TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2025. gada 1. augustā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 1. panta 2. punkts, 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts un 78. pants – Eksporta atbrīvojumi – 146. panta 1. punkta b) apakšpunkts – No nodokļa atbrīvota preces piegāde – PVN atmaksas lietu pārvaldības pakalpojums pircējiem, kas nav Eiropas Savienības rezidenti – Vienots pakalpojums – Nošķirti un neatkarīgi pakalpojumi – Galvenā pakalpojuma vai papildpakalpojuma raksturs – Atbrīvojumi saskaņā ar 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu un 146. panta 1. punkta e) apakšpunktu – Tiesiskās paļāvības aizsardzība – Nodokļa bāze

Lietā C-427/23

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Szegedi Törvényszék* (Segedas tiesa, Ungārija) iesniegusi ar 2023. gada 3. jūlija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2023. gada 11. jūlijā, tiesvedībā

Határ Diszkont Kft.

pret

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*], tiesneši N. Jēskinens [*N. Jääskinen*] (referents), A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], M. Kondinanci [*M. Condinanzi*] un R. Frendo [*R. Frendo*],

ģenerāladvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs I. Illēši [*I. Illéssy*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2024. gada 17. oktobra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

– Ungārijas valdības vārdā – *D. Csoknyai*, *Z. Fehér* un *K. Szíjjártó*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *V. Bottka*, *J. Jokubauskaitė* un *A. Sipos*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – ungāru.

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2024. gada 19. decembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva") 1. panta 2. punktu, 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu, 73. un 78. pantu, 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu un 146. panta 1. punkta e) apakšpunktu, kā arī tiesiskās paļāvības aizsardzības principu.

2 Šis lūgums iesniegts saistībā ar strīdu starp *Határ Diszkont Kft.* (turpmāk tekstā – "*Határ Diszkont*") un *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Sūdzību nodaļa, Ungārija; turpmāk tekstā – "Sūdzību nodaļa") par pēdējās minētās atteikumu piešķirt pircējiem, kas nav rezidenti Eiropas Savienībā, atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) par pārvaldības izmaksām saistībā ar PVN atmaksāšanas lietām.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 1. panta 2. punkta otrajā daļā noteikts:

"Par katru darījumu PVN, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgajām precēm vai pakalpojumiem piemērojamas likmes, uzliek pēc tam, kad atskaitīts dažādām izmaksu sastāvdaļām tieši piemērotais PVN."

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 2. panta 1. punktu:

"PVN uzliek šādiem darījumiem:

a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds;

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds;

[..]."

5 Minētās direktīvas 73. pantā paredzēts:

"Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām."

6 Atbilstoši šīs pašas direktīvas 78. pantam:

"Summā, kurai uzliek nodokli, ietver šādas sastāvdaļas:

a) nodokļus, nodevas un citus maksājumus, izņemot pašu PVN;

b) papildu izdevumus, piemēram, komisijas maksu, iepakošanas, transportēšanas un apdrošināšanas izmaksas, ko piegādātājs iekasē no pircēja vai pakalpojumu saņēmēja.

Piemērojot pirmās daļas b) punktu, dalībvalstis var par papildu izdevumiem uzskatīt izdevumus, par kuriem pastāv atsevišķa vienošanās."

7 PVN direktīvas 135. panta 1. punktā noteikts:

"Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

d) darījumus, tostarp starpniecību, kas skar noguldījumu un norēķinu kontus, maksājumus, pārskaitījumus, parādus, čekus un citus tirgojamus dokumentus, taču izņemot parādu piedziņu;

[..]."

8 Saskaņā ar šīs direktīvas 146. panta 1. punktu:

"Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

b) tādu preču piegādes, kuras pircējs, kas neveic uzņēmējdarbību dalībvalsts attiecīgajā teritorijā, vai cita persona viņa vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus [Eiropas] Kopienas, izņemot preces, ko transportē pats pircējs un kas paredzētas tam, lai aprīkotu vai apgādātu izpriecu ceļojumu kuģus, privātus gaisa kuģus vai jebkādus citus personiskas lietošanas transportlīdzekļus;

[..]

e) pakalpojumu sniegšanu, tostarp transportēšanu un palīgdarījumus, bet izņemot pakalpojumu sniegšanu, ko atbrīvo saskaņā ar 132. un 135. pantu, ja tie ir tieši saistīti ar to preču eksportu vai importu, uz ko attiecas 61. pants un 157. panta 1. punkta a) apakšpunkts."

9 Minētās direktīvas 147. pants formulēts šādi:

"1. Ja 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā minēto preču piegāde attiecas uz precēm ceļotāju personīgā bagāžā, atbrīvojums attiecas tikai tad, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

a) ceļotājs neveic uzņēmējdarbību Kopienā;

b) preces ir transportētas uz vietu ārpus Kopienas līdz trešā mēneša beigām pēc tā mēneša, kurā notiek piegāde,

c) kopīga piegādes vērtība, ieskaitot PVN, ir vairāk nekā EUR 175 vai līdzvērtīga summa attiecīgās valsts valūtā, ik gadu to aprēķinot, piemērojot valūtas maiņas kursu, kas ir spēkā pirmajā oktobra darba dienā, no nākamā gada 1. janvāra.

Tomēr dalībvalstis var atbrīvot piegādi, kuras kopējā vērtība ir mazāka nekā pirmās daļas c) apakšpunktā paredzētā vērtība.

2. Šā panta 1. punkta nozīmē "ceļotājs, kas neveic uzņēmējdarbību Kopienā" ir ceļotājs, kura pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta nav Kopienā. [..]

Eksporta apliecinājumu sniedz ar rēķina vai to aizstājoša dokumenta eksemplāru, ko vizējusi muitas iestāde vietā, kur preces ir eksportētas no Kopienas.

Katra dalībvalsts iesniedz Komisijai spiedogu paraugus, ko tā izmanto vizēšanai, kas minēta otrajā daļā. Komisija šo informāciju dara zināmu pārējo dalībvalstu nodokļu iestādēm."

Ungārijas tiesības

PVN likums

10 *Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007. gada Likums Nr. CXXVII par pievienotās vērtības nodokli; *Magyar Közlöny* 2007/155), redakcijā, kas piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – "PVN likums"), 70. panta 1. punktā paredzēts:

"Attiecībā uz preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanu summā, kurai uzliek nodokli, ietver:

[..]

b) papildmaksu, ko preču piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs iekasē no preces pircēja vai pakalpojuma saņēmēja, tostarp: komisijas maksu vai maksu par jebkura veida starpniecību, iepakošanu, transportu un apdrošināšanu;

[..]."

11 Saskaņā ar šī likuma 86. panta 1. punktu no nodokļa ir atbrīvota:

"[..]

d) tādu pakalpojumu sniegšana, kas saistīti ar norēķinu kontiem, naudas līdzekļu noguldījumiem un klientu kontiem, maksājumiem, pārskaitījumiem, čekiem, citiem naudas prasījumiem un finanšu instrumentiem, tostarp starpniecību, izņemot pašu (nesamaksātā) parāda piedziņu;

e) tādu pakalpojumu sniegšana, kas saistīti ar Ungārijas un ārvalstu likumīgiem maksāšanas līdzekļiem, tostarp starpniecību, izņemot kolekcijas monētas un banknotes, proti, zelta, sudraba vai cita metāla monētas, kā arī banknotes, ko parasti neizmanto kā likumīgu maksāšanas līdzekli vai kam ir numismātiska vērtība;

[..].”

12 Minētā likuma 98. panta 1. punktā noteikts:

“Tādu preču piegādes, kas tiek nosūtītas pa pastu vai eksportētas no valsts uz citu valsti ārpus Kopienas, atbrīvo no nodokļa, ja nosūtīšanu vai pārvadājumu:

a) veic pats piegādātājs vai trešā persona viņa vārdā;

b) veic pats pircējs vai trešā persona viņa vārdā, ja ir izpildīti šī panta 3. un 4. punktā vai šī likuma 99. un 100. pantā paredzētie papildu nosacījumi.”

13 Šī paša likuma 99. pantā paredzēts:

“1. Ja pircējs ir ārvalstu ceļotājs un piegādātās preces [..] atrodas viņa personīgajā vai ceļojuma bagāžā, lai piemērotu 98. panta 1. punktā paredzēto atbrīvojumu, jābūt izpildītiem [šādiem nosacījumiem]:

a) atlīdzība, ieskaitot nodokli, par preču piegādi pārsniedz summu, kas ir ekvivalenta 175 EUR,

b) ārvalstu ceļotājs pierāda savu statusu, uzrādot ceļošanas dokumentus vai citus Ungārijā atzītus oficiālu iestāžu izdotus personu apliecinošus dokumentus (turpmāk tekstā kopā – “ceļošanas dokumenti”),

c) preču eksportēšanu no Kopienas teritorijas ir apliecinājusi preču eksportēšanas no Kopienas vietas iestāde, vīzējot un apzīmogojot veidlapu, ko šajā nolūkā izsniegusi valsts nodokļu administrācija, vai jebkādu citu valsts nodokļu administrācijas apstiprinātu veidlapu, kurā ir 10. punktā paredzētie dati (turpmāk tekstā kopā – “nodokļa atmaksas pieteikuma veidlapa”), vienlaikus uzrādot preces kopā ar rēķina oriģinālu, kas apstiprina preču piegādes izpildi.

