

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2017. gada 26. jūlijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 138. panta 1. punkts – Darījuma kvalificēšana par piegādi Kopienas iekšienē – Preču piegādes Kopienas iekšienē atbrīvojums no nodokļa – Pircēja nolikums pārdot tīk iegādātās preces nodokļu maksātājam citā dalībvalstī pirms to izvešanas no pirmās dalībvalsts teritorijas – Iespējamās sekas daļas no preču pārveidošanai pirms to nosūtīšanas

Lieta C-386/16

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas* (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2016. gada 4. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 12. jūlijā, tiesvedībā

“*Toridas*” UAB

pret

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

piedaloties

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija.

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs E. Juhāss [*E. Juhász*], tiesneši K. Vajda [*C. Vajda*] un K. Jirimē [K. *Jūrimäe*] (referente),

ģenerālvokāts ģ. Bots [*Y. Bot*],

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

ģemot vērā rakstveida procesu un apsvērumus, ko sniedza:

- “*Toridas*” UAB vērā – R. Mištautas, advokats,
- Lietuvas valdības vērā – D. Kriaušins un K. Dieninis, kā arī D. Stepanien, pārstāji,
- Eiropas Komisijas vērā – L. Lozano Palacios un A. Steiblyt, pārstāves,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklauššanas pieņemto lūgumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 138. panta 1. punktu, 140. panta a) punktu un 141. pantu, tos lasot kopsakarā ar šīs direktīvas 33. un 40. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp “*Toridas*” UAB un *Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (Lietuvas Republikas Finanšu ministrijas Valsts nodokļu inspekcija) par *Toridas* laikposmā no 2008. līdz 2010. gadam veikto darījumu kvalifikāciju par preču piegādi Kopienas iekšienē un par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) samaksu par šiem darījumiem, pieskaitot kavējuma naudu un nodokļu sodu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 14. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Preču piegāde” ir tiesību nodošana rēķoties ar materiālu pašumu kā pašniekam.”

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 20. pantu:

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

5 Minētās direktīvas 32. pants ir noteikts:

“Ja preces nosēta vai transportē piegādātājs, pircējs vai trešā persona, tad par piegādes vietu uzskata vietu, kur preces atrodas brīdī, kad sākas nosūtīšana vai transportēšana pircējam.

Tomēr, ja preču nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkts ir trešā teritorijā vai trešā valstī, tad uzskata, ka tādā piegādātāja veiktais piegādes vieta, kurš saskaņā ar 201. pantu noteikts vai atzīts par atbildīgu par PVN nomaksu, un iespējamās turpmākās piegādes vieta atrodas preču importa dalībvalstī.”

6 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 33. pantu:

“1. Atkāpjoties no 32. panta, par tādā preču piegādes vietu, kuras piegādātājs vai cita persona viena vārdā nosēta vai transportē no dalībvalsts, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas galamērķa dalībvalsts, uzskata vietu, kur preces atrodas, kad beidzas preču nosūtīšana vai transportēšana pircējam, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

a) preču piegādi veic tādā nodokļa maksātājam vai tādai juridiskajai personai, kas nav nodokļa maksātāja, kuru preču iegādājās Kopienas iekšienē saskaņā ar 3. panta 1. punktu neuzliek PVN, vai jebkurai citai personai, kas nav nodokļa maksātāja;

b) preces, ko piegādā piegādātājs vai cita persona viena vārdā, nav ne jauni transportlīdzekļi, ne arī preces, ko piegādā pārcēlājam vai uzstādīšanas ar darbības pārbaudi vai bez tās.

2. Ja piegādājamās preces nosūtā vai transportē no trešās teritorijas vai trešās valsts un ja piegādātājs tās importē dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas galamērķa dalībvalsts, tad uzskata, ka preces ir nosūtītas vai transportētas no importa dalībvalsts.”

7 PVN direktīvas 40. pantā ir noteikts:

“Par vietu, kurā tiek ieviesta Kopienas iekšējā uzskata vieta, kur preces atrodas brīdī, kad beidzas nosūtīšana vai transportēšana pircējam.”

8 Šīs direktīvas 138. panta 1. punkts ir izteikts šādā redakcijā:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādā gadījumā, ja piegādā, kuras pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārds nosūtā vai transportē uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet [Savienībā], ja piegādā veic citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas kā tādā rakojas dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts.”

