Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2024. gada 19. decembrī [1]

Lieta C-427/23

Határ Diszkont Kft.
pret
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(*Szegedi Törvényszék* (Segedas tiesa, Ungārija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 1. panta 2. punkts, 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts un 78. pants – Summu, kas samaksātas kā PVN avanss, atmaksāšana pircējiem, kuri nav Eiropas Savienības rezidenti – Apkalpošanas komisijas maksas – Neatkarīgi pakalpojumi, kam ir piemērojams PVN – Jēdzieni "vienots komplekss pakalpojums", "galveno pakalpojumu papildinošs pakalpojums" un "no pamatpakalpojuma neatkarīgs pakalpojums" – Atbrīvojumi saskaņā ar 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu un 146. panta 1. punkta e) apakšpunktu – Tiesiskās paļāvības aizsardzība – Nodokļa bāze

I. Ievads

1. Šajā prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā Tiesai no jauna tiek lūgts pievērsties jautājumam, kas praksē ir svarīgs, proti, jautājumam, kad saistībā ar noteiktiem darījumiem piemērojamo nodokļu režīmu jāuzskata, ka pastāv viens vienots pakalpojums vai vairāki pakalpojumi. Pēdējā minētajā gadījumā rodas arī jautājums, vai šie pakalpojumi kvalificējami kā "neatkarīgi pakalpojumi", "vienots komplekss pakalpojums" vai "galveno pakalpojumu papildinošs pakalpojums" [2].

2. Izskatāmajā lietā kāds Ungārijas uzņēmums ir pārdevis dažādas preces pircējiem, kas nav Eiropas Savienības rezidenti, lai tās eksportētu ārpus Savienības. Šīs pārdošanas notika šī uzņēmuma veikalā, kas atrodas Ungārijā netālu no Serbijas robežas. Šie darījumi principā bija atbrīvoti no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) kā tādu preču piegāde, kuras ārpus Savienības nosūta vai izved pircējs, kas nav iedibinājies. Pēc tam minētais uzņēmums atmaksāja pircējiem nerezidentiem summas, ko tie bija samaksājuši kā tāda PVN avansu, kurš būtu bijis jāmaksā, ja attiecīgais atbrīvojums netiktu piemērots. Tomēr uzņēmums iekasēja maksas par summu, kas atbilst 15 % no atmaksātās summas, par lietu pārvaldību saistībā ar šīm atmaksām. Šajā saistībā rodas jautājums par šo apkalpošanas komisijas maksu nodokļu režīmu. Vai lietu pārvaldības

[1] Oriģinālvaloda – franču.

[2] Par šiem jautājumiem skat. pēdējā laikā pieņemtos spriedumus, 2021. gada 4. marts, *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2021:167), un 2023. gada 20. aprīlis, *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* (C-282/22, EU:C:2023:312). Skat. arī manus secinājumus lietā *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, 14.–47. punkts, kuros ir vairākas atsauces uz judikatūru).

darbības ir patstāvīgs un ar nodokli apliekams pakalpojums, vai arī tās veido papildpakalpojumus, kuri ir apliekami ar nodokli tāpat kā galvenais pakalpojums, kas atbrīvots no nodokļa, proti, eksportam paredzēto preču piegāde? Vai arī šīs darbības atbrīvotas no nodokļa, pamatojoties uz citām tiesību normām?

3. Izskatāmā lieta dod Tiesai iespēju precizēt kritērijus šādu darījumu aplikšanai ar PVN. Tajā arī pakārtoti izvirzīti jautājumi par tiesiskās paļāvības aizsardzību situācijā, kurā nodokļu administrācija vairākus gadus ir pārbaudījusi un pieņēmusi PVN deklarācijas, kurās šie darījumi bija uzskatīti par atbrīvotiem no nodokļa, kā arī par nodokļa bāzi, kas jāņem vērā šajā lietā, un par PVN aprēķināšanas metodi.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

4. Savienības tiesību ietvaru veido Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu [3]. Šīs direktīvas 1. panta 2. punktā noteikts:

"Kopējās PVN sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no to darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesā pirms stadijas, kurā uzliek nodokli.

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.

[..]"

5. PVN direktīvas 2. panta 1. punktā noteikts:

"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;

[..]."

6. Saskaņā ar PVN direktīvas 73. pantu:

"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

[3] OV 2006, L 347, 1. lpp., redakcijā, kas bija piemērojama strīdīgajā laikposmā (turpmāk tekstā – "PVN direktīva").

šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām."

7. Šīs direktīvas 78. pantā noteikts:

"Summā, kurai uzliek nodokli, ietver šādas sastāvdaļas:

[..];

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

[..]"

8. PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā 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;

[..]."

9. 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 [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 to preču eksportu vai importu, uz ko attiecas 61. pants un 157. panta 1. punkta a) apakšpunkts."

B. Ungārijas tiesības

10. Izskatāmajā lietā atbilstošais valsts tiesiskais regulējums PVN jomā ietverts *általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007. gada Likums Nr. CXXVII par pievienotās vērtības nodokli) (*Magyar Közlöny* 2007/155), piemērojamā redakcijā (turpmāk tekstā – "Ungārijas PVN likums").

11. Ungārijas PVN likuma 98. panta 1. punktā noteikts:

"Tādu preču piegādes, kuras tiek nosūtītas pa pastu vai izvestas no valsts uz citu valsti ārpus [Savienības], 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 šā panta 3. un 4. punktā vai šā likuma 99. un 100. pantā paredzētie papildu nosacījumi."

12. Šī 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, jāizpilda [šādi nosacījumi]:

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 izvešanu no Kopienas teritorijas ir apliecinājusi preču izvešanas [no Savienības] 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 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 trīs eksemplāros, nododot pirmos divus eksemplārus ceļotājam un saglabājot trešo eksemplāru savos grāmatvedības dokumentos.

3. Apliecinot preču izvešanu, kā noteikts šā 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 šā panta 1. punkta c) apakšpunktā, un

b) ka – ja preču piegādes brīdī ir iekasēts nodoklis – pārdevējs šo nodokli atmaksā ārvalstu ceļotājam saskaņā ar šā 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 pilnvarotais pārstāvis

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

b) uzrāda preču pārdevējam preču piegādi apliecinoša rēķina oriģināleksemplāru.

7. Atmaksātais nodoklis jāmaksā ārvalstu ceļotājam 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 rēķina oriģināla nodošanas atpakaļ [ceļotājam] pārdevējs uz rēķina uzraksta norādi "PVN samaksāts", un preču pārdevējam jānokopē šādi noformētais rēķins un tas jāsaglabā savos arhīvos.

[..]"

13. Saskaņā ar 2017. gada *CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról* (Likums Nr. CLI par administratīvo procesu nodokļu lietās) (*Magyar Közlöny* 2017/192) 98. panta 3. punktu, ja nodokļu maksātājs atbrīvots no nodokļa, viņam tas jāpierāda ar dokumentu vai jebkādu citu piemērotu līdzekli.

