

Downloaded via the EU tax law app / web

62018CJ0273

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2019. gada 10. jūlijā (*1)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Tiesības uz PVN kā priekšnodokļa atskaitīšanu – 168. pants – Preču piegādes ķēde – Tiesību uz nodokļa atskaitīšanu atteikums šīs ķēdes esamības dēļ – Kompetentās nodokļu iestādes pienākums pierādīt jaunprātīgas rīcības esamību

Lietā C-273/18

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Augstākā tiesa (Latvija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2018. gada 13. aprīlī un kas Tiesā reģistrēts 2018. gada 20. aprīlī, tiesvedībā

SIA “Kuršu zeme”

pret

Valsts ieņēmumu dienestu,

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs F. Biltšens [F. Biltgen], tiesneši K. G. Fernlunds [C. G. Fernlund] (referents) un L. S. Rossi [L. S. Rossi],

ģenerālvokāts: Y. Bot [Y. Bot],

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

ģemotvērī rakstveida procesū,

ģemotvērī apsvērumus, ko sniedza:

–

Latvijas valdības vārdā – I. Kucina un V. Soģeca, pģrstģves,

–

ģehijas Republikas valdģbas vģrdģ – M. Smolek, O. Serdula un J. Vlģģil, pģrstģvģģi,

–

Iģaunģģas valdģbas vģrdģ – N. Grģnberg, pģrstģve,

–

Spģnģģas valdģbas vģrdģ – L. Aguilera Ruiz, pģrstģģģģis,

–

Eiropas Komisijas v?rd? – N. Gossement un I. Rubene, p?rst?ves,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?ta uzklus?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kas groz?ta ar Padomes Direkt?vu 2010/45/ES (2010. gada 13. j?lijs) (OV 2010, L 189, 1. lpp.), (turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”) 168. panta a) punktu.

2

Šis l?gums ir iesniegts saist?b? ar str?du starp SIA “Kuršu zeme” un Valsts ie??mumu dienestu (turpm?k tekst? – “VID”) par p?d?j? min?t? atteikumu atz?t ties?bas atskait?t pievienot?s v?rt?bas nodokli (PVN), kas attiecas uz pre?u ieg?d?m, kuras š? sabiedr?ba veikusi no SIA “KF Prema”, jo š?s ieg?des faktiski nav notikušas.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3

PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkt? un b) apakšpunkta i) punkt? ir paredz?ts:

“PVN uzliek š?diem dar?jumiem:

a)

pre?u pieg?dei, ko par atl?dz?bu k?d? dal?bvalsts teritorij? veic nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds;

b)

pre?u ieg?dei Kopienas iekšien?, ko par atl?dz?bu k?d? dal?bvalsts teritorij? veic –

i)

nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds [..].”

4

Š?s direkt?vas 14. panta 1. punkt? ir noteikts:

““Pre?u pieg?de” ir ties?bu nodošana r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam.”

5

Minētās direktīvas 20. panta pirmā daļa ir formulēta šādi:

“Preču iegāde Kopienas iekšienē” ir tiesību iegāšana rīkoties kā pašniekam ar kustamu materiālu pašumu, ko pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē pircējam uz galamērķi dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalstis.”

6

Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 23. pantu:

“Dalībvalstis veic vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu to, ka darījums, kas būtu klasificēts kā preču piegāde, ja šo darījumu attiecīgajā valsts teritorijā būtu veicis nodokļa maksātājs, kas darbojas kā tirdzniecības dalībvalstī, tiek klasificēts kā preču iegāde Kopienas iekšienē.”

7

PVN direktīvas 32. panta pirmajā daļā ir paredzēts:

“Ja preces nosūta vai transportē piegādātājam, pircējam vai trešajai personai, tad par piegādes vietu uzskata vietu, kur preces atrodas brīdī, kad sākas nosūtīšana vai transportēšana pircējam.”

