

ENERGADVOKATES

JulianaS KokoteS [JULIANE KOKOTT] SECINĀJUMI,

sniegti 2014. gada 3. jūlijā (1)

Lieta C-446/13

Société Fonderie 2A

pret

Ministre de l'Économie et des Finances

(Conseil d'État (Francijas Republika) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Nodokļu tiesību akti – Pievienotās vērtības nodoklis – Sestās direktīvas 77/388/EEK 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmais teikums – Preču piegādes vieta to nosūtīšanas vai transportēšanas gadījumā – Nosūtīšanas pircējam, pa ceļam apstrādājot precī pircēja dalībvalstī, sūkuma brīdis – Sestās direktīvas 77/388/EEK 28.a panta 5., 6. un 7. punkts – Darbības, par kurām jāmaksā nodoklis saistībā ar preču nosūtīšanu un izmantošana Kopienas iekšienē – Sestās direktīvas 77/388/EEK 28.c panta A daļas a) punkts – Piegāžu Kopienas iekšienē atbrīvošana no nodokļa

I – Ievads

1. Šajā lietā vīreiz tiek ilustrēts, cik sarežģīta ir pievienotās vērtības nodokļa sistēma pārobežu tirdzniecības Savienībā jomā. Ēmot vērā grūti saprotamās Savienības pievienotās vērtības nodokļa tiesību normas, pat pērskatāmās lietās risinājums nav rodams viegli.
2. Šajā lietā kļūds uzņēmums ir pārdēvis metāla izstrādājumus no Itālijas uz Franciju. Tā kā metāla izstrādājumi pa ceļam pie pircēja vīl tika nokrāsoti Francijā, uz jautājumu, kur pārdošana ir apliekama ar nodokli – Itālijā vai Francijā –, diemžēl nav viegli atbildēt.
3. Tomēr Tiesai šī lieta sniedz iespēju papildināt savu judikatūru par tās saucamās transportēšanas Kopienas iekšienē sūkumu, beigām, ilgumu un piedāvājāmbu (2).

II – Atbilstošās tiesību normas

4. Pamatlietā nozīmīgajā laikposmā pievienotās vērtības nodoklis tika piemērots, pamatojoties uz Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direktīvu 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokliem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (3), 2001. gadā spēkā esošajā redakcijā (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).

Darb?bas, par kur?m ir j?maks? nodoklis

5. Princip? saska?? ar Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punktu pievienot?s v?rt?bas nodoklis ir maks?jams par “pre?u pieg?di [..], ko par atl?dz?bu attiec?g?s valsts teritorij? veicis nodok?u maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas”. Sest?s direkt?vas 5. panta 1. punkt? pre?u pieg?di defin? k? “ties?bu nodošanu r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam”.

6. Ar “Pagaidu rež?mu nodok?u uzlikšanai tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m” (Sest?s direkt?vas [XVI.a] sada?a) Sest?s direkt?vas 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkt? tika ieviesta papildu darb?ba, par ko ir j?maks? nodoklis:

“a) par Kopienas iekš?j?m pre?u ieg?d?m, ko valsts teritorij? par atl?dz?bu veic nodok?u maks?t?js, kas attiec?gi darbojas, vai juridiska persona, kas nav nodok?u maks?t?ja, ja p?rdev?js ir nodok?u maks?t?js, kas attiec?gi darbojas [..].”

7. T?pat ar p?rejas noteikumiem tika piel?dzin?ti abas Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkt? un 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkt? min?t?s darb?bas, par kur?m ir j?maks? nodoklis.

8. T? Sest?s direkt?vas 28.a panta 5. punkt? ir paredz?ts:

“5. Turpm?k min?to uzskata par pre?u pieg?di, kas veikta par atl?dz?bu:

a) [atcelts]

b) pre?u p?rvešanu, ko nodok?u maks?t?js veic no sava uz??muma uz citu dal?bvalsti.

