TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2025. gada 1. augustā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Eksporta atbrīvojumi – 146. panta 1. punkta b) apakšpunkts – Ārpus Eiropas Savienības nosūtītu vai transportētu preču piegāde – Preču transportēšana ārpus Savienības pēc vienošanās starp pircēju un piegādātāju par to, ka preces tiks piegādātas uz citu dalībvalsti – Preces, kas faktiski ir atstājušas Savienības teritoriju – Pierādījumi – Atteikums atbrīvot no eksporta nodokļa – Nodokļu neitralitātes un samērīguma principi

Lietā C-602/24

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Vojevodistes administratīvā tiesa Varšavā, Polija) iesniegusi ar 2024. gada 12. jūlija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2024. gada 17. septembrī, tiesvedībā

W. *sp. z o.o.,*

pret

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w W.,

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs N. Jēskinens [*N. Jääskinen*], tiesneši A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] (referents) un M. Kondinanci [*M. Condinanzi*],

ģenerāladvokāts: M. Kamposs Sančess-Bordona [*M. Campos Sánchez-Bordona*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

– Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna*, pārstāvis,

– Eiropas Komisijas vārdā – *P. Carlin* un *M. Rynkowski*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – poļu.

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva") 146. panta 1. punkta b) apakšpunktu.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *W. sp. z o.o* (turpmāk tekstā – "sabiedrība W") un *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w W.* (Nodokļu administrācijas W. palātas direktors, Polija) par atteikumu piešķirt atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) tādu preču eksportam, kuras 2017. un 2018. gadā tika eksportētas ārpus Eiropas Savienības teritorijas.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 14. panta 1. punktā noteikts:

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

4 Šīs direktīvas IX sadaļa attiecas uz atbrīvojumiem. Šīs sadaļas 1. nodaļā ir ietverts vienīgi šīs direktīvas 131. pants, kurā paredzēts:

"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 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 a) un b) apakšpunktu:

"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".

Polijas tiesības

6 2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i usług* (Likums par preču un pakalpojumu nodokli) (2017. gada *Dz. U.*, 1221. pozīcija) pamatlietas faktiem piemērojamās redakcijas (turpmāk tekstā – "PVN likums") 41. panta 6. punktā paredzēts:

"Nodokļa likme 0 % apmērā tiek piemērota 4. un 5. punktā minēto preču eksportam ar nosacījumu, ka pirms nodokļu deklarācijas par attiecīgo pārskata periodu iesniegšanas termiņa beigām nodokļa maksātājs ir saņēmis dokumentu, kurš apstiprina preču eksportu uz galamērķi ārpus Eiropas Savienības teritorijas."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

7 Sabiedrība W savās PVN deklarācijās par 2017. un 2018. gadu norādīja ābolu piegādes A. E. LP, proti, sabiedrībai, kura iedibināta Apvienotajā Karalistē un kura PVN nodokļa vajadzībām reģistrēta Latvijā (turpmāk tekstā – "A. E" vai "pircējs"). Šīs piegādes tika deklarētas kā preču piegādes Kopienas iekšienē, kurām piemērojamā likme ir 0 %.

8 Saskaņā ar sabiedrības W rīcībā esošajām un nodokļu procedūras laikā iesniegtajām pavadzīmēm preces no iekraušanas vietas Polijā ar Baltkrievijas, Krievijas un Polijas pārvadātāju palīdzību bija paredzēts transportēt un piegādāt galamērķī Lietuvas teritorijā. A. E. bija jāgādā par transporta organizāciju.

9 Taču Polijas nodokļu administrācija konstatēja, ka A. E. – kā ābolu pircējs – tos no Polijas tieši eksportēja uz Baltkrieviju. Šīs administrācijas ieskatā, balstoties citastarp uz informāciju, ko sniegušas Latvijas nodokļu iestādes, A. E. bija grūti sasniedzams un neuzticams veidojums. Latvijas nodokļu iestādes apstiprināja, ka A. E. bija deklarējusi preču iegādi Kopienas iekšienē no sabiedrības W, kā arī eksportu uz trešām valstīm. Polijas nodokļu administrācija neapgalvo, ka sabiedrība W piegādes ķēdē būtu izdarījusi krāpšanu nodokļu jomā vai ļaunprātīgu izmantošanu.

