

**Downloaded via the EU tax law app / web**

62018CJ0276

TIESAS SPRIEDUMS (piekt? pal?ta)

2020. gada 18. j?nij? ( \*1 )

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) sist?ma – Direkt?va 2006/112/EK – 33. pants – Ar nodokli apliekamu dar?jumu izpildes vietas noteikšana – Pre?u pieg?de ar transport?šanu – T?du pre?u pieg?de, kuras nos?ta vai transport? pieg?d?t?js vai cita persona vi?a v?rd? – Regula (ES) Nr. 904/2010 – 7., 13. un 28.–30. pants – Sadarb?ba starp dal?bvalst?m – Inform?cijas apmai?a

Liet? C?276/18

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Galvaspils?tas Budapeštas Administrat?vo un darba lietu tiesa, Ung?rija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2018. gada 1. mart? un kas Ties? re?istr?ts 2018. gada 24. apr?l?, tiesved?b?

KrakVet Marek Batko sp.k.

pret

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

TIESA (piekt? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js J. Regans [E. Regan] (referents), tiesneši I. Jarukaitis [I. Jarukaitis], E. Juh?ss [E. Juhász], M. Ileši?s [M. Ileši?] un K. Likurgs [C. Lycourgos],

?ener?ladvok?te: E. Šarpstone [E. Sharpston],

sekret?re: R. Šereša [R. ?ere?], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2019. gada 20. j?nija tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

–

KrakVet Marek Batko sp.k. v?rd? – P. Jalsovszky, T. Fehér un Á. Fischer, ?gyvédek,

–

Ung?rijas vald?bas v?rd? – M. Z. Fehér, k? ar? M. M. Tátrai un Zs. Wagner, p?rst?vji,

–

?ehijas vald?bas v?rd? – M. Smolek, J. Vl?il un O. Serdula, p?rst?vji,

–

Ārijas vārdā – A. Joyce un J. Quaney, pārstāvji, kuriem palīdz N. Travers, SC,

–

Itālijas valdības vārdā – G. Palmieri, pārstāve, kurai palīdz G. De Socio, avvocato dello Stato,

–

Polijas valdības vārdā – B. Majczyna, pārstāvis,

–

Apvienotās Karalistes vārdā – S. Brandon un Z. Lavery, pārstāvji, kuriem palīdz R. Hill, barrister,

–

Eiropas Komisijas vārdā – L. Lozano Palacios un J. Jokubauskaitis, kā arī L. Havas, pārstāvji,

noklausījies ģenerālvokātes secinājumus 2020. gada 6. februāra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvu 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) un it īpaši tās 33. pantu, kā arī Padomes Regulas (ES) Nr. 904/2010 (2010. gada 7. oktobris) par administratīvu sadarbību un krāpšanas apkarošanu pievienotās vērtības nodokļa jomā (OV 2010, L 268, 1. lpp.) 7., 13. un 28.–30. pantu.

2

Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp KrakVet Marek Batko sp.k. (turpmāk tekstā – “KrakVet”), saskaņā ar Polijas tiesību sistēmas dibinātu sabiedrību, un Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Sēdēbu nodaļa, Ungārija) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) samaksu par prešu pārdošanu Ungārijā dzīvojošiem pircējiem, izmantojot šīs sabiedrības tīmekļvietni.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Direktīva 2006/112

3

Direktīvas 2006/112 17., 61. un 62. apsvērumi ir noteikti:

“(17)

Nosakot to darījumu vietu, par kuriem uzliek nodokli, starp dalībvalstīm var rasties kompetences kolīzijas, jo īpaši attiecībā uz prešu piegādi ar montāžu un attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu. Kaut arī par pakalpojumu sniegšanas vietu principā būtu jānosaka vieta, kur ir pakalpojumu

sniedz?ja saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta, tom?r b?tu lietder?gi noteikt šo vietu pakalpojumu sa??m?ja dal?bvalst?, jo ?paši attiec?b? uz da?iem pakalpojumiem, ko cits citam sniedz nodok?a maks?t?ji, un ja izmaksas ir iek?autas pre?u cen?.

[..]

(61)

Ir b?tiski nodrošin?t PVN sist?mas vienotu piem?rošanu. Lai sasniegtu šo m?r?i, b?tu j?ievieš ?stenošanas pas?kumi.

(62)

Min?tajiem pas?kumiem jo ?paši b?tu j?risina nodok?u dubult?s uzlikšanas probl?ma p?robežu dar?jumos, kas var rasties t?d??, ka dal?bvalstis da?di piem?ro noteikumus, kas reglament? vietu, kur? notiek dar?jumi, par kuriem uzliek nodokli.”

4

Š?s direkt?vas V sada?? “To dar?jumu vieta, par kuriem uzliek nodokli” ir ietverta 1. noda?a “Pre?u pieg?des vieta”, kur? ir iek?auta 2. ieda?a “Pre?u pieg?de ar transport?šanu”. Šaj? ieda?? tostarp ir ietverts min?t?s direkt?vas 32. un 33. pants.

5

Direkt?vas 2006/112 32. pant? ir noteikts:

“Ja preces nos?ta vai transport? pieg?d?t?js, pirc?js vai treš? persona, tad par pieg?des vietu uzskata vietu, kur preces atrodas br?d?, kad s?kas nos?t?šana vai transport?šana pirc?jam.

[..]”

6

Š?s direkt?vas 33. panta 1. punkt? ir paredz?ts:

“Atk?pjoties no 32. panta, par t?du pre?u pieg?des vietu, kuras pieg?d?t?js vai cita persona vi?a v?rd? nos?ta vai transport? no dal?bvalsts, kas nav nos?t?šanas vai transport?šanas galam?r?a dal?bvalsts, uzskata vietu, kur preces atrodas, kad beidzas pre?u nos?t?šana vai transport?šana pirc?jam, ja ir izpild?ti š?di nosac?jumi:

a)

pre?u pieg?di veic t?dam nodok?a maks?t?jam vai t?dai juridiskajai personai, kas nav nodok?a maks?t?ja, kuru pre?u ieg?d?m Kopienas iekšien? saska?? ar 3. panta 1. punktu neuzliek PVN, vai jebkurai citai personai, kas nav nodok?a maks?t?ja;

b)

preces, ko pieg?d? pieg?d?t?js vai cita persona vi?a v?rd?, nav ne jauni transportl?dzek?i, ne ar? preces, ko pieg?d? p?c mont?žas vai uzst?d?šanas ar darb?bas p?rbaudi vai bez t?s.”

Regula Nr. 904/2010

Regulas Nr. 904/2010 5., 7. un 8. apsvērumi ir noteikti:

“(5)

Nodokļu saskaņošanas pasākumiem, kas veikti, lai pilnībā izveidotu iekšējo tirgu, būtu jāietver kopējās sistēmas izveide sadarbībai starp dalībvalstīm, paši attiecībā uz informācijas apmaiņu, kur dalībvalstu kompetentās iestādes sniegtu savstarpēju palīdzību un sadarbības ar Komisiju, lai nodrošintu pareizu PVN piemērošanu preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, preču iegādei Kopienas iekšienē un preču importam.

[..]

(7)

Lai iekasētu maksājamo nodokli, dalībvalstīm būtu jāsadarbojas, lai palīdzētu nodrošināt, ka PVN tiek noteikts pareizi. Tādējādi tām ne tikai jākontrolē, vai tiek pareizi piemērots attiecīgās valsts teritorijā iekasējams nodoklis, bet arī būtu jāsniedz palīdzība citām dalībvalstīm, lai nodrošintu, ka tiek pareizi piemērots nodoklis, kas ir saistīts ar darbību, kuru veic attiecīgās valsts teritorijā, bet kas ir iekasējams citā dalībvalstī.

(8)

PVN pareizas piemērošanas kontrole pārrobežu darbības, kad nodoklis iekasējams citā dalībvalstī, nevis dalībvalstī, kur pakalpojumu sniedzējs vai preču piegādātājs veic uzņēmējdarbību, daudzos gadījumos ir atkarīga no informācijas, kas ir tās dalībvalsts rīcībā, kur nodokļa maksātājs veic uzņēmējdarbību, vai kas šai otrai dalībvalstij ir vienkāršā pieejama. Šādu darbību efektīva kontrole tādēļ ir atkarīga no tā, vai dalībvalsts, kur veic uzņēmējdarbību, vāc vai tai ir iespēja vākt minēto informāciju.”

8

Šīs regulas 1. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Šī regula paredz nosacījumu, saskaņā ar kuriem dalībvalstu kompetentajām iestādēm, kas atbild par PVN tiesību aktu piemērošanu, jāsadarbības savā starpā un ar Komisiju, lai nodrošintu šo tiesību aktu ieviešanu.

