēmējs, kuram bija nodokļa maksātāja statuss (vai no lietas faktiem izriet, ka tam bija jābūt šādam statusam)?

[27] *Nejvyšší správní soud* ir iepazinies ar Tiesas 2019. gada 17. oktobra spriedumā C-653/18 *Unitel sp. z o.o.*, EU:C:2019:876, izdarītajiem secinājumiem, saskaņā ar kuriem tiesības uz atbrīvojumu no PVN nevar tikt piešķirtas, ja patiesā pircēja nenoskaidrošana liedz pierādīt, ka attiecīgais darījums ir preču piegāde ārpus Eiropas Savienības. Citētais spriedums, pirmkārt, attiecas uz atšķirīgu situāciju, kas saistīta ar preču piegādi ārpus ES, un, otrkārt, tajā nav sniegta atbilde uz jautājumu, vai tas ir piemērojams arī tad, ja lietas fakti pārlicinoši liecina, ka – lai gan preces nav saņēmis nodokļu dokumentos deklarētais saņēmējs –, galamērķī tās ir saņēmis cits patiesais saņēmējs, kuram bija nodokļa maksātāja statuss (vai tam bija jābūt šādam statusam). Citiem vārdiem sakot, ir diskutējams, vai šādā gadījumā var izmantot pieeju, kas atbilst zināmām izmaiņām Tiesas līdzšinējā judikatūrā, kas izteiktas spriedumā *Kemwater ProChemie* lietā. *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa) ieskatā jautājumu par preču, kas piegādātas uz citu dalībvalsti, atbrīvojumu no nodokļa zināmā mērā var salīdzināt ar jautājumu par tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu, jo abos gadījumos būtisks materiāltiesisks nosacījums ir darījuma partneris, kuram ir nodokļa maksātāja statuss (attiecībā uz tiesībām uz atskaitīšanu tas ir attiecīgā ar nodokli apliekamā darījuma piegādātājs, bet attiecībā uz tiesībām uz atbrīvojumu no nodokļa par preču piegādi uz citu dalībvalsti – preču saņēmējs citā dalībvalstī).

[28] *Nejvyšší správní soud* jau 2022. gada 4. februāra spriedumā, atsaucies Nr. 4 Afs 115/2021-45, norādīja, ka spriedumā lietā *Kemwater ProChemie* izdarītie secinājumi ir jāpiemēro arī, izvērtējot tiesības uz atbrīvojumu no nodokļa par preču piegādi uz citu dalībvalsti, kurā tā atzina, ka – izvērtējot nodokļa maksātāja tiesības uz atbrīvojumu no PVN par preču piegādi uz citu ES dalībvalsti –, nodokļa maksātājam nevar liegt šīs tiesības, ja lietas fakti liecina, ka tas faktiski ir piegādājis preces uz citu ES dalībvalsti, lai gan tas nav pierādījis, ka ir tās piegādājis deklarētajiem saņēmējiem. Pēc [...] [iesniedzējtiesas] domām, nodokļu neitralitātes principam pretrunā būtu liegt nodokļa maksātājam tiesības uz atbrīvojumu no PVN par preču piegādi uz citu dalībvalsti, ja tas ir pierādījis, ka ir piegādājis attiecīgās preces citam patiesajam saņēmējam. Tomēr šādā situācijā ir jāpārbauda, vai lietas fakti un nodokļu iestādes rīcībā esošā vai nodokļa maksātāja sniegtā informācija liecina, ka nodokļa maksātāja preču patiesajiem saņēmējiem bija PVN maksātāju statuss.

[29] Savukārt ar 2022. gada 25. maija spriedumu Nr. 10 Afs 374/2020-59, *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa) atzina, ka Tiesas spriedumā lietā *Kemwater ProChemie* izdarītie secinājumi nav piemērojami tiesību uz atbrīvojumu no PVN izmantošanai par preču piegādi uz citu dalībvalsti. Citētajā spriedumā [...] [*Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa)] norādīja, ka šādā gadījumā “piegādātājam joprojām ir jāpierāda, ka tā ārvalstu saņēmējs ir “nodokļa maksātājs, kas rīkojas šādā statusā” (Tiesas spriedums, 2012. gada 27. septembris, C-587/10, *VSTRI*). Šo Tiesas judikatūru apstiprina arī spēkā esošie [*Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa)] spriedumi: 2022. gada 10. februāra spriedums Nr. 9 Afs 274/2020-61, *molton*, un 2022. gada 24. februāra spriedums Nr. 1 Afs 238/2020-59, *Steris*, saskaņā ar kuriem Čehijas piegādātājam ir pienākums pierādīt, kura ārvalstu struktūra bija patiesā preču saņēmēja”.

[30] Par uzdotā juridiskā jautājuma sarežģītību un nepieciešamību to risināt Tiesā liecina arī norādītā pretruna *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa) judikatūrā.

[..]