Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2020. gada 17. decembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Eksporta atbrīvojumi – 146. panta 1. punkta b) apakšpunkts – Preces, kuras no Eiropas Savienības nosūta vai izved pircējs, kas nav reģistrēts attiecīgās dalībvalsts teritorijā – 147. pants – "Preces" Savienībā nereģistrētu "ceļotāju personīgā bagāžā" – Jēdziens – Preces, kas ir faktiski atstājušas Savienības teritoriju – Pierādījums – Eksporta atbrīvojuma atteikums – Nodokļu neitralitātes un samērīguma principi – Krāpšana

Lietā C-656/19

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Segedas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija) iesniedza ar 2019. gada 22. augusta lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 4. septembrī, tiesvedībā

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

pret

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs J. Regans [*E. Regan*], tiesneši M. Ilešičs [*M. Ilešič*], E. Juhāss [*E. Juhász*], K. Likurgs [*C. Lycourgos*] un I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*] (referents),

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:

– *BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.* vārdā – *A. Hajós*, *A. I. Dobos* un *L. Horváth*, *ügyvédek*,

– Ungārijas valdības vārdā – *M. Z. Fehér* un *G. Koós*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *L. Havas*, kā arī *L. Lozano Palacios* un *F. Clotuche-Duvieusart*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2020. gada 16. jūlija tiesas sēdē,

* Tiesvedības valoda – ungāru.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par 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. un 147. panta, kā arī nodokļu neitralitātes un samērīguma principu interpretāciju.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību *BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.* (turpmāk tekstā – "*Bakati*") prasībā pret *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Sūdzību nodaļa, Ungārija) (turpmāk tekstā – "Sūdzību nodaļa") par lēmumu atteikt ceļotāju personīgajā bagāžā pārvadātajām precēm paredzēto atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa (PVN).

3 Kopš 2020. gada 1. aprīļa šī lieta ir nonākusi *Szegedi Törvényszék* (Segedas tiesa, Ungārija) piekritībā; minētā tiesa par šo apstākli informēja Tiesu, tomēr neatsauca lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, ko bija iesniegusi *Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Segedas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

PVN direktīva

4 PVN direktīvas 14. panta 1. punktā ir noteikts:

""Preču piegāde" ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam."

5 Šīs direktīvas IX sadaļa ir par atbrīvojumiem. Šīs sadaļas 1. nodaļā ir vienīgi šīs direktīvas 131. pants, kurā ir noteikts:

"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."

6 Šīs IX sadaļas 6. nodaļas nosaukums ir "Eksporta atbrīvojumi", un tajā ietilpst minētās direktīvas 146. un 147. pants. Saskaņā ar tās 146. panta 1. punkta b) apakšpunktu:

"Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

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

7 PVN direktīvas 147. pantā ir precizēts:

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

a) ceļotājs neveic uzņēmējdarbību [nav reģistrēts] Kopienā;

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

c) kopīga piegādes vērtība, ieskaitot PVN, ir vairāk nekā EUR 175 vai līdzvērtīga summa attiecīgās valsts valūtā, [..]

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

2. Šā panta 1. punkta nozīmē "ceļotājs, kas neveic uzņēmējdarbību [nav reģistrēts] Kopienā" ir ceļotājs, kura pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta nav Kopienā. Šādā gadījumā "pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta" ir vieta, kas kā tāda norādīta pasē, personas apliecībā vai citā dokumentā, ko dalībvalsts, kuras teritorijā veic piegādi, atzīst par derīgu personu apliecinošu dokumentu.

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

[..]"

8 PVN direktīvas XI sadaļā tiek reglamentēti "nodokļa maksātāju un dažu to personu pienākumi, kas nav nodokļa maksātājas". Šīs XI sadaļas 7. nodaļā "Dažādi noteikumi" ir minētās direktīvas 273. pants, kura pirmajā daļā ir noteikts:

"Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas."

Deleģētā regula (ES) 2015/2446

9 Komisijas Deleģētās regulas (ES) 2015/2446 (2015. gada 28. jūlijs), ar ko papildina Eiropas Parlamenta un Padomes Regulu (ES) Nr. 952/2013 attiecībā uz sīki izstrādātiem noteikumiem, kuri attiecas uz dažiem Savienības Muitas kodeksa noteikumiem (OV 2015, L 343, 1. lpp.), 1. pantā ir noteiktas šīs deleģētās regulas piemērošanā ievērojamās definīcijas.

10 Šā 1. panta 5. punktā ir noteikts, ka jēdziens "bagāža" nozīmē "visas preces, ko fiziska persona jebkādā veidā ved līdzi ceļojumā".

Ungārijas tiesības

11 *Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007. gada Likums CXXVII par pievienotās vērtības nodokli; turpmāk tekstā – "PVN likums") 98. pantā ir noteikts:

"(1) Tādu preču piegādes, kas tiek nosūtītas pa pastu vai izvestas no valsts uz citu valsti ārpus Kopienas, atbrīvo no nodokļa, ja nosūtīšanu vai pārvadājumu:

[..]

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.

(2) Šā panta 1. punkts ir piemērojams, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

a) iestādei, kas noformē preču izvešanu no Kopienas teritorijas, ir jāapliecina, ka tās ir atstājušas minēto teritoriju vai nu piegādes brīdī, vai ne vēlāk kā 90 dienās pēc tam, kad tikusi veikta šī piegāde, [..]

[..]

(3) Šā panta 1. punkta b) apakšpunktu piemēro, ņemot vērā 99. un 100. panta noteikumus, ja šajā ziņā pircējs nav reģistrēts Ungārijā vai – reģistrācijas vietas neesamības gadījumā – tam nav šeit savas pastāvīgās adreses vai parastās dzīvesvietas.

[..]"

12 PVN likuma 99. pants ir formulēts šādi:

"(1) Ja pircējs ir ārvalstu ceļotājs un piegādātās preces [..] atrodas viņa personīgajā vai ceļojuma bagāžā, lai piemērotu 98. panta 1. punktā paredzēto atbrīvojumu, ir jāizpilda [šādi nosacījumi]:

a) piegādes vērtība, ieskaitot nodokli, 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 [..],

c) preču izvešanu no Kopienas teritorijas ir apliecinājusi izvešanas vietas iestāde, vīzējot un apzīmogojot veidlapu, ko šajā nolūkā izsniegusi Valsts nodokļu administrācija [..]; tālab ir jāuzrāda preces kopā ar rēķina oriģinālu, kas apstiprina preču piegādes izpildi.

(2) Lai varētu saņemt atbrīvojumu, preču pārdevējam ir ne tikai jāizsniedz rēķins, bet arī pēc ārvalstu ceļotāja pieprasījuma jāaizpilda nodokļa atmaksas pieteikuma veidlapa. [..] 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 atmaksa pieteikuma eksemplārs, kā minēts šā panta 1. punkta c) apakšpunktā, un

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

[..]

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

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.

[..]

(9) Gadījumā, ja nodoklis ir ticis iekļauts rēķinā saskaņā ar šā panta 4. punkta b) apakšpunktu un ja preču pārdevējs to ir iepriekš aprēķinājis un deklarējis kā maksājamo nodokli, tam ir tiesības [..] atskaitīt maksājamo nodokli [..] no atmaksātā nodokļa, ja vien šā nodokļa summa tā grāmatvedības dokumentos ir norādīta atsevišķi.

[..]"

