

ENERĢĻADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]

SECINĀJUMI,

sniegti 2010. gada 6. maijā (1)

Lieta C-84/09

X

pret

Skatteverket

(*Regeringsrätten* (Zviedrija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Pievienotās vārtības nodoklis – Direktīva 2006/112/EK – Jaunas jahtas iegāde Kopienas iekšienē – Preces izmantošana izcelsmes valstī vai kādā citā dalībvalstī pirms nogādāšanas galamērķa valstī – Transportācijas uz galamērķa valstī sākuma termiņš – Attiecīgais brādis, kurš nosaka, vai transportlīdzeklis ir jauns

I – Ievads

1. Ar šo lūgumu Zviedrijas *Regeringsrätten* [Augstākā administratīvā tiesa] lūdz Tiesu interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vārtības nodokļa sistēmu (2) (turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112”) noteikumus par iegādi Kopienas iekšienē.

2. Precīzāk, runa ir par nodokļu režīmu, kas ir piemērojams tādās jaunās jahtas iegādei, kuru pircējs X ir nodomājis saņemt Apvienotajā Karalistē, tur vai kādā citā dalībvalstī to izmantot trīs lūdz piecus mēnešus un pēc tam transportēt uz savu dzīvesvietu Zviedrijā. X uzskata, ka tā esot izcelsmes valstī ar nodokli apliekama piegāde valsts teritorijā. Turpretim Zviedrijas nodokļu administrācija, ko tiesvedībā Tiesā atbalsta Vācijas valdība un Komisija, uzskata, ka tā (neraugoties uz pārtūkumu) esot Zviedrijā notiekoša iegāde Kopienas iekšienē.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – *Savienības tiesību akti*

3. Direktīvas 2006/112 preambulas 11. apsvērumā ir paredzēts:

“Ir arī lietderīgi, ka šajā pārejas periodā konkrētas vārtības iegādēm Kopienas iekšienē, ko veic nodokļa maksātāji vai juridiskas personas, kuras nav nodokļa maksātājas, konkrēti telpārdošanas veidi Kopienas iekšienē un jaunu transportlīdzekļu piegāde personām vai no nodokļa atbrīvotām struktūrām, vai struktūrām, kas nav nodokļa maksātājas, arī būtu jāuzliek nodoklis galamērķa dalībvalstī, piemērojot šīs dalībvalsts likmes un nosacījumus, ciktāl šādi

darījumi, nepastāvot šādiem noteikumiem, varētu radīt ievērojamus konkurences izkropojumus starp dalībvalstīm.”

4. Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta attiecīgais teksts ir šāds:

“1. PVN uzliek šādiem darījumiem:

a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās;

b) preču iegādei Kopienas iekšienā, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic –

[..]

ii) jaunu transportlīdzekļu gadījumā nodokļa maksātājs vai persona, kas nav nodokļa maksātāja, kuru citā mēģinājumā neuzliek PVN saskaņā ar 3. panta 1. punktu, vai jebkura cita persona, kas nav nodokļa maksātāja;

[..].”

5. Direktīvas 2006/112 2. panta 2. punkts papildus ir noteikts:

“a) Šā panta 1. punkta b) apakšpunkta ii) punkts par “transportlīdzekļiem”, ja tie paredzēti pasažieru vai preču pārvadāšanai, uzskata:

[..]

ii) kuģus, kuru garums pārsniedz 7,5 metrus, izņemot kuģus, ko izmanto kuģošanai atklātā jūrā un kas pārvadā pasažierus par atlīdzību, un kuģus, kurus izmanto komercdarbībā, rūpnieciskai darbībā vai zvejniecībā, vai arī glābšanas vai palīdzības darbiem uz jūras vai kurus izmanto piekrastes zvejai;

[..]

b) Šos transportlīdzekļus uzskata par “jauniem” šādos gadījumos:

[..]

ii) attiecībā uz kuģiem, ja piegādi veic trīs mēnešos pēc dienas, kad sāka to izmantošana, vai ja kuģis ir nobraucis mazāk par 100 stundām;

[..]

c) Dalībvalstis paredz noteikumus, saskaņā ar kuriem var konstatēt b) punkta minētos faktus.”

6. Direktīvas 2006/112 14. panta 1. punkts jādziens “preču piegāde” ir definēts šādi:

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

7. Atbilstoši Direktīvas 2006/112 20. panta pirmajai daļai “preču iegāde Kopienas iekšienā” ir tiesību iegāšana rēķoties kā pašniekam ar kustamu materiālu pašumu, ko pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosēta vai transportē pircējam uz galamērķi dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts”.

8. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 40. pantu par vietu preču iegādei Kopienas iekšienā

uzskata vietu, kur preces atrodas brīdī, kad beidzas nosūtīšana vai transportēšana pircējam.

9. Direktīvas 2006/112 68. pantā par nodokļa iekasējamās gadījuma iestāšanās brīdi ir noteikts brīdis, kad ir faktiski veikta preču iegāde Kopienas iekšienē. Turklāt saskaņā ar šo pantu iegāde ir faktiski veikta tad, kad līdzīgu preču piegādi uzskata par faktiski veiktu attiecīgajā dalībvalsts teritorijā.

10. Direktīvas 2006/112 138. pantā Kopienas iekšienē veiktu piegāžu atbrīvošana no nodokļiem ir noteikta šādi:

“1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādā preču piegādē, kuras pārvējs, pircējs vai cita persona pārvēja vai pircēja vārdā nosūtā vai transportē uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet Kopienā, ja piegādi veic citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas kādā rakojas dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalstī.