9 Saskaņā ar minētās direktīvas 140. pantu:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

a) to gadījumā, ja tiek ieviesta Kopienas iekšējā, kuru piegādā, ja to veic nodokļa maksātājs, jebkuros apstākļos būtu atbrīvota no nodokļa dalībvalsts attiecīgajā teritorijā;

[..].”

10 Šīs pašas direktīvas 141. pantā ir paredzēts:

“Katra dalībvalsts veic nepieciešamos pasākumus, lai nodrošinātu to, ka saskaņā ar 40. pantu tās teritorijā veiksmīgi tiek ieviesta Kopienas iekšējā nepiemēro PVN, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

a) gadījumā, ja tiek ieviesta nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgajā dalībvalstī, bet kas PVN nolūkā ir identificēts kādā citā dalībvalstī;

b) gadījumā, ja tiek ieviesta, lai a) punktā minētais nodokļa maksātājs tajā pašā dalībvalstī veiktu šo gadījumā turpmāku piegādi;

c) preces, ko tādējādi piegādā a) punktā minētais nodokļa maksātājs, no dalībvalsts, kas nav dalībvalsts, kurā tas identificēts PVN nolūkā, tieši nosūtā vai transportē personai, kurai tas veic turpmāku piegādi;

d) persona, kam turpmāk piegādā preces, ir cits nodokļa maksātājs vai juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, kas PVN nolūkā identificēta tajā pašā dalībvalstī;

e) šā panta d) punktā minētā persona saskaņā ar 197. pantu ir noteikta par personu, kura atbildīga par PVN nomaksu attiecībā uz piegādi, ko veicis nodokļa maksātājs, kurš neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kur jāmaksā nodoklis.”

Lietuvas tiesības

11 *Lietuvas Republikas pridētinās vērtības mokesīo likums* (Lietuvas Republikas Likums par pievienotās vērtības nodokli) (turpmāk tekstā – “Likums par PVN”), redakcijā, kas bija piemērojama pamatlīdī, 49. panta 1. punkts ir izteikts šādi:

“0 % PVN likmi piemēro tēdu prešu piegādei citā dalībvalstī reģistrētam PVN maksātājam, kas ir transportētas no Lietuvas teritorijas uz citu dalībvalsti (neatkarīgi no tā, kas – prešu piegādātājs vai pircējs, vai jebkura trešā persona, kas rīkojas to vārdā, – veic šo transportēšanu).”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

12 *Toridas* ir Lietuvas reģistrēta sabiedrība un PVN maksātāja. Laikposmā no 2008. gada 1. jūlija līdz 2010. gada 31. decembrim tā Lietuvā no Kazahstānas importēja saldētus zivis (turpmāk tekstā – “attiecīgās preces”). Attiecīgās preces tika pārdotas tālāk *Megalain OÜ*, kas ir Igaunijā reģistrēta sabiedrība un PVN maksātāja (turpmāk tekstā – “pirmās piegādes”). Šāms pārdošanas starp *Toridas* un *Megalain* tika piemērots 2006. gada 10. oktobrī noslēgtās sadarbības līgums. Saskaņā ar šo līguma nosacījumiem *Megalain* apņēms izvest attiecīgās preces no Lietuvas teritorijas 30 dienu laikā un nodot *Toridas* dokumentus, kas apliecina, ka šīs preces faktiski ir tikušas izvestas no šīs teritorijas. *Toridas* savukārt apņēms rīpoties par attiecīgajām precēm, ieskaitot par to glabāšanu, un segt visas izmaksas, kas radīsies pirms to faktiskās izvešanas no Lietuvas.

13 No līguma sniegtā prejudiciālā nolikuma izriet, ka praksē *Megalain* tajā pašā vai nākamajā dienā pēc pirkuma no *Toridas* izdarīšanas attiecīgās preces pārdeva tālāk pircējiem, kas ir reģistrēti un ir PVN maksātāji citās Eiropas Savienības dalībvalstīs, proti, Dānijā, Vācijā, Nīderlandē un Polijā (turpmāk tekstā – “otras piegādes”).

