

Lieta C-245/04

EMAG Handel Eder OHG

pret

Finanzlandesdirektion für Kärnten

[Verwaltungsgerichtshof (Austrija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu]

Prejudiciāls nolēmums – Sestā PVN direktīva – 8. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts, 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmā daļa, 28.b panta A daļas 1. punkts un 28.c panta A daļas a) apakšpunkta pirmā daļa – Kopienas iekšējā preču nosūtīšana vai transportēšana – Piegādes – Kopienas iekšējās preču iegādes – Secīgi darījumi – Darījumu vieta

Enerģadvokātes Julianas Kokotes [Juliane Kokott] secinājumi, sniegti 2005. gada 10. novembrī

Tiesas (pirmā palāta) 2006. gada 6. aprīļa spriedums

Sprieduma kopsavilkums

1. Noteikumi par nodokiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokis – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Prejas noteikumi tirdzniecības starp dalībvalstīm aplikšanai ar nodokiem

(Padomes Direktīvas 77/388 28.c panta A daļas a) apakšpunkta pirmā daļa)

2. Noteikumi par nodokiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokis – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Preču piegādes

(Padomes Direktīvas 77/388 8. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts)

1. Ja divas secīgas vienu un to pašu preču piegādes, ko viens nodokļa maksātājs par atlīdzību veic otram nodokļa maksātājam, kas katrai rēķojas, ir veiktas ar šo preču vienu Kopienas iekšējo nosūtīšanu vai vienu Kopienas iekšējo transportēšanu, tikai viena nosūtīšana vai transportēšana no divām piegādēm ir uzskatāma par atbrīvotu no nodokiem, piemērojot 28.c panta A daļas a) apakšpunkta pirmo daļu Sestajā direktīvā 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprīšīnā bāze, kas ir grozīta ar Direktīvu 95/7.

Šī interpretācija ir spēkā neatkarīgi no tā, kurš nodokļa maksātājs – pirmais pārdavājs, starpnieks savām vajadzībām vai otrs savām vajadzībām – iegādāties rēķoties ar precēm minētās nosūtīšanas vai transportēšanas laikā.

Pirmkārt, pat ja divas secīgas piegādes notiek tikai ar vienu preču pārvietošanu, tās ir jāuzskata par secīgām laikā. Tiesā starpnieks saņēmējs var nodot otrajam saņēmējam tiesības rakoties ar precīk? pašniekam tikai tad, ja viņš tās ir iepriekš saņēmis no pirmā pārvietotāja, un attiecīgi otrā piegāde var notikt vienīgi pēc tam, kad ir pabeigta pirmā piegāde. Tā kā par vietu, kur precēs iegūst starpnieks saņēmējs, uzskata šo preču nosūtīšanas vai transportēšanas ceam?rā dalībvalsti, būtu pretēji jebkādi loģikā, ka šim nodokļu maksātājam būtu jāuzsāk šo pašu preču sekojošā piegāde no dalībvalsts, no kuras ir notikusi minētā nosūtīšana vai transportēšana.

Otrkārt, šāda interpretācija ļauj viegli sasniegt šīs direktīvas XVI a sadaļas mērķi – nodot nodokļa ieņēmumus tai dalībvalstij, kurā notiek piegāde to preču gala patērētājam.

(sal. ar 38.–40. punktu, 45. punktu rezolūvās daļas 1. punktu)

2. Ja divas secīgas vienu un to pašu preču piegādes, ko viens nodokļu maksātājs par atlīdzību veic otram nodokļu maksātājam, kas kā tirdzniecības, ir veiktas ar šo preču vienu Kopienas iekšējo nosūtīšanu vai vienu Kopienas iekšējo transportēšanu, tikai tādās piegādes, kas notiek ar preču Kopienas iekšēju nosūtīšanu vai transportēšanu, vietu nosaka saskaņā ar 8. panta 1. punkta a) apakšpunktu Sestajā Direktīvā 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, kas ir grozīti ar Direktīvu 95/7; jāuzskata, ka tā atrodas šīs nosūtīšanas vai šīs transportēšanas dalībvalstī. Otrās piegādes vietu nosaka saskaņā ar šīs direktīvas 8. panta 1. punkta b) apakšpunktu; jāuzskata, ka tā atrodas vai nu nosūtīšanas dalībvalstī, vai arī šīs nosūtīšanas vai šīs transportēšanas ceam?rā dalībvalstī, atkarībā no tā, vai šī piegāde ir pirmā vai otrā no divām secīgām piegādēm.