14. 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, saskaņā ar šī likuma 30. panta 1. punktu, lasot to kopsakarā ar minētā likuma 2. pielikumu, no nodokļa atbrīvoto preču piegāžu un pakalpojumu sniegšanas sarakstā tika iekļauta "nodokļu atmaksa ārvalstu ceļotājiem, ko tirgotājs administrē saskaņā ar īpašu tiesisko regulējumu".

III. Tiesvedības priekšvēsture

15. Ungārijas sabiedrība *Határ Diszkont Kft* (turpmāk tekstā – "*Határ Diszkont*") 2020. gadā savā veikalā Tompā [*Tompa*], kas atrodas Ungārijā netālu no Serbijas un Ungārijas robežas, pārdeva dažādas preces pircējiem, kas nav Savienības rezidenti, precīzāk, pircējiem, kuri dzīvo Serbijā. Šie ārvalstu pircēji Ungārijā iegādātās preces eksportēja tajā pašā dienā. Uz rēķiniem par šiem pirkumiem skaidrā naudā bija norāde "PVN samaksāts".

16. Laikposmā pēc eksportēšanas *Határ Diszkont* iepriekš minētajiem pircējiem atmaksāja visu PVN, kas bija iekļauts rēķinā, un izsniedza attiecīgu kvīti par izmaksu. Šķiet, ka, lai varētu saņemt summu, kas samaksātas kā PVN avanss, atmaksu, pircējam nerezidentam bija fiziski jāatgriežas

Határ Diszkont veikalā [4]. Saistībā ar lietu pārvaldību attiecībā uz šīm atmaksām *Határ Diszkont* no saviem ārvalstu klientiem iekasēja apkalpošanas komisijas maksas, kas atbilst 15 % no atmaksātā PVN.

17. Lietu pārvaldības process sastāvēja no šādiem posmiem: (a) pircēja nerezidenta derīga ceļošanas dokumenta pārbaude pārdošanas brīdī; (b) nodokļa atmaksas pieteikuma veidlapas un rēķina izsniegšana minētajam pircējam; (c) pircēja derīga ceļošanas dokumenta un nodokļa atmaksas pieteikuma veidlapas, kas iesniegta PVN atmaksāšanas nolūkā, pārbaude; (d) pārdošanas rēķina grozīšana, kopēšana un arhivēšana; (e) summas, kas samaksāta kā PVN avanss, atmaksāšana skaidrā naudā pircējam nerezidentam; (f) izmaksas kvīts izsniegšana un tās parakstīšana, ko veic pircējs; (g) rēķina par apkalpošanas komisijas maksu izsniegšana; (h) kases čeka izsniegšana un tā parakstīšana, ko veic pircējs nerezidents; (i) apkalpošanas komisijas maksas samaksa skaidrā naudā.

18. Dienā, kad tika atmaksāti PVN avansa maksājumi, *Határ Diszkont* izrakstīja skaidras naudas rēķinus par minētajām apkalpošanas komisijas maksām, kuru samaksa tika apliecināta ar kases čekiem. Savās PVN deklarācijās *Határ Diszkont* ieņēmumus no šīm apkalpošanas komisijas maksām norādīja kā atlīdzību par pakalpojumiem, kas atbrīvoti no nodokļa.

19. Nodokļu administrācijas [5] veiktās revīzijas par 2020. gadu laikā, it īpaši saistībā ar PVN, *Határ Diszkont* aizstāvēja nostāju, ka lietas pārvaldības darbības saistībā ar summu, kas samaksātas kā PVN avanss, atmaksu bija pakalpojuma sniegšana, kura atbrīvota no PVN.

20. Šajā kontekstā *Határ Diszkont*, atbildot uz konkrēti šajā ziņā uzdotu jautājumu, atsaucās uz pašas nodokļu administrācijas [6] sniegto informāciju. No šīs informācijas izrietēja, ka, tā kā apkalpošanas komisijas maksas ir saistītas ar atbrīvojumu no nodokļa, tās jāuzskata par preču piegādes papildu izdevumiem un tādējādi tām bija jāpiemēro atbrīvojuma no PVN režīms, kas piemērojams galvenajam darījumam.

21. Revīzijas laikā *Határ Diszkont* arī apgalvoja, ka pakalpojuma sniegšana saistībā ar summu, kas samaksātas kā PVN avanss, atmaksu esot bijusi jāatbrīvo no nodokļa saskaņā ar valsts tiesību normu, ar kuru transponēts PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums finanšu darījumiem, un saskaņā ar tiesību normu, ar kuru transponēts šīs direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums darījumiem, kas saistīti ar preču eksportu [7].

22. Nodokļu administrācija noraidīja *Határ Diszkont* argumentus. Ar 2022. gada 22. jūlija lēmumu attiecībā uz šo sabiedrību tā konstatēja PVN parādu. Šis lēmums tika apstiprināts ar nodokļu pārsūdzības iestādes [8] 2022. gada 27. oktobra lēmumu.

23. *Határ Diszkont* cēla prasību iesniedzējtiesā *Szegedi Törvényszék* (Segedas tiesa, Ungārija), lūdzot atcelt šo pēdējo minēto lēmumu.

[4] Šo apstākli tiesas sēdē apstiprinājusi Ungārijas valdība. Turklāt saskaņā ar Ungārijas PVN likuma 99. panta 7. punktu summu, kas samaksātas kā PVN avanss, atmaksa principā jāveic skaidrā naudā.

[5] *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága* (Bačas-Kiškunas meģes Nodokļu un muitas administrācija, kas ietilpst Valsts nodokļu un muitas administrācijā,; Ungārija).

[6] Informāciju bija sagatavojusi *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Galvenās pārvaldes Saziņas ar nodokļa maksātājiem un informācijas nodaļa; Ungārija).

[7] Attiecīgi Ungārijas PVN likuma 86. panta 1. punkta d) un e) apakšpunkts un 102. panta 1. punkta b) apakšpunkts.

[8] *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Sūdzību nodaļa; Ungārija).

IV. Prejudiciālie jautājumi

24. Ar 2023. gada 3. jūlija lēmumu *Szegedi Törvényszék* (Segedas tiesa, Ungārija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus četrus 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 noteiktam procentam 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 pārbaužu laikā tā bija izskatījusi – taču nebija izvirzījusi iebildumus par to – viņa praksi uzskatīt, ka 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[?]"

25. Tiesvedībā Tiesā Ungārijas valdība un Eiropas Komisija iesniedza rakstveida apsvērumus un piedalījās tiesas sēdē, kas notika 2024. gada 17. oktobrī.

V. Juridiskā analīze

A. Par pirmo prejudiciālo jautājumu

1. Ievada apsvērumi

26. Ar pirmo prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 1. panta 2. punkts, 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts un 78. pants jāinterpretē tādējādi, ka lietu pārvaldības darbība saistībā ar "PVN atmaksāšanu", kāda aplūkojama pamatlietā, par labu pircējiem, kuri dzīvo ārpus Savienības, attiecībā uz preču piegādēm, kas atbrīvotas no nodokļa, ir patstāvīga pakalpojuma sniegšana, kura ir nošķirama no minētajām preču piegādēm, un tātad kā tāda ir apliekama ar PVN. Ja tas tā ir, šī tiesa jautā, vai šāda pakalpojuma sniegšana jāuzskata par atbrīvotu no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktu.