14 Daļa no attiecīgajām precēm tika nekavējoties nosūtīta uz šīm citām dalībvalstīm pēc tālāk pārdošanas Lietuvā, nešārsojot Igauniju. Cita prešu daļa tika nogādāta sabiedrības *Plungės šaltis* telpās, kas atrodas Lietuvā, šīrošanai, glabāšanai un iepakojšanai, pirms tās tika tieši piegādātas pircējiem galamērķa dalībvalstīs, kas ir minētas iepriekšējā punktā. Visos gadījumos *Megalain* rīpījās par attiecīgo prešu šīrošanu, glabāšanu un iepakojšanu, kā arī to eksportēšanu.

15 Attiecībā uz pirmajām piegādēm rēķinos, ko *Toridas* adresēja *Megalain*, bija norādīts, ka darījumiem kā prešu piegādēm Kopienas iekšienē tika piemērota PVN likme 0 % apmērā saskaņā ar Likuma par PVN 49. panta 1. punktu. Rēķinos turklāt bija norādīts, ka attiecīgo prešu iekraušanas un piegādes adrese bija sabiedrība *Kauno žuvis* vai *Plungės šaltis* noliktavas, kas atrodas Lietuvas teritorijā.

16 Attiecībā uz otrajām piegādēm *Megalain* izrakstēja rēķinus bez PVN, piemērojot PVN direktīvas normas par prešu iegādes Kopienas iekšienē atbrīvojumu no nodokļa. Tajos bija arī norādīta attiecīgo prešu iekraušanas vieta, proti, *Kauno žuvis* vai *Plungės šaltis* noliktavas, kas atrodas Lietuvā, un piegādes vieta, proti, adrese katra pircēja dalībvalstī.

17 Pēc nodokļu pārbaudes par PVN maksājumiem Lietuvas nodokļu inspekcija uzskatīja, ka pirmās piegādes bija iekšējās piegādes, kam ir piemērojama parastā likme, nevis piegādes Kopienas iekšienē, kas ir atbrīvotas no PVN. Šo vērtējumu, ko sēkotnāji apstiprināja Lietuvas Republikas Finanšu ministrijas Valsts nodokļu inspekcija, atcēla *Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybė* (Lietuvas Republikas valdības Nodokļu strādu komisija).

18 Lietuvas Republikas Finanšu ministrijas Valsts nodokļu inspekcija vērās *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Viēas Administratīvā apgabaltiesa, Lietuva), kas atcēla Lietuvas Republikas valdības Nodokļu strādu komisijas lēmumu un lēma, ka vietējo un centrālo nodokļu iestāžu vērtējums bija pamatots.

19 *Toridas* šo spriedumu pārsūdzāja iesniedzējtiesā.

20 Šai tiesai ir šaubas par pirmo piegāžu kvalifikāciju PVN nolīkiem. Norādot, ka šiem darījumiem sekoja otrāspiegādes un ka attiecīgās preces bija tikai vienreiz nosūtītas vai vienreiz transportētas Kopienas iekšienē, minētajai tiesai rodas jautājums, vai tās ir pirmās vai otrās piegādes, kas ir kvalificējamās par piegādēm Kopienas iekšienē, kuras ir atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 138. panta 1. punktu.

21 Kā uzskata iesniedzējtiesa, ir konstatēts, ka attiecīgo preču transportēšana galīgajiem pircējiem patiešām ir notikusi un šie pārdotāji savas attiecīgās dalībvalstīs ir deklarējuši atbilstošās preču iegādes Kopienas iekšienē. Turklāt iesniedzējtiesa norāda, ka lietas materiālos ietvertie pierādījumu elementi ļauj saprātīgi pieņemt, ka *Toridas* bija zināmi visi nozīmīgie apstākļi attiecībā uz otrajām piegādēm. Ēmot vērā 2006. gada 6. aprīļa spriedumu *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232), it īpaši tās 36. punktu, iesniedzējtiesai ir šaubas, vai pirmajām piegādēm var piemērot PVN direktīvas 138. panta 1. punkta paredzēto atbrīvojumu no nodokļa.

22 Šī tiesa turpretī norāda, ka attiecībā uz to pašu preču partiju piegādes divos secīgos posmos nozīmīga to, ka pastāvīga dažādās dalībvalstīs reģistrēti saimnieciskās darbības subjekti un ka *Megalain* rīkojis kā starpnieks. Tas ļaujot uzskatīt, ka saimnieciskie darījumi, kopumā Ēmot, varētu tikt uzskatīti par tās saucamajiem "trijstūra" veida darījumiem, kuros ir iesaistīti trīs saimnieciskās darbības subjekti, kas ir reģistrēti un ir PVN maksātāji trīs dažādās dalībvalstīs un kas veic divas secīgas piegādes ar vienu vienu transportēšanu Kopienas iekšienē. Līdz ar to tām varētu piemērot PVN direktīvas 141. pantu. Visbeidzot iesniedzējtiesai ir šaubas par to, vai attiecīgo preču daļas pārveidošana ietekmē iespējamu atbrīvojuma no nodokļa piemērošanu pirmajām piegādēm.