13 PVN likuma 259. panta 10. punktā jēdziens "ārvalstu ceļotājs" ir definēts kā "fiziska persona, kas nav kādas dalībvalsts pilsonis [..] un kam nav uzturēšanās tiesību kādā no [..] dalībvalstīm, kā arī tāda persona, kas, lai arī būdama kādas dalībvalsts pilsonis [..], dzīvo ārpus Kopienas teritorijas".

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

14 Līdz 2015. gada aprīlim *Bakati* nodarbojās ar dekoratīvo augu vairumtirdzniecību. Pēc tam tā nodarbojās ar mazumtirdzniecību ārpus veikala telpām. Kopš 2015. gada tās gada apgrozījums ir ievērojami pieaudzis no 50 miljoniem Ungārijas forintu (HUF) (aptuveni 140 000 EUR) līdz miljardam HUF (aptuveni 2 784 000 EUR). 2016. gadā tās darbību 95 % apmērā veidoja pārtikas produktu, kosmētikas un tīrīšanas līdzekļu piegādes divdesmit privātpersonām, kas ir triju ģimeņu locekļi. Pirkumi tika veikti pa tālruni un īstenoti vairākus simtu reižu.

15 Attiecīgās preces tika *Bakati* uzdevumā pārvadātas no to noliktavas Segedā [*Szeged*] (Ungārija) uz pircēju nomātu noliktavu Tompā [*Tompa*] (Ungārija), kura atrodas netālu no Serbijas un Ungārijas robežas un kurā pret pirkuma maksas samaksu tiem kopā ar attiecīgajām precēm tika nodoti rēķini un pieteikuma veidlapas PVN atmaksai ārvalstu ceļotājiem, ko *Bakati* bija noformējusi, pamatojoties uz šo pircēju sniegto informāciju. Pēc tam minētie pircēji šīs preces izveda uz Serbiju ar vieglo automašīnu kā personīgo bagāžu. Attiecībā uz šīm precēm viņi saņēma atbrīvojumu no PVN, kas paredzēts precēm, kuras pārvadā ārvalstu ceļotāju personīgajā bagāžā, nosūtīdami sabiedrībai *Bakati* izvešanas vietas muitas iestādes vīzētu PVN atmaksas pieteikuma veidlapu, kurā norādīts, ka šīs preces ir izvestas no Eiropas Savienības teritorijas Tompā. Saņemot šo pieteikuma veidlapu, *Bakati* viņiem atmaksāja PVN, ko viņi bija samaksājuši pirkuma brīdī.

16 Savās PVN deklarācijās attiecībā uz 2016. gada taksācijas periodu *Bakati*, pamatojoties uz PVN likuma 99. panta 9. punktu, kā no maksājamā nodokļa atskaitāmo summu norādīja PVN, kas bija atmaksāts šiem pašiem pircējiem kopsummā 339 788 000 HUF (apmēram 946 000 EUR) apmērā.

17 Veicot nodokļu pārbaudi, *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Čongrādas meģes nodaļa, Ungārija) konstatēja, ka attiecīgie pirkumi pārsniedza pircēju personīgās un ģimenes vajadzības un bija veikti iegādāto preču tālākpārdošanas nolūkā. Šīs iestādes ieskatā, šā apstākļa dēļ šīs preces nav uzskatāmas par personīgo

bagāžu piemērojamo tiesību aktu izpratnē. Minētā iestāde arīdzan uzskatīja, ka *Bakati* nebija tiesību uz atbrīvojumu no PVN eksporta dēļ, jo šī sabiedrība nebija noformējusi muitas procedūru minēto preču izvešanai un tai nebija šim nolūkam vajadzīgo dokumentu. Tāpēc ar 2018. gada 27. jūnija lēmumu tā pieprasīja *Bakati* samaksāt PVN starpību 340 598 000 HUF (aptuveni 948 200 EUR) apmērā kopā ar naudas sodu nodokļu jomā 163 261 000 HUF (aptuveni 454 500 EUR) apmērā un nokavējuma procentiem 7 184 000 HUF (aptuveni 20 000 EUR) apmērā.

18 Tā kā šis lēmums tika atstāts negrozīts ar Sūdzību nodaļas 2018. gada 31. oktobra lēmumu, *Bakati* vērsās *Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Segedas Administratīvo un darba lietu tiesa) ar prasību atcelt šo pēdējo minēto lēmumu.

19 Prasības pamatojumam *Bakati* apgalvo tostarp, ka, tā kā nodokļu tiesībās nav definēti jēdzieni "personīgā bagāža" vai "ceļojuma bagāža", muitas administrācija nedrīkst atteikties vīzēt nodokļa atmaksas pieteikuma veidlapu attiecībā uz precēm, kas ir izvestas no Ungārijas teritorijas, tāpēc vien, ka var tikt prezumēts, ka pircējiem ir bijis nodoms tās pārdot tālāk. Tai arīdzan neesot bijis nodoma apiet nodokli, jo arī saskaņā ar PVN likuma 98. pantu tai esot bijušas tiesības uz atbrīvojumu no PVN eksportam. Turklāt attiecīgo darījumu taksācijas režīms nevarot būt atkarīgs no muitas tiesību noteikumiem, un eksporta atbrīvojumu mērķis esot ievērots, jo attiecīgās preces ir faktiski izvestas no Savienības teritorijas.

20 Sūdzību nodaļa lūdz šo prasību noraidīt.

21 Iesniedzējtiesa uzsver, ka *Bakati*, bez šaubām, zināja, ka attiecīgās preces to pircēji pirka nevis savām individuālajām vai ģimenes vajadzībām, bet gan šo preču tālākpārdošanai Serbijas tirgos un ka šo trīs ģimeņu locekļi attiecīgajos darījumos piedalījās tālab, lai katras piegādes vērtība nepārsniegtu kādu noteiktu apmēru, tādējādi padarot iespējamu šo preču pārvešanu pāri Ungārijas un Serbijas robežai. Tā piebilst, ka nav strīda par to, ka attiecīgās preces ikreiz tika izvestas no Ungārijas teritorijas.

22 Pievēršoties lietas būtībai, minētā tiesa ievadam norāda, ka saskaņā ar *Kúria* (Augstākā tiesa, Ungārija) 2016. gada 8. decembra spriedumu, uz kuru ir balstīts Sūdzību nodaļas lēmums, tādos apstākļos, kas ir līdzīgi tās izskatītajā lietā esošajiem, ir vispirms jāizvērtē, vai ir izpildīti PVN likuma 99. panta piemērojamības nosacījumi. Minētajā spriedumā ir atzīts, ka par jēdzienam "bagāža" atbilstošām ir uzskatāmas tikai preces, ko pasažieris iegādājas savām personīgajām vajadzībām vai kā dāvanu, un tāpēc šis 99. pants neļauj kā bagāžu eksportēt preces, kuru daudzums sasniedz komerciālu apjomu. Tomēr, tā kā preces piegāde ir jāapliek ar nodokli valstī, kurā šī prece beigu beigās tiek patērēta, *Kúria* (Augstākā tiesa) ieskatā, nodokļu administrācijai – gadījumā, ja ir pierādīts, ka attiecīgās preces ir izvestas no Savienības teritorijas, – ir jāpārbauda, vai ir piemērojams kāds cits PVN likuma 98. pantā paredzētais atbrīvojums no PVN.

