

62018CJ0401

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2020. gada 23. aprīlis (*1)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 2. panta 1. punkta b) apakšpunkts – Preču iegāde Kopienas iekšienē – 20. pants – Tiesību iegāšana rakstos ar precīkto pašniekam – Preces izdošanas pirkuma un tirdzniecības darījumi ar vienotu iekšējo pārvadājumu Kopienas iekšienē – Iespēja piemērot tādus likumus, kas var ietekmēt preces juridisko situāciju – Pārvadājuma attiecināšana – Pārvadājums atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā – Interpretāciju spriedumu iedarbība laikā

Lietā C-401/18

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Krajský soud v Praze (Apgabaltiesa Prāgā, Čehijas Republika) iesniedza ar likumu, kas piemērots 2018. gada 6. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2018. gada 18. jūnijā, tiesvedībā

Herst s.r.o.

pret

Odvolací finanční úředitelství,

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Vilars [M. Vilaras], tiesneši S. Rodins [S. Rodin], D. Švābi [D. Šváby], K. Jirime [K. Jürimäe] (referente) un N. Pisarra [N. Piçarra],

ģenerālvokāle: J. Kokote [J. Kokot],

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

–

Herst s.r.o. vērā – J. Balada, advokāts,

–

Odvolací finanční úředitelství vērā – T. Rozehnal, pārstāvis,

–

Čehijas Republikas valdības vērā – M. Smolek, J. Vlāil un O. Serdula, pārstāvj,

–

Eiropas Komisijas v?rd? – M. Salyková un L. Lozano Palacios, p?rst?vji,
noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2019. gada 3. oktobra tiesas s?d?,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu galvenok?rt ir par to, k? interpret?t Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”) 20. pantu.

2

Šis l?gums ir iesniegts saist?b? ar str?du starp Herst s.r.o. un Odvolací finan?ní ?editelství (Nodok?u p?rs?dz?bas p?rvalde, ?ehijas Republika; turpm?k tekst? – “Nodok?u p?rvalde”) jaut?jum? par to, ka Herst ir atskait?jusi pievienot?s v?rt?bas nodokli (PVN) par š?s sabiedr?bas transport?to degvielu no vair?k?m dal?bvalst?m uz ?ehijas Republiku atlikt?s akc?zes nodok?a maks?šanas rež?m?.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3

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

“PVN uzliek š?diem dar?jumiem:

a)

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

b)

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

i)

nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds, vai juridiska persona, kas nav nodok?a maks?t?ja, ja p?rdev?js ir nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds un kam nav ties?bas uz 282. l?dz 292. pant? paredz?to mazo uz??mumu atbr?vošanu no nodok?a un uz ko neattiecas 33. vai 36. pants;

[..].”

4

Saska?? ar š?s direkt?vas 14. panta 1. punktu:

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

Minētās direktīvas 20. panta pirmā daļa ir izteikta šādi:

“Preču iegāde Kopienas iekšienā” ir tiesību iegāšana rīkoties kā pašniekam ar kustamu materiālu pašumu, ko pārvēžs, pircējs vai cita persona pārvēžja vai pircēja vārdā nosūtā vai transportē pircējam uz galamērķi dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts.”

Minētās direktīvas 138. panta 1. punkts ir noteikts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tūdu preču piegādi, kuras pārvēžs, pircējs vai cita persona pārvēžja vai pircēja vārdā nosūtā vai transportē uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet Kopienā, ja preces tiek piegādātas citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas kā tādā rīkojas, dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts.”

Ēhijas Republikas tiesības

Saskaņā ar zākon 2. 235/2004 Sb., o dani z pīdané hodnoty (Likums Nr. 235/2004 par pievienotās vērtības nodokli) redakcijā, kas bija spēkā attiecīgo pamatlīetas faktu laikā, 2. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir noteikts:

“Nodoklis ir maksājams par preču piegādi par atlīdzību, ko valsts teritorijā veic nodokļa maksātājs saimnieciskās darbības ietvaros.”

Šis likuma 13. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Šajā likumā ar preču piegādi tiek apzīmēta tiesību nodošana rīkoties ar materiālu pašumu kā pašniekam.”

Minētās direktīvas 72. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir noteikts:

“Nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli par saņemtajiem pakalpojumiem, ko tas izmanto savas saimnieciskās darbības ietvaros nolūkā veikt ar nodokli apliekamas preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas darbības, kuru sniegšanas vieta ir valsts teritorijā.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

Herst ir saskaņā ar Ēhijas Republikas tiesību m dibināta sabiedrība, kas darbojas ceļu autotransporta jomā. Tai arī pieder konkrēts degvielas uzpildes staciju skaits.

Pārbaudes laikā Ēhijas nodokļu administrācija konstatēja, ka Herst vairākos laikposmos, kas ietvēra, pirmkārt, laiku no 2010. gada novembra līdz 2013. maijam, kā arī, otrkārt, no 2013. gada jūlija līdz 2013. gada augustam, izmantojot savus transportlīdzekļus un sedzot izdevumus, bija pārvadājusi degvielu no vairākam dalībvalstīm, proti, Austrijas, Vācijas, Slovākijas un Slovēnijas, uz galamērķi Ēhijas Republikā.

12

Šajos pārvadājumos Herst rīkojās ne tikai kā pārvadātāja, bet arī kā šīs degvielas galīgā pircēja pirkuma un secīgā tīlā kā pārdošanas darījumu līdzes galā.