23 Tāpat iesniedzējtiesai ir bažas par to, ka, Ēmot vērā, ka *Megalain* ir reģistrēta PVN maksātāja Igaunijā, iespējams atteikums piemērot atbrīvojumu pirmajām piegādēm var izraisīt viena un tā paša saimnieciskā darījuma dubultu aplikšanu ar nodokļiem gan par piegādi, gan par iegādi.

24 Šādos apstākļos *Lietuvos vyriausiosias administracinis teismas* (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"1) Vai [PVN] direktīvas 138. panta 1. punkts, 140. panta a) punkts un/vai 141. pants, tos lasot tostarp kopsakarā ar minētās direktīvas 33. un 40. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tās dos apstākļos kā šajā lietā [...] pirmajā dalībvalstī reģistrēta nodokļu maksātāja veikta preču piegāde ir atbrīvojama no nodokļa atbilstoši minētajām tiesību normām gadījumā, ja, pirms ir nosūtītas šīs piegādes darījums, ieguvējs (persona, kas ir reģistrēta PVN maksātāja otrajā dalībvalstī) izsaka nodomu nekavējoties, pirms to transportēšanas no pirmās dalībvalsts, pārdot preces trešajai dalībvalstī reģistrētam nodokļu maksātājam un šīs preces arī tiek transportētas (nosūtītas) šim trešajam nodokļu maksātājam?

2) Vai atbildi uz pirmo jautājumu ietekmē fakts, ka daļa no precēm pirms to transportēšanas uz trešo dalībvalsti ir tikušas pārstrādātas atbilstoši otrajā dalībvalstī reģistrēti (reģistrēti PVN maksātāji) nodokļu maksātāja norādēm?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Ievada apsvērumi

25 Ar abiem jautājumiem iesniedzējtiesa jautā Tiesai, kā interpretēt PVN direktīvas 33. un 40. pantu, 138. panta 1. punktu, 140. panta a) punktu un 141. pantu. It īpaši tās vālas noskaidrot, vai tādās preču piegādes kā pirmās piegādes var tikt atbrīvotas no nodokļa atbilstoši PVN direktīvas normām, kas ir piemērojamas Kopienas iekšējiem darījumiem.

26 Tomēr ir jākonstatē, ka vienīgi šīs direktīvas 138. panta 1. punkts attiecas uz preču piegādes atbrīvojumu no nodokļa, savukārt PVN direktīvas 140. panta a) punkts, 141. pants un 40. pants ir piemērojami vienīgi preču iegādēm Kopienas iekšienē. Tāpat ir jānorāda, ka PVN direktīvas 33. pants attiecas uz preču piegādes vietu, savukārt Iģums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecas uz preču piegādes atbrīvojuma no nodokļa regulējumu.

27 Šādos apstākļos šis Iģums sniegt prejudiciālu nolikumu ir jāaplūko vienīgi, cik tā tas attiecas uz PVN direktīvas 40. panta un 138. panta 1. punkta interpretāciju.

Par pirmo jautājumu

28 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 138. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādās apstākļos kā pamatlietā pirmajā dalībvalstī reģistrēta nodokļu maksātāja veikta preču piegāde ir atbrīvota no PVN atbilstoši šai tiesību normai gadījumā, ja, pirms ir noslēgtas šīs piegādes darījums, pircējs, kas ir reģistrēts PVN maksātājs otrajā dalībvalstī, dara zināmu piegādētājam, ka preces tiks nekavējoties pārdotas tālāk trešajā dalībvalstī reģistrētam nodokļu maksātājam – pirms to izvešanas no pirmās dalībvalsts un to transportēšanas šim trešajam nodokļu maksātājam.

29 Saskaņā ar šīs direktīvas 138. panta 1. punktu dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tās preču piegādes, kuras pārdēvējs, pircējs vai cita persona pārdēvēja vai pircēja vārdā nosūtīta vai transportēta uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet Savienībā, ja piegāde veicama citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas kā tāda rīkojas dalībvalstī, kura nav preču nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts.