10 Polijas nodokļu administrācijas ieskatā, tā kā nebija notikusi preču pārvietošana uz citas Savienības dalībvalsts teritoriju, attiecīgās piegādes nav uzskatāmas par piegādēm Kopienas iekšienē. Šīs administrācijas ieskatā, sabiedrība W nebija pienācīgi pārbaudījusi, kur tiks piegādātas tās pārdotās preces, un apmierinājusies tikai ar formālu "apstiprinājumu" par to piegādi Lietuvā, pamatojoties uz pārvadājumu veicošā šofera parakstu un transporta uzņēmuma zīmogu. Tāpēc minētā administrācija uzskatīja, ka sabiedrības W veiktā preču pārdošana A. E. ir iekšzemes piegāde, kas apliekama ar PVN likmi 5 %, un piemēroja arī sodu 30 % apmērā.

11 Sabiedrība W šo lēmumu pārsūdzēja *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Vojevodistes administratīvā tiesa Varšavā, Polija), proti, iesniedzējtiesā, apgalvojot, ka, tā kā Polijas nodokļu administrācija bija konstatējusi, ka preces uz Baltkrieviju ir eksportējusi vienība, kas rīkojas līgumslēdzējas puses vārdā un uz tās rēķina, saskaņā ar PVN likumu darījums esot jāpārkvalificē par netiešu eksportu, kam piemērojama 0 % likme.

12 *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Vojevodistes administratīvā tiesa Varšavā) apmierināja šo pieteikumu un atcēla Polijas nodokļu administrācijas pieņemto lēmumu. Minētā tiesa norādīja, ka A. E. no sabiedrības W bija ieguvusi tiesības rīkoties ar precēm kā šo preču īpašnieks un tās eksportējusi uz Baltkrieviju un atzina – tā kā ir izpildīti netiešā eksporta procedūras materiāltiesiskie nosacījumi, nodokļu neitralitātes princips prasa piemērot 0 % PVN likmi, kaut arī šis nodokļa maksātājs nav ievērojis eksporta jomā piemērojamās formas prasības.

13 Polijas nodokļu administrācija par šo spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija), kas minēto spriedumu atcēla. Šī tiesa atzina par pamatotiem iebildumus, ka minētajā spriedumā pieļauti trūkumi pamatojumā, un nodeva lietu atpakaļ *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Vojevodistes administratīvā tiesa Varšavā) atkārtotai izskatīšanai.

14 *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa) savā spriedumā tomēr formulēja juridisku nostāju attiecībā uz iespēju konkrētās lietas apstākļos piegādi Kopienas iekšienē pārkvalificēt par netiešu eksportu.

15 *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa) ieskatā, tikai no pircēja lēmuma eksportēt preces ārpus Savienības teritorijas, pamatojoties uz viņa vārdā un uz viņa rēķina noformētu muitas deklarāciju, – tas ir, lēmuma, kas pieņemts pēc komerclīgumu noslēgšanas ar šo preču piegādātāju, proti, sabiedrību W, un neatkarīgi no tā – pārdevējs nevar secināt un sagaidīt, ka viņa veiktā iekšējā piegāde šim pircējam tiks pārkvalificēta par eksporta darījumu, tostarp netiešu eksportu, ja vien šīs piegādes brīdī starp pusēm nebija nodoma un gribas to padarīt par "eksporta piegādi".

16 Šādos apstākļos *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Vojevodistes administratīvā tiesa Varšavā) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai [PVN direktīvas] 146. panta 1. punkta b) apakšpunkts jāinterpretē tādējādi, ka preču piegāde, ko nodokļa maksātājs (piegādātājs) deklarējis kā preču piegādi Kopienas iekšienē, uzskatāma par eksporta piegādi, ja pircējs preces eksportējis nevis uz citu dalībvalsti, bet ārpus Eiropas Savienības teritorijas?

2) Vai [PVN direktīvas] 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanai pirmajā jautājumā aprakstītajā situācijā nozīme ir tam, ka preču pircējs ir eksportējis preces ārpus Savienības teritorijas, nevis konsultējoties ar nodokļa maksātāju (piegādātāju) un pamatojoties uz kopīgu vienošanos, bet gan pamatojoties uz neatkarīgu lēmumu un bez nodokļa maksātāja (piegādātāja) ziņas?