2. Papildus 1. punktā minētajām preču piegādēm dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādos darījumos:

a) tādā jaunu transportlīdzekļu piegādē, kurus pārvējs, pircējs vai cita persona pārvēja vai pircēja vārdā nosūtā vai transportē pircējam uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet Kopienā, ja piegādes veic tādām nodokļa maksātājām vai tādām juridiskām personām, kas nav nodokļa maksātājas, kuru preču iegādēm Kopienas iekšienē saskaņā ar 3. panta 1. punktu neuzliek PVN, vai jebkurai citai personai, kas nav nodokļa maksātāja;

[..].”

B – *Zviedrijas tiesību akti*

11. Saskaņā ar *Mervärdesskattelag* (Likums par pievienotās vērtības nodokli) (1994:200, turpmāk tekstā – “ML”) 1. nodaļa 1. pantu PVN ir jāmaksā valstij tostarp par ar nodokli apliekamu preču tirgošanu valstī komercdarbības ietvaros un par ar nodokli apliekamu kustama pašuma iegādi Kopienas iekšienē. Saskaņā ar ML 2.a nodaļa 3. pantu prece ir uzskatāma par iegādātu Kopienas iekšienē, ja iegāde attiecas uz tādā jaunu transportlīdzekli, kas minēts ML 1. nodaļa 13.a pantā.

12. ML 3. nodaļa 30.a pants ir noteikts, ka tādā jaunu transportlīdzekļu pārdošanu, kurus pārvējs, pircējs vai cita persona pārvēja vai pircēja vārdā transportē no Zviedrijas uz citu dalībvalsti, neapliek ar nodokli pat tad, ja pircējs nav reģistrēts kā PVN maksātājs.

13. Saskaņā ar ML 2.a nodaļa 2. pantu iegāde Kopienas iekšienē notiek tad, ja persona iegādājas precī par atlīdzību un ja šā pati persona – pircējs, pārvējs vai cita persona pircēja vai pārvēja vārdā – no citas dalībvalsts transportē šo precī pircējam uz Zviedriju.

14. Saskaņā ar ML 1. nodaļa 13.a pantu ar jauniem transportlīdzekļiem tostarp saprot kuģus – izņemot noteiktus kuģus, kuriem nav nozīmes šajā lietā –, kuru garums pārsniedz 7,5 metrus, ja tie tiek pārdoti trīs mēnešu laikā pēc dienas, kad sāktā to izmantošana, vai ja pirms pārdošanas kuģis ir nobraucis mazāk par 100 stundām.

III – Fakti un prejudiciālie jautājumi

15. Zviedrijā dzīvojoša privātpersona X ir nodomājusi Apvienotajā Karalistē iegādāties savai privātai lietošanai jahtu, kuras garums pārsniedz 7,5 metrus. Pēc jahtas piegādes X vēlas trīs līdz piecus mēnešus to izmantot atpūtas un izklaides nolūkā izceļsmes valstī, tādējādi nobraucot ar

jahtu vairāk par 100 stundām. Pastāv otra iespēja, ka jahta tiek transportēta no izcelsmes valsts uzreiz pēc tās piegādes, lai to lādzīgā veidā izmantotu citā dalībvalstī, kas nav Zviedrija. Abos gadījumos pēc pilnā izmantošanas jahta tiks nogādāta galamērķī – Zviedrijā.

16. Lai noskaidrotu šīs iegādes sekas attiecībā uz nodokļiem, X vērsās *Skatterättsnämnd* (Nodokļu tiesību komisija) ar lūgumu saņemt iepriekšēju atzinumu un jautāja, vai Zviedrijā katrā no abiem gadījumiem iegāde ir apliekama ar nodokli.

17. *Skatterättsnämnd* nolēma, ka abos gadījumos ir jāuzskata, ka X veic ar nodokli apliekamu jauna transportlīdzekļa iegādi Kopienas iekšienē, tādēļ X ir jāmaksā nodoklis Zviedrijā. Šo atzinumu X apstrādāja *Regeringsrätten*. Viņš uzskata, ka jahtas piegāde esot jāapliek ar nodokli kā piegāde valsts teritorijā, kas notiek Apvienotajā Karalistē. Šādos apstākļos ar 2009. gada 16. februāra lēmumu *Regeringsrätten* uzdeva Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai Padomes 2006. gada 28. novembra Direktvas 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 138. un 20. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka transportēšana no izcelsmes valsts ir jāuzskata noteiktā laika posmā, lai pārdošanai varētu piemērot nodokļa atbrīvojumu un lai varētu uzskatīt, ka ir notikusi iegāde Kopienas iekšienē?”

2) Līdzīgi, vai šie panti ir jāinterpretē tādējādi, ka transportēšanai ir jābeidzas galamērķa valstī noteiktā laika posmā, lai pārdošanai varētu piemērot nodokļa atbrīvojumu un lai varētu uzskatīt, ka ir notikusi iegāde Kopienas iekšienē?”

3) Vai, atbildot uz pirmo un otro jautājumu, ir nozīme tam, ka iegādātā prece ir jauns transportlīdzeklis un ka persona, kas iegādājas preci, ir privātpersona, kura ir nodomājusi galu galā izmantot šo transportlīdzekli konkrētā dalībvalstī?”