30 No Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka preču piegādes atbrīvojums no nodokļa šā panta izpratnē ir piemērojams tikai tad, ja tiesības rīkoties ar precī kā pašniekam ir nodotas pircējam un piegādātājs pierāda, ka šā prece ir nosūtīta vai transportēta uz citu dalībvalsti un ka pēc šīs nosūtīšanas vai transportēšanas prece faktiski ir izvesta no piegādes dalībvalsts teritorijas (šajā ziņā skat. spriedumu, 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding*, C-430/09, EU:C:2010:786, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

31 Turklāt ir jāatgādina, ka piegādes Kopienas iekšienē, uz ko attiecas PVN direktīvas 138. panta 1. punkts, loģiskās sekas ir iegāde Kopienas iekšienē, atbilstoši tās definīcijai šīs direktīvas 20. pantā, līdz ar to abas šīs normas ir jāinterpretē tādā veidā, ka tām ir identiska nozīme un piemērošanas joma (šajā ziņā skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Teleos* u.c., C-409/04, EU:C:2007:548, 34. punkts).

32 No minētās direktīvas 20. panta izriet, ka iegādi var kvalificēt par iegādi Kopienas iekšienē tikai ar nosacījumu, ka prece tik tiešām ir tikusi transportēta vai nosūtīta uz pircēja adresi.

33 Tātad ir jāuzskata, ka PVN direktīvas 138. panta 1. punkta piemērošanas nosacījumi nav izpildīti, ja piegādētājam prece nav tikusi transportēta vai nosūtīta uz pircēja adresi, jo tiek pieņemts, ka preču ieguve ir aplūkotās piegādes loģiskās sekas.

34 Attiecībā uz tādām darījumiem, kas kā pamatlietā veido divas secīgas piegādes, saistībā ar kurām ir tikusi veikta tikai viena vienīga transportēšana Kopienas iekšienē, no Tiesas

judikat?ras, pirmk?rt, izriet, ka transport?šanu Kopienas iekšien? var attiecin?t tikai uz vienu no ab?m pieg?d?m un t?gad tikai vienai no t?m piem?ro atbr?vojumu no nodok?iem atbilstoši PVN direkt?vas 138. panta 1. punktam (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2006. gada 6. apr?lis, *EMAGHandel Eder*, C?245/04, EU:C:2006:232, 45. punkts).

35 Otrk?rt, lai noteiktu, uz kuru no ab?m pieg?d?m ir attiecin?ma transport?šana Kopienas iekšien?, ir j?veic visp?r?js visu konkr?to lietas apst?k?u nov?rt?jums (šaj? zi?? skat. spriedumus, 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding*, C?430/09, EU:C:2010:786, 27. punkts, un 2012. gada 27. septembris, *VSTR*, C?587/10, EU:C:2012:592, 32. punkts).

36 Saist?b? ar šo nov?rt?jumu tostarp ir j?nosaka, kur? br?d? ir notikusi otr? ties?bu r?koties ar precu k? ?pašniekam nodošana gal?gajam ieguv?jam. Proti, gad?jum?, ja otr? šo ties?bu r?koties ar precu k? ?pašniekam nodošana, proti, otr? pieg?de, ir notikusi, pirms ir veikta transport?šana Kopienas iekšien?, š? transport?šana vairs nevar tikt attiecin?ta uz pirmo pieg?di pirmajam ieguv?jam (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2012. gada 27. septembris, *VSTR*, C?587/10, EU:C:2012:592, 32. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

37 Divu sec?gu pieg?žu gad?jum?, par kur?m ir notikusi tikai viena transport?šana Kopienas iekšien?, lai noteiktu, uz kuru no š?m div?m pieg?d?m ir j?attiecina š? transport?šana, ir j?nosaka, vai min?t? transport?šana ir notikusi p?c otr?s pieg?des. Š?d? gad?jum? vien?gi otr? pieg?de ir kvalific?jama par pieg?di Kopienas iekšien? un tai attiec?g? gad?jum? var piem?rot atbr?vojumu no nodok?a, kas ir paredz?ts PVN direkt?vas 138. panta 1. punkt?.