3) Vai [PVN direktīvas] 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanai pirmajā jautājumā aprakstītajā situācijā nozīme ir tam, ka preču izvešana ārpus [..] Savienības teritorijas izriet no nodokļu administrācijas konstatējumiem, kas izdarīti, pamatojoties uz muitas dokumentiem, un ka nodokļa maksātāja (piegādātāja) rīcībā esošo pārvadājuma dokumentu saturs neatbilst šiem konstatējumiem?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

17 Ar trim jautājumiem, kuri jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunkts jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no nodokļa attiecas uz tādu preču piegādi, ko piegādātājs sākotnēji bija deklarējis kā piegādi Kopienas iekšienē, bet kuru pircējs, piegādātājam par to nezinot, ir veicis ārpus Savienības teritorijas, ja nodokļu iestādes attiecīgo eksportēšanu ir konstatējušas, pamatojoties uz muitas dokumentiem.

18 Šajā ziņā, pirmām kārtām, jāatgādina, ka saskaņā ar PVN direktīvas 146. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktu dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādu preču piegādes, kuras pārdevējs vai cita persona viņa vārdā vai arī pircējs vai cita persona viņa vārdā nosūta vai transportē ārpus Savienības. Šī tiesību norma jālasa kopsakarā ar šīs direktīvas 14. panta 1. punktu, saskaņā ar kuru "preču piegāde" nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2019. gada 17. oktobris, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 19. punkts, un 2020. gada 17. decembris, *BAKATI PLUS*, C-656/19, EU:C:2020:1045, 55. punkts).

19 Tādu preču piegāžu atbrīvojuma no nodokļa, kas nosūtītas vai transportētas ārpus Savienības, mērķis ir nodrošināt, ka attiecīgo preču piegādes tiek apliktas ar nodokli to galamērķī, proti, vietā, kur preces tiks patērētas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 17. oktobris, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).

20 Kā Tiesa jau vairākkārt norādījusi, no šā sprieduma 18. punktā minētajām tiesību normām, it īpaši no PVN direktīvas 146. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktā izmantotā jēdziena "nosūta", izriet, ka preces eksports ir veikts un atbrīvojums no nodokļa par piegādi eksportam 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 (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2019. gada 17. oktobris, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 21. punkts, un 2020. gada 17. decembris, *BAKATI PLUS*, C-656/19, EU:C:2020:1045, 56. punkts).

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

22 No tā izriet, ka tādi darījumi kā pamatlietā aplūkotie ir preču piegāde PVN direktīvas 146. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkta nozīmē, ja tie atbilst šā sprieduma 20. punktā atgādinātajiem objektīvajiem kritērijiem, uz kuriem šis jēdziens ir balstīts.

23 No Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka pirmais kritērijs, kura mērķis ir pierādīt preču eksporta esību, šajā gadījumā ir izpildīts, jo nav strīda par to, ka piegādātājs pircējam ir nodevis tiesības rīkoties ar pamatlietā aplūkotajiem āboliem kā īpašniekam.

24 Attiecībā uz otro kritēriju, saskaņā ar kuru piegādātājam jāpierāda, ka šī prece ir nosūtīta vai transportēta ārpus Savienības, no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka pamatlietā aplūkotais piegādātājs nodokļu procedūras laikā ir iesniedzis dokumentus, kas apliecina, ka preces bija jāpārvadā un jāpiegādā no iekraušanas vietas Polijā uz galamērķiem Lietuvā. Tomēr Polijas nodokļu administrācija konstatēja, ka ābolu piegāde tika veikta nevis šajā dalībvalstī, bet ārpus Savienības teritorijas.

25 Polijas nodokļu administrācija no tā secināja, ka sākotnēji paredzētā piegāde Kopienas iekšienē, kurai tika piemērota 0 % PVN likme, faktiski netika veikta. Tāpēc šī nodokļu administrācija uzskatīja, ka piegādātājs nebija pienācīgi pārbaudījis, kur tiks piegādātas tā pārdotās preces, bet apmierinājies tikai ar formālu apstiprinājumu par to piegādi Lietuvā, pamatojoties uz pārvadājumu veicošā šofera parakstu un transporta uzņēmuma zīmogu.