8

Šīs direktīvas 40. pants ir noteikts:

“Par vietu preču iegādei Kopienas iekšienē uzskata vietu, kur preces atrodas brīdī, kad beidzas nosūtīšana vai transportēšana pircējam.”

9

Minētās direktīvas 68. pants ir noteikts:

“Nodokļa iekasējamās gadījumās iestājas tad, kad ir faktiski veikta preču iegāde Kopienas iekšienē.

Uzskata, ka preču iegāde Kopienas iekšienē ir faktiski veikta tad, kad līdzīgu preču piegādi uzskata par faktiski veiktu attiecīgajā dalībvalstīs teritorijā.”

10

Šīs pašas direktīvas 69. pants ir paredzēts:

“Ja ir notikusi preču iegāde Kopienas iekšienē, PVN kāst iekasējams pēc rīcībā izsniegšanas vai pēc 222. panta pirmajā daļā minētā termiņa, ja līdz minētajai dienai rīcībā nav izsniegts.”

11

Saskaņā ar PVN direktīvas 138. panta 1. punktu:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tūdu preču piegādi, kuras pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet

[Eiropas Savienībā], ja piegādi veic citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas kārto daļēbvalsts, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta daļēbvalsts.”

12

Šīs direktīvas 167. pantā ir paredzēts, ka “tiesības uz nodokļa atskaitēšanu rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams”.

13

Minētās direktīvas 168. pantā ir noteikts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā daļēbvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a)

PVN, kas attiecas gājējā daļēbvalstī maksājams vai samaksāts par prešu piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..]

c)

PVN, kas maksājams par prešu iegādi Kopienas iekšienē saskaņā ar 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu.”

14

Šīs pašas direktīvas 193. pantā ir paredzēts:

“PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic prešu piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli [..].”

15

PVN direktīvas 200. pantā ir noteikts:

“PVN maksā ikviena persona, kas veic tādā prešu iegādā Kopienas iekšienē, par kuru uzliek nodokli.”

Latvijas tiesības

16

1995. gada 9. marta Likuma par pievienotās vērtības nodokli (Latvijas Vēstnesis, 1995, Nr. 49; turpmāk tekstā – “PVN likums”), redakcijā, kas ir piemērojama pamatlīetas faktiskajiem apstākļiem, 1. panta 2. un 34. punktā ir noteikts:

“2) prešu piegāde ir darījums, kas izpaužas kā pašuma tiesību uz lietu nodošana citai personai, lai tā varētu rīkoties ar lietu (pašumu).

[..]

34) pre?u ieg?de Eiropas Savien?bas teritorij? ir pre?u sa?emšana iekšzem? no citas dal?bvalsts, ja pre?u nos?t?šanu vai transport?šanu no citas dal?bvalsts nodrošina pre?u pieg?d?t?js vai pre?u sa??m?js, vai treš? persona pre?u pieg?d?t?ja vai pre?u sa??m?ja v?rd?.”

17

Š? likuma 2. panta otraj? da?? ir paredz?ts:

“Saimniecisk?s darb?bas ietvaros iekšzem? veiktie ar [PVN] apliekamie dar?jumi ir:

1)

pre?u pieg?de par atl?dz?bu, ar? pašpat?ri?š;

[..].”

18

Min?t? likuma 10. panta pirm?s da?as 1. un 7. punkt? ir noteikts:

“Tikai Valsts ie??mumu dienest? re?istr?tai apliekamai personai ir ties?bas nodok?a deklar?cij? k? priekšnodokli no budžet? maks?jam?s nodok?a summas atskait?t:

1) no cit?m apliekamaj?m person?m sa?emtajos nodok?a r??inos nor?d?t?s nodok?a summas par prec?m un pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo dar?jumu nodrošin?šanai, k? ar? t?du ?rvalst?s veiktu dar?jumu nodrošin?šanai, kuri b?tu apliekami ar nodokli, ja tie tiktu veikti iekšzem?;

[..]