(sal. ar 51. punktu un rezolūvās daļas 2. punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2006. gada 6. aprīlī (*)

Prejudiciāls nolikums – Sestā PVN direktīva – 8. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts, 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmā daļa, 28.b panta A daļas 1. punkts, 28.c panta A daļas a) apakšpunkta pirmā daļa – Kopienas iekšējā preču nosūtīšana vai transportēšana – Piegādes – Kopienas iekšējās preču iegādes – Secīgi darījumi – Darījumu vieta

Lieta C-245/04

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) iesniedza ar likumu, kas pieņemts 2004. gada 26. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2004. gada 10. jūnijā, tiesvedībā

EMAG Handel Eder OHG

pret

Finanzlandesdirektion für Kärnten.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Janns [*P. Jann*], tiesneši K. Šēmans [*K. Schiemann*], N. Kolnerika [*N. Colneric*], M. Ilešičs [*M. Ilešič*] (referents) un E. Levits,

ģenerālvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs B. Fīlps [*B. Fülöp*], administrators,

ģemotvārā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2005. gada 27. oktobrā,

ģemotvārā mutvārdu apsvērumus, ko sniedza:

– *EMAG Handel Eder OHG* vārdā – V. Delahers [*W. Dellacher*], *Rechtsanwalt*, kuram palīdz A. Brešāns [*A. Breschan*], *Wirtschaftsprüfer*,

– Austrijas valdības vārdā – H. Dosi [*H. Dossi*], pārstāvis,

– Itālijas valdības vārdā – I. M. Bragulja [*I. M. Braguglia*], pārstāvis, kuram palīdz Dž. de Bellis [*G. De Bellis*] un Dž. Fjengo [*G. Fiengo*], *avvocati dello Stato*,

– Lielbritānijas un Ziemeļārijas Apvienotās Karalistes valdības vārdā – K. Džeksone [*C. Jackson*] un S. Nvaokolo [*S. Nwaokolo*], pārstāvji, kuriem palīdz M. Andžolini [*M. Angiolini*], *barrister*,

– Eiropas Kopienų Komisijas vārdā – D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*] un K. Gross [*K. Gross*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 10. novembrā,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecas uz Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kas ir grozīta ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp., turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), un paši tās 8. panta 1. punkta, kurā attiecas uz preču piegādes vietu, interpretāciju.

2 Šis līgums ir izteikts tiesvedībā starp *EMAG Handel Eder OHG* (turpmāk tekstā – “EMAG”), Austrijā dibinātu sabiedrību, un *Finanzlandesdirektion für Kärnten* (Karintijas pavalsts finanšu direkcija) par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”), ko EMAG ir samaksājusi kā priekšnodokli, atskaitīšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Sestā direktīva

3 Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts noteic, ka “Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā [...] [pār preču piegādi [...] ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tās rīkojas”.

4 Atbilstoši Sestās direktīvas 5. panta 1. punktam “[p]reču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu pašumu [ērmenisku lietu] kā pašniekam”.

5 Sestās direktīvas 8. panta, kas ir iekļauts tās VI sadaļā ar nosaukumu “Ar nodokli apliekamu darījumu vieta”, 1. punkta a) un b) apakšpunktā ir noteikts:

“1. Par preču piegādes vietu uzskata:

a) precēm, ko nosūta vai transportē vai nu piegādātājs, vai persona, kurai tās piegādā, vai arī trešā persona: vietu, kur preces atrodas brīdī, kad sākas nosūtīšana vai transportēšana personai, kurai tās piegādā [...];

b) precēm, kuras nenosūta un netransportē: vietu, kur atrodas preces piegādes laikā.”

6 Sestajā direktīvā ir ietverta XVIa sadaļa ar nosaukumu “Pagaidu režīms nodokļu uzlikšanai tirdzniecībā starp dalībvalstīm”, kas ir iekļauta direktīvā ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK, kas papildina pievienotās vārtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/380/EEK nolūkā atcelt fiskālās robežas (OV L 376, 1. lpp.), un tajā ietverts 28.a–28.m pants.

7 Sestās direktīvas 28.a pants nosaka:

“1. Pievienotās vārtības nodoklis jāmaksā arī:

a) par Kopienas iekšējā preču iegādēm, ko valsts teritorijā par atlīdzību veic nodokļu maksātājs, kas attiecīgi darbojas, vai juridiska persona, kas nav nodokļu maksātāja, ja pārdēvējs ir nodokļu maksātājs, kas attiecīgi darbojas, kuram nav tiesību uz 24. pantā noteikto atbrīvojumu [...].

[..]

3. “Kopienas iekšējā preču iegāde” nozīmē iegūt tiesības rīkoties kā pašniekam ar kustamu materiālu pašumu [ērmenisku lietu], ko personai, kas iegādājies preces, atstātājs vai atvedis pārdēvējs vai kāds viņa vārdā, vai persona, kas iegādājas preces, uz citu dalībvalsti citai dalībvalstij, nevis [to] tai, no kuras preces ir nosūtītas vai transportētas.

[..]

7. Dalībvalstis veic pasākumus, lai nodrošinātu to, ka darījumi, kas būtu bijuši klasificēti kā “preču piegādes”, kā tās definētas 5. pantā [...], tiek klasificēti kā “Kopienas iekšējās preču iegādes”, ja šos darījumus valsts teritorijā ir veicis nodokļu maksātājs, kas attiecīgi darbojas.”

8 Sestās direktīvas 28.b panta A daļas 1. punkts ir precīzs:

“Par Kopienas iekšējās preču iegādes vietu uzskata vietu, kur preces atrodas laikā, kad beidzas to sūtīšana vai transportēšana personai, kas tās iegādājas.”