Par p?rvestu uz citu dal?bvalsti uzskata: jebkuru materi?lu ?pašumu, ko nodok?u maks?t?js vai k?ds vi?a v?rd? nos?t?jis vai transport?jis ?r? no 3. pant? noteikt?s teritorijas, bet paliekot Kopienas iekšien?, sava uz??muma m?r?iem, kas nav m?ri k?dam no šiem dar?jumiem:

– [..]

– [..]

– attiec?go pre?u pieg?dei, ko veic nodok?u maks?t?js valsts teritorij? atbilst?gi 15. pant? vai 28.c panta A da?? izkl?st?tajiem nosac?jumiem,

[..].”

9. Sest?s direkt?vas 28.a panta 6. punkta pirmaj? da?? ir noteikts:

“6. Kopienas iekš?j? pre?u ieg?de par samaksu ietver to, ka nodok?u maks?t?js sava uz??muma m?r?iem izmanto preces, ko šis nodok?u maks?t?js vai k?ds vi?a v?rd? nos?ta vai transport? no citas dal?bvalsts, kuras teritorij? preces ir ražotas, ieg?tas, apstr?d?tas, nopirkas, kur nodok?u maks?t?js ir t?s ieg?d?jies atbilstoši 1. punktam vai no kuras import?jis uz šo citu dal?bvalsti sakar? ar sava uz??muma darb?bu.”

10. Visbeidzot, Sest?s direkt?vas 28.a panta 7. punkt? ir noteikts:

“7. Dal?bvalstis veic pas?kumus, lai nodrošin?tu to, ka dar?jumi, kas b?tu bijuši klasific?ti k? “pre?u pieg?des”, k? t?s defin?tas 5. panta 5. punkt?, tiek klasific?ti k? “Kopienas iekš?j?s pre?u ieg?des”, ja šos dar?jumus valsts teritorij? ir veicis nodok?u maks?t?js, kas attiec?gi darbojas.”

Piegādes vieta un preču iegāde Kopienas iekšien?

11. Ar darījuma pievienotās vārtpas nodokļa vietu tiek noteikts, kurai dalībvalstij ir jāiekas pievienotās vārtpas nodoklis, kurš ir ticis iekasēts, pamatojoties uz darbību, par ko ir jāmaksā nodoklis.

12. Par preču piegādes vietu atbilstoši Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunktam uzskata:

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

13. Preču iegādes vieta Kopienas iekšien? Sestās direktīvas 28.b panta A daļas 1. punktā tiek noteikta šādi:

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

Atbrīvojumi

14. Tirdzniecībā starp dalībvalstīm preču pārrobežu piegāde tiek atbrīvota no pievienotās vārtpas nodokļa saskaņā ar Sestās direktīvas 28.c panta A daļu šādos gadījumos:

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

a) piegādātās preces, k? tās definētas 5. pantā, ko nosūtītājs vai transportētājs pārvēdīs vai k?ds vi?ā vārdā, vai persona, kas ārupus 3. pantā minētās teritorijas, bet Kopienas iekšien? preces iegādājusies citam nodokļu maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļu maksātāja, kura attiecīgi darbojas dalībvalstī, kas nav preču sūtījuma vai transportēšanas sākumpunkts.

[..]”

Priekšnodokļa atskaitēšana

15. Visbeidzot šajā lietā nozīme ir arī tiesību normām par tiesību uz priekšnodokļa atskaitēšanu, it īpaši par to atmaksāšanas tiesību āstenošanu.

16. Saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu, t? redakcij? saskaņā ar 28.f panta 1. punktu, katram nodokļu maksātājam tostarp ir tiesības atskaitēt pievienotās vārtpas nodokli, “kas ir [...] samaksēts valsts teritorijā par precēm vai pakalpojumiem, ko vi?am piegādātājs [...] cits nodokļu maksātājs” (sākumā veikti darījumi), “ja preces un pakalpojumus nodokļu maksātājs izmanto darījumiem, kuriem uzliek nodokļu” (vēlāk veikti darījumi).

17. Saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu, t? redakcij? saskaņā ar tās 28.f panta 1. punktu, tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu ir arī tad, ja vēlāk veikti darījumi un darījumi, “kas saistīti ar [...] saimnieciskām darbībām, kurām pienāktos samazinājumi, ja šie darījumi būtu veikti valsts teritorijā”.

18. Saskaņā ar Sestās direktīvas 18. panta 2. punkta pirmo daļu nodokļu maksātājs tiesības

uz priekšnodokļa atskaitīšanu principā? Steno, “no kopējās pievienotās vērtības nodokļa summas, kas maksājama par attiecīgā taksācijas periodu, atņemot kopējo nodokļa summu, par kuru [...] ir stenojamas atskaitīšanas tiesības”. Ja tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu ir augstākas nekā maksājama nodoklis, starpība principā tiek atmaksāta nodokļu maksātājam atbilstoši Sestās direktīvas 18. panta 4. punktam.

19. Saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 3. punktu veicamie “pievienotās vērtības nodokļa samazinājumi” atbilstoši tās 17. panta 4. punkta 1. apakšpunkta pirmajam ievilkumam, tās redakcijā saskaņā ar tās 28. f panta 1. punktu, tomēr attiecas uz “nodokļu maksātājiem, kuri nav reģistrēti valsts teritorijā, bet ir reģistrēti citā dalībvalstī, saskaņā ar saskaņotiem noteikumiem, kas paredzēti Direktīvā 79/1072/EEK”.

20. Saskaņā ar minētās Padomes 1979. gada 6. decembra Astotās direktīvas 79/1072/EEK par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī (4) (turpmāk tekstā – “Astotā direktīva”), 1. pantu “nodokļiem pakāuta persona, kas nav reģistrēta valsts teritorijā” ir persona [...], kam [samazinājuma] laika posmā šajā valstī nav bijusi nedz saimnieciskās darbības vieta, nedz pastāvīgs uzņēmums [...], un kas tajā pašā laikā nav piegādājis nekādas preces vai pakalpojumus [...]”.

III – Pamatlieta

21. Sabiedrības *Fonderie 2A* (turpmāk tekstā – “*Fonderie 2A*”) juridiskā adrese ir Itālijā. 2001. gadā šī sabiedrība tur saražoja un tajā pašā gadā pārdeva metāla izstrādājumus sabiedrībai *Atral*, kuras juridiskā adrese ir Francijā (turpmāk tekstā – “*Atral*”).

22. Metāla izstrādājumi no *Fonderie 2A* Itālijā pie *Atral* Francijā tika piegādāti šādi: vispirms *Fonderie 2A* nosūtīja metāla izstrādājumus sabiedrībai *Saunier-Plumaz* ar juridisko adresi Francijā. Tā *Fonderie 2A* vārdā veica metāla izstrādājumu krāsošanas darbus. Tad metāla izstrādājumi tika nosūtīti no sabiedrības *Saunier-Plumaz* struktūrvienības pircējam *Atral*.

23. Pamatlieta attiecas uz Francijas pievienotās vērtības nodokļa EUR 44 348,49 apmēra atmaksu, par kuru sabiedrība *Saunier-Plumaz* par krāsošanas darbiem izrakstīja rēķinu *Fonderie 2A*. Ir skaidrs, ka *Fonderie 2A* šajā saistībā principā ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Tomēr strīds ir par to, vai šajā lietā ar šīm tiesībām ir pamatotas arī *Fonderie 2A* tiesības uz minētās naudas summas atmaksu.

24. *Fonderie 2A* šādas tiesības attiecībā pret Francijas Republiku pamato ar atmaksāšanas kārtību atbilstoši Astotajai direktīvai. Saskaņā ar tās 1. pantu šīs kārtības piemērošana tomēr ir pakāuta nosacījumam, ka *Fonderie 2A* attiecīgajā laikposmā Francijā nav veikusi nevienu ar nodokli apliekamu darījumu.

