Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2018. gada 8. novembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – Atbrīvojumi – 146. panta 1. punkta e) apakšpunkts un 153. pants – Pārvadājumu ar autotransportu darījumi, kas ir tieši saistīti ar preču eksportu – Šādos darījumos iesaistītu starpnieku sniegti pakalpojumi – Preču eksporta pierādīšanas kārtība – Muitas deklarācija – TIR karnete

Lieta C-495/17

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunalul Prahova* (Prahovas apgabaltiesa, Rumānija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2017. gada 14. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 14. augustā, tiesvedībā

Cartrans Spedition SRL

pret

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploieşti – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova,

Direcția Regională a Finanțelor Publice Bucureşti – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii.

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: trešās palātas priekšsēdētāja A. Prehala [*A. Prechal*] (referente), kura pilda septītās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši K. Toadere [*C. Toader*] un A. Ross [*A. Rosas*],

ģenerāladvokāte: E. Šarpstone [*E. Sharpston*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Cartrans Spedition SRL* vārdā – *R. Ioniță* un *R. Popescu*, pārstāvji,

– Rumānijas valdības vārdā – sākotnēji *R. H. Radu*, vēlāk *C.-R. Canțăr*, kā arī *C.-M. Florescu* un *O.-C. Ichim*, pārstāvji,

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

* Tiesvedības valoda – rumāņu.

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2018. gada 12. jūlija 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") 146. panta 1. punkta e) apakšpunktu un 153. pantu.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā, kurā *Cartrans Spedition SRL* (turpmāk tekstā – "*Cartrans*") ir vērsusies pret *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova* (Ploješti Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija – Prahovas apgabala Valsts finanšu administrācija, Rumānija) un pret *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii* (Ploješti Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija – Vidējo nodokļu maksātāju pārvaldības nodokļu administrācija, Rumānija) par nodokļu iestāžu atteikumu atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) vairākus preču eksporta uz trešajām valstīm darījumus, kuros ir bijusi iesaistīta *Cartrans*.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

PVN direktīva

3 PVN direktīvas IX sadaļas "Atbrīvojumi" 1. nodaļas "Vispārīgi noteikumi" 131. pantā ir izklāstīts:

"Šīs sadaļas 2. līdz 9. nodaļā paredzētos 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."

4 PVN direktīvas IX sadaļas 6. nodaļas "Eksporta atbrīvojumi" 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 [Eiropas Savienības];

[..]

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 preču eksportu vai importu [..]."

5 PVN direktīvas IX sadaļas 9. nodaļas "Atbrīvojumi pakalpojumu sniegšanai, ko veic starpnieki" 153. panta pirmajā daļā ir paredzēts:

"Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa pakalpojumus, ko citas personas vārdā un interesēs sniedz starpnieki, ja tie ir iesaistīti 6., 7., un 8. nodaļā minētajos darījumos vai darījumos, kurus veic ārpus [Savienības]."

Muitas kodekss

6 Padomes Regulas (EEK) Nr. 2913/92 (1992. gada 12. oktobris) par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (OV 1992, L 302, 1. lpp.), kas grozīta ar Eiropas Parlamenta un Padomes Regulu (EK) Nr. 648/2005 (2005. gada 13. aprīlis) (OV 2005, L 117, 13. lpp.; turpmāk tekstā – "Muitas kodekss"), 4. panta 16. un 17. punktā ir paredzēts:

"Šajā Kodeksā terminiem ir šāda nozīme:

[..]

16) "Muitas procedūra" nozīmē:

[..]
b) tranzītu,

[..]
h) izvešanu [eksportu];

17) "Muitas deklarācija" nozīmē darbību, ar kuru persona noteiktajā veidā un kārtībā paziņo par savu vēlmi precēm piemērot noteiktu muitas procedūru."

7 Muitas kodeksa IV sadaļas "Preču muitošanas vai izmantošanas režīms" 2. nodaļas "Muitas procedūras" 1. iedaļas "Preču nodošana kādā muitas procedūrā" 59. pantā ir paredzēts:

"1. Visām precēm, kuras nodod kādā muitas procedūrā, ir jābūt deklarētām šai muitas procedūrai.

2. Kopienas preces, kuras ir deklarētas izvešanai, izvešanai pārstrādei, tranzītam vai ievešanai muitas noliktavā, ir pakļautas muitas uzraudzībai no muitas deklarācijas pieņemšanas brīža līdz brīdim, kad tās atstāj [Savienības] muitas teritoriju vai tiek iznīcinātas vai kad muitas deklarācija tiek atzīta par nederīgu."

8 Muitas kodeksa tās pašas 2. nodaļas 3. iedaļas "Neuzlikšanas režīms un muitas procedūras ar saimniecisku nozīmi" B punkta "Ārējais tranzīts" I. punkta "Vispārīgie noteikumi" 91. pantā ir noteikts šādi:

"1. Ārējā tranzīta procedūra atļauj [Savienības] muitas teritorijā pārvietot no viena punkta uz otru:

[..]

b) Kopienas preces – tajos gadījumos un ar tiem nosacījumiem, kas paredzēti saskaņā ar komitejas procedūru, lai novērstu to, ka sakarā ar precēm, uz ko attiecas eksporta pasākumi vai no tiem gūstamais labums, neizvairītos no šādiem pasākumiem vai neattaisnoti gūtu no tiem labumu.

2. 1. punktā minēto pārvietošanu ir jāveic:

[..]

b) izmantojot TIR grāmatiņu [karneti] (TIR konvencija), ar nosacījumu, ka šāda pārvietošana:
1) ir sākta vai tai jābeidzas ārpus [Savienības]

[..]."