27. Iesākumā jānorāda, ka izskatāmajā lietā tehniski nenotiek PVN "atmaksāšana". Proti, nav strīda par to, ka šajā lietā *Határ Diszkont* veiktās pārdošanas saistībā ar attiecīgajām preču piegādēm pircējiem, kuri nav Savienības rezidenti, šo preču eksporta dēļ ir atbrīvota no PVN saskaņā ar PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunktu. Tā kā šie darījumi ir atbrīvoti no nodokļa, par tiem nav jāmaksā PVN. Tāpēc nevar būt arī PVN "atmaksāšana".

28. Šajā lietā preču iegādes brīdī pircēji nerezidenti samaksā *Határ Diszkont* kopējo bruto cenu (turpmāk tekstā – "bruto cena"), kas ietver summu, kura atbilst PVN, kas būtu jāmaksā gadījumā, ja attiecīgais atbrīvojums no nodokļa netiktu īstenots, jo prece galu galā netiek eksportēta vai pircējs nav iesniedzis vajadzīgo dokumentāciju, lai pierādītu, ka atbrīvojuma materiāltiesiskie nosacījumi ir izpildīti. Šādos apstākļos maksājumi, ko *Határ Diszkont* veicis pircējiem nerezidentiem, uzskatāmi par tādu summu atmaksāšanu, kas samaksātas avansā tādā apmērā, kas, iespējams, būtu bijušas jāmaksā kā PVN (turpmāk tekstā – "summas, kas samaksātas kā PVN avanss"). Tātad runa nav par PVN "atmaksāšanu".

29. Ņemot to vērā, tā kā tāda lietas pārvaldības darbība, lai tiktu atmaksātas summas, kas samaksātas kā PVN avanss, kāda ir aplūkojama pamatlietā, ietver tikai attiecīgā atbrīvojuma īstenošanu, tā, manuprāt, nerada īpašu pakalpojumu, kurš būtu apliekams ar nodokli un par kuru būtu jāmaksā PVN (skat. 2. iedaļu). Pakārtoti – ja tiktu uzskatīts, ka šajā lietā patiešām pastāv ar nodokli apliekams pakalpojums, runa katrā ziņā būtu par papildpakalpojumu, kas nav neatkarīgs no galvenā pakalpojuma, proti, no nodokļa atbrīvoto preču piegādes, un tātad uz to attiektos atbrīvojuma režīms (skat. 3. iedaļu). Visbeidzot – katrā ziņā atbrīvojumam, kas paredzēts PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktā, šajā lietā nav nozīmes (skat. 4. iedaļu).

2. Par tāda pakalpojuma, kam piemērojams nodoklis, neesamību

30. Saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu PVN uzliek pakalpojumu sniegšanai, kuru par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds.

31. Ar nodokli apliekamo darbību priekšnoteikums ir tāds, ka starp pusēm notiek darījums, kuram tiek noteikta cena vai samaksa. Tādējādi pakalpojumu sniegšana ir apliekama ar nodokli tikai tad, ja starp pakalpojumu sniedzēju un saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kurās ir savstarpējs izpildījums, un pakalpojumu sniedzēja saņemtā samaksa ir faktiska atlīdzība par

pakalpojuma saņēmējam sniegto pakalpojumu [9].

32. Tādējādi lietu pārvaldības darbības, lai tiktu atmaksātas summas, kas samaksātas kā PVN avanss, ir ar nodokli apliekams īpašs pakalpojums tikai tad, ja iespējams identificēt šādas tiesiskās attiecības, kas izraisa savstarpēja izpildījuma apmaiņu.

33. Šajā lietā pircēji, kas nav Savienības rezidenti, no *Határ Diszkont* iegādājas preces, uz kurām attiecas PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no PVN. Tomēr, lai šiem darījumiem tiktu piemērots minētais atbrīvojums, *Határ Diszkont* kā nodokļa maksātājam jāiesniedz pierādījums nodokļu administrācijai par to, ka šī atbrīvojuma pamatprasības ir izpildītas [10]. Formālas prasības neizpilde var izraisīt atteikumu piešķirt atbrīvojumu no PVN, ja šī prasības neizpilde traucē sniegt konkrētus pierādījumus, ka pamatprasības ir bijušas izpildītas [11].

34. Lai nodokļu administrācijai iesniegtu šādu pierādījumu, *Határ Diszkont* rīcībā jābūt visai vajadzīgajai dokumentācijai, kas tai ļautu pierādīt, ka runa patiešām ir par darījumiem, kas atbrīvoti no nodokļa. Ar šo dokumentāciju, kas galvenokārt jāiesniedz pircējam, cita starpā jāpierāda, ka iegādātā prece patiešām ir eksportēta. Tādējādi šo pierādījumu var iesniegt nevis preces iegādes brīdī, bet tikai pēc tam, kad prece faktiski ir eksportēta. Turklāt tas skaidri izriet no Ungārijas PVN likuma 99. panta.

35. Lai varētu pierādīt, ka atbrīvojuma materiāltiesiskie nosacījumi ir izpildīti [12], *Határ Diszkont* jāiegūst, jāpārvalda un jāpārbauda visa dokumentācija, kas ir atbilstoša, lai īstenotu atbrīvojumu no nodokļa. Turklāt tā uzņemas riskus, kas saistīti ar iespējamām kļūdām vai jebkādu cita veida problēmu saistībā ar šo dokumentāciju.

36. Šajā kontekstā, kā izriet no šo secinājumu 17. punkta, *Határ Diszkont* jāveic virkne administratīva rakstura uzdevumu, sākot no summu, kas atbilst PVN, nodokļa atmaksas pieteikuma veidlapas izsniegšanai līdz attiecīgo summu atmaksai, tiklīdz tās rīcībā ir visi dokumenti, kas pierāda, ka atbrīvojuma materiāltiesiskie nosacījumi ir izpildīti.

37. Visas šīs darbības, kuras neapšaubāmi rada izmaksas, tiek veiktas, lai nodrošinātu atbrīvojuma, kas attiecas uz izvesto preču piegādēm, īstenošanu, un nešķiet, ka tās būtu īpaša un patstāvīga pakalpojuma sniegšanas izpausme attiecībā uz minētajām piegādēm.

38. Pircēju, kuri nav Savienības rezidenti, veikto pirkuma darījumu ekonomiskais mērķis ir preču iegāde atbilstoši atbrīvojuma no PVN režīmam eksporta nolūkā. Taču, neveicot iepriekš minētās lietu pārvaldības darbības, šos darījumus nevarētu atbrīvot no PVN un bez atbrīvojuma iegādes patiešām nebūtu notikušas, kā tas turklāt skaidri izriet no iesniedzējtiesas nolēmuma [13]. Tātad atbrīvojuma īstenošana ir būtisks elements, lai sasniegtu iegādes darījumu iepriekš minēto ekonomisko mērķi.