25. Francijas nodokļu pārvalde tomēr uzskata, ka *Fonderie 2A*, tādēļ nosūtīdama nokrāšotos metāla izstrādājumus no sabiedrības *Saunier-Plumaz* struktūrvienības *Atral*, ir veikusi ar nodokli apliekamu preču piegādi Francijā. Ja tas tā ir, tad, lai *Fonderie 2A* varētu ņemt savas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, tai Francijā bija jāiesniedz nodokļu deklarācija, kurā tai arī bija jādeklarē ar nodokli apliekama preču piegāde Francijā. Pēc tam par šo darījumu maksājamo pievienotās vērtības nodokli *Fonderie 2A* būtu varējusi atskaitīt tikai apmērā, uz kādu tai ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

IV – Tiesvedība Tiesā

26. Ar šādu pamatojumu *Conseil d'État*, kas izskata strīdu, saskaņā ar LESD 267. pantu

uzdeva Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai Sest?s direkt?vas noteikumi par pieg?des vietas Kopienas iekšien? noteikšanu ir j?interpret? t?d?j?di, ka ir j?uzskata, ka preces pieg?de, ko p?c preces p?rstr?des, kas veikta pirc?ja valst? re?istr?tās citas sabiedr?bas strukt?rvien?b?, p?rdev?ja v?rd? veic sabiedr?ba pirc?jam cit? Eiropas Savien?bas valst?, ir pieg?de starp p?rdev?ja valsti un gala sa??m?ja valsti vai pieg?de gala sa??m?ja valsts iekšien? no p?rstr?des strukt?rvien?bas?”

27. Tiesved?b? Ties? rakstveida un mutv?rdu apsv?rumus ir iesniegusi Francijas Republika un Komisija. Pras?t?ja pamatliet? *Fonderie 2A* un Grie?ijas Republika ir iesniegušas tikai rakstveida apsv?rumus.

V – Juridiskais v?rt?jums

28. Iesniedz?jtiesa v?las uzzin?t, kur pamatlietas apst?k?os atrodas vieta, kur? ir maks?jams pievienot?s v?rt?bas nodoklis par met?la izstr?d?jumu pieg?di, ko veic It?lijas p?rdev?js *Fonderie 2A* Francijas pirc?jam *Atral*.

29. *Fonderie 2A* uzskata, ka š? vieta ir It?lija.

30. Š?d? gad?jum? saska?? ar Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) punktu *Fonderie 2A* It?lij? ir atbr?vojama no nodok?a par Kopienas iekšien? veiktu pre?u pieg?di. Pirc?jam *Atral* š?d? gad?jum? saska?? ar Sest?s direkt?vas 28.a panta 1. punkta a) apakšpunktu par pre?u pieg?di Kopienas iekšien? nodoklis b?tu j?samaks? Francij?, tom?r princip? tas vienlaikus var?ja ?stenot attiec?b? uz šo pievienot?s v?rt?bas nodokli savas ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu (5).

31. Šis atbr?vojums no nodok?a izcelsmes dal?bvalst? un nodok?u uzlikšana ieg?dei galam?r?a dal?bvalst? tirdzniec?bas Kopienas iekšien? pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?m? ir vajadz?gs t?d??, lai prece tiktu atbr?vota no jebk?da nodok?u sloga izcelsmes dal?bvalst? un tiktu aplikta ar nodokli tikai galam?r?a dal?bvalst? (6). Vienlaikus ar šo sist?mu izcelsmes dal?bvalst? re?istr?tajam pieg?d?t?jam b?tu j?tiek atbr?votam no pien?kuma samaks?t nodokli galam?r?a dal?bvalst?. T? viet? šis pien?kums ir pre?u pirc?jam, kas to izpilda, samaks?jot nodokli par pre?u pieg?di Kopienas iekšien?.

32. Turpret? Francijas Republika un Grie?ijas Republika, k? ar? Komisija uzskata, ka pievienot?s v?rt?bas nodoklis par met?la izstr?d?jumu pieg?di b?tu j?maks? Francij?.