9 Muitas kodeksa iepriekš minētās 2. nodaļas 4. iedaļas "Izvešana" ["Eksports"] 161. panta 1. un 2. punkts ir formulēti šādi:

"1. Izvešanas procedūra ļauj Kopienas preces izvest no [Savienības] muitas teritorijas.

Izvedot ir jāpiemēro izvešanas formalitātes, tostarp tirdzniecības politikas pasākumi un – attiecīgajā gadījumā – izvedmuitas nodokļi.

2. [..] visas Kopienas preces, kuras paredzēts izvest, ir jānodod izvešanas procedūrā."

10 Muitas kodeksa V sadaļā "Preces, kas atstāj [Savienības] muitas teritoriju" ietvertais 182.a panta 1. punkts ir formulēts šādi:

"Par precēm, kas atstāj [Savienības] muitas teritoriju, izņemot preces, kuras pārvadā transportlīdzekļi, kas tikai šķērso muitas teritorijas teritoriālos ūdeņus vai gaisa telpu, tajā teritorijā neapstājoties, jābūt noformētai vai nu muitas deklarācijai, vai arī, ja muitas deklarācija nav vajadzīga, kopsavilkuma deklarācijai."

11 Saskaņā ar Muitas kodeksa 182.b panta 1. un 2. punktu:

"1. Ja precēm, kas atstāj [Savienības] muitas teritoriju, ir piemērots muitošanas vai izmantošanas režīms, kam saskaņā ar muitas noteikumiem ir vajadzīga muitas deklarācija, šo muitas deklarāciju iesniedz eksporta muitas iestādē, pirms preces izved no [Savienības] muitas teritorijas.

2. Ja eksporta muitas iestāde nav izvešanas muitas iestāde, eksporta muitas iestāde izvešanas muitas iestādei uzreiz dara zināmus vai elektroniski pieejamus vajadzīgos datus."

TIR konvencija

12 1975. gada 14. novembrī Ženēvā parakstītā Muitas konvencija par starptautiskajiem preču pārvadājumiem, kuros izmanto TIR karneti, Eiropas Kopienas vārdā ir apstiprināta ar Padomes Regulu (EEK) Nr. 2112/78 (1978. gada 25. jūlijs) (OV 1978, L 252, 1. lpp.) un Eiropas Ekonomikas kopienā stājās spēkā 1983. gada 20. jūnijā (OV 1983, L 31, 13. lpp.). Arī visas dalībvalstis ir minētās konvencijas dalībnieces.

13 TIR konvencijas redakcijā, kurā ar Padomes Lēmumu 2009/477/EK (2009. gada 28. maijs) (OV 2009, L 165, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – "TIR konvencija") ir izdarīti grozījumi un konsolidācija, 1. pants ir formulēts šādi:

"Šajā konvencijā:

a) "TIR pārvadājums" ir preču pārvešana no nosūtītājas muitas iestādes uz galamērķa muitas iestādi saskaņā ar procedūru, ko sauc par "TIR procedūru" un kas izklāstīta šajā konvencijā;

b) "TIR operācija" ir TIR pārvadājuma daļa, kas tiek veikta vienā Līgumslēdzējā pusē no nosūtītājas muitas iestādes vai ievešanas muitas iestādes (ceļā) uz galamērķa muitas iestādi vai izvešanas muitas iestādi (ceļā);

[..]

e) "TIR operācijas pabeigšana" ir muitas dienestu apstiprinājums, ka TIR operācija Līgumslēdzējā pusē ir beigusies pareizi. To nosaka muitas dienesti, balstoties uz galamērķa muitas iestādē vai izvešanas muitas iestādē (ceļā) un nosūtītājā muitas iestādē vai ievešanas muitas iestādē (ceļā) pieejamo datu vai informācijas salīdzinājumu;

[..]

o) TIR karnetes "turētājs" ir persona, kurai saskaņā ar attiecīgajiem konvencijas noteikumiem ir izsniegta TIR karnete un uz kuras vārda ir izrakstīta muitas deklarācija TIR karnetes formā, norādot vēlmi pārvietot preces saskaņā ar TIR procedūru līdz galamērķa muitas iestādei. Karnetes turētājs ir atbildīgs par autotransporta līdzekļa, sakabināta transportlīdzekļa vai konteinera nodošanu kopā ar kravu un attiecīgo TIR karneti nosūtītājai muitas iestādei, muitas iestādei ceļā un galamērķa muitas iestādei, pienācīgi ievērojot attiecīgos konvencijas noteikumus;

[..]."

14 TIR konvencijas 4. pantā ir paredzēts, ka par precēm, kuras pārvadā saskaņā ar tajā noteikto TIR procedūru, muitas iestādēs ceļā nav jāmaksā ievedmuitas vai izvedmuitas nodokļi un citi maksājumi un jāiesniedz par tiem nodrošinājums.

15 Lai šīs iespējas varētu īstenot, TIR konvencijā ir paredzēts, kā tas izriet no tās 3. panta b) punkta, ka precēm visā to pārvadājuma laikā ir jābūt pievienotam vienveidīgam dokumentam, proti, TIR karnetei, ko izmanto, lai pārbaudītu darījuma likumību.