Tālab šī regula paredz noteikumus un procedūras, lai dalībvalstu kompetentās iestādes varētu sadarboties un apmainīties ar informāciju, kas varētu palīdzēt pareizi aprēķināt PVN, kontrolēt, vai PVN tiek piemērots pareizi, jo paši darījumiem Kopienas iekšienē, un apkarot krāpšanu PVN jomā. Jo paši tie paredz noteikumus un procedūras, saskaņā ar kurām dalībvalstis apkopo minēto informāciju un elektroniski apmainās ar to.”

9

Minētās regulas II nodaļā “Informācijas apmaiņa pārcieprasjuma” ietvertajā 1. iedaļā “Informācijas un administratīvo procedūru pieprasīšana” ir iekļauts šīs regulas 7. pants, kur ir noteikts:

“1. Pieprasījuma saņēmēja iestāde pārcieprasjuma iesniedzēja iestādes pieprasījuma paziņo 1. pantā minēto informāciju, tostarp jebkādu informāciju, kas attiecas uz vienu vai

vairākiem konkrētiem gadījumiem.

2. Lai nosūtītu šo panta 1. punktā minēto informāciju, pieprasījuma saņēmēja iestāde noorganizē jebkuru administratīvo procedūru veikšanu, kas vajadzīgas šādas informācijas iegūšanai.

3. Līdz 2014. gada 31. decembrim 1. punktā minētajā pieprasījumā var būt iekļauts pamatots administratīvās procedūras pieprasījums. Ja pieprasījuma saņēmēja iestāde uzskata, ka šā administratīvā procedūra nav vajadzīga, tai nekavējoties paziņo attiecīgos iemeslus.

[..]”

10

Regulas Nr. 904/2010 III nodaļas “Informācijas apmaiņa bez iepriekšēja pieprasījuma” 13. pantā ir paredzēts:

“1. Katras dalībvalsts kompetentā iestāde bez iepriekšēja pieprasījuma nosūta 1. pantā minēto informāciju jebkuras citas attiecīgās dalībvalsts kompetentajai iestādei šādos gadījumos:

a)

ja galamērķa dalībvalstī paredzēta nodokļa uzlikšana un ja izcelsmes dalībvalsts sniegtā informācija ir vajadzīga, lai nodrošinātu galamērķa dalībvalsts pārbaudes sistēmas efektivitāti;

b)

ja dalībvalstij ir pamats uzskatīt, ka citā dalībvalstī ir notikusi vai, iespējams, ir notikusi tiesību aktu neieviešana PVN jomā;

c)

ja citā dalībvalstī pastāv nodokļa zaudējumu risks.

2. Informācijas apmaiņu bez iepriekšēja pieprasījuma veic vai nu automātiski saskaņā ar 14. pantu, vai pēc savas iniciatīvas saskaņā ar 15. pantu.

3. Informāciju nosūta, izmantojot standarta veidlapas, kuras apstiprinātas saskaņā ar 58. panta 2. punktā paredzēto procedūru.”

11

Minētās regulas VII nodaļā iekļautajā 28. pantā ir noteikts:

“1. Saskaņā ar pieprasījuma iesniedzēja iestādes un pieprasījuma saņēmēja iestādes vienošanos un ievērojot pārdotās noteikto kārtību, pieprasījuma iesniedzēja iestādes pilnvaroti ierīdīti nolūkā veikt 1. pantā minētās informācijas apmaiņu var atrasties pieprasījuma saņēmēja dalībvalsts administratīvo iestāžu birojos vai jebkurā citā vietā, kur minētās iestādes veic savus pienākumus. Ja pieprasītā informācija ir dokumentos, kuriem pieprasījuma saņēmēja iestādes ierīdītiem ir piekļuve, pieprasījuma iesniedzēja iestādes ierīdītiem nosūta to kopijas.

2. Saskaņā ar pieprasījuma iesniedzēja iestādes un pieprasījuma saņēmēja iestādes vienošanos un ievērojot pārdotās noteikto kārtību, pieprasījuma iesniedzēja iestādes pilnvaroti ierīdīti nolūkā veikt 1. pantā minētās informācijas apmaiņu var piedalīties administratīvās procedūras, kuras veic pieprasījuma saņēmēja dalībvalsts teritorijā. Šādas administratīvās

procedūras veic tikai pieprasījuma saņēmēja iestādes ierēdņi. Pieprasījuma iesniedzēja iestādes ierēdņi neņem pilnvaras, kuras ir uzticētas pieprasījuma saņēmēja iestādes ierēdņiem. Tomēr ar pieprasījuma saņēmēja iestādes ierēdņu starpniecību un vienīgi nolūkā veikt administratīvu procedūru viņiem var būt pieejamas tās pašas telpas un tie paši dokumenti, kuri ir pieejami pieprasījuma saņēmēja iestādes ierēdņiem.

3. Pieprasījuma iesniedzēja iestādes ierēdņiem, kas atrodas citā dalībvalstī, saskaņā ar 1. un 2. punktu vienmēr jāvar uzrādīt rakstisku pilnvarojumu, kurš apliecina to identitāti un oficiālo statusu.”

12

Regulas Nr. 904/2010 VIII nodaļā “Vienlaicīgas pārbaudes” ir ietverts šīs regulas 29. un 30. pants.

13

Minētās regulas 29. pants ir formulēts šādi:

“Dalībvalstīs var vienoties veikt vienlaicīgas pārbaudes ikreiz, kad tās uzskata, ka šādas pārbaudes ir efektīvākas nekā tikai vienas dalībvalsts veiktas pārbaudes.”

14

Saskaņā ar šīs pašas regulas 30. pantu:

“1. Dalībvalsts neatkarīgi identificē ar nodokli apliekamās personas, kuras tās paredzējusi ieteikt vienlaicīgas pārbaudes veikšanai. Tās dalībvalsts kompetentā iestāde paziņo attiecīgo pārējā dalībvalstu kompetentajām iestādēm par gadījumiem, par kuriem ierosināts veikt vienlaicīgu pārbaudi. Tās savu izvēli pēc iespējas pamato, sniedzot informāciju, kas tai likusi pieņemt šādu lēmumu. Tās norāda laikposmu, kurā šādas pārbaudes būtu jāveic.

2. Dalībvalsts kompetentā iestāde, kas saņem priekšlikumu par vienlaicīgu pārbaudi, sadarbības iestādei apstiprina savu piekrišanu vai paziņo pamatotu atteikumu parasti divu nedēļu laikā, bet ne vēlāk kā vienu mēnesi pēc priekšlikuma saņemšanas.

3. Katra attiecīgo dalībvalstu kompetentā iestāde ieceļ pārstāvi, kas ir atbildīgs par pārbaudes operāciju uzraudzību un koordināšanu.”

Direktīva (ES) 2017/2455

15

Padomes Direktīvas (ES) 2017/2455 (2017. gada 5. decembris), ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK un Direktīvu 2009/132/EK attiecībā uz konkrētām pievienotās vērtības nodokļa saistībām pakalpojumu sniegšanā un preču tirdzniecībā (OV 2017, L 348, 7. lpp.), 2. pantā “Direktīvas 2006/112/EK grozījumi, ko piemēro no 2021. gada 1. janvāra” ir paredzēti:

“No 2021. gada 1. janvāra Direktīvu 2006/112/EK groza šādi:

1)

direktīvas 14. pantā pievieno šādu punktu:

“4. Šaj? direkt?v? piem?ro š?das defin?cijas:

1)

“pre?u t?lp?rdošana Kopienas iekšien?” ir t?du pre?u pieg?de, kuras pieg?d?t?js vai cita persona vi?a interes?s nos?ta vai transport? – tostarp, ja pieg?d?t?js netieš? veid? piedal?s pre?u transport?šan? vai nos?t?šan?, – no dal?bvalsts, kas nav dal?bvalsts, kur? beidzas pre?u nos?t?šana vai transport?šana pirc?jam, ja ir izpild?ti š?di nosac?jumi:

a)

pre?u pieg?di veic t?dam nodok?a maks?t?jam vai t?dai juridiskajai personai, kas nav nodok?a maks?t?ja, kuru pre?u ieg?d?m Kopienas iekšien?, iev?rojot 3. panta 1. punktu, neuzliek PVN, vai jebkurai citai personai, kas nav nodok?a maks?t?ja;

b)

preces, ko pieg?d? pieg?d?t?js vai cita persona vi?a interes?s, nav ne jauni transportl?dzek?i, ne ar? preces, ko pieg?d? p?c mont?žas vai uzst?d?šanas ar darb?bas p?rbaudi vai bez t?s.

[..]”;

[..]

