ĢENERĀLADVOKĀTA ĪVA BOTA [*YVES BOT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2017. gada 7. septembrī[1]

Lieta C-307/16

Stanisław Pieńkowski
pret
Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie

(*Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Eksporta atbrīvojumi – Dalībvalsts regulējums, kurā noteikts, ka atbrīvojumu piešķir tikai tad, ja ir sasniegts attiecīgs apgrozījuma apjoms vai ir noslēgts līgums ar personu, kas ir tiesīga atmaksāt ceļotājiem PVN – Nodokļu neitralitātes un samērīguma principi

I. Ievads

1. Šajā lietā Tiesai ir lūgts interpretēt Direktīvas 2006/112/EK[2] 146. panta 1. punkta b) apakšpunktu, 147. pantu, kā arī 131. un 273. pantu saistībā ar strīdu starp telekomunikāciju aprīkojuma pārdevēju *Stanisław Pieńkowski* un *Urzędu Skarbowego w Białej Podlaskiej* (Bjalas Podlaskas nodokļu administrācija, Polija) par atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) ārpus Eiropas Savienības ceļotāju personīgajā bagāžā pārvadātajai preču piegādei.

2. Šī lieta dos Tiesai iespēju lemt par to, vai PVN direktīva neatļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā attiecībā uz eksporta preču piegādi ir paredzēts, ka nodokļa maksātājam, lai tas būtu tiesīgs saņemt atbrīvojumu, iepriekšējā taksācijas gadā ir jāsasniedz minimāls apgrozījuma apjoms vai arī ir jānoslēdz līgums ar personu, kas ir tiesīga atmaksāt ceļotājiem PVN. Tā arī būs iespēja Tiesai pirmo reizi interpretēt PVN direktīvas 147. panta noteikumus un sniegt norādes par samērīguma principa piemērošanu līdz šim vēl neaplūkotā gadījumā, pat ja izstrādātajā judikatūrā ir minētas svarīgas iezīmes, uz kurām savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatoti ir norādījusi *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija).

3. Pēc analīzes veikšanas ierosināšu Tiesai nospriest, ka PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunkta, 147. panta, 131. un 273. panta noteikumi, kā arī nodokļu neitralitātes princips nepieļauj tādus valsts tiesību aktus kā pamatlietā aplūkotie.

1 oriģinālvaloda – franču.

2 Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva").

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

4. PVN direktīvas preambulas 5., 35. un 49. apsvērums ir formulēti šādi:

"(5) PVN sistēma ir visvienkāršākā un neitrālākā, ja nodokli uzliek cik iespējams vispārīgi, aptverot gan visas ražošanas un izplatīšanas stadijas, gan pakalpojumu sniegšanu. Tādēļ iekšējā tirgus un dalībvalstu interesēs ir pieņemt kopēju sistēmu, kas attiecas arī uz mazumtirdzniecību.

[..]

(35) Būtu jāsastāda kopīgs atbrīvojumu saraksts, lai Kopienu pašu resursus visās dalībvalstīs varētu iekasēt vienādi.

[..]

(49) Dalībvalstīm būtu jāļauj turpināt piemērot īpašus režīmus mazajiem uzņēmumiem saskaņā ar kopējiem noteikumiem un ciešākas saskaņošanas nolūkā."

5. Šīs direktīvas 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."

6. Minētās direktīvas 146. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

"1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

b) tādu preču piegādes, kuras pircējs, kas neveic uzņēmējdarbību dalībvalsts attiecīgajā teritorijā, vai cita persona viņa vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus 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 paredzēts:

"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 Kopienā;

b) preces tiek transportētas uz galapunktu ārpus Kopienas trīs mēnešu laikā, kopš veikta piegāde,

c) kopīga piegādes vērtība, ieskaitot PVN, ir vairāk nekā EUR 175 vai līdzvērtīga summa attiecīgās valsts valūtā, ik gadu to aprēķinot, piemērojot valūtas maiņas kursu, kas ir spēkā pirmajā oktobra darba dienā, no nākamā gada 1. janvāra.