33. Š?d? gad?jum? *Fonderie 2A* b?tu pien?kums Francij? maks?t nodokli par pre?u pieg?di par atl?dz?bu saska?? ar Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punktu, par ko nav piem?rojams nodok?u atbr?vojums. Tom?r *Fonderie 2A* par attiec?go pievienot?s v?rt?bas nodokli vienk?rši b?tu var?jusi izrakst?t r??inu pirc?jam *Atral*, jo *Atral* šaj? saist?b? princip? bija ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu (7). T? k? *Fonderie 2A* par pieg?di Francij? bija j?samaks? nodoklis, *Atral* par pre?u ieg?di tas nebija j?maks?.

34. Ja met?la izstr?d?jumu pieg?des vieta b?tu bijusi Francij?, nevis It?lij?, tas no saimniecisk? viedok?a nek?di neietekm?tu nedz *Fonderie 2A*, nedz *Atral* nodok?u slogu. Ar? š?d? gad?jum? p?rdošana b?tu j?apliek ar nodokli galam?r?a dal?bvalst? Francij?. Vien?g? b?tisk? atš?ir?ba ir tikai t?, ka š?d? gad?jum? ?rpus Francijas re?istr?tajai p?rdev?jai *Fonderie 2A* pašai b?tu j?deklar? Francij? veiktais dar?jums un j?samaks? pievienot?s v?rt?bas nodoklis.

35. Ar? es uzskatu, ka pievienot?s v?rt?bas nodoklis par met?la izstr?d?jumu pieg?di ir j?maks? Francij?. To es pamatošu ar Sest?s direkt?vas 8. panta, kur? tiek reglament?ta pre?u pieg?des vieta (skat. t?l?k A da?u), interpret?ciju.

36. Komisija savus secin?jumus gan ir balst?jusi nevis uz Sest?s direkt?vas 8. panta redakciju, bet gan uz pre?u nos?t?šanas un transport?šanas Kopienas iekšien? darb?b?m, par kur?m nodoklis ir j?maks? atbilstoši Sest?s direkt?vas 28.a panta 5. un 6. punktam. T? k? šis risin?jums galvenok?rt ir ticis izteikts tiesas s?d?, papildus paud?šu savu nost?ju ar? šaj? saist?b? (skat. B da?u).

A – *Pre?u pieg?des vieta atbilstoši Sest?s direkt?vas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmajam teikumam*

37. Pamatlietas apst?k?os pre?u pieg?des vieta, kur? j?maks? pievienot?s v?rt?bas nodoklis, tiek noteikta atbilstoši Sest?s direkt?vas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmajam teikumam. Saska?? ar šo ties?bu normu par pieg?des vietu pre?u nos?t?šanai uzskata vietu, kur preces atrodas br?d?, kad s?kas nos?t?šana vai transport?šana pirc?jam. Šaj? zi?? Francijas un Grie?ijas Republikas ir pareizi nor?d?jušas, ka š? ties?bu norma ir piem?rojama neatkar?gi no t?, vai runa ir par p?robežu vai par iekšzemes pre?u pieg?di.

38. Turpin?jum? ir j?nosaka, kur šaj? liet? ir s?kusies met?la izstr?d?jumu nos?t?šana pirc?jam *Atral*. Vai t? jau ir s?kusies It?lij? br?d?, kad pieg?d?t?ja *Fonderie 2A* š?s preces nos?t?ja sabiedr?bai *Saunier?Plumaz* uz Franciju, lai t?s tur tiktu nokr?sotas, vai tikai Francij?, kad jau nokr?sotie met?la izstr?d?jumi tikuši t?l?k transport?ti pirc?jam *Atral*?