16 TIR karnete sastāv no vairākām lapām, kurās ir kupons Nr. 1 un kupons Nr. 2 ar atbilstošiem pasakņiem, uz kuriem ir norādīta visa vajadzīgā informācija, un katrā šķērsotajā teritorijā tiek izmantots viens kuponu pāris. Pārvadājuma sākumā pasaknis Nr. 1 tiek iesniegts nosūtītājā muitas iestādē. Pabeigšana notiek, kad izvešanas muitas iestāde, kas atrodas tajā pašā muitas teritorijā, atdod atpakaļ pasakni Nr. 2. Šī procedūra tiek atkārtota katrā šķērsotajā teritorijā, izmantojot dažādus kuponu pārus, kas atrodas vienā un tajā pašā karnetē.

Tranzīta rokasgrāmata TIR režīmam

17 Eiropas Komisijas Muitas kodeksa komiteja (Tranzīta nodaļa –TIR) ir izstrādājusi Tranzīta rokasgrāmatu attiecībā uz TIR procedūru (dokuments TAXUD/1873/2007). Šīs rokasgrāmatas IX daļas 1. panta 2. punktā ir paredzēts:

"[..] TIR karnete [..] ir preču pārvadājuma muitas deklarācija un [..] apliecina galvojuma esamību. [..] To izmanto nosūtītājā valstī, lai nodrošinātu muitas pārbaudi nosūtīšanas, tranzīta un galamērķa Līgumslēdzējās pusēs."

Rumānijas tiesību akti

18 2003. gada 22. decembra *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu) (*Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 927, 2003. gada 23. decembris) redakcijā, kas bija spēkā pamatlietas faktu norises laikā (turpmāk tekstā – "Nodokļu kodekss"), 143. panta 1. punkta c) apakšpunktā bija paredzēts:

"No nodokļa atbrīvo:

[..]

c) 141. pantā neminētos pakalpojumus, kas ir tieši saistīti ar preču eksportu, ieskaitot transportēšanu un transportēšanas palīgpakalpojumus."

19 Saskaņā ar Nodokļu kodeksa 144.a pantu:

"No nodokļa atbrīvo pakalpojumus, ko citas personas vārdā un interesēs sniedz starpnieki, ja šie pakalpojumu tiek sniegti attiecībā uz darījumiem, kuri saskaņā ar 143. un 144. pantu ir atbrīvoti no nodokļa [..]."

20 Saskaņā ar *Ordinul nr. 2222/2006 al ministrului finanțelor publice privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la articolul 143 alineatul (1) literele a)-i), articolul 143 alineatul (2) și articolul 144 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (finanšu ministra Rīkojums Nr. 2222/2006 par instrukciju apstiprināšanu, lai piemērotu atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa darījumiem, kas ir minēti Likuma Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu 143. panta 1. punkta a)–i) apakšpunktā, 143. panta 2. punktā un 144.a pantā) 4. panta 2. punktu:

"Nodokļu kodeksa 143. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzētu atbrīvojumu no nodokļa attiecībā uz preču transportēšanas pakalpojumiem, kas ir tieši saistīti ar preču eksportu, pierāda pakalpojumu sniedzējs [..]. Dokumenti, kas pamato atbrīvojumu no nodokļa, ir:

a) rēķins [..] vai vajadzības gadījumā personām, kuras faktiski sniedz transportēšanas pakalpojumu, konkrētais pārvadājuma dokuments [..];

b) ar saņēmēju noslēgtais līgums;

c) 4. punktā minētie konkrētie pārvadājuma dokumenti atkarībā no transporta veida vai attiecīgajā gadījumā šo dokumentu kopijas;

d) dokumenti, kas apliecina, ka pārvadātās preces ir eksportētas.

21 Gan Rumānijas valdība, gan Komisija rakstveida apsvērumos norāda, ka ministra Rīkojuma Nr. 2222/2006 rīkojuma 4. panta 2. punkta c) apakšpunktā minētā 4. panta 4. punkta izpratnē attiecībā uz autotransporta pārvadājumiem konkrētais pārvadājuma dokuments ir "TIR karnete".

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

22 Rumānijā reģistrētā uzņēmējsabiedrība *Cartrans* ir starpnieks preču autopārvadājumu pakalpojumu jomā. Pēc nodokļu revīzijas *Cartrans* tika informēta par 2014. gada 13. augustā pieņemto PVN maksāšanas paziņojumu, ar kuru *Cartrans* tika prasīts samaksāt 16 203 Rumānijas leju (RON) (aptuveni 3650 EUR) par septiņiem autopārvadājumu pakalpojumu sniegšanas gadījumiem, kas saistīti ar preču eksportu par kopējo summu 67 512 RON (aptuveni 15 160 EUR) uz šādām valstīm: laikposmā no 2012. gada marta līdz maijam trīs reizes uz Turciju, 2012. gada augustā divas reizes uz Gruziju, 2013. gada februārī vienu reizi uz Irāku un 2014. gada aprīlī vienu reizi uz Ukrainu.

23 Nodokļu revīzijas noslēguma ziņojumā un minētajā nodokļa maksāšanas paziņojumā ir norādīts, ka *Cartrans* nevar saņemt atbrīvojumu no PVN saistībā ar attiecīgajiem transportēšanas pakalpojumiem, jo revīzijas gaitā tā nav varējusi iesniegt muitas eksporta deklarācijas, ar kurām būtu iespējams pierādīt, ka attiecīgās preces tik tiešām ir eksportētas.