Tomēr dalībvalstis var atbrīvot piegādi, kuras kopīgā vērtība ir mazāka nekā 1. punkta c) apakšpunktā paredzētā vērtība.

2. Šā panta 1. punkta nozīmē "ceļotājs, kas neveic uzņēmējdarbību 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."

8. Šīs direktīvas 273. pants ir formulēts šādi:

"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."

B. Polijas tiesības

9. 2004. gada 11. marta *Ustawa o podatku od towarów i usług* (Likums par preču un pakalpojumu nodokli, tā konsolidētajā versijā ar grozījumiem) [3] 126. panta 1. punktā ir noteikts:

"Fiziskām personām, kam nav pastāvīgas dzīvesvietas Eiropas Savienības teritorijā, turpmāk tekstā – "ceļotāji", ir tiesības saņemt nodokļa atmaksu par valsts teritorijā iegādātajām precēm, kuras nepārveidotā stāvoklī ceļotāja personīgajā bagāžā ir izvestas ārpus Eiropas Savienības teritorijas, ievērojot 3. punktu, kā arī 127. un 128. pantu."

10. Šī likuma 127. pantā ir paredzēts:

"1. 126. panta 1. punktā minētā nodokļu atmaksa tiek piemērota gadījumā, ja preces tiek iegādātas no nodokļa maksātājiem, turpmāk tekstā – "pārdevēji", kuri:

1) ir reģistrēti kā nodokļa maksātāji un

2) reģistrē apgrozījuma un maksājamā nodokļa summas, izmantojot kases aparātus, un

3) ir noslēguši līgumu par nodokļa atmaksāšanu vismaz ar vienu no 8. punktā minētajām personām.

[..]

5. Nodokli [Polijas] zlotos (PLN) ceļotājiem atmaksā pārdevēji vai – PVN atmaksas punktos – personas, kuru saimnieciskās darbības priekšmets ir 126. panta 1. punktā minētā atmaksāšana.

6. 5. punktā minētie pārdevēji var veikt 126. panta 1. punktā minēto atmaksāšanu ar nosacījumu, ka to apgrozījums iepriekšējā taksācijas gadā ir bijis lielāks par PLN 400 000 [aptuveni EUR 94 531] un ka nodokļa atmaksa tiek veikta tikai attiecībā uz precēm, ko ceļotājs ir iegādājies no šī pārdevēja."

III. Tiesvedības rašanās fakti un prejudiciālais jautājums

11. Uzņēmējs un PVN maksātājs *S. Pieńkowski* nodarbojas ar telekomunikāciju aprīkojuma pārdošanu ceļotājiem, kas dzīvo ārpus Savienības dalībvalstu teritorijas. Tādējādi preces tiek izvestas no Savienības pēc tam, kad pircēji tās ir iegādājušies.

3 2011. gada *Dz. U.*, Nr. 177, pozīcija 1054; turpmāk tekstā – "PVN likums".

12. Polijas nodokļu administrācija 2006. gadā informēja *S. Pieńkowski*, ka viņam bija piemērojama kvalifikācija "pārdevējs" PVN likuma 127. panta 1. punkta izpratnē. Šī iestāde turklāt uzskatīja, ka atbilstoši PVN deklarācijām šī nodokļa maksātāja neto apgrozījums 2009. taksācijas gadā bija PLN 283 695 (aptuveni EUR 67 045) un 2010. taksācijas gadā – PLN 238 429 (aptuveni EUR 56 347). Nodokļu administrācija arī norādīja, ka *S. Pieńkowski* tai nav sniedzis nekādu informāciju par to, ka viņš būtu noslēdzis līgumu ar personu, kas ir tiesīga atmaksāt PVN, bet šī nodokļa atmaksu ceļotājiem bija veicis pats vai ar darbinieka starpniecību.

13. Šajā situācijā nodokļu administrācija uzskatīja, ka, ņemot vērā apgrozījuma summu, *S. Pieńkowski* nebija tiesīgs pats veikt PVN atmaksu ceļotājiem vai viņiem piemērot 0 %likmi par 2010. un 2011. taksācijas gadu.

