



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2019. gada 28. martā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 131. pants un 146. panta 1. punkta a) apakšpunkts – Preču, kas nosūtītas vai transportētas ārpus Eiropas Savienības, piegāžu atbrīvojums no nodokļa – Valsts tiesībās paredzēts nosacījums atbrīvojumam no nodokļa – Konkrētas muitas procedūras piemērošana precēm – Pierādījums par eksporta procedūras piemērošanu

Lietā C-275/18

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika) iesniedza ar lēmumu, kurš pieņemts 2018. gada 28. martā un kurš Tiesā reģistrēts 2018. gada 23. aprīlī, tiesvedībā

Milan Vinš

pret

Odvolací finanční ředitelství,

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja A. Prehala [*A. Prechal*] (referente), tiesneši F. Biltšens [*F. Biltgen*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*], K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] un L. S. Rosi [*L. S. Rossi*],

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

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Odvolací finanční ředitelství* vārdā – T. Rozehnal un D. Jeroušek, pārstāvji,
- Čehijas valdības vārdā – M. Smolek, J. Vlácil un O. Serdula, pārstāvji,
- Grieķijas valdības vārdā – M. Tassopoulou un A. Dimitrakopoulou, pārstāves,
- Eiropas Komisijas vārdā – L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė un M. Salyková, pārstāves,

ņemot vērā lēmumu, kas pieņemts pēc ģenerālvokātes uzklausišanas, izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

* Tiesvedības valoda – čehu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 131. un 146. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts strīdā starp *Milan Vinš* un *Odvolací finanční ředitelství* (Nodokļu sūdzību direktorāts, Čehijas Republika) par nodokļu iestāžu atteikumu no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atbrīvot vairākas preču piegādes, kas veiktas ārpus Eiropas Savienības.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

PVN direktīva

- 3 PVN direktīvas IV sadaļas “Darījumi, par kuriem uzliek nodokli” 1. nodaļas “Preču piegāde” 14. panta 1. punktā ir noteikts:

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

- 4 PVN direktīvas IX sadaļas “Atbrīvojumi” 1. nodaļas “Vispārīgi noteikumi” 131. pantā 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.”

- 5 PVN direktīvas IX sadaļas 6. nodaļas “Eksporta atbrīvojumi” 146. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

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

[..].”

- 6 PVN direktīvas XI sadaļas “Nodokļa maksātāju un dažu to personu pienākumi, kas nav nodokļa maksātājas” 7. nodaļas “Dažādi noteikumi” 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.

[..].”

Muitas kodekss

- 7 Saskaņā ar Padomes Regulas (EEK) Nr. 2913/92 (1992. gada 12. oktobris) par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (OV 1992, L 302, 1. lpp.), kas grozīta ar Eiropas Parlamenta un Padomes Regulu (EK) Nr. 648/2005 (2005. gada 13. aprīlis) (OV 2005, L 117, 13. lpp.; turpmāk tekstā – “Muitas kodekss”), 4. panta 15.–17. punktu:

“Šajā Kodeksā terminiem ir šāda nozīme:

[..]

- 15) “Muitas noteikumos atzīta preču izmantošana” nozīmē:

a) muitas procedūras piemērošanu precēm,

[..]

- 16) “Muitas procedūra” nozīmē:

[..]

h) izvešanu;

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

- 8 Muitas kodeksa IV sadaļas “Preču muietošanas vai izmantošanas režīms” 2. nodaļas “Muitas procedūras” 1. iedaļas “Preču nodošana kādā muitas procedūrā” 59. pantā ir paredzēts:

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

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

- 9 Minētā kodeksa 61. pantā ir noteikts:

“Muitas deklarācija izpildāma:

a) rakstveidā vai

b) datu apstrādes tehnikā, ja to paredz noteikumi, kas pieņemti saskaņā ar Komitejas procedūru, vai atļauj muitas dienesti, vai

c) vienkārši deklarējot, vai ar citādu rīcību, kurā preču valdītājs pauž vēlmi nodot preces muitas procedūrai, ja šādu iespēju paredz noteikumi, kas pieņemti saskaņā ar Komitejas procedūru.”

- 10 Muitas kodeksa iepriekš minētās 2. nodaļas 4. iedaļas “Izvešana” 161. panta 1. un 2. punktā ir noteikts:

“1. Izvešanas procedūra ļauj Kopienas preces izvest no Kopienas muitas teritorijas.

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

2. [..] Visas Kopienas preces, kuras paredzēts izvest, ir jānodod izvešanas procedūrā.”

