



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2013. gada 19. decembrī*

PVN — Direktīva 2006/112/EK — 146. pants — Eksporta atbrīvojumi — 131. pants — Dalībvalstu pieņemti nosacījumi — Valsts tiesību akti, kuros noteikts, ka eksportējamas preces no Eiropas Savienības muitas teritorijas ir jāizved noteiktajā 90 dienu termiņā pēc to piegādes

Lieta C-563/12

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Kúria* (Ungārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2012. gada 18. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2012. gada 5. decembrī, tiesvedībā

***BDV Hungary Trading Kft.*, likvidācijas procesā,**

pret

***Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága*.**

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents), tiesneši E. Juhāss [*E. Juhász*], A. Ross [*A. Rosas*], D. Švābi [*D. Šváby*] un K. Vajda [*C. Vajda*],

ģenerālvokāts N. Vāls [*N. Wahl*],

sekretāre S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2013. gada 24. oktobra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *BDV Hungary Trading Kft.*, likvidācijas procesā, vārdā — *Á. Gerey* un *D. Sobor*, *ügyvédek*,
- *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága* vārdā — *Zs. Szilveszter* un *Zs. Tamásné Kajati*, *jogtanácsos*,
- Ungārijas valdības vārdā — *K. Szíjjártó*, *M. Z Fehér* un *G. Koós*, pārstāvji,
- Grieķijas valdības vārdā — *I. Pouli* un *M. Tassopoulou*, pārstāves,
- Eiropas Komisijas vārdā — *L. Lozano Palacios*, *V. Bottka* un *A. Sipos*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda — ungāru.

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklaušanās pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK (OV L 376, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 15. pantu, kā arī Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) 131., 146. un 273. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *BDV Hungary Trading Kft.* (turpmāk tekstā – “*BDV*”), kas atrodas brīvprātīgas likvidācijas procesā, un *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága* (Valsts ieņēmumu un muitas dienesta Vidusungārijas vispārējā nodokļu pārvalde) par preču, kas nosūtītas vai transportētas ārpus Eiropas Savienības, atbrīvošanu no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Sestās direktīvas 15. panta 1. un 2. punktā ir noteikts:

“Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

1. tādu preču piegādes, kuras pārdevējs vai cita persona viņa vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus Kopienas;
2. tādu preču piegādi, kuras pircējs vai cita persona pircēja vārdā nosūta vai transportē uz ceļamērķi ārpus Kopienas, ja šis pircējs nav reģistrēts šīs valsts teritorijā, izņemot preces, kuras transportē pats pircējs, lai aprīkotu, uzpildītu un apgādātu ar pārtiku izpriecu ceļojumu kuģus, privātus lidaparātus vai citus transporta līdzekļus privātai lietošanai;

[..].”

- 4 Ar Direktīvu 2006/112 – saskaņā ar tās 411. un 413. pantu – kopš 2007. gada 1. janvāra ir atcelti un aizstāti Savienības tiesību akti PVN jomā, tostarp Sestā direktīva. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 preambulas 1. un 3. apsvērumu Sestās direktīvas sistēmas pārveidošana bija nepieciešama, lai visus piemērojamos noteikumus izklāstītu skaidri un racionāli, un strukturāli, pārstrādājot formulējumu, bet neveicot grozījumus pēc būtības. Tādējādi Direktīvas 2006/112 noteikumi pēc būtības ir identiski attiecīgajiem Sestās direktīvas noteikumiem.
- 5 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 14. panta 1. punktu:

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

6 Saskaņā ar šīs direktīvas 131. pantu:

“[Direktīvas 2006/112 IX] 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.”

7 Minētās direktīvas IX sadaļas 6. nodaļas “Eksporta atbrīvojumi” 146. panta 1. punktā ir noteikts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

- a) tādu preču piegādes, kuras pārdevējs vai cita persona viņa vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus Kopienas;
- b) tādu preču piegādes, kuras pircējs, kas neveic uzņēmējdarbību dalībvalsts attiecīgajā 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;

[..].”

8 Direktīvas 2006/112 273. pantā 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.

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā.”