38 Šaj? liet? no l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu ietvert?s inform?cijas izriet, ka *Megalain* veikt? pieg?de gal?gajiem ieguv?jiem ir notikusi, pirms tika veikta transport?šana Kopienas iekšien?.

39 L?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu turkl?t ir ar? preciz?ts, ka *Megalain*k? starpnieks, kas ir re?istr?ts PVN maks?t?js Igaunij?, nebija attiec?go pre?u transport?šanas Kopienas iekšien? adres?ts, jo t?s tika tieši transport?tas uz dal?bvalst?m, kur?s bija re?istr?ti gal?gie ieguv?ji, proti, uz D?niju, V?ciju, N?derlandi un Poliju.

40 L?dz ar to ar nosac?jumu, ka iesniedz?jtiesa to p?rbauda, pirm?s attiec?g?s pieg?des pamatliet? ir iekš?jas pieg?des, kam nevar piem?rot atbr?vojumu no PVN saska?? ar PVN direkt?vas 138. panta 1. punktu.

41 Šo secin?jumu neietekm? fakts, ka starpnieks bija re?istr?ts Igaunij? un bija tur re?istr?ts ar? k? PVN maks?t?js. Taisn?ba, ka iesniedz?jtiesa b?t?b? uzskata, ka, ja tiktu atz?ts, ka pirm?s pieg?des ir kvalific?jamas k? ar nodokli apliekami dar?jumi, no t? var?tu izriet?t dubultas aplikšanas ar nodok?iem risks, jo *Megalain* ieg?d?t?s preces bija deklar?jusi Igaunij?.

42 Tom?r no PVN direkt?vas 20. panta un 138. panta 1. punkta izriet, ka saimniecisk?s darb?bas subjekta PVN re?istr?cijas vieta nav krit?rijs kvalific?šanai par Kopienas iekšien? notikušu pieg?di vai ieg?di.

43 Iesniedz?jtiesa b?t?b? uzskata, ka, ja tiktu atz?ts, ka pirm?s pieg?des ir kvalific?jamas k? ar nodokli apliekami dar?jumi, no t? var?tu izriet?t dubultas aplikšanas ar nodok?iem risks. Tom?r, k? to savos rakstveida apsv?rumos ir nor?d?jusi Komisija, šo risku nevar uzskat?t par t?du, kas var pamatot šo dar?jumu atbr?vošanu no nodok?a, iev?rojot, ka pareiza PVN direkt?vas piem?rošana ?auj nov?rst dubultu aplikšanu ar nodok?iem un nodrošin?t nodok?u neitralit?ti.

44 L?dz ar to uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 138. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?dos apst?k?os k? pamatliet? pirmaj? dal?bvalst? re?istr?ta nodok?u

maks?t?ja veikta pre?u pieg?de nav atbr?vota no PVN atbilstoši šai ties?bu normai gad?jum?, ja, pirms ir nosl?gts šis pieg?des dar?jums, pirc?js, kas ir re?istr?ts PVN maks?t?js otraj? dal?bvalst?, dara zin?mu pieg?d?t?jam, ka preces tiks nekav?joties p?rdotas t?l?k trešaj? dal?bvalst? re?istr?tam nodok?u maks?t?jam pirms to izvešanas no pirm?s dal?bvalsts un to transport?šanas šim trešajam nodok?u maks?t?jam, ja vien š? otr? pieg?de ir faktiski notikusi un preces t?l?k ir tikušas transport?tas no pirm?s dal?bvalsts uz galam?r?i treš? nodok?a maks?t?ja dal?bvalst?. Pirm? pirc?ja PVN re?istr?cija dal?bvalst?, kas atš?iras no pirm?s pieg?des vietas vai gal?g?s ieg?des vietas, nav nedz krit?rijs dar?juma kvalific?šanai par iekš?ju Kopienas dar?jumu, nedz ar? pati par sevi ir pietiekams pier?d?juma elements, lai pier?d?tu iekš?ja Kopienas dar?juma raksturu.

Par otro jaut?jumu

45 Ar otro jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai saist?b? ar PVN direkt?vas 138. panta 1. punkta interpret?ciju t?da divu sec?gu pieg?des posmu laik? veikta pre?u p?rveidošana k? pamatliet? apl?kot?, kas notikusi p?c starpnieka ieguv?ja nor?d?m un pirms to transport?šanas uz gal?g? ieguv?ja dal?bvalsti, ietekm? pirm?s pieg?des atbr?vojumam no nodok?a piem?rojamais nosac?jums.