14. *S. Pieńkowski* apstrīdēja šo lēmumu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie* (Vojevodistes administratīvā tiesa Ļubļinā, Polija). Šī tiesa, pamatojoties uz PVN likuma 126.–129. panta noteikumiem par PVN atmaksāšanu ceļotājiem un uz PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunkta, 147. panta, kā arī 131. un 273. panta noteikumiem, nosprieda, ka PVN likuma noteikumi bija saderīgi ar PVN direktīvas noteikumiem, ciktāl minētais nodoklis ceļotājiem bija atmaksājams tikai tad, ja nodokļa maksātāja apgrozījuma apjoms iepriekšējā taksācijas gadā sasniedza PLN 400 000 (aptuveni EUR 94 531). Saskaņā ar *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie* (Vojevodistes administratīvā tiesa Ļubļinā) viedokli šādi noteiktais apgrozījuma slieksnis nebija tikai formāls, bet gan arī bija materiāltiesisks nosacījums, no kura esot atkarīgs pats princips, ka PVN atmaksāšanu veic pārdevējs tieši.

15. *S. Pieńkowski*, kas kvalificēja šo slieksni kā "administratīvu šķērsli" preferenciālās 0 % likmes piemērošanai, iesniedza kasācijas sūdzību *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa), atkārtoti norādot uz PVN likuma noteikumu nesaderību ar PVN direktīvu un samērīguma un nodokļu neitralitātes principiem.

16. Iesniedzējtiesa norāda, ka pretēji PVN likuma 127. panta 6. punktam PVN direktīvas noteikumos nav noteikta prasība, ka nodokļa maksātājam iepriekšējā taksācijas gadā ir jāsasniedz attiecīgs apgrozījuma apjoms, lai piemērotu atbrīvojumu no PVN precēm, kas tiek izvestas ceļotāju personīgajā bagāžā.

17. Tā norāda, ka nosacījumi par PVN direktīvas 146. un 147. pantā noteiktā atbrīvojuma piemērošanu attiecas uz pircēju, nevis uz pārdevēju, kā tas ir noteikts PVN likuma 127. panta 6. punktā.

18. Turklāt pretēji *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie* (Vojevodistes administratīvā tiesa Ļubļinā) paustajai nostājai iesniedzējtiesa uzskata, ka nosacījumu par attiecīga apgrozījuma apjoma sasniegšanu iepriekšējā taksācijas gadā nevar uzskatīt par materiāltiesisku nosacījumu, ņemot vērā PVN direktīvas noteikumus un to, ka nav nekāda juridiska pamata.

19. Turklāt šī tiesa norāda, ka nešķiet arī, ka PVN direktīvā paredzētie nosacījumi atļautu valsts likumdevējam minētā atbrīvojuma piemērošanu pakārtot nosacījumam par minimālā apgrozījuma apjoma sasniegšanu iepriekšējā taksācijas gadā.

20. Iesniedzējtiesa turklāt atgādina, ka no PVN direktīvas 273. panta izriet, ka dalībvalstis var paredzēt citus pienākumus, kurus tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu. Tomēr šī tiesa vēlas noskaidrot, vai tas, ka dalībvalsts ievieš prasību par minimālo apjomu, atbilst šīs tiesību normas mērķiem.

21. Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunkts, 147. pants, kā arī 131. un 273. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, ar ko tiek izslēgta atbrīvojuma piemērošana attiecībā uz nodokļa maksātāju, kurš neizpilda nosacījumu par attiecīga apgrozījuma apjoma sasniegšanu iepriekšējā taksācijas gadā, kā arī nav noslēdzis līgumu ar personu, kas ir tiesīga veikt PVN atmaksu ceļotājiem?"

IV. Mans vērtējums

22. Iesniedzējtiesa būtībā lūdz Tiesai lemt par to, vai PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunkts, 147. pants, kā arī 131. un 273. pants nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, kurā ir paredzēts, ka nodokļa maksātājs var saņemt atbrīvojumu no PVN par ceļotāju izvestajām precēm tikai tad, ja viņa apgrozījums iepriekšējā taksācijas gadā sasniedz attiecīgu apjomu vai ja viņš ir noslēdzis līgumu ar personu, kas ir tiesīga veikt PVN atmaksu ceļotājiem.