3)

direkt?vas 33. pantu aizst?j ar š?du:

“33. pants

Atk?pjoties no 32. panta:

a)

pre?u t?lp?rdošanas Kopienas iekšien? dar?jumos par pieg?des vietu uzskata vietu, kur preces atrodas laik?, kad beidzas pre?u nos?t?šana vai transport?šana pirc?jam;

b)

t?du pre?u t?lp?rdošanas dar?jumos, kuras no treš?m teritorij?m vai treš?m valst?m import? uz dal?bvalsti, kas nav dal?bvalsts, kur? beidzas pre?u nos?t?šana vai transport?šana pirc?jam, par pieg?des vietu uzskata vietu, kur preces atrodas laik?, kad beidzas to nos?t?šana vai transport?šana pirc?jam;

c)

t?du pre?u t?lp?rdošanas dar?jumos, kuras no treš?m teritorij?m vai treš?m valst?m import? uz dal?bvalsti, kur? beidzas pre?u nos?t?šana vai transport?šana pirc?jam, par pieg?des vietu uzskata min?to dal?bvalsti ar noteikumu, ka PVN par min?taj?m prec?m ir j?deklar? saska?? ar ?pašo rež?mu, kas noteikts XII sada?as 6. noda?as 4. ieda??.”

[..]”

Ungārijas tiesības

16

Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007. gada Likums CXXVII par pievienotās vērtības nodokli), redakcijā, kas ir piemērojama pamatlietai (turpmāk tekstā – “Likums par PVN”), 2. pants ir noteikts:

“Ar šajā likumā paredzēto nodokli apliek:

a)

preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko par atļauzību valsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķojas šāda statusa,

[..].”

17

Atbilstoši Likuma par PVN 25. pantam:

“Ja preces nenosēta un netransportē, tad par piegādes vietu uzskata vietu, kur preces atrodas piegādes brīdī.”

18

Likuma par PVN 29. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

“Atkļūdoties no 26. un 28. panta, ja piegādātājs vai cita persona viņa vārdā nosēta vai transportē preces un ja preces tiek sekmīgi piegādātas Kopienas dalībvalstī, kas nav dalībvalsts, kurā preces atradās brīdī, kad sākās nosūtīšana vai transportēšana, ir uzskatāms, ka preču piegādes vieta ir vieta, kur preces atrodas brīdī, kad beidzas nosūtīšana vai transportēšana pircējam, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

a)

preču piegādi:

aa)

veic tādām nodokļa maksātājam vai tādai juridiskajai personai, kas nav nodokļa maksātāja, kuru preču iegādājam Kopienas iekšienē saskaņā ar 20. panta 1. punkta a) un d) apakšpunktu neuzliek PVN, vai

ab)

fiziskai personai vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja; un

b)

piegādātās preces ir:

ba)



preces, kas nav jauni transportlīdzekļi, un

bb)

preces, kas nav piegādātās preces un kas tiek montētas vai uzstādītas ar ekspluatācijas pārbaudi vai bez tās.

[..]”

19

Likuma par PVN 82. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Nodokļa summa ir 27 % no nodokļa bāzes.”

20

Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (2003. gada Likums XCII par nodokļu procedūras kodeksu), redakcijā, kas ir piemērojama pamatlietai (turpmāk tekstā – “Nodokļu procesa kodekss”), 2. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Visas tiesības tiesiskajās attiecībās nodokļu jomā ir steno saskaņā ar mērķi, kam tās ir paredzētas. Saskaņā ar tiesību aktiem nodokļu jomā līgumu slēgšanu vai citu darījumu īstenošanu nolūkā apiet likumu nodokļu jomā normas nevar kvalificēt kā tiesību izmantošanu atbilstoši to mērķim.”

21

Nodokļu procesa kodeksa 6. panta 1. punkts ir noteikts:

““Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, uz kuru saskaņā ar likumu, ar kuru ievieš nodokli vai budžeta atbalstu, vai saskaņā ar šo likumu gulstas nodokļa pienākums vai pienākums samaksāt nodokli.”

22

Saskaņā ar šo kodeksa 86. panta 1. punktu:

“Lai novērstu nodokļu ieņēmumu samazināšanos un nepamatotus pieteikumus budžeta atbalstiem un nodokļu atmaksai, nodokļu iestāde regulāri veic revīzijas attiecībā uz nodokļa maksātājiem un citām nodokļu iekasēšanas sistēmā iesaistītajām personām. Revīziju mērķis ir noskaidrot, vai nodokļu likumos un citās tiesību normās noteiktie pienākumi ir izpildīti vai pārkāpti. Veicot revīziju, nodokļu iestāde atklāj un pierāda faktus, apstākļus vai datus, kas tiks izmantoti par pamatu pārkāpuma vai tiesību pārunpildības izmantošanas konstatēšanai un administratīvajam procesam, kas ir uzskatīts šo pārkāpuma vai šīs tiesību pārunpildības izmantošanas dēļ.”

23

Minētā kodeksa 95. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Nodokļu iestāde veic revīziju, pārbaudot dokumentus, apliecinājumus, grāmatvedības uzskaites un reģistrus, kas ir nepieciešami, lai noteiktu nodokļa vai budžeta atbalsta bāzes apmēru, tostarp elektroniski saglabāto informāciju, lietojumprogrammas un nodokļa maksātāja

izmantošs informātikas tehnoloģiju sistēmas, kā arī aprītinus un citus faktus, datus un apstākļus grāmatvedības uzskaites veikšanai un saglabāšanai un apliecinošo dokumentu apstrādei.”

24

Nodokļu procesa kodeksa 170. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Gadījumā, ja nodoklis netiek samaksāts pienācīgi apmērā, ir jāmaksā naudas sods nodokļu jomā. Naudas soda apmērs, ja vien šajā likumā nav noteikts citādi, ir 50 % no nesamaksātās summas. Naudas sods var sasniegt 200 % no nesamaksātās summas, ja starpība salīdzinājumā ar maksājamo apmēru ir radusies, slēpjot ienākumus vai viltojot vai iznācinot pierādījumus, grāmatvedības uzskaites vai reģistrus. [..]”

25

Šis kodeksa 178. panta 3. punkts ir noteikts:

“[...] piemēro šādas definīcijas:

[..]

“nodokļa starpība”: starpība starp deklarāto (paziņoto), nedeklarāto (nepaziņoto) vai uz deklarācijas (paziņojuma) pamata aprītināto vai piemēroto nodokļa vai budžeta atbalsta summu, no vienas puses, un nodokļu vai budžeta atbalsta summu, ko vāļk noteikusi nodokļu iestāde, neskaitot uz nākamajiem laikposmiem pārnēsamā atlikuma starpību, no otras puses.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

26

KrakVet ir Polijas reģistrēta sabiedrība. Ungārijā tai nav ne biroja, ne noliktavas, un Ungārijas nodokļu iestādes neapstrādā, ka tā Ungārijā nav reģistrēta PVN mērķiem.

27

Tās darbība ir saistīta ar dzīvniekiem paredzētu preču pārdošanu, tostarp izmantojot tās tīmekļvietni, kuras lapas adrese ir [www.zoofast.hu](http://www.zoofast.hu). Ar šīs tīmekļvietnes starpniecību tai Ungārijā bija virkne klientu.

28

2012. gadā tā minējās tīmekļvietnē piedāvāja pircējiem iespēju nosūtīt līgumu ar Polijas reģistrētu pārvadājumu sabiedrību par tās tirgots preču piegādi, lai gan tā pati nebija šis līguma puse. Tomēr pircēji varēja ne tikai saņemt savas iegādātās preces tieši no KrakVet noliktavas, bet arī brīvi izvēlēties pārvadātāju, kas nebija ieteiktais pārvadātājs. Turklāt KrakVet uzticēja noteiktas savas pašas ar loģistikas saistītas vajadzības šai pārvadājumu sabiedrībai.

29

Vajadz?bas gad?jum? min?t? p?rvad?jumu sabiedr?ba attiec?g?s preces nog?d?ja uz divu Ung?rij? re?istr?tu kurjeru pakalpojumu sabiedr?bu noliktav?m, kuras p?c tam t?s izdal?ja Ung?rijas klientiem. Nor??in?šan?s par nopirkto pre?u cenu tika veikta pieg?des br?d?, samaks?jot kurjerpakalpojumu sniedz?jiem, vai ar? – iepriekš veicot p?rskait?jumu uz bankas kontu.

30

T? k? KrakVet nebija p?rliecin?ta, kura ir kompetent? dal?bvalsts par PVN iekas?šanu saist?b? ar t?s darb?bu, t? v?rs?s savas juridisk?s adreses vietas nodok?u iest?d?, lai š? p?d?j? min?t? iest?de lemtu par šo jaut?jumu. Ar s?kotn?ju l?mumu nodok?u jom? Polijas nodok?u iest?de uzskat?ja, ka KrakVet dar?jumu izpildes vieta atrodas Polij? un ka šai sabiedr?bai PVN ir j?maks? šaj? dal?bvalst?.

31

Ung?rijas pirm? l?me?a nodok?u iest?de sabiedr?b? KrakVet veica rev?ziju, lai a posteriori p?rbaud?tu PVN deklar?cijas par 2012. gadu. Šaj? zi?? š? nodok?u iest?de šai sabiedr?bai k? nodok?a maks?t?jai pieš??ra tehnisko nodok?a maks?t?ja identifik?cijas numuru.