7) apr??in?to nodok?a summu par Eiropas Savien?bas teritorij? ieg?d?taj?m prec?m savu apliekamo dar?jumu nodrošin?šanai.”

19

Š? paša likuma 18. panta pirmaj? da?? ir noteikts:

“Apliekamie dar?jumi Eiropas Savien?bas teritorij? ir:

1) saimniecisk?s darb?bas ietvaros veiktie š? likuma 2. panta otraj? da?? min?tie dar?jumi un pre?u ieg?de Eiropas Savien?bas teritorij?;

2) pre?u ieg?de Eiropas Savien?bas teritorij? ir ar? personas pre?u p?rvietošana no citas dal?bvalsts uz iekšzemi š?s personas saimniecisk?s darb?bas nodrošin?šanai iekšzem?;

[..].”

20

Likuma par PVN 30. panta pirm?s da?as pirmaj? teikum? ir paredz?ts:

“Ja apliekam? persona sa?em preces no citas dal?bvalsts apliekam?s personas, tad t? apr??ina un maks? valsts budžet? nodokli, piem?rojot šim dar?jumam atbilstošo nodok?a likmi saska?? ar

š? likuma 5. panta pirmo vai trešo da?u.”

Pamatlieta un prejudici?lais jaut?jums

21

“Kuršu zeme” ir Latvij? re?istr?ta sabiedr?ba, kas laikposm? no 2012. gada febru?ra l?dz decembrim ir deklar?jusi pre?u ieg?des dar?jumus ar citu Latvij? re?istr?tu sabiedr?bu KF Prema un atskait?jusi ar šiem dar?jumiem saist?to priekšnodokli.

22

Veicot nodok?u auditu, VID konstat?ja, ka šie ieg?des dar?jumi ir notikuši sec?gu starp vair?k?m sabiedr?b?m veiktu dar?jumu ??des beig?s. UAB “Baltfisher”, kas ir Lietuv? re?istr?ta sabiedr?ba, attiec?g?s preces vispirms p?rdeva div?m Latvij? re?istr?t?m sabiedr?b?m. P?c tam p?d?j?s min?t?s š?s preces p?rdeva t?l?k citai Latvij? re?istr?tai sabiedr?bai, kas t?s p?rdeva t?l?k KF Prema, kura visbeidzot preces p?rdeva “Kuršu zemei”, kas pati nodrošin?ja šo pre?u transport?šanu no Klaip?das [Klaip?da] (Lietuva) uz savu r?pn?cu Latvij?.

23

T? k? VID šai dar?jumu ??dei nesp?ja rast lo?isku izskaidrojumu, tas uzskat?ja, pirmk?rt, ka starpniec?bas sabiedr?bas faktiski nav veikušas nek?du darb?bu attiec?go pre?u ieg?des ?stenošanai un, otrk?rt, ka “Kuršu zeme” nevar?ja nezin?t par min?t?s ??des m?ksl?go raksturu.

24

L?dz ar to VID uzskat?ja, ka “Kuršu zeme” attiec?g?s preces faktiski ir ieg?d?jusies tieši no Baltfisher, un t?d?j?di attiec?g?s ieg?des kvalific?ja k? “pre?u ieg?di Kopienas iekšien?”. T?d?j?di ar 2014. gada 29. apr??a l?mumu tas kori??ja “Kuršu zemes” iesniegt?s PVN deklar?cijas, attiec?go pre?u v?rt?bu iek?aujot no cit?m dal?bvalst?m sa?emtu pre?u v?rt?b? un attiec?gi palielinot apr??in?to PVN, vienlaikus par min?to summu samazinot “Kuršu zemes” deklar?to priekšnodokli.