24 *Cartrans* cēla prasību *Tribunalul Prahova* (Prahovas apgabaltiesa, Rumānija), iebilzdama pret nodokļa maksāšanas paziņojumu. Prasību *Cartrans* ir pamatojusi ar apgalvojumu, ka tās rīcībā esošie dokumenti, proti, TIR karnetes un *CMR* pārvadājuma dokumenti, kas ir noformēti saskaņā ar

1956. gada 19. maijā Ženēvā parakstīto un ar 1978. gada 5. jūlija protokolu grozīto Konvenciju par kravu starptautisko autopārvadājumu līgumu (*CMR*) un kurus ir apstiprinājušas to trešo valstu muitas iestādes, uz kurām preces ir eksportētas, tādējādi apliecinot, ka šie eksporta darījumi faktiski ir notikuši, un pamatojot, ka atbilstoši ministra Rīkojuma Nr. 2222/2006 4. panta 2. punkta d) apakšpunktam tie ir atbrīvojami no PVN. *Cartrans* it īpaši uzsver, ka TIR karnetēs esot ietvertas gan atsauce uz attiecīgajām precēm, gan muitas tranzīta apliecinājumi, sākot no nosūtītājas muitas iestādes līdz pat galamērķa muitas iestādei.

25 Nodokļu iestāde savukārt ir iebildusi, apgalvodama, ka pamatlietā aplūkotie pārvadājumi neesot uzskatāmi par pakalpojumu sniegšanu, ko atbrīvo no PVN, jo, lai arī ar *Cartrans* iesniegtajiem dokumentiem varot pierādīt, ka eksportētājiem ārvalstīs ir sniegti transportēšanas pakalpojumi, ar tiem netiekot pierādīts, ka preces faktiski ir tikušas eksportētas. Ņemot vērā spēkā esošos tiesību aktus nodokļu jomā, lai to pierādītu, esot jāiesniedz muitas eksporta deklarācija.

26 Tomēr šajā ziņā iesniedzējtiesa tostarp norāda, ka atbilstoši valsts tiesību aktiem neesot tādu tiesību normu, kurās tieši būtu noteikts, ar kāda veida dokumentiem tiek pierādīts pārvadāto preču eksports.

27 Šajos apstākļos *Tribunalul Prahova* (Prahovas apgabaltiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai nolūkā atbrīvot no PVN transportēšanas darījumus un pakalpojumus, kas ir saistīti ar preču eksportu, saskaņā ar PVN direktīvu TIR karnete, kuru ir apstiprinājušas preču galamērķa valsts muitas iestādes, ir dokuments, kas pierāda pārvadāto preču eksportu, ņemot vērā šī dokumenta procedūru, kuru Eiropas Komisija ir paredzējusi [Tranzīta rokasgrāmatā attiecībā uz TIR procedūru]?

2) Vai [PVN direktīvas] 153. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ir aizliegta tāda nodokļu sistēma, saskaņā ar kuru nodokļu maksātāji pārvadāto preču eksportu var pierādīt vienīgi ar muitas eksporta deklarāciju, un gadījumā, ja šīs deklarācijas nav, tiesības atskaitīt PVN par eksportēto preču transportēšanas pakalpojumiem tiek atteiktas, lai gan ir TIR karnete, kuru ir apstiprinājušas minēto preču galamērķa valstu muitas iestādes?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

28 Vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar PVN direktīvas 153. panta pirmo daļu dalībvalstīm ir pienākums atbrīvot no nodokļa pakalpojumus, ko citas personas vārdā un interesēs sniedz starpnieki, ja tie ir iesaistīti tostarp šīs direktīvas IX sadaļas 6. nodaļā minētajos darījumos.

29 Ar PVN direktīvas IX sadaļas 6. nodaļas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktu dalībvalstīm izriet pienākums atbrīvot no PVN pakalpojumu sniegšanu, tostarp transportēšanu un palīgdarījumus, ja tie ir tieši saistīti ar to preču eksportu ārpus Savienības (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 29. jūnijs, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, 20. punkts).

30 Šajā lietā, lai arī Tiesai uzdotajos prejudiciālajos jautājumos ir atsauce uz PVN direktīvas 153. pantu, izņemot to, ka saskaņā ar lēmumu lūgt prejudiciālu nolēmumu *Cartrans* esot starpnieks autopārvadājumu jomā, šajā lēmumā nav nekādas citas konkrētas norādes, kas ļautu konstatēt, kādus pakalpojumus šajā lietā šī uzņēmējsabiedrība ir sniegusi kā starpnieks citas personas vārdā un interesēs. Turklāt no šī lēmuma formulējuma šķietami izriet, ka strīdus nodokļa maksāšanas paziņojums attiecas uz PVN, kas ir tieši piemērots tādu transportēšanas pakalpojumu sniegšanai, kuru mērķis ir preču eksports.

31 Šādos apstākļos, ņemot vērā Tiesas rīcībā esošo nepilnīgo informāciju, iesniedzējtiesai pamatlietas situāciju raksturojošo faktu kontekstā ir jāpārbauda, vai minētajā situācijā tik tiešām ir jāpiemēro PVN direktīvas 153. pants kopā ar šīs direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktu vai arī ir jāpiemēro vienīgi pēdējais minētais pants.

32 Turklāt, lai arī otrajā jautājumā ir minēta situācija, kurā tiek atteiktas tiesības uz PVN atskaitīšanu, no lēmuma lūgt prejudiciālu nolēmumu motīviem izriet, kā uz to arī ir norādīts ģenerāladvokātes secinājumu 20. punktā, ka iesniedzējtiesas jautājumi būtībā attiecas uz nosacījumiem, ar kuriem tiek piešķirtas tiesības saņemt atbrīvojumu no PVN.