Ungārijas tiesības

9 1992. gada Likuma Nr. LXXIV par pievienotās vērtības nodokli (*Magyar Közlöny* 1992/128, turpmāk tekstā – “agrākais PVN likums”) 11. panta 1. punktā “preču eksporta” jēdziens ir definēts šādi:

“Preču eksports: jebkāda preču iegādāšanās, kuras tiešas sekas ir tādas, ka muitas iestādes, vēlākais, trešā mēneša pēc tam, kad preces ir iegādātas, pēdējā dienā liek izvest preces uz trešo valsti kā galamērķa valsti. Laikā starp iegādes brīdi un to izvešanu no teritorijas preces nevar tikt izmantotas vai novērtētas, neietekmējot to izmēģināšanu vai to ražošanu izmēģināšanai.”

10 Saskaņā ar šī likuma 29. pantu:

“No nodokļa ir atbrīvots:

- a) preču eksports,

[..].”

- 11 2007. gada Likums Nr. CXXVII par pievienotās vērtības nodokli (*Magyar Közlöny* 2007/155, turpmāk tekstā – “jaunais PVN likums”) stājās spēkā 2008. gada 1. janvārī. Šī likuma 98. pantā ir noteikts:

“1. No nodokļa ir atbrīvota tādu preču piegāde, kuru veic, izmantojot pastu, vai kas tiek transportētas no valsts uz valsti ārpus Kopienas, ar nosacījumu, ka piegādi vai transportēšanu:

- a) veic pats piegādātājs vai trešā persona viņa interesēs;
- b) veic pats iegādātājs vai trešā persona viņa interesēs, ja ir izpildīti šī likuma [ši panta] 3. un 4. punktā vai 99. un 100. pantā paredzētie papildu nosacījumi.

2. 1. punkts ir piemērojams, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

- a) iestādei, kas liek precēm atstāt Kopienas teritoriju, ir jāapliecina, ka tās ir atstājušas minēto teritoriju piegādes brīdī vai, vēlākais, 90 dienu laikā pēc tās veikšanas un
- b) piegādātās preces a) punktā minētā termiņa laikā nevar tikt izmantotas to mērķim vai citādā veidā novērtētas, neietekmējot to izmēģināšanu vai to ražošanu izmēģināšanai.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 12 2007. un 2008. gadā *BDV* nodarbojās ar konservu vairumtirdzniecību. Saistībā ar savu darbību šis uzņēmums trešajās valstīs tirgoja preces, kuras tas ražoja Ungārijā. Līgumos, kas tika noslēgti ar pircējiem, kuri ir reģistrēti ārpus Savienības muitas teritorijas, bija ietverts viens no Starptautiskās Rūpniecības kameras izstrādātajiem starptautiskajiem tirdzniecības noteikumiem (tā sauktie “*Incoterms 2000*” noteikumi), proti, noteikums “piegāde no ražotnes” (“*ex-works*” vai *EXW*), kas nozīmē, ka pircējs saņem precī pie pārdevēja telpu durvīm.
- 13 Veicot nodokļu kontroli *BDV* par laiku no 2007. gada 1. janvāra līdz 2009. gada 31. decembrim, izņemot laikposmu no 2007. gada 1. jūlija līdz 2008. gada 31. martam, nodokļu administrācija konstatēja, ka PVN grāmatvedībā un PVN deklarācijās par pārbaudāmo laikposmu šis uzņēmums vairākas no šīm darbībām kvalificējis kā pārdošanu eksportam, lai gan eksportējamās preces Savienības muitas teritoriju atstājušas pēc tam, kad bija beidzies termiņš, kas šajā saistībā bija paredzēts agrākā PVN likuma 11. panta 1. punktā un kopš 2008. gada 1. janvāra ir paredzēts jaunā PVN likuma 98. panta 1. punktā.
- 14 Ar 2010. gada 22. oktobra lēmumu *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága*, veicot nodokļu pārrēķinu, noteica *BDV* nodokļu parādu, kā arī naudas sodu un nokavējuma procentus, pamatojoties uz to, ka preču eksportēšana uz trešajām valstīm ir notikusi pēc valsts tiesību aktos noteiktā termiņa.
- 15 *BDV* šo lēmumu apstrīdēja, norādot, ka minētie agrākā un jaunā PVN likuma noteikumi esot pretrunā gan Sestajai direktīvai, gan Direktīvai 2006/112. Savā prasībā tā norādīja, ka visas minētajā lēmumā norādītās piegādes faktiski tika veiktas ārpus Savienības. Turklāt saskaņā ar līguma noteikumu “*ex-works*” atbildība par preču transportēšanu esot pircējiem. Tādējādi, regulāri atgādinot pircējiem, lai preču transportēšana ārpus Savienības tiktu veikta noteiktajā termiņā, tā esot pierādījusi nepieciešamo rūpību.
- 16 *Budapest Környéki Törvényszék* (Budapeštas rajona tiesa) apmierināja *BDV* prasību. Šī tiesa uzskatīja, ka Ungārijas tiesību aktos paredzēto izvešanas termiņu nevar piemērot, ja ir konstatēts, ka preču eksports faktiski ir noticis. Nosacījumi, kurus var noteikt dalībvalstis, lai piemērotu eksporta atbrīvojumu, atbilstoši Tiesas judikatūrai nevar ne pārsniegt to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu Sestajā direktīvā un Direktīvā 2006/112 noteiktos mērķus, ne apdraudēt PVN neitralitāti.