9 Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) apakšpunkta pirmā daļa nosaka:

“Neietekmējot citus Kopienas noteikumus un saskaņā ar nosacījumiem, kas tajos izklāstēti, lai nodrošinātu turpmāk paredzēto atbrīvojumu pareizu un godīgu piemērošanu un novērstu jebkuru nodokļu nemaksāšanu, nodokļu apiešanu vai āunprātīgu izmantošanu, dalībvalstis atbrīvo no nodokļiem:

a) [pre?u pieg?des] pieg?d?t?s preces, k? t?s defin?tas 5. pant? [un 28.a panta 5. punkta a) apakšpunkt?], ko nos?t?jis vai transport?jis p?rdev?js vai k?ds vi?a v?rd?, vai persona, kas ?rpus 3. pant? min?t?s teritorijas, bet Kopienas iekšien? preces ieg?d?jusies citam nodok?u maks?t?jam vai juridiskai personai, kas nav nodok?u maks?t?ja, kura attiec?gi darbojas dal?bvalst?, kas nav pre?u s?t?juma vai transport?šanas s?kumpunkts.”

10 Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts un 3. punkta b) apakšpunkts redakcij?, kas izteikta š?s direkt?vas 28.f panta 1. punkt?, nosaka:

“2. Ja preces [...] nodok?u maks?t?js izmanto dar?jumiem, kuriem uzliek nodok?us, vi?am ir ties?bas atskait?t no nodok?a, kurš vi?am j?maks?:

a) pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas ir j?maks? vai ir samaks?ts par prec?m vai pakalpojumiem, ko vi?am pieg?d?jis vai pieg?d?s cits nodok?u maks?t?js, kuram ir j?maks? nodok?i[,] valsts teritorij?;

[..]

d) pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas ir j?maks? saska?? ar 28.a panta 1. punkta a) apakšpunktu.

3. Dal?bvalstis visiem nodok?u maks?t?jiem ar? dod ties?bas uz pievienot?s v?rt?bas nodok?a samazin?jumu [atskait?šanu] vai atmaks?šanu, kas min?ta 2. punkt?, ja preces [...] izmanto š?diem m?r?iem:

[..]

b) dar?jumiem, kas ir atbr?voti no nodok?iem saska?? ar [...] 28.c panta A [un C] da?u.”

Valsts tiesiskais regul?jums

11 *Umsatzsteuergesetz 1994* (1994. gada Pievienot?s v?rt?bas nodok?a likums, turpm?k tekst? – “*UStG 1994*”) 3. panta 1., 7. un 8. punkts redakcij?, kas bija sp?k? pamatpr?v? izskat?mo lietas apst?k?u rašan?s laik?, nosaka:

“1. Pieg?des ir dar?jumi, ar kur?m uz??m?js pirc?jam vai t? pilnvarotai trešai personai dod ties?bas r?koties ar lietu k? ar savu. Ties?bas r?koties ar lietu uz??m?js var nodot pats vai ar vi?a pilnvarotas personas starpniec?bu.

[..]

7. Pieg?de ir notikusi viet?, kur lieta atrodas ties?bu r?koties ar to nodošanas br?d?.

8. Ja pieg?des priekšmets ir nos?t?ts vai transport?ts pirc?jam vai t? pilnvarotai trešai personai, pieg?de tiek uzskat?ta par notikušu viet?, kur? s?kas transport?šana vai kur? priekšmets ir nodots ekspeditoram, p?rvad?t?jam vai frakt?t?jam. Nos?t?šana ir uz??m?ja veikts priekšmeta p?rvad?jums trešai personai ar p?rvad?t?ja vai frakt?t?ja starpniec?bu vai š?da p?rvad?juma nodrošin?šana ar ekspeditora starpniec?bu.”

12 Š? panta 8. punkts ir groz?ts ar *Steuerreformgesetz 2000 (BGBl. I, Nr. 106/1999)*, lai atbilstoši Austrijas likumdev?ja sniegtajiem paskaidrojumiem saska?otu to ar Sest?s direkt?vas 8. panta 1. punkta a) apakšpunktu, un tas turpm?k ir izteikts š?di:

“Ja pieg?des priekšmetu transport? vai nos?ta pieg?d?t?js vai pirc?js, pieg?di uzskata par notikušu, kad s?kas transport?šana vai nos?t?šana pirc?jam vai t? pilnvarotai trešai personai.

Nos?t?šana ir priekšmeta p?rvad?šana, ko veic p?rvad?t?js vai frakt?t?js, vai p?rvad?šana, kas tiek nodrošin?ta ar ekspeditora starpniec?bu. Nos?t?šana s?kas ar priekšmeta nodošanu ekspeditoram, p?rvad?t?jam vai frakt?t?jam.”

13 *UStG 1994* 12. panta 1. da?as 1. punkts, kas attiecas uz k? priekšnodokli samaks?t? PVN atskait?šanu, paredz:

“Uz??m?js var atskait?t š?das priekšnodok?a summas:

1) nodok?us, ko citi uz??m?ji ir atseviš?i uzr?d?juši vien? vi?am adres?t? r??in? (11. pants) par pieg?d?m vai citiem dar?jumiem, kas veikti Austrij? vi?a uz??mumam [..].”