2. Lai varētu saņemt atbrīvojumu, preču pārdevējam ir ne tikai jāizsniedz rēķins, bet arī pēc ārvalstu ceļotāja pieprasījuma jāaizpilda nodokļa atmaksas pieteikuma veidlapa. Dati, kuri attiecas uz ārvalstu ceļotāja identifikāciju un kuri norādīti rēķinā un nodokļa atmaksas pieteikuma veidlapā, nedrīkst atšķirties no ceļošanas dokumentos sniegtajiem datiem. Ārvalstu ceļotājam ceļošanas dokumenti jāuzrāda preču pārdevējam. Nodokļa atmaksas pieteikuma veidlapā var būt ietvertas vienīgi norādes, kas saistītas tikai ar vienā rēķinā norādīto preču piegādi, un tāpēc tās nedrīkst atšķirties no norādēm, kuras ietvertas rēķinā. Nodokļa atmaksas pieteikuma veidlapu preču pārdevējs noformē trijos eksemplāros, pirmos divus eksemplārus nodod ceļotājam un trešo eksemplāru saglabāt savos grāmatvedības dokumentos.

3. Apliecinot preču eksportu, kā noteikts šī panta 1. punkta c) apakšpunktā, muitas iestāde saņem no ceļotāja vīzētu un apzīmogotu otro nodokļa atmaksas pieteikuma veidlapas eksemplāru.

4. Atbrīvojums no nodokļa ir pakārtots nosacījumam:

a) ka preču pārdevēja rīcībā ir vīzēts un apzīmogots pirmais nodokļa atmaksas pieteikuma eksemplārs, kā minēts šī panta 1. punkta c) apakšpunktā, un

b) ka – tad, ja preču piegādes brīdī ir ticis iekasēts nodoklis, – pārdevējs šo nodokli atmaksā ārvalstu ceļotājam saskaņā ar šī panta 5.–8. punktu.

5. Nodokļa atmaksu no preču pārdevēja var pieprasīt ārvalstu ceļotājs personīgi vai pilnvarotais pārstāvis, kas rīkojas viņa vārdā un uzdevumā. Ja ārvalstu ceļotājs:

a) rīkojas personīgi, viņam jāuzrāda ceļošanas dokumenti;

b) nerīkojas personīgi, personai, kas rīkojas viņa vārdā un uzdevumā, jāpievieno uz tās vārda izsniegts rakstveida pilnvarojums.

6. Lai saņemtu nodokļa atmaksu, ārvalstu ceļotājs vai tā pilnvarnieks:

a) nodod preču pārdevējam vīzētu un apzīmogotu pirmo nodokļa atmaksas pieteikuma eksemplāru, kā minēts šī panta 1. punkta c) apakšpunktā, un

b) uzrāda preču pārdevējam preču piegādi apliecinoša rēķina oriģināleksemplāru.

7. Atmaksātais nodoklis jāmaksā ārvalstu ceļotājam [Ungārijas] forintos, un tas jāsamaksā skaidrā naudā. Tomēr preču piegādātājs un ārvalstu ceļotājs var vienoties par atšķirīgu valūtu un maksāšanas veidu.

8. Preču pārdevēja pienākums ir arī nodrošināt, lai rēķins, kas apliecina, ka preču piegāde ir notikusi, neradītu jaunas tiesības uz nodokļa atmaksu. Šim nolūkam pirms atmaksāšanas [ceļotājam] uz rēķina oriģināla uzraksta norādi "PVN samaksāts", un preču pārdevējam jānokopē šādi noformētais rēķins un tas jāsaglabā savos arhīvos.

[..]"

14 Saskaņā ar PVN likuma 102. panta 1. punktu no nodokļa ir atbrīvota arī pakalpojumu sniegšana, kas ir tieši saistīta ar precēm:

"[..]

b) kuras atstāj Kopienas teritoriju saskaņā ar eksporta procedūru un par kurām ir izsniegts 98. panta 2. punkta a) apakšpunktā minētās iestādes izdots sertifikāts par eksportēšanu no Kopienas teritorijas;

[..]."

1992. gada Likums Nr. LXXIV par pievienotās vērtības nodokli

15 Saskaņā ar *az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény* (1992. gada Likums Nr. LXXIV par pievienotās vērtības nodokli; *Magyar Közlöny* 1992/128), kas bija spēkā līdz 2007. gada 31. decembrim, 30. panta 1. punktu kopsakarā ar šī likuma 2. pielikumu no nodokļa atbrīvoto preču piegāžu un pakalpojumu sniegšanas sarakstā bija iekļauta "nodokļu atmaksa ārvalstu ceļotājiem, ko tirgotājs veic saskaņā ar īpašu tiesisko regulējumu".

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

16 2020. gadā *Határ Diszkont* pārdeva dažādas preces pircējiem, kas nav Savienības rezidenti, savā veikalā Tompā (Ungārija) netālu no Serbijas un Ungārijas robežas.

17 No Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka šie pircēji tajā pašā dienā eksportēja Ungārijā nopirktās preces un ka rēķinos par maksājumiem skaidrā naudā par šiem pirkumiem bija norāde "koriģētais PVN". Pēc eksporta *Határ Diszkont* minētajiem pircējiem atmaksāja visu PVN summu, kas bija norādīta rēķinā, un izsniedza attiecīgo maksājuma kvīti, uz kuras bija izsniedzēja un saņēmēja paraksti.

18 Saistībā ar PVN atmaksas lietu pārvaldību *Határ Diszkont* šiem pircējiem, kas nav Savienības rezidenti, izrakstīja rēķinu par izdevumiem, kas atbilst 15 % no atmaksātā PVN. Tādējādi PVN atmaksas dienā *Határ Diszkont* izrakstīja rēķinus par šo lietu pārvaldības izmaksām, kuru samaksu skaidrā naudā apstiprināja iekasēšanas kvītis. Savās PVN deklarācijās *Határ Diszkont* norādīja ieņēmumus no šīm lietu pārvaldības izmaksām kā atlīdzību par pakalpojumiem, kas atbrīvoti no nodokļa.

19 No Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem arī izriet, ka informācija par PVN atmaksas lietu pārvaldības izmaksām bija afišēta *Határ Diszkont* veikalā un ka ārvalstu pircēji tika mutiski informēti gan par šiem izdevumiem, gan par to aprēķināšanas kārtību.

20 *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Bāčas-Kiškunas departamenta Nodokļu un muitas pārvalde, Ungārija; turpmāk tekstā – "pirmā līmeņa nodokļu iestāde") veiktajā nodokļu revīzijā par 2020. gadu *Határ Diszkont* apgalvoja, ka PVN atmaksas lietu pārvaldības pakalpojumi ir atbrīvoti no nodokļa, vienlaikus vairākkārt grozot savu nostāju attiecībā uz šī atbrīvojuma iemeslu.

21 Apsvērumos par protokolu, kurš attiecas uz šo kontroli, *Határ Diszkont* tostarp norādīja, ka PVN atmaksas lietu pārvaldības izmaksas var uzskatīt par atlīdzību par finanšu pakalpojumu sniegšanu, kas atbrīvota no nodokļa saskaņā ar PVN likuma 86. panta 1. punkta d) un e) apakšpunktu. Tāpat *Határ Diszkont* uzskata, ka šajā gadījumā tai varēja tikt piemērots arī ar preces eksportu tieši saistītu pakalpojumu sniegšanas atbrīvojums, kas paredzēts PVN likuma 102. panta 1. punkta b) apakšpunktā. Turklāt *Határ Diszkont* paziņoja, ka saskaņā ar informāciju, ko *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Centrālās direkcijas Attiecību ar lietotājiem un informācijas departaments, Ungārija; turpmāk tekstā – "Attiecību ar lietotājiem departaments") tai sniegusi, atbildot uz jautājumu, kuru *Határ Diszkont* uzdevusi minētās revīzijas laikā, PVN atmaksas lietu pārvaldības izmaksas jāuzskata par papildu izdevumiem PVN likuma 70. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē preču piegādei, kas atbrīvota no PVN saskaņā ar šī likuma 99. pantu, un ka attiecībā uz PVN režīmu tās kā papildu izdevumi pielīdzināmi galvenajam darījumam.