- 17 Atbildētāja pamatlietā pārsūdzēja šo spriedumu *Kúria* (Augstākā tiesa). Tā norāda, ka atbilstoši valsts tiesībām tirdzniecības darbību var kvalificēt kā no nodokļa atbrīvotu pārdošanu eksportam tikai tad, ja prece atstāj Savienības teritoriju šajā tiesību aktā noteiktajā termiņā.
- 18 Šajā saistībā *Kúria* norāda, ka šis izvešanas termiņš nav uzskatāms par tiesvedības termiņu, tā saukto “tehnisko termiņu”, kuru var labot, bet par “materiālo tiesību noilgumu”. Tādējādi, ja nodokļu administrācija konstatē minētā termiņa iestāšanos, attiecīgās saimnieciskās darbības nevar tikt kvalificētas kā “no nodokļa atbrīvota pārdošana eksportam” un tādējādi ir aplikamas ar nodokli.
- 19 Šādos apstākļos *Kúria* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai [Sestās direktīvas] 15. pants un [Direktīvas 2006/112] 146. pants ir interpretējami tādējādi, ka, lai eksportējamo preču transportēšana ārpus Kopienu teritorijas varētu tikt uzskatīta par eksportēšanai paredzētu preču pārdošanu, kas ir atbrīvota no nodokļa, tai ir jānotiek noteiktā termiņā?
 - 2) Vai, lai atbildētu uz pirmo jautājumu, ir kāda nozīme piegādes nosacījumiem, apstāklim, ka pārdevējs, pircējs vai pārvadātājs ir rīkojušies labā vai ļaunā ticībā, ar pienācīgo rūpību vai, iespējams, vainojami, deklarācijas pārskata periodam vai apstāklim, ka preču pārvadājums faktiski notiek pēc noteiktā termiņa, bet kamēr vēl nav iestājies noilguma termiņš nodokļa aprēķināšanai?
 - 3) Vai ar nodokļu neitralitātes, tiesiskās noteiktības un samērīguma principiem ir saderīgi tas, ka kādas dalībvalsts tiesiskajā regulējumā ir paredzēti nosacījumi, kas papildina [iepriekš minētajās] direktīvās noteiktos, un eksporta atzišana par atbrīvotu no nodokļa ir pakārtota [tajās] neesošiem objektīviem un kumulatīviem nosacījumiem?
 - 4) Vai [Sestās direktīvas] 15. pantu un [Direktīvas 2006/112] 131. un 273. pantu var interpretēt tādējādi, ka, lai nepieļautu krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un ļaunprātīgu izmantošanu un lai pareizi aprēķinātu un iekasētu nodokli, dalībvalsts var preču eksporta atbrīvojumu pakārtot tādiem nosacījumiem kā [agrākā PVN likuma] 11. panta 1. punktā un [jaunā PVN likuma] 98. panta 1. punktā paredzētie?
 - 5) Vai ar Savienības tiesību pamatprincipiem un direktīvās noteikto ir saderīgi, ka [Sestās direktīvas 15. pantā un Direktīvas 2006/112 146. pantā] nerodamu nosacījumu neizpildes dēļ nodokļu iestāde no nodokļa atbrīvotu eksportu pārkvalificē un nodokļa maksātājam pieprasa samaksāt nodokli, un, ja tas tā ir, kādos apstākļos tas ir iespējams?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 20 Vispirms ir jānorāda, ka uzdotie jautājumi attiecas gan uz Sesto direktīvu, gan Direktīvu 2006/112, lai gan pamattiesvedība attiecas uz pārdošanas darbībām, kas ir notikušas pēc 2007. gada 1. janvāra. Kā tika norādīts šī sprieduma 4. punktā, sākot no šī datuma ar Direktīvu 2006/112 tika atcelta un aizstāta Sestā direktīva. Šādos apstākļos ir jāizvērtē tikai jautājumi, kas ir uzdoti saistībā ar Direktīvas 2006/112 noteikumiem.
- 21 Uzdotot savus jautājumus, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 2006/112 146. panta 1. punkts un 131. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru, veicot piegādi eksportam, preces, kuras ir paredzēts eksportēt ārpus Savienības, ir jāizved no Savienības teritorijas trīs mēnešu jeb 90 dienu laikā pēc piegādes datuma, jo šī termiņa pārsniegšanas pašas par sevi sekas ir tādas, ka nodokļu maksātājs vairs nevar izmantot atbrīvojumu no nodokļa par šo piegādi.