Pamata pr?va un prejudici?lie jaut?jumi

14 1996. un 1997. gad? *EMAG* no *K GmbH* (turpm?k tekst? – “*K*”), ar? dibin?tas Austrij?, ieg?d?j?s kr?saino met?lu.

15 Pati *K* ieg?d?j?s preces no It?lij? un N?derland? esošiem pieg?d?t?jiem (turpm?k tekst? – “pieg?d?t?ji”). *EMAG* nep?rprotami nezin?ja, kas ir *K* pieg?d?t?ji. P?c katra dar?juma nosl?gšanas *K* deva nor?d?jumus saviem pieg?d?t?jiem nodot š?s preces transporta ekspeditoram, kam t? uztic?ja t?s ar kravas automobili tieši nog?d?t saska?? ar *EMAG* sniegtajiem nor?d?jumiem vai nu uz noliktavu Austrij? *EMAG*, vai ar? t?s klientiem t?pat – Austrij?.

16 *K* izsniedza *EMAG* r??inu par pre?u pirkuma maksu, par kuru vi?i bija vienojušies, palielinot to par 20 %, ?emot v?r? Austrijas PVN. P?c tam *EMAG* l?dza atskait?t šo nodokli k? priekšnodokl? samaks?tu PVN.

17 Kompetent? *Finanzamt* (Finanšu p?rvalde), v?l?k – *Finanzlandesdirektion für Kärnten*, atteic?s veikt š?du atskait?šanu, jo *K* izrakst?taj? r??in? *EMAG* PVN bija iek?auts nepareizi. Tad *EMAG* iesniedza pras?bu *Verwaltungsgerichtshof* (Administrat?v? tiesa).

18 *EMAG* apgalvo, ka *UStG 1994* 3. panta 8. da?a nav piem?rojama pieg?d?m, ko *K* veica t?s lab?, jo r?kojumu nos?t?t preces uz Austriju deva nevis *EMAG*, bet gan *K*. Saist?b? ar šo *EMAG* uzsver, ka t? nezin?ja, kas ir *K* pieg?d?t?ji, ka *K* bija iesp?ja l?dz katras pieg?des beig?m main?t ce?am?r?i vai adres?tu un da?k?rt t? izmantoja šo iesp?ju un ka *K* uz??m?s visu pre?u zuduma vai boj?juma risku l?dz br?dim, kad t?s sa??ma *EMAG* vai t?s klienti.

19 T?tad *EMAG* uzskata, ka *K* veikto pieg?žu *EMAG* vieta bija Austrij?, t?d?j?di par š?m pieg?d?m *K* ir j?maks? PVN Austrij?. T?tad *K* pamatoti t?s r??in? iek??va min?to PVN un *EMAG* savuk?rt pras?ja atskait?t k? priekšnodokli samaks?to PVN.

20 *Finanzlandesdirektion* uzskata, ka *K*, pirmk?rt, samaks?ja par prec?m pieg?d?t?jiem, kas t?s nodeva *K* r?c?b? N?derland? vai It?lij?. Otrk?rt, *K* uztic?ja ekspeditoriem pre?u p?rvad?šanu no It?lijas vai N?derlandes uz Austriju, kur t?s tika pieg?d?tas *EMAG* vai p?c t?s nor?d?juma t?s klientiem. *Finanzlandesdirektion* uzsver, ka *K* veica pre?u p?rvad?jumus, lai izpild?tu savu pieg?des pien?kumu pret *EMAG*, un ka *EMAG* par to bija inform?ta.

21 Ēmot vār? šos apstāk?us, *Finanzlandesdirektion* uzskata, ka *UStG 1994* 3. panta 8. da?ā ir piemērojama *K* veiktaj?m piegād?m *EMAG*. T? k? pre?u nodošana *K* pilnvarotiem transporta ekspeditoriem notika Itālij? vai N?derland?, atbilstoši min?tajai ties?bu normai *K* veikto piegāžu vieta *EMAG* atrad?s vien? vai otr? no š?m div?m dalībvalstīm. Piemērojot *UStG 1994* 12. panta 1. da?as 1. punktu, k? priekšnodokli samaks?t? PVN atskait?šana b?tu iespējama vien?gi tad, ja dar?jumi, par kuriem izrakst?ts rēķins, b?tu notikuši Austrij?. T? k? visi dar?jumi tika veikti Itālij? vai N?derland?, neb?tu pamatoti *EMAG* atskait?t k? priekšnodokli samaks?to PVN.

22 Iesniedz?jtiesa secina, ka liet?, ko t? izskata, ar vienu fiziski veiktu preces pārvietošanu tika veiktas divas atseviš?as piegādes.

23 T? uzskata, ka saska?? ar Sest?s direkt?vas 8. panta 1. punkta a) apakšpunktu pirm?s Itālijas vai N?derlandes piegād?t?ju veikt?s piegādes vieta *K* ir vieta, kur preces atrodas brīd?, kad s?kas to nosūt?šana vai transport?šana, t.i., Itālij? vai N?derland?. Tomēr t? šaub?s par otr?s – *K* veikt?s piegādes *EMAG* vietu.