13

No iesniedzējtiesas sniegtajiem norādījumiem izriet, ka minētā degvielu sūtītāji iegādājās Ēhijas Republikā dibināts saimnieciskās darbības veicējs, kas tajā ir PVN maksātājs, un ka Herst nodrošināja to pārvadāšanu no šī sprieduma 11. punktā minētajām dalībvalstīm līdz šai pirmajai minētajai dalībvalstij. Tādējādi Herst veica daudzus vienreizīgus degvielas pārvadājuma darījumus, kas veikti akcīzes nodokļa atlikts maksāšanas režīmā, kuru laikā šīs preces ir tikušas vairākas reizes atkārtoti pārdotas citiem Ēhijas Republikā dibinātiem saimnieciskās darbības subjektiem. Herst nesaņēma atlīdzību par šīs degvielas pārvadāšanu, bet guva tirdzniecības uzcenojumu, ko veidoja starpība starp minētās degvielas iepirkšanas cenu un pārdošanas cenu.

14

Turklāt, pamatojoties uz pārdošanas līgumu starp Herst un šo saimnieciskās darbības subjektu, jau no pārvadājuma sākuma tika konstatēts, ka Herst juridiski kāst par degvielas juridisko pašnieku tikai tad, kad tā tiek laista brīvā apritē Ēhijas Republikā.

15

Ēhijas nodokļu administrācija Herst norādīja, ka tā veiktās degvielas iegādes Ēhijas Republikā bija iekšzemes iegādes. Savukārt šī nodokļu administrācija uzskatīja, ka runa ir par iegādātu Kopienas iekšienā.

16

Minētā administrācija uzskata, ka tādā līdzīgos darījumu gadījumā, kas saistīti ar vienotu pārvadājumu Kopienas iekšienā, to var attiecināt tikai uz vienu no šiem darījumiem.

17

Tādējādi šī pati administrācija uzskatīja, ka Herst veiktās iepirkšanas vieta bija nevis Ēhijas Republikā, bet dalībvalstīs, kurās degviela atradās brīdā, kad šī sabiedrība savas saimnieciskās darbības nolūkiem to iekrāva pārvadāšanas nolūkā, par to sedzot izdevumus un to darot par saviem līdzekļiem, uz galamērķi Ēhijas Republikā.

18

Tādā ar vairākiem paziņojumiem par uzrādītu Ēhijas nodokļu administrācija atteica Herst tiesības atskaitīt PVN par šīm iegādātām un tai piemēroja naudas sodu.

19

Herst cēla prasību pret šiem paziņojumiem par uzrādītu Nodokļu pārvaldi, apgalvojot, ka

degvielas iegādes vieta bijusi Čehijas Republikā, jo pārvadāšana tika veikta atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā, un ka šīs preces esot laistas brīvā apgrozībā tikai pēc šiem pārvadājumiem.

20

Nodokļu pārvalde ar pirmo lūmumu atcēla paziņojumus par uzrādītu par laika posmu no 2013. gada jūlija līdz augustam tādēļ, ka Herst bija iesniegusi rādījumus, kuri pierādīja, ka citi saimnieciskās darbības subjekti, kuriem degviela tika secīgi tīk pārdota, ir rīkojušies kā pārvadājuma organizatori. Ar otro lūmumu Nodokļu pārvalde apstiprināja paziņojumus par uzrādītu par laika posmu no 2011. gada februāra līdz 2013. gada februārim. Ar trešo lūmumu šā pārvalde grozīja paziņojumus par uzrādītu attiecībā uz laika posmu no 2010. gada novembra līdz 2011. gada janvārim, kā arī par laika posmu no 2013. gada marta līdz maijam. Herst tika paziņots par nodokļu uzrādītu 145381137 Čehu kronu (CZK) apmērā (apmēram 5664520 EUR) un piemērots naudas sods 30476215 CZK (apmēram 1187450 EUR).

21

Herst pārsūdzēja otro un trešo Nodokļu pārvaldes lūmumu iesniedzējtiesā – Krajský soud v Praze (Apgabaltiesa Prāgā, Čehijas Republika).

22

Tajā Herst apgalvo, ka pamatlietā aplūkots degvielas pārvadājums veidoja divi nošķirti pārvadājuma darījumi. Pirmais esot bijis starptautiskais pārvadājums starp attiecīgajām dalībvalstīm un Čehijas Republiku, kura laikā Herst rīkojis tikai kā pārvadātājs. Otrais esot bijis iekšzemes pārvadājums pēc degvielas laišanas brīvā apritē Čehijas Republikā, kura laikā tā esot ieguvusi tiesības brīvi rīkoties ar šo preci.

23

Iesniedzējtiesa uzskata, ka tās izskatāmā lietā ir jāveic visaptverošs novērtējums par visiem lietās apstākļiem, lai noteiktu, kurš no aplūkojamajiem pārvadājumiem atbilst visiem nosacījumiem par pārvadājumu Kopienas iekšienā. Lai darījumu varētu kvalificēt kā "preču piegādi" PVN direktivas 14. panta 1. punkta izpratnē, šim darījumam jābūt tādām, kas piešķir personai tiesības rīkoties ar pārvadājamo preci kā pašnieci.