33 Ņemot vērā iepriekš minēto, ir jāuzskata, ka ar abiem jautājumiem, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunkts, vajadzības gadījumā šo noteikumu lasot kopsakarā ar tās pašas direktīvas 153. pantu, nepieļauj tādu dalībvalsts nodokļu sistēmu, atbilstoši kurai ar preču eksportu tieši saistītu transportēšanas pakalpojumu sniegšanu un tādu pakalpojumu sniegšanu, ko ir veikuši šo transportēšanas pakalpojumu sniegšanā iesaistītie starpnieki, neatbrīvo no PVN gadījumā, ja persona, kura maksā nodokli, tikai un vienīgi ar muitas eksporta deklarāciju nevar pierādīt attiecīgo preču eksportu. Apstiprinošas atbildes gadījumā minētā tiesa vēlas noskaidrot, vai tie paši noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka TIR karnete, kuru ir apstiprinājušas preču galamērķa trešās valsts muitas iestādes un kuru ir iesniegusi persona, kas maksā nodokli, pati par sevi jebkuros apstākļos pierāda, ka minētās preces faktiski ir tikušas eksportētas.

34 Pirmkārt, attiecībā uz PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa vispirms ir jāatgādina, ka ar to tiek papildināts šīs pašas direktīvas 146. panta 1. punkta a) apakšpunktā minētais atbrīvojums, un tā mērķis, tāpat kā šī 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).

35 Šajā ziņā, atsaucoties uz pastāvīgo judikatūru, atbilstoši kurai atbrīvojumi no PVN ir jāinterpretē šauri, jo tie veido atkāpi no vispārējā principa, saskaņā ar kuru šo nodokli iekasē par katru preču piegādi un katru sniegto pakalpojumu, ko par atlīdzību īstenojis nodokļu maksātājs, Tiesa ir nospriedusi, ka no PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunkta – saskaņā ar kuru no PVN tiek atbrīvota pakalpojumu sniegšana, tostarp transportēšana un palīgdarījumi, ja tie ir tieši saistīti ar to preču eksportu, – formulējuma un mērķa izriet, ka šī tiesību norma ir interpretējama tādējādi, ka tiešas saiknes esamība nozīmē ne tikai to, ka attiecīgo pakalpojumu sniegšana, ņemot vērā to priekšmetu, palīdz faktiski veikt eksporta vai importa darījumu, bet arī to, ka šie pakalpojumi attiecīgā gadījumā tiek sniegti tieši minētajā tiesību normā paredzēto preču eksportētājam, importētājam vai saņēmējam (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 29. jūnijs, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, 22. un 23. punkts).

36 Otrkārt, pieņemot, ka iesniedzējtiesa pamatlietas kontekstā secina, ka iepriekšējā punktā atgādinātajā judikatūrā noteiktā tiešā saikne ir pārbaudīta, ir jānoskaidro jautājums, vai nodokļu iestādēm ir pamats atteikt piešķirt attiecīgos atbrīvojumus tādēļ, ka pārvadātājs vai starpnieks tikai un vienīgi ar muitas eksporta deklarāciju nevar pierādīt, ka attiecīgās preces tik tiešām ir tikušas eksportētas ārpus Savienības.

37 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka, tā kā PVN direktīvā nav tiesību normas par to, kādi pierādījumi nodokļa maksātājiem ir jāiesniedz, lai tie varētu izmantot atbrīvojumu no PVN, atbilstoši šīs direktīvas 131. pantam dalībvalstīm ir jāparedz nosacījumi, ar kādiem eksporta darījumi tiek atbrīvoti no nodokļa, lai nodrošinātu pareizu un vienkāršu minēto atbrīvojumu piemērošanu, kā arī lai nepieļautu nekādu iespējamu krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un ļaunprātīgu izmantošanu. Tomēr dalībvalstīm, īstenojot savas pilnvaras, ir jāievēro vispārējie tiesību principi, kas ir daļa no Savienības tiesību sistēmas, tostarp tiesiskās drošības un samērīguma principi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 9. oktobris, *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Attiecībā uz samērīguma principu valsts pasākums pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu pareizu nodokļa iekasēšanu, ja saskaņā ar to tiesības uz atbrīvojumu no PVN būtībā tiek pakārtotas formālu pienākumu izpildei, neņemot vērā pamatnosacījumus un, it īpaši, nenoskaidrojot, vai tie ir izpildīti. Proti, darījumi ir jāapliek ar nodokli, ņemot vērā to objektīvās īpašības (spriedums, 2017. gada 9. februāris, *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

39 Ja minētie pamatnosacījumi ir izpildīti, nodokļu neitralitātes princips prasa, lai atbrīvojums no PVN tiktu piešķirts pat tad, ja nodokļa maksātāji nav izpildījuši dažas formālās prasības (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 9. februāris, *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

40 Saskaņā ar Tiesas judikatūru ir divi gadījumi, kuros kādas formālas prasības neievērošana var izraisīt tiesību uz atbrīvojumu no PVN zaudēšanu (spriedums, 2017. gada 9. februāris, *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