32

?emot v?r?, ka par KrakVet un t?s darb?bas veidu nodok?u zi?? bija maz inform?cijas, Ung?rijas pirm? l?me?a nodok?u iest?de nevar?ja noteikt, vai š? sabiedr?ba bija re?istr?ta Ung?rij? k? PVN maks?t?ja. Š? nodok?u iest?de t?gad veica p?rbaudes saist?b? ar min?t?s sabiedr?bas veikto darb?bu.

33

Šaj? administrat?vaj? nodok?u proced?r? Ung?rijas pirm? l?me?a nodok?u iest?de, pamatojoties uz sadarb?bas noteikumiem, kas ir paredz?ti Savien?bas ties?b?s nodok?u jom?, tostarp iztauj?ja Polijas nodok?u iest?des.

34

Ar 2016. gada 16. augusta l?mumu Ung?rijas pirm? l?me?a nodok?u iest?de noteica KrakVet pien?kumu samaks?t PVN starp?bu, naudas sodu un nokav?juma procentus, k? ar? naudas sodu par t?s pien?kuma re?istr?ties Ung?rijas nodok?u iest?d? neizpildi.

35

KrakVet šo l?mumu apstr?d?ja, v?ršoties pie atbild?t?jas pamatliet?, kas r?kojas k? otr? l?me?a nodok?u iest?de, un t? ar 2017. gada 23. janv?ra l?mumu apstiprin?ja Ung?rijas pirm?s instances nodok?u iest?des l?mumu. KrakVet par šo p?d?jo min?to l?mumu c?la pras?bu iesniedz?jties?.

36

Š? tiesa uzskata, ka pamatlietas risin?jums ir atkar?gs, pirmk?rt, no Regul? Nr. 904/2010 paredz?t? dal?bvalstu iest?žu sadarb?bas pien?kuma apjoma un, otrk?rt, no to pre?u pieg?des j?dziena interpret?cijas, kuras nos?ta vai transport? “pieg?d?t?js vai cita persona vi?a v?rd?” Direkt?vas 2006/112 33. panta izpratn?.

37

It ?paši tai ir šaubas par iespēju Ungārijas nodokļu iestādei, ?emot vērā nodokļu neitralitātes principu un mērķi novērst nodokļu dubultu uzlikšanu, pieņemot nostāju, kas atšķiras no Polijas nodokļu iestādes nostājas. Konkrētajā gadījumā t? uzskata, ka ir jāprecizē, pirmkārt, prasības, kas izriet no dalībvalstu nodokļu iestāžu sadarbības pienākuma attiecībā uz pamatlīdzekļu katoļu preču piegādes vietas noteikšanu, un, otrkārt, nosacījumi par iespējamām tiesībām uz nepamatoti samaksātu PVN atmaksu.

38

Turklāt būtu jānoskaidro, vai uz pamatlīdzekļu aplūkotajiem darījumiem attiecas Direktīvas 2006/112 33. pants, kā rezultātā būtu jāuzskata, ka piegādes vieta atrodas dalībvalstī, kurā preces atrodas brīdī, kad beidzas to nosūtīšana vai transportēšana pircējam. Šajā ziņā iesniedzējtiesai ir šaubas par šādas Savienības tiesību grozījumu – kuri saskaņā ar Direktīvu 2017/2455 stājas spēkā 2021. gada 1. janvārī – interpretācijas iespējamību ietekmē, atbilstoši kurai pārdēvējamā vārda veiktais pārveidējums attiecoties arī uz gadījumiem, kad preču transportēšana vai nosūtīšana tiek veikta netieši pārdēvējamā vārda veidā.

39

Turklāt pamatlīdzekļu aplūkotajā situācijā rodīties jautājums, vai, ?emot vērā tai raksturīgos apstākļus, KrakVet prakse var tikt uzskatīta par ?aunprātīgu.

40

Šādos apstākļos F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Galvaspilsētas Budapeštas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1)

Vai [Direktīvas 2006/112] mērķi, it ?paši tās 17. un 62. apsvērumā paredzētie nosacījumi, lai novērstu kompetenču kolīzijas starp dalībvalstīm un nodokļu dubultu uzlikšanu, kā arī [Regulas Nr. 904/2010] 5., 7. un 8. apsvērumus un 7., 13. un 28.–30. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādā dalībvalstī iestāžu praksi, saskaņā ar kuru tas pats darījums tiek kvalificēts atšķirīgi nekā citā dalībvalstī – lai gan šīs citas dalībvalstīs iestāde attiecībā uz šo pašu darījumu tiesības ir interpretējusi, balstoties uz tiem pašiem faktiskajiem apstākļiem –, neraugoties uz šīs iestādes s?kotn?ju l?mumu nodokļu jomā, kas pieņemts uz šo pamata, un ne?emot vērā saistību ar nodokļu rev?ziju izdarītos konstatējumus, kuri apstiprina šo interpretāciju un s?kotn?jo l?mumu, kā rezultātā tiek izraisīta nodokļu dubulta uzlikšana nodokļa maksātājam?

2)

Ja uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka šāda prakse nav pretrunā [Savienības] tiesībām, vai dalībvalstu nodokļu iestādes saskaņā ar [Direktīvu 2006/112] var vienpusēji noteikt pienākumus nodokļu jomā, ne?emot vērā to, ko citas dalībvalstīs nodokļu iestāde – s?kotn?ji p?c nodokļa maksātāja pieprasījuma un [p?c tam] savos v?l?kos l?mumos, kas pieņemti p?c rev?zijas, – jau ir vairākkārt apstiprinājusi, ka šis nodokļa maksātāja r?c?ba ir tiesiska?

Vai arī abu dalībvalstu nodokļu iestādēm, lai nodrošinātu nodokļu neitralitātes principa piemērošanu un novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu, ir jāsadarbjas attiecībā uz nodokļa

maks?t?ja lietu, lai pan?ktu risin?jumu, pateicoties kuram nodok?a maks?t?jam PVN b?tu j?maks? tikai vien? no š?m ab?m dal?bvalst?m?

3)

Ja uz otro jaut?jumu ir j?atbild t?d?j?di, ka dal?bvalsts nodok?u iest?de var vienpus?ji kvalific?t dar?jumu, vai [Direkt?vas 2006/112] normas ir j?interpret? t?d?j?di, ka otras dal?bvalsts nodok?u iest?dei nodok?a maks?t?jam, kuram ir pien?kums maks?t PVN, ir j?atmaks? nodoklis, ko š? citas dal?bvalsts nodok?u iest?de bija noteikusi s?kotn?j? l?mum? nodok?u jom? un kas jau bija samaks?ts attiec?b? uz laikposmiem, kuri tika nosl?gti ar nodok?u rev?ziju, un t? tas ir, lai nov?rstu nodok?u dubultu uzlikšanu un nodrošin?tu nodok?u neitralit?tes principa piem?rošanu?

4)

K? ir j?interpret? j?dziens pieg?de, ko veic "pieg?d?t?js vai cita persona vi?a v?rd?" [Direkt?vas 2006/112] 33. panta 1. punkta pirm? teikuma izpratn?? Vai šo iepriekš min?to j?dzienu var attiecin?t ar? uz gad?jumu, kad nodok?a maks?t?js k? p?rdev?js tiešaistes tirdzniec?bas platform? pied?v? pirc?jam iesp?ju nosl?gt l?gumu ar lo?istikas uz??mumu, ar kuru šis p?rdev?js sadarbojas, lai veiktu daž?dus dar?jumus, kas nav tirdzniec?bas dar?jumi, bet pirc?js var tikpat br?vi izv?l?ties citu p?rvad?t?ju, kas nav ieteiktais p?rvad?t?js, ja p?rvad?juma l?gums ir nosl?gts starp pirc?ju un p?rvad?t?ju un ja p?rdev?js nav š? l?guma puse?

Vai š? j?dziena interpret?cijas nol?k?, un it ?paši – ?emot v?r? tiesisk?s noteikt?bas principu, var uzskat?t, ka ir noz?me apst?klim, ka dal?bvalst?m l?dz 2021. gadam ir j?groza tiesiskais regul?jums, ar ko transpon? [Direkt?vas 2006/112] ties?bu normas t?d?j?di, ka [š?s direkt?vas] 33. panta 1. punkts ir j?piem?ro ar? netiešai sadarb?bai saska?? ar p?rvad?t?ja izv?li?