Regula (EEK) Nr. 2454/93

- 11 Komisijas Regulas (EEK) Nr. 2454/93 (1993. gada 2. jūlijs), ar ko nosaka īstenošanas noteikumus Padomes Regulai Nr. 2913/92 (OV 1993, L 253, 1. lpp.), kura grozīta ar Komisijas Regulu (EK) Nr. 1875/2006 (OV 2006, L 360, 64. lpp.), II daļas “Muitas noteikumos atzīta izmantošana” IV sadaļas “Ar izvešanu saistīti piemērošanas noteikumi” 2. nodaļas “Galīga izvešana” 795. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Ja preces no Kopienas muitas teritorijas ir izvestas bez izvešanas deklarācijas, tad šādu deklarāciju eksportētājs iesniedz vēlāk tajā muitas iestādē, kura atbild par vietu, kurā eksportētājs ir reģistrēts.

[..]

Šādu deklarāciju muitas dienesti pieņem tikai tad, ja eksportētājs iesniedz sekojošo:

[..]

- b) pietiekamus pierādījumus par konkrēto preču veidu un daudzumu un par apstākļiem, kādos konkrētās preces izvestas no Kopienas muitas teritorijas.

[..]”

Čehijas Republikas tiesības

- 12 Likuma Nr. 235/2004 par pievienotās vērtības nodokli 33. pantā “Eksporta nodokļu dokuments”, redakcijā, kas bija spēkā pamatlietas faktu rašanās laikā, ir noteikts:

“Eksporta nodokļu dokuments ir

- a) muitas dienesta lēmums par preču izvešanu uz trešo valsti, ar kuru muitas dienests apstiprina minēto preču izvešanu no Savienības teritorijas [..].”

- 13 Šī likuma 66. pants ir izteikts šādā redakcijā:

“1. Preču izvešana šajā likumā ir preču izvešana no Savienības teritorijas uz trešo valsti ar nosacījumu, ka precēm ir tikusi piemērota izvešanas muitas procedūra, [..]

2. No nodokļa ir atbrīvotas tādu preču piegādes, ko no valsts teritorijas uz kādu trešo valsti nosūtījis vai transportējis:

- a) pārdevējs vai tas veikts viņa vārdā,

[..]

4. Runājot par preču piegādi uz trešo valsti, par darījuma izpildes dienu uzskata to, kad preces ir izvestas no Savienības teritorijas, ko ir apstiprinājis muitas dienests. Preču piegāde uz trešo valsti nodokļa maksātājam ir jāpierāda, izmantojot nodokļu dokumentu saskaņā ar šī likuma 33.a panta a) punktu.

[..]