24

Runājot par situāciju pamatlietā, iesniedzējtiesa norāda, ka citu saimnieciskās darbības subjektu dalība tik sarežģītā pirkuma un tīk pārdodšanas darījumu tīk tiek pamatota ne tikai ar ekonomiskiem apsvērumiem, bet arī ar to, ka Herst nebija atļāvis nedz izmantot akcīzes preču noliktavu, nedz saņemt preces atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā. Tas bija iemesls, kādēļ Herst bija jāizmanto starpnieka pakalpojumi, izmantojot šādu noliktavu, lai tas iegādājas pamatlietā aplūkamo degvielu, nolūkā samaksāt akcīzes nodokli un nodrošināt šīs degvielas laišanu brīvā apgrozībā Čehijas Republikas teritorijā. Savukārt Nodokļu pārvalde norāda, ka vairāku saimnieciskās darbības subjektu iesaistīšanās šajā tīkā esot netiešs pierādījums par krāpšanu PVN jomā.

25

Šā tiesa uzskata, ka, pat ja Herst kontrolēja pamatlietā aplūkamo degvielu visā tās pārvadājuma laikā, tai savukārt nebija pilnvaru rīkoties ar to kā pašniekam Tiesas judikatūras izpratnē līdz brīdim, kad pēc tās pārvadājuma šā degviela tika laista brīvā apgrozībā Čehijas Republikā. Proti,

I?dz tam br?dim Herst nevar?ja pieg?d?t min?to degvielu citai personai k? tikai tai, kas ir nor?d?ta k? adres?te pavaddokumentos.

26

?emot v?r? šos apsv?rumus, iesniedz?jtiesa, atz?stot lielo faktisko l?dz?bu starp izskat?mo lietu un to, kur? tika tais?ts 2018. gada 19. decembra spriedums AREX CZ (C?414/17, EU:C:2018:1027), tom?r jaut?, kur? br?d? taj? izskat?maj? liet? Herst ir ieguvusi ties?bas r?koties ar pamatliet? apl?kojamo degvielu "k? ?pašniece" Tiesas judikat?ras izpratn?.

27

It ?paši iesniedz?jtiesa uzskata, ka pamatliet? š?das ties?bas ir tikai tiem saimniecisk?s darb?bas subjektiem, kuriem degviela tika t?l?kp?rdota v?l?k t?s p?vad?šanas laik?. Savuk?rt Herst, lai gan š? degviela t?s r?c?b? bija fiziski t?s p?vad?šanas laik?, juridiski nebija ties?ga ar to r?koties. Šaj? zi?? šai sabiedr?bai tostarp bija j?iev?ro saimniecisk?s darb?bas subjektu – starpnieku pirkuma un t?l?kp?rdošanas dar?jumu ??d? – instrukcijas.

28

Iesniedz?jtiesa b?t?b? uzskata, ka past?v šaubas par jaut?jumu, vai tas, ka preces tikušas p?vad?tas atlikt?s akc?zes nodok?a maks?šanas rež?m? atbilstoši Padomes Direkt?vai 2008/118/EK (2008. gada 16. decembris) par akc?zes nodok?a piem?rošanas visp?r?ju rež?mu, ar ko atce? Direkt?vu 92/12/EEK (OV 2009, L 9, 12. lpp.), ietekm? nosac?jumus, kas regul? PVN direkt?v? paredz?t?s ties?bas r?koties ar t?m k? ?pašniekam. Šaj? zi?? iesniedz?jtiesa preciz? – ja past?v šaubas par valsts nodok?u normas interpret?ciju str?d? starp administr?ciju un priv?tpersonu, Ústavní soud ?eské republiky (Konstitucion?l? tiesa, ?ehijas Republika) ir nostiprin?jusi valsts konstitucion?lo ties?bu principu, saska?? ar kuru š?s šaubas ir interpret?jamas par labu priv?tpersonai (principis in dubio mitius). Šaj? gad?jum? iesniedz?jtiesa uzskata, ka noteicošie ties?bu akti, lai izspriestu taj? iesniegto lietu, nav atz?stami par skaidriem pamatlietas faktu norises br?d? ne no valsts ties?bu viedok?a, ne no Savien?bas ties?bu viedok?a, t?d?j?di t? jaut?, vai gad?jum?, kad Tiesas sniegt? interpret?cija spriedum?, ko t? pasludin?s, ir nelabv?l?ga nodok?u maks?tajam vai tai t? ir j?pilda, lai gan ir šis valsts konstitucion?lo ties?bu princips. Š? tiesa t?pat jaut?, vai, ?emot v?r? min?to principu, š? Tiesas sprieduma iedarb?ba neb?tu j?ierobežo tikai attiec?b? uz situ?cij?m, kas raduš?s p?c t? pasludin?šanas.

29

Š?dos apst?k?os Krajský soud v Praze (Apgabaltiesa Pr?g?) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

"1)

Vai jebkuru nodok?a maks?t?ju j?uzskata par nodok?a maks?t?ju [...] [PVN] direkt?vas 138. panta 2. punkta b) apakšpunkta noz?m?? Ja nav, uz k?diem nodok?a maks?t?jiem šis noteikums attiecas?

2)

Ja Tiesas atbilde ir t?da, ka [PVN direkt?vas] 138. panta 2. punkta b) apakšpunktu piem?ro t?dai situ?cijai k? pamatliet? (proti, pre?u ieg?d?t?js ir attiec?gi re?istr?ts PVN maks?t?js), vai šo noteikumu j?interpret? t?d?j?di, ka gad?jum?, ja šo pre?u nos?t?šana vai p?vad?jums notiek saska?? ar attiec?gajiem noteikumiem Direkt?v? [2008/118], pieg?de, kas ir saist?ta ar proced?ru,

kura paredz?ta Direkt?v? [2008/118], ir j?uzskata par pieg?di, saist?b? ar kuru ir ties?bas uz atbr?vojumu saska?? ar šo noteikumu, lai gan [PVN direkt?vas] 138. panta 1. punkt? paredz?tie atbr?vojuma nosac?jumi cit?di nav izpild?ti, ?emot v?r? pre?u p?rvad?juma piesaisti citam dar?jumam?