5)

Vai Savien?bas ties?bas un it ?paši [Direkt?va 2006/112] ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?l?k min?tajiem faktiskajiem apst?k?iem – katram atseviš?i vai visiem kop? – ir noz?me, lai p?rbaud?tu, vai neatkar?gi uz??mumi, veicot pre?u p?rdošanas dar?jumus, k? ar? pieg?di vai transport?šanu, ir nodibin?juši tiesisk?s attiec?bas, lai nodok?a maks?t?js var?tu apiet [Direkt?vas 2006/112] 33. panta normas, t?d?j?di ?aunpr?t?gi izmantojot ties?bas, lai pan?ktu, ka PVN likme ir maz?ka nek? otr? dal?bvalst?:

5.1)

ja lo?istikas uz??mums, kas veic p?rvad?jumus, ir ar nodok?a maks?t?ju saist?ts uz??mums un sniedz šim nodok?a maks?t?jam citus pakalpojumus neatkar?gi no p?rvad?šanas;

5.2)

taj? paš? laik? pirc?js jebkur? laik? var atteikties no nodok?a maks?t?ja ieteikt?s prakses uztic?t p?rvad?jumu lo?istikas partnerim, ar kuru tam ir nodibin?tas l?gumiskas attiec?bas attiec?b? uz transport?šanu, jo pirc?jam ir iesp?ja uztic?t p?rvad?šanu citam p?rvad?t?jam vai pašam uz?emties pre?u p?rvad?šanu?"

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo l?dz trešo jaut?jumu

Ar pirmo līdz trešo jautājumu, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīva 2006/112, kā arī Regulas Nr. 904/2010 7., 13. un 28.–30. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie dalībvalsts nodokļu iestāžu lēmumu liedz darījumiem vienpusēji piemērot tādus nodokļu režīmu PVN jomā, kas atšķiras no nodokļu režīma, saskaņā ar kuru šie darījumi jau ir tikuši aplikti ar nodokli citā dalībvalstī.

42

Ir jāatgādina, ka Direktīvas 2006/112 V sadaļā ir normas, kas attiecas uz apliekamu darījumu izpildes vietas noteikšanu, un šo normu mērķis tostarp saskaņā ar šīs direktīvas 17. un 62. apsvērumu ir izvairīties no kompetenču kolīzijām, kas var novest gan pie dubultas aplikšanas ar nodokļiem, gan ienākumu neaplikšanas ar nodokļiem vispār (šajā ziņā skat. spriedumu, 2007. gada 29. marts, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, 43. punkts).

43

Šajā ziņā ir jānorāda, kā izriet no Regulas Nr. 904/2010 5. un 7. apsvēruma, ka šīs regulas mērķis, ieviešot kopēju sistēmu sadarbībai starp dalībvalstīm, it īpaši attiecībā uz informācijas apmaiņu, ir palīdzēt nodrošināt, ka PVN tiek noteikts pareizi, it īpaši attiecībā uz darbībām, kuras tiek veiktas kādas no tām teritorijā, bet par kurām attiecīgais PVN ir jāmaksā citā dalībvalstī. Kā Savienības likumdevējs ir atzinis šīs regulas 8. apsvērumā, PVN pareizas piemērošanas kontrole pārobežu darījumos, kad nodoklis ir iekasājams citā dalībvalstī, nevis dalībvalstī, kurā pakalpojumu sniedzējs vai preču piegādātājs ir reģistrēts, daudzos gadījumos ir atkarīga no informācijas, kas ir tās dalībvalsts rīcībā, kurā nodokļa maksātājs ir reģistrēts, vai kas šai otrai dalībvalstij ir vienkāršāk pieejama.

44

Tādējādi minētajā regulā saskaņā ar tās 1. panta 1. punktu ir paredzēti nosacījumi, saskaņā ar kuriem dalībvalstu kompetentajām iestādēm, kas atbild par PVN tiesību aktu piemērošanu, ir jāsadarbjas savā starpā un ar Komisiju, lai nodrošinātu šo tiesību aktu ieviešanu, un tālab tajā ir paredzēti noteikumi un procedūras, lai dalībvalstu kompetentās iestādes varētu sadarboties un savstarpēji apmainīties ar visu informāciju, kas var palīdzēt pareizi aprīnīt PVN, kontrolēt, vai PVN tiek piemērots pareizi, jo īpaši attiecībā uz darījumiem Kopienas iekšienā, un apkarot krāpšanu PVN jomā.

45

Šajā ziņā Regulas Nr. 904/2010 7. un 13. pants atbilstoši II un III nodaļas nosaukumiem, kurās tie attiecīgi ietilpst, attiecas uz informācijas apmaiņu starp dalībvalstu kompetentajām iestādēm vai nu pēc vienas no tām iesniegta pieprasījuma, vai arī bez iepriekšēja pieprasījuma. Savukārt šīs regulas 28. pants – kā izriet no VII nodaļas, kurā tas ir iekļauts, nosaukuma – attiecas uz jautājumu par to ierādējo klātbūtni, ko ir atbilstoši pieprasījuma iesniedzēja iestāde pieprasījuma saņēmēja dalībvalsts administratīvajās iestādēs, un par to piedalīšanos šīs dalībvalsts teritorijā veiktajā administratīvajā izmeklēšanā. Turklāt minētās regulas 29. un 30. pants saskaņā ar VIII nodaļas, kurā tie ietilpst, nosaukumu attiecas uz vienlaicīgu pārbaudīšanu, par kuru veikšanu dalībvalstis var vienoties.

46

Regula Nr. 904/2010 tāpat jāizveidot kopēju sistēmu sadarbībai starp dalībvalstīm, pateicoties kurai dalībvalsts nodokļu iestāde var iesniegt pieprasījumu citas dalībvalsts nodokļu

iest?dei, it ?paši – kad, ?emot v?r? š?s regulas 7. apsv?rum? noteikto pien?kumu sadarb?ties, š?ds piepras?jums var izr?d?ties lietder?gs vai pat nepieciešams (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2015. gada 17. decembris, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, 57. punkts).

47

Tostarp tas t? var b?t tad, kad vienas dal?bvalsts nodok?u iest?de zina vai tai sapr?t?gi b?tu j?zina, ka citas dal?bvalsts nodok?u iest?dei ir inform?cija, kas ir lietder?ga vai pat nepieciešama, lai noteiktu, vai PVN ir iekas?jams pirmaj? dal?bvalst? (spriedums, 2015. gada 17. decembris, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, 58. punkts).

48

Tom?r ir j?konstat?, ka Regula Nr. 904/2010 tikai pie?auj administrat?vu sadarb?bu, lai apmain?tos ar inform?ciju, kas var b?t nepieciešama dal?bvalstu nodok?u iest?d?m. T?tad ar šo regulu nav reglament?ta šo iest?žu kompetence, ?emot v?r? š?du inform?ciju, veikt attiec?go darb?bu kvalifik?ciju atbilstoši Direkt?vai 2006/112 (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2009. gada 27. janv?ris, Persche, C?318/07, EU:C:2009:33, 62. un 63. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

49

No t? izriet, ka Regul? Nr. 904/2010 nav noteikts ne pien?kums abu dal?bvalstu nodok?u iest?d?m sadarb?ties, lai pan?ktu kop?gu risin?jumu dar?juma kvalific?šanai PVN vajadz?b?m, ne pras?ba, saska?? ar kuru vienas dal?bvalsts nodok?u iest?d?m b?tu saistoša kvalifik?cija, k?du šim dar?jumam pieš?ir otras dal?bvalsts nodok?u iest?des.

50

Turkl?t pareiza Direkt?vas 2006/112 piem?rošana ?auj nov?rst dubultu aplikšanu ar nodok?iem un nodrošin?t nodok?u neitralit?ti un t?d?j?di ?stenot š? sprieduma 42. punkt? atg?din?tos m?r?us (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2017. gada 26. j?lijs, Toridas, C?386/16, EU:C:2017:599, 43. punkts). L?dz ar to tas, ka vien? vai vair?k?s cit?s dal?bvalst?s valda pieeja, kas atš?iras no t?s, kura domin? attiec?gaj? dal?bvalst?, katr? zi?? nevar izrais?t k??d?inu š?s direkt?vas normu piem?rošanu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 5. j?lijs, Marcandi, C?544/16, EU:C:2018:540, 65. punkts).

51

T?tad, ja t?s konstat?, ka cit? dal?bvalst? pret vienu un to pašu dar?jumu ir atš?ir?ga attieksme no nodok?u aspekta, dal?bvalsts tiesai, kur? ir celta pras?ba, saist?b? ar ko rodas jaut?jumi par Savien?bas ties?bu normu interpret?ciju, attiec?b? uz kuriem ir vajadz?gs to l?mums, ir iesp?ja un pat pien?kums atkar?b? no t?, vai t?s nol?mumi var vai nevar tikt p?rs?dz?ti ties? saska?? ar valsts ties?bu aktiem, v?rsties Ties? ar l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu (spriedums, 2018. gada 5. j?lijs, Marcandi, C?544/16, EU:C:2018:540, 64. un 66. punkts).