- 22 Kā izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, šie jautājumi īpaši attiecas uz to, vai valsts tiesību aktos var noteikt, ka gadījumā, ja tiek piegādātas eksportējamas preces, lai šo piegādi varētu uzskatīt par piegādi eksportam, kas ir atbrīvota no nodokļa, tā ir jāveic šādā termiņā.
- 23 Šajā saistībā ir jānorāda, ka atbilstoši Direktīvas 2006/112 146. panta 1. punkta b) apakšpunktam dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādu preču piegādes, kuras pārdevējs vai cita persona viņa vārdā nosūta vai transportē ārpus Savienības. Šī tiesību norma ir jālasa kopā ar minētās direktīvas 14. panta 1. punktu, saskaņā ar kuru “preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.
- 24 No šīm tiesību normām un tostarp no minētā 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā izmantotā jēdziena “nosūtīt(a)s” izriet, ka preces eksports ir veikts un atbrīvojums no nodokļa par piegādi eksportam ir piemērojams, ja tiesības ar precī rīkoties kā īpašniekam ir nodotas pircējam, piegādātājs pierāda, ka šī prece ir nosūtīta vai transportēta ārpus Savienības, un pēc šīs nosūtīšanas vai transportēšanas prece faktiski ir izvesta no Savienības teritorijas (attiecībā uz piegādi Kopienas iekšienē skat. 2007. gada 27. septembra spriedumu lietā C-409/04 *Teleos u.c.*, Krājums, I-7797. lpp., 42. punkts; 2010. gada 7. decembra spriedumu lietā C-285/09 *R.*, I-12605. lpp., 41. punkts, kā arī 2012. gada 6. septembra spriedumu lietā C-273/11 *Mecsek-Gabona*, 31. un 32. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 25 Pamatlietā nav strīda par to, ka preču piegāde Direktīvas 2006/112 14. panta izpratnē ir notikusi un preces, uz kurām attiecas pamatlietā aplūkotās darbības, faktiski ir atstājušas Savienības teritoriju.
- 26 Pretēji Direktīvas 2006/112 noteikumiem saistībā ar tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, uz ko norāda Ungārijas valdība, saskaņā ar kurām šīs tiesības principā tiek izmantotas tajā pašā laikposmā, kurā tās ir radušās, šīs direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā nav paredzēts nosacījums, saskaņā ar kuru eksportējamai precei būtu jāatstāj Savienības teritorija noteiktā termiņā, lai būtu piemērojams minētajā pantā paredzētais atbrīvojums no nodokļa. Šāds termiņš ir paredzēts tikai izņēmuma veidā minētās direktīvas 147. panta 1. punkta b) apakšpunktā precēm, kas tiek pārvadātas ceļotāju personīgā bagāžā.
- 27 No tā izriet, ka darbības kvalificēšana par piegādi eksportam saskaņā ar Direktīvas 2006/112 146. panta 1. punkta b) apakšpunktu nevar būt atkarīga no precīza termiņa ievērošanas, kurā attiecīgā prece ir jāizved no Savienības muitas teritorijas un kura neievērošana radītu sekas, kuru rezultātā nodokļu maksātājs vairs nevarētu izmantot eksporta atbrīvojumu no nodokļa.
- 28 Tomēr, kā izriet no Direktīvas 2006/112 131. panta, šīs direktīvas IX sadaļas 2.–9. nodaļā, kurā ietilpst 146. pants, paredzētie atbrīvojumi ir piemērojami apstākļos, ko nosaka dalībvalstis, lai nodrošinātu pareizu un godīgu minēto atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu iespējamu krāpšanu, izvairīšanos un ļaunprātīgu izmantošanu.
- 29 Īstenojot pilnvaras, ko tām piešķir minētais 131. pants, dalībvalstīm tomēr ir jāievēro vispārējie tiesību principi, kas ir daļa no Savienības tiesību sistēmas, tostarp tiesiskās drošības, samērīguma un tiesiskās palāvības aizsardzības princips (šajā ziņā skat. 2008. gada 21. februāra spriedumu lietā C-271/06 *Netto Supermarkt*, Krājums, I-771. lpp., 18. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *R.*, 45. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 30 Konkrētāk, attiecībā uz samērīguma principu Tiesa jau ir atzinusi, ka atbilstoši šim principam dalībvalstīm ir jāizmanto līdzekļi, kas, ļaujot efektīvi sasniegt valsts tiesībās paredzēto mērķi, vismazāk apdraud attiecīgos Savienības tiesību aktos paredzētos mērķus un principus (skat. it īpaši 2010. gada 18. novembra spriedumu lietā C-84/09 *X*, Krājums, I-11645. lpp., 36. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 31 Lai gan ir pamats tam, ka dalībvalstis veic pasākumus, lai nodrošinātu pēc iespējas efektīvāku Valsts kases tiesību aizsargāšanu, tomēr tie nedrīkst pārsniegt to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai (iepriekš minētais spriedums lietā *Netto Supermarkt*, 20. punkts).