23 Tā kā PVN likuma 98. un 99. pantā noteiktais atbilst PVN direktīvas 146. un 147. panta normās noteiktajam, minētā tiesa prāto, pirmām kārtām, par to, kā nupat minētā sprieduma gaismā ir jādefinē jēdziens "personīgā bagāža". Tā uzskata, ka ir jābalstās uz šo vārdu ierasto nozīmi un ka noteicošais ir eksportēšanas mērķis. Tādējādi esot izslēgts, ka šajā jēdzienā ietilptu tālākpārdošanai paredzētas preces. Tomēr, ievērojot, ka šajā jautājumā nav Tiesas judikatūras, esot nepieciešams vērsties pie tās ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.

24 Otrām kārtām, šī pati tiesa uzskata – tā kā attiecīgie pircēji nemainīja savu sākotnējo nodomu izmantot ārvalstu ceļotājiem paredzēto atbrīvojumu no PVN un preču izvešana no Ungārijas nenotika saskaņā ar vienoto muitas režīmu, nodokļu administrācijai nebija jāpārkvalificē attiecīgās piegādes.

25 Iesniedzējtiesas ieskatā, tā kā *Bakati* apzinājās, ka attiecīgo pircēju rīcība ir krāpnieciska, un to, ka nosacījumi, lai tiktu piešķirts ārvalstu ceļotājiem paredzētais atbrīvojums no PVN, nav izpildīti, šai sabiedrībai nebija pamata izsniegt pieteikuma veidlapu ārvalstu ceļotājiem paredzētajai PVN atmaksai. Tam, vai šie pircēji ir faktiski apgājuši Serbijas nodokļu tiesisko regulējumu, nav nozīmes.

Iesniedzējtiesas ieskatā, būtiski ir tikai tas, ka *Bakati* ar savu rīcību apzināti līdzdarbojās šo pircēju krāpnieciskajā darbībā un tīši pārkāpa PVN likuma prasības, nepamatoti samazinādama savu ar nodokli apliekamo darījumu vērtību, pamatojoties uz nodokļa atmaksu, kas paredzēta no tā atbrīvotajiem ārvalstu ceļotājiem.

26 Ja šādos apstākļos nodokļu iestādēm būtu bijis jāpiešķir atbrīvojums no PVN uz kāda cita tiesiska pamata, nevis saistībā ar ārvalstu ceļotājiem paredzēto atbrīvojumu, pārkvalificējot izvērtējamos darījumus, *Bakati* negodprātīgajai rīcībai nebūtu tiesisku seku. Tā rezultātā *Bakati* rastos prettiesiski iegūta konkurences priekšrocība, tiktu pārkāpts nodokļu neitralitātes princips un tas būtu pretrunā PVN direktīvas 273. pantā paredzētajam dalībvalstu pienākumam veikt pasākumus, lai novērstu krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Šajā ziņā esot izmantojams risinājums, kas rasts 2018. gada 17. maija spriedumā *Vámos* (C-566/16, EU:C:2018:321), no kura izrietot, ka nodokļa maksātājam nav ļauts izvēlēties atbrīvojuma no PVN režīmu pēc tam paredzētā termiņa beigām.

27 Turklāt, neizpildot piemērojamās formas prasības, *Bakati* un attiecīgie pircēji apzināti esot slēpuši no nodokļu un muitas iestādēm savu patieso saimniecisko darbību. Šāda pārkāpuma dēļ neesot konstatējams, ka būtu izpildīti atbrīvojuma no PVN materiāltiesiskie nosacījumi. *Bakati* apgalvojums, ka muitas iestāžu veikta ārvalstu ceļotājiem paredzētās PVN atmaksas pieteikuma veidlapas apzīmogošana pamato atbrīvojumu, kas paredzēts eksporta piegādei, esot kļūdains. Proti, ārvalstu ceļotājiem paredzētais atbrīvojums no PVN attiecoties uz kādu citu, no eksportam paredzētā atbrīvojuma subjektu loka atšķirīgu, personu loku, un esot jānoskaidro, uz kāda pamata attiecīgajam pircējam ir tiesības uz atmaksu.

28 Šādos apstākļos *Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Segedas Administratīvo un darba lietu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai ar [PVN direktīvas] 147. pantu ir saderīga dalībvalsts prakse, saskaņā ar kuru jēdziens "personīgā bagāža" – kas ir konceptuāls elements no nodokļa atbrīvotajām preču piegādēm ārvalstu ceļotājiem – tiek identificēts ar Ņujorkā 1954. gada 4. jūnijā parakstītajā Konvencijā par muitas atvieglojumiem tūrismam [*Recueil des traités des Nations unies*, 276. sēj., 230. lpp.] un tās papildprotokolā lietoto personīgo mantu jēdzienu, kā arī ar [Deleģētās regulas 2015/2446] 1. panta 5. punktā definēto jēdzienu "bagāža"?

2) Gadījumā, ja atbilde uz iepriekšējo prejudiciālo jautājumu ir noliedzoša – kā ir jādefinē PVN direktīvas 147. pantā lietotais jēdziens "personīgā bagāža", ņemot vērā, ka minētajā direktīvā tas nav definēts? Vai ar Savienības tiesību normām ir saderīga valsts prakse, saskaņā ar kuru dalībvalsts nodokļu iestādes ņem vērā tikai "vārdu parasto nozīmi"?

3) Vai PVN direktīvas 146. un 147. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, ja nodokļa maksātājam nav tiesību uz atbrīvojumu no nodokļa preču piegādēm ārvalstu ceļotājiem saskaņā ar minētās direktīvas 147. pantu, vajadzības gadījumā ir jāpārbauda, vai ir piemērojams atbrīvojums no nodokļa preču piegādēm eksportam saskaņā ar šīs direktīvas 146. pantu arī tad, ja nav nokārtotas Savienības Muitas kodeksā un deleģētajā tiesiskajā regulējumā paredzētās muitas formalitātes?

4) Gadījumā, ja uz iepriekšējo prejudiciālo jautājumu tiek atbildēts, ka tad, kad nav piemērojams atbrīvojums no nodokļa ārvalstu ceļotājiem, darījumu var atbrīvot no PVN kā preču piegādi eksportam – vai šo tiesisko darījumu var kvalificēt kā no PVN atbrīvotu preču piegādi eksportam pretēji nodomam, kuru klients ir paudis pasūtījuma izdarīšanas brīdī?

5) Gadījumā, ja uz trešo un ceturto prejudiciālo jautājumu tiek sniegta apstiprinoša atbilde – vai tādā situācijā kā šeit aplūkotā, kurā rēķina izsniedzējs preču piegādes brīdī zināja, ka preces tika nopirktas tālākpārdošanai, bet ārvalstu pircējs tomēr vēlējās tās izvest no valsts teritorijas saskaņā ar ārvalstu ceļotājiem piemērojamo režīmu, un līdz ar to rēķina izsniedzējs rīkojās negodprātīgi, jo

nosūtīja nodokļa atmaksas pieteikuma veidlapu, kas ir jāaizpilda minētajā režīmā, un atmaksāja pārnesto PVN, piemērojot atbrīvojumu no nodokļa ārvalstu ceļotājiem, ar PVN direktīvas 146. un 147. pantu un Savienības tiesībās noteiktajiem nodokļu neitralitātes un samērīguma principiem ir saderīga dalībvalsts prakse, saskaņā ar kuru nodokļu iestāde atsakās atmaksāt nodokli, kas ir nepareizi deklarēts un samaksāts par preču piegādēm ārvalstu ceļotājiem, nekvalificējot šos darījumus kā preču piegādes eksportam un neveicot attiecīgas korekcijas, lai arī nav apstrīdams, ka preces tika izvestas no Ungārijas kā ceļotāju bagāža?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Ievada apsvērumi

29 Ievadam jānorāda, ka *Bakati* apstrīd iesniedzējtiesas veikto faktisko apstākļu izklāstu, apgalvojot, ka tas ir nepilnīgs vai pat kļūdains. Tāpēc tā lūdz Tiesu vai nu atbildēt uz vēl diviem papildjautājumiem, kurus tā uzdod savos rakstveida apsvērumos, vai arī iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu izvērtējumā pēc savas ierosmes ņemt vērā tiesiskās drošības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principus, jo, pēc tās domām, ievērojot tās izklāstītos faktus, tie esot katrā ziņā jāņem vērā, lai sniegtu lietderīgu atbildi šai tiesai.