3)

Ja Tiesas atbilde ir t?da, ka [PVN direkt?vas] 138. panta 2. punkta b) apakšpunktu nepiem?ro t?d? situ?cij? k? pamatliet?, vai tas, ka preces tiek p?rvad?tas atlikt?s akc?zes nodok?a maks?šanas rež?m?, ir izš?iroši, lai noteiktu jaut?jumu par to, uz kuru no vair?kiem sec?giem pieg?des p?rvad?jumiem attiecin?t dar?jumu, lai noteiktu ties?bas uz atbr?vojumu no PVN saska?? ar [PVN direkt?vas] 138. panta 1. punktu?

4)

Vai “ties?bas r?koties ar prec?m k? ?pašniekam” [PVN direkt?vas] noz?m? ieg?st nodok?a maks?t?js, kurš p?rk preces no cita nodok?a maks?t?ja tieši konkr?tam klientam, lai izpild?tu jau esošu pas?t?jumu (nor?dot pre?u veidu, daudzumu, izcelsmes vietu un pieg?des laiku), ja vi?š pats fiziski ar prec?m ner?kojas, jo, nosl?dzot p?rdošanas l?gumu, vi?a pirc?js piekr?t organiz?t pre?u p?rvad?jumu no to izcelsmes vietas t?, ka vi?š tikai nodrošina piek?uvi piepras?taj?m prec?m, izmantojot savus pieg?d?t?jus, un dara zin?mu inform?ciju, kas vajadz?ga pre?u pie?emšanai (vi?a v?rd? vai vi?a apakšpieg?d?t?ju v?rd?, kas iesaist?ti p?rdošanas ??d?), un vi?a pe??a no dar?juma ir starp?ba starp š?du pre?u iepirkšanas un p?rdošanas cenu bez pre?u, par kur?m izraksta r??inu, p?rvad?šanas izmaks?m?

5)

Vai ar Direkt?vu [2008/118] (piem?ram, 4. panta 1. punkts, 17. pants vai 19. pants) tieši vai netieši, ierobežojot š?du pre?u efekt?vu izmantošanu, ir noteikti pietiekami nosac?jumi “ties?bu r?koties ar (akc?zes) prec?m k? ?pašniekam” nodošanai [PVN direkt?vas] noz?m?, k? rezult?t? pre?u p?rvad?šanas uz?emšan?s saska?? ar atlikt?s akc?zes nodok?a maks?šanas rež?mu, ko veic apstiprin?ts noliktavas tur?t?js vai re?istr?ts sa??m?js, b?tu j?uzskata par pre?u pieg?di PVN nol?k??

6)

Šaj? kontekst?, apsverot pieg?des noteikšanu, kas saist?ta ar p?rvietošanu pre?u pieg?des ??d? atlikt?s akc?zes nodok?a maks?šanas rež?m? ar vienu p?rvietošanu, vai ir nepieciešams uzskat?t, ka p?rvad?jums [PVN direkt?vas] noz?m? ir uzskat?ms par s?ktu un beigtu saska?? ar Direkt?vas [2008/118] 20. pantu?

7)

Vai PVN neitralit?tes princips vai k?ds cits ES ties?bu princips kav? valsts ties?bu aktos paredz?t? konstitucion?l? principa in dubio mitius piem?rošanu, kas uzliek valsts iest?d?m pien?kumu, ja ties?bu normas ir neskaidras un objekt?vi pied?v? vair?kas iesp?jam?s interpret?cijas, izv?l?ties to interpret?ciju, kas ir par labu personai, uz kuru ties?bu norma attiecas (šaj? gad?jum? PVN maks?t?js)? Vai š? principa piem?rošana b?tu savietojama ar Savien?bas ties?b?m vismaz tad, ja t? attiektos tikai uz situ?cij?m, kad attiec?gie lietas fakti b?tu c?lušies pirms [...] Tiesas saistošas interpret?cijas par apstr?d?to juridisko jaut?jumu, kura noteica, ka ir pareiza cita, nodok?a maks?t?jam maz?k labv?l?ga interpret?cija?

Ja var piemērot in dubio mitius principu:

8)

Ēmot vēr? ierobežojumus, kas Savien?bas ties?b?s bija noteikti laik?, kad notika ar nodokli apliekamie dar?jumi (no 2010. gada novembra līdz 2013. gada maijam), vai bija iesp?jams apsvērt jautājumu par to, vai pre?u piegādes vai pre?u pārvadāšanas juridiskajam j?dzienam ir (vai nav) t?ds pats saturs gan [PVN direkt?vas] mēr?iem, gan Direkt?vas [2008/118] mēr?iem k? objekt?vi juridiski neskaidrs un ar div?m iesp?jam?m interpret?cij?m?”

Par tiesved?bu Ties?

30

Ar 2018. gada 21. decembra v?stuli Tiesa nosūt?ja iesniedz?jtiesai 2018. gada 19. decembra spriedumu AREX CZ (C?414/17, EU:C:2018:1027), tai jautājot, vai, Ēmot vēr? šo spriedumu, š? tiesa v?l v?las uzdot savu l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu, un apstiprinošas atbildes gad?jum? – vai t? v?las paturēt visus uzdotos jautājumus.