41 Pirmkārt, uz nodokļu neitralitātes principu nolūkā saņemt atbrīvojumu no PVN nevar atsaukties nodokļa maksātājs, kurš ir apzināti piedalījies krāpšanā nodokļu jomā, kura ir apdraudējusi kopējās PVN sistēmas darbību (spriedums, 2017. gada 9. februāris, *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, 39. punkts un tajā minētā judikatūra). Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru prasība, lai tirgus dalībnieks darbotos labticīgi un veiktu visus pasākumus, kas no tā var tikt saprātīgi pieprasīti nolūkā pārliecināties, ka tā veiktais darījums nav saistīts ar krāpšanu nodokļu jomā, nav pretrunā Savienības tiesībām. Gadījumā, ja attiecīgais nodokļa maksātājs ir zinājis vai tam bija jāzina, ka tā veiktais darījums ir iesaistīts pircēja īstenotā krāpšanā nodokļu jomā, un ja tas nav veicis visus pasākumus, ko, saprātīgi vērtējot, var no tā prasīt, lai izvairītos no šīs krāpšanas, atbrīvojuma no PVN piešķiršana tam būtu jāatsaka (spriedums, 2017. gada 9. februāris, *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

42 Otrkārt, formālas prasības neizpilde var izraisīt atteikumu piešķirt atbrīvojumu no PVN, ja šī prasības neizpilde traucē sniegt konkrētus pierādījumus, ka pamatprasības ir bijušas izpildītas (spriedums, 2017. gada 9. februāris, *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

43 Šajā gadījumā attiecībā uz PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktā minēto transporta pakalpojumu sniegšanas objektīvām īpašībām no minētās normas izriet, ka šāda pakalpojuma sniegšana ir jāatbrīvo no PVN, ja tā ir tieši saistīta ar preču eksportu.

44 Tādējādi, kā tas ir atgādināts minētā sprieduma 35. punktā, viens no šādiem pamatnosacījumiem ir attiecīgā pakalpojuma sniegšanas un preču eksporta savstarpēja tieša saikne, ar preču eksportu saprotot – kā tas arī izriet no PVN direktīvas 146. panta 1. punkta a) apakšpunkta – tādu preču piegādi, kuras pārdevējs vai cita persona viņa vārdā ir nosūtījis vai transportējis ārpus Savienības.

45 Ir taisnība, ka transporta pakalpojumu sniegšana, kas saskaņā ar PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktu ir atbrīvota no PVN, ir jānošķir no paša eksporta darījuma, kas ir cits ar nodokli apliekams darījums, uz ko attiecas sava muitas un nodokļu procedūra, un tas var attiecīgā gadījumā būt jāmaksā citām personām, uz kuru atbrīvošanu no PVN savukārt attiecas tās pašas direktīvas 146. panta 1. punkta a) apakšpunkts.

46 Tomēr, kā tas ir atgādināts šī sprieduma 34. un 35. punktā, nav strīda par to, ka transportēšanas pakalpojumu sniegšana šādā veidā ir atbrīvota no nodokļa tieši tādēļ, ka tā ir palīgdarījums, kas papildina šāda preču eksporta darījumu un palīdz to faktiski veikt, un tās mērķis, tāpat kā atbrīvojuma, kas attiecas uz pēdējo minēto darījumu, mērķis ir nodrošināt minēto preču piegāžu un pakalpojumu sniegšanas aplikšanu ar nodokli to galamērķa vietā, proti, vietā, kur eksportētās preces tiks patērētas.

47 Ir arī jāuzsver, ka visi PVN direktīvas 146. panta 1. punktā minētie atbrīvojumi kopā, kā tas izriet no minētā panta nosaukuma, ir "eksporta atbrīvojumi".

48 Šādos apstākļos, lai transportēšanas pakalpojumu sniegšanu varētu atbrīvot no PVN saskaņā ar PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktu un arī saskaņā ar minētās direktīvas 153. pantu gadījumā, ja šo pakalpojumu citas personas vārdā un interesēs ir sniedzis starpnieks, principā ir nepieciešams, lai attiecīgās preces faktiski būtu šādi eksportētas, proti, būtu notikusi preču piegāde ārpus Savienības, un šis fakts ir jāpierāda atbilstoši nodokļu iestāžu prasībām. Šādu prasību, kas tādējādi attiecas uz pamatnosacījumiem, kuri ir jāizpilda, lai tiktu piemērots atbrīvojums, līdz ar to nevar uzskatīt vienīgi par formālu pienākumu šī sprieduma 38. punktā atgādinātās judikatūras izpratnē.

49 Tomēr no tā neizriet, ka šī atbrīvojuma piešķiršana būtu atkarīga no obligātā nosacījuma, saskaņā ar kuru nolūkā pierādīt, ka eksports faktiski ir noticis, pārvadātājam vai starpniekam ir pienākums iesniegt eksporta deklarāciju, tādējādi liedzot attiecīgajai nodokļu iestādei gūt nepieciešamo pārliecību, balstoties uz citiem pierādījumiem.

50 Šādas ekskluzīvas pierādīšanas kārtības piemērošana faktiski būtu tas pats, kas pakļaut tiesības uz atbrīvojumu formālu prasību ievērošanai šī sprieduma 38. un 39. punktā atgādinātās judikatūras izpratnē, nepārbaudot, vai Savienības tiesībās izvirzītās pamatprasības ir vai nav tikušas izpildītas. Tādēļ vien, ka pārvadātājs vai transportēšanas darījumā iesaistīts starpnieks nevar iesniegt eksporta deklarāciju, nenozīmē, ka šāds eksports faktiski nav noticis.