[9] Tostarp skat. spriedumu, 2023. gada 26. oktobris, *GIS* (C-249/22, EU:C:2023:813, 32. un 33. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra); skat. arī spriedumu, 2024. gada 4. jūlijs, *Credidam* (C-179/23, EU:C:2024:571, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

[10] Turklāt tas skaidri paredzēts Ungārijas tiesībās – 2017. gada Likuma Nr. CLI par administratīvo procesu nodokļu jomā 98. panta 3. punktā.

[11] Tostarp skat. spriedumu, 2024. gada 29. februāris, *B2 Energy* (C-676/22, EU:C:2024:186, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

[12] Par materiāltiesiskajiem nosacījumiem, kuri jāizpilda, lai šis atbrīvojums būtu piemērojams, skat. spriedumu, 2020. gada 17. decembris, *BAKATI PLUS* (C-656/19, EU:C:2020:1045, 55. un nākamie punkti).

[13] Skat. daļas "Prasība pamatlietā" otro rindkopu lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu tulkojuma franču valodā 8. un 9. lappusē.

39. No tā izriet, ka no minētā ekonomiskā mērķa viedokļa attiecīgās lietu pārvaldības darbības šķiet nenodalāmas no šiem darījumiem un nepieciešamas to īstenošanai.

40. Šādos apstākļos lietu pārvaldības darbības, lai tiktu atmaksātas summas, kas samaksātas kā PVN avanss, sadalīšana atbrīvojuma dēļ saistībā ar piegādēm, kuras atbrīvotas no nodokļa, manuprāt, būtu mākslīga [14]. Ņemot vērā visus apstākļus, kādos notiek šie darījumi, runa ir par tādu darījumu, kas no ekonomiskā viedokļa ir tikai viens pakalpojums, kuru nedrīkst samāksloti sadalīt, lai neizkropļotu PVN sistēmas darbību [15].

41. Šajā kontekstā, neskarot iesniedzējtiesas faktisko apstākļu vērtējumus, summas, kas iekasētas kā apkalpošanas komisijas maksas, tādējādi ir vienkāršs preču pārdošanas cenas palielinājums, kuru pircēji nerezidenti akceptējuši, lai segtu vēlākās izmaksas saistībā ar atbrīvojuma īstenošanu attiecībā uz preču iegādi. Tādējādi, piemēram, ja piemērotā PVN likme ir 27 % un bruto cena eksportam paredzētas preces iegādei ir 127 (100 preces cena + 27 summa, kas samaksāta kā PVN avanss), ja atbrīvojums tiek piemērots, preces iegādes cena (neto) galu galā būs 104,05 [16].

42. Turklāt, kā norāda iesniedzējtiesa, *Határ Diszkont* veikalā ir izvietojusi informāciju par apkalpošanas komisijas maksām un par tām informējusi pircējus nerezidentus. Tādējādi, iegādājoties preces eksportam, viņi pilnībā zināja par šīm maksām un viņiem neapšaubāmi tās bija jāņem vērā, pieņemot lēmumu par eksportam paredzēto prešu pirkšanu. No tā izriet, ka šiem pircējiem, noslēdzot attiecīgo preču pārdošanas līgumu, obligāti bija vismaz netieši jāpieņem šie nosacījumi. *Határ Diszkont* un pircēju, kas nav Savienības rezidenti, līgumisko attiecību apraksts, kas ietverts lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, apstiprina šos apsvērumus [17].

43. Turklāt no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka *Határ Diszkont* apgalvo – un par to nav izvirzīti iebildumi –, ka apkalpošanas komisijas maksa, proti, 15 % no summām, kas samaksātas kā PVN avanss un pēc tam atmaksātas, tika aprēķināta, pamatojoties uz izmaksām, kas radušās. Tādējādi summu, kas iekasētas kā apkalpošanas komisijas maksas, uzdevums galvenokārt ir nevis būt faktiskajai atlīdzībai par saņēmējam sniegtu pakalpojumu, kurš nerada ieņēmumus no saimnieciskās darbības, kas saistīta ar preču piegādēm un kas atbrīvota no nodokļa, bet – no citas saimnieciskās darbības, bet segt vēlākās izmaksas, kuras radīsies *Határ Diszkont* un kuras izriet no tā atbrīvojuma piemērošanas, kas saistīts ar attiecīgo preču piegādi.

44. Turklāt saskaņā ar pastāvīgo judikatūru attiecībā uz PVN piegādātāji rīkojas kā nodokļu iekasētāji valsts labā un Valsts kases interesēs. Šie piegādātāji ir atbildīgi par PVN samaksu, tomēr beigās tas kā patēriņa nodoklis jāmaksā galapatērētājam [18]. Tomēr uzlikt PVN *Határ Diszkont* atlīdzībai, kura izriet no šādas iekasēšanas darbības – proti, garantijai, ka atbrīvojums tiks īstenots, izmantojot cenas samazinājumu no 127 līdz 104,05 –valsts labā būtu vismaz dīvaina sistēma.

[14] Tostarp skat. spriedumu, 2024. gada 18. aprīlis, *Companhia União de Crédito Popular* (C-89/23, EU:C:2024:333, 35. punkts un tajā minētā judikatūra). Skat. arī manus secinājumus lietā *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, 16. un nākamie punkti kopā ar citām atsaucēm uz judikatūru).

[15] Tostarp skat. spriedumu, 2024. gada 18. aprīlis, *Companhia União de Crédito Popular* (C-89/23, EU:C:2024:333, 35. punkts).

[16] 15 % no 27 ir 4,05.

[17] Skat. daļas "Prasība pamatlietā" trešo rindkopu lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu tulkojuma franču valodā 9. lappusē.

[18] Spriedumi, 1993. gada 20. oktobris, *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25. punkts), un 2008. gada 21. februāris, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21. punkts).

45. Attiecībā uz nodokļu administrācijas lēmumā uzsvērto apstākli, ka izvesto preču pārdošana un lietu pārvaldības darbības nesakrīt laikā [19], norādīšu, ka piegādes vai pakalpojuma cenas grozīšana principā nekad netiek veikta vienlaikus ar pārdošanu vai piegādi, bet tā vienmēr notiek pēc tās. Šajā lietā runa galu galā ir par cenas izmaiņām. Ja pircēji nerezidenti vēlējās veikt šo no nodokļa atbrīvoto preču pirkumu *Határ Diszkont* veikalā, tiem, piemērojot atbrīvojumu no nodokļa, bija jāpieņem cenas izmaiņas *a posteriori*. Gadījumā, ja viņi tam nepiekrita, viņiem bija jāvēršas citā veikalā.

46. Visbeidzot – no visiem iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka šajā gadījumā lietu pārvaldības darbības atmaksātas summas, kas samaksātas kā PVN avanss, attiecīgo preču piegāžu atbrīvojuma no nodokļa mērķiem, manuprāt, nerada tādu īpaša un patstāvīga pakalpojuma sniegšanu attiecībā uz minētajām piegādēm, kas būtu apliekama ar nodokli saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu.