22 Pirmā līmeņa nodokļu iestāde noraidīja visus *Határ Diszkont* izvirzītos atbrīvojuma iemeslus un ar 2022. gada 22. jūlija lēmumu konstatēja tās PVN parādu.

23 Šajā lēmumā šī iestāde vispirms pārbaudīja, vai PVN atmaksas lietu pārvaldības pakalpojumu var uzskatīt par preču piegādes papildpakalpojumu, un secināja, ka tas ir autonoms pakalpojums. Tā it īpaši uzsvēra faktu, ka preču piegāde un šī pakalpojuma sniegšana nesakrīt laikā, tāpēc nevar uzskatīt, ka minētais pakalpojums atvieglo vai papildina šo preču piegādi. Šī iestāde arī uzsvēra, ka PVN atmaksas lietu pārvaldības pakalpojumu nevar uzskatīt par nepieciešamu, lai veiktu preču piegādi, kas pabeigta, tiklīdz šīs preces eksportētas no Savienības teritorijas. Tāpat minētā iestāde uzskata, ka *Határ Diszkont* sniegtais pakalpojums neatvieglo ne minēto preču izmantošanu, ne patēriņu, ar kuru piegādi tas tātad nebija saistīts. Turklāt šī iestāde norādīja, ka *Határ Diszkont*

pati PVN atmaksas lietu pārvaldības pakalpojumu uzskatījusi par autonomu pakalpojumu, jo tā nebija iekļāvusi ar šo pakalpojumu saistītās izmaksas preču piegādes nodokļa bāzē un rēķinos bija norādījusi citu izpildes datumu, nevis piegādes datumu.

24 Turpinājumā, pirmkārt, attiecībā uz PVN likuma 86. panta 1. punkta d) un e) apakšpunktā, kas atbilst PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) un e) apakšpunktam, paredzēto atbrīvojumu pirmā līmeņa nodokļu iestāde secināja, ka *Határ Diszkont* ārvalstu ceļotājam sniegtais pakalpojums ir administratīvs uzdevums un ka šo tiesību normu izpratnē to nevar uzskatīt par finanšu pakalpojumu, kas atbrīvots no nodokļa. Otrkārt, attiecībā uz PVN likuma 102. panta 1. punkta b) apakšpunktā, kas atbilst PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktam, paredzēto ar preču eksportu saistīto pakalpojumu atbrīvojumu pirmā līmeņa nodokļu iestāde būtībā atkārtoja, ka PVN atmaksāšana ārvalstu ceļotājam ir jauns darījums, kas nav tieši saistīts ar preču piegādi. Visbeidzot šī nodokļu iestāde apstiprināja, ka PVN summa saistībā ar pārvaldības izmaksām jānosaka, pamatojoties uz rēķinā norādīto summu par šīm izmaksām, kas tiek uzskatīta par nodokļa neto summu.

25 Sūdzībā par pirmā līmeņa nodokļu iestādes lēmumu *Határ Diszkont* apgalvoja, ka šīs iestādes secinājumi ir pretrunā PVN likuma 70. panta 1. punkta b) apakšpunktam, 86. panta 1. punkta d) un e) apakšpunktam un 102. panta 1. punkta b) apakšpunktam. Tā arī apgalvoja, ka atšķirības tās gadījuma vērtējumā pirmā līmeņa nodokļu iestādē un Attiecību ar lietotājiem departamentā esot pretrunā tiesiskās drošības principam.

26 Ar 2022. gada 27. oktobra lēmumu Sūdzību nodaļa apstiprināja pirmā līmeņa nodokļu iestādes lēmumu, uzskatot, ka tas ir pareizi pamatots. Lēmumā Sūdzību nodaļa ir arī norādījusi, ka informācija, ko *Határ Diszkont* sniedzis Attiecību ar lietotājiem departaments, attiecas uz ļoti vispārīgi formulētu jautājumu, kurā nav minēts būtisks apstāklis, ka preču piegāde un pakalpojumu sniegšana, kas ietver PVN atmaksas lietu pārvaldību, nav vienlaicīga, bet tās ir pilnībā nošķirtas viena no otras un ka *Határ Diszkont* sniegtais pakalpojums nav obligāts šī nodokļa atmaksas nosacījums.

27 *Határ Diszkont* cēla prasību iesniedzējtiesā *Szegedi Törvényszék* (Segedas tiesa, Ungārija), lūdzot atcelt Sūdzību nodaļas lēmumu par pirmā līmeņa nodokļu iestādes lēmumu.

28 Pirmām kārtām, iesniedzējtiesa pretēji Sūdzību nodaļai uzskata, ka PVN atmaksas lietu izskatīšana jāuzskata par piegādes, kas atbrīvota no nodokļa, papildpakalpojumu PVN direktīvas 78. panta pirmās daļas b) punkta izpratnē un ka tai ir arī ar preču eksportu tieši saistītu pakalpojumu raksturs, tāpēc arī tā ir atbrīvota no PVN saskaņā ar šīs direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktu.

29 Savas nostājas pamatošanai iesniedzējtiesa vispirms norāda, ka, tā kā PVN atmaksas lietu pārvaldības pakalpojums un ar to saistīto izmaksu iekasēšana nevar notikt bez preču piegādes pircējiem nerezidentiem Savienībā, šis pārvaldības pakalpojums ir neizbēgamas sekas visām preču piegādēm, kas veiktas šāda veida pircējiem saskaņā ar atbilstošajām tiesību normām. Tādējādi, pamatojoties arī uz principiem, kurus Tiesa ir izstrādājusi 2016. gada 10. novembra spriedumā *Baštová* (C-432/15, EU:C:2016:855), iesniedzējtiesa uzskata, ka būtu mākslīgi nodalīt PVN atmaksas lietu pārvaldību no atbilstošo preču piegādēm.

30 Turpinājumā attiecībā uz apstākli, ka PVN atmaksas lietu pārvaldības izmaksas un preču piegāde nenotiek vienlaikus, iesniedzējtiesa atgādina, ka PVN direktīvas 78. panta pirmās daļas b) punkts attiecas uz papildu izdevumiem, kas palielina nodokļa bāzi, lai gan šīs izmaksas ne vienmēr rodas

tajā pašā brīdī, kad tiek piegādātas attiecīgās preces. Tiesa 2010. gada 2. decembra spriedumā *Everything Everywhere* (C-276/09, EU:C:2010:730) jau esot apstiprinājusi, ka "atsevišķas maksājumu apstrādes izmaksas", par kurām izrakstīts rēķins atsevišķi no pakalpojumiem, par kuriem šis maksājums samaksāts, var būt papildu izdevumi.

31 Visbeidzot attiecībā uz PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu tādu pakalpojumu sniegšanai, kas ir tieši saistīti ar preču eksportu, iesniedzējtiesa uzskata, ka šajā tiesību normā prasītā tiešā saikne, kā to ir interpretējusi Tiesa 2018. gada 8. novembra spriedumā *Cartrans Spedition* (C-495/17, EU:C:2018:887), pastāv tad, ja pakalpojums ir papildpakalpojums attiecībā uz eksportu PVN direktīvas 78. panta pirmās daļas b) punkta izpratnē.

32 Otrām kārtām, iesniedzējtiesai ir šaubas, vai ar tiesiskās paļāvības aizsardzības principu ir saderīga nodokļu iestādes prakse, saskaņā ar kuru vairāku gadu garumā PVN atmaksas lietu pārvaldības pakalpojumi, par kuriem *Határ Diszkont* bija izrakstījusi rēķinus, tika likumīgi atbrīvoti no PVN, pirms tā lūdza samaksāt PVN par šiem pakalpojumiem ar atpakaļejošu spēku, iepriekš neinformējot *Határ Diszkont* par nostājas maiņu. Tā it īpaši jautā par šādas prakses atbilstību Tiesas judikatūrai, kas izriet no 2006. gada 14. septembra sprieduma *Elmeka* (no C-181/04 līdz C-183/04, EU:C:2006:563).

33 Turklāt iesniedzējtiesa uzskata, ka *Határ Diszkont* Attiecību ar lietotājiem departamentam ir sniegusi precīzu faktiskās situācijas aprakstu, skaidri norādot, ka PVN atmaksas lietu pārvaldības izmaksas bija jāmaksā vienlaikus ar PVN atmaksu, nevis preču piegādes brīdī, un ka šī iestāde sniegusi *Határ Diszkont* nesaistošu informāciju, kas bija pretēja pirmā līmeņa nodokļu iestādes secinājumiem. Iesniedzējtiesa uzsver – lai gan informācija, ko nodokļu kontroles laikā sniedza Attiecību ar lietotājiem departaments, nevarēja ietekmēt *Határ Diszkont* rīcību, tā pierāda, ka nodokļu iestādei nav vienprātības par strīdīgo jautājumu.