52

?emot to v?r?, ja attiec?g? gad?jum? p?c Tiesas nol?muma prejudici?l? nol?muma tiesved?b? izr?d?s, ka PVN jau ir ticis nepamatoti samaks?ts k?d? dal?bvalst?, ir j?uzsver, ka saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru ties?bas uz to nodok?u atmaks?šanu, kuri k?d? dal?bvalst? iekas?ti pret?ji Savien?bas ties?bu norm?m, ir ar Savien?bas ties?bu norm?m, k? t?s ir interpret?jusi Tiesa, nodok?u maks?t?jiem pieš?irto ties?bu sekas un papildin?jums. T?d?j?di attiec?g?s dal?bvalsts pien?kums princip? ir atmaks?t nodok?us, kas ir iekas?ti, p?rk?pjot Savien?bas ties?bas. Pieteikuma par nepamatoti samaks?t? PVN atmaks?šanu pamat? ir nepamatotu

maksājumu atgāšanas tiesības, kuru mērķis atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai ir novērst no nodokļa nesaderības ar Savienības tiesību m izrietošās sekas, neitralizējot finansiālo slogu, kas nepamatoti ir uzlikts tirgus dalībniekam, kurš galu galā to ir faktiski samaksājis (spriedums, 2017. gada 14. jūnijs, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, 29. un 30. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

53

Ēmot vērā iepriekš minēto, uz pirmo līdž trešo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīva 2006/112, kā arī Regulas Nr. 904/2010 7., 13. un 28.–30. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie dalībvalsts nodokļu iestāžu neliedz darījumiem vienpusēji piemērot tādus nodokļu režīmu PVN jomā, kas atšķiras no nodokļu režīma, saskaņā ar kuru tie jau ir tikuši aplikti ar nodokli citā dalībvalstī.

Par ceturto jautājumu

54

Ar ceturto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 33. pants ir jāinterpretē tādējādi – ja preces, ko vienā dalībvalstī reālistiski piegādātājs pārdod pircējiem, kuri dzīvo citā dalībvalstī, šiem pircējiem nogādā šā piegādātāja ieteikta sabiedrība, bet ar kuru pircēji ir brīvi slēgt vai neslēgt līgumu par šādu piegādi, ir jāuzskata, ka šīs preces nosēta vai transportē “piegādātājs vai cita persona viņa vārdā”.

55

Vispirms ir jānorāda, ka Direktīvas 2017/2455 2. pantā ir noteikts, ka preces nosēta vai transportē piegādātājs vai cita persona viņa vārdā, ieskaitot gadījumus, kad piegādātājs netieši piedalās preču pārvadāšanā vai sūtīšanā.

56

Tomēr, kā izriet gan no šīs tiesību normas nosaukuma, gan no tās formulējuma, tajā paredzētie Direktīvas 2006/112 grozījumi stāsies spēkā tikai 2021. gada 1. janvārī.

57

Līdz ar to, tādā kā šis grozījums pamatlietā nav piemērojams *ratione temporis*, lai noteiktu nosacījumus, saskaņā ar kuriem ir jāuzskata, ka preces nosēta vai transportē “piegādātājs vai cita persona viņa vārdā” šīs direktīvas 33. panta izpratnē, nav jāņem vērā kritērijs par piegādātāja netiešu iesaistīšanos.

58

Pēc šā precizējuma ir jānorāda, ka saskaņā ar minētās direktīvas 32. pantu – ja preces nosēta vai transportē piegādātājs, pircējs vai trešā persona, tad par piegādes vietu uzskata vietu, kur preces atrodas brīdī, kad sēkas nosūtīšana vai transportēšana pircējam.

59



Tomēr šīs pašas direktīvas 33. pantā, kas ir uzskatāms par atkāpi, ir paredzēts, ka par tūdu preču piegādes vietu, kuras piegādātājs vai cita persona viena vārds nosaukta vai transporta no dalībvalsts, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas galamērķa dalībvalsts, uzskata vietu, kur preces atrodas, kad beidzas preču nosūtīšana vai transportēšana pircējam, ja vien ir ievēroti noteikti šajā tiesību normā uzskaitītie kritēriji.

60

Šajā ziņā, lai gan Direktīvas 2006/112 33. pants ir uzskatāms par atkāpi no tās 32. panta, šo 33. panta mērķis ir nodrošināt, lai saskaņā ar šīs direktīvas normu par preču piegādes vietu pamatēsošā loģika būtu tāda, ka nodokļi pēc iespējas tiek uzlikti preču patēriņa vietā (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2019. gada 13. marts, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

61

Lai noteiktu, kas ir jāsaprot ar nosūtīšanu vai piegādi, ko veic “piegādātājs vai cita persona viena vārds” šīs direktīvas 33. panta izpratnē, ir jāatgādina, ka ekonomiskās un komerciālās realitātes ņemšana vērā ir uzskatāma par pamatkritēriju kopējās PVN sistēmas piemērošanai (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2019. gada 2. maijs, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

62

Ēmot vērā šo ekonomisko un komerciālo realitāti, kā enerģētiskā un norādījumi secinājumu 102. punktā, preces piegādātāja vārds tiek nosauktas vai transportētas, ja tieši piegādātājs, nevis pircējs faktiski pieņem lēmumus, ar kuriem tiek regulēts veids, kādā šīs preces ir jānosaukta vai jātransportē.

63

Līdz ar to ir jāuzskata – ja piegādātājam ir noteicošā loma attiecībā uz iniciatīvu par preču nosūtīšanas vai transportēšanas galvenajiem posmiem, kā arī attiecībā uz to organizēšanu, preču piegādi reglamentē Direktīvas 2006/112 33. pants.

64

Lai gan iesniedzējtiesai, Ēmot vērā visus pamatlīdus apstākļus, ir jāizvērtē, vai tas ir tajā izskatāmajā lietā, Tiesa uzskata par lietderīgu šāda vērējuma veikšanai tai sniegt šādas norādes.

65

Tādā, kā izriet no iesniedzējtiesas sniegtās informācijas, prasītāja pamatlīdus it pašā apgalvo, ka nevar tikt uzskatīts, ka attiecīgās preces tika nosūtītas vai transportētas tās vārds, jo, pat ja tā ieteica pērvadājumu sabiedrību pircējiem, kuri no tās iegādājās preces, tie bija pircēji, kas pilnvaroja šo pērvadājumu sabiedrību, noslēdzot līgumu, kurā tā nebija viena no pusēm.

66

Attiecībā uz līguma noteikumu nozīmi, kvalificējot ar nodokli apliekamu darījumu, ir jāatgādina – ņemot vērā, ka līgumiskā situācija parasti atspoguļo darījumu ekonomisko un komerciālo realitāti, atbilstošie līguma noteikumi ir uzskatāmi par elementu, kas ir jāņem vērā (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2013. gada 20. jūnijs, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, 43. punkts).

67

Tāpat var izrādīties, ka dažkārt konkrēti līguma noteikumi pilnībā neatspoguļo darījumu ekonomisko un komerciālo realitāti (spriedums, 2013. gada 20. jūnijs, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, 44. punkts).

68

Šajā gadījumā nevar uzskatīt, ka tādēļ līguma noteikumi kā pamatlietā aplūkotie atspoguļo attiecīgo darījumu ekonomisko un komerciālo realitāti, ja ar šiem noteikumiem pircēji tikai apstiprina piegādātāja veikto izvēli, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, veicot visu pamatlīetas faktiskā apstākļu analīzi.

69

Šajā ziņā, lai noteiktu, vai attiecīgās preces ir nosūtītas vai transportētas piegādātāja vārdā, ir jāņem vērā, pirmkārt, jautājuma par šo preču nogādāšanu pircējiem nozīmīgums komercprakses kontekstā, kas raksturo attiecīgā piegādātāja veikto darbību. It īpaši var uzskatīt – ja šā darbība ietver aktīvu preču piedāvāšanu par atlīdzību pircējiem, kas dzīvo dalībvalstī, kura nav dalībvalsts, kurā šīs piegādātājs ir reģistrēts, un kuras teritorijā tam nav pastāvīga uzņēmuma vai noliktavas, tad tas, ka piegādātājs organizē veidus, kas ļauj attiecīgās preces nogādāt to pircējiem, principā ir būtiska minētās darbības daļa.

70

Lai novērtētu, vai piegādātāja aktīvi piedāvā preces pircējiem, kas dzīvo kādā dalībvalstī, iesniedzējtiesa tostarp varēs ņemt vērā tīmekļvietnes, kurā attiecīgās preces tiek piedāvātas, adreses paplašinājumu, kā arī valodu, kādā šā vietne ir pieejama.

71

Otrkārt, ir jāizvērtē, kam – piegādātājam vai pircējam – faktiski var piedāvāt izvēli par attiecīgo preču nosūtīšanas vai transportēšanas kārtību.

