Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (desmitā palāta)

2017. gada 21. septembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Astotā direktīva 79/1072/EEK – Direktīva 2006/112/EK – Nodokļa maksātājs, kas dzīvo citā dalībvalstī – Par importētajām precēm samaksātā PVN atmaksāšana – Nosacījumi – Objektīvi elementi, kas apstiprina nodokļa maksātāja nodomu importētās preces izmantot savai saimnieciskajai darbībai – Būtisks risks, ka importu pamatojušais darījums netiks veikts

Lieta C-441/16

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie* (Augstākā kasācijas tiesa, Rumānija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2016. gada 22. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 8. augustā, tiesvedībā

SMS group GmbH

pret

Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Bucureşti.

TIESA (desmitā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja M. Bergere [*M. Berger*] (referente), tiesneši E. Levits un F. Biltšens [*F. Biltgen*],

ģenerāladvokāts M. Kamposs Sančess-Bordona [*M. Campos Sánchez-Bordona*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *SMS group GmbH* vārdā – *E. Băncilă*, advokāts,

– Rumānijas valdības vārdā – *R.-H. Radu*, ka arī *C.-M. Florescu* un *R.-M. Mangu*, pārstāvji,

– Itālijas valdības vārdā – *G. Palmieri*, pārstāve, kurai palīdz *G. Galluzzo*, *avvocato dello Stato*,

– Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *L. Radu Bouyon*, pārstāves,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

* Tiesvedības valoda – rumāņu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1979. gada 6. decembra Astotās direktīvas 79/1072/EEK par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī (OV 1979, L 331, 11. lpp.; turpmāk tekstā – "Astotā direktīva"), 2.–6. pantu un Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "Sestā direktīva"), 17. panta 2. punktu un 3. punkta a) apakšpunktu.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *SMS group GmbH* un *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București* (Valsts finanšu reģionālās ģenerāldirekcijas Bukarestes nodaļa, Rumānija) (turpmāk tekstā – "nodokļu pārvalde") par pievienotās vērtības nodokļa (PVN), ko *SMS group* samaksājusi 2009. gadā Rumānijā, atmaksāšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Pamatlieta ir saistīta ar lūgumu atmaksāt PVN, kas iesniegts 2009. gada 23. decembrī pēc preču importēšanas 2009. gada 14. septembrī. Tādējādi šajā gadījumā *ratione temporis* ir piemērojama Astotā direktīva un Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva").

Astotā Direktīva

4 Astotās direktīvas 1. pantā ir paredzēts:

"Šajā direktīvā "nodokļiem pakļauta persona, kas nav reģistrēta valsts teritorijā" ir persona [..], kam 7. panta 1. punkta pirmā apakšpunkta pirmajā un otrajā teikumā minētajā laika posmā šajā valstī nav bijusi nedz saimnieciskas darbības vieta, nedz pastāvīgs uzņēmums, no kura notikusi darījumu kārtošana, [..] un kas tajā pašā laikā nav piegādājusi nekādas preces vai pakalpojumus, par kuriem var uzskatīt, ka tie ir piegādāti minētajā valstī, izņemot:

a) transporta pakalpojumus [..];

b) pakalpojumus, kas sniegti gadījumos, kad nodoklis jāmaksā tikai un vienīgi personai, kam tie sniegti [..]."

5 Šīs direktīvas 2. pantā ir noteikts:

"Katra dalībvalsts, ievērojot turpmāk minētos nosacījumus, atmaksā nodokļiem pakļautai personai, kas nav reģistrēta valsts teritorijā, bet ir reģistrēta citā dalībvalstī, visus [PVN], kas maksāti par pakalpojumiem vai kustamu īpašumu, ko tai šīs valsts teritorijā piegādājušas citas nodokļiem pakļautas personas, vai arī kas maksāti par preču ievešanu valstī, ciktāl šīs preces un pakalpojumus lieto [Sestās] direktīvas 17. panta 3. punkta a) un b) apakšpunktā minētajos darījumos [..]."