31

2019. gada 11. janvāra atbild? iesniedz?jtiesa pazi?oja, ka t? uztur savu l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu, bet ka t? vairs nelīdz atbildes uz pirmo, otro, trešo, piekto un sesto jautājumiem.

32

Tādējādi ir j?atbild tikai uz ceturto, sept?to un astoto jautājumu.

Par prejudici?lajiem jautājumiem

Par ceturto jautājumu

33

Ar ceturto jautājumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai PVN direkt?vas 20. pants ir j?interpret? tādējādi, ka nodok?u maks?t?js, kurš veic pre?u pārvadāšanu Kopienas iekšien? atlikt?s akc?zes nodok?a maksāšanas rež?m? ar nodomu iegādāties š?m preces savas saimniecisk?s darb?bas veikšanai tad, kad t?s b?s laistas brīv? apgroz?b? galamēr?a dal?bvalst?, ieg?st ties?bas r?koties ar š?m precēm k? pašnieks š? noteikuma izpratn?, ja šo pre?u pārvadāšanas laik? t?s tikušas sec?gi t?l?k pārdotas citiem saimniecisk?s darb?bas subjektiem.

34

Vispirms j?atgādina, ka preces iegāde Kopienas iekšien? PVN direkt?vas 20. panta izpratn? tiek veikta, kad ties?bas r?koties ar precī k? t?s pašniekam ir nodotas pirc?jam un piegād?t?js pierāda, ka š? prece ir nosūt?ta vai pārvesta uz citu dal?bvalsti un ka p?c š?s nosūt?šanas vai pārvēšanas prece faktiski ir izvesta no nosūt?šanas dal?bvalsts teritorijas (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2007. gada 27. septembris, Teleos u.c., C?409/04, EU:C:2007:548, 27. un 42. punkts, k? ar? 2018. gada 19. decembris, AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, 61. punkts).

35

Iesniedz?jtiesa uzdod jautājumu Tiesai, lai noteiktu, vai šaj? gad?jum? ir izpild?ts pirmais no šiem

nosacījumiem – proti, vai tiesības rēķoties ar precīk? pašniekam ir tikušas nodotas nodokļu maksātājam, k?da ir Herst, kura, neb?dama preces pašniece šaj? stadij?, p?rved preces atlikt?s akc?zes nodokļa maksāšanas režīm? no vienas dalībvalsts uz otru ar nol?ku iegādāties š?s preces tad, kad t?s ir laistas brīv? apgrozīb? šaj? otraj? dalībvalst?.

36

Pirmkārt, jāatgādina, ka tiesību rēķoties ar precīk? t?s pašniekam nodošana saskaā ar Tiesas judikatūru notiek ne tikai t?dos veidos, kas ir paredzēti piemērojamaj?s valsts tiesīb?s, bet t? ietver visus vienas t?das personas veiktus materiāla pašuma nodošanas darījumus, kas pieš?ir tiesības citai personai rēķoties ar šo pašumu t?, it k? š? persona būtu t? pašniece (šaj? nozīm? skat. spriedumus, 2010. gada 3. j?nijs, De Fruytier, C?237/09, EU:C:2010:316, 24. punkts un taj? minēt? judikatūra, k? ar? 2018. gada 19. decembris, AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, 75. punkts).

37

Proti, k? būtībā norādā enerģiadvokāts secinājumu 36. punkt?, pašumtiesību nodošana atbilstoši valsts tiesīb?s paredzētajai k?rtībai ne vienmēr sakrīt ar tiesību rēķoties ar precīk? t?s pašniekam nodošanu.

38

Otrkārt, jāatgādina, ka tiesību rēķoties ar kustamu lietu k? pašniekam nodošanai nav prasēs, lai personai, kurai š? lieta ir nodota, š? lieta fiziski piederētu, nedz ar? lai minēt? lieta tiktu pie t?s fiziski p?rvesta un/vai lai š? persona to fiziski saēmtu (rēkojums, 2015. gada 15. j?lijs, Itales, C?123/14, nav publicēts, EU:C:2015:511, 36. punkts, un spriedums, 2018. gada 19. decembris, AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, 75. punkts).

39

Šaj? nozīm? degvielas transportēšanas darījums, proti, š?s preces p?rvietošana no vienas dalībvalsts uz otru dalībvalsti, nevar tikt uzskatēts par izš?irošu, lai noteiktu, vai tiesības rēķoties ar precīk? pašniekam tikušas nodotas, neēmot vēr? nevienu citu apstākli, kas liktu prezumēt, ka š?da nodošana ir notikusi š? p?rvadājuma dien? (šaj? nozīm? skat. spriedumu, 2018. gada 19. decembris, AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, 78. punkts).

40

Turklīt tas, ka notiek tiesību rēķoties ar kustamu lietu k? pašniekam nodošana, nozīm?, ka daā, k?d? š?s tiesības tiek nodotas, ir iespējams pieēmt lēmumus, kas ietekmē konkrēt?s preces juridisko stāvokli, tostarp it paši lēmumu to p?rdot.

41

T? tas ir t?d? situācij?, k?da ir pamatliet?, kur? dažādi saimniecisk?s darbības subjekti, kuri rēkoj?s k? pašnieki, degvielu gan pirms, gan t?s p?rvadēšanas laikā nopirka un p?c tam – p?rdeva t?l?k.