30 Pastāvīgās judikatūras atziņa ir tāda, ka LESD 267. pantā paredzētās un uz valsts tiesu un Tiesas funkciju skaidru nodalīšanu balstītās procedūras kontekstā ikviens attiecīgo faktu vērtējums ietilpst valsts tiesas kompetencē. Tātad par Savienības tiesību akta interpretāciju vai spēkā esamību Tiesa var lemt, vienīgi pamatojoties uz faktiem, ko tai ir norādījusi valsts tiesa (spriedums, 2016. gada 21. jūlijs, *Argos Supply Trading*, C-4/15, EU:C:2016:580, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

31 Līdz ar to Tiesa nevar ņemt vērā faktiskos apstākļos, ko papildus norādījusi *Bakati*. Tas, ka tie būtu jāņem vērā, lai varētu sniegt lietderīgu atbildi iesniedzējtiesai, neizriet arī no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem, atskaitot šos apgalvojumus.

32 Turklāt LESD 267. pantā paredzētajā Tiesas sadarbībā ar valstu tiesām tikai valsts tiesa, kura izskata strīdu un kurai ir jāuzņemas atbildība par pieņemamo tiesas nolēmumu, ņemot vērā tajā ierosinātās lietas īpatnības, novērtē gan to, cik lielā mērā prejudiciāls nolēmums tai ir nepieciešams sprieduma taisīšanai, gan arī Tiesai uzdoto jautājumu atbilstību. Līdz ar to iespēja formulēt Tiesai uzdodamos jautājumus ir tikai valsts tiesai un pamatlietas puses nevar mainīt to saturu (spriedums, 2014. gada 16. oktobris, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

33 Atbildēt uz pušu papildjautājumiem būtu arī pretrunā Tiesas pienākumam nodrošināt iespēju dalībvalstu valdībām un ieinteresētajām personām iesniegt apsvērumus atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas statūtu 23. pantam, ņemot vērā, ka saskaņā ar šo normu ieinteresētajām personām tiek paziņoti tikai lēmumi par prejudiciālu jautājumu uzdošanu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 16. oktobris, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

34 No tā izriet, ka Tiesa nevar apmierināt *Bakati* lūgumu atbildēt uz tās papildus uzdotajiem jautājumiem.

Par pirmo un otro jautājumu

35 Ar pirmo un otro jautājumu, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 147. panta 1. punktā paredzētais atbrīvojums "precēm ceļotāju personīgā bagāžā" ir jāinterpretē tādējādi, ka tas attiecas uz precēm, kuras Savienībā nereģistrēta privātpersona izved no Savienības komerciālos nolūkos to tālākpārdošanai trešā valstī.

36 PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir paredzēts, ka dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādu preču piegādes, kuras pircējs, kas nav reģistrēts attiecīgās dalībvalsts teritorijā, vai cita persona viņa vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus Savienības, izņemot preces, ko transportē pats pircējs un kas paredzētas tam, lai aprīkotu vai apgādātu izpriecu ceļojumu kuģus, privātus gaisa kuģus vai jebkādus citus personiskas lietošanas transportlīdzekļus.

37 Šīs direktīvas 147. panta 1. punktā ir precizēts, ka gadījumā, ja 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā minēto preču piegāde attiecas uz precēm ceļotāju personīgā bagāžā, atbrīvojums ir piemērojams tikai tad, ja ceļotājs nav reģistrēts Savienībā, ja preces ir transportētas uz vietu ārpus Savienības līdz trešā mēneša beigām pēc tā mēneša, kurā notiek piegāde, un ja kopīga piegādes vērtība, ieskaitot PVN, pārsniedz 175 EUR vai līdzvērtīgu summu attiecīgās valsts valūtā; tomēr dalībvalstis var atbrīvot piegādi, kuras kopējā vērtība ir mazāka par šo summu.

38 Jautājumā par to, vai atbrīvojums, kas paredzēts "precēm ceļotāju personīgā bagāžā" šā 147. panta 1. punkta izpratnē, var tikt piemērots attiecībā uz precēm, kuras pārvadātas tādos apstākļos kā pamatlietā aplūkotie, ir jāatgādina, ka gan no Savienības tiesību vienveidīgas piemērošanas, gan no vienlīdzības principa prasībām izriet, ka Savienības tiesību norma, kurā tās satura un piemērošanas jomas noskaidrošanai nav nevienas tiešas norādes uz dalībvalstu tiesībām, parasti visā Savienībā ir interpretējama autonomi un vienveidīgi (spriedumi, 2011. gada 18. oktobris, *Brüstle*, C-34/10, EU:C:2011:669, 25. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2020. gada 23. aprīlis, *Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI*, C-507/18, EU:C:2020:289, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

39 Turklāt tādu jēdzienu nozīme un tvērums, kuriem Savienības tiesības nesniedz nekādu definīciju, ir jānoskaidro saskaņā ar to ierasto nozīmi ikdienas valodā, ņemot vērā kontekstu, kādā tie tiek lietoti, un ar tiesisko regulējumu, kura daļu tie veido, sasniedzamos mērķus (spriedumi, 2011. gada 18. oktobris, *Brüstle*, C-34/10, EU:C:2011:669, 31. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2020. gada 23. aprīlis, *Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI*, C-507/18, EU:C:2020:289, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

40 Jāatgādina arī, ka PVN direktīvā paredzētie atbrīvojumi – ja vien Savienības likumdevējs nav uzticējis dalībvalstīm definēt kādus no to jēdzieniem – ir autonomi Savienības tiesību jēdzieni, kas ir jāaplūko ar šo direktīvu izveidotās kopējās PVN sistēmas vispārīgajā kontekstā (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 18. oktobris, *Navicon*, C-97/06, EU:C:2007:609, 20. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2013. gada 7. marts, *Wheels Common Investment Fund Trustees* u.c., C-424/11, EU:C:2013:144, 16. punkts un tajā minētā judikatūra).

41 Turklāt šie atbrīvojumi ir jāinterpretē šauri, jo tie veido atkāpi no vispārējā principa, ka PVN iekasē par katru preču piegādi un katru sniegto pakalpojumu, ko par atlīdzību veic nodokļa maksātājs (spriedumi, 2007. gada 18. oktobris, *Navicon*, C-97/06, EU:C:2007:609, 22. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2017. gada 29. jūnijs, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

42 Ņemot vērā gan šos faktorus, gan to, ka nav ne norādes uz dalībvalstu tiesībām, ne attiecīgas definīcijas PVN direktīvā, vārdi "precēm ceļotāju personīgā bagāžā" šīs direktīvas 147. panta 1. punkta izpratnē ir jāinterpretē atbilstoši to ierastajai nozīmei ikdienas valodā, ņemot vērā kontekstu, kādā tie tiek lietoti, un tiesiskā regulējuma, kura daļu tie veido, sasniedzamos mērķus.