6 Saskaņā ar minētās direktīvas 3. pantu:

"Lai iegūtu tiesības uz atmaksāšanu, katra 2. pantā minētā nodokļiem pakļautā persona, kas nav piegādājusi preces vai pakalpojumus, par kuriem var uzskatīt, ka tie ir piegādāti minētajā valstī:

a) iesniedz [..] kompetentajai iestādei iesniegumu [..];

b) ar sertifikātu, ko izdevusi tās valsts oficiāla iestāde, kurā persona ir reģistrēta, sniedz pierādījumus, ka tā ir pakļauta nodokļiem attiecībā uz [PVN] minētajā valstī. [..]

c) ar rakstisku paziņojumu apliecina, ka tā nav piegādājusi preces vai pakalpojumus, par kuriem var uzskatīt, ka tie ir piegādāti valsts teritorijā 7. panta 1. punkta pirmās daļas pirmajā un otrajā teikumā minētajā laikā;

d) uzņemas atmaksāt jebkuru summu, ko tā saņēmusi kļūdas pēc."

7 Šīs pašas direktīvas 4. pantā ir noteikts:

"Lai atbilstu atmaksājumu saņemšanas nosacījumiem, katra 2. pantā minētā nodokļiem pakļautā persona, kas nav piegādājusi preces vai pakalpojumus, par kuriem var uzskatīt, ka tie ir piegādāti valstī, izņemot 1. panta a) un b) punktā minētos pakalpojumus:

a) izpilda 3. panta a), b) un d) punktā noteiktās prasības;

b) ar rakstisku paziņojumu apliecina, ka 7. panta 1. punkta pirmās daļas pirmajā un otrajā teikumā minētajā laika posmā tā nav piegādājusi preces vai pakalpojumus, par kuriem var uzskatīt, ka tie ir piegādāti valsts teritorijā, izņemot 1. panta a) un b) punktā minētos pakalpojumus."

8 Astotās direktīvas 5. panta pirmā daļa ir formulēta šādi:

"Šajā direktīvā preces un pakalpojumi, attiecībā uz kuriem nodoklis ir atmaksājams, atbilst [Sestās direktīvas] 17. panta nosacījumiem, kā tos piemēro atmaksātājā dalībvalstī."

9 Šīs direktīvas 6. pants ir formulēts šādi:

"Dalībvalstis nedrīkst uzlikt 2. pantā minētajām nodokļiem pakļautajām personām nekādus pienākumus papildus 3. un 4. pant[ā] minētajiem, izņemot pienākumu īpašos gadījumos sniegt informāciju, kas vajadzīga, lai noteiktu, vai atmaksāšanas iesniegums ir pamatots."

10 Minētās direktīvas 7. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Šīs direktīvas 3. un 4. pantā noteiktais atmaksāšanas iesniegums attiecas uz fakturētu preču vai pakalpojumu iegādi vai arī uz importu, kas veikts ne mazāk kā trīs mēnešu vai ne vairāk kā vienu kalendāro gadu ilgā laikā. [..]"

PVN direktīva

11 Ar PVN direktīvu no 2007. gada 1. janvāra ir atcelta un aizstāta Sestā direktīva. Saskaņā ar PVN direktīvas preambulas 1. un 3. apsvērumu Sestā direktīva bija jāpārstrādā, lai visus piemērojamos noteikumus izklāstītu skaidri un racionāli pārstrādātā struktūrā un redakcijā, taču principā neveicot grozījumus pēc būtības.

12 PVN direktīvas 9. panta 1. punktā ir noteikts:

""Nodokļa maksātājs" ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par "saimniecisku darbību". [..]"

13 Saskaņā ar šīs direktīvas 70. pantu:

"Nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad preces faktiski tiek importētas."

14 Minētās direktīvas 146. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

a) tādu preču piegādes, kuras pārdevējs vai cita persona viņa vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus Kopienas;

[..]."

15 Šīs pašas direktīvas 167. pantā, kura formulējums ir identisks Sestās direktīvas 17. panta 1. punkta formulējumam, ir noteikts:

"Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams."

16 PVN direktīvas 168. pantā, kura saturs būtībā ir identisks Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta saturam, ir paredzēts:

"Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kur[a] nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..]

e) PVN, kas maksājams vai samaksāts par preču importu attiecīgajā dalībvalstī."

17 PVN direktīvas 169. panta saturs būtībā ir identisks Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta saturam. Šajā pirmajā minētajā pantā ir noteikts:

"Papildus 168. pantā minētajai atskaitīšanai nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt tajā minēto PVN, ciktāl preces un pakalpojumus izmanto šādiem nolūkiem:

a) darījumiem, kas saistīti ar 9. panta 1. punkta otrajā daļā minētajām darbībām un kas veikti ārpus dalībvalsts, kurā nodoklis ir maksājams vai samaksāts, un attiecībā uz ko PVN būtu atskaitāms, ja šie darījumi būtu veikti attiecīgajā dalībvalstī;

b) darījumiem, kas saskaņā ar [..] 146. [pantu] ir atbrīvoti no nodokļa [..];

[..]."