24 Saistīb? ar šo iesniedz?jtiesa uzskata, ka Sest?s direkt?vas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta pirm? teikuma teksts neregul? jautājumu, vai tikai pirm? piegāde jāuzskata par Kopienas iekš?ju pre?u pārvietošanu vai to var attiecin?t uz ab?m piegād?m. Attiecīb? uz otro pie??mumu t? jaut?, vai otr?s – *K* veikt?s piegādes *EMAG* vieta ir faktisk? pre?u nosūt?šanas vieta (pamata liet? – Itālija vai N?derlande) vai vieta, kur? beidz?s pirm? piegāde (pamata liet? – Austrija).

25 Š?dos apstāk?os *Verwaltungsgerichtshof* nolēma aptur?t tiesvedību un uzdot Tiesai š?dus prejudiciālos jautājumus:

“1) Vai Sest?s direkt?vas [...] 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmais teikums ir jāinterpret?t?, ka vieta, no kuras prece ir nosūt?ta vai transport?ta, ir uzskatāma par noteicošo ar? tad, ja vairāki uz??mumi noslēdz vienas un t?s pašas preces piegādes dar?jumu un ja šie dažādie piegādes dar?jumi tiek veikti ar vienu vien?gu pre?u pārvietošanu?

2) Vai atseviš?as piegādes var uzskat?t par Kopienas iekš?j?m piegād?m, kas atbrīvojas no nodokļa, ja atseviš?i uz??mumi noslēdz piegādes dar?jumus par vienu un to pašu preci un ja šie atseviš?ie piegādes dar?jumi tiek veikti ar vienu pre?u pārvietošanu?

3) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai par otr?s piegādes nosūt?šanas vietu ir jāuzskata vieta, no kuras preces faktiski ir nosūt?tas, vai ar? vieta, kur beidzas pirm? piegāde?

4) Vai, lai atbildētu uz pirmo, otro un trešo jautājumu, ir svarīgi, kura persona ir tiesīga rēķoties ar precēm to pārvietošanas laikā?”

Ievada apsvērumi

26 Vispirms ir jāatgādina, ka ar Direktīvu 91/680, kuras mērķis ir likvidēt fiskāl?s robežas starp dalībvalstīm, Kopien? likumdev?js kopš 1993. gada 1. janvāra ir pilnībā atcēlis nodokļu uzlikšanu importam un atbrīvojis eksportu no nodokļiem tirdzniecībā starp dalībvalstīm (min?t?s direkt?vas otrais un trešais apsvērumi).

27 Tomēr, konstatējot, ka šaj? datum? nebija izpildīti nosacījumi, kas ?autu ?stenot principu, saska?? ar kuru nodokļu maks?t?ju veiktajiem dar?jumiem Kopien? nodokli uzliek piegād?to pre?u un sniegto pakalpojumu izcelsmes dalībvalst?, nepārķēpjot principu, ka ie??mumiem no gala patēr?šanas posm? uzliktajiem nodokļiem b?tu jāuzkr?jas par labu dalībvalstij, kur? š? gala patēr?šana notiek, Kopien? likumdev?js ar Sest?s direkt?vas XVIa sadaļu ir ieviesis pagaidu

rež?mu nodok?u uzlikšanai tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m, kas pamatots ar darb?bas, par kuru j?maks? nodoklis, jaunu defin?ciju, ar to saprotot Kopienas iekš?jo pre?u ieg?di (Direkt?vas 91/680 7.–10. apsv?rums).

28 Sest?s direkt?vas 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmaj? da?? ir noteikts, ka noteiktos apst?k?os PVN ir j?maks? par “Kopienas iekš?j?m pre?u ieg?d?m, ko valsts teritorij? par atl?dz?bu veic nodok?u maks?t?js, kas attiec?gi darbojas, vai juridisk? persona, kas nav nodok?u maks?t?ja, ja p?rdev?js ir nodok?u maks?t?js, kas attiec?gi darbojas”. Kopienas iekš?j? pre?u ieg?de ir defin?ta š? paša panta 3. punkta pirmaj? da?? k? “ties?bu ieg?šana r?koties k? ?pašniekam ar kustamu materi?lu ?pašumu [?ermenisku lietu], ko personai, kas ieg?d?jusies preces, ats?t?jis vai atvedis p?rdev?js vai k?ds vi?a v?rd?, vai persona, kas ieg?d?jas preces citai dal?bvalstij, nevis tai, no kuras preces ir nos?t?tas vai transport?tas”.

29 K? ?ener?ladvok?te nor?da secin?jumu 23.–25. punkt?, jebkuras Kopienas iekš?j?s t?du pre?u ieg?des, kam nodoklis tiek uzlikts dal?bvalst?, kur? beidzas Kopienas iekš?j? pre?u nos?t?šana vai transport?šana saska?? ar Sest?s direkt?vas 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmo da?u, neizb?gamas sekas ir no nodok?a atbr?vota pieg?de dal?bvalst?, no kuras prece ir nos?t?ta vai transport?ta, piem?rojot š?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) apakšpunkta pirmo da?u.