4) Attiecībā uz iegādi Kopienas iekšienē – kurā brīdī ir jānovērtē, vai transportlīdzeklis ir jauns Padomes Direktvas [2006/112/EK] par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē?”

18. Rakstveida procesā Tiesā X, *Skatteverket* (nodokļu iestāde), Vācijas valdība, kā arī Eiropas Komisija iesniedza savus apsvērumus. Tiesas sēdē mutvārdu apsvērumus sniedza X, Zviedrijas valdība un Komisija.

IV – Juridiskais vērtējums

A – Par pirmo, otro un trešo prejudiciālo jautājumu

19. Pirmajos trijos prejudiciālajos jautājumos, kas ir jāizskata kopā, tiek lūgts paskaidrojums par nosacījumiem, kādos pastāv iegāde Kopienas iekšienē atbilstoši Direktvas 2006/112 20. pantam un no nodokļa atbrīvojama piegāde Kopienas iekšienē atbilstoši direktvas 138. pantam, ja attiecīgā prece netiek nekavējoties transportēta no izcelsmes valsts uz galamērķa valsti. Turklāt *Regeringsrätten* arī jautā, vai šādos apstākļos ir nozīme tam, ka iegādātā prece ir jauns transportlīdzeklis un ka pircējs ir privātpersona, kura ir nodomājusi galu galā transportlīdzekli izmantot konkrētā dalībvalstī (trešais prejudiciālais jautājums).

20. Saskaņā ar Direktvas 2006/112 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta ii) punktu, skatot to kopā ar 2. punkta a) apakšpunkta ii) punktu, jauna kuģa, kura garums pārsniedz 7,5 metrus, iegāde Kopienas iekšienē, kuru veikusi persona, kas nav nodokļa maksātāja, ir jāapliek ar nodokli iegādes Kopienas iekšienē valsts teritorijā.

21. Direktvas 20. panta iegāde Kopienas iekšienē ir definēta kā tiesību iegāšana rīkoties kā pašniekam ar kustamu materiālu pašumu, ko pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai

pircēja vārds nosaukums vai transporta pircējam uz galamērķi dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts.

22. Atbilstoši tam Direktīvas 2006/112 138. panta 1. punktā nodokļu atbrīvojums piegādei Kopienas iekšienē ir pakauts nosacījumam, ka attiecīgo precī pārvēzjs, pircējs vai cita persona pārvēzja vai pircēja vārds nosaukums vai transporta uz galamērķi ceļš ir to attiecīgās teritorijas, bet Savienībā.

23. Tādējādi attiecībā uz iegādi Kopienas iekšienē nodoklis ir iekasājams ar diviem nosacījumiem: pirmkārt, pircējam ir jāiegūst tiesības rīkoties ar precī kā pašniekam un, otrkārt, prece ir jānosaukta vai jātransportē no izcelsmes valsts uz citu dalībvalsti. Lai piegādi izcelsmes dalībvalstī atbrīvotu no nodokļa, otram nosacījumam ir jābūt izpildītam vienlaicīgi. Turklāt saskaņā ar Tiesas judikatūru piegādes vai iegādes Kopienas iekšienē kvalifikācija ir jāveic, pamatojoties uz objektīviem apstākļiem, piemēram, attiecīgo preču faktiski apriti dalībvalstīs (3).

24. Tomēr no minētā noteikumu teksta nevar secināt, kādai hronoloģiskai vai faktiskai saiknei ir jābūt starp pašumtiesību pārvešanu un transportēšanas uz citu dalībvalsti sākumu vai beigām.

25. X uzskata, ka tā vairs nav iegāde Kopienas iekšienē, ja jahta pirms transportēšanas uz galamērķa dalībvalsti uzsākušas ir tikusi izmantota ilgāk par trim mēnešiem vai 100 stundām. Turklāt nodošana ekspluatācijā izcelsmes dalībvalstī vāļ neesot uzskatāma par transportēšanas sākumpunktu, ja uzreiz netiek uzsākti brauciens uz galamērķa ostu. Tiesiskās drošības apsvērumu dēļ būtu jānosaka nepārprotams termiņš.

26. Turpretim pārjējie lietas dalībnieki uzskata, ka process esot jāizvērtē kopumā, kur hronoloģiskā saikne starp nodošanu pircējam un nosūtīšanu vai transportēšanu esot tikai viens no vairākiem vāļā jēemamiem elementiem. Ja jau no pašā sākuma esot skaidrs, ka preces galu galā tiks lietotas citā dalībvalstī, nevis izcelsmes dalībvalstī, tam esot izšķiroša nozīme, lai konstatētu iegādi Kopienas iekšienē, kas notiek galamērķa valstī.

27. Rodas jautājums: kurš no abiem viedokļiem vāļā k atbilst noteikumu par iegādi Kopienas iekšienē jāgai un mērķim. Šajā sakarā vispirms ir jāatgādina, kādos apstākļos tika ieviesti noteikumi par Kopienas iekšējo tirdzniecību (4).

28. Ar pievienotās vārtības nodokli apliek pašpatēriņu valsts teritorijā. Tāpēc nodokli piemēro preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai valsts teritorijā (Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkts). Turklāt ar nodokli apliek iegādi Kopienas iekšienē un preču importu (Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta b) un d) apakšpunkts). Divi pārjējie minētie gadījumi nodrošina, ka preces apliek ar nodokli iegādes valstī vai importētājvalstī, kur tās tiek piegādātas pašpatēriņam (5).