18 PVN direktīvas 170. pants ir formulēts šādi:

"Nodokļa maksātājiem, kuri [Astotās direktīvas] [..] 1. panta [..] nozīmē neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kurā viņ[i] veic preču un pakalpojumu iegādi vai preču importu, kam uzlikts PVN, ir tiesības uz nodokļa atmaksāšanu tiktāl, ciktāl preces vai pakalpojumus izmanto šādiem darījumiem:

a) darījumiem, kas minēti 169. pantā;

[..]."

19 PVN direktīvas 171. panta 1. punktā ir noteikts:

"Nodokļa maksātājiem, kuri neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kur tie veic preču un pakalpojumu iegādi vai preču importu, kam uzlikts PVN, bet kuri veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, PVN atmaksā saskaņā ar [Astotajā direktīvā] paredzēto sīki izstrādāto īstenošanas kārtību.

[..]"

Rumānijas tiesības

20 *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu) 147[ter] pantā "Nodokļa atmaksāšana nodokļa maksātājiem, kas nav reģistrējušies kā PVN maksātāji Rumānijā" ir paredzēts:

"1) Ar likumā paredzētajiem nosacījumiem:

a) nodokļa maksātājs, kas nav reģistrēts un kam nav pienākuma reģistrēties kā PVN maksātājam Rumānijā, bet kas ir reģistrēts citā dalībvalstī, var lūgt atmaksāt samaksāto nodokli; [..]

[..]."

21 *Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal* (Valdības lēmums Nr. 44/2004, ar ko apstiprina metodoloģiskos Nodokļu kodeksa piemērošanas noteikumus) 49. punktā ir noteikts:

"[..]

3) Nodokļa maksātājs [..] ir nodokļa maksātājs, kas [..] nav reģistrēts un kam nav pienākuma reģistrēties kā nodokļa maksātājam Rumānijā [..], kas nav dibināts un kam nav pastāvīgas juridiskās adreses Rumānijā, no kuras tikusi veikta saimnieciskā darbība, un kas šajā laikposmā nav piegādājis preces vai sniedzis pakalpojumus Rumānijā [..]

4) Nodoklis [..] 3. punktā paredzētajam nodokļa maksātājam tiek atmaksāts, ciktāl Rumānijā importētās preces un pakalpojumus [..], par kuriem ir samaksāts nodoklis, nodokļa maksātājs izmanto:
   a) darījumiem, kas ir saistīti ar tā saimniecisko darbību un par kuriem nodokļa maksātājam būtu bijušas tiesības atskaitīt nodokli, ja šie darījumi būtu veikti Rumānijā [..];

   [..]

5) Lai izpildītu atmaksāšanas nosacījumus, ikvienam 3. punktā paredzētajam nodokļa maksātājam ir jāizpilda šādi pienākumi:

[..]

c) ar rakstisku paziņojumu jāapliecina, ka atmaksāšanas pieteikumā paredzētajā laikposmā tas nav piegādājis preces vai pakalpojumus, kuri piegādāti vai par kuriem var uzskatīt, ka tie ir piegādāti Rumānijas teritorijā [..];

[..]

6) Kompetentie nodokļu dienesti nevar nodokļa maksātājam, kas lūdz veikt atmaksāšanu [..], uzlikt citus pienākumus, kuri nav paredzēti 5. punktā. Izņēmuma kārtā kompetentie nodokļu dienesti var lūgt nodokļa maksātāju sniegt informāciju, kas ir vajadzīga, lai novērtētu atmaksāšanas iesnieguma pamatotību.

[..]"

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

22 *SMS group* ir Vācijā dibināta sabiedrība, kas pārdod un uzstāda tērauda apstrādei paredzētas iekārtas. 2008. gada 7. februārī *SMS Meer*, kas ir uzņēmums, kuru pa šo laiku ir pārņēmusi *SMS group*, kā pārdevēja ar *Zimekon Handels GmbH Autriche* (turpmāk tekstā – "pircējs") noslēdza līgumu, kas tiek saukts par līgumu "Nr. 27" un kas attiecas uz cauruļu metināšanas sistēmas izgatavošanu un piegādi tērauda cauruļvadu un cauruļvadu profilu ražošanai, izmantojot garenisko elektrisko metināšanu (turpmāk tekstā – "*RSA*"). *RSA* adresāts bija sabiedrība *OOO Zimekon Ukraine*.