34 Trešām kārtām, ņemot vērā to, ka *Határ Diszkont* acīmredzami nav iespējas *a posteriori* pārnest nodokļu administrācijai maksājamo PVN par PVN atmaksas lietu pārvaldības izmaksām uz pircējiem, kas nav rezidenti Savienībā, iesniedzējtiesai ir šaubas arī par pirmā līmeņa nodokļu iestādes lēmumu uzskatīt šīs izmaksas par nodokļa neto summu, nevis par bruto summu, kas ietver PVN. Iesniedzējtiesa atsaucas uz Tiesas judikatūru (spriedumi, 2005. gada 6. oktobris, *MyTravel*, C-291/03, EU:C:2005:591, un 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328), saskaņā ar ko PVN bāzi veido faktiski saņemtā atlīdzība, no kuras izriet, ka nodokļu administrācija nevar kā PVN iekasēt summu, kas pārsniedz nodokļa maksātāja saņemto summu.

35 Šādos apstākļos *Szegedi Törvényszék* (Segedas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai [PVN direktīvas] 1. panta 2. punktam, 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam, 78. pantam un 146. panta 1. punkta e) apakšpunktam ir atbilstoša dalībvalsts prakse, saskaņā ar kuru PVN atmaksas administrēšanu ārvalstu ceļotājiem – kura aptver administratīvās procedūras, sākot no standarta PVN atmaksas pieteikuma veidlapu izsniegšanas līdz šī nodokļa atmaksāšanai, – uzskata par patstāvīga pakalpojuma sniegšanu, kura ir nošķirama no preču piegādes, kas nav apliekama ar nodokli, un šī iemesla dēļ PVN jāaprēķina un jāmaksā saskaņā ar vispārīgajām normām, ja apkalpošanas komisijas maksa, kas atbilst noteiktiem procentiem no atmaksājamā

PVN, tiek iekasēta – un rēķins par to tiek izrakstīts – vienlaikus ar PVN atmaksu brīdī, kas nesakrīt ar preču piegādes un rēķina izrakstīšanas laiku, un pēc tam, kad ieguvējs samaksājis atlīdzību par precēm un preces izvestas uz valsti, kas nav Savienības dalībvalsts[?]

2) Noliedzošas atbildes uz pirmo jautājumu gadījumā – vai PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktam atbilst dalībvalsts prakse, saskaņā ar kuru komisijas maksa, kas tiek iekasēta par PVN atmaksas administrēšanu pēc preču piegādes ārvalstu ceļotājiem, netiek uzskatīta par atbrīvotu no PVN kā "darījums, kas skar maksājumus vai parādus"[?]

3) Noliedzošas atbildes uz pirmo un otro jautājumu gadījumā – vai tiesiskās paļāvības aizsardzības principam, kas ir viens no kopējās PVN sistēmas pamatprincipiem, atbilst dalībvalsts prakse, saskaņā ar kuru apkalpošanas komisijas maksas rēķina izrakstītājam jāmaksā PVN arī ar atpakaļejošu spēku, lai gan nodokļu iestāde iepriekšējos gados pirms nodokļu kontroles veikšanas jau vairākkārt to bija pārbaudījusi un šo revīziju laikā tā bija izskatījusi – taču nebija izvirzījusi iebildumus par to – viņa praksi uzskatīt, ka PVN lietas apkalpošanas komisijas maksa ir atbrīvota no PVN, un nav informējusi viņu par to, ka ir grozīti dalībvalsts tiesību akti, kuri bija spēkā līdz 2007. gada 31. decembrim un kuros starp pakalpojumiem, kas atbrīvoti no nodokļa, bija skaidri minēta "nodokļu atmaksa ārvalstu ceļotājiem, ko tirgotājs administrē saskaņā ar īpašu tiesisko regulējumu"[?]

4) Noliedzošas atbildes uz pirmajiem trim jautājumiem gadījumā – vai PVN direktīvas 73. un 78. pantam atbilst dalībvalsts nodokļu iestādes prakse par summu, kurai uzliek PVN, uzskatīt atlīdzību, kas rēķinos, kuri izrakstīti par apkalpošanas komisijas maksu, uzrādīta kā atbrīvota no PVN, un par šo summu, kurai uzliek nodokli, saskaņā ar nodokļu administrācijas lēmumu rēķinu izrakstītājam jāmaksā PVN saskaņā ar vispārējiem noteikumiem, lai gan ārvalstu ceļotāju samaksātajā atlīdzībā šāda summa netika iekļauta[?]"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

36 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 1. panta 2. punkts, 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts un 78. pants jāinterpretē tādējādi, ka PVN, ko pircēji nerezidenti Savienībā samaksājuši, iegādājoties preces, kuras tie pēc tam transportējuši ārpus Savienības, atmaksas lietu pārvaldība ir pakalpojumu sniegšana, kas ir nošķirta un neatkarīga no atbilstošās no nodokļa atbrīvoto preču piegādes, un tādējādi tai būtu jāpiemēro PVN. Šajā gadījumā šī tiesa šaubās, vai šāda pakalpojuma sniegšana jāuzskata par atbrīvotu no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktu.

37 Šajā ziņā jāatgādina, ka PVN mērķiem ikviens darījums parasti jāuzskata par atsevišķu un neatkarīgu pakalpojumu, kā tas izriet no PVN direktīvas 1. panta 2. punkta otrās daļas (spriedumi, 1999. gada 25. februāris, *CPP*, C-349/96, EU:C:1999:93, 29. punkts; 2005. gada 27. oktobris, *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, 20. punkts, kā arī 2024. gada 18. aprīlis, *Companhia União de Crédito Popular*, C-89/23, EU:C:2024:333, 35. punkts).

38 Tomēr saskaņā ar pastāvīgo judikatūru noteiktos apstākļos vairāki pakalpojumi, kas formāli ir nošķirti un ko varētu sniegt atsevišķi, un šādi tie varētu tikt aplikti ar nodokli vai atbrīvoti no tā, jāuzskata par vienotu darījumu, ja tie nav neatkarīgi (spriedumi, 2016. gada 10. novembris,

Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, 69. punkts; 2023. gada 9. marts, *Generali Seguros*, C-42/22, EU:C:2023:183, 40. punkts, un 2024. gada 18. aprīlis, *Companhia União de Crédito Popular*, C-89/23, EU:C:2024:333, 36. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

39 Vienots pakalpojums ir tad, ja divi vai vairāki elementi vai darbības, ko nodokļa maksātājs sniedz klientam, ir tik cieši saistīti, ka tie objektīvi veido vienu nedalāmu saimniecisku pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mākslīga (spriedumi, 2016. gada 10. novembris, *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, 70. punkts; 2023. gada 9. marts, *Generali Seguros*, C-42/22, EU:C:2023:183, 40. punkts, un 2024. gada 18. aprīlis, *Companhia União de Crédito Popular*, C-89/23, EU:C:2024:333, 35. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

40 Tā tas ir arī tad, ja viena vai vairākas sastāvdaļas ir uzskatāmas par tādām, kas veido galveno pakalpojumu, bet savukārt cita vai pārējās sastāvdaļas ir uzskatāmas par vienu vai vairākiem papildpakalpojumiem, uz kuriem attiecas tāds pats nodokļu režīms kā uz galveno pakalpojumu. It īpaši pakalpojums ir uzskatāms par papildpakalpojumu, nevis galveno pakalpojumu, ja tas pats par sevi nav klienta mērķis, bet veids, kā visērtāk saņemt pakalpojumu sniedzēja galveno pakalpojumu (spriedumi, 2016. gada 10. novembris, *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, 71. punkts, un 2024. gada 18. aprīlis, *Companhia União de Crédito Popular*, C-89/23, EU:C:2024:333, 37. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

41 Tādējādi Tiesa ir nospriedusi, ka darījumu, kuru no ekonomiskā viedokļa veido viens pakalpojums, nedrīkst mākslīgi sadalīt, lai neizkropļotu PVN sistēmas darbību (spriedumi, 2013. gada 17. janvāris, *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 31. punkts, un 2023. gada 4. maijs, *Finanzamt X* (Pastāvīgi uzstādītas iekārtas un mehānismi), C-516/21, EU:C:2023:372, 29. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

42 Šajā gadījumā pamatlieta attiecas uz PVN atmaksas lietu pārvaldības pakalpojumu, ko *Határ Diszkont* sniegusi pircējiem nerezidentiem Savienībā, kuri iegādājušies preces, kuru piegāde atbilst nosacījumiem, lai saņemtu eksportam paredzēto atbrīvojumu no nodokļa.