29. Gadījumi, kad ir iekasājams nodoklis par iegādi Kopienas iekšienē, tika noteikti 1993. gada 1. janvārī kā pagaidu režīms tirdzniecības starp dalībvalstīm aplīkšanai ar nodokli (6). Līdz tam preču piegādes starp divām dalībvalstīm tika klasificētas tāpat kā piegādes pārjējie starptautiskajā tirdzniecībā. Turklāt robežas šķērsošana eksporta vai importa gadījumā bija izšķirošais kritērijs aplīkšanai ar nodokli. Iekšējā tirgus attīstības gaitā kontroles uz iekšējām robežām tika atceltas un līdz ar to bija jāpārkata arī pievienotās vārtības noteikumi, kas piemērojami tirdzniecībai Kopienā.

30. Tomēr reforma neiegūva tādus apmērus, lai noteikumus par preču iekšzemes piegādi attiecinātu arī uz preču tirdzniecību starp divām dalībvalstīm. Tas nozīmē, ka PVN pienēktos

nevis kā līdz šim – tai dalībvalstij, kurā precīzi ievēd un patērē, bet gan tai dalībvalstij, no kuras precīzi izved. Turpretim saskaņā ar pagaidu režīmu līdzšinējais nodokļu suverenitātes sadalījums starp dalībvalstīm paliek neskarts (7).

31. Lai panāktu, ka PVN turpmāk attiecas uz gala patērētāja dalībvalsti, dalībvalstīm tika paredzēts jauns nodokļa iekasējamais gadījums – iegāde Kopienas iekšienē, kā arī atbrīvojums piegādei valsts teritorijā.

32. Tādēļ nosūtīšanai vai transportēšanai uz kādu citu dalībvalsti ir izšķiroša nozīme, lai piegādi valsts teritorijā nodalītu no piegādes Kopienas iekšienē. Šā piemērojamais nosacījuma mērķis ir sadalīt uz preces galapatērētāju vērsto fiskālo suverenitāti starp piegādes valsti un galamērķa valsti.

33. Atbilstoši Direktīvas 2006/112 preambulas 11. apsvērumam līdzās fiskālās suverenitātes sadalījumam noteikumu par jaunu transportlīdzekļu iegādes Kopienas iekšienē aplikšanu ar nodokliem jāpašs mērķis, ņemot vērā atšķirīgās nodokļa likmes dalībvalstīs, ir arī konkurences izkropojumu novēršana.

34. Kaut gan atbilstoši Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktam vispārīgi ar nodokli tiek aplikta tikai iegāde Kopienas iekšienē, ko veic nodokļu maksātāji un juridiskās personas, kas nav nodokļa maksātāji, jaunu transportlīdzekļu gadījumā likumdevējs ir paredzējis piemērot nodokli arī privātpersonu veiktai iegādei. ņemot vērā šo preču lielo vārtību (8) un vieglo transportlīdzekļu, privātpersonām būtu stimulēti iegādāties transportlīdzekļus dalībvalstīs ar zemāku PVN, ja piegāde tiktu aplikta ar nodokli izcelsmes dalībvalstī. Aplikšana ar nodokli iegādes Kopienas iekšienē valstī nodrošina, ka pircējam ir jāmaksā nodoklis vienā apmērā neatkarīgi no tā, no kuras valsts viņš transportlīdzekli saņem. Līdz ar to noteikumi liedz iespēju, ka transportlīdzekļu tirgotājiem rodas konkurences priekšrocības tādēļ vien, ka viņu dzīvesvietas valstī ir zemāka PVN likme.

35. Noteikumu par piegādi un iegādi Kopienas iekšienē interpretācijai ir jānodrošina, lai fiskālās suverenitātes sadalījums un vienlīdzīga konkurence nevarētu tikt apieta ar mērķtiecīgiem nodokļu mehānismiem.

36. *Skatteverket*, Vācijas valdība un Komisija pamatoti uzsver, ka, ja nebūtu saiknes ar patērētāja vietu, nodokļu maksātāji varētu patvaļīgi izlemt, kur ir jāapliek ar nodokli jauna transportlīdzekļa iegāde, ja nodokļa ieturēšanas kompetences pārcelšana uz iegādes Kopienas iekšienē valstī būtu atkarīga vienīgi no tā, ka transportlīdzeklis noteiktā termiņā pāc piegādes atstāj izcelsmes valstī vai pienāk galamērķa valstī. Ar neparedzēta transportēšanas aizkavēšanu šā varētu izraisīt nodokļa piemērošanas kompetences pārcelšanu, lai gan attiecīgā prece neapšaubami ir piegādāta galapatērētājam citā dalībvalstī, nevis piegādes valstī.

37. Tā vietā, lai atsauktos vienīgi uz stingriem termiņiem, kas turklāt pašā direktīvā pat nav noteikti, ir jānoskaidro, kurā dalībvalstī notiks galapatērētājs, pamatojoties uz kopēju visu attiecīgo apstākļu vārtējumu. Šajā sakarā ir jāņem vērā galvenokārt objektīvi apstākļi.

38. Šajā gadījumā, piemēram, līdzās transportēšanas hronoloģiskai norisei var būt svarīgi, kur jahta ir reģistrēta un kurā piestātnē pircējs pastāvīgi noenkuro jahtu. Tāpat arī privāta pircēja dzīvesvieta var norādīt, kur visbeidzot jahta tiks pastāvīgi izmantota. Izvērtējot laika posma beigās, nozīme tostarp var būt attīlumam starp piegādes un galamērķa valsti un piegādātās preces ekspluatācijas ilgumam. Ja, salīdzinot ar kopējo transportlīdzekļa ekspluatācijas ilgumu, transportēšana norit tikai pavisam nēnozmēgu laika posmā, ir sagaidāms, ka preces patērētājs galvenokārt notiks galamērķa valstī.