23 Saskaņā ar līgumā Nr. 27 paredzēto maksāšanas grafiku pircējam par *RSA* ražošanas darbu pirmo posmu avansa maksājums EUR 2 miljonu apmērā bija jāsamaksā līdz 2008. gada martam, pēc tam bija jāsamaksā EUR 800 000 līdz 2008. gada 15. aprīlim, papildus EUR 1 miljons – līdz 2008. gada 15. maijam un, visbeidzot, EUR 1 miljons – līdz 2008. gada 15. jūnijam. Piegādei adresātam bija jānotiek laikposmā no 2009. gada 1. jūnija līdz 2009. gada 30. septembrim, ar nosacījumu, ka šajā līgumā paredzētie maksājumi tiks veikti paredzētajos termiņos.

24 2008. gada 26. jūnijā, lai gan pircējs bija samaksājis tikai avansa maksājumu EUR 2 miljonu apmērā, *SMS Meer* ar *Asmas AES*, kas dibināts Turcijā, noslēdza apakšuzņēmuma līgumu par to iekārtu piegādi, kuras *SMS Meer* bija vajadzīgas, lai ražotu *RSA* (turpmāk tekstā – "attiecīgās preces"). 2008. gada 5. novembrī pēc pircēja lūguma līguma Nr. 27 izpilde tomēr tika apturēta līdz 2009. gada 1. septembrim, jo pircējam bija radušās finansiālas grūtības. *SMS Meer* lūdza pircēju veikt atlikušos maksājumus, vienlaikus precizējot, ka darbi tiks atsākti tikai pēc attiecīgo summu samaksas.

25 2009. gada 14. septembrī *SMS Meer* no Turcijas uz Rumāniju importēja attiecīgās preces un samaksāja ar tām saistīto PVN 1 487 739 Rumānijas leju (RON) apmērā (aptuveni EUR 327 500). Pēc importēšanas šīs preces tika novietotas noliktavā, kas atrodas Rumānijā.

26 Tā kā pircējs nebija veicis atlikušos maksājumus, līguma Nr. 27 izpilde netika atsākta. *SMS group* uzskatīja, ka attiecīgās preces nevar tikt izmantotas citiem projektiem, un tās nodoms bija šīs preces izmest metāllūžņos.

27 2009. gada 23. decembrī *SMS Meer* lūdza nodokļu pārvaldi atmaksāt PVN, kas samaksāts Rumānijas valstij par attiecīgo preču importu. Atbildot uz nodokļu pārvaldes lūgumu sniegt papildu informāciju, *SMS Meer* norādīja, ka līguma Nr. 27 neizpildes gadījumā tā ir paredzējusi šīs preces eksportēt. Tomēr tā nesniedza konkrētu informāciju par eksporta galamērķi vai datumu, kurā šis eksports tiks veikts.

28 Nodokļu pārvalde tomēr atteicās atmaksāt PVN, jo uzskatīja, ka *SMS Meer* nav iesniegusi apliecinošus dokumentus, kas pierāda attiecīgo preču turpmāku apriti un to galalietotāju. Pēc tam, kad nodokļu pārvaldes sūdzību izskatīšanas dienests noraidīja administratīvo sūdzību, ko *SMS Meer* bija iesniegusi par šo noraidošo lēmumu, *Curtea de Apel Bucureşti* (Bukarestes Apelācijas tiesa, Rumānija) ar pirmo 2012. gada 30. maija spriedumu noraidīja *SMS Meer* prasību atcelt abus šos nodokļu pārvaldes lēmumus.

29 Šo pirmo spriedumu *Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie* (Augstākā kasācijas tiesa, Rumānija) tomēr atcēla un nosūtīja lietu atpakaļ *Curtea de Apel Bucureşti* (Bukarestes Apelācijas tiesa). Ar 2014. gada 9. jūlija spriedumu pēdējā minētā atkal noraidīja *SMS Meer* prasību kā nepamatotu, jo, kā uzskatīja minētā tiesa, nodokļu pārvalde pamatoti bija pieprasījusi *SMS Meer* pamatot attiecīgo preču turpmāko apriti. *SMS Meer* saskaņā ar Likuma Nr. 571/2003 147[ter] panta 1. punkta a) apakšpunktu esot pienākums iesniegt pierādījumus par Rumānijā importēto preču galamērķi, jo to faktiskajam galamērķim ir nozīme saistībā ar piemērojamo nodokļu režīmu.