- 32 Attiecībā uz mērķi termiņam, kas preču izvešanai no Savienības muitas teritorijas ir paredzēts agrākajā PVN likumā, kā arī jaunajā PVN likumā, Ungārijas valdība norādīja, ka šāds mērķis ir nepieciešams, lai varētu kontrolēt izvešanas nosacījumu, ko paredz eksporta atbrīvojums no nodokļa, un tas ļauj nodokļu administrācijai novērst jebkādu iespējamu krāpšanu, izvairīšanos un ļaunprātīgu izmantošanu.
- 33 Šajā saistībā ir jāatgādina, ka cīņa pret krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamo ļaunprātīgo rīcību ir Direktīvā 2006/112 atzīts un ar to iedrošināts mērķis (2012. gada 6. decembra spriedums lietā C-285/11 *Bonik*, 35. punkts un tajā minētā judikatūra). Tādējādi Tiesa ir nospriedusi, ka mērķis novērst krāpšanu nodokļu jomā reizēm pamato stingrākas prasības attiecībā uz piegādātāju pienākumiem (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Teleos u.c.*, 58. punkts, kā arī lietā *Netto Supermarkt*, 22. punkts).
- 34 Tādējādi dalībvalstis faktiski var noteikt saprātīgu termiņu eksportam, ņemot vērā komerciālo praksi eksporta jomā trešajās valstīs, lai pārliecinātos, vai prece, kas ir piegādes eksportam priekšmets, faktiski ir izvesta no Savienības.
- 35 Kā Komisija norādīja savos apsvērumos, noteikums, ka eksportējamās preces pārdevējam ir jāievēro precīzs termiņš, kurā šī prece ir jāizved no Savienības muitas teritorijas, ir šim mērķim piemērots līdzeklis.
- 36 Tomēr šāds termiņš, kura izbeigšanās ļauj aplikēt eksportam paredzētas preces piegādi ar nodokli, nevar pārsniegt to, kas ir nepieciešams šī mērķa sasniegšanai.
- 37 Šajā saistībā vispirms ir jānorāda, ka fakts, ka eksportam paredzētu preču piegāde ir noteikta saskaņā ar tādu tiesisko regulējumu, kāds ir aplūkots pamatlietā, ja attiecīgā prece nav izvesta no Savienības teritorijas regulējumā paredzētajā termiņā, tā paša par sevi sekas nevar būt tādas, ka šis tiesiskais regulējums būtu jāuzskata par nesamērīgu. Atbilstoši PVN kopējās sistēmas pamatprincipam šis nodoklis ir maksājams par katru ražošanas vai izplatīšanas darbību (skat. it īpaši 2007. gada 27. septembra spriedumu lietā C-146/05 *Collée*, Krājums, I-7861. lpp., 22. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Bonik*, 28. punkts). No tā izriet, ka eksportējamās preces piegāde principā var tikt aplikta ar nodokli, ja ar attiecīgo darbību saprātīgā termiņā, kas paredzēts piemērojamā valsts tiesiskajā regulējumā, netiek izpildīti Direktīvas 2006/112 146. panta 1. punkta b) apakšpunkta nosacījumi.