46 No l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka da?a no attiec?gaj?m prec?m pamatliet? tika p?rveidotas, proti, t?s tika š?irotas, glaz?tas un iepakotas p?c *Megalain* r?kojuma p?c otraj?m pieg?d?m un pirms pre?u transport?šanas uz galam?r?i dal?bvalst?s, kur?s bija re?istr?ti gal?gie ieguv?ji. J?saka, ka iesniedz?jtiesa uzskata, ka PVN direkt?vas normu anal?ze ?auj dom?t, ka atbr?vojuma no nodok?a gad?jum? t?s ir t?s pašas nep?rveidot?s preces, kas ir j?pieg?d?.

47 Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka š?s direkt?vas 138. panta 1. punkt? dal?bvalst?m ir paredz?ts pien?kums atbr?vot no nodok?a pre?u pieg?des, kas atbilst taj? izsme?oši uzskait?tajiem materi?lajiem nosac?jumiem (spriedums, 2017. gada 9. febru?ris, *Euro Tyre*, C?21/16, EU:C:2017:106, 29. punkts). Tom?r to pre?u p?rveidošana, kuras tika pieg?d?tas, neietilpst šaj? pant? noteiktajos materi?lajos nosac?jumos.

48 Attiec?b? uz t?d?m divos posmos veikt?m pieg?d?m k? pamatliet? apl?kot?s pietiek konstat?t, ka no atbildes uz pirmo jaut?jumu izriet, ka pirm?s pieg?des nevar tikt kvalific?tas par pieg?d?m Kopienas iekšien?, jo t?s netika nekur transport?tas Kopienas iekšien?. P?c š?m pirmaj?m pieg?d?m iesp?jami notikusi pre?u p?rveidošana nevar izmain?t šo konstat?jumu.

49 L?dz ar to uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka saist?b? ar PVN direkt?vas 138. panta 1. punkta interpret?ciju t?da divu sec?gu pieg?des posmu laik? veikta pre?u p?rveidošana k? pamatliet? apl?kot?, kas notikusi p?c starpnieka ieguv?ja nor?d?m un pirms transport?šanas uz gal?g? ieguv?ja dal?bvalsti, neietekm? pirm?s pieg?des iesp?jamajam atbr?vojumam no nodok?a piem?rojamais nosac?jums, ja š? p?rveidošana ir veikta p?c pirm?s pieg?des.

Par ties?šan?s izdevumiem

50 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj 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 (dev?t? pal?ta) nospriež:

1) Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 138. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?dos apst?k?os k? pamatliet? pirmaj? dal?bvalst? re?istr?ta nodok?u maks?t?ja veikta pre?u pieg?de nav atbr?vota no PVN atbilstoši šai ties?bu normai gad?jum?, ja, pirms ir nosl?gts šis pieg?des dar?jums, pirc?js, kas ir re?istr?ts PVN maks?t?js otraj? dal?bvalst?, dara zin?mu

piegādātājam, ka preces tiks nekavējoties pārdotas tālāk trešajam dalībvalstī reģistrētam nodokļu maksātājam pirms to izvešanas no pirmās dalībvalsts un to transportēšanas šim trešajam nodokļu maksātājam, ja vien šā otrā piegādē ir faktiski notikusi un preces tālāk ir tikušas transportētas no pirmās dalībvalsts uz galamērķi trešā nodokļa maksātāja dalībvalstī. Pirmā pircēja PVN reģistrācija dalībvalstī, kas atširas no pirmās piegādes vietas vai galīgās iegādes vietas, nav nedz kritērijs darījuma kvalificēšanai par iekšēju Kopienas darījumu, nedz arī pati par sevi ir pietiekams pierādījuma elements, lai pierādītu iekšēju Kopienas darījuma raksturu;

2) Direktīvas 2006/112 138. panta 1. punkta interpretācijai tāda divu secīgu piegādes posmu laikā veikta preču pārveidošana kā pamatlīdz aplūkot, kas notikusi pēc starpnieka ieguvēja norādēm un pirms transportēšanas uz galīgā ieguvēja dalībvalsti, neietekmē pirmās piegādes iespējamajam atbrīvojumam no nodokļa piemērojamās nosacījumus, ja šā pārveidošana ir veikta pēc pirmās piegādes.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – lietuviešu.