30 *SMS Meer* par 2014. gada 9. jūlija spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, apgalvojot, ka līguma Nr. 27 noslēgšana ar pircēju un tā daļēja izpilde bija ar nodokli apliekams darījums. Turklāt līgums Nr. 27 arī esot ticis izpildīts, no kopējās līguma cenas samaksājot avansa maksājumu EUR 2 miljonu apmērā, noslēdzot apakšuzņēmuma līgumu un no piegādātāja Turcijā iegādājoties daļu no sastāvdaļām, kas ir vajadzīgas *RSA* ražošanai. Tādējādi *SMS Meer* esot pierādījusi tiešu saikni starp attiecīgo preču importu un tās ar nodokli apliekamajiem darījumiem. PVN atmaksāšana, kā uzskata *SMS Meer*, nevarot būt atkarīga no pierādījumiem par šo preču apriti pēc importa, lai gan līgums Nr. 27 galu galā nav pilnībā izpildīts. Importēšanas brīdī puses vēl esot vēlējušās, lai darījums tiktu īstenots.

31 Iesniedzējtiesa uzskata, ka importēšanas dienā *SMS Meer* pastāvēja būtisks risks, ka līguma Nr. 27 izpilde tiks pārtraukta, jo pircējs vairs nebija veicis maksājumu daļas, kas bija jāsamaksā atbilstoši šim līgumam. Šādos apstākļos rodoties jautājums, vai tas, ka imports tika veikts dienā, kad tika apturēta minētā līguma izpilde, nozīmē, ka attiecīgo preču imports vairs nav saistīts ar tā izpildi.

32 Šādos apstākļos *Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie* (Augstākā kasācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai Astotās direktīvas 2.–5. pants, tos skatot kopā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu un 3. punkta a) apakšpunktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts nodokļu iestāžu praksi, kad tiek uzskatīts, ka nav objektīvu elementu, kas apstiprinātu nodokļa maksātāja deklarēto nodomu importētās preces izmantot savā saimnieciskajā darbībā, ja importēšanas laikā līgums, kura izpildei nodokļa maksātājs iegādājās un importēja preces, bija apturēts, pastāvot nopietnam riskam, ka vairs nevarēs tikt īstenota nākamā preču piegāde/darījums, kam bija paredzētas importētās preces?

2) Vai pierādījums par importēto preču tālāko apriti, proti, pierādījums tam, ka un kā importētās preces faktiski ir izmantotas nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamajiem darījumiem, ir papildu nosacījums PVN atmaksai, kas nav minēts Astotās direktīvas 3. un 4. pantā uzskaitītajos nosacījumos un kas ir aizliegts ar šīs direktīvas 6. pantu, vai tomēr tā ir vajadzīgā informācija par būtisku atmaksas nosacījumu, kas attiecas uz importēto preču izmantošanu ar nodokli apliekamajos darījumos, kuru nodokļu iestāde var pieprasīt saskaņā ar Astotās direktīvas 6. pantu?

3) Vai Astotās direktīvas 2.–5. pants, tos skatot kopā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu un 3. punkta a) apakšpunktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiesības uz PVN atmaksu var tikt liegtas, ja nākamais attiecīgais darījums, kuram bija paredzēts izmantot importētās preces, vairs netika īstenots? Vai šādos apstākļos ir būtisks preču faktiskais galamērķis, proti, apstāklis, vai, kādā veidā un kādā teritorijā, t.i., dalībvalsts, kurā samaksāts PVN, teritorijā vai ārpus šīs valsts, tās katrā ziņā tikušas izmantotas?

Par prejudiciālajiem jautājumiem

33 Uzdodot šos trīs jautājumus, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Astotā direktīva, aplūkota kopā ar PVN direktīvas 170. pantu, ir interpretējama tādējādi, ka tā nepieļauj, ka nodokļa maksātājam, kas nav reģistrēts attiecīgās dalībvalsts teritorijā, tā atsaka tiesības uz PVN, kas samaksāts par preču importu, atmaksu tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā, ja importēšanas brīdī bija apturēta tā līguma izpilde, kura ietvaros nodokļa maksātājs šīs preces ir iegādājies un importējis, darījums, kuram tās bija jāizmanto, galu galā netika īstenots un nodokļa maksātājs nav iesniedzis pierādījumus par to turpmāko apriti.