30 Sest?s direkt?vas XVIa sada?? paredz?t? pagaidu rež?ma ietvaros p?rdev?js, pirmk?rt, veic no nodok?a atbr?votu pieg?di dal?bvalst?, no kuras preces Kopienas iekšien? ir nos?t?tas vai transport?tas, piem?rojot š?s direkt?vas 8. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 28.c panta A da?as a) apakšpunkta pirmo da?u, un, otrk?rt, tam šaj? dal?bvalst? tiek atskait?ts vai atmaks?ts priekšnodoklis, kas šaj? dal?bvalst? par š?m prec?m ir j?maks? vai ir samaks?ts, ?emot v?r? š?s pašas direkt?vas 17. panta 3. punkta b) apakšpunktu redakcij?, kas noteikta min?t?s direkt?vas 28.f panta 1. punkt?. Sa??m?js savuk?rt veic Kopienas iekš?ju pre?u ieg?di, kam nodokli uzliek min?t?s Kopienas iekš?j?s nos?t?šanas vai transport?šanas ce?am?r?a dal?bvalst?, saska?? ar Sest?s direkt?vas 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmo da?u un 28.b panta A da?as 1. punktu.

31 Šis meh?nisms ?auj nodok?u ie??mumus nodot dal?bvalstij, kur? veikta pieg?d?to pre?u gala pat?r?šana.

Par otro un ceturto jaut?jumu

32 Ar otro un ceturto jaut?jumu, kas ir j?p?rbauda kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai, ja divas sec?gas vienu un to pašu pre?u pieg?des, ko viens nodok?u maks?t?js par atl?dz?bu veicis otram nodok?u maks?t?jam, kas k? t?di r?kojas, ar šo pre?u vienu Kopienas iekš?jo nos?t?šanu vai vienu Kopienas iekš?jo transport?šanu, abas š?s pieg?des var?tu b?t no nodok?a atbr?votas pieg?des, piem?rojot Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) apakšpunkta pirmo da?u, un vai, lai atbild?tu uz šo jaut?jumu, ir nepieciešams zin?t, kuram – pirmajam p?rdev?jam, starpniekam sa??m?jam vai otrajam sa??m?jam – ir ties?bas r?koties ar prec?m nos?t?šanas vai transporta laik?.

33 T?d? situ?cij?, k?da ir pamatpr?v?, divas sec?gas pieg?des var?tu atbr?vot no nodok?a, pamatojoties uz Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) apakšpunkta pirmo da?u tikai tad, ja ar vienu Kopienas iekš?jo pre?u p?rvietošanu ir veiktas divas pieg?des vienlaic?gi.

34 Š?d? gad?jum? iest?tos š?das sekas:

35 Pirmk?rt, piem?rojot Sest?s direkt?vas 8. panta 1. punkta a) apakšpunktu, pirmais p?rdev?js veica pirmo pieg?di dal?bvalst?, no kuras š?s preces ir nos?t?tas vai transport?tas. Šo pirmo

piegādi, izdarot pirmo Kopienas iekšējo iegādi, veica starpnieks saņēmējs, un tādā notika minētās nosūtīšanas vai transportēšanas ceļamērķa dalībvalstī saskaņā ar 28.b panta A daļas 1. punktu.

36 Otrkārt, starpnieks saņēmējs pats veica otro piegādi, kas arī saskaņā ar Sestās direktīvas 8. panta 1. daļas a) apakšpunktu notika nosūtīšanas dalībvalstī, šo otro piegādi, izdarot otro Kopienas iekšējo iegādi, veica otrs saņēmējs, un tādā notika ceļamērķa dalībvalstī.

37 Šāda secība būtu gan neloģiska, gan pretēja pagaidu režīma nodokļu uzlikšanai tirdzniecībā starp dalībvalstīm sistēmā, kas ir aprakstīta šī sprieduma 26.–31. punktā.

38 Pirmkārt, pat ja divas secīgas piegādes notiek tikai ar vienu preču pārvietošanu, tās ir jāuzskata par secīgām laikiem. Tiešām starpnieks saņēmējs var nodot otrajam saņēmējam tiesības rīkoties ar precīk? pašniekam tikai tad, ja viņš tās ir iepriekš saņēmis no pirmā pārvietotāja, un attiecīgi otrā piegādē var notikt viengrīpēc tam, kad ir pabeigta pirmā piegāde.

39 Tā kā par vietu, kur preces iegādā starpnieks saņēmējs, uzskata šo preču nosūtīšanas vai transportēšanas ceļamērķa dalībvalsti, būtu pretēji jebkādi loģiski, ka šim nodokļu maksātājam būtu jāuzskaita šo pašu preču sekojošā piegādē no dalībvalsts, no kuras ir notikusi minētā nosūtīšana vai transportēšana.