26 Tomēr jākonstatē, ka šādiem apstākļiem nav nozīmes, lai pamatlietā aplūkoto darījumu kvalificētu par eksporta darījumu PVN direktīvas 146. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkta izpratnē.

27 Proti, pirmkārt, – kā norādīts šā sprieduma 23. punktā – tiesības rīkoties ar precēm kā īpašniekam piegādātājs iepriekš bija nodevis pircējam, kuram tādējādi bija jāveic piegāde atbilstoši starp tiem noslēgtajam līgumam. Šādos apstākļos piegādātājam nevar pārmest, ka tas apstiprina piegādi, pamatojoties uz pārvadājumu veicošā šofera parakstu un transporta uzņēmuma zīmogu, kas atrodams uz pavadzīmēm.

28 Otrkārt, – kā atgādināts šā sprieduma 21. punktā – jēdzienam "preču piegāde" ir objektīvs raksturs un tas ir piemērojams neatkarīgi no attiecīgo darījumu mērķiem un rezultātiem. Tādējādi ir jābūt izpildītiem PVN direktīvas 146. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas objektīvajiem nosacījumiem. Apstāklis, ka puses sākotnēji vienojās par piegādi Kopienas iekšienē, kura galu galā nenotika, un ka piegāde ārpus Savienības teritorijas tika veikta, piegādātājam par to nezinot, ir subjektīvi elementi, kuriem tāpēc principā nav nozīmes.

29 Šajā gadījumā nav strīda par to, ka pamatlietā aplūkotā ābolu piegāde ārpus Savienības teritorijas ir pierādīta. Apstāklim, ka pierādījumu par šo piegādi ir ieguvusi Polijas nodokļu administrācija, nevis piegādātājs, nav nozīmes, lai pamatlietā aplūkoto darījumu kvalificētu par eksporta darījumu PVN direktīvas 146. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkta izpratnē.

30 Šādos apstākļos uzskatāms, ka šā sprieduma 20. punktā minētais otrais kritērijs ir izpildīts.

31 Attiecībā uz trešo kritēriju, saskaņā ar kuru nepieciešams, lai pēc šīs nosūtīšanas vai transportēšanas prece fiziski būtu atstājusi Savienības teritoriju, – nav strīda par to, ka pamatlietā aplūkotos ābolus pircējs vai kāds viņa vārdā ir transportējis ārpus Savienības.

32 Jākonstatē – tā kā nav strīda arī par to, ka šo ābolu patēriņš Savienības teritorijā nav noticis, nav uzskatāms, ka piegādātājs ir veicis piegādi dalībvalsts teritorijā.

33 Proti, PVN direktīvas 146. panta 1. punktā paredzētais atbrīvojuma mērķis ir nodrošināt, ka nodokļu uzlikšana attiecīgo preču piegādēm notiek to galamērķī, proti, vietā, kur eksportētās preces tiks patērētas (spriedums, 2019. gada 28. marts, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

34 Turklāt, ja 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, 2020. gada 17. decembris, *BAKATI PLUS*, C-656/19, EU:C:2020:1045, 72. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 No iepriekš izklāstītā izriet, ka darījuma kvalificēšana par "preču piegādi" PVN direktīvas 146. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkta izpratnē nevar tikt atteikta tādēļ, ka nosūtīšana vai transportēšana ārpus Savienības ir notikusi, piegādātājam par to nezinot, un to ir konstatējusi nodokļu administrācija, nevis pats piegādātājs.

36 Polijas valdība iebilst, ka PVN likumā paredzētā nosacījuma – saskaņā ar kuru piegādātājam, kas ir nodokļa maksātājs, ir jāsaņem dokuments, kas apstiprina preču eksportu ārpus Savienības – ieviešanas pamatā citastarp bija nepieciešamība novērst krāpšanu nodokļu jomā. Tā kā uz eksporta darījumiem attiecas preferenciāls PVN režīms, proti, tie ir atbrīvoti no šā nodokļa, vienlaikus saglabājot tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, un tādējādi tiem saskaņā ar šo PVN

likumu ir piemērojama 0 % PVN likme, pastāvot ievērojams risks, ka tirgus dalībnieki mēģinās izmantot šo priekšrocību attiecībā uz darījumiem, kuros preces faktiski nav tikušas eksportētas ārpus Savienības.