3. Pakārtoti – par nepatstāvīga papildpakalpojuma raksturu

47. Gadījumā, ja Tiesa uzskatītu, ka lietu pārvaldības darbības, lai tiktu atmaksātas summas, kas samaksātas kā PVN avanss, ir patstāvīga pakalpojuma sniegšana, manuprāt, katrā ziņā runa būtu par papildpakalpojumu, kas nav neatkarīgs no galvenā pakalpojuma, proti, preču piegādes, kura atbrīvota no nodokļa, un tādējādi šim papildpakalpojumam būtu piemērojami tādi paši nodokļi, proti, atbrīvojuma režīms.

48. Savā pastāvīgajā judikatūrā Tiesa balstās uz principu, ka PVN mērķiem katrs pakalpojums parasti jāuzskata par atsevišķu un neatkarīgu. Tomēr katra pakalpojuma patstāvības princips nav absolūts. Saskaņā ar judikatūru no šī principa var atkāpties, ja pakalpojums ir tikai galvenā pakalpojuma papildpakalpojums, kas nav neatkarīgs [20].

49. Tādējādi noteiktos apstākļos vairāki pakalpojumi, kuri formāli ir nošķirti un kurus varētu sniegt atsevišķi, un šādi tie varētu tikt atsevišķi aplikti ar nodokli vai atbrīvoti no tā, jāuzskata par vienotu darījumu, ja tie nav neatkarīgi. Tā tas it īpaši ir tad, ja uzskatāms, ka viena vai vairākas sastāvdaļas veido galveno pakalpojumu, bet pārējās sastāvdaļas ir uzskatāmas par vienu vai vairākiem papildpakalpojumiem, uz kuriem attiecas tāds pats nodokļu režīms kā uz galveno pakalpojumu [21].

50. Savā judikatūrā Tiesa ir izstrādājusi dažas norādes, lai noteiktu, vai pastāv nepatstāvīgs papildpakalpojums.

51. Pirmām kārtām, parasti nepatstāvīgiem papildpakalpojumiem raksturīgi tas, ka galvenā pakalpojuma saņēmējam nav patstāvīgas ekonomiskas intereses par šiem pakalpojumiem. No ekonomiskā viedokļa tiem ir tikai papildinoša funkcija, jo to mērķis ir tikai pilnīgot un papildināt galveno pakalpojumu, un tādēļ tie parasti norisinās pakārtoti [22]. No vidusmēra patērētāja viedokļa

[19] Skat. daļas "Pirmā līmeņa nodokļu iestādes lēmums" ceturto rindkopu lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu franču valodas versijas 6. lappusē.

[20] It īpaši skat. spriedumu, 2024. gada 18. aprīlis, *Companhia União de Crédito Popular* (C-89/23, EU:C:2024:333, 35. punkts un tajā minētā judikatūra). Skat. arī manus secinājumus lietā *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, 16. un nākamie punkti kopā ar citām atsaucēm uz judikatūru).

[21] Tostarp skat. spriedumu, 2024. gada 18. aprīlis, *Companhia União de Crédito Popular* (C-89/23, EU:C:2024:333, 36. un 37. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

[22] Šajā nozīmē skat. manus secinājumus lietā *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

raugoties, to ekonomiskais mērķis var īstenoties tikai kopā ar galveno pakalpojumu. Tādējādi pakalpojums uzskatāms par galvenā pakalpojuma papildpakalpojumu, ja tas pats par sevi nav klienta mērķis, bet ir veids, kā visērtāk saņemt galveno pakalpojumu [23].

52. Izskatāmajā lietā šis kritērijs ir izpildīts. Proti, kā izriet no šo secinājumu 38. un 39. punkta, pircējiem, kas nav Savienības rezidenti, ir ekonomiska interese attiecībā uz lietas pārvaldības darbībām, lai tiktu atmaksātas summas, kas samaksātas kā PVN avanss, un šī interese nav neatkarīga no galvenā pakalpojuma – eksportam paredzēto preču piegādes, kas atbrīvota no PVN. Atbrīvojums no nodokļa un tādējādi to darbību veikšana, kuru mērķis ir šī atbrīvojuma īstenošana, ir tieši atkarīgi no minētajām piegādēm. Bez piegādes un tātad bez atbrīvojuma minēto lietu pārvaldība nenotiktu un otrādi. Tātad ekonomiskās intereses attiecībā uz piegādēm un lietu pārvaldības darbībām ir savstarpēji saistītas.

53. Otrām kārtām, Tiesa izvērtē galvenā pakalpojuma un papildpakalpojuma attiecīgo vērtību, jo papildpakalpojuma vērtība parasti ir nenozīmīga attiecībā pret galveno pakalpojumu [24].

54. Šajā lietā apmērs, ko *Határ Diszkont* iekasē kā apkalpošanas komisijas maksas, ir 15 % no summām, kas samaksātas kā tāda PVN avanss, kura likme, kā izriet no iesniedzējtiesas nolēmuma, noteikta 27 % apmērā. Pakalpojuma (ja tāds ir), kas izpaužas kā lietu pārvaldība, lai atmaksātu minētās summas, vērtība tātad ir 4,05 % no piegāžu cenas, un tādējādi to var uzskatīt par nenozīmīgu salīdzinājumā ar galvenā pakalpojuma vērtību.

55. Apstāklim, kuru Komisija uzsvērusi savos apsvērumos, ka pieteikumu atmaksāt summas, kas samaksātas kā PVN avanss, iespējams, varētu iesniegt darbiniekam, kuram uzticēta lietu pārvaldība, un ka tādējādi pakalpojumu var sniegt arī trešā persona, kas ir neatkarīga no saimnieciskās darbības subjekta, kurš piegādājis preces, nav nozīmes. Proti, no judikatūras izriet – tas, ka nepatstāvīgo papildpakalpojumu teorētiski varētu sniegt arī trešā persona, neliedz pieņemt nepatstāvīga papildpakalpojuma esamību [25]. Turklāt nepatstāvīgu papildpakalpojumu vienmēr sniedz tas pats saimnieciskās darbības subjekts, kas sniedz galveno pakalpojumu. Tas ir raksturīgs attiecīgā pakalpojuma papildinošajam raksturam. Ja šo pašu pakalpojumu būtu sniegusi trešā persona kā neatkarīgu pakalpojumu, kas tātad nav papildinošs, tad tas būtu apliekams ar nodokli. Kā piemēru var minēt pārvadāšanas izmaksas: ja pārdevējs pats veic preces transportēšanu (piemēram, grāmatas), runa ir par papildpakalpojumu (kas apliekams ar nodokli pēc samazinātās likmes); savukārt, ja pircējs lūdz trešo personu transportēt preci (grāmatu), tad runa būs par neatkarīgu pakalpojumu (kas apliekams ar nodokli pēc standarta likmes).