43 Saskaņā ar Tiesas rīcībā esošo informāciju šis PVN atmaksas lietu pārvaldības pakalpojums, pirmkārt, ietver pārbaudi par pircēja nerezidenta ceļošanas dokumenta derīgumu pārdošanas brīdī, pieteikuma par šī pircēja norādītā nodokļa atmaksāšanu veidlapas un pirkuma rēķina izsniegšanu, PVN atmaksāšanas pieprasījuma veidlapas pārbaudi, kā arī pārliecināšanos par to, ka muitas iestādes ir izpildījušas nepieciešamās formalitātes uz robežas, pēc tam – pārdošanas rēķina grozīšanu, kopēšanu un arhivēšanu. Otrkārt, minētais pakalpojums nozīmē atlīdzināt kasē summu, ko pircējs nerezidents bija samaksājis kā PVN avansu, izdot pircēja parakstītu maksājuma rēķinu, PVN atmaksas lietas pārvaldības izmaksu rēķinu un pircēja nerezidenta parakstītu maksājuma rēķinu un, visbeidzot, saņemt šo izdevumu samaksu.

44 Iesniedzējtiesa uzskata, ka šis pakalpojums principā ir preču piegādes papildpakalpojums. Tomēr tai, šķiet, ir šaubas par šī vērtējuma pamatotību, tāpēc ka PVN atmaksas lietu pārvaldības izmaksu iegrāmatošana un rēķinu izrakstīšana par tām notiek nevis vienlaikus ar preču piegādi un rēķinu izrakstīšanu, bet gan PVN atmaksas brīdī pēc tam, kad pircējs ir samaksājis šo preču cenu un tās ir eksportētas uz trešo valsti.

45 Sadarbības procedūrā, kas ieviesta ar LESD 267. pantu, valsts tiesām ir jānoskaidro, vai nodokļu maksātājs konkrētajā gadījumā sniedz vienotu pakalpojumu, un jāizvērtē visi galīgi konstatētie fakti šajā sakarā. Tomēr Tiesai jāsniedz attiecīgajām tiesām visi interpretācijas elementi, kas attiecas uz Savienības tiesībām un kas varētu būt noderīgi, izspriežot lietu, ko tās izskata

(spriedumi, 2005. gada 27. oktobris, *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, 23. punkts; 2013. gada 17. janvāris, *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 33. punkts, kā arī 2024. gada 18. aprīlis, *Companhia União de Crédito Popular*, C-89/23, EU:C:2024:333, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

46 Šajā ziņā jānorāda, pirmām kārtām, lai gan ir taisnība, ka ir zināma saikne starp PVN atmaksas lietu pārvaldības pakalpojuma sniegšanu un atbilstošo no nodokļa atbrīvoto preču piegādi, ņemot vērā, ka šī pakalpojuma sniegšanai ir nepieciešams, lai būtu minētā piegāde, Tiesa jau ir konstatējusi, ka šāda saikne pati par sevi nav pietiekama, lai noteiktu, vai PVN mērķiem pastāv vienots komplekss pakalpojums (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2023. gada 9. marts, *Generali Seguros*, C-42/22, EU:C:2023:183, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

47 Lai vairākas nodokļa maksātāja darbības vai to daļas varētu uzskatīt par vienotu pakalpojumu šī sprieduma 39. punktā atgādinātās Tiesas judikatūras izpratnē, nedalāmajai saiknei starp šiem elementiem vai darbībām noteikti jābūt savstarpējai, lai viens elements vai darbība būtu atkarīga no otra, un otrādi. Šajā gadījumā preču piegāde, kas notiek, pirms pabeigts PVN atmaksas lietu pārvaldības pakalpojums, nekādi nav atkarīga no šī pakalpojuma.

48 Turklāt var nodalīt arī PVN atmaksas lietu pārvaldības pakalpojumu sniegšanu un attiecīgo preču piegādi.

49 No Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka PVN atmaksas lietu pārvaldības pakalpojuma sniegšana nav obligāts preču piegādes rezultāts. Proti, ja pircējs, kas nav Savienības rezidents, galu galā netransportē iegādātās preces uz trešo valsti, tam nebūs piemērojams PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa un viņš nevarēs pretendēt uz PVN atmaksu, bet piegāde tomēr tiks uzskatīta par notikušu, jo tiesības rīkoties ar precēm kā īpašniekam ir nodotas šim pircējam. Tas pats attiecas uz gadījumiem, kad pircējs, kas nav Savienības rezidents, eksportē preces ārpus Savienības teritorijas, bet neuzrāda tās muitas iestādei uz robežas, lai pamatotu to eksportēšanu no šīs teritorijas. Tādējādi, pat ja PVN netiek atmaksāts, pamatojoties uz to, ka nav izpildīti formālie nodokļa atmaksas nosacījumi, attiecīgā gadījumā, ja nav pārliecinošu pierādījumu par preču eksportēšanu no Savienības teritorijas vai arī ja pircējs nav iesniedzis atmaksas pieteikumu, piegāde tomēr ir notikusi un iegādātās preces tiek brīvi nodotas pircēja rīcībā.

50 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka pamatlietā aplūkoto PVN atmaksas lietu pārvaldības pakalpojumu un preču piegādi nevar uzskatīt par tik cieši saistītiem, ka tie objektīvi veidotu vienotu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mākslīga šī sprieduma 39. punktā atgādinātās judikatūras izpratnē.

51 Otrām kārtām, pieņemot, ka atbrīvojumu no PVN, ko preču pircēji, kuri izmanto PVN atmaksas lietu pārvaldības pakalpojumu, var saņemt, ja ir izpildīti likumā paredzētie nosacījumi šim atbrīvojumam, tie uztver kā atlaidi no šo preču pirkuma cenas, tas tomēr neļauj uzskatīt, ka šāds pakalpojums ir minēto preču piegādes papildpakalpojums.

52 Šķiet, ka PVN atmaksas lietu pārvaldībai ir autonoms mērķis salīdzinājumā ar preču piegādi.

53 No Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem, pirmkārt, izriet ka pamatlietā aplūkoto preču piegāde ir pabeigta un ka pircēji, kas nav rezidenti Savienībā, ir ieguvuši tiesības pilnībā rīkoties ar precēm, kas iegādātas no *Határ Diszkont*, un tās transportēt ārpus Savienības, tiklīdz par tām ir samaksāts, un šajā ziņā nav nepieciešams nekāds papildpakalpojums. Otrkārt, lai varētu izmantot

PVN atmaksas lietu pārvaldības pakalpojumu pēc piegādes, pircējam, kura rīcībā jau ir tā īpašums, jāveic papildu darbība, no jauna ierodoties *Határ Diszkont* veikalā un iesniedzot tam likumā prasītos dokumentus, lai saņemtu eksportam paredzēto atbrīvojumu no nodokļa. Tāpēc nevar izslēgt, ka pircējs pēc preces iegādes nolemj neizmantot šo pakalpojumu un tādējādi atsakās no PVN – ko tas ir samaksājis, iegādājoties šo preci, – atmaksas.

54 Tādējādi saskaņā ar šī sprieduma 40. punktā minēto judikatūru PVN atmaksas lietu pārvaldības pakalpojumu nevar uzskatīt par preču piegādei pakārtotu pakalpojumu, jo tas nav vienkārši veids, kā vislabākajos apstākļos saņemt šo piegādi, bet gan mērķis pats par sevi.

55 Visbeidzot, lai iesniedzējtiesai sniegtu pilnīgu atbildi, jānorāda, ka PVN direktīvas 78. panta interpretācijas nolūkā un saskaņā ar Tiesas judikatūru PVN atmaksas lietu pārvaldības pakalpojums un pamatlietā aplūkotā preču piegāde neietilpst vienā un tajā pašā nodokļa bāzē, jo tie ir neatkarīgi darījumi. Tādējādi izmaksas saistībā ar šādu pakalpojumu, kas ir neatkarīgs pakalpojums un pakalpojumu saņēmēja mērķis pats par sevi, minētā 78. panta izpratnē nevar būt ar preču piegādi saistīti papildu izdevumi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 17. janvāris, *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 49. punkts).

56 Tādējādi, neskarot galīgos vērtējumus, kas saskaņā ar šī sprieduma 45. punktā minēto judikatūru jāveic iesniedzējtiesai, šķiet, ka *Határ Diszkont* sniegtais PVN atmaksas lietu pārvaldības pakalpojums ir pakalpojums, kas ir nošķirts un neatkarīgs no atbilstošās preču piegādes, tāpēc tam nav tāda paša nodokļu režīma PVN jomā.

57 Attiecībā uz PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa vispirms jāatgādina, ka ar to tiek papildināts šīs direktīvas 146. panta 1. punkta a) apakšpunktā minētais atbrīvojums un tā mērķis, tāpat kā pēdējā minētā atbrīvojuma mērķis, ir nodrošināt attiecīgo pakalpojumu sniegšanas aplikšanu ar nodokli to galamērķa vietā, proti, vietā, kur eksportētās preces tiks patērētas (spriedums, 2017. gada 29. jūnijs, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, 19. punkts).