43 Šajā ziņā, iztirzājot iesniedzējtiesas pirmajā jautājumā un otrā jautājuma otrajā daļā vaicāto, uzreiz jānorāda, pirmkārt, ka vārdi "personīgā bagāža" PVN direktīvas 147. panta 1. punkta izpratnē nav definējami, tieši piemērojot jēdzienu "personīgā manta", kas lietots Ņujorkā 1954. gada 4. jūnijā parakstītajā Konvencijā par muitas atvieglojumiem tūrismam – kurai turklāt nedz Savienība, nedz pat visas tās dalībvalstis nav pievienojušās – un minētās konvencijas papildprotokolā, jo šāda piemērošana nebūtu atbilstīga šā sprieduma 38.–40. punktā atgādinātajai pastāvīgajai Tiesas judikatūrai un it īpaši

apstāklim, ka PVN direktīvā paredzētie atbrīvojumi ir autonomi Savienības tiesību jēdzieni. Turklāt, ievērojot šo pastāvīgo judikatūru, vārdi "personīgā bagāža" nav arī interpretējami, atsaucoties tikai un vienīgi uz "vārdu ierasto nozīmi".

44 Otrkārt, šie vārdi nav arī pielīdzināmi terminam "bagāža", kā tas definēts Deleģētās regulas 2015/2446 1. panta 5. punktā. Proti, saskaņā ar šā sprieduma 40. punktā atgādināto judikatūru PVN direktīvas izņēmumi ir jāaplūko ar šo direktīvu izveidotās kopējās PVN sistēmas vispārīgajā kontekstā. Turklāt starp šo kopējo sistēmu un Savienības muitas nodevu iekasēšanas kārtību pastāv atšķirības to struktūras, priekšmeta un mērķa ziņā, kas principā izslēdz iespēju šajā kopējā sistēmā paredzētā izņēmuma formulējumā izmantotos terminus definēt, atsaucoties uz definīcijām, kuras tiesiskajā regulējumā par Savienības muitas nodevu iekasēšanas kārtību ir paredzētas šā paša regulējuma vajadzībām (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2008. gada 21. februāris, *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105, 28. punkts).

45 Par vārdkopas "precēm ceļotāju personīgā bagāžā" interpretējamību ir jākonstatē, ka savā ierastajā nozīmē ikdienas valodā tā apzīmē mantas – parasti maza izmēra vai mazā daudzumā –, ar kurām fiziska persona pārvietojas ceļā un kuras tai šajā ceļā ir vajadzīgas un kalpo vai nu viņas pašas personīgajām vajadzībām, vai viņas ģimenes vajadzībām. To skaitā var būt arī preces, ko tā iegādājas ceļā.

46 Savukārt par PVN direktīvas 147. panta 1. punkta kontekstu ir jāsaka, ka minētajā pantā paredzētais atbrīvojums šajā punktā tiek pakārtots ne vien tam, ka piegādei ir jāattiecas uz "precēm ceļotāju personīgā bagāžā", bet arī tam, ka ir jāievēro kumulatīvie nosacījumi, kas uzskaitīti šis normas pirmās daļas a)–c) apakšpunktā, proti, ka ceļotājs nav reģistrēts Savienībā, ka preces tiek izvestas no Savienības līdz trešā mēneša beigām pēc tā mēneša, kurā notiek piegāde, un ka kopīga piegādes vērtība, ieskaitot PVN, principā ir vairāk nekā 175 EUR vai līdzvērtīga summa attiecīgās valsts valūtā.

47 Šā 147. panta 2. punkta pirmajā daļā ir paskaidrots, ka jēdziens "ceļotājs, kas neveic uzņēmējdarbību [nav reģistrēts Savienībā]" ir "ceļotājs, kura pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta nav [Savienībā]" un ka jēdziens "pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta" ir "vieta, kas kā tāda norādīta pasē, personas apliecībā vai citā dokumentā, ko dalībvalsts, kuras teritorijā veic piegādi, atzīst par derīgu personu apliecinošu dokumentu".

48 Tādējādi šajos minētā 147. panta, it īpaši tā 1. punkta pirmās daļas a) apakšpunkta un 2. punkta, noteikumos ir paredzēts, ka uz šajā pantā paredzēto atbrīvojumu var pretendēt fiziska persona, kas nerīkojas kā saimnieciskās darbības subjekts; tāpēc būtu izslēdzams, ka šis atbrīvojums ir paredzēts saimnieciskās darbības subjektiem, un līdz ar to – izslēdzama tā piemērojamība komerciālas iedabas eksportam.

49 Tādējādi, ņemot vērā gan šo konstatējumu, gan šā sprieduma 41. punktā atgādināto Tiesas pastāvīgās judikatūras atziņu, ka atbrīvojumi no PVN ir interpretējami šauri, atbrīvojums, kas šīs direktīvas 147. panta 1. punktā ir paredzēts attiecībā uz precēm ceļotāju personīgā bagāžā, nav piemērojams attiecībā uz precēm, kuras kāda privātpersona izved no Savienības komerciāliem nolūkiem to tālākpārdošanai kādā trešā valstī.

50 Šādu interpretāciju apstiprina arī PVN direktīvas 147. pantā paredzētā atbrīvojuma mērķis. Ar šo atbrīvojumu – gluži tāpat kā ar šīs direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu – patiešām ir iecerēts starptautiskajā tirdzniecībā vispārīgi ievērot principu, ka ar nodokli attiecīgās preces ir apliekamas to galamērķī, tādējādi nodrošinot, ka attiecīgais darījums ar nodokli tiek aplikts tikai un vienīgi attiecīgo preču patēriņa vietā (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2017. gada 29. jūnijs, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, 18. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2019. gada 17. oktobris, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).

51 Tomēr šim 147. pantam, kā būtībā secinājumu 67.–71. punktā izklāsta ģenerāladvokāts, ir arī īpašs mērķis veicināt tūrismu, kā tas izriet no šā panta 1. punkta otrajā daļā dalībvalstīm paredzētajām tiesībām atbrīvot no nodokļa preču piegādes, kuru kopvērtība ir mazāka par šā punkta pirmās daļas c) apakšpunktā paredzēto. Taču minētajā 147. pantā paredzētā atbrīvojuma attiecināšanai uz eksportu, kas veikts komerciālos nolūkos attiecīgo preču tālākpārdošanai kādā trešā valstī, nebūtu nekāda sakara ar šo tūrisma veicināšanas mērķi, kurš ir cieši saistīts ar pircēja darbību, kam nav saimnieciska rakstura.

52 Šādu interpretāciju apstiprina arī tas, kā leģislatīvi ir attīstījusies tiesību norma, kas tagad ir rodama PVN direktīvas 147. pantā. Šī norma, kā to būtībā secinājumu 43.–59. un 63. punktā izklāsta arī ģenerāladvokāts, sākotnēji bija saistīta ar atbrīvojumiem, kas paredzēti ceļotāju personīgajā bagāžā esošu nekomerciālu preču ievešanai, kā arī piegādēm, kuras veiktas mazumtirdzniecības ietvaros. Taču dažādajos grozījumos, ko Savienības likumdevējs ir veicis šajā tiesību normā, tas nav izrādījis vēlmi pie šīs saiknes atgriezties.

53 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz pirmo un otro jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 147. panta 1. punktā paredzētais atbrīvojums "precēm ceļotāju personīgā bagāžā" ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neattiecas uz precēm, kuras Savienībā nereģistrēta privātpersona izved no Savienības komerciālos nolūkos to tālākpārdošanai trešā valstī.