56. Visbeidzot – preču piegādēm piemērojamā atbrīvojuma no nodokļa, proti, atbrīvojuma, kas paredzēts PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā, mērķis ir starptautiskajā tirdzniecībā ievērot principu, ka attiecīgās preces ir apliekamas ar nodokli to galamērķī, tādējādi nodrošinot, ka attiecīgais darījums ar nodokli tiek aplikts tikai un vienīgi attiecīgo preču patēriņa vietā [26]. Tā kā PVN ir patēriņa nodoklis, kas tiek uzlikts Ungārijas nodokļu jurisdikcijā, bet izvestās preces tiks patērētas ārpus tās, tas nav jāpiemēro šo preču piegādēm. Tādējādi tiek novērsta

[23] Tostarp skat. spriedumus, 2023. gada 4. maijs, *Finanzamt X* (Pastāvīgi uzstādītas iekārtas un mehānismi) (C-516/21, EU:C:2023:372, 30. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2024. gada 18. aprīlis, *Companhia União de Crédito Popular* (C-89/23, EU:C:2024:333, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

[24] Skat. manus secinājumus lietā *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).

[25] Skat. manus secinājumus lietā *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

[26] Spriedums, 2019. gada 17. oktobris, *Unitel* (C-653/18, EU:C:2019:876, 20. punkts), un 2020. gada 17. decembris, *BAKATI PLUS* (C-656/19, EU:C:2020:1045, 50. punkts).

nodokļu dubultā uzlikšana (parasti nodokli preču importam uzliek cita valsts)[27], un preces, kas ražotas Savienībā un tiek eksportētas ārpus tās, necieš no neizdevīgiem konkurences apstākļiem šīs dubultās nodokļu uzlikšanas dēļ.

57. Tomēr tāda PVN direktīvas interpretācija, kas ļautu uzskatīt par apliekamiem ar nodokli pakalpojumus, kuru mērķis ir atmaksāt summas, kas samaksātas kā PVN avanss, piemērojot iepriekš minēto atbrīvojumu, būtu pretrunā šiem mērķiem. Proti, uzliekot PVN papildpakalpojumam, kas nepieciešams, lai saņemtu minēto summu atmaksu, piemērojot norādīto atbrīvojumu, tiktu apdraudēta nodokļu neitralitāte saistībā ar eksportu.

4. Par atbrīvojumu no nodokļa atbilstoši PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktam

58. Vēl pakārtotāk pievērsīšos jautājumam par tā atbrīvojuma piemērošanu, kurš paredzēts PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktā un uz kuru atsaucas iesniedzējtiesa.

59. PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktā, kas ietverts šīs direktīvas IX sadaļas 6. nodaļā, dalībvalstīm ir noteikts pienākums atbrīvot no PVN "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".

60. No tā formulējuma izriet, ka, izņemot PVN direktīvas 132. pantā paredzētos atbrīvojumus darbībām sabiedrības interesēs, kā arī atbrīvojumus par labu vairākām dažādām darbībām, uz kurām attiecas šīs pašas direktīvas 135. pants, ar attiecīgo tiesību normu no nodokļa ir atbrīvota pakalpojumu sniegšana, tostarp transportēšanas pakalpojumi un palīgdarījumi, kuri ir tieši saistīti ar preču eksportu vai importu, *uz ko attiecas* PVN direktīvas *61. pants vai 157. panta 1. punkta a) apakšpunkts*.

61. Preces, kas minētas PVN direktīvas 61. pantā, ir preces, kas nav brīvā apgrozībā, bet atrodas muitas noliktavā vai līdzīgā noliktavā[28], vai kas ir brīvā apgrozībā, bet uz kurām attiecas Savienības iekšējā tranzīta procedūra vai pagaidu importa režīms ar pilnīgu atbrīvošanu no importa nodevas, vai, visbeidzot, uz kurām attiecas ārējā tranzīta procedūra. Savukārt šīs pašas direktīvas 157. panta 1. punkta a) apakšpunkts attiecas uz precēm, kuras paredzēts novietot noliktavā, kas nav muitas noliktava vai līdzīga noliktava.

62. Tomēr konstatējams, ka lietas materiālos nav neviena elementa, kas liecinātu, ka šajā lietā uz precēm, kuras ir eksportētas, attiektos kāda no PVN direktīvas 146. panta 1. punkta e) apakšpunktā minētajām situācijām. No tā izriet, ka šī tiesību norma šajā lietā nav piemērojama[29].

[27] Ģenerāladvokāta M. Kamposa Sančesa-Bordonas [*M. Campos Sánchez-Bordona*] secinājumi lietā *BAKATI PLUS* (C-656/19, EU:C:2020:599, 66. punkts un tajā minētā judikatūra).

[28] Šīs direktīvas 61. pantā ir tieša atsauce uz minētās direktīvas 156. pantu.

[29] Šajā ziņā norādīšu, ka 2018. gada 8. novembra spriedums *Cartrans Spedition* (C-495/17, EU:C:2018:887), uz kuru iesniedzējtiesa atsaucas savā nolēmumā, attiecās uz precēm ārējā tranzīta procedūrā (skat. šī sprieduma 8., 24., 51. un 61. punktu).

5. Starpsecinājumi

63. Noslēgumā ierosinu uz pirmo prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi. PVN direktīvas 1. panta 2. punkts un 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts jāinterpretē tādējādi, ka lietu pārvaldības darbības, ko pārdevējs veicis, lai atmaksātu summas, kuras pircēji, kas nav Savienības rezidenti, samaksājuši kā PVN avansu saistībā ar darījumiem, kas atbrīvoti no PVN un kas attiecas uz tādu preču piegādēm, kuras šie pircēji vēlāk eksportē, nav īpaša un patstāvīga pakalpojuma sniegšana attiecībā uz minētajām piegādēm. Tāpēc šīs darbības nav apliekamas ar nodokli saskaņā ar šo direktīvu, ņemot vērā, ka ar tām tikai tiek īstenots atbrīvojums no nodokļa un tās nav tādas īpašas saimnieciskās darbības veikšanas izpausme, kura atšķirtos no tās, kas saistīta ar preču piegādi.

B. Par otro, trešo un ceturto prejudiciālo jautājumu

64. Ņemot vērā atbildi, kuru ierosinu sniegt uz pirmo prejudiciālo jautājumu, uz otro, trešo un ceturto prejudiciālo jautājumu nav jāatbild. Tomēr turpinājumā īsumā pakārtoti izklāstīšu savus apsvērumus par šiem jautājumiem.

1. Par otro prejudiciālo jautājumu

65. Ar otro prejudiciālo jautājumu gadījumā, ja attiecīgās lietu pārvaldības darbības būtu tāda pakalpojuma sniegšanu, kas ir apliekama ar nodokli, iesniedzējtiesa vaicā, vai šāda pakalpojuma sniegšana jāuzskata par atbrīvotu no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu.

66. Atbilstoši šai tiesību normai dalībvalstis atbrīvo no nodokļa darījumus, kas skar it īpaši "noguldījumu un norēķinu kontus, maksājumus, pārskaitījumus, parādus, čekus un citus tirgojamus dokumentus".

67. Iesniedzējtiesai ir šaubas par šīs tiesību normas piemērojamību, jo pircējiem, kuri nav Savienības rezidenti un kuri ir saņēmuši preču piegādi, saskaņā ar likumu esot naudas prasījums pret *Határ Diszkont* par summu, kuras samaksātās kā PVN avanss, atmaksāšanu un apkalpošanas komisijas maksas esot saistītas ar šo prasījumu.