72

Šajā ziņā attiecīgo preču nosūtīšana vai transportēšana piegādātāja vārdā nevar tikt konstatēta tikai tādēļ vien, ka līgums, ko pircēji nosīguši par šo preču piegādi, ir noslēgts ar sabiedrību, kas sadarbojas ar piegādātāju saistībā ar darbību, kuras nav šā piegādātāja preču pārdošana.

73

Citādi savukārt būtu tad, ja ar šo līgumu pircēji vienīgi piekrīt piegādātāja izdarītajai izvēlei gan tad, ja tas attiecas uz tās sabiedrības izvēli, gan kura ir atbildīga par attiecīgo preču pārveidēšanu, gan tad, ja tas attiecas uz kārtību, kādā preces tiek nosūtītas vai transportētas.

74

Šādu vērtējumu varētu izdarīt tostarp no tādējiem elementiem kā attiecībā uz piegādātāja

ieteiktaj?m sabiedr?b?m sašaurin?t? vai pat tikai ar vienu sabiedr?bu ierobežot? izv?le attiec?go pre?u nos?t?šanas m?r?iem vai ar? no t?, ka ar šo pre?u nos?t?šanu vai transport?šanu saist?tie l?gumi var tikt nosl?gti tieši pieg?d?t?ja t?mek?vietn? un pirc?jiem nav j?veic autonomas darb?bas, lai sazin?tos ar sabiedr?b?m, kas veic šo pieg?di.

75

Trešk?rt, ir j?v?rt? jaut?jums par to, uz kuru tirgus dal?bnieku gulstas ar konkr?to pre?u nos?t?šanu un pieg?di saist?tais risks.

76

Šaj? zi?? pras?t?ja pamatliet? apgalvo, ka l?guma noteikumos, kas saista pirc?ju un p?rvad?jumu sabiedr?bu, ir nor?d?ts, ka šis slogs gulstas uz p?d?jo min?to sabiedr?bu, un t? no š? apst?k?a secina, ka pamatliet? apl?kot?s preces netika nos?t?tas vai transport?tas t?s v?rd?. J?nor?da – tas, ka ar attiec?go pre?u p?rvad?šanu saist?tais risks gulstas uz p?rvad?jumu sabiedr?bu, pats par sevi neietekm? to, vai pre?u transport?šana tiek veikta pieg?d?t?ja vai pirc?ja v?rd?.

77

?emot to v?r?, var?tu uzskat?t, ka, neraugoties uz l?guma noteikumiem, kuros risks piekr?t sabiedr?bai, kas ir atbild?ga par min?to pre?u nog?d?šanu, to nos?t?šana vai transport?šana tiek veikta pieg?d?t?ja v?rd?, ja tas in fine faktiski sedz izmaksas saist?b? ar to zaud?jumu atl?dzin?šanu, kas ir radušies š?s nos?t?šanas vai transport?šanas laikā.

78

Ceturtk?rt, ir j?izv?rt? maks?jumu veikšanas k?rt?ba gan attiec?b? uz konkr?to pre?u pieg?di, gan attiec?b? uz to nos?t?šanu vai transport?šanu. Lai gan pirc?ji ar atseviš?iem l?gumiem form?li ir saist?ti ar pieg?d?t?ju un p?rvad?jumu sabiedr?bu, šo pre?u ieg?de, k? ar? to nos?t?šana vai transport?šana ir vienota finanšu dar?juma priekšmets, t?d?j?di š?ds apst?klis ir j?uzskata par nor?di uz b?tisku pieg?d?t?ja iesaisti min?to pre?u nog?d?šan?.

79

Šaj? zi??, k? tiesas s?d? Ties? atzina pras?t?ja pamatliet?, tas, ka pirc?ji, sa?emot attiec?g?s preces, nor??in?s ar p?rvad?t?ju gan par šo pre?u cenu, gan par transport?šanas izmaks?m, ir izplat?ta prakse.

80

Š?da pieg?d?t?ja iesaiste, ?emot v?r? attiec?go dar?jumu ekonomisko un komerci?lo realit?ti, b?tu konstat?jama ar? tad, ja tiktu secin?ts, ka principa p?c un ja vien ir izpild?ti konkr?ti nosac?jumi, piem?ram, nosac?jumi, ka tiek sasniegta minim?l? pirkuma summa, nos?t?šanas vai transport?šanas izmaksu summai ir tikai simbolisks raksturs vai ka pieg?d?t?js pieš?ir pre?u cenas atlaidi, kuras sekas ir tieši t?das pašas.

81

Līdz ar to saskaņā ar Tiesas rīcību esošo informāciju un ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa to pārbauda, var uzskatīt, ka prasītājam pamatlietā ir bijusi noteicošā loma gan attiecībā uz iniciatīvu par pamatlietas aplūkoto preču nosūtīšanas vai transportēšanas būtiskajiem posmiem, gan attiecībā uz to organizēšanu, līdz ar to ir jāuzskata, ka šīs preces ir tikušas nogādātas piegādātāja vārdā. Direktīvas 2006/112 33. panta izpratnē.

82

Ēmot vārā iepriekš minētos apsvērumus, uz ceturto jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 33. pants ir jāinterpretē tādējādi – ja preces, kuras kādā dalībvalstī reālisti piegādātājs pārdod pircējiem, kas dzīvo citā dalībvalstī, šiem pircējiem nogādā piegādātāja ieteikta sabiedrība, bet ar kuru pircēji ir brīvi slēgt vai neslēgt līgumu par šo preču piegādi, ir jāuzskata, ka šīs preces nosūta vai transportē “piegādātājs vai cita persona viņa vārdā”, ja minētajam piegādātājam ir noteicošā loma gan attiecībā uz iniciatīvu par minēto preču nosūtīšanas vai transportēšanas galvenajiem posmiem, gan attiecībā uz to organizēšanu, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, ēmot vārā visus pamatlietas faktiskos apstākļus.

Par piekto jautājumu

83

Ar piekto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Savienības tiesības un it īpaši Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka ir jākonstatē, ka darījumi, ar kuriem piegādātāja pārdotās preces pircējiem nogādā šā piegādātāja ieteikta sabiedrība, ir uzskatāmi par tiesību āunprātgu izmantošanu, lai gan, pirmkārt, minētais piegādātājs un šā sabiedrība ir saistīti tādējādi, ka neatkarīgi no preču piegādes minētā sabiedrība uzēmas apmierināt noteiktas šā paša piegādātāja ar loģistiku saistītās vajadzības un ka, otrkārt, pircēji tomēr var brīvi izvēlēties citu sabiedrību vai personu, uzēmties preču piegādi.

84

Šajā ziņā ir jāatgādina, ka krāpšanas apkarošana un cīņa pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu āunprātgu rīcību ir mērķis, kas ir atzīts un tiek veicināts ar šo direktīvu, un ka PVN jomā piemērojamā tiesību āunprātgas izmantošanas aizlieguma principa mērķis ir aizliegt pilnībā fiktīvus darījumus, kuri neatbilst ekonomiskajai realitātei un tiek īstenoti ar vienu vienīgu mērķi – iegūt nodokļu priekšrocības (spriedums, 2015. gada 17. decembris, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

85

No Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka PVN jomā āunprātga rīcība var tikt konstatēta tad, ja ir izpildīti divi nosacījumi, proti, pirmkārt, lai gan formāli tiek piemēroti nosacījumi, kas ir paredzēti attiecīgajās minētās direktīvas normās un šo direktīvu transponējošo valsts tiesību aktu noteikumos, attiecīgo darījumu rezultātā tiek gūta nodokļu priekšrocība, kuras piešķiršana ir pretēja šo noteikumu mērķim, un, otrkārt, no objektīvu elementu kopuma izriet, ka attiecīgo darījumu pamatmērķis ir iegūt šādu nodokļu priekšrocību (spriedums, 2019. gada 10. jūlijs, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

86

Tādējādi vispirms ir jāprecizē – tē kā āunprātgas rīcības esamība paredz formālu attiecīgajās Direktīvas 2006/112 normās paredzēto nosacījumu piemērošanu, iesniedzējtiesa nevar apšaubīt prasītāja pamatlietā rīcības iespējamo āunprātgo raksturu, ja tā, ēmot vārā atbild uz

ceturto jautājumu sniegtās norādes, secina, ka prasītāja nav ievērojusi šīs direktīvas 33. pantu, jo ir jāuzskata, ka pamatlietā aplūkotās preces ir tikušas piegādātas piegādātāja vārdā šīs tiesību normas izpratnē.

87

Pēc šīs precizējuma ir jānorāda, ka minētā tiesa uzskata – tādā kā attiecībā uz piegādātāju pamatlietā nav tikušas piemērotas minētās direktīvas 33. pantā paredzētās normas par tādā preču piegādi, kuras nosēta vai transporta piegādātājs vai cita persona viņa vārdā, šīs piegādātāja ir guvis labumu no mazākās PVN likmes daļbvalstī, kurā tas ir reģistrēts.