23. Šajā lietā nav strīda par to, ka *S. Pieńkowski* piegādātās preces faktiski tika izvestas no Savienības teritorijas ceļotāju personīgajā bagāžā. Tādējādi ir piemērojami PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunkta noteikumi par attiecīgo preču piegādi, kas faktiski atbilst šīs direktīvas 14. panta 1. punktā sniegtajai definīcijai [4].

24. Minētās direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir paredzēts, ka dalībvalstis atbrīvo no PVN pircēja vai viņa vārdā nosūtīto vai pārvadāto preču piegādi ārpus Savienības. Tomēr, tā kā šajā lietā preces tiek izvestas ārpus Savienības ceļotāju personīgajā bagāžā, šo atbrīvojumu var piešķirt tikai tad, ja ir izpildīti konkrēti PVN direktīvas 147. pantā paredzētie nosacījumi, un tas arī nav apstrīdēts šajā lietā [5].

25. Taču no PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunkta un 147. panta noteikumiem izriet, ka, lai piemērotu atbrīvojumu eksportam, tajā nav paredzēts nosacījums, ka nodokļa maksātājam būtu pienākums sasniegt attiecīgu apgrozījuma apjomu iepriekšējā finanšu gadā vai ka viņam būtu jānoslēdz līgums ar personu, kas ir tiesīga veikt PVN atmaksu.

26. Tādējādi tīri gramatiska šo tiesību normu interpretācija ietverot to, ka attiecīgais pamatlietā aplūkotais valsts tiesiskais regulējums ir uzskatāms par nesaderīgu ar minēto direktīvu, jo šajā tiesību normā atbrīvojuma piešķiršanas nosacījumi ir izklāstīti izsmeļoši un tas nozīmējot, ka dalībvalstij šajā jomā nav plašas rīcības brīvības.

27. Tomēr PVN direktīvas 131. un 273. panta lasījums līdzsvaro šo interpretāciju, ciktāl tajos ir paredzēts, ka minētos atbrīvojumus piemēro ar nosacījumiem, kurus dalībvalstis nosaka, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu iespējamu krāpšanu, izvairīšanos un ļaunprātīgu izmantošanu [6].

4 Pēc analoģijas skat. spriedumus, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 31. punkts), un 2013. gada 19. decembris, *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854, 24. punkts).

5 Tādējādi nav minēts Polijas Republikas apsvērumos paustais viedoklis par šīs direktīvas 147. panta nosacījumiem, kas attiecas tikai uz pircējiem un kam ir ietekme uz pārdevēja tiesībām piemērot atbrīvojumu.

6 Pēc analoģijas skat. spriedumu, 2015. gada 26. marts, *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201, 36. un 37. punkts).

28. Pat ja *a priori* Polijas tiesiskajā regulējumā noteiktajiem nosacījumiem īpaši nepiemīt vienkāršošanas aspekts, dalībvalstīm saskaņā ar šiem noteikumiem ir rīcības brīvība, lai noteiktu atbrīvojuma no PVN piešķiršanas nosacījumus. Proti, lai novērstu krāpšanu nodokļu jomā un nodrošinātu Savienības likumdevēja noteikto mērķu sasniegšanu, dalībvalstis var paredzēt, ka nodokļa maksātājiem ir jāatbilst vēl citiem nosacījumiem – papildus PVN direktīvā paredzētajiem –, ko tās uzskata par vajadzīgiem.

29. Tomēr dalībvalstīm šī rīcības brīvība ir jāizmanto, ievērojot vispārējos Savienības tiesību principus [7].

30. Proti, Tiesa jau ir nospriedusi, ka dalībvalstīm, īstenojot savu rīcības brīvību, ir jāizmanto līdzekļi, kas ļauj sasniegt valsts tiesiskajā regulējumā noteiktos mērķus un kas vienlaikus vismazāk apdraud attiecīgos Savienības likumdevēja paredzētos mērķus un principus [8]. Šajā gadījumā ir jāuzdod jautājums par attiecīgā pamatlietā aplūkotā valsts tiesiskā regulējuma saderību ar nodokļu neitralitātes un samērīguma principiem, kas ir nostiprināti Savienības tiesībās.