6. Gadījumā, ja izvešanu no Savienības teritorijas muitas dienests nav apstiprinājis nodokļu dokumentā, nodokļa maksātājs preču izvešanu var pierādīt ar citiem pierādījumiem.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 14 Laikposmā no 2012. līdz 2014. gadam *M. Vinš* katru mēnesi pa pastu ārpus Savienības nosūtīja 400–500 militārās jomas kolekcijas priekšmetu. Attiecībā uz šīm precēm viņš nav iesniedzis PVN deklarāciju, uzskatot, ka attiecīgās piegādes ir atbrīvotas no PVN, jo tās attiecas uz eksportam paredzētām precēm.
- 15 Ar 2015. gada 27. augusta lēmumu Nodokļu sūdzību direktorāts būtībā apstiprināja nodokļu iestāžu izdotos paziņojumus par nodokli, kuros *M. Vinš* bija noteikts pienākums samaksāt PVN saistībā ar attiecīgajām preču piegādēm, jo viņš nebija pierādījis, ka šīm precēm ir tikusi piemērota izvešanas muitas procedūra, līdz ar to šīm piegādēm saskaņā ar Likuma Nr. 235/2004 66. panta 1. punktu nevar piemērot eksporta atbrīvojumu no nodokļa.
- 16 Prasību, ko *M. Vinš* bija iesniedzis par šo lēmumu *Krajský soud v Hradci Králové* (Hradeckrāloves apgabaltiesa, Čehijas Republika) noraidīja, jo šī tiesa uzskatīja, ka prasība par izvešanas muitas procedūras piemērošanu eksportam paredzētām precēm, kā nosacījums tiesībām uz atbrīvojumu no eksporta nodokļa, bija samērīga, ļāva veikt efektīvu eksporta pārbaudi tiesā un pilnībā atbilda Savienības tiesībām. Šajā ziņā nepietiekot, ka attiecīgās preces faktiski tika piegādātas uz trešo valsti.
- 17 *M. Vinš* ir iesniedzis kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā. Sūdzības pamatojumam viņš norāda – lai izpildītu Likuma Nr. 235/2004 66. panta 1. punktā paredzētos nosacījumus, nozīme ir tam, ka attiecīgās preces ir izvestas no Savienības teritorijas un līdz ar to tās faktiski ir piegādātas uz trešo valsti. Šādu faktu varētu pierādīt ar muitas dienesta apstiprinājumu vai ar citiem pierādīšanas līdzekļiem, tostarp dokumentiem, ko ir izdevuši pasta dienesti. *M. Vinš* šajā ziņā atsaucas uz 2013. gada 19. decembra spriedumu *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854), no kura viņš secina, ka nosacījums par muitas procedūras piemērošanu attiecīgajām precēm pārsniedz to, ko dalībvalstis drīkst prasīt saskaņā ar PVN direktīvas 131. pantu.
- 18 Nodokļu sūdzību direktorāts atkārtoti puda savu argumentāciju, saskaņā ar kuru pamatlietā nebija izpildīti visi kumulatīvie nosacījumi atbrīvojuma no nodokļa saņemšanai par piegādi eksportam. Tas apgalvo, ka valsts likumdevējs ir ieviesis nosacījumu par muitas procedūras piemērošanu attiecīgajām precēm tāpēc, lai novērstu krāpšanu nodokļu jomā, un ka šis nosacījums atbilst PVN direktīvai. Tas uzskata, ka *M. Vinš* tikai puda apgalvojumus, kas nav pamatoti ne ar kādiem pierādījumiem.
- 19 Iesniedzējtiesa uzskata, ka, lai gan dalībvalstis saskaņā ar PVN direktīvas 131. pantu drīkst valsts tiesību aktos noteikt nosacījumus, kas ir vajadzīgi, lai nodrošinātu pareizu un vienkāršu šajā direktīvā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, tostarp minētās direktīvas 146. pantā paredzēto atbrīvojumu, piemērošanu un novērstu jebkādu krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanos no nodokļiem un iespējamu ļaunprātīgu to izmantošanu, tām tomēr, to darot, ir jāievēro Savienības tiesību vispārējie principi. Šai tiesai ir šaubas, vai Čehijas Republikas tiesību akti atbilst šiem principiem, nodokļu maksātājam nosakot pienākumu pierādīt, ka precēm, kas ir paredzētas eksportam, ir piemērota izvešanas muitas procedūra, it īpaši, ja nodokļa maksātājs spēj pierādīt, ka šīs preces faktiski ir izvestas no Savienības teritorijas.
- 20 Šādos apstākļos *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai ir pieļaujams piešķirt atbrīvojumu no PVN par eksportam paredzētām precēm [PVN] direktīvas 146. panta izpratnē ar nosacījumu, ka attiecīgajām precēm vispirms ir jāpiemēro noteikta muitas procedūra (kā tas ir paredzēts [Likuma Nr. 235/2004] 66. pantā)?
- 2) Vai šāds valsts tiesiskais regulējums var tikt attaisnots atbilstoši PVN direktīvas 131. pantam kā nosacījums, lai nepieļautu krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanos no nodokļiem vai [jebkādu] to ļaunprātīgu izmantošanu?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