34 Lai atbildētu uz šo jautājumu, vispirms ir jāatgādina, ka Astotās direktīvas mērķis ir noteikt kārtību, kādā tiek atmaksāts PVN, ko kādā dalībvalstī ir samaksājuši citā dalībvalstī reģistrēti nodokļa maksātāji, un tādējādi saskaņot tiesības uz atmaksu, kas izriet no PVN direktīvas 170. panta (spriedums, 2007. gada 28. jūnijs, *Planzer Luxembourg*, C-73/06, EU:C:2007:397, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 Šajā ziņā no Astotās direktīvas 2. panta izriet, ka ikviena dalībvalsts, ievērojot šajā direktīvā minētos nosacījumus, ikvienam nodokļa maksātājam, kas ir reģistrēts nevis šīs dalībvalsts teritorijā, bet citā dalībvalstī, atmaksā PVN, kurš ir samaksāts par preču importu šajā pirmajā dalībvalstī, ciktāl šīs preces ir izmantotas PVN direktīvas 170. pantā paredzētajiem darījumiem.

36 Šajā ziņā Astotās direktīvas 3. un 4. pantā ir precizētas formālās prasības, kas ir jāizpilda, lai iegūtu šādas tiesības uz atmaksāšanu.

37 Taču, kā Eiropas Komisija to pamatoti ir izklāstījusi savos rakstveida apsvērumos, Astotās direktīvas mērķis nav noteikt ne tiesību uz atmaksāšanu īstenošanas nosacījumus, ne to apmēru. No šīs direktīvas 5. panta izriet, ka tiesības uz PVN atmaksāšanu tiek noteiktas saskaņā ar atbilstošajām PVN direktīvas normām.

38 Šādā kontekstā ir jānorāda, ka vienā dalībvalstī reģistrēta nodokļa maksātāja tiesības iegūt citā dalībvalstī samaksāta PVN atmaksāšanu, kā tas ir reglamentēts Astotajā direktīvā, ir atkarīgas no viņa PVN direktīvā noteiktajām tiesībām atskaitīt PVN, kas ir samaksāts kā priekšnodoklis savā dalībvalstī (spriedums, 2012. gada 25. oktobris, *Daimler* un *Widex*, C-318/11 un C-319/11, EU:C:2012:666, 41. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

39 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru minētās atskaitīšanas tiesības ir neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa un tās principā nevar tikt ierobežotas. Šīs tiesības ir izmantojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem, kas ir samaksāti kā priekšnodoklis (spriedums, 2016. gada 22. jūnijs, *Gemeente Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

40 Atskaitīšanas un tādējādi atmaksāšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Kopējā PVN sistēma tādējādi nodrošina pilnīgu saimniecisko darbību aplikšanas ar nodokļiem neitralitāti neatkarīgi no šīs darbības mērķiem vai rezultātiem, ja pašas minētās darbības arī ir apliktas ar PVN (spriedums, 2012. gada 22. marts, *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

41 Konkrētāk runājot par tiesību uz atmaksāšanu nosacījumiem, no PVN direktīvas 170. panta, kas aplūkots kopā ar šīs direktīvas 169. pantu, izriet, ka ikvienam nodokļa maksātājam, kas Astotās direktīvas 1. panta izpratnē neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kurā tas veic preču importu, kam ir uzlikts PVN, ir tiesības uz šī nodokļa atmaksāšanu, ciktāl šīs preces tiek izmantotas vai nu tā darījumiem, kas ir saistīti ar PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrajā daļā paredzētajām darbībām un

kas veikti ārpus dalībvalsts, kurā šis nodoklis ir maksājams vai samaksāts, bet attiecībā uz ko PVN būtu atskaitāms, ja šie darījumi būtu veikti attiecīgajā dalībvalstī, vai arī atsevišķiem no nodokļa atbrīvotiem darījumiem.

42 Šīs tiesības uz atmaksāšanu saskaņā ar PVN direktīvas 70. un 167. pantu rodas brīdī, kad nodoklis kļūst iekasējams, proti, preču importēšanas brīdī (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2012. gada 22. marts, *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

43 Pirmkārt, runājot par to, vai *SMS Meer* var uzskatīt par nodokļa maksātāju Astotās direktīvas 1. panta izpratnē, ir jāatgādina, ka šajā tiesību normā būtībā ir paredzēti divi kumulatīvi nosacījumi. No vienas puses, šīs direktīvas 7. panta 1. punktā paredzētajā laikposmā attiecīgajam nodokļa maksātājam nedrīkst būt nekāda uzņēmuma dalībvalstī, kurā tas lūdz veikt šo atmaksāšanu. No otras puses, tas šajā pašā laikposmā nedrīkst būt veicis preču piegādes vai sniedzis pakalpojumus, ja par piegādes vai sniegšanas vietu tiek uzskatīta šī dalībvalsts, izņemot īpaši norādītus pakalpojumus (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 6. februāris, *E.ON Global Commodities*, C-323/12, EU:C:2014:53, 42. punkts).