37 Ir taisnība, ka saskaņā ar PVN direktīvas 131. pantu dalībvalstu ziņā ir paredzēt 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. Taču, īstenojot savas pilnvaras, dalībvalstīm ir jāievēro vispārējie tiesību principi, kuri ir daļa no Savienības tiesību sistēmas, – tostarp samērīguma princips (spriedums, 2019. gada 17. oktobris, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 26. punkts).

38 Attiecībā uz šo principu jāatgādina, ka valsts pasākums pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu pareizu nodokļa iekasēšanu, ja tas tiesības uz atbrīvojumu no PVN būtībā pakārto 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 iezīmes (spriedums, 2020. gada 17. decembris, *BAKATI PLUS*, C-656/19, EU:C:2020:1045, 71. punkts un tajā minētā judikatūra).

39 Kā norāda Eiropas Komisija, lai gan dalībvalstis nosaka formālas prasības saskaņā ar PVN direktīvas 131. pantu, šie nosacījumi tomēr nedrīkst grozīt šajā direktīvā paredzēto atbrīvojumu tvērumu. Nebūtu samērīgi atteikties piemērot atbrīvojumu eksportam tikai tādēļ, ka nodokļu maksātāja rīcībā nav pareizu eksporta dokumentu, ja – kā tas ir šajā gadījumā – nodokļu iestādes ir pārliecinātas, ka preces ir eksportētas. Šāds atteikums pārsniegtu to, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu pareizu nodokļa iekasēšanu, jo atbrīvojums no PVN būtu pakārtots pārmērīgām formālām prasībām, nepārbaudot, vai faktiski ir izpildīti atbrīvojuma piemērošanas materiāltiesiskie kritēriji.

40 Saskaņā ar Tiesas judikatūru pastāv tikai divi gadījumi, kuros kādas formālas prasības neievērošana 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).

41 Pirmkārt, formālas prasības neizpilde var izraisīt atteikumu piešķirt atbrīvojumu no PVN, ja šī prasības neizpilde traucē 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).

42 Tomēr pamatlietā tas tā acīmredzami nav, jo – kā tika norādīts šā sprieduma 23.–31. punktā – tajā ir izpildīti visi PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētie materiāltiesiskie nosacījumi atbrīvojuma piemērošanai.

43 Otrkārt, 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 saimnieciskās darbības veicējs 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 saistīts ar pircēja īstenotu krāpšanu nodokļu jomā, un ja tas nav veicis visus

pasākumus, ko, saprātīgi vērtējot, var no tā prasīt, lai izvairītos no šīs krāpšanas, atbrīvojuma no PVN piešķiršana tam būtu jāatsaka (spriedums, 2019. gada 17. oktobris, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

44 Tomēr šajā lietā iesniedzējtiesa ir norādījusi, ka nodokļu administrācija nav konstatējusi, ka piegādātājs piegādes ķēdē būtu veicis jebkādu krāpšanu nodokļu jomā vai ļaunprātīgu izmantošanu. Turklāt no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem neizriet nekādas norādes par krāpniecisku rīcību.

45 Turklāt Tiesa jau ir 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 (spriedums, 2020. gada 17. decembris, *BAKATI PLUS*, C-656/19, EU:C:2020:1045, 82. punkts un tajā minētā judikatūra).

46 Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, uz uzdotajiem jautājumiem jāatbild, ka PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunkts jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no nodokļa attiecas uz tādu preču piegādi, ko piegādātājs sākotnēji bija deklarējis kā piegādi Kopienas iekšienē, bet kuru pircējs, piegādātājam par to nezinot, ir veicis ārpus Savienības teritorijas, ja nodokļu iestādes attiecīgo eksportēšanu ir konstatējušas, pamatojoties uz muitas dokumentiem.

Par tiesāšanās izdevumiem

47 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (devītā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 146. panta 1. punkta b) apakšpunkts

jāinterpretē tādējādi, ka

šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no nodokļa attiecas uz tādu preču piegādi, ko piegādātājs sākotnēji bija deklarējis kā piegādi Kopienas iekšienē, bet kuru pircējs, piegādātājam par to nezinot, ir veicis ārpus Eiropas Savienības teritorijas, ja nodokļu iestādes attiecīgo eksportēšanu ir konstatējušas, pamatojoties uz muitas dokumentiem.

[Paraksti]