40 Otrkārt, Sestās direktīvas atbilstošo normu interpretējot, saskaņā ar kuru par vienu Kopienas iekšējo preču pārvietošanu uzskata tikai vienu no divām secīgām piegādēm, ļauj viegli sasniegt šīs direktīvas XVIa sadaļas mērķi nodot nodokļa ieņēmumus tai dalībvalstij, kurā notiek piegāde to preču gala patērētājam. Šo nodošanu tālāk nodrošina ar vienu darbību, veicot Kopienas iekšējo preču pārvietošanu, piemērojot kopā Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) apakšpunkta pirmo daļu (atbrīvojums dalībvalstī, no kuras notiek piegāde, kas ir Kopienas iekšējā nosūtīšana vai transportēšana), 17. panta 3. punkta b) apakšpunkta redakcijā, kas izteikta 28.f panta 1. punktā (PVN, kas ir jāmaksā vai ir samaksāts kā priekšnodoklis nosūtīšanas dalībvalstī, atskaitīšana vai atmaksāšana šajā valstī), un 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmo daļu (nodokļu uzlikšana Kopienas iekšējai iegādei ceļamērķa dalībvalstī). Šis mehānisms nodrošina skaidru attiecīgo dalībvalstu fiskālās suverenitātes nodalīšanu.

41 Savukārt Sestās direktīvas atbilstošās normas var interpretēt tikai tā, ka ar vienu Kopienas iekšējo preču pārvietošanu ir notikušas divas secīgas piegādes vienlaikus.

42 Tiešām, ja otro darbību uzskata par Kopienas iekšējo darbību, kas ietilpst vienotā Kopienas iekšējo preču pārvietošanā, nav nepieciešams, lai ieņēmumi tiktu nodoti tās dalībvalsts ienākumos, kurā ir piegāde to preču gala patērētājam vieta, jo šī nodošana jau ir notikusi, beidzoties pirmajai darbībai, kā tas ir uzsvērts šī sprieduma 40. punktā.

43 Turklāt ir jākonstatē, ka, ja uzskata, ka ar divām secīgām piegādēm ir notikusi viena Kopienas iekšējā preču pārvietošana, Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta b) apakšpunktam redakcijā, kāda izteikta šīs pašas direktīvas 28.f panta 1. punktā, kas ir šī režīma visbūtiskākā norma ar mērķi nodot nodokļa ieņēmumus valsts ienākumos, nebūtu priekšmeta attiecībā uz otro starpnieka saņēmēja veikto piegādi, jo iespējams, ka viņš nav samaksājis PVN kā priekšnodokli dalībvalstī, no kuras preces ir nosūtītas vai transportētas Kopienas teritorijā.

44 Turklāt, lai novērstu nodokļa ieņēmumu zaudējuma risku, Padomes 1992. gada 27. janvāra Regula (EEK) Nr. 218/92 par administratīvo sadarbību netiešo nodokļu jomā (PVN) (OV L 24, 1. lpp.) – no 2004. gada 1. janvāra aizstāta ar Padomes 2003. gada 7. oktobra Regulu 1798/2003 (EK) par administratīvu sadarbību pievienotās vārtības nodokļu jomā un Regulas (EEK) Nr. 218/92 atcelšanu (OV L 264, 1. lpp.) – paredzēja kopīgu informācijas apmaiņu starp

kompetentaj?m dal?bvalstu iest?d?m par Kopienas iekš?jiem dar?jumiem. Turkl?t š? sprieduma 41. punkt? nor?d?t?s interpret?cijas m?r?is ir vairot t?du gad?jumu skaitu, kad ir nepieciešama š?da inform?cijas apmai?a, un t?tad apgr?tin?t attiec?go dar?jumu izskat?šanu kompetentaj?s nodok?u iest?d?s.

45 T?tad uz otro un ceturto jaut?jumu ir j?atbild, ka – ja divas sec?gas vienu un to pašu pre?u pieg?des, ko viens nodok?u maks?t?js par atl?dz?bu veic otram nodok?u maks?t?jam, kas k? t?di r?kojas, ir veiktas ar šo pre?u vienu Kopienas iekš?jo nos?t?šanu vai vienu Kopienas iekš?jo transport?šanu, tikai viena nos?t?šana vai transport?šana no div?m pieg?d?m ir uzskat?ma par atbr?votu no nodok?iem, piem?rojot Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) apakšpunkta pirmo da?u. Š? interpret?cija ir sp?k? neatkar?gi no nodok?u maks?t?jiem – pirm? p?rdev?ja, starpnieka sa??m?ja vai otr? sa??m?ja – kas ieg?st ties?bas r?koties ar prec?m š?s nos?t?šanas vai š?s transport?šanas laik?.

Par pirmo jaut?jumu

46 Vispirms ir j?atz?m?, ka attiec?b? uz vietas, kuru uzskata par pre?u pieg?des vietu, noteikšanu Sest? direkt?va nenosaka atš?ir?bu starp “Kopienas iekš?j?m” pieg?d?m un “iekš?j?m” pieg?d?m. Š?s direkt?vas 8. panta 1. punkts noš?ir vien?gi pieg?des, kas notikušas, preces nos?tot vai transport?jot [a) apakšpunkts], no t?m pieg?d?m, kas notikušas, preces nenos?tot vai netransport?jot [b) apakšpunkts], un pieg?d?m, kas veiktas ar ku?i, lidmaš?nu vai vilcienu, vienlaikus p?rvad?jot pasažierus, Kopienas teritorij? [c) apakšpunkts] (p?d?jam min?tajam gad?jumam nav noz?mes pamata liet?).