44 Šajā gadījumā netiek apstrīdēts, ka *SMS Meer* ir izpildījusi minētos nosacījumus. Proti, ir skaidrs, ka pamatlietā aplūkotās importēšanas brīdī šī sabiedrība bija PVN maksātāja Vācijā kā sabiedrība, kas šajā dalībvalstī veic saimniecisko darbību, kura izpaužas kā tērauda metināšanai paredzētu iekārtu pārdošana un uzstādīšana, un ka tai nebija pienākuma reģistrēties kā PVN maksātājai Rumānijā.

45 Otrkārt, runājot par to, vai *SMS Meer* rīkojās kā nodokļa maksātāja, attiecīgās preces importējot Rumānijā, ir jānorāda, ka jēdziens "nodokļa maksātājs" atbilstoši PVN direktīvas 9. panta 1. punktam ir definēts saistībā ar jēdzienu "saimnieciskā darbība" (spriedums, 2012. gada 29. novembris, *Gran Via Moineşti*, C-257/11, EU:C:2012:759, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

46 Privātpersona, kas ieved preces saimnieciskās darbības veikšanai šīs tiesību normas izpratnē, to dara kā nodokļa maksātājs pat tad, ja šīs preces nekavējoties netiek izmantotas šai saimnieciskajai darbībai (spriedums, 2012. gada 29. novembris, *Gran Via Moineşti*, C-257/11, EU:C:2012:759, 25. punkts un tajā minētā judikatūra). No Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka tas, kurš veic ieguldījumus ar mērķi – ko apstiprina objektīvi fakti – veikt saimniecisku darbību PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē, ir jāuzskata par nodokļa maksātāju (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1985. gada 14. februāris, *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, 24. punkts; 1996. gada 29. februāris, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, 17. punkts, un 2015. gada 22. oktobris, *Sveda*, C-126/14, EU:C:2015:712, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).

47 Tas, vai nodokļa maksātājs ir rīkojies šādā statusā, ir fakta jautājums, kas ir jāvērtē, ņemot vērā visu informāciju lietā, kurā tostarp ietilpst attiecīgās preces veids un laikposms no tā iegādes līdz izmantošanai šī nodokļa maksātāja saimnieciskajai darbībai (spriedums, 2012. gada 22. marts, *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

48 Šādā kontekstā ir jāatgādina, ka prejudiciāla nolēmuma tiesvedības ietvaros valsts tiesa ir vienīgā, kuras kompetencē ir novērtēt pamatlietas faktus un interpretēt valsts tiesību aktus. Tomēr Tiesa, kas ir aicināta valsts tiesai sniegt noderīgas atbildes, ir kompetenta sniegt norādes, kuras izriet no pamatlietas materiāliem, kā arī no tai paustajiem apsvērumiem un kuras var ļaut iesniedzējtiesai pieņemt nolēmumu pamatlietā (spriedums, 2017. gada 11. maijs, *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

49 Šajā lietā ir skaidrs, ka *SMS Meer*, saņēmusi avansa maksājumu EUR 2 miljonu apmērā, 2008. gada 26. jūnijā noslēdza apakšuzņēmuma līgumu, kura priekšmets bija attiecīgās preces, kas tika iegādātas kā aprīkojums, kurš ir vajadzīgs *RSA* ražošanai, lai tādējādi izpildītu līgumu Nr. 27. No šiem konstatējumiem, šķiet, izriet, ka šī sabiedrība attiecīgās preces importēja ar mērķi veikt saimniecisku darbību, un to apstiprina objektīvi fakti.

50 Šajā ziņā tam vien, ka līguma Nr. 27 izpilde bija apturēta dienā, kad attiecīgās preces tika importētas, nav nozīmes, ņemot vērā, ka ir jāprezumē, ka *SMS Meer* būtu pārkāpusi savas līgumsaistības attiecībā pret savu apakšuzņēmēju, ja tā būtu atteikusies piegādāt preces tikai tāpēc vien, ka bija apturēta līguma Nr. 27 izpilde. Turklāt tikai pēc tam, kad šīs preces bija importētas, līguma izpilde galīgi netika atsākta no *SMS Meer* gribas neatkarīgu iemeslu dēļ, proti, pircējam radušos maksājumu izpildes grūtību dēļ.