39. Francijas un Grie?ijas Republikas šaj? saist?b? uzskata, ka nos?t?šana pirc?jam nevar s?kties, pirms preces k??st par gatavu produktu vai ieg?st lietošanai der?gu st?vokli. T? k? met?la izstr?d?jumi šo st?vokli ieguvuši tikai p?c to nokr?sošanas, ko veikusi sabiedr?ba *Saunier?Plumaz* Francij?, nos?t?šanas pirc?jam s?kums t?pat ir iesp?jams tikai šaj? br?d?. L?dz ar to met?la izstr?d?jumu pieg?des vieta ir Francija.

40. B?t?b? piekr?tu šim uzskatam.

41. T? k? Sest?s direkt?vas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmaj? teikum? runa ir par pre?u nos?t?šanas “personai, kurai t?s pieg?d?” s?kumu, prec?m t?nad bija j?b?t ieguvuš?m l?gum? paredz?to st?vokli šaj? br?d?. Tas gan nenoz?m?, ka runai ir j?b?t par gatavu vai lietošanai der?gu produktu, jo ar? starpprodukti var b?t pieg?d?jama prece. Tom?r, ja prece v?l nav l?gum? paredz?taj? st?vokl?, ar? pre?u nos?t?šana v?l nav uzskat?ma par nodošanu pirc?jam Sest?s direkt?vas 5. panta 1. punkta izpratn?, bet gan tikai par preces apstr?di, lai t? ieg?tu l?guma pras?b?m atbilstošu st?vokli, kas šaj? gad?jum? ir met?la izstr?d?jumu nokr?sošana.

42. Š?di atsaucoties uz l?gumam atbilstošu preces st?vokli, tiek pied?v?ts skaidrs krit?rijs, lai noteiktu nos?t?šanas vai transport?šanas s?kumu. Skaidrs krit?rijs ir vajadz?gs, jo no t? ir atkar?ga pre?u pieg?des vieta, kur? piem?ro pievienot?s v?rt?bas nodokli, un no š?s vietas ir atkar?ga dal?bvalsts, kura ir ties?ga piem?rot pievienot?s v?rt?bas nodokli par pre?u pieg?di. Šaj? zi?? past?v ?paša vajadz?ba nodrošin?t tiesisko noteikt?bu. Pret?j? gad?jum? past?v risks, ka iesp?jamo atš?ir?bu v?rt?jum? izcelsmes un galam?r?a dal?bvalst? d?? notiks nodok?u dubulta uzlikšana vai nodoklis netiks uzlikts. Tas b?tu j?nov?rš vienotaj? pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?m? (8).

43. Turkl?t Tiesa attiec?b? uz transport?šanas Kopienas iekšien? pie?aujamo ilgumu jau ir

atzinusi, ka, lai kvalificētu darījumu par preču piegādi Kopienas iekšienā, laika un materiālo ziņu ir jāpastāv saiknei starp preču piegādi un to transportēšanu (9). Ar šīs lietas apstākļos tādā ir jāpastāv saiknei pēc būtības starp pārrobežu nosūtīšanu un preču piegādi pircējam.

44. Tomēr pietiekama materiālo saikne nepastāv, ja pārrobežu nosūtīšana vispirms notiktu preces apstrādes nolūkā. Tādā gadījumā materiālo saikne vispirms jau pastāvētu ar preces apstrādi, nevis ar piegādi pircējam. Tā kā šā apstrāde šajā lietā būtu varējusi notikt arī pie cita krāsošanas darbu veicēja kādā citā dalībvalstī, metāla izstrādājumu nosūtīšana tikai nejauši ir notikusi pircēja dalībvalstī.

45. Līdz ar to materiālo saikne starp preces nosūtīšanu un tās piegādi rodas tad, ja līgumam atbilstoša prece tiek nosūtīta pircējam. Tā kā šajā lietā tas ir noticis tikai Francijā pēc metāla izstrādājumu krāsošanas, tad nosūtīšana pircējam arī ir sākusies tikai tur. Saskaņā ar Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmo teikumu preces piegādes vieta tādā ir Francijā, kur tādā tātad ir jāapliek ar nodokli.