21. Uzdodot abus jautājumus, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 146. panta 1. punkta a) apakšpunkts, kas aplūkots kopā ar tās 131. pantu, ir interpretējams tādējādi, ka tas nepieļauj, ka valsts tiesību normā atbrīvojumam no PVN, kas ir paredzēts attiecībā uz precēm, kuras ir paredzēts eksportēt ārpus Savienības, ir izvirzīts nosacījums, ka šīm precēm ir tikusi piemērota izvešanas muitas procedūra.
22. Ir jāatgādina, pirmkārt, ka atbilstoši PVN direktīvas 146. panta 1. punkta a) 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 šīs direktīvas 14. panta 1. punktu, saskaņā ar kuru “preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 28. februāris, *Pieńkowski*, C-307/16, EU:C:2018:124, 24. punkts).
23. Šī atbrīvojuma no nodokļa mērķis ir garantēt nodokļu uzlikšanu attiecīgo preču piegādēm to galamērķī, proti, vietā, kur eksportētās preces tiks patērētas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 8. novembris, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, 34. punkts).
24. No šī sprieduma 22. punktā paredzētajiem noteikumiem un it īpaši no 146. panta 1. punkta a) apakšpunktā izmantotā jēdziena “nosūtītas” 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 (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 28. februāris, *Pieńkowski*, C-307/16, EU:C:2018:124, 25. punkts).
25. Pirmkārt, iesniedzējtiesa uzskata, ka pamatlietā ir skaidrs, ka *M. Vins* attiecīgās preces pa pastu nosūtīja ārpus Savienības teritorijas, jo viņš it īpaši apgalvo, ka var pierādīt, ka šīs preces faktiski ir izvestas no minētās teritorijas, izmantojot pasta dienestu izsniegtos dokumentus.
26. Otrkārt, PVN direktīvas 146. panta 1. punkta a) apakšpunktā nav paredzēts tāds nosacījums, kāds ir paredzēts Likuma Nr. 235/2004 66. panta 1. punktā un saskaņā ar kuru, lai būtu piemērojams šajā pirmajā tiesību normā paredzētais eksporta atbrīvojums no nodokļa, eksportam paredzētai precei ir jāpiemēro izvešanas muitas procedūra.
27. Tādējādi darījuma kvalificēšana par piegādi eksportam saskaņā ar PVN direktīvas 146. panta 1. punkta a) apakšpunktu nevar būt atkarīga no izvešanas muitas procedūras piemērošanas attiecīgajām precēm, kuras nepiemērošanas gadījumā nodokļa maksātājam netiktu piemērots eksporta atbrīvojums no nodokļa (pēc analogijas skat. spriedumu, 2013. gada 19. decembris, *BDV Hungary Trading*, C-563/12, EU:C:2013:854, 27. punkts).
28. Tomēr, otrkārt, dalībvalstis saskaņā ar PVN direktīvas 131. pantu paredz nosacījumus, ar kādiem tās no nodokļa atbrīvo eksporta darījumus, lai nodrošinātu pareizu un vienkāršu šajā direktīvā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa piemērošanu un lai novērstu jebkādu krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanos no nodokļiem un jebkādu to ļaunprātīgu izmantošanu. Īstenojot savas pilnvaras, dalībvalstīm tomēr ir jāievēro vispārējie tiesību principi, kuri ir daļa no Savienības tiesību sistēmas un no kuriem viens it īpaši ir samērīguma princips (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 8. novembris, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, 37. punkts).
29. Runājot par minēto 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, ņemot vērā pamatnosacījumus un it īpaši nenoskaidrojot, vai tie ir izpildīti. Proti, darījumi ir jāapliek ar nodokli, ņemot vērā to objektīvās īpašības (spriedums, 2018. gada 8. novembris, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, 38. punkts).

- 30 Šajā ziņā tāds nosacījums kā tas, kas ir paredzēts Likuma Nr. 235/2004 66. panta 1. punktā un kas rada šķērsli atbrīvojuma no PVN piešķiršanai attiecībā uz tādu preču piegādi, kurām nav tikusi piemērota izvešanas muitas procedūra, lai gan ir skaidrs, ka šīs preces faktiski tika izvestas saskaņā ar šī sprieduma 24. punktā atgādinātajiem kritērijiem un ka šī piegāde, ņemot vērā tās objektīvās īpašības, tādējādi atbilst atbrīvojuma no nodokļa nosacījumiem, kas ir paredzēti PVN direktīvas 146. panta 1. punkta a) apakšpunktā, neatbilst samērīguma principam.
- 31 Šāda nosacījuma noteikšana ir līdzvērtīga tam, ka tiesības uz atbrīvojumu no nodokļa ir padarītas atkarīgas no formālu prasību ievērošanas šī sprieduma 29. punktā paredzētajā nozīmē, nenoskaidrojot, vai faktiski ir izpildītas Savienības tiesībās izvirzītās pamatprasības. Tas vien, ka eksportētājs attiecīgajām precēm nav piemērojis izvešanas muitas procedūru, nenozīmē, ka šāda izvešana faktiski nav notikusi (pēc analogijas skat. spriedumu, 2018. gada 8. novembris, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, 50. punkts).
- 32 Saskaņā ar Tiesas judikatūru pastāv tikai divi gadījumi, kuros kādas formālas prasības neievērošana var izraisīt tiesību uz atbrīvojumu no PVN zaudēšanu (spriedums, 2018. gada 8. novembris, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, 40. punkts).
- 33 Pirmkārt, uz nodokļu neitralitātes principu nolūkā saņemt atbrīvojumu no PVN nevar atsaukties nodokļa maksātājs, kas apzināti ir 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 no nodokļa piešķiršana tam būtu jāatsaka (spriedums, 2018. gada 8. novembris, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, 41. punkts).
- 34 Šajā gadījumā nekas Tiesas rīcībā esošajos lietās materiālos nenorāda, ka pamatlietā aplūkotā atbrīvojuma no nodokļa atteikums būtu pamatots ar šādas krāpšanas esamību.
- 35 Otrkārt, formālas prasības neizpilde var izraisīt atteikumu piešķirt atbrīvojumu no PVN, ja šī prasības neizpilde traucē sniegt konkrētus pierādījumus, ka pamatprasības ir bijušas izpildītas (spriedums, 2018. gada 8. novembris, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, 42. punkts).
- 36 Ciktāl, kā to būtībā norāda Čehijas Republikas valdība, minētās muitas procedūras nepiemērošana eksportam paredzētajām precēm bieži vien varētu padarīt grūtāku vai pat neiespējamu nodokļu iestāžu uzdevumu pārbaudīt šo preču faktisku izvešanu no Savienības teritorijas, ir skaidrs, ka, runājot par šī sprieduma 35. punktā paredzētu konkrētu pierādījumu, eksporta esamība kompetentajās nodokļu iestādēs ir jāpierāda, jo šī prasība ir saistīta ar pamatnosacījumiem, kas ir jāizpilda, lai tiktu piešķirts atbrīvojums no nodokļa (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 8. novembris, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, 48. punkts).
- 37 Tomēr, kā tas izriet no šī sprieduma 25. punkta, pamatlietā netiek apgalvots, ka izvešanas muitas procedūras nepiemērošana attiecīgajām precēm būtu liegusi pierādīt, ka pamatprasības, kas šajā gadījumā ir šo preču faktiska izvešana no Savienības teritorijas, ir izpildītas.
- 38 No tā izriet, ka tādos apstākļos kā pamatlietā aplūkotajos formālas prasības neizpilde par izvešanas muitas procedūras piemērošanu eksportam paredzētajām precēm nevar izraisīt to, ka eksportētājs zaudē savas tiesības uz eksporta atbrīvojumu no nodokļa, ja ir pierādīta attiecīgo preču faktiska izvešana no Savienības teritorijas.