Par trešo un ceturto jautājumu

54 Ar trešo un ceturto jautājumu, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunkts un 147. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāda valsts judikatūra, saskaņā ar kuru tad, ja nodokļu administrācija konstatē, ka nav izpildīti nosacījumi atbrīvojumam no PVN attiecībā uz precēm ceļotāju personīgā bagāžā, bet attiecīgās preces to pircējs faktiski ir izvedis ārpus Savienības, tai ir jāizvērtē, vai šā 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no PVN var tikt piemērots attiecīgajai piegādei arī tad, ja nav nokārtotas piemērojamās muitas formalitātes un pirkuma brīdī pircējam nav bijis nodoma izmantot šo pēdējo minēto atbrīvojumu.

55 Jāatgādina, ka atbilstoši PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunktam dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādu preču piegādes, kuras pircējs, kas nav reģistrēts attiecīgās dalībvalsts teritorijā, vai cita persona viņa vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus Savienības, izņemot būtībā tādu preču piegādes, ko transportē pats pircējs un kas paredzētas tam, lai aprīkotu vai apgādātu personiskas lietošanas transportlīdzekļus. Šī tiesību norma ir jālasa kopsakarā ar šis direktīvas 14. panta 1. punktu, saskaņā ar kuru "preču piegāde" nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam (spriedumi, 2018. gada 28. februāris, *Pieńkowski*, C-307/16, EU:C:2018:124, 24. punkts, kā arī 2019. gada 17. oktobris, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 19. punkts un tajā minētā judikatūra).

56 No šīm normām un, konkrēti, no minētā 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā izmantotā termina "nosūta" izriet, ka preces eksports ir veikts un atbrīvojums no nodokļa par eksporta piegādi ir piemērojams, ja tiesības ar preci rīkoties kā īpašniekam ir nodotas pircējam, ja piegādātājs pierāda, ka šī prece ir nosūtīta vai transportēta ārpus Savienības un ja pēc šīs nosūtīšanas vai transportēšanas prece fiziski ir atstājusi Savienības teritoriju (spriedumi, 2018. gada 28. februāris, *Pieńkowski*, C-307/16, EU:C:2018:124, 25. punkts, kā arī 2019. gada 17. oktobris, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

57 Šajā lietā netiek apstrīdēts, ka preču piegāde PVN direktīvas 14. panta izpratnē ir notikusi, ka pamatlietā aplūkoto darījumu preces to pircēji ir izveduši no Savienības un ka šo preču faktiska izvešana no Savienības teritorijas ikvienas attiecīgās piegādes gadījumā ir apliecināta ar izvešanas vietas muitas iestādes vīzējumu veidlapā, kas atrodas nodokļa maksātāja rīcībā.

58 Turklāt gadījumos, kad PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā minētā piegāde attiecas uz precēm ceļotāju personīgā bagāžā, atbrīvojums patiešām ir piemērojams tikai tad, ja ir izpildīti vairāki papildnosacījumi, kas ir paredzēti šīs direktīvas 147. pantā (spriedums, 2018. gada 28. februāris, *Pieńkowski*, C-307/16, EU:C:2018:124, 27. punkts).

59 Tomēr, kā skaidri izriet no PVN direktīvas 147. panta 1. punkta pirmās daļas formulējuma un iepriekšējā punktā atgādinātās judikatūras, šīs direktīvas 147. pants nav nekas cits kā tikai norma par īpašu gadījumu, kurā piemērojams tās 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums, un šajā 147. pantā paredzētie nosacījumi papildina 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētos. No tā izriet, ka tas, ka nav izpildīti šie nosacījumi, kas īpaši paredzēti minētajā 147. pantā, neizslēdz iespēju, ka ir izpildīti nosacījumi, kuri paredzēti tikai šajā 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā.

60 Turklāt, pirmkārt, PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunkts neparedz nosacījumu, ka ir jābūt izpildītām eksportam paredzētajām muitas formalitātēm, lai būtu piemērojams šajā normā paredzētais atbrīvojums eksportam (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2019. gada 28. marts, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, 26. punkts).

61 Otrkārt, Tiesa ir vairākkārt nospriedusi, ka jēdziens "preču piegāde" ir objektīvs un ka tas ir piemērojams neatkarīgi no attiecīgo darījumu mērķiem un rezultātiem, un ka nodokļu administrācijai nav pienākuma veikt izmeklēšanu, lai noskaidrotu konkrētā nodokļa maksātāja nodomu, vai arī ņemt vērā uzņēmēja, kas nav šis nodokļa maksātājs, bet kas iesaistās tajā pašā piegāžu ķēdē, nodomu (spriedums, 2019. gada 17. oktobris, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

62 No tā izriet, ka tāds darījums kā pamatlietā aplūkotie darījumi ir preču piegāde PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē, ja tas atbilst šā sprieduma 56. punktā atgādinātajiem objektīvajiem kritērijiem, uz kuriem šis jēdziens ir balstīts (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2019. gada 17. oktobris, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 23. punkts).

63 Tādējādi darījuma kvalificēšana par "piegādi eksportam" šīs normas izpratnē nevar būt atkarīga no eksportam piemērojamo muitas formalitāšu nokārtošanas (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2019. gada 28. marts, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, 27. punkts un tajā minētā judikatūra), ne arī no tā, ka pircēja nodoms pirkuma brīdī bija izmantot nevis atbrīvojumu, kas paredzēts minētajā tiesību normā, bet gan PVN direktīvas 147. pantā paredzēto atbrīvojumu. Proti, šie apstākļi neizslēdz, ka ir izpildīti šie objektīvie kritēriji.

64 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz trešo un ceturto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunkts un 147. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tāda valsts judikatūra, saskaņā ar kuru tad, ja nodokļu administrācija konstatē, ka nav izpildīti nosacījumi atbrīvojumam no PVN attiecībā uz precēm ceļotāju personīgā bagāžā, bet attiecīgās preces to pircējs faktiski ir izvedis ārpus Savienības, tai ir jāizvērtē, vai šā 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no PVN var tikt piemērots attiecīgajai piegādei arī tad, ja nav nokārtotas piemērojamās muitas formalitātes un pirkuma brīdī pircējam nav bijis nodoma izmantot šo pēdējo minēto atbrīvojumu.

Par piekto jautājumu

65 Ar piekto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunkts un 147. pants, kā arī nodokļu neitralitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāda dalībvalsts prakse, saskaņā ar kuru nodokļu administrācija automātiski atsakās nodokļa maksātājam piešķirt atbrīvojumu no PVN, kas paredzēts gan vienā, gan

otrā no šīm normām, ja tā konstatē, ka šis nodokļa maksātājs ir negodprātīgi izdevis veidlapu, uz kuras pamata pircējs ir izmantojis šajā 147. pantā paredzēto atbrīvojumu, lai arī ir pierādīts, ka attiecīgās preces ir atstājušas Savienības teritoriju.

66 Kā būtībā izriet no pirmā un otrā jautājuma izvērtējuma, PVN direktīvas 147. pantā paredzētais atbrīvojums no PVN nav piemērojams precēm, kuras pircējs izved no Savienības komerciālos nolūkos to tālākpārdošanai kādā trešā valstī. Tomēr, kā jau tas norādīts šā sprieduma 59. punktā, šajā 147. pantā paredzētais atbrīvojums nav nekas cits kā šīs direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas īpašs gadījums, un tas, ka nav izpildīti minētajā 147. pantā paredzētie īpašie nosacījumi, neizslēdz, ka ir izpildīti šajā 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētie.