58 Šajā ziņā no PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunkta formulējuma izriet, ka no PVN ir atbrīvota pakalpojumu sniegšana, tostarp transports un palīgdarījumi, izņemot tādu pakalpojumu sniegšanu, kas ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar 132. un 135. pantu, ja tie ir tieši saistīti ar tādu preču eksportu vai importu, uz kurām attiecas šīs direktīvas 61. panta un 157. panta 1. punkta a) apakšpunkta noteikumi.

59 Kā ģenerāladvokāte norādījusi secinājumu 61. un 62. punktā, neviens no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem neļauj uzskatīt, ka pamatlietā aplūkotās preces, kuras tiek eksportētas, būtu kādā no minētās direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktā minētajām situācijām.

60 Pirmkārt, no šiem lietas materiāliem neizriet, ka attiecīgais eksports attiektos uz precēm, kuras saskaņā ar PVN direktīvas 61. pantu vai nu nav brīvā apgrozībā Savienībā, bet kuras ir paredzēts novietot brīvajā zonā vai uzglabāšanai muitas noliktavā vai uz kurām attiecas pagaidu ievešanas procedūra ar pilnīgu atbrīvojumu no ievedmuitas nodokļa vai ārējā tranzīta, vai arī tās ir brīvā apgrozībā, bet uz tām attiecas Kopienas iekšējā tranzīta procedūra. Otrkārt, no šiem lietas materiāliem neizriet, ka šīs direktīvas 157. panta 1. punkta a) apakšpunktam, kas attiecas uz dalībvalstu iespēju atbrīvot no nodokļa tādu preču importu, kuras paredzēts novietot noliktavas režīmā, kas nav muitas noliktavas režīms, būtu nozīme pamatlietas atrisināšanā.

61 Katrā ziņā, pat ja iesniedzējtiesa konstatētu, ka vismaz daži no pamatlietā aplūkotajiem darījumiem ietilpst PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzēto situāciju piemērošanas jomā, jāatgādina, ka šajā tiesību normā paredzētā prasība par tiešu saikni starp pakalpojumu sniegšanu un attiecīgo preču eksportu tostarp nozīmē, ka šie pakalpojumi to mērķa dēļ veicina eksporta darījuma faktisku īstenošanu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 8. novembris, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

62 Šajā lietā, ņemot vērā *Határ Diszkont* veiktās PVN atmaksas lietu pārvaldības iezīmes, nevar secināt, ka šī darbība veicinātu eksporta darījuma faktisku īstenošanu. Eksporta darījumu pilnībā veic ārvalstu pircējs neatkarīgi no PVN atmaksas lietu pārvaldības pakalpojuma, kas nekādi neietekmē šī darījuma norisi un kas turklāt notiek vēlāk, kad minētais darījums jau ir pabeigts.

63 Šo iemeslu dēļ uz pamatlietā aplūkoto PVN atmaksas lietu pārvaldības pakalpojumu neattiecas PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa.

64 Šis secinājums atbilst prasībai interpretēt terminus, kas izmantoti, lai šauri apzīmētu atbrīvojumus, ņemot vērā, ka šie atbrīvojumi ir atkāpes no vispārējā principa, saskaņā ar kuru PVN tiek iekasēts par katru pakalpojumu, ko pret atlīdzību sniedzis nodokļu maksātājs (pēc analoģijas skat. spriedumus, 2022. gada 7. aprīlis, I (Slimnīcu pakalpojumu atbrīvojums no PVN), C-228/20, EU:C:2022:275, 34. punkts, un 2024. gada 18. aprīlis, *Companhia União de Crédito Popular*, C-89/23, EU:C:2024:333, 43. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

65 Ņemot vērā visu iepriekš minēto, uz pirmo jautājumu jāatbild, ka PVN direktīvas 1. panta 2. punkts, 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts un 78. pants jāinterpretē tādējādi, ka PVN, ko pircēji nerezidenti Savienībā samaksājuši, iegādājoties preces, kuras tie pēc tam transportējuši ārpus Savienības, atmaksas lietu pārvaldība ir pakalpojumu sniegšana, kas ir nošķirta un neatkarīga no atbilstošās no nodokļa atbrīvoto preču piegādes, un tādējādi tai jāpiemēro PVN. Uz šādu pakalpojumu sniegšanu neattiecas šīs direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa.

Par otro jautājumu

66 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkts jāinterpretē tādējādi, ka PVN, ko pircēji nerezidenti Savienībā samaksājuši, iegādājoties preces, kuras tie pēc tam transportējuši ārpus Savienības, atmaksas lietu pārvaldība ietilpst šajā tiesību normā minētajos no nodokļa atbrīvotajos darījumos.

67 Runājot par PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu, jāatgādina, ka saskaņā ar šīs tiesību normas noteikumiem dalībvalstis no nodokļa atbrīvo darījumus, kas skar "noguldījumu un norēķinu kontus, maksājumus, pārskaitījumus, parādus, čekus un citus tirgojamus dokumentus".

68 Kā Tiesa ir nospriedusi, šie darījumi, tostarp tie, kas attiecas uz "maksājumiem" vai "pārskaitījumiem", ietilpst finanšu darījumu jomā un it īpaši attiecas uz maksājumu instrumentiem, kuru darbības veids ietver naudas pārskaitījumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 17. decembris, *Franck*, C-801/19, EU:C:2020:1049, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

69 Tādējādi no Tiesas judikatūras izriet, ka pakalpojumu sniegšana var tikt kvalificēta kā "darījums, kas skar pārskaitījumus", vai "darījums, kas skar maksājumus", PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkta izpratnē tikai tad, ja ar to tiek īstenotas juridiskas un finansiālas izmaiņas, kas raksturīgas naudas summas pārskaitīšanai.

70 Savukārt šajā jēdzienā neietilpst parasta materiāla, tehniska vai administratīva pakalpojuma sniegšana, neveicot šādas izmaiņas (spriedums, 2018. gada 25. jūlijs, *DPAS*, C-5/17, EU:C:2018:592, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

71 Tātad saskaņā ar pastāvīgo judikatūru kritērijs, kas ļauj nošķirt darījumu, kura rezultātā tiek pārskaitīti naudas līdzekļi un radītas juridiskas un finansiālas izmaiņas un uz kuru attiecas šajā tiesību normā minētais atbrīvojums, no darījuma, kam nav šādu seku un uz ko tāpēc tas neattiecas, izriet no tā, vai attiecīgais darījums ietver faktisku vai potenciālu attiecīgo naudas līdzekļu pārskaitījumu vai arī šādam pārskaitījumam specifisku un būtisku funkciju izpildi (spriedums, 2019. gada 3. oktobris, *Cardpoint*, C-42/18, EU:C:2019:822, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

72 Šajā gadījumā jākonstatē, ka *Határ Diszkont* nav nedz faktiski, nedz potenciāli nodevusi īpašumtiesības uz līdzekļiem pircējiem, kas nav rezidenti Savienībā. Tā tikai paturēja PVN summas par attiecīgo preču pirkumiem, gaidot, kad šie pircēji iesniegs dokumentus, kas ļauj pierādīt, ka eksportam paredzētā atbrīvojuma nosacījumi faktiski ir izpildīti. Pēc tam, kad tai bija iesniegti atbilstošie dokumenti, kas ļāva konstatēt, ka par šiem pirkumiem PVN nebija jāmaksā, tā atmaksāja attiecīgās summas.

73 Tādējādi, lai gan *Határ Diszkont* sniegtais PVN atmaksas lietu pārvaldības pakalpojums principā bija saistīts ar naudas summu atlaišanu, šis pakalpojums jāuzskata nevis par finansiālu pakalpojumu Tiesas judikatūras izpratnē, bet gan par administratīvu pakalpojumu.

74 Tādējādi uz otro jautājumu jāatbild, ka PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkts jāinterpretē tādējādi, ka PVN, ko pircēji nerezidenti Savienībā samaksājuši, iegādājoties preces, kuras tie pēc tam transportējuši ārpus Savienības, atmaksas lietu pārvaldība neietilpst šajā tiesību normā minētajos no nodokļa atbrīvotajos darījumos.

Par trešo jautājumu

75 Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai tiesiskās paļāvības aizsardzības princips jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj, ka nodokļu administrācija *a posteriori* ar PVN apliek noteiktus pakalpojumus gadījumā, ja šī administrācija vairākus gadus ir pārbaudījusi un pieņēmusi nodokļa maksātāja PVN deklarācijas, neapstrīdot šo pakalpojumu kvalificēšanu par pakalpojumiem, kas ir atbrīvoti no PVN, un nav informējusi šo nodokļa maksātāju par izmaiņām spēkā esošajos valsts tiesību aktos, kuru iepriekšējā redakcijā attiecīgie pakalpojumi bija skaidri minēti kā no PVN atbrīvotas darbības, un uz lūgumu sniegt atzinumu, kas iesniegts saskaņā ar spēkā esošajiem valsts tiesību aktiem, minētais nodokļa maksātājs ir saņēmis nodokļu iestādes atbildi, ka šie pakalpojumi jāuzskata par papildu izdevumiem preču piegādei, kas ir atbrīvota no nodokļa, un ka tiem ir piemērojams tāds pats režīms kā galvenajam darījumam attiecībā uz atbrīvojuma no PVN režīmu.