39. Pat ja pieg?des Kopienas iekšien? un ieg?des Kopienas iekšien? j?dzieni ir objekt?vi un tie ir piem?rojami neatkar?gi no attiec?go darb?bu m?r?iem un rezult?tiem (9), tom?r ir j??em v?r? pirc?ja nodomi attiec?b? uz galapat?ri?a vietu, kas ir pamatoti ar objekt?viem apst?k?iem un kurus vi??š izsaka pieg?des laik? (10). Faktiski p?rdev?jam, jau izrakstot r??inu, ir j?zina, vai vi?am ir j?uzr?da PVN vai ar? vi??š to var nedar?t, jo tiks veikta no nodok?a atbr?vota pieg?de Kopienas iekšien?.

40. Turkl?t atbilstoši Direkt?vas 2006/112 68. pantam nodok?a iekas?jam?bas gad?jums attiec?b? uz ieg?di Kopienas iekšien? iest?jas, tikl?dz faktiski tiek veikta atbilstoš? pieg?de dal?bvalsts teritorij?. Saska?? ar direkt?vas 63. pantu, skatot to kop? ar 14. pantu, šaj? zi?? izš?irošs ir br?dis, kur? pirc?js ieg?st ties?bas r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam. Ja pirc?js pats sa?em preci izcelsmes valst?, jau ir izpild?ts pieg?des valsts teritorij? nosac?jums. To, vai t? faktiski ir cit? dal?bvalst? notiekoša ieg?de Kopienas iekšien?, šaj? br?d? var konstat?t, tikai pamatojoties uz pirc?ja inform?ciju par paredz?to transport?šanu uz k?du citu dal?bvalsti un galapat?ri?u taj?.

41. Priv?tpersonas veikta transportl?dzek?a ieg?de Kopienas iekšien? šaj? zi?? ir ?pašs gad?jums. Pirmk?rt, neparasti ir tas, ka šaj? situ?cij? nodok?a iekas?jam?bas gad?juma nosac?jumiem princip? atbilst persona, kas nav nodok?a maks?t?js. Otrk?rt, šis gad?jums ir ?patn?js ar to, ka p?rvietošan?s l?dzek?a nodošanu ekspluat?cij?, ko veic priv?ts pirc?js izcelsmes dal?bvalst?, bieži nevar viennoz?m?gi nodal?t no transport?šanas uz galam?r?a valsti s?kuma.

42. Tom?r pat šie ?pašie apst?k?i nenozm?, ka, nodalot pieg?di valsts teritorij? no ieg?des Kopienas iekšien?, noteicošs ir vien?gi konkr?tais laikposms starp transportl?dzek?a nodošanu pirc?jam un transportl?dzek?a transport?šanas no izcelsmes valsts teritorijas uz galam?r?a valsti s?kumu. Sakar? ar Direkt?vas 2006/112 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta ii) punkta, skatot to kop? ar 2. punkta a) apakšpunkta ii) punktu, ?pašaj? regul?jum? izvirz?to m?r?i – nov?rst konkurences deform?šanu – šaj? kontekst? ir j??em v?r? ne tikai tas, ka termi?? ir beidzies, bet ar? visu apst?k?u, tostarp pirc?ja ar faktisk?m nor?d?m pamatoto nodomu, kop?jais v?rt?jums.

43. Tom?r X uzskata, ka tiesisk?s droš?bas principa iev?rošanas labad ir j?nosaka konkr?ts termi??.

44. Saska?? ar past?v?go judikat?ru tiesisk?s droš?bas princips ir ?paši stingri j?iev?ro, ja runa ir par tiesisko regul?jumu, kas var rad?t finansi?las saist?bas, lai ieinteres?t?s personas var?tu prec?zi zin?t šaj? regul?jum? t?m uzlikto saist?bu apjomu (11).

45. T?pat tiesisk?s droš?bas apsv?rumu d?? Tiesa ir visp?r?gi noraid?jusi iesp?ju, kvalific?jot š?du dar?jumu k? p?rdošanu Kopienas iekšien?, balst?ties vien?gi uz pieg?d?t?ja vai pirc?ja nodomu (12). Konstat?jumu tom?r pamato apsv?rums, ka nodok?u p?rvaldei nav j?veic izmekl?šana, lai noskaidrotu nodok?u maks?t?ja nodomu. Turkl?t Tiesa ir skaidri paredz?jusi nosac?jumus iz??muma gad?jumiem.

46. T?p?c klasific?šana kategorij? “ieg?de Kopienas iekšien?” t?d? gad?jum? k? izskat?maj? liet?, pamatojoties uz visu apst?k?u, tostarp pirc?ja izteikt? un ar objekt?viem apst?k?iem pamatot? nodoma par preces izmantošanas vietu, kop?jo v?rt?jumu, nav pretrun? tiesisk?s droš?bas principam. It ?paši š?da pieeja nenozm?, ka pirc?jam rodas t?ds pien?kums maks?t nodokli par ieg?di Kopienas iekšien?, kas nav paredzams t?d??, ka tam pamat? ir vi?a paša sniegt? inform?cija par galapat?ri?u.