25

“Kuršu zeme” par šo l?mumu c?la pras?bu Administrat?vaj? rajona ties? (Latvija), vispirms nor?dot, ka visas form?l?s un materi?l?s pras?bas ties?bu uz nodok?a atskait?šanu sa?emšanai ir izpild?tas, p?c tam – ka tai nebija pamata šaub?ties ne par KF Prema, ne dar?jumu veikšanas nol?kiem un, visbeidzot, ka dar?jumus ar šo sabiedr?bu t? nav guvusi nek?das nodok?u priekšroc?bas.

26

T? k? “Kuršu zemes” pras?ba tika noraid?ta, t? iesniedza apel?cijas s?dz?bu Administrat?vaj? apgabalties? (Latvija), kas apstiprin?ja Administrat?v?s rajona tiesas nol?mumu.

27

Tad “Kuršu zeme” iesniedza kas?cijas s?dz?bu Augst?kaj? ties? (Latvija), nor?dot, ka, lai gan VID, Administrat?v? rajona tiesa un Administrat?v? apgabaltiesa ir secin?juši, ka t? ir iesaist?jusies m?ksl?gi izveidot? dar?jumu ??d? nodok?u priekšroc?bu g?šanai, tie nav nor?d?juši, k? izpaužas š? nodok?u priekšroc?ba, kuru t? vai citas attiec?gajos dar?jumos iesaist?t?s sabiedr?bas var?tu b?t guvušas. “Kuršu zeme” uzskata, ka ar? tad, ja t? attiec?g?s

preces b?tu ieg?d?jusies tieši no Baltfisher, tai saska?? ar PVN likuma 10. panta 7. punktu b?tu bijušas ties?bas atskait?t PVN, kas ir saist?ts ar šo pre?u ieg?di, jo t? ir “pre?u ieg?de Kopienas iekšien?”.

28

Iesniedz?jtiesa nor?da – tas, ka prece nav sa?emta tieši no r??ina izsniedz?ja, uzreiz nenoz?m? ?st? pieg?d?t?ja kr?pniecisku sl?pšanu. L?dz ar to tas, ka “Kuršu zeme” attiec?g?s preces fiziski ir ieguvusi Baltfisher noliktav?, nevis faktiski t?s sa??musi no t?s personas, kura ir izrakst?jusi r??inu par š?m prec?m, proti, KF Prema, pats par sevi nevarot b?t pamats secin?jumam, ka “Kuršu zeme” min?t?s preces nav ieg?d?jusies no š?s sabiedr?bas un ka l?dz ar to ieg?des dar?jums, ko ir veikušas “Kuršu zeme” un KF Prema, ir simulat?vs un t?d?j?di saist?ts ar kr?pšanu PVN jom?.

29

Š? tiesa v?las noskaidrot, vai, nekonstat?jot, k?du tieši nepamatotu nodok?u priekšroc?bu ir guvis pats nodok?u maks?t?js vai citas personas, kas piedal?s attiec?gaj? dar?jumu ??d?, ir iesp?jams konstat?t ?aunpr?t?gas r?c?bas esam?bu.

30

Š?dos apst?k?os Augst?k? tiesa (Latvija) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai [PVN] direkt?vas 168. panta a) punkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka tam neatbilst liegums atskait?t priekšnodokli, pamatojoties vien?gi uz nodok?u maks?t?ja inform?tu iesaist?šanos simulat?vu dar?jumu noform?šan?, bet neidentific?jot, k? konkr?to dar?jumu rezult?t? budžetam var?tu b?t nodar?ts zaud?jums nesamaks?ta vai nepamatoti atpras?ta pievienot?s v?rt?bas nodok?a veid?, sal?dzinot ar situ?ciju, kad dar?jumi b?tu noform?ti atbilstoši to faktiskajiem apst?k?iem?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