76 Šajā ziņā jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tiesiskās paļāvības aizsardzības princips ir viens no Savienības pamatprincipiem un ir saistošs ikvienai valsts iestādei, kas ir atbildīga par Savienības tiesību piemērošanu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2002. gada 11. jūlijs, *Marks & Spencer*, C-62/00, EU:C:2002:435, 44. punkts, un 2025. gada 16. janvāris, *BALTIC CONTAINER TERMINAL*, C-376/23, EU:C:2025:20, 64. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

77 No tā izriet – īstenojot PVN direktīvas normas, valsts iestādēm šis princips ir jāievēro.

78 Tiesības atsaukties uz minēto principu ir ikvienam tiesību subjektam, kam kāda administratīva iestāde ir devusi pamatotas cerības ar konkrētiem tam dotiem solījumiem (spriedums, 2015. gada 9. jūlijs, *Cabinet Medical Veterinar Tomoiagă Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, 43. punkts; 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 44. punkts, kā arī 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 90. punkts un tajā minētā judikatūra).

79 Šajā ziņā jānoskaidro, vai kādas administratīvas iestādes tiesību akti ir radījuši uzmanīga un saprātīga uzņēmēja saprātīgu paļāvību, un, ja tas tā ir, jāpierāda šīs paļāvības tiesiskais raksturs (spriedums, 2015. gada 9. jūlijs, *Cabinet Medical Veterinar Tomoiagă Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, 44. punkts, un 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 45. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

80 Nešķiet, kā tas aprakstīts lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, ka valsts nodokļu iestāžu administratīvā prakse varētu pierādīt, ka šie nosacījumi pamatlietā būtu izpildīti.

81 Pirmām kārtām, attiecībā uz to, ka vairākās nodokļu revīzijās nav apstrīdēta PVN atmaksas lietu pārvaldības darbību kvalificēšana par darījumiem, kas atbrīvoti no PVN, no judikatūras izriet – tas vien, ka valsts nodokļu iestādes pat vairākus gadus ir pieņēmušas PVN deklarācijas, kurās nav iekļautas summas, kas attiecas uz noteiktiem nodokļa maksātāja veiktiem darījumiem, nav uzskatāms par precīzu šīs iestādes sniegtu apliecinājumu tam, ka PVN šiem darījumiem netiks piemērots, un tāpēc nevar radīt tiesisko paļāvību šajā ziņā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 92. punkts).

82 Tāpat – kā ģenerāladvokāte būtībā norādījusi secinājumu 73. punktā – ar to, ka valsts nodokļu iestādes vairākus gadus ir akceptējušas *Határ Diszkont* PVN deklarācijas, nodokļu revīzijās neapstrīdot PVN atmaksāšanas lietu pārvaldības darījumu kvalifikāciju par darījumiem, kas atbrīvoti no PVN, *a priori* nepietiek, lai samērā uzmanīgam un apdomīgam saimnieciskās darbības subjektam radītu saprātīgu paļāvību, ka šis nodoklis šādiem darījumiem netiks piemērots, ja vien nav īpašu apstākļu (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2015. gada 9. jūlijs, *Cabinet Medical Veterinar Tomoiagă Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, 46. punkts, kā arī 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 47. un 48. punkts).

83 Šajā ziņā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka šo nodokļu revīziju protokoli "skaidri apliecina", ka nodokļu iestāde vairākus gadus ir uzskatījusi, ka *Határ Diszkont* likumīgi izrakstīja no PVN atbrīvotus rēķinus par PVN atmaksas lietu pārvaldības pakalpojumu. Tomēr iesniedzējtiesa nesniedz vairāk precizējumu, kas ļautu novērtēt, vai šie protokoli varēja radīt pamatotu paļāvību, ka šis nodoklis šim pakalpojumam netiks piemērots.

84 Tāpēc jāatgādina, ka par konkrētiem solījumiem šī sprieduma 78. punktā minētās judikatūras izpratnē, kas personai var radīt pamatotas cerības, ir uzskatāma precīza, beznosacījumu un saskaņota informācija no pilnvarotiem un uzticamiem avotiem neatkarīgi no formas, kādā tā ir paziņota. Savukārt neviens nevar atsaukties uz tiesiskās paļāvības aizsardzības principa pārkāpumu, ja nav konkrētu solījumu, ko tam sniegusi administrācija (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2013. gada 14. marts, *Agrargenossenschaft Neuzelle*, C-545/11, EU:C:2013:169, 25. punkts, un 2025. gada 16. janvāris, *BALTIC CONTAINER TERMINAL*, C-376/23, EU:C:2025:20, 65. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

85 Šajā ziņā iesniedzējtiesai jāpārbauda, vai revīzijas protokolos ir ietverti "konkrēti solījumi" šī sprieduma 84. punktā minētās Tiesas judikatūras izpratnē attiecībā uz pamatlietā aplūkotā PVN atmaksas lietu pārvaldības pakalpojuma nodokļu režīmu.

86 Otrām kārtām, attiecībā uz informācijas neesību par izmaiņām spēkā esošajos valsts tiesību aktos pietiek ar konstatējumu, ka, pirmkārt, šāda nesniegšana nekādā gadījumā nevar būt "konkrēts solījums" šī sprieduma 81. punktā atgādinātās judikatūras izpratnē. Otrkārt, tiesiskās paļāvības aizsardzības princips neuzliek nodokļu iestādei pienākumu informēt nodokļu maksātājus par grozījumiem nodokļu tiesību aktos, kuri stājas spēkā un par kuriem samērā uzmanīgiem un saprātīgiem saimnieciskās darbības subjektiem būtu jāzina.

87 Trešām kārtām, attiecībā uz informāciju, ko pamatlietā aplūkotā nodokļu iestāde sniegusi pēc *Határ Diszkont* iesniegtā lūguma sniegt atzinumu, lai gan nodokļu revīzija jau bija sākta, pietiek ar konstatējumu, kā ģenerāladvokāte norādījusi secinājumu 76. punktā un kā norāda arī iesniedzējtiesa, ka šāda *ex post* un nesaistoša rakstura informācija nevarēja ietekmēt darījumus, uz kuriem attiecas šī revīzija un kurus *Határ Diszkont* bija veikusi, pirms šī informācija tai bija sniega.

88 Tātad šādai nodokļu iestādes sniegtajai informācijai šajos apstākļos nav nozīmes.

89 Ņemot vērā šos apsvērumus, uz trešo jautājumu jāatbild, ka tiesiskās paļāvības aizsardzības princips jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tas, ka nodokļu iestāde atsevišķiem pakalpojumiem *a posteriori* piemēro PVN gadījumā, ja šī iestāde vairākus gadus ir pārbaudījusi un pieņēmusi nodokļa maksātāja PVN deklarācijas, neapstrīdot šo pakalpojumu kvalificēšanu par pakalpojumiem, kas ir atbrīvoti no PVN, un nav informējusi šo nodokļa maksātāju par izmaiņām spēkā esošajos valsts tiesību aktos, kuru iepriekšējā redakcijā minētie pakalpojumi bija skaidri minēti starp darbībām, kas atbrīvotas no PVN. Šajos apstākļos nav nozīmes tam, ka pēc lūguma sniegt atzinumu, kas iesniegts saskaņā ar spēkā esošajiem valsts tiesību aktiem, nodokļu maksātājs ir saņēmis *ex post* un nesaistošu atbildi no nodokļu iestādes, ka šie pakalpojumi jāuzskata par papildu izdevumiem preču piegādei, kas ir atbrīvota no nodokļa, un tiem piemērojams tāds pats nodokļu režīms kā galvenajam darījumam attiecībā uz atbrīvojuma no PVN režīmu.

Par ceturto jautājumu

90 Ar ceturto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 73. un 78. pants jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā dalībvalsts nodokļu iestādes prakse, saskaņā ar kuru tiek uzskatīts, ka summas, par kurām ir izrakstīti rēķini kā attiecībā uz atlīdzību par PVN atmaksas lietu pārvaldības pakalpojumu, proti, lietas izdevumi, ir neto summas, kuras neietver PVN un uz kuru pamata jāaprēķina nodoklis, kas jāmaksā šo rēķinu izsniedzējam.