47. X nor?da, ka pieg?des Kopienas iekšien? atbr?vošana [no nodok?a] Apvienotaj? Karalist?

ir iespējama, ja laiva ir atstājusi šīs daļbvalsts teritoriju divu mēnešu laikā. Līdz ar to pastāvot nodokļu dubultas uzlikšanas risks, ja pēc šī termiņa beigām izcelsmes valstī piegāde ir apliekama ar nodokli kā piegāde valsts teritorijā un vienlaikus pastāv galamērķa valstī ar nodokli apliekama iegāde Kopienas iekšienē.

48. Šajā sakarā ir jākonstatē, ka preces piegāde Kopienas iekšienē un tās iegāde Kopienas iekšienē faktiski ir viena un tā pati ekonomiskā darbība, kaut arī iegāde rada atšķirīgās tiesības un pienākumus gan darījuma daļbniekiem, gan attiecīgā daļbvalstu nodokļu iestādēm (13).

49. Proti, atbilstoši Padomes Regulas (EK) Nr. 1777/2005, ar ko nosaka stenošanas pasākumus Direktīvai 77/388/EEK par kopēju pievienotās vērtības nodokļu sistēmu (14), 21. pantam sējuma vai transporta galamērķa daļbvalsts, kurā ir veikta preču iegāde Kopienas iekšienē, steno savas nodokļu iekasšanas pilnvaras neatkarīgi no PVN režīma, kas darījumam ir piemērots daļbvalstī, kurā tika uzskaita sējuma nosūtīšana vai transportēšana. Tomēr daļbvalstī m ir vienveidīgi jāinterpretē noteikumi par nodokļa atbrīvojumu piegādēm Kopienas iekšienē (Direktīvas 2006/112 138. pants) un nodokļa piemērošanu iegādei Kopienas iekšienē (Direktīvas 2006/112 20. pants).

50. Šīs tiesību normas ir jāinterpretē tādā veidā, ka, ņemot vērā hronoloģisko vai faktisko saikni starp piegādi un transportēšanu vai nosūtīšanu uz galamērķa valsti, tām ir identiska nozīme un piemērojamība (15). Pretējā gadījumā atbrīvojums piegādei Kopienas iekšienē neizpilda savu funkciju – novērst nodokļu dubulto uzlikšanu piegādēm Kopienas iekšējā tirdzniecībā, tādējādi nodrošinot nodokļu neitralitāti (16).

51. Papildus ir jānorāda, ka nodokļa atbrīvojums piegādēm Kopienas iekšienē atbilstoši Direktīvas 2006/112 131. pantam tiek piemērots saskaņā ar noteikumiem, ko daļbvalstis pieņem, lai nodrošinātu šo atbrīvojumu pareizu un godīgu piemērošanu un lai nepieautu nekādu iespējamu krāpšanu, izvairīšanos un ļaunprātīgu izmantošanu. Tas principā ietver iespēju, ka izcelsmes daļbvalsts nosaka konkrētus termiņus, kuros piegādes Kopienas iekšienē gaitā precei parasti ir jāatstāj šīs valsts teritorija.

52. Tomēr, stenojot savas pilnvaras, daļbvalstī m ir jāievēro vispārīgie tiesību principi, kas ir daļa no Savienības tiesību sistēmas, it īpaši tiesiskās drošības un samērīguma principi (17). Turklāt pasākumi, kurus daļbvalstis var paredzēt, lai nodrošinātu nodokļa pareizu iekasšanu un novērstu krāpšanu, nevar tikt izmantoti tādā veidā, ka tie apdraud PVN neitralitāti (18).

53. Tāpēc valsts tiesiskajam regulējumam, kas nodokļu atbrīvojumu piegādei Kopienas iekšienē saista ar konkrētu termiņu ievērošanu nosūtīšanai vai transportēšanai, ir jābūt pietiekami elastīgam, lai pašos gadījumos atbrīvojumu nodrošinātu arī tad, ja prece attiecīgās valsts teritorijā ir atstājusi pēc nedaudz ilgāka laika posma un, pamatojoties uz visu apstākļu kopīgo vērtējumu, galapatrīš ir konstatējams citā daļbvalstī. Šādos apstākļos vismaz ir jābūt iespējai vēlāk nodokļa aprēķinā veikt korekciju, ja netika apdraudēti nodokļa ieņēmumi un daļbnieki ir rīkojušies labticīgi (19).

54. Tādējādi uz pirmo līdz trešo prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka klasificējot jauna kuģa, kura garums pārsniedz 7,5 metrus, pārdošānu kā piegādi Kopienas iekšienē, kas ir atbrīvojama no nodokļa saskaņā ar Direktīvas 2006/112 138. pantu, un kā galamērķa valstī ar nodokli apliekamu iegādi Kopienas iekšienē direktīvas 20. panta izpratnē, nozīme ir ne tikai konkrēti termiņi, kurā transportlīdzeklis ir atstājis izcelsmes daļbvalsti vai ir pienācis galamērķa daļbvalstī, ievērošanai. Drīzāk šādi klasificēšanai ir jānotiek, kopumā izvērtējot visas objektīvās norādes un ņemot vērā arī faktiskiem apstākļiem pamatotu pircēja nodomu attiecībā uz preces galapatrīšanu.