42

Šaj? noz?m? ir j?preciz?, ka, iev?rojot pamatlietas apst?k?us, t?dus, k?di ir izkl?st?ti l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu, nav izsl?gts, ka iesniedz?jtiesai b?t j?konstat?, ka pamatliet? ir notikusi vair?kk?rt?ja sec?ga ties?bu r?koties ar š?m prec?m k? ?pašniekam nodošana.

43

Š?dos apst?k?os, lai sniegtu lietder?gu atbildi iesniedz?jtiesai pamatlietas risin?jumam, j?piebilst, ka saska?? ar Tiesas judikat?ru par PVN direkt?vas 138. panta 1. punkta interpret?ciju – attiec?b? uz dar?jumiem, kas veido vair?ku sec?gu pieg?žu ??di, saist?b? ar kuriem ir noticis tikai viens p?rvad?jums Kopienas iekšien?, – p?rvad?jums Kopienas iekšien? var tikt attiecin?ts tikai uz vienu no š?m pieg?d?m un ka, lai noteiktu, uz kuru no t?m ir j?attiecina p?rvad?jums Kopienas iekšien?, ir j?veic visp?r?js visu konkr?to š?s lietas apst?k?us nov?rt?jums. Min?t? judikat?ra ir j?attiecina ar? uz to dar?jumu nov?rt?jumu, kurš – t?pat k? pamatliet? apl?kotais – veido vair?ku to akc?zes pre?u sec?gu pirkuma un t?l?kp?rdošanas dar?jumu ??di, saist?b? ar kur?m ir noticis tikai viens p?rvad?jums Kopienas iekšien? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 19. decembris, AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, 70. un 71. punkts).

44

Veicot šo visp?r?jo nov?rt?jumu, tostarp ir j?nosaka, kur? br?d? ir notikusi ties?bu r?koties ar precī k? ?pašniekam nodošana to gal?gajam ieguv?jam. Proti, šaj? liet? gad?jum?, ja š? nodošana notikusi pirms p?rvad?juma veikšanas Kopienas iekšien?, min?t? nodošana j?uzskata par apst?kli, kas var izrais?t š?das ieg?des kvalific?šanu par ieg?di Kopienas iekšien? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 19. decembris, AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, 70. un 72. punkts).

45

Tom?r, ja iesniedz?jtiesa uzskat?tu, ka pamatliet? p?rvad?šanas laik? notikusi vair?kk?rt?ja ties?bu r?koties ar precī nodošana daž?diem saimniecisk?s darb?bas subjektiem, kas ir starpnieki iepirkuma un t?l?kp?rdošanas ??d?, iepriekš?j? punkt? atg?din?t?s Tiesas judikat?ras piem?rošana tai ne?autu noteikt to ieg?di ??d?, uz kuru ir attiecin?ms vienotais degvielas p?rvad?jums.

46

Proti, š? judikat?ra balst?s uz laika krit?riju, kuru piem?rojot ir j?nov?rt?, vai ties?bu r?koties ar precī k? ?pašniekam nodošana ir notikusi pirms t?s p?rvad?šanas, lai noteiktu to ieg?di konkr?taj? ??d?, uz kuru j?attiecina vienotais p?rvad?jums Kopienas iekšien? un kurš t?d?? vien?gais ir atz?stams par ieg?di Kopienas iekšien?. Šaj? liet? š? laika krit?rija piem?rošana var?tu ?aut iesniedz?jtiesai noteikt, vai pamatliet? apl?kojam?s degvielas p?rvad?šana ir j?attiecina uz ieg?di, ko veicis pirmais saimniecisk?s darb?bas subjekts ieg?des un t?l?kp?rdošanas dar?jumu ??d?, pirms ir veikts š?s degvielas vienots p?rvad?jums. Savuk?rt min?tais krit?rijs b?t nepiem?rojams tad, ja pamatliet? šo ties?bu r?koties k? ?pašniekam sec?ga vair?kk?rt?ja nodošana ir notikusi min?t? p?rvad?juma laik?.

47

Šādos apstākļos, lai noteiktu to konkrēto iegādi pamatlietā, uz kuru ir jāattiecina vienotais pārvadājums Kopienas iekšienā un kura tādā vienīgā ir jākvalificē par iegādi Kopienas iekšienā, atbilstoši šā sprieduma 43. punktā atgādinātajai Tiesas judikatūrai iesniedzējtiesai ir jāveic visaptverošs visu pamatlīetas pāšo apstākļu vērtējums.

48

Kā norāda Ēhijas Republika rakstveida atbildē, iesniedzējtiesa savā visaptverošajā novērtējumā var ņemt vērē apstākli, ka Herst ir uzskatījis aplūkojamo pārvadājumu Kopienas iekšienā, lai veiktu savu saimniecisko darbību, proti, iegādāties degvielu pāc tās laišanas brīvā apgrozībā Ēhijas Republikā, lai vēlāk to atkārtoti pārdoātu saviem klientiem, paturēt sev tirdzniecības uzdevumu, ko veido starpība starp šīs degvielas pirkuma un pārdošanas cenu.

49

Proti, kā izriet no iesniedzējtiesas nolūmuma, pati Herst uzskatīja degvielas pārvadāšanu, apmaksājot avansa rēķinu pirmajam saimnieciskās darbības subjektam iepirkuma un tālāk pārdošanas veidā, pat pirms veikta šīs degvielas ielāde telpās, kas atrodas sēkotnē, kā dalībvalstī, un ir nodrošinājusi ar saviem transportlīdzekļiem tās pārvadāšanu un nav iekļāvusi rēķinā tās pārvadāšanas izmaksas.