- 38 Tomēr saskaņā ar iesniedzējtiesas sniegtajām norādēm pamatlietā aplūkotais izvešanas termiņš ir uzskatāms par materiālo tiesību noilgumu, kura iestāšanos nevar novērst. Tādējādi, ja eksportējamā prece neatstāj Savienības muitas teritoriju termiņā, kas noteikts agrākajā PVN likumā un jaunajā PVN likumā, šīs preces piegāde tiek aplikta ar nodokli, pat ja minētā prece ir faktiski izvesta no Savienības pēc šajā tiesiskajā regulējumā paredzētā termiņa izbeigšanās.
- 39 Šajā saistībā ir jānorāda, ka tāds valsts tiesiskais regulējums, kāds ir aplūkots pamatlietā, ar kuru eksporta atbrīvošana no nodokļa ir paredzēta, ja tiek ievērots izvešanas termiņš, ar mērķi tostarp cīnīties pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanās un krāpšanas nodokļu jomā, tomēr neļaujot nodokļu maksātājiem šī atbrīvojuma izmantošanas nolūkos pierādīt, ka izvešanas nosacījums ir izpildīts pēc šī termiņa iestāšanās, un neparedzot nodokļu maksātājam tiesības atgūt PVN, kas jau ir ticis samaksāts, jo nav ievērots minētais termiņš, ja tas iesniedz pierādījumus tam, ka prece ir izvesta no Savienības muitas teritorijas, pārsniedz to, kas ir nepieciešams minētā mērķa sasniegšanai.
- 40 Situācijā, kad ir izpildīti Direktīvas 2006/112 146. 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 (pēc analogijas skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Collée*, 30. punkts un tajā minētā judikatūra). Šādos apstākļos principā vairs nepastāv krāpšanas nodokļu jomā vai nodokļu zaudējumu iespējamība, kas var attaisnot attiecīgās darbības aplikšanu ar nodokli.

- 41 Tādējādi ir jākonstatē, ka tāds tiesiskais regulējums, kāds ir aplūkots pamatlietā, pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu mērķi novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un krāpšanu nodokļu jomā.
- 42 Ņemot vērā visus iepriekš minētos nosacījumus, uz prejudiciālajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 146. panta 1. punkts un 131. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru, veicot piegādi eksportam, preces, kuras paredzēts eksportēt ārpus Savienības, ir jāizved no Savienības teritorijas trīs mēnešu vai 90 dienu laikā pēc piegādes datuma, jo šī termiņa pārsniegšanas pašas par sevi sekas ir tādas, ka nodokļu maksātājs vairs nevar izmantot atbrīvojumu no nodokļa par šo piegādi.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 43 Attiecībā uz pamatlietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 146. panta 1. punkts un 131. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru, veicot piegādi eksportam, preces, kuras paredzēts eksportēt ārpus Eiropas Savienības, ir jāizved no Eiropas Savienības teritorijas trīs mēnešu vai 90 dienu laikā pēc piegādes datuma, jo šī termiņa pārsniegšanas pašas par sevi sekas ir tādas, ka nodokļu maksātājs vairs nevar izmantot atbrīvojumu no nodokļa par šo piegādi.

[Paraksti]