31

T? k? no iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka pamatlieta ir saist?ta nevis ar kr?pšanu PVN jom?, bet ar iesp?jamu ?aunpr?t?gu r?c?bu, iesniedz?jtiesas jaut?jums ir j?saprot t?, ka t? m?r?is b?t?b? ir noskaidrot, vai PVN direkt?vas 168. panta a) punkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka, lai atteiktu ties?bas atskait?t priekšnodokli, ar to vien, ka pre?u ieg?de ir notikusi sec?gu, vair?ku personu starp? veiktu p?rdošanas dar?jumu ??des beig?s un ka nodok?a maks?t?js attiec?g?s preces ir ieguvis t?das personas noliktav?, kas ir š?s ??des dal?bniece, bet kas nav persona, kura r??in? ir nor?d?ta k? pieg?d?t?js, pietiek, lai konstat?tu, ka past?v ?aunpr?t?ga r?c?ba, ko ?steno nodok?a maks?t?js vai citas personas, kuras piedal?s min?taj? ??d?, vai ir pras?ts pier?d?t ar? to, k?du nepamatotu nodok?u priekšroc?bu šis nodok?a maks?t?js vai š?s citas personas ir guvušas.

32

Saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru nodok?a maks?t?ju ties?bas no maks?jam? PVN atskait?t PVN, kas tiem ir j?maks? vai kas jau iepriekš k? priekšnodoklis ir samaks?ts par ieg?d?taj?m prec?m un sa?emtajiem pakalpojumiem, ir ar Savien?bas ties?bu aktiem izveidot?s kop?j?s PVN sist?mas pamatprincips (spriedums, 2017. gada 19. oktobris, PaperConsult, C?101/16, EU:C:2017:775, 35. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

Šaj? zi?? PVN direkt?vas 167. un n?kamajos pantos paredz?t?s ties?bas uz nodok?a atskait?šanu ir PVN meh?nisma neat?emama sast?vda?a un princip? nevar tikt ierobežotas. Š?s ties?bas darbojas nekav?joties attiec?b? uz visiem par iepriekš veiktajiem dar?jumiem samaks?tajiem nodok?iem (spriedums, 2017. gada 19. oktobris, PaperConsult, C?101/16, EU:C:2017:775, 36. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

Vienlaikus ir j?atg?dina, ka c??a pret kr?pšanu nodok?u jom?, izvair?šanos no nodok?u maks?šanas un iesp?jamu ?aunpr?t?gu r?c?bu ir PVN direkt?v? atz?ts un ar to iedrošin?ts m?r?is. Attiec?g?s personas nevar pamatoties uz Savien?bas ties?bu norm?m kr?pniecisk? vai ?aunpr?t?g? nol?k?. T?d?? valsts iest?d?m un ties?m ir j?atsaka ties?bu uz nodok?a atskait?šanu izmantošana, ja, ?emot v?r? objekt?vus elementus, tiek atz?ts, ka š?s ties?bas ir izmantotas kr?pnieciski vai ?aunpr?t?gi (spriedums, 2014. gada 13. febru?ris, Maks Pen, C?18/13, EU:C:2014:69, 26. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

Tiesa ir atzinusi, ka PVN jom? ?aunpr?t?ga r?c?ba var tikt konstat?ta tad, ja ir izpild?ti divi nosac?jumi, proti, pirmk?rt, lai gan form?li tiek piem?roti nosac?jumi, kas ir paredz?ti attiec?gaj?s PVN direkt?vas norm?s un šo direkt?vu transpon?jošo valsts ties?bu aktu noteikumos, attiec?go dar?jumu rezult?t? tiek g?ta nodok?u priekšroc?ba, kuras pieš?iršana ir pret?ja šo noteikumu m?r?im, un, otrk?rt, no objekt?vu elementu kopuma izriet, ka attiec?go dar?jumu pamatm?r?is ir ieg?t š?du nodok?u priekšroc?bu (spriedums, 2015. gada 17. decembris, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, 36. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