51 Šajā ziņā, kā tas it īpaši izriet no Muitas kodeksa 59., 161. un 182.a panta, uz pienākumu iesniegt šādu eksporta deklarāciju attiecas speciāla muitas procedūra, ko konkrēti piemēro pašam eksporta darījumam, nevis transportēšanas pakalpojumam, kas ir sniegts, izmantojot TIR karneti, uz kuru savukārt attiecas tranzīta procedūra. Līdz ar to šādu pienākumu principā nevar uzlikt PVN direktīvas 153. pantā minētajam pārvadātājam vai starpniekam, kuri ir uzņēmušies atbildību par preču transportēšanu, kas ir saistīta ar Savienības ārējās robežas šķērsošanu, un to nogādi preču galamērķī trešajā valsti un no kuriem līdz ar to minētā deklarācija netiek obligāti prasīta.

52 Īstenojot pārbaudi, kas nodokļu iestādēm ir jāveic, lai pārliecinātos, vai ir izpildīti pamatnosacījumi, no kuriem ir atkarīgs PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums saistībā ar transportēšanas darījumu, attiecīgajām nodokļu iestādēm ir jāpārbauda, kā tas arī ir norādīts ģenerāladvokātes secinājumu 39. punktā, visi to rīcībā esošie elementi, lai konstatētu, vai no tiem ar paaugstinātu ticamības pakāpi izriet, ka preces, kuras ir transportētas uz galamērķi trešajā valstī, tajā ir tikušas nogādātas. Savukārt minētās iestādes nevar secināt, ka tā tas nav noticis, balstoties vienīgi uz apstākli, ka pārvadātājs vai starpnieks pats nav varējis iesniegt šo preču eksporta deklarāciju.

53 Turklāt, kā tas arī ir norādīts ģenerāladvokātes secinājumu 40. punktā, Tiesas rīcībā esošajos lietas materiālos nekas neliecina ne par to, ka šajā gadījumā pārvadātājs vai starpnieks apzināti būtu piedalījies nodokļu krāpšanā, kas ir apdraudējusi kopējās PVN sistēmas darbību, ne par to, ka, nodokļa maksātājam neizpildot minēto formālo prasību, attiecīgajām iestādēm būtu radīti šķēršļi konstatēt, vai atbrīvojuma pamatnosacījumi ir izpildīti.

54 No iepriekš izklāstītā izriet, ka šī sprieduma 38. punktā atgādinātajai judikatūrai neatbilst tāda dalībvalsts nodokļu sistēmu, saskaņā ar kuru atbrīvojumu no PVN preču transportēšanas pakalpojumiem, kuri ir tieši saistīti ar preču eksportu ārpus Savienības, kas paredzēts PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktā, vai šīs direktīvas 153. pantā minētajiem pakalpojumiem, ko ir veikuši šo pakalpojumu sniegšanā iesaistīti starpnieki, nepiemēro tikai tādēļ, ka attiecīgais pārvadātājs vai starpnieks nevar iesniegt minēto preču muitas eksporta deklarāciju.

55 Attiecībā uz tiesiskās noteiktības principu ir jāatgādina, kā tas ir atgādināts šīs sprieduma 37. punktā, ka šis princips, no kura izriet tiesiskās paļāvības aizsardzības princips, uzliek pienākumu dalībvalstīm, izvirzot nosacījumus atbrīvojumu jomā, nodrošināt, pirmkārt, skaidras un precīzas tiesību normas un, otrkārt, lai to piemērošana būtu paredzama tiesību subjektiem (spriedums, 2014. gada 9. oktobris, *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

56 Šis princips īpaši stingri ir jāievēro tad, ja runa ir par tiesisko regulējumu, kas var radīt finansiāla rakstura pienākumus, lai ieinteresētās personas varētu precīzi noskaidrot, kādi pienākumi viņiem no šī regulējuma izriet. Tādējādi nodokļu maksātājiem ir jāzina savu pienākumu apmērs nodokļu jomā pirms darījuma noslēgšanas (spriedums, 2014. gada 9. oktobris, *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

57 Turklāt Tiesa ir precizējusi, ka nodokļu maksātāja pienākumi pierādījumu jomā ir jānosaka, ņemot vērā nosacījumus, kuri šajā saistībā ir skaidri noteikti valsts tiesībās, un ņemot vērā ierasto praksi līdzīgu darījumu gadījumā (spriedums, 2014. gada 9. oktobris, *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

58 Šajā gadījumā, kā to arī ir uzsvērusi iesniedzējtiesa, prasība iesniegt muitas eksporta deklarāciju šajā lietā neizriet no valsts tiesiskā regulējuma formulējuma, saskaņā ar kuru šajā ziņā ir vienīgi paredzēts iesniegt nekur nekonkretizētu dokumentu, ar kuru var pierādīt, ka pārvadātās preces ir eksportētas.

59 Šajos apstākļos pamatlietā aplūkotā nodokļu sistēma neatbilst prasībām, kas izriet no šī sprieduma 55.–57. punktā atgādinātā tiesiskās noteiktības principa.

60 Treškārt, saistībā ar pierādījuma spēku, kāds var tikt piedēvēts TIR karnetei nolūkā konstatēt, ka ir izpildīts nosacījums par preču eksportu, ar kuru transportēšanas pakalpojumu sniegšanai ir jābūt tieši saistītai, lai uz to varētu attiecināt PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no PVN, ir jāatgādina, ka minētais vienveidīgais dokuments tiek izsniegts saskaņā ar TIR konvencijas, kuras puses ir gan Savienība, gan tās dalībvalstis, attiecīgajiem noteikumiem.