51 Tādējādi *SMS Meer*, importējot attiecīgās preces, rīkojās kā nodokļa maksātāja PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē.

52 Treškārt, runājot par attiecīgo preču izmantošanu PVN direktīvas 170. pantā paredzētajiem darījumiem, ir skaidrs, ka *RSA*, kura īstenošanai *SMS Meer* iegādājās šīs preces, adresāts bija Ukrainā. Tādējādi minēto preču importēšana tika veikta, lai galu galā īstenotu eksportu PVN direktīvas 146. panta izpratnē, t.i., darījumu, uz kuru ir atsauce šīs direktīvas 170. pantā.

53 Šādos apstākļos ir jāuzskata, ka *SMS Meer*, attiecīgās preces importējot Rumānijā, ieguva tiesības uz samaksātā PVN atmaksāšanu.

54 Šo tiesību esamību neatspēko tas, ka darījums, kura ietvaros bija jāizmanto attiecīgās preces, galu galā netika īstenots un ka *SMS Meer* nevarēja iesniegt nodokļu pārvaldes pieprasītos pierādījumus par minēto preču turpmāko apriti.

55 No pastāvīgās Tiesas judikatūras izriet, ka radušās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu saglabājas, ja nepastāv krāpnieciska vai ļaunprātīga rīcība, kā arī ievērojot iespējamu koriģēšanu atbilstoši PVN direktīvā paredzētajiem nosacījumiem (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2012. gada 22. marts, *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).

56 Konkrētāk, ja nodokļa maksātājs nav varējis izmantot preces, saistībā ar kurām ir veikta atskaitīšana par darījumu, kas ir apliekams ar nodokli, no viņa gribas neatkarīgu apstākļu dēļ, atskaitīšanas tiesības saglabājas, jo šādā gadījumā nepastāv nekāds krāpniecības vai ļaunprātīgas izmantošanas risks, kurš attaisnotu atmaksāšanas atteikumu (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2012. gada 22. marts, *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, 47. punkts un tajā minētā judikatūra). Šādi apsvērumi *a fortiori* ir attiecināmi uz tādu nodokļa maksātāju kā *SMS Meer*, jo atbilstoši tās apgalvojumiem tā attiecīgās preces nebija paredzējusi izmantot citiem nolūkiem.

57 No tā izriet, ka šajā gadījumā, ciktāl valsts nodokļu iestādēm nav objektīvas informācijas, kura pierādītu, ka tiesības uz atmaksāšanu ir radušās krāpnieciskas vai ļaunprātīgas rīcības rezultātā, bet tas galu galā ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, pēc importa notikušajiem faktiem nav nozīmes. It īpaši, ja *SMS Meer* tiktu pieprasīts iesniegt pieradījumus, ka attiecīgas preces galu galā tikušas eksportētas ārpus Rumānijas, patiesībā tiesību uz atmaksāšanu īstenošanai tiktu izvirzīts būtisks papildu nosacījums, kas nav paredzēts PVN sistēmā.

58 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Astotā direktīva, aplūkota kopā ar PVN direktīvas 170. pantu, ir interpretējama tādējādi, ka tā nepieļauj, ka nodokļa maksātājam, kas nav reģistrēts attiecīgās dalībvalsts teritorijā, tajā tiek atteiktas tiesības uz tā PVN atmaksāšanu, kas samaksāts par preču importu, tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā, ja importa īstenošanas brīdī tā līguma izpilde, atbilstoši kuram nodokļa maksātājs šīs preces iegādājās un importēja, bija apturēta, darījums, kuram tās bija jāizmanto, galu galā netika īstenots un nodokļa maksātājs nav iesniedzis pierādījumus par to turpmāko apriti.

Par tiesāšanās izdevumiem

59 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (desmitā palāta) nospriež:

Padomes 1979. gada 6. decembra Astotā direktīva 79/1072/EEK par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī, aplūkota kopā ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 170. pantu, ir interpretējama tādējādi, ka tā nepieļauj, ka nodokļa maksātājam, kas nav reģistrēts attiecīgās dalībvalsts teritorijā, tajā tiek atteiktas tiesības uz tā pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanu, kas samaksāts par preču importu, tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā, ja importa īstenošanas brīdī tā līguma izpilde, atbilstoši kuram nodokļa maksātājs šīs preces iegādājās un importēja, bija apturēta, darījums, kuram tās bija jāizmanto, galu galā netika īstenots un nodokļa maksātājs nav iesniedzis pierādījumus par to turpmāko apriti.

[Paraksti]