Šaj? kontekst? ir j?atg?dina – tas, ka prece nav sa?emta tieši no r??ina izsniedz?ja, uzreiz nenoz?m? ?st? pieg?d?t?ja kr?pniecisku sl?pšanu un oblig?ti neveido ?aunpr?t?gu r?c?bu, bet tam var b?t citi iemesli, piem?ram, tostarp divu sec?gu vienu un to pašu pre?u p?rdošanas dar?jumu esam?ba, kuras p?c pas?t?juma pirmais p?rdev?js tieši transport? otrajam pirc?jam, kas noz?m?, ka runa ir par div?m sec?g?m pieg?d?m PVN direkt?vas 14. panta 1. punkta izpratn?, bet tikai vienu faktisku p?rvad?jumu. Turkl?t nav vajadz?gs, lai pirmais pirc?js b?tu k?uvis par attiec?go pre?u ?pašnieku š?s transport?šanas br?d?, jo pieg?des esam?bas š?s ties?bu normas izpratn? priekšnosac?jums nav ?pašumties?bu nodošana uz precī (šaj? noz?m? skat. r?kojumu, 2014. gada 6. febru?ris, Jagie??o, C?33/13, nav public?ts, EU:C:2014:184, 32. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

Šaj? gad?jum? no iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka VID nav ne pier?d?jis, k?da pamatliet? ir nepamatot? nodok?u priekšroc?ba, kuru “Kuršu zeme” b?tu guvusi, ne identific?jis iesp?jam?s nepamatot?s nodok?u priekšroc?bas, ko b?tu sa??mušas citas sabiedr?bas, kuras piedal?j?s sec?go attiec?go pre?u p?rdošanas dar?jumu ??d?, lai p?rbaud?tu, vai šo dar?jumu patiesais m?r?is ir nepamatotu nodok?u priekšroc?bu g?šana. L?dz ar to ir j?uzskata, ka dar?jumu ??des esam?ba vien un tas, ka “Kuršu zeme” attiec?g?s preces fiziski sa??ma Baltfisher noliktav?, nevis faktiski t?s sa??ma no sabiedr?bas, kura r??in? ir nor?d?ta k? šo pre?u pieg?d?t?js, proti, KF Prema, k? to ir konstat?jusi ar? iesniedz?jtiesa, pats par sevi nevar b?t pamats secin?jumam, ka “Kuršu zeme” min?t?s preces nav ieg?d?jusies no KF Prema un ka l?dz ar to šo abu sabiedr?bu

veiktais darījums nav noticis.

38

Ēmot vērā šos apsvērumus, tādus apstākļos kā pamatlietā aplūkoti, kuros kompetentā nodokļu iestāde nav iesniegusi nevienu pierādījumu, kas pierādītu jaunprātīgu rīcību, tiesības uz nodokļa atskaitēšanu nodokļa maksātājam nevar tikt atteiktas.

39

Turklāt, runājot par jautājumu, ko iesniedzītiesa nav uzdevusi, proti, kura no pamatlietā aplūkotajām tādām ietilpstošajām iegādām ir tā, uz kuru ir jāattiecina vienīgais pārvadājums Kopienas iekšienē un kura vienīgā tādējādi ir jākvalificē kā "preču iegāde Kopienas iekšienē", iesniedzītīesai ir jāveic vispārīgs visu pašu lietas apstākļu vrtējums un it paši ir jāpārbauda, kurā brīdā "Kuršu zemei" ir tikušas nodotas tiesības rīkoties ar pašumu kā pašniekam (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 19. decembris, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, 70. un 72. punkts). No brīža, kad šā nodošana ir notikusi, proti, pirms vai pēc pārvadājuma Kopienas iekšienē, būs atkarīga gan vienas no iegādām, kas ietilpst pamatlietā aplūkotajām tādām, kvalifikācija par preču iegādi Kopienas iekšienē, gan apjoms, kādā "Kuršu zemei" ir tiesības uz nodokļa atskaitēšanu vai pat uz PVN atmaksu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2018. gada 21. februāris, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, 43. un 44. punkts, kā arī 2019. gada 11. aprīlis, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, 30. un 42. punkts).