61 Muitas kodeksa 91. panta 1. punkta b) apakšpunktā un 2. punkta b) apakšpunktā ir precizēts, ka uz preču pārvietošanu Savienības muitas teritorijā, kuru ir paredzēts pabeigt ārpus šīs teritorijas attiecas – atsevišķos gadījumos saskaņā ar komitejas procedūru – ārēja tranzīta procedūra, it īpaši gadījumos, kad šī pārvietošana tiek veikta saskaņā ar šādu TIR karneti.

62 Kā tas jo īpaši izriet no TIR konvencijas 1. panta e) un o) apakšpunkta, TIR karnete kopā ar attiecīgo preču transportēšanai izmantoto transportlīdzekli ir jāuzrāda nosūtītājai muitas iestādei, muitas iestādei ceļā un galamērķa muitas iestādei, kuras apstiprina TIR karnetes, izmantodamas šā sprieduma 16. punktā minētās karnetes lapas, kuponus un pasakņus, lai būtu iespējams pabeigt attiecīgos dažādos TIR darījumus pēc tam, kad ir konstatēts, ka tie ir izpildīti pareizi.

63 No iepriekš minētā izriet, ka TIR karnete, kuru galamērķa muitas iestādes trešajā valstī ir pienācīgi apstiprinājušas, ir uzskatāma par oficiālu dokumentu, ar kuru principā var pierādīt, ka attiecīgās preces, šķērsodamas Savienības ārējās robežas, fiziski ir tikušas pārvietotas no Savienības uz trešo valsti un ka preces ir nonākušas šajā valstī.

64 Šāda ar TIR karneti apliecināta robežu šķērsošana un preču nonākšana galamērķa trešajā valstī ir uzskatāma par vienu no eksporta darījuma elementiem, kas šo darījumu atšķir no Savienības iekšienē veikta darījuma (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Teleos* u.c., C-409/04, EU:C:2007:548, 37. punkts).

65 Attiecīgi, ja šāds transportēšanas pakalpojums tiek sniegts, izmantojot TIR karneti, tad, nepastāvot konkrētam pamatam apšaubīt šīs karnetes un tās elementu autentiskumu vai uzticamību, tai var būt īpaši būtiska nozīme tieši saistībā ar tiesību uz atbrīvojumu atzīšanu attiecībā uz minēto transportēšanas pakalpojuma sniegšanu.

66 Tādēļ nodokļu iestādēm ir pienācīgi jāņem vērā šāds dokuments un, gluži kā tas ir atgādināts šī sprieduma 52. punktā, arī pārējā tās rīcībā esošā informācija.

67 Šajā ziņā minētajām iestādēm arī ir pienākums ņemt vērā saskaņā ar *CMR* konvenciju sagatavotos dokumentus, uz kuriem ir norādījusi iesniedzējtiesa, lai pārbaudītu, vai ar šiem dokumentiem attiecīgajā gadījumā var ticami pamatot, ka transportēto preču eksportēšana faktiski ir notikusi.

68 Ņemot vērā visu iepriekš minēto, uz prejudiciālajiem jautājumiem ir jāatbild šādi – PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunkts, no vienas puses, un minētā norma kopā ar šīs pašas direktīvas 153. pantu, no otras puses, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauta tāda dalībvalsts nodokļu sistēmu, atbilstoši kurai ar preču eksportu tieši saistītu transportēšanas pakalpojumu sniegšanas un šo transportēšanas pakalpojumu sniegšanā iesaistīto starpnieku pakalpojumu sniegšanas atbrīvošana no PVN ir atkarīga no muitas eksporta deklarācijas, kas ir jāiesniedz personai, kura maksā nodokli. Šajā ziņā, lai piešķirtu minētos atbrīvojumus, attiecīgajām iestādēm ir jāpārbauda, vai nosacījuma par attiecīgo preču eksportu izpilde var ar paaugstinātu ticamības pakāpi izrietēt no pārējās šo iestāžu rīcībā esošās informācijas. Šādā kontekstā TIR karnete, kuru ir apstiprinājušas preču galamērķa trešās valsts muitas iestādes un kuru ir iesniegusi persona, kas maksā nodokli, ir viens no pierādījumiem, kurš attiecīgajām iestādēm ir jāņem vērā, ja vien tām nav konkrēts pamats apšaubīt šī dokumenta autentiskumu vai uzticamību.

Par tiesāšanās izdevumiem

69 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 (septītā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 146. panta 1. punkta e) apakšpunkts, no vienas puses, un minētā norma kopā ar šīs pašas direktīvas 153. pantu, no otras puses, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauta tāda dalībvalsts nodokļu sistēmu, atbilstoši kurai ar preču eksportu tieši saistītu transportēšanas pakalpojumu sniegšanas un šo transportēšanas pakalpojumu sniegšanā iesaistīto starpnieku pakalpojumu sniegšanas atbrīvošana no pievienotās vērtības nodokļa ir atkarīga no muitas eksporta deklarācijas, kas ir jāiesniedz personai, kura maksā nodokli. Šajā ziņā, lai piešķirtu minētos atbrīvojumus, attiecīgajām iestādēm ir jāpārbauda, vai nosacījuma par attiecīgo preču eksportu izpilde var ar paaugstinātu ticamības pakāpi izrietēt no pārējās šo iestāžu rīcībā esošās informācijas. Šādā kontekstā TIR karnete, kuru ir apstiprinājušas preču galamērķa trešās valsts muitas iestādes un kuru ir iesniegusi persona, kas maksā nodokli, ir viens no pierādījumiem, kurš attiecīgajām iestādēm ir jāņem vērā, ja vien tām nav konkrēts pamats apšaubīt šī dokumenta autentiskumu vai uzticamību.

[Paraksti]