91 Šajā ziņā jāatgādina – no PVN direktīvas 1. panta 2. punkta un 73. panta izriet, ka kopējās PVN sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai, un ka summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas. Šīs direktīvas 78. pantā ir uzskaitītas atsevišķas sastāvdaļas, kas jāietver summā, kurai uzliek nodokli. Saskaņā ar minētās direktīvas 78. panta pirmās daļas a) punktu PVN šajā summā nav ietverams (spriedums, 2013. gada 7. novembris, *Tulică* un *Plavoşin*, C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 32. punkts).

92 Saskaņā ar vispārējo noteikumu, kas izklāstīts PVN direktīvas 73. pantā, summa, kam uzliek nodokli par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu par maksu, ir atlīdzība, kuru faktiski šajā ziņā saņēmis nodokļa maksātājs. Šai atlīdzībai tātad ir subjektīva vērtība, proti, tā ir faktiski saņemtā summa, nevis summa, ko aprēķina saskaņā ar objektīviem kritērijiem (spriedums, 2013. gada 7. novembris, *Tulică* un *Plavoşin*, C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 33. punkts).

93 Šis noteikums ir piemērojams saskaņā ar minētās direktīvas pamatprincipu, saskaņā ar kuru PVN sistēmas mērķis ir aplikt ar nodokli vienīgi galīgo patērētāju (spriedums, 2013. gada 7. novembris, *Tulică* un *Plavoşin*, C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 34. punkts).

94 Turklāt, kā ģenerāladvokāte atgādinājusi secinājumu 81. punktā, Tiesa ir skaidri nospriedusi, ka no PVN direktīvas 78. panta pirmās daļas a) punkta izriet tas, ka PVN vienmēr automātiski ir iekļauts cenā, par kuru panākta vienošanās, pat tad, ja nodokļa maksātājs ir pieļāvis kļūdu piemērojamās likmes noteikšanā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2024. gada 21. marts, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* (Korekcijas iespēja kļūdainas likmes gadījumā), C-606/22, EU:C:2024:255, 27. punkts).

95 Tā kā, piemērojot šī sprieduma 93. punktā atgādināto PVN neitralitātes principu, PVN sistēmas mērķis ir aplikt ar nodokli vienīgi galapatērētāju, jāuzskata, ka cenā, par kuru ir panākta vienošanās starp pēdējo minēto un preču piegādātāju vai pakalpojumu sniedzēju, ir jāiekļauj PVN, kas samaksāts par šiem darījumiem, neatkarīgi no tā, vai par tiem ir izrakstīts rēķins (spriedums, 2024. gada 21. marts, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* (Korekcijas iespēja kļūdainas likmes gadījumā) (C-606/22, EU:C:2024:255, 26. punkts).

96 Tāpēc pamatlietā nolīgtā PVN atmaksas lietu pārvaldības pakalpojuma cena, proti, 15 % no atmaksātā PVN, jāuzskata par bruto cenu, kas jau ietver nodokli. Tādējādi būtu jāaprēķina nodokļa bāze, kurai pēc tam būtu jāpiemēro PVN likme.

97 Kā ģenerāladvokāte norādījusi secinājumu 82. punktā un saskaņā ar šī sprieduma 94. un 95. punktā atgādināto Tiesas judikatūru apstāklim, ka nodokļa maksātājs attiecīgos darījumus, iespējams, kļūdaini uzskatījis par atbrīvotiem no nodokļa un tāpēc, viņaprāt, šiem darījumiem piemērojamai PVN likmei bija jābūt nullei, šajā ziņā nav nozīmes.

98 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, ja pirkuma līgums ir noslēgts, neko tajā neminot par PVN, tad gadījumā, ja piegādātājs nevar atgūt no pircēja PVN, ko vēlāk ir pieprasījusi samaksāt nodokļu iestāde, visas cenas, neveicot PVN atskaitījumu, ņemšanas vērā kā summas, kurai ir piemērojams PVN, sekas būtu tādas, ka PVN būtu jāmaksā piegādātājam un tas tādējādi būtu pretrunā principam, saskaņā ar kuru PVN ir nodoklis par patēriņu un tas jāsedz galapatērētājam (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 7. novembris, *Tulică* un *Plavoşin*, C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 35. punkts).

99 Turklāt šāda ņemšana vērā būtu pretrunā arī noteikumam, saskaņā ar kuru nodokļu iestāde nevar kā PVN iekasēt summu, kas pārsniedz nodokļa maksātāja saņemto summu (spriedums, 2013. gada 7. novembris, *Tulică* un *Plavoşin*, C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 36. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

100 Savukārt citādi būtu gadījumā, ja piegādātājam saskaņā ar valsts tiesībām būtu iespēja no pircējiem atgūt PVN, ko vēlāk pieprasījusi nodokļu iestāde.

101 Šajā gadījumā no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka *Határ Diszkont* acīmredzami nav iespējas *a posteriori* pārnest uz saviem klientiem, kas ir privātpersonas un kas nedzīvo Savienības teritorijā, PVN par PVN atmaksas lietu pārvaldības izmaksām, kuru nodokļu iestāde tai ir likusi samaksāt.

102 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz ceturto jautājumu jāatbild, ka PVN direktīvas 73. un 78. pants jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu dalībvalsts nodokļu iestādes praksi, saskaņā ar kuru tiek uzskatīts, ka summas, par kurām izrakstīti rēķini kā attiecībā uz atlīdzību par PVN atmaksas lietu pārvaldības pakalpojumu, proti, lietas izdevumi, ir neto summas, kas neietver PVN gadījumā, ja piegādātājs savu pakalpojumu uzskatījis par atbrīvotu no nodokļa un ja tam acīmredzami nav iespējams *a posteriori* no tādu preču pircējiem, kas ir atbrīvoti no PVN, atgūt PVN summu, kuru pieprasījusi nodokļu iestāde.

Par tiesāšanās izdevumiem

103 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 1. panta 2. punkts, 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts un 78. pants

jāinterpretē tādējādi, ka

pievienotās vērtības nodokļa (PVN), ko pircēji nerezidenti Eiropas Savienībā samaksājuši, iegādājoties preces, kuras tie pēc tam transportējuši ārpus Savienības, atmaksas lietu pārvaldība ir pakalpojumu sniegšana, kas ir nošķirta un neatkarīga no atbilstošās no nodokļa atbrīvoto preču piegādes, un tādējādi tai jāpiemēro PVN. Uz šādu pakalpojumu sniegšanu neattiecas šīs direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa.

2) Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta d) apakšpunkts

jāinterpretē tādējādi, ka

pievienotās vērtības nodokļa (PVN), ko pircēji nerezidenti Savienībā samaksājuši, iegādājoties preces, kuras tie pēc tam transportējuši ārpus Savienības, atmaksas lietu pārvaldība neietilpst šajā tiesību normā minētajos no nodokļa atbrīvotajos darījumos.

3) Tiesiskās paļāvības aizsardzības princips

jāinterpretē tādējādi, ka

tam nav pretrunā tas, ka nodokļu iestāde atsevišķiem pakalpojumiem *a posteriori* piemēro pievienotās vērtības nodokli (PVN) gadījumā, ja šī iestāde vairākus gadus ir pārbaudījusi un pieņēmusi nodokļa maksātāja PVN deklarācijas, neapstrīdot šo pakalpojumu kvalificēšanu par pakalpojumiem, kas ir atbrīvoti no PVN, un nav informējusi šo nodokļa maksātāju par izmaiņām spēkā esošajos valsts tiesību aktos, kuru iepriekšējā redakcijā minētie pakalpojumi bija skaidri minēti starp darbībām, kas atbrīvotas no PVN. Šajos apstākļos nav nozīmes tam, ka pēc lūguma sniegt atzinumu, kas iesniegts saskaņā ar spēkā esošajiem valsts tiesību aktiem, nodokļu maksātājs ir saņēmis *ex post* un nesaistošu atbildi no nodokļu iestādes, saskaņā ar kuru šie pakalpojumi jāuzskata par papildu izdevumiem preču piegādei, kas ir atbrīvota no nodokļa, un tiem piemērojams tāds pats nodokļu režīms kā galvenajam darījumam attiecībā uz atbrīvojuma no PVN režīmu.

4) Direktīvas 2006/112 73. un 78. pants

jāinterpretē tādējādi, ka

tie nepieļauj tādu dalībvalsts nodokļu iestādes praksi, saskaņā ar kuru tiek uzskatīts, ka summas, par kurām ir izrakstīti rēķini kā attiecībā uz atlīdzību par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atmaksas lietu pārvaldības pakalpojumu, proti, lietas izdevumi, ir neto summas, kas neietver PVN gadījumā, ja piegādātājs savu pakalpojumu uzskatījis par atbrīvotu no nodokļa un ja tam acīmredzami nav iespējams *a posteriori* no tādu preču pircējiem, kas ir atbrīvoti no PVN, atgūt PVN summu, kuru pieprasījusi nodokļu iestāde.

[Paraksti]