B – Par ceturto prejudici?lo jaut?jumu

55. Uzdodot ceturto prejudici?lo jaut?jumu, *Regeringsrätten* v?las uzzin?t, kurš ir noteicošais br?dis, lai izv?rt?tu, vai transportl?dzeklis ir jauns Direkt?vas 2006/112 2. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratn?.
56. X uzskata, ka šaj? zi?? svar?gs ir br?dis, kur? ku?is ir sasniedzis galam?r?a valsti.
57. Citi lietas dal?bnieki tom?r pamatoti atsaucas uz Direkt?vas 2006/112 2. panta 2. punkta b) apakšpunkta ii) punktu. Atbilstoši šim noteikumam ku?i uzskata par jaunu, ja pieg?di veic tr?s m?nešos p?c dienas, kad s?kta t? izmantošana, vai ja ku?is ir nobraucis maz?k par 100 stund?m. Direkt?vas 14. pant? pieg?de ir defin?ta k? ties?bu ieg?šana r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam. Š?s ties?bas pirc?js ieg?st jau laivas sa?emšanas br?d? izcelsmes valst?, nevis tikai tai ierodoties galam?r?a valst?.
58. V?cijas vald?ba uzsver, ka atsauce uz ierašan?s galam?r?a valst? br?di var?tu nodok?u maks?t?jiem dot iesp?ju ietekm?t nodok?a maks?šanas vietu, novilcinot transport?šanu un l?dz ar to – ierašanos galam?r?a valst? p?c Direkt?vas 2006/112 2. panta 2. punkta b) apakšpunkta ii) punkt? paredz?t? tr?s m?nešu termi?a beig?m. Tas b?tu pretrun? nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?jumam atkar?b? no faktisk? pat?ri?a vietas (20).
59. Turkl?t past?v?tu risks, ka dar?jumi pavisam tiks atbr?voti no nodok?iem. T?d?j?di nodok?u maks?t?js X situ?cij? var?tu izvest laivu no izcelsmes valsts, izmantojot atbr?vojumu pieg?d?m Kopienas iekšien?, vair?k par 100 stund?m vai ilg?k par 3 m?nešiem uztur?ties atkl?t? j?r? vai treš? valst? un tikai tad nog?d?t laivu galam?r?a valst?. Ja klasific?šana kategorij? “jauns ku?is” b?tu atkar?ga no ierašan?s br?ža galam?r?a valst?, tad t? vairs neb?tu ar nodokli apliekama ieg?de Kopienas iekšien?.
60. T?p?c tas, vai transportl?dzeklis ir jauns Direkt?vas 2006/112 2. panta 2. punkta b) apakšpunkta ii) punkta izpratn?, ir j?izv?rt?, ?emot v?r? pieg?des, nevis ierašan?s galam?r?a valst? br?di.
61. Š?ds secin?jums nav pretrun? ar Direkt?vas 2006/112 40. pantam. Atbilstoši šai ties?bu normai par vietu pre?u ieg?dei Kopienas iekšien? uzskata vietu, kur preces atrodas br?d?, kad beidzas nos?t?šana vai transport?šana pirc?jam. Š?s ties?bu normas m?r?is ir vien?gi pieš?irt nodok?a uzlikšanas ties?bas galam?r?a valstij. Taj? nav nor?des par to, vai attiec?gajai precei, ierodoties šaj? valst?, ir j?b?t jaunai.
62. T?d?j?di uz ceturto prejudici?lo jaut?jumu ir j?atbild, ka saist?b? ar ieg?di Kopienas iekšien? izv?rt?jot, vai transportl?dzeklis ir jauns Direkt?vas 2006/112 2. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratn?, ir j??em v?r? pieg?des br?dis.

V – Secin?jumi

63. Nosl?gum? es pied?v?ju uz *Regeringsrätten* prejudici?lajiem jaut?jumiem atbild?t š?di:
- 1) jauna ku?a, kura garums p?rsniedz 7,5 metrus, p?rdošanu klasific?jot k? no nodok?a atbr?votu pieg?di Kopienas iekšien? Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 138. panta izpratn? un k? galam?r?a valst? ar nodokli apliekamu ieg?di Kopienas iekšien? direkt?vas 20. panta izpratn?, noz?me ir ne tikai t? konkr?t? termi?a iev?rošanai, kur? transportl?dzeklim ir j?atst?j izcelsmes dal?bvalsts vai ir j?non?k galam?r?a dal?bvalst?. Dr?z?k š?dai klasific?šanai ir j?notiek, kopum? izv?rt?jot visus objekt?vos apst?k?us un ?emot v?r? ar faktisk?m nor?d?m pamatoto pirc?ja nodomu attiec?b? uz

preces galapat?ri?u;

2) saist?b? ar ieg?di Kopienas iekšien? izv?rt?jot, vai transportl?dzeklis ir jauns Direkt?vas 2006/112 2. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratn?, ir j??em v?r? pieg?des br?dis.

1 – Ori?in?lvaloda – v?cu.

2 – OV L 347, 1. lpp.

3 – 2007. gada 27. septembra spriedums liet? C?409/04 *Teleos* u.c. (Kr?jums, l?7797. lpp., 40. punkts).

4 – Šaj? sakar? skat. 24.–29. punktu manos 2007. gada 11. janv?ra secin?jumos [iepriekš 3. zemsv?tras piez?m? min?taj?] liet? *Teleos* u.c. un 19.–25. punktu manos 2005. gada 10. novembra secin?jumos liet? C?245/04 *EMAG Handel Eder* (2006. gada 6. apr??a spriedums, Kr?jums, l?3227. lpp.).