31. Attiecībā uz nodokļu neitralitātes principu Tiesa ir nospriedusi, ka valsts pasākums pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu pareizu nodokļa iekasēšanu, ja tiesības uz atbrīvojumu no PVN tā pakārto formālu pienākumu ievērošanai, neņemot vērā materiāltiesiskas prasības, it īpaši nenoskaidrojot to, vai šīs pēdējās minētās prasības ir izpildītas. Proti, Tiesa ir nospriedusi, ka darījumi bija jāapliek ar nodokli, ņemot vērā to objektīvās īpašības. Tādējādi nodokļu neitralitātes princips pieprasa, lai tiktu piešķirts atbrīvojums no PVN, ja ir ievērotas pamatprasības, pat ja nodokļa maksātāji nav izpildījuši dažas formālas prasības [9].

32. Tiesai iesniegtajos apsvērumos ir apspriesta formālu un materiāltiesisku nosacījumu nošķiršana. Tomēr dažus valsts tiesiskajos regulējumos noteiktos papildu nosacījumus [Tiesa] jau ir kvalificējusi kā "formālus nosacījumus" vai "materiāltiesiskus nosacījumus". Šeit minēšu pāris piemērus, lai salīdzinātu izskatāmo lietu ar jau izstrādāto judikatūru.

33. 2017. gada 9. februāra spriedumā *Euro Tyre* [10] Tiesa par "formālu nosacījumu" atzina to, ka pircējam bija jābūt reģistrētam PVN informācijas apmaiņas sistēmā vai uz viņu bija jāattiecina nodokļu režīms, kas Kopienas iekšienē bija piemērojams iegādēm. Tāpat 2016. gada 20. oktobra spriedumā *Plöckl* [11] tā nosprieda arī attiecībā uz pircēja pienākumu paziņot PVN identifikācijas numuru, ko piešķīrusi galamērķa dalībvalsts. 2007. gada 27. septembra spriedumā *Collée* [12] un 2012. gada 12. jūlija spriedumā *EMS-Bulgaria Transport* [13] Tiesa lēma, ka prasība noteiktā termiņā iesniegt pierādījumu par piegādi bija formāla. 2010. gada 21. oktobra spriedumā *Nidera Handelscompagnie* [14], 2012. gada 27. septembra spriedumā *VSTR* [15] un 2013. gada 14. marta spriedumā *Ablessio* [16] Tiesa uzskatīja, ka nosacījums par nodokļa maksātāja iepriekšēju identifikāciju PVN reģistrā ir formāls.

7 Spriedumi, 2008. gada 21. februāris, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 18. un nākamie punkti), un 2013. gada 19. decembris, *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854, 29. un nākamie punkti).

8 Attiecībā uz samērīguma principu šajā nozīmē skat. spriedumus, 2013. gada 19. decembris, *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854, 31. punkts), kā arī pēc analoģijas, 1997. gada 18. decembris, *Molenheide* u.c. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96, EU:C:1997:623, 45.–48. punkts), vai 2006. gada 11. maijs, *Federation of Technological Industries* u.c. (C-384/04, EU:C:2006:309, 30. punkts), un attiecībā uz neitralitātes principu skat. spriedumus, 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 59. punkts), vai 2006. gada 21. februāris, *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121, 92. punkts); 2012. gada 26. janvāris, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, 28. punkts), kā arī 2013. gada 14. marts, *Ablessio* (C-527/11, EU:C:2013:168, 30. punkts).