68. Tomēr šajā gadījumā nav noticis neviens finanšu darījums, kas pamatotu attiecīgās tiesību normas piemērošanu [30]. Konkrētāk, *Határ Diszkont* nav piešķīrusi nekādus kredītus pircējiem nerezidentiem. Tā vienīgi paturējusi summas, kuras atbilst PVN par attiecīgajiem pirkumiem, kas tai būtu bijis jāpārskaita Valsts kasei, ja atbrīvojums nebūtu ticis piemērots. Un tā šādi rīkojās, gaidot, kad pircēji nerezidenti iesniegs dokumentāciju, kas ļauj pierādīt, ka atbrīvojuma materiāltiesiskie nosacījumi patiešām ir izpildīti. Pēc tam, kad tika iesniegta atbilstošā dokumentācija, precizējot, ka PVN par šiem darījumiem nebija jāmaksā, jo piemērots atbrīvojums, tā attiecīgo summu atmaksāja pircējam nerezidentam.

69. No tā izriet, ka katrā ziņā PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa šajā lietā nav piemērojams.

[30] Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 17. decembris, *Franck* (C-801/19, EU:C:2020:1049, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

2. Par trešo prejudiciālo jautājumu

70. Ar trešo prejudiciālo jautājumu – noliedzošas atbildes uz pirmo un otro jautājumu gadījumā – iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai tiesiskās paļāvības aizsardzības princips nepieļauj to, ka nodokļu administrācija uzliek PVN noteiktiem darījumiem, kuri attiecas uz agrāku laikposmu, trīs situācijās: pirmkārt, gadījumā, kad šī administrācija daudzus gadus ir pārbaudījusi un pieņēmusi nodokļa maksātāja PVN deklarācijas, vairākās nodokļu revīzijās neapstrīdot šo darījumu kvalificēšanu par darījumiem, kas atbrīvoti no PVN; otrkārt, gadījumā, kad tā nav informējusi nodokļa maksātāju par izmaiņām, kas notikušas spēkā esošajos valsts tiesību aktos, kuros to redakcijā pirms tiesību aktu grozīšanas minētie darījumi bija skaidri minēti starp pakalpojumu sniegšanu, kas atbrīvota no nodokļa, un treškārt, iesniedzējtiesas rīkojumā par prejudiciālu jautājumu uzdošanu ir atsauce uz apstākli, ka attiecīgās 2020. gada nodokļu revīzijas laikā *Határ Diszkont* ir lūgusi nodokļu administrāciju sniegt atzinumu [31]. *Határ Diszkont* saņēma atbildi, ka attiecīgās apkalpošanas komisijas maksas bija jāuzskata par preču piegādes, kas atbrīvota no PVN, papildu izdevumiem un tām kā tādām bija piemērojams tāds pats režīms kā galvenajam darījumam, proti, atbrīvojuma no PVN režīms.

71. Saskaņā ar Tiesas judikatūru tiesiskās paļāvības aizsardzības princips ir viens no Savienības pamatprincipiem [32]. Tiesa ir precizējusi, ka tiesības atsaukties uz tiesiskās paļāvības aizsardzības principu ir ikvienam tiesību subjektam, kam kāda administratīva iestāde ir devusi pamatotas cerības ar konkrētiem tam dotiem solījumiem [33]. Šis princips nozīmē, ka administrācijas rīcībai jārada uzmanīga un saprātīga uzņēmēja saprātīga un pamatota paļāvība [34].

72. Pirmkārt, rodas jautājums par to, vai tas, ka vairākās nodokļu revīzijās nav apstrīdēta lietu pārvaldības darbību, lai tiktu atmaksātas summas, kas samaksātas kā PVN avanss, kvalificēšana par "darījumiem, kuri atbrīvoti no PVN", ir saderīgi ar tiesiskās paļāvības aizsardzības principu.

73. No judikatūras izriet, ka tas vien, ka valsts nodokļu administrācija pat vairākus gadus ir pieņēmusi PVN deklarācijas, kurās nebija iekļautas summas saistībā ar noteiktiem darījumiem, nav uzskatāms par konkrētu solījumu, ko šī administrācija ir sniegusi par PVN nepiemērošanu šiem darījumiem, un tāpēc nevar radīt tiesisko paļāvību šajā ziņā [35]. Tāpat to vien, ka vairākus gadus tika pieņemtas nodokļa maksātāja PVN deklarācijas, nodokļu revīziju laikā neapstrīdot šo darījumu kvalificēšanu par darījumiem, kuri atbrīvoti no PVN, manuprāt, principā nevar uzskatīt par konkrētu solījumu. Tādējādi šāda vienkārša akceptēšana nevar radīt tiesisko paļāvību parasti uzmanīgam un saprātīgam uzņēmējam attiecībā uz šādu darījumu atbrīvojumu no nodokļa [36].

74. Tomēr šajā lietā no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka nodokļu pārbaužu protokoli "skaidri liecina" par to, ka "vairāku gadu laikā nodokļu administrācija uzskatīja, ka [*Határ Diszkont*] likumīgi izrakstījusi rēķinus, kas atbrīvoti no PVN, par lietu pārvaldības pakalpojumu". Tomēr iesniedzējtiesa šajā ziņā nesniedz citus precizējumus. Tātad šai tiesai būtu jāpārbauda, vai

[31] Skat. šo secinājumu 20. punktu.

[32] Skat. spriedumu, 2005. gada 7. jūnijs, *VEMW* u.c. (C-17/03, EU:C:2005:362, 73. punkts un tajā minētā judikatūra), kā arī 2013. gada 14. marts, *Agrargenossenschaft Neuzelle* (C-545/11, EU:C:2013:169, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

[33] īt īpaši skat. spriedumu, 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).

[34] Šajā nozīmē skat. manus secinājumus lietā *BALTIC CONTAINER TERMINAL* (C-376/23, EU:C:2024:616, 68. punkts un tajā minētā judikatūra).

[35] Spriedums, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 92. punkts).

[36] Šajā nozīmē skat. arī spriedumus, 2015. gada 9. jūlijs, *Cabinet Medical Veterinar Dr.Tomoiagă Andrei* (C-144/14, EU:C:2015:452, 46. punkts), un 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 47. un 48. punkts).

minētajos protokolos ir ietverti "konkrēti solījumi" atbilstoši iepriekš minētajai Tiesas judikatūrai saistībā ar attiecīgā lietu pārvaldības pakalpojuma nodokļu režīmu, ja šajā lietā šāds pakalpojums tiktu atzīts – bet tas tā nav [37].

75. Otrkārt, attiecībā uz informācijas trūkumu par izmaiņām, kas notikušas spēkā esošajos valsts tiesību aktos, nesaskatu, kā šāda iespējama bezdarbība varētu būt "konkrēts solījums", kas rada pamatotas cerības šo secinājumu 71. punktā minētās judikatūras izpratnē. Turklāt nešķiet, ka nodokļu administrācijai būtu pienākums informēt nodokļu maksātājus par tādiem grozījumiem nodokļu tiesību aktos, par kuriem būtu jāzina parasti uzmanīgiem un saprātīgiem uzņēmējiem.