5 – Skat. [iepriekš 4. zemsv?tras piez?m? min?to] spriedumu liet? *EMAG Handel Eder*, 31. un 40. punkts; iepriekš 3. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *Teleos* u.c., 36. punkts; 2007. gada 27. septembra spriedumu liet? C?146/05 *Collée* (Kr?jums, l?7861. lpp., 22. punkts) un 2007. gada 27. septembra spriedumu liet? C?184/05 *Twoh International* (Kr?jums, l?7897. lpp., 22. punkts).

6 – Padomes 1991. gada 16. decembra Direkt?va 91/680/EEK, kas papildina pievienot?s v?rt?bas nodok?u kop?jo sist?mu un groza Direkt?vu 77/388/EEK nol?k? atcelt fisk?l?s robežas (OV L 376, 1. lpp.).

7 – Skat. iepriekš 5. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *EMAG*, 27. punkts, un iepriekš 3. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *Teleos* u.c., 22. punkts, abos gad?jumos – ar atsauci uz Direkt?vas 91/680 preambulas sept?to l?dz desmito apsv?rumu.

8 – Saska?? ar Direkt?vas 2006/112 2. panta 2. punkta a) apakšpunkta ii) punktu ar nodokli apliek tikai priv?tpersonu ieg?d?tus ku?us, kuru garums p?rsniedz 7,5 metrus.

9 – Iepriekš 3. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? *Teleos* u.c., 38. punkts, ar atsauci uz 2006. gada 12. janv?ra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?354/03, C?355/03 un C?484/03 *Optigen* u.c. (Kr?jums, l?483. lpp., 44. punkts) un 2006. gada 6. j?lija spriedumu apvienotaj?s liet?s C?439/04 un C?440/04 *Kittel* un *Recolta Recycling* (Kr?jums, l?6161. lpp., 41. lpp.).

10 – Saska?? ar judikat?ru, ar? noskaidrojot, vai prece tiks izmantota saimniecisk?s darb?bas ietvaros Sest?s direkt?vas 4. panta 1. punkta vai Direkt?vas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratn?, kas t?d?j?di dod ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu, ir j??em v?r? uz objekt?viem pier?d?jumiem balst?ti pirc?ja pl?ni preces izmantošanai (skat. 1985. gada 14. febru?ra spriedumu liet? 268/83 *Rompelman* (*Recueil*, 655. lpp., 24. punkts) un 2000. gada 8. j?nija spriedumu liet? C?400/98 *Breitsohl* (*Recueil*, l?4321. lpp., 34.–39. punkts)). Nosakot priekšnodok?a atskait?šanas ties?bu apjomu, noz?me ir ar? faktiskai vai paredz?tai preces izmantošanai (skat. 2005. gada 15. decembra spriedumu liet? C?63/04 *Centralan Property* (Kr?jums, l?11087. lpp., 54. punkts)).

11 – Skat. 1987. gada 15. decembra spriedumu liet? 326/85 *N?derlande/Komisija* (*Recueil*, 5091. lpp., 24. punkts), 2006. gada 21. febru?ra spriedumu liet? C?255/02 *Halifax* u.c. (Kr?jums, l?1609. lpp., 72. punkts) un iepriekš 3. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *Teleos* u.c., 46. punkts.

12 – 1995. gada 6. aprīļa spriedums lietā C-4/94 *BLP Group* (*Recueil*, I-983. lpp., 24. punkts), iepriekš 9. zemesvērtības piezīmi minētie spriedumi apvienotajā lietā *Optigen* u.c., 45. punkts, un apvienotajā lietā *Kittel* un *Recolta Recycling*, 42. punkts; iepriekš 3. zemesvērtības piezīmi minētais spriedums lietā *Teleos* u.c., 39. punkts, un 2009. gada 29. oktobra spriedums lietā C-29/08 *AB SKF* (Krājums, I-0000. lpp., 77. punkts).

13 – Iepriekš 3. zemesvērtības piezīmi minētais spriedums lietā *Teleos* u.c., 23. punkts.

14 – OV L 288, 1. lpp.

15 – Šajā sakarā skat. iepriekš 3. zemesvērtības piezīmi minēto spriedumu lietā *Teleos* u.c., 34. punkts.

16 – Iepriekš 3. zemesvērtības piezīmi minētais spriedums lietā *Teleos* u.c., 25. punkts, un iepriekš 5. zemesvērtības piezīmi minētais spriedums lietā *Collée*, 23. punkts.

17 – Šajā sakarā skat. 1997. gada 18. decembra spriedumu apvienotajā lietā C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96 *Molenheide* u.c. (*Recueil*, I-7281. lpp., 48. punkts), 2006. gada 11. maija spriedumu lietā C-384/04 *Federation of Technological Industries* u.c. (Krājums, I-4191. lpp., 29. un 30. punkts) un iepriekš 3. zemesvērtības piezīmi minēto spriedumu lietā *Teleos* u.c., 45. punkts.

18 – Šajā sakarā skat. 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajā lietā no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfriša* u.c. (*Recueil*, I-1577. lpp., 52. punkts), iepriekš 11. zemesvērtības piezīmi minēto spriedumu lietā *Halifax* u.c., 92. punkts, un iepriekš 3. zemesvērtības piezīmi minēto spriedumu lietā *Teleos* u.c., 46. punkts.

19 – Šajā sakarā skat. iepriekš 5. zemesvērtības piezīmi minēto spriedumu lietā *Collée*, 31., 35. un 37. punkts.

20 – Šajā sakarā skat. arī šo secinājumu 38. un 39. punktu.