- 39 Šo konstatējumu neatspēko Čehijas Republikas izvirzītā tēze, ka eksportētājam katrā ziņā saskaņā ar Muitas kodeksa 59. panta 1. punktu un 161. panta 2. punktu attiecīgajām precēm bija jāpiemēro minētā muitas procedūra, izmantojot attiecīgu muitas deklarāciju, ko tas vajadzības gadījumā varēja darīt *ex post*, līdz ar to šīs prasības sākotnēja neizpilde neizraisa tiesību uz eksporta atbrīvojumu no nodokļa galīgu zaudēšanu. Kā tas izriet no šī sprieduma 29.–31. punkta, šāda piemērošana, neatkarīgi no tā, vai tā ir notikusi pirms vai pēc eksporta, ir formāls pienākums, kas turklāt attiecas nevis uz kopējo PVN sistēmu, bet gan uz muitas procedūru. Tādējādi šī pienākuma neizpilde neizslēdz, ka pamatnosacījumi, kas pamato atbrīvojuma no nodokļa piešķiršanu, ir izpildīti.
- 40 Ņemot vērā visu iepriekš izklāstīto, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka PVN direktīvas 146. panta 1. punkta a) apakšpunkts, kurš aplūkots kopā ar tās 131. pantu, ir interpretējams tādējādi, ka tas nepieļauj, ka valsts tiesību normā atbrīvojumam no PVN, kas paredzēts attiecībā uz precēm, kuras ir plānots eksportēt ārpus Savienības, ir izvirzīts nosacījums, ka šīm precēm ir tikusi piemērota izvešanas muitas procedūra, situācijā, kad ir pierādīts, ka atbrīvojuma no nodokļa pamatnosacījumi, tostarp it īpaši nosacījums, ka attiecīgās preces faktiski ir izvestas no Savienības teritorijas, ir izpildīti.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 41 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 (trešā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 146. panta 1. punkta a) apakšpunkts, kurš aplūkots kopā ar tās 131. pantu, ir interpretējams tādējādi, ka tas nepieļauj, ka valsts tiesību normā atbrīvojumam no pievienotās vērtības nodokļa, kas paredzēts attiecībā uz precēm, kuras ir plānots eksportēt ārpus Eiropas Savienības, ir izvirzīts nosacījums, ka šīm precēm ir tikusi piemērota izvešanas muitas procedūra, situācijā, kad ir pierādīts, ka atbrīvojuma no nodokļa pamatnosacījumi, tostarp it īpaši nosacījums, ka attiecīgās preces faktiski ir izvestas no Savienības teritorijas, ir izpildīti.

[Paraksti]