67 Līdz ar to tas, ka nodokļu administrācija konstatē, ka attiecīgais eksports ir veikts komerciālos nolūkos un tāpēc tam nav piemērojams PVN direktīvas 147. pantā paredzētais atbrīvojums, tai neļauj automātiski secināt, ka ir jāatsaka arī šīs direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums.

68 Turklāt, kā jau būtībā ir atgādināts šā sprieduma 62. un 63. punktā, darījuma kvalificējamība par "preču piegādi" PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē ir atkarīga no tā, vai tas atbilst šā sprieduma 56. punktā atgādinātajiem objektīvajiem kritērijiem, uz kuriem ir balstīts šis jēdziens, un tā nedrīkst būt atkarīga no muitas formalitāšu ievērošanas, nedz no nodokļa maksātāja vai kāda cita operatora, kas iesaistījies piegādes ķēdē, nodoma.

69 Tomēr, kā izriet no PVN direktīvas 131. panta, atbrīvojumus, kas paredzēti šīs direktīvas IX sadaļas 2. līdz 9. nodaļā, kurās ietilpst 146. un 147. pants, 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. Turklāt PVN direktīvas 273. pantā ir noteikts, ka dalībvalstis var paredzēt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu un novērstu krāpšanu.

70 Šajā ziņā Tiesa jau ir nospriedusi, ka, izmantojot minētajā 131. un 273. pantā piešķirtās pilnvaras, dalībvalstīm ir jāievēro vispārējie tiesību principi, kas ir daļa no Savienības tiesību sistēmas, tostarp samērīguma princips (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2018. gada 28. februāris, *Pieńkowski*, C-307/16, EU:C:2018:124, 33. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2019. gada 17. oktobris, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 26. punkts).

71 Runājot par šo principu, ir jāatgādina, ka 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 materiāltiesiskos nosacījumus un, it īpaši, nenoskaidrojot, vai tie ir izpildīti. Proti, darījumi ir jāapliek ar nodokli, ņemot vērā to objektīvās īpašības (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2019. gada 17. oktobris, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

72 Ja šie materiāltiesiskie nosacījumi ir izpildīti, nodokļu neitralitātes princips prasa, lai atbrīvojums no PVN tiktu piešķirts pat tad, ja nodokļa maksātāji nav izpildījuši dažas formālās prasības (spriedums, 2019. gada 17. oktobris, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

73 Saskaņā ar Tiesas judikatūru ir tikai divi gadījumi, kuros kādas formālas prasības neizpilde var izraisīt tiesību uz atbrīvojumu no PVN zaudēšanu (spriedums, 2019. gada 17. oktobris, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

74 Pirmkārt, formālas prasības neizpilde var izraisīt atteikumu piešķirt atbrīvojumu no PVN, ja šī prasības neizpilde liedz iespēju sniegt konkrētus pierādījumus, ka materiāltiesiskās prasības ir bijušas izpildītas (spriedums, 2019. gada 17. oktobris, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

75 Ievērojot iesniedzējtiesas vaicāto, šajā ziņā ir jāatgādina, ka PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā noteiktais atbrīvojums patiešām ir "eksporta atbrīvojums" un ka tātad ir nepieciešams, lai kompetento nodokļu iestādēm apmierinošā veidā tiktu pierādīts, ka šāda eksportēšana patiešām ir notikusi. Līdz ar to šādu prasību, kas tādējādi attiecas uz materiāltiesiskajiem nosacījumiem, kuri ir jāizpilda, lai tiktu piemērots atbrīvojums, nevar uzskatīt vienīgi par formālu pienākumu šā sprieduma 71. punktā atgādinātās judikatūras izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2018. gada 8. novembris, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, 47. un 48. punkts, kā arī 2019. gada 28. marts, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, 36. punkts).

76 Tomēr nav uzspiežams kāds viens pierādīšanas veids, kas izslēgtu visus pārējos, un ir jāpieļauj ikviens pierādījums, kas palīdzētu kompetentajai nodokļu iestādei gūt nepieciešamo pārliecību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 8. novembris, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, 49. un 50. punkts).

77 Šajā lietā, kā tas jau norādīts šā sprieduma 57. punktā, tomēr netiek apstrīdēts, ka preču piegāde PVN direktīvas 14. panta izpratnē ir notikusi, ka pamatlietā aplūkoto darījumu preces to pircēji ir izveduši no Savienības un ka šo preču faktiska izvešana no Savienības teritorijas ikvienas attiecīgās piegādes gadījumā ir apliecināta ar izvešanas vietas muitas iestādes vīzējumu pieteikuma veidlapā, kas atrodas nodokļa maksātāja rīcībā.

78 Taču apstāklis, ka pamatlietā aplūkotā pieteikuma veidlapa ir paredzēta tam, lai tiktu piemērots PVN direktīvas 147. pantā paredzētais atbrīvojums, neizslēdz, ka tam uzliktais vīzējums ļauj uzskatīt, ka ir izpildīta materiāltiesiskā prasība par preču faktisku izvešanu no Savienības teritorijas. Proti, pirmkārt, šāda vīzējuma izdarīšana uz rēķina vai cita to aizstājoša attaisnojošā dokumenta, ir PVN direktīvas 147. panta 2. punktā skaidri pieļauts veids, kā pierādīt attiecīgo preču eksportēšanu no Savienības. Otrkārt, attiecīgo preču atmuitošana eksportam – neatkarīgi no tā, vai tas tiek darīts pirms vai pēc eksportēšanas, – ir formāls pienākums, kas turklāt izriet nevis no PVN kopējās sistēmas, bet gan no muitas sistēmas. Līdz ar to šā pienākuma neizpilde pati par sevi neizslēdz, ka ir izpildīti šā atbrīvojuma piemērošanu pamatojošie materiāltiesiskie nosacījumi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 28. marts, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, 39. punkts).

79 Šajos apstākļos samērīguma princips nav ievērots, ja atbrīvojumu no PVN attiecībā uz preču piegādi eksportam tiek liegts piešķirt tāpēc, ka attiecīgais nodokļa maksātājs nav veicis muitas procedūru šo preču izvešanai un tā rīcībā nav vajadzīgo dokumentu, lai arī netiek apstrīdēts, ka minētās preces ir faktiski eksportētas atbilstoši šā sprieduma 56. punktā atgādinātajiem kritērijiem, un tas ir apliecināts ar izvešanas vietas muitas iestādes izdarītu vīzējumu, un ka šī piegāde tātad pēc savām objektīvajām raksturiezīmēm atbilst nosacījumiem, kam pakārtots PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2019. gada 28. marts, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, 30. punkts). Šajā ziņā veikt nepieciešamās pārbaudes ir valsts tiesas ziņā.

80 Otrkārt, uz nodokļu neitralitātes principu nolūkā saņemt atbrīvojumu no PVN nevar atsaukties nodokļa maksātājs, kas ir apzināti piedalījies krāpšanā nodokļu jomā, kura ir apdraudējusi kopējās PVN sistēmas darbību. Saskaņā ar Tiesas 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 piešķiršana tam būtu jāatsaka (spriedums, 2019. gada 17. oktobris, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

81 Savukārt piegādātājs nevar būt atbildīgs par PVN samaksu neatkarīgi no viņa iesaistes pircēja īstenotajā krāpšanā. Proti, būtu acīmredzami nesamērīgi atzīt nodokļa maksātāju par atbildīgu par zaudētajiem nodokļu ieņēmumiem, ko ir radījusi trešo personu krāpnieciska rīcība, kuru tas nekādi neietekmē (spriedums, 2019. gada 17. oktobris, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

82 Šajā ziņā Tiesa ir jau nospriedusi, ka situācijā, kad ir izpildīti PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētie nosacījumi eksporta atbrīvojumam, tostarp attiecīgās preces ir izvestas no Savienības muitas teritorijas, par šādu piegādi nav jāmaksā nekāds PVN un šādos apstākļos principā vairs nepastāv krāpšanas nodokļu jomā vai nodokļu zaudējumu iespējamība, kas var attaisnot attiecīgās darbības aplikšanu ar nodokli (spriedumi, 2013. gada 19. decembris, *BDV Hungary Trading*, C-563/12, EU:C:2013:854, 40. punkts, un 2019. gada 17. oktobris, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 35. punkts).