88

Pirmkārt, attiecībā uz jautājumu par to, vai darījumu – kuru ietvaros kādā daļbvalstī reģistrēts piegādātājs par atlīdzību piegādā preces pircējiem, kas dzīvo citās daļbvalstīs teritorijā, vienlaikus tiem iesakot pārvadājumu sabiedrību šo preču pārvadāšanas mērķiem, – sekas ir tādas, ka tiek radītas ar Direktīvas 2006/112 mērķiem nesavienojamas nodokļu priekšrocības, pirmām kārtām, ir jānorāda, ka gadījumā, ja šīs direktīvas 33. pantā ietvertā atkāpe nav piemērojama šiem darījumiem, uz tiem attiecas minētās direktīvas 32. pants, kurā ir paredzēts, ka par piegādes vietu uzskata vietu, kurā prece atrodas nosūtīšanas vai transporta pircējam sākumā.

89

Otrām kārtām, atšķirības starp daļbvalstu piemērotajam standartam PVN likmēm izriet no tā, ka Direktīvā 2006/112 nav veikta pilnīga saskaņošana un tajā ir noteikta tikai minimālā likme. Šajos apstākļos tas, ka vienā daļbvalstī var tikt piemērota standarta PVN likme, kas ir zemāka par to, kāda ir spēkā citā daļbvalstī, nav pats par sevi uzskatāms par nodokļu priekšrocību, kuras piešķiršana būtu pretrunā šīs direktīvas mērķiem (spriedums, 2015. gada 17. decembris, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, 39. un 40. punkts).

90

Otrkārt, attiecībā uz jautājumu, vai darījuma galvenais mērķis nav saņemt šo nodokļu priekšrocību, ir jāatgādina, ka PVN jomā Tiesa jau ir nospriedusi – ja nodokļa maksātājam ir izvēle starp diviem darījumiem, viņam nav obligāti jāizvēlas tas, kurš paredz visaugstākās PVN summas samaksu, bet viņam, tieši pretēji, ir tiesības izvēlēties tādā savas darbības struktūru, kas tam ļauj samazināt savu nodokļu parādu. Tādējādi nodokļa maksātāji ir tiesīgi brīvi izvēlēties organizatoriskās struktūras un darījumu kārtību, ko tie uzskata par visatbilstošāko to saimnieciskajai darbībai un lai ierobežotu savu nodokļu slogu (spriedums, 2015. gada 17. decembris, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, 42. punkts).

91

Tādējādi, lai konstatētu, ka pamatlietas apstākļi veido ļaunprātīgu rīcību, ir jākonstatē, ka attiecīgā preču piegādātāja un tā ieteiktā pārvadātāja nosūtīšana ir pilnīgi mērķīga konstrukcija, kas slēpj faktu, ka šīs abas sabiedrības faktiski veido vienu ekonomisku vienību.

92

Šāda vērtējuma mērķiem ir jānorāda, pirmkārt, ka nav nozīmes tam, ka preču pircējiem ir iespēja uzticēt to pārvadāšanu pārvadātājam, kas nav piegādātāja ieteiktais pārvadātājs.

93

Otrk?rt, tas, ka pieg?d?t?js un p?rvad?jumu sabiedr?ba ir saist?ti t?d? zi??, ka š? sabiedr?ba sniedz pieg?d?t?jam citus lo?istikas pakalpojumus neatkar?gi no t? pre?u p?rvad?šanas, pats par sevi neš?iet izš?irošs.

94

Tom?r var secin?t, ka runa ir par piln?gi m?ksl?gu strukt?ru, ja pieg?d?t?ja ieteikt?s sabiedr?bas veiktie preces nos?t?šanas vai transport?šanas pakalpojumi netiek sniegti re?las saimniecisk?s darb?bas ietvaros.

95

Tom?r ir j?konstat?, ka neviens no Tiesai iesniegtajiem lietas materi?liem nekalpo par pier?d?jumu tam, ka pieg?d?t?ja pamatliet? ieteikt? p?rvad?jumu sabiedr?ba neveica re?lu saimniecisko darb?bu, kas neaprobežoj?s tikai ar noteiktu š? pieg?d?t?ja ar lo?istiku saist?tu vajadz?bu apmierin?šanu un t? pre?u pieg?di. T?nad š?iet, ka š? p?rvad?jumu sabiedr?ba veica darb?bu sav? v?rd? un uz sava r??ina, par to uz?emoties atbild?bu un riskus (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2015. gada 17. decembris, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, 45. punkts).

96

?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz piekto jaut?jumu ir j?atbild, ka Savien?bas ties?bas un it ?paši Direkt?va 2006/112 ir j?interpret? t?d?j?di, ka nevar tikt konstat?ts, ka b?tu notikusi ties?bu ?aunpr?t?ga izmantošana attiec?b? uz dar?jumiem, saist?b? ar kuriem pieg?d?t?ja p?rdot?s preces pirc?jiem nog?d? š? pieg?d?t?ja ieteikta sabiedr?ba, lai gan, pirmk?rt, min?tais pieg?d?t?js un š? sabiedr?ba ir saist?ti taj? zi??, ka neatkar?gi no š?s pieg?des min?t? sabiedr?ba uz?emas apmierin?t noteiktas š? paša p?rvad?t?ja ar lo?istiku saist?tas vajadz?bas un ka, otrk?rt, pirc?ji tom?r joproj?m var br?vi piesaist?t citu sabiedr?bu vai person?gi veikt pre?u pieg?di, jo šie apst?k?i nevar ietekm?t konstat?jumu, saska?? ar kuru pieg?d?t?js un t? ieteikt? p?rvad?jumu sabiedr?ba ir neatkar?gas sabiedr?bas, kuras sav? v?rd? veic re?lu saimniecisko darb?bu, un ka t?d?j?di šie dar?jumi nevar tikt kvalific?ti k? ?aunpr?t?gi.

Par ties?šan?s izdevumiem

97

Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lem? par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (piekt? pal?ta) nospriež:

1)

Padomes Direkt?va 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu, k? ar? Padomes Regulas (ES) Nr. 904/2010 (2010. gada 7. oktobris) par administrat?vu sadarb?bu un kr?pšanas apkarošanu pievienot?s v?rt?bas nodok?a jom? 7., 13. un 28.–30. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie dal?bvalsts nodok?u iest?d?m neliedz dar?jumiem vienpus?ji piem?rot t?du nodok?u rež?mu PVN jom?, kas atš?iras no nodok?u rež?ma, saska??

ar kuru tie jau ir tikuši aplikti ar nodokli cit? dal?bvalst?.

2)

Direkt?vas 2006/112 33. pants ir j?interpret? t?d?j?di – ja preces, kuras k?d? dal?bvalst? re?istr?ts pieg?d?t?js p?rdod pirc?jiem, kuri dz?vo cit? dal?bvalst?, ?iem pirc?jiem nog?d? pieg?d?t?ja ieteikta sabiedr?ba, bet ar kuru pirc?ji ir br?vi sl?gt vai nesl?gt l?gumu par ?o pre?u pieg?di, ir j?uzskata, ka ?s preces nos?ta vai transport? “pieg?d?t?js vai cita persona vi?a v?rd?”, ja min?tajam pieg?d?t?jam ir noteico? loma gan attiec?b? uz iniciat?vu par min?to pre?u nos?t?šanas vai transport?šanas galvenajiem posmiem, gan attiec?b? uz to organiz?šanu, un tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai, ?emot v?r? visus pamatl?ietas faktiskos apst?k?us.

3)

Savien?bas ties?bas un it ?pa?i Direkt?va 2006/112 ir j?interpret? t?d?j?di, ka nevar tikt konstat?ts, ka b?tu notikusi ties?bu ?aunpr?t?ga izmantošana attiec?b? uz dar?jumiem, saist?b? ar kuriem pieg?d?t?ja p?rdot?s preces pirc?jiem nog?d? ?? pieg?d?t?ja ieteikta sabiedr?ba, lai gan, pirmk?rt, min?tais pieg?d?t?js un ?? sabiedr?ba ir saist?ti taj? zi??, ka neatkar?gi no ?s pieg?des min?t? sabiedr?ba uz?emas apmierin?t noteiktas ?? pa?a p?rvad?t?ja ar lo?istiku saist?tas vajadz?bas un ka, otrk?rt, pirc?ji tom?r joproj?m var br?vi piesaist?t citu sabiedr?bu vai person?gi veikt pre?u pieg?di, jo ?ie apst?k?i nevar ietekm?t konstat?jumu, saska?? ar kuru pieg?d?t?js un t? ieteikt? p?rvad?jumu sabiedr?ba ir neatkar?gas sabiedr?bas, kuras sav? v?rd? veic re?lu saimniecisko darb?bu, un ka t?d?j?di ?ie dar?jumi nevar tikt kvalific?ti k? ?aunpr?t?gi.

[Paraksti]

( \*1 ) Tiesved?bas valoda – ung?ru.