50

Savukārt, veicot šo vispārējo novērtējumu, tas, ka pamatlietā aplūkotais degvielas pārvadājums notika atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā, tomēr nevar būt izšķirošs elements, lai noskaidrotu, uz kuru no pamatlietā aplūkotajām veidē ietvaros veiktajām iegādēm ir jāattiecina minētais pārvadājums (skat. pāc analoģijas spriedumu, 2018. gada 19. decembris, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, 73. punkts).

51

Ņemot vērā visus iepriekš minētos atbildē, uz ceturto jautājumu ir jāatbild, ka:

—

PVN direktīvas 20. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātājs, kurš veic vienotu preču pārvadājumu Kopienas iekšienā atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā nolūkā iegādāties šīs preces savas saimnieciskās darbības veikšanai pāc tam, kad tās ir laistas brīvā apgrozībā galamērķa dalībvalstī, iegādāties tiesības rēkoties ar šīm precēm kā pašnieks šīs normas izpratnē ar nosacījumu, ka viņam ir iespēja pieņemt lēmumus, kas var ietekmēt šo pašu preču juridisko stāvokli, tostarp lēmumu tās pārdoāt;

—

tas, ka šim nodokļa maksātājam sēkotnēji bijis nodoms iegādāties šīs preces, lai veiktu savu saimniecisko darbību pāc to laišanas brīvā apgrozībā galamērķa dalībvalstī, ir apstāklis, kurš valsts tiesai jāņem vērā, veicot visu konkrēto lietas, kuru tā izskata, pāšo apstākļu vispārējo novērtējumu, lai noskaidrotu, uz kuru no secīgajām iegādēm ir jāattiecina minētais pārvadājums Kopienas iekšienā.

Par septīto jautājumu

Ar sept?to jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Savien?bas ties?bas nepie?auj, ka valsts tiesa, kurai j?piem?ro PVN direkt?vu transpon?joša valsts nodok?u ties?bu norma, kuru var interpret?t vair?kos veidos, izv?las nodok?u maks?t?jam vislabv?l?g?ko interpret?ciju, balstoties uz valsts konstitucion?lo principu in dubio mitius, pat p?c tam, kad Tiesa ir nospriedusi, ka š?da interpret?cija atbilst Savien?bas ties?b?m.

Šaj? liet? iesniedz?jtiesa b?t?b? nor?da, ka ?ehijas ties?bas ir neskaidras attiec?b? uz tiesisk? regul?juma par attieksmi pret prec?m, kas apliekamas ar akc?zes nodokli, ietekmi, nosakot to br?di, kad tiek nodotas ties?bas r?koties ar š?d?m prec?m k? ?pašniekam. Proti, š? tiesa uzskata, ka ?ehijas tiesiskais regul?jums, ar kuru transpon? PVN direkt?vu valsts ties?bu sist?m?, nodok?u maks?t?jiem ?auj le?it?mi uzskat?t, ka tas, ka preces ir p?rvad?tas uz citu dal?bvalsti atlikt?s nodok?a maks?šanas rež?m?, ietekm? nosac?jumus, kas regul? ties?bu r?koties k? ?pašniekam nodošanu.

Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru Savien?bas ties?bu normas interpret?cija, ko p?d?j? min?t? sniedz, ?stenojot tai ar LESD 267. pantu pieš?irto kompetenci, izskaidro un preciz? š?s ties?bu normas noz?mi un darb?bas jomu t?, k? t? ir j?saprot un j?piem?ro vai k? to b?tu bijis j?saprot un j?piem?ro no t?s sp?k? st?šan?s br?ža. No t? izriet, ka š?di interpret?tu normu tiesa var piem?rot un tiesai t? ir j?piem?ro pat t?m tiesisk?m attiec?b?m, kas ir raduš?s un ir nodibin?tas pirms sprieduma par l?gumu sniegt interpret?ciju tais?šanas, ja turkl?t ir izpild?ti nosac?jumi, kuri ?auj kompetentaj?s ties?s uzs?kt tiesved?bu attiec?b? uz min?t?s ties?bu normas piem?rošanu (spriedumi, 1995. gada 19. oktobris, Richardson, C?137/94, EU:C:1995:342, 31. punkts, un 2018. gada 13. decembris, Hein, C?385/17, EU:C:2018:1018, 56. punkts).

Attiec?b? uz jaut?jumu, vai Savien?bas ties?bas nepie?auj piem?rot valsts ties?bu konstitucion?lo principu, saska?? ar kuru, ja str?d? starp administr?ciju un priv?tpersonu past?v šaubas par valsts nodok?u ties?bu normas, ar kuru ir transpon?ts Savien?bas ties?bu noteikums, interpret?ciju, šai administr?cijai ir j?izv?las nodok?u maks?t?jam labv?l?g?k? interpret?cija, j?nor?da, ka š? principa piem?rošana, k?du to paredz?jusi iesniedz?jtiesa, paties?b? ierobežotu Tiesas sniegt?s Savien?bas ties?bu normu, kuru transpon?šanu nodrošin?ja šie valsts ties?bu noteikumi, interpret?ciju laik?, jo š?d? veid? šo interpret?ciju nevar?tu piem?rot pamatliet? (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2016. gada 19. apr?lis, DI, C?441/14, EU:C:2016:278, 39. punkts, un 2018. gada 13. decembris, Hein, C?385/17, EU:C:2018:1018, 61. punkts).