47 No atbildes uz otro un ceturto jaut?jumu izriet, ka pamata pr?v? par Kopienas iekš?jo pre?u p?rvietošanu uzskat?ma tikai viena no div?m sec?g?m pieg?d?m.

48 Saska?? ar Sest?s direkt?vas 8. panta 1. punkta a) apakšpunktu par š?s pieg?des vietu uzskata dal?bvalsti, no kuras preces ir nos?t?tas vai transport?tas.

49 Par otr?s pieg?des, kura nenotika ar nos?t?šanu vai transport?šanu, vietu saska?? ar Sest?s direkt?vas 8. panta 1. punkta b) apakšpunktu uzskata vietu, kur atrodas preces pieg?des laik?.

50 Ja pieg?de, kas notiek ar Kopienas iekš?ju pre?u nos?t?šanu vai transport?šanu un kas t?tad nep?rprotami ir Kopienas iekš?ja ieg?de, kam nodok?us uzliek min?t?s nos?t?šanas vai transporta ce?am?r?a dal?bvalst?, ir pirm? no div?m sec?g?m pieg?d?m, par otr?s pieg?des vietu uzskata otr?s, tai sekojoš?s Kopienas iekš?j?s ieg?des vietu, t.i., ce?am?r?a dal?bvalsti. Turpretim, ja pieg?de, kas notiek ar Kopienas iekš?ju pre?u nos?t?šanu vai transport?šanu, ir otr? no div?m sec?g?m pieg?d?m, pirm? pieg?de, kas, iesp?jams, notikusi pirms pre?u nos?t?šanas vai transport?šanas, uzskat?ma par notikušu dal?bvalst?, no kuras preces ir nos?t?tas vai transport?tas.

51 T?tad uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka tikai t?das pieg?des, kas notiek ar pre?u Kopienas iekš?ju nos?t?šanu vai transport?šanu, vietu nosaka saska?? Sest?s direkt?vas 8. panta 1. punkta a) apakšpunktu; j?uzskata, ka t? atrodas š?s nos?t?šanas vai š?s transport?šanas dal?bvalst?. Otr?s pieg?des vietu nosaka saska?? ar š?s direkt?vas 8. panta 1. punkta b) apakšpunktu; j?uzskata, ka t? atrodas vai nu nos?t?šanas dal?bvalst?, vai ar? š?s nos?t?šanas vai š?s transport?šanas ce?am?r?a dal?bvalst?, atkar?b? no t?, vai š? pieg?de ir pirm? vai otr? no div?m sec?g?m pieg?d?m.

Par trešo jaut?jumu

52 Ēemot vērē uz pirmo jautājumu sniegto atbildi, nav nepieciešams atbildēt uz trešo jautājumu.

Par tiesāšanas izdevumiem

53 Attiecībā uz pusēm pamata lietē šē tiesvedība ir stadija procesē, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tē lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, izēmot minēto lietas dalībnieku tiesāšanas izdevumus, nav atlīdzināmi.

Ar šēdu pamatojumu Tiesa (pirmē palēta) nospriež:

1) ja divas secēgas vienu un to pašu preēu piegēdes, ko viens nodokēu maksātējs par atlīdzēbu veic otram nodokēu maksātējam, kas kē tēdi rēkojas, ir veiktas ar šo preēu vienu Kopienas iekšējo nosētēšanu vai vienu Kopienas iekšējo transportēšanu, tikai viena nosētēšana vai transportēšana no divēm piegēdēm ir uzskatēma par atbrēvotu no nodokēiem, piemērojot Sestēs direktēvas 28.c panta A daēas a) apakšpunkta pirmo daēu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktēvē 77/388/EEK par to, kē saskaēojami dalēbvalstu tiesēbu akti par apgrozējuma nodokēiem – Kopēja pievienotēs vērtēbas nodokēu sistēma: vienota aprēēinu bēze, kas ir grozēta ar Padomes 1995. gada 10. aprēēa Direktēvu 95/7/EK.

Šē interpretēcija ir spēkē neatkarēgi no nodokēu maksētējiem – pirmē pērdevēja, starpnieka saēēmēja vai otrē saēēmēja – kas iegēst tiesēbas rēkoties ar precēm šēs nosētēšanas vai šēs transportēšanas laikā;

2) tikai tēdas piegēdes, kas notiek ar preēu Kopienas iekšējē nosētēšanu vai transportēšanu, vietē nosaka saskaēē ar Direktēvas 77/388, kas ir grozēta ar Direktēvu 95/7, 8. panta 1. punkta a) apakšpunktu; jēuzskata, ka tē atrodas šēs nosētēšanas vai šēs transportēšanas dalēbvalstē. Otrēs piegēdes vietē nosaka saskaēē ar šēs direktēvas 8. panta 1. punkta b) apakšpunktu; jēuzskata, ka tē atrodas vai nu nosētēšanas dalēbvalstē, vai arē šēs nosētēšanas vai šēs transportēšanas ceēamērēa dalēbvalstē, atkarēbē no tē, vai šē piegēde ir pirmē vai otrē no divēm secēgēm piegēdēm.

[Parakstē]

* Tiesvedēbas valoda – vēcu.