9 It īpaši skat. spriedumu, 2016. gada 20. oktobris, *Plöckl* (C-24/15, EU:C:2016:791, 36.–39. punkts).

10 C-21/16, EU:C:2017:106, 32. punkts.

11 C-24/15, EU:C:2016:791, 40. un 41. punkts.

12 C-146/05, EU:C:2007:549, 29. punkts.

13 C-284/11, EU:C:2012:458, 60. punkts.

14 C-385/09, EU:C:2010:627, 50. punkts.

15 C-587/10, EU:C:2012:592, 51. punkts.

16 C-527/11, EU:C:2013:168, 32. punkts.

34. Ņemot vērā šīs atsauces uz judikatūru un informāciju, ko Tiesai ir iesniegusi iesniedzējtiesa, ir gandrīz acīmredzami, ka arī Polijas regulējumā noteiktie divi alternatīvie nosacījumi ir formāli. Šajā kontekstā atgādinu, ka nav strīda, ka šajā lietā ir izpildīti PVN direktīvā noteiktie materiāltiesiskie nosacījumi.

35. Tādējādi pārdevēja tiesības uz atbrīvojumu no PVN [17] nevar tikt apstrīdētas ar to, ka valsts tiesiskajā regulējumā noteiktie papildu formālie nosacījumi nav izpildīti.

36. Tas būtu citādi, ja šo prasību neievērošana liegtu sniegt pierādījumu tam, ka materiāltiesiskie nosacījumi ir izpildīti vai ka nodokļa maksātājs bija apzināti piedalījies krāpšanā [18].

37. Tādējādi, ja administrācijai ir pietiekama informācija, lai noteiktu, ka pamatprasības ir izpildītas, un ja nodokļu administrācija nevar konstatēt nekādu nodokļa maksātāja apzinātu krāpšanu, tā nevar noteikt papildu nosacījumus, kas varētu izraisīt tiesību uz atbrīvojumu no PVN īstenošanas atņemšanu [19]. Tādējādi šī atbrīvojuma piešķiršanas iespēju nevar atteikt tikai tāpēc, ka valsts tiesiskajā regulējumā, kas pieņemts, piemērojot PVN direktīvas 131. un 273. pantu, noteiktie formālie nosacījumi nav bijuši izpildīti [20].

38. No iepriekš minētā izriet, ka ir jāuzskata, ka nodokļu neitralitātes princips nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkotais.

39. Pakārtoti, ja Tiesa nepieņemtu iepriekš minēto nostāju, tai būtu jālemj par samērīguma principu. Šajā ziņā no pastāvīgās judikatūras izriet, ka tādi valsts pasākumi nevar pārsniegt to, kas ir noteikti nepieciešams, lai aizsargātu valsts kases intereses, un nevar tikt izmantoti tādējādi, lai tiktu apstrīdēti kopējās PVN sistēmas pamatā esošie principi [21].

40. Polijas Republika savos apsvērumos apgalvo, ka attiecīgā pamatlietā aplūkotā valsts tiesiskā regulējuma mērķis ir mazināt PVN atmaksāšanas ceļotājiem sistēmas darbības traucējumu risku. Pēc ar šīs valdības domām, šo traucējumu pamatā it īpaši var būt mazo uzņēmumu naudas plūsmu nelīdzsvarotības riska pieaugums, kā arī to saimnieciskās darbības izbeigšanas un apzinātas PVN atmaksāšanas pienākuma neizpildes, it īpaši krāpšanas nodokļu jomā, risks.

41. Šajā saistībā ir jāatgādina, ka cīņa pret krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un ļaunprātīgu izmantošanu ir PVN direktīvas svarīgākie mērķi. Tādējādi Tiesai jau ir bijusi iespēja nospriest, ka šo mērķu sasniegšanā ir pamatoti noteikt piegādātājiem konkrētas prasības [22].

17 Pēc analoģijas skat. spriedumus, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 60. punkts); 2012. gada 27. septembris, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 51. punkts); 2016. gada 20. oktobris, *Plöckl* (C-24/15, EU:C:2016:791, 40. punkts), un 2017. gada 9. februāris, *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, 32. punkts).

18 Pēc analoģijas skat. spriedumus, 2007. gada 27. septembris, *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 31. punkts); 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 71. punkts); 2012. gada 27. septembris, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 46. punkts); 2013. gada 14. marts, *Ablessio* (C-527/11, EU:C:2013:168, 32. punkts); 2014. gada 11. decembris, *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, 39. un 40. punkts), un 2016. gada 20. oktobris, *Plöckl* (C-24/15, EU:C:2016:791, 44. un 46. punkts).