Šaj? zi?? j?atg?dina, ka Tiesa tikai ?sta iz??muma k?rt?, piem?rojojot Savien?bas ties?bu sist?mai rakstur?go visp?r?jo tiesisk?s droš?bas principu, var ierobežot iesp?ju vis?m ieinteres?taj?m person?m atsaukties uz normu, kuru t? ir interpret?jusi, lai apstr?d?tu labtic?gi nodibin?tas tiesisk?s attiec?bas. Lai var?tu pie?emt l?mumu par š?du ierobežojumu, ir j?b?t izpild?tiem diviem b?tiskiem krit?rijiem, proti, ieinteres?to personu labtic?bas esam?bai un b?tisku trauc?jumu rašan?s riskam (spriedums, 2018. gada 13. decembris, Hein, C?385/17, EU:C:2018:1018, 57. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

57

Tiesa jau ir nospriedusi, ka š?das interpret?cijas iedarb?bas laik? ierobežojums ir pie?aujams tikai spriedum?, kur? ir lemts par l?gto interpret?ciju. Šis princips nodrošina šo ties?bu vienl?dz?gu attieksmi pret dal?bvalst?m un cit?m person?m un t?pat ?steno no tiesisk?s droš?bas principa izrietoš?s pras?bas (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2007. gada 6. marts, Meilicke u.c., C?292/04, EU:C:2007:132, 37. punkts, k? ar? 2012. gada 23. oktobris, Nelson u.c., C?581/10 un C?629/10, EU:C:2012:657, 91. punkts).

58

Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka Tiesa jau 2018. gada 19. decembra sprieduma AREX CZ (C?414/17, EU:C:2018:1027) 76. punkt? ir konstat?jusi, ka Direkt?va 2008/118, tostarp paredzot pras?bas, kas attiecas uz p?rvad?jumiem atlikt?s akc?zes nodok?a maks?šanas rež?m?, nek?d? zi?? neietekm? PVN direkt?v? paredz?tos nosac?jumus, kuri reglament? ties?bu r?koties ar prec?m k? ?pašniekam nodošanu. Ta?u šaj? p?d?j? min?taj? spriedum? Tiesa nav ierobežojusi laik? savas sniegt?s PVN direkt?vas interpret?cijas iedarb?bu.

59

No t? izriet, ka, šaj? liet? piem?rojojot valsts ties?bas, iesniedz?jtiesai ir j??em v?r? visas šo ties?bu normas un j?piem?ro šaj?s ties?b?s atz?t?s interpret?cijas metodes, lai t?s interpret?tu, cik vien iesp?jams atbilstoši PVN direkt?vas tekstam un m?r?im – k? tos interpret? Tiesa –, lai sasniegtu taj? paredz?to rezult?tu un t?tad pan?ktu atbilst?bu LESD 288. panta trešajai da?ai (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2016. gada 19. apr?lis, DI, C?441/14, EU:C:2016:278, 31. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

60

No iepriekš min?t? izriet, ka uz sept?to jaut?jumu j?atbild, ka Savien?bas ties?bas lietz valsts tiesai, kurai j?izskata PVN direkt?vas noteikumu transpon?jošas valsts nodok?u ties?bu normas un kurai var b?t vair?kas interpret?cijas, izv?l?ties nodok?u maks?t?jam labv?l?g?ko, balstoties uz valsts konstitucion?lo principu in dubio mitius, pat p?c tam, kad Tiesa ir nospriedusi, ka š?da interpret?cija atbilst Savien?bas ties?b?m.

Par astoto jaut?jumu

61

?emot v?r? atbildi uz sept?to jaut?jumu, uz astoto jaut?jumu nav j?atbild.

Par ties?šan?s izdevumiem

62

Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

1)

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 20. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātājs, kurš veic vienotu preču pārvadājumu Kopienas iekšienē atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā nolūkā iegādāties šīs preces savas saimnieciskās darbības veikšanai pēc to laišanas brīvā apgrozībā galamērķa dalībvalstī, iegādāties tiesības rīkoties ar šīm precēm kā pašnieks šīs normas izpratnē ar nosacījumu, ka viņam ir iespēja pieņemt lēmumus, kas var ietekmēt šo pašu preču juridisko statusu, tostarp lēmumu tās pārdo.

Tas, ka šim nodokļa maksātājam saskaņā ar šīs normas 1. pantu ir bijis nodoms iegādāties šīs preces, lai veiktu savu saimniecisko darbību pēc tam, kad tās laistas brīvā apgrozībā galamērķa dalībvalstī, ir apstāklis, kurš valsts tiesai jāņem vērā, veicot visu konkrētās lietas, kuru tā izskata, pārbaudi, apstāku vispārējo novērtējumu, lai noskaidrotu, uz kuru no secīgajām iegādām ir jāattiecina minētais pārvadājums Kopienas iekšienē.

2)

Savienības tiesības jāinterpretē tādējādi, ka tās liedz valsts tiesai, kurai jāizskata Direktīvas 2006/112 noteikumu transponējošās valsts nodokļu tiesību normas un kurai var būt vairākas interpretācijas, izvēlēties nodokļu maksātājam labvēlīgāko, balstoties uz valsts konstitucionālo principu in dubio mitius, pat pēc tam, kad Tiesa ir nospriedusi, ka šāda interpretācija atbilst Savienības tiesībām.

[Paraksti]

(*1) Tiesvedības valoda – ūehu.