40

Tādējādi gadījumā, kad secīgu piegāžu tādā, kura ietver tikai vienu transportēšanu Kopienas iekšienē, notikusī galīgā piegāde būtu piegāde Kopienas iekšienē, galīgais ieguvējs nevarētu no PVN, kas tam jāmaksā, atskaitīt PVN, kuru tas nepamatoti ir samaksājis par precēm, kas tam ir piegādātas, veicot no nodokļa atbrīvotu piegādi Kopienas iekšienē, tikai pamatojoties uz piegādātāja izsniegtu kārdainu rīcinu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 21. februāris, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, 44. punkts).

41

Savukārt šis ieguvējs varētu lūgt atmaksāt nodokli, kas nepamatoti ir samaksāts piegādātājam, kurš ir izsniedzis kārdainu rīcinu, saskaņā ar valsts tiesbūmu (spriedums, 2018. gada 21. februāris, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, 48. punkts un tajā minētā judikatūra). Tomēr situācijā, kad attiecīgais piegādātājs PVN faktiski ir iemaksājis Valsts kasē un izrādās, ka PVN atmaksa ieguvējam no Valsts kases nav iespējama vai ir pārsmērīgi grūta, tostarp šā piegādātāja maksātnespējas gadījumā, efektivitātes princips varētu prasīt, lai šis ieguvējs savu atmaksas pieteikumu varētu vārst tieši pret nodokļu iestādi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 11. aprīlis, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

42

Ēmot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 168. panta a) punkts ir interpretējams tādējādi, ka, lai atteiktu tiesības atskaitīt kā priekšnodokli samaksāto PVN, ar to vien, ka preču iegāde ir notikusi secīgu, vairāku personu starpā veiktu pārdošanas darījumu tādē beigušs un ka nodokļa maksātājs attiecīgās preces ir ieguvis tādās personās noliktavā, kas ietilpst šajā tādā, bet kas nav persona, kura rīcinā ir norādīta kā piegādātājs, nepietiek, lai konstatētu, ka pastāv jaunprātīga rīcība, ko steno nodokļa maksātājs vai citas personas, kuras piedalās minētajā tādā, jo kompetentajai nodokļu iestādei ir jāpierāda, ka pastāv nepamatota nodokļu priekšrocība, ko ir guvis šis nodokļa

maksātājs vai šīs citas personas.

Par tiesāšanu izdevumiem

43

Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanu izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2010/45/ES (2010. gada 13. jūlijs), 168. panta a) punkts ir interpretējams tādējādi, ka, lai atteiktu tiesības atskaitēt kā priekšnodokli samaksāto pievienotās vērtības nodokli (PVN), ar to vien, ka preču iegāde ir notikusi secīgi, vairāku personu starpā veiktu pārdošanas darījumu sēdes beigās un ka nodokļa maksātājs attiecīgās preces ir ieguvis tādās personas noliktavā, kas ietilpst šajā sēdē, bet kas nav persona, kura rīcībā ir norādīta kā piegādātājs, nepietiek, lai konstatētu, ka pastāv āunprātīga rīcība, ko īsteno nodokļa maksātājs vai citas personas, kuras piedalās minētajā sēdē, jo kompetentajai nodokļu iestādei ir jāpierāda, ka pastāv nepamatota nodokļu priekšrocība, ko ir guvis šis nodokļa maksātājs vai šīs citas personas.

Biltgen

Fernlund

Rossi

Pasludināts atklātā tiesas sēdē Luksemburgā 2019. gada 10. jūlijā.

Sekretārs

A. Calot Escobar

Astotās palātas priekšsēdētājs

F. Biltgen

(*1) Tiesvedības valoda – latviešu.