19 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 20. oktobris, *Plöckl* (C-24/15, EU:C:2016:791, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).

20 Pēc analoģijas skat. spriedumu, 2014. gada 11. decembris, *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, 40. punkts).

21 Pēc analoģijas skat. spriedumus, 2010. gada 7. decembris, *R.* (C-285/09, EU:C:2010:742, 44. un 45. punkts), kā arī 2010. gada 22. decembris, *Dankowski* (C-438/09, EU:C:2010:818, 37. punkts).

22 Pēc analoģijas skat. spriedumus, 2010. gada 7. decembris, *R.* (C-285/09, EU:C:2010:742, 36. punkts), un 2013. gada 19. decembris, *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854, 33. punkts).

42. Šajā lietā samērīguma princips konkrēti būs jāpiemēro iesniedzējtiesai [23]. Tomēr ir jānorāda, ka valsts regulējumu nevar uzskatīt par samērīgu, ja, aizbildinoties ar formālu nosacījumu neizpildi, tas neļautu piešķirt atbrīvojumu no PVN un pat ja, kā apgalvo Polijas Republika un iesniedzējtiesa, nosacījums par attiecīga apgrozījuma apjoma sasniegšanu nav absolūts un nodokļa maksātājs var saņemt atbrīvojumu, noslēdzot līgumu ar personu, kas ir tiesīga veikt nodokļa atmaksu ceļotājiem.

43. Turklāt ir jāuzskata, ka ar tādu valsts tiesisko regulējumu nevarētu ierobežot to nodokļa maksātāju skaitu, kuri ir tiesīgi tieši piemērot atbrīvojumu, nepārkāpjot PVN direktīvas 273. pantā nostiprināto vienlīdzīgas attieksmes principu. Šis mehānisms nodrošina labvēlīgāku attieksmi pret lieliem uzņēmumiem, savukārt krāpšanas nodokļu jomā risks ir proporcionāls darbības, un tātad apgrozījuma, apjomam. Proti, Polijas Republikas argumentācija, saskaņā ar kuru kļūdas un krāpšanas risks ir apgriezti proporcionāls apgrozījuma apjomam, mani nepārliecina. Turklāt Tiesa ir nospriedusi, ka situācijā, kad PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētie atbrīvojuma nosacījumi ir izpildīti, it īpaši, ja attiecīgās preces ir izvestas no Savienības muitas teritorijas, PVN nav jāmaksā un principā krāpšanas nodokļu jomā risks vairs nepastāv vai arī nav nodokļu ieņēmumu zaudējumu, kas pamato darījuma aplikšanu ar nodokli [24].

44. Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai nospriest, ka PVN direktīvas 146. panta 1. punkta b) apakšpunkta, 147. panta, 131. un 273. panta noteikumi, kā arī nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkotais, kas liedz nodokļa maksātājiem pašiem piemērot ceļotājiem atbrīvojumu no PVN, ja iepriekšējā taksācijas gadā viņi nav sasnieguši attiecīgu apgrozījuma apjomu vai šim nolūkam nav noslēguši līgumu ar personu, kura ir tiesīga to darīt.

V. Secinājumi

45. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es ierosinu Tiesai uz *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 146. panta 1. punkta b) apakšpunkta, 147. panta, 131. un 273. panta noteikumi, kā arī nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kas nodokļa maksātājam, kurš neizpilda nosacījumu par attiecīga apgrozījuma apjoma sasniegšanu iepriekšējā taksācijas gadā vai kurš nav noslēdzis līgumu ar personu, kas ir tiesīga veikt PVN atmaksu ceļotājiem, izslēdz iespēju piemērot PVN atbrīvojumu ceļotājiem.

23 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 77. punkts); 2013. gada 14. marts, *Ablessio* (C-527/11, EU:C:2013:168, 35. punkts), un 2015. gada 26. marts, *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201, 53. punkts).

24 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 19. decembris, *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854, 40. punkts).