83 Jāatgādina arī, ka Tiesa jau ir nospriedusi, ka ar to, ka krāpnieciskās darbības ir izdarītas trešā valstī, nav pietiekami, lai vispār izslēgtu, ka pastāv kāda krāpšana, kas apdraud kopējās PVN sistēmas darbību, un ka šādos apstākļos valsts tiesai ir jāpārbauda, vai pamatlietā aplūkotie darījumi patiešām bija iesaistīti šādā krāpšanā, un, ja tie bija iesaistīti, tai ir jāizvērtē, vai nodokļa maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka tas tā ir (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 17. oktobris, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 37. punkts).

84 Tomēr šajā gadījumā iesniedzējtiesa sīkāk nepaskaidro *Bakati* izdarītās krāpšanas iedabu, konkrēti to, cik lielā mērā tās rīcība esot izraisījusi nodokļu zaudējumus vai apdraudējusi šīs kopējās sistēmas darbību. Šajā ziņā jāsaka, ka tas vien, ka šīs sabiedrības apgrozījums ir iespējami pieaudzis uz tās konkurentu apgrozījuma rēķina, *a priori* vēl nav šāds apdraudējums.

85 Jānorāda arī, ka atbrīvojuma piemērošana eksportam PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē nav atkarīga no nodokļa maksātāja izdarītas izvēles, jo šāds atbrīvojums principā tiek saņemts pēc likuma, ja ir izpildīti tālab paredzētie materiāltiesiskie nosacījumi, kā tas ir noteikts šā sprieduma 56. punktā atgādinātajā judikatūrā. Tāpēc – pretēji tam, ko šķiet sagaidām iesniedzējtiesa, – judikatūras atziņas, kas izriet no 2018. gada 17. maija sprieduma *Vámos* (C-566/16, EU:C:2018:321) un kas attiecas uz iespēju dalībvalstij izslēgt to, ka īpašais PVN uzlikšanas režīms, kurš paredz atbrīvojumu mazajiem uzņēmumiem, tiek ar atpakaļejošu spēku piemērots tādam nodokļa maksātājam, kas atbilst šajā ziņā nepieciešamajiem materiāltiesiskajiem nosacījumiem, taču nav izmantojis iespēju izvēlēties šā režīma piemērošanu brīdī, kad tas nodokļu administrācijai paziņoja par savas saimnieciskās darbības uzsākšanu, nav piemērojamas tādos apstākļos kā pamatlietā aplūkotie.

86 Taču no paša piektā prejudiciālā jautājuma formulējuma, kā arī no iesniedzējtiesas lēmuma pamatojuma izriet, ka *Bakati* ir piedalījusies PVN direktīvas 147. panta 1. punkta pārkāpumā.

87 Tomēr šāds PVN direktīvas normas atsevišķs pārkāpums, kas neizraisa Savienības nodokļu ieņēmumu zaudējumu, nav uzskatāms par tādu, kas apdraudētu kopējās PVN sistēmas darbību.

88 Tāpēc, neizslēdzot iespēju, ka saskaņā ar valsts tiesībām par šādu pārkāpumu var tikt piemēroti tādi samērīgi administratīvie sodi kā, piemēram, naudas sods, par tā izdarīšanu nevar sodīt ar atteikumu piešķirt atbrīvojumu no PVN attiecībā uz faktiski veiktu eksportu.

89 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz piekto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunkts un 147. pants, kā arī nodokļu neitralitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāda dalībvalsts prakse, saskaņā ar kuru nodokļu administrācija automātiski atsakās nodokļa maksātājam piešķirt atbrīvojumu no PVN, kas paredzēts gan vienā, gan otrā no šīm normām, ja tā konstatē, ka šis nodokļa maksātājs ir negodprātīgi izdevis veidlapu, uz kuras pamata pircējs ir izmantojis šajā 147. pantā paredzēto atbrīvojumu, lai arī ir pierādīts, ka attiecīgās preces ir atstājušas Savienības teritoriju. Šajos apstākļos šajā 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no PVN piemērošana ir jāatsaka, ja kādas formālas

prasības neizpildes rezultātā nav iespējams pārliecinoši pierādīt, ka ir izpildītas šā atbrīvojuma piemērojamības materiāltiesiskās prasības, vai tiek konstatēts, ka minētais nodokļa maksātājs ir zinājis vai tam bija jāzina, ka attiecīgais darījums ir iesaistīts krāpšanā, kas apdraud kopējās PVN sistēmas darbību.

Par tiesāšanās izdevumiem

90 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 (piektā palāta) nospriež:

1) **Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 147. panta 1. punktā paredzētais atbrīvojums "precēm ceļotāju personīgā bagāžā" ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neattiecas uz precēm, kuras Eiropas Savienībā nereģistrēta privātpersona izved no Savienības komerciālos nolūkos to tālākpārdošanai trešā valstī.**

2) **Direktīvas 2006/112 146. panta 1. punkta b) apakšpunkts un 147. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tāda valsts judikatūra, saskaņā ar kuru tad, ja nodokļu administrācija konstatē, ka nav izpildīti nosacījumi atbrīvojumam no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) attiecībā uz precēm ceļotāju personīgā bagāžā, bet attiecīgās preces to pircējs faktiski ir izvedis ārpus Eiropas Savienības, tai ir jāizvērtē, vai šā 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no PVN var tikt piemērots attiecīgajai piegādei arī tad, ja nav nokārtotas piemērojamās muitas formalitātes un pirkuma brīdī pircējam nav bijis nodoma izmantot šo pēdējo minēto atbrīvojumu.**

3) **Direktīvas 2006/112 146. panta 1. punkta b) apakšpunkts un 147. pants, kā arī nodokļu neitralitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāda dalībvalsts prakse, saskaņā ar kuru nodokļu administrācija automātiski atsakās nodokļa maksātājam piešķirt atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa (PVN), kas paredzēts gan vienā, gan otrā no šīm normām, ja tā konstatē, ka šis nodokļa maksātājs ir negodprātīgi izdevis veidlapu, uz kuras pamata pircējs ir izmantojis šajā 147. pantā paredzēto atbrīvojumu, lai arī ir pierādīts, ka attiecīgās preces ir atstājušas Eiropas Savienības teritoriju. Šajos apstākļos šajā 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no PVN piemērošana ir jāatsaka, ja kādas formālas prasības neizpildes rezultātā nav iespējams pārliecinoši pierādīt, ka ir izpildītas šā atbrīvojuma piemērojamības materiāltiesiskās prasības, vai tiek konstatēts, ka minētais nodokļa maksātājs ir zinājis vai tam bija jāzina, ka attiecīgais darījums ir iesaistīts krāpšanā, kas apdraud kopējās PVN sistēmas darbību.**

[Paraksti]