76. Treškārt, arī nodokļu administrācijas sniegto informāciju kā atbildi uz *Határ Diszkont* lūgumu, manuprāt, šajā lietā nevar kvalificēt kā "konkrētu solījumu", kas rada pamatotas cerības. Proti, kā norāda pati iesniedzējtiesa, šis atzinums, kas turklāt nebija saistošs, tika nosūtīts nodokļu revīzijas laikā (un šīs revīzijas dēļ). Tādējādi šāda "ex post" informācija, kas nav saistoša, nevarēja ietekmēt jau veiktus darījumus, kas bija nodokļu revīzijas priekšmets.

3. Par ceturto prejudiciālo jautājumu

77. Ceturtajā prejudiciālajā jautājumā iesniedzējtiesai ir šaubas par PVN direktīvas 73. un 78. panta interpretāciju attiecībā uz nodokļa bāzi, kas jāņem vērā šajā lietā, kā arī par PVN aprēķināšanas metodi. It īpaši, ņemot vērā Tiesas judikatūru, iesniedzējtiesa apšauba nodokļu administrācijas izmantoto pieeju, kas izpaužas tādējādi, ka šajā lietā apkalpošanas komisijas maksas tiek uzskatītas par neto summu, nevis par bruto summu, kas ietver PVN. Uz šo jautājumu būtu jāatbild tikai tad, ja noliedzošas atbildes uz pirmajiem trim jautājumiem gadījumā minētās lietu pārvaldības darbības būtu jāuzskata par pakalpojumu sniegšanu, kas apliekama ar nodokli un nav atbrīvota no tā.

78. Šajā ziņā atgādinu, ka saskaņā ar PVN direktīvas 73. pantu summa, kurai uzliek nodokli, "ir visa summa, kas veido atlīdzību", kuru pakalpojumu sniedzējs ir saņēmis vai saņems. Atlīdzība atbilst cenai, par kuru panākta vienošanās un kuru pakalpojuma saņēmējam jāmaksā par pakalpojumu. Pēc tam šīs direktīvas 78. panta a) punktā precizēts, ka visi nodokļi, izņemot pašu PVN, arī jāiekļauj summā, kurai uzliek nodokli. Šai summai, kurai uzliek nodokli, tad jāpiemēro attiecīgā nodokļa likme (šīs direktīvas 93. pants). Šīs pašas direktīvas 1. panta 2. punktā vēl skaidrāk ir minēts tas, ka par katru darījumu uzliek PVN, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgajām precēm vai pakalpojumiem piemērojamas likmes, atskaitot PVN [38].

79. No tā izriet, ka, lai noteiktu nodokļa bāzi, no ikvienas atlīdzības PVN direktīvas 73. panta izpratnē jāizslēdz PVN – saskaņā ar šīs direktīvas 78. panta a) punktu –, kāds tas maksājams saskaņā ar likumu [39].

[37] Šajā ziņā norādīšu – nav izslēgts, ka atsevišķās īpašās situācijās nodokļu administrācijas prakse attiecībā uz nodokļu režīmu noteiktiem darījumiem varētu saimnieciskās darbības subjektam radīt pamatotas cerības attiecībā uz šo režīmu, un tāpēc atšķirīga piemērošana ar atpakaļejošu spēku, kas balstīta uz šīs administrācijas viedokļa maiņu, varētu izrādīties problemātiska. Tomēr, ņemot vērā manis ierosināto atbildi uz pirmo prejudiciālo jautājumu, neuzskatu par vajadzīgu šeit aplūkot delikātu jautājumu par to, kā noteikt, kas ir nodokļu administrācijas "konkrēts solījums" saistībā ar nodokļu revīzijām par iepriekšējiem taksācijas laikposmiem.

[38] Skat. manus secinājumus lietā *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* (Labojuma iespējamība kļūdainas likmes gadījumā) (C-606/22, EU:C:2023:893, 29. punkts).

[39] Skat. manus secinājumus lietā *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* (Korekcijas iespēja kļūdainas likmes gadījumā) (C-606/22, EU:C:2023:893, C-606/22, 30. punkts).

80. No visiem šiem apsvērumiem izriet, ka katrā (bruto) cenā, par kuru panākta vienošanās, PVN vienmēr ir iekļauts likumā paredzētajā (pareizajā) apmērā, un tas, vai darījuma partneri zināja vai nezināja šo pareizo summu, nav būtiski attiecībā uz nodokli, kas maksājams nodokļu kreditoram [40].

81. Tādējādi Tiesa ir skaidri nospriedusi – no PVN direktīvas 78. panta a) punkta izriet, ka PVN vienmēr automātiski tiek iekļauts cenā, par kuru panākta vienošanās, pat ja nodokļa maksātājs pieļāvis kļūdu piemērojamās likmes noteikšanā [41].

82. Šajā gadījumā, ja attiecīgo lietu pārvaldības darbības – *quod non* – būtu jāuzskata par pakalpojumu sniegšanu, kas apliekama ar nodokli un nav atbrīvota no nodokļa, cena, par kuru panākta vienošanās, proti, 15 % no summām, kas samaksātas kā PVN avanss un pēc tam atmaksātas, būtu jāuzskata par bruto cenu, kas jau ietver PVN. Tādējādi būtu jāaprēķina nodokļa bāze, kurai pēc tam būtu jāpiemēro PVN likme. Apstāklim, ka nodokļa maksātājs, iespējams, kļūdaini uzskatījis attiecīgos darījumus par atbrīvotiem no nodokļa un ka tādējādi, viņaprāt, šiem darījumiem piemērojamajai nodokļa likmei bija jābūt vienādai ar nulli, šajā ziņā nebūtu nozīmes.

VI. Secinājumi

83. Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, iesaku Tiesai uz *Szegedi Törvényszék* (Segedas tiesa; Ungārija) uzdotajiem jautājumiem atbildēt šādi:

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

jāinterpretē tādējādi, ka

lietu pārvaldības darbības, ko pārdevējs veicis, lai atmaksātu summas, kuras pircēji, kas nav Savienības rezidenti, samaksājuši kā pievienotās vērtības nodokļa avansu saistībā ar darījumiem, kas atbrīvoti no PVN un kas attiecas uz tādu preču piegādēm, kuras šie pircēji vēlāk eksportē, nerada īpaša un patstāvīga pakalpojuma sniegšanu attiecībā uz minētajām piegādēm. Tāpēc šīs darbības nav apliekamas ar nodokli saskaņā ar šo direktīvu, ņemot vērā, ka ar tām tikai tiek īstenots atbrīvojums no nodokļa un tās nav tādas īpašas saimnieciskās darbības veikšanas izpausme, kura atšķirtos no tās, kas saistīta ar preču piegādi.

[40] Turpat, 32. punkts. Skat. arī spriedumu, 2024. gada 21. marts, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* (Korekcijas iespēja kļūdainas likmes gadījumā) (C-606/22, EU:C:2023:893, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

[41] Spriedums, 2024. gada 21. marts, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* (Korekcijas iespēja kļūdainas likmes gadījumā) (C-606/22, EU:C:2023:893, 27. punkts).