46. Tomēr nevar neapņemt vērā, ka piedāvātais risinājums rada problēmu iekšējā tirgus darbībā. Tādējādi šajā lietā piegādātāja *Fonderie 2A* var izvairīties no administratīvajiem maksājumiem, kas saistīti ar nodokļa maksāšanu Francijā, izvēloties Itālijā reģistrētu krāsošanas darbu veicēju un no turienes nosūtīt metāla izstrādājumus pircējam Francijā. Šādā gadījumā pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas vieta būtu preču piegādes vieta Itālijā, kur *Fonderie 2A* varētu tikt piemērots nodokļu atbrīvojums par preču piegādi Kopienas iekšienā saskaņā ar Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punktu (10). Tādējādi *Fonderie 2A* nebūtu jāmaksā nodoklis par metāla izstrādājumu piegādi Francijā. Tādējādi attiecīgajā gadījumā tiktu veicināta pakalpojumu sniedzēja nolīgšana paša dalībvalstī, lai izvairītos no nodokļu maksāšanas pienākuma citā dalībvalstī.

47. Tomēr alternatīvs risinājums būtu, ja galu galā jebkurai vienā ražošanas procesā notiekošajai preču pārrobežu transportēšanai vai nosūtīšanai, kura visbeidzot pāriet pārvadāšanā pircējam, varētu tikt piemērots nodokļu atbrīvojums par piegādi Kopienas iekšienā. Tomēr šādi itā paši tiktu zaudēta cieša hronoloģiska saikne starp pārrobežu transportēšanu vai nosūtīšanu, par ko ir paredzēts nodokļu atbrīvojums, un deklarāciju par preču piegādi Kopienas iekšienā, kas būtu jāsniedz preces pircējam. Šādi būtu riski varētu tikt ietekmēti preču aprites Kopienas iekšienā uzraudzība, itā paši saistībā ar krāpšanas novēršanu. Komisija šajā saistībā pamatoti ir norādījusi, ka tirdzniecībā Kopienas iekšienā piemērojamajā pievienotās vērtības nodokļa sistēmā jāpaša vērtība ir jāpiešķir efektīvai nodokļu kontrolei (11).

48. Līdz ar to tādā uz prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka transportēšana vai nosūtīšana pircējam Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmā teikuma izpratnē var sākties tikai tad, kad prece iegūst līgumam atbilstošu stāvokli. No minētā izriet, ka pamatlietas apstākļos pievienotās vērtības nodokļa vajadzībām metāla izstrādājumu piegādes vieta ir Francijā.

B – *Preču nosūtīšanas un izmantošanas Kopienas iekšienā darbību, par kurām ir jāmaksā nodoklis, nozīmē atbilstoši Sestās direktīvas 28.a panta 5. un 6. punktam*

49. Tomēr šis secinājums atbilstoši Komisijas uzskatam neizriet no Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmā teikuma interpretācijas. Tas drīzāk izrietot no tā, ka tika ņemtas vērā darbības, par kurām ir jāmaksā nodoklis, Sestās direktīvas 28.a panta 5. un 6. punkta izpratnē preču nosūtīšanas un izmantošanas Kopienas iekšienā gadījumā, kas pamatlietā nepamatoti neesot ticis ņemts vērā.

50. Komisija uzskata, ka metāla izstrādājumu nosūtīšana no Itālijas, lai Francijā tos nokrāsotu sabiedrība *Saunier-Plumaz*, ir izcelsmes dalībvalstī Itālijā principā ar pievienotās vērtības

nodokli apliekama p?rvešana Kopienas iekšien? atbilstoši Sest?s direkt?vas 28.a panta 5. punkta b) apakšpunktam. Vienlaikus past?v ar? *Fonderie 2A* galam?r?a dal?bvalst? Francij? notiekoš? izmantošana Kopienas iekšien?, kas apliekama ar nodokli saska?? ar Sest?s direkt?vas 28.a panta 6. punkta pirmo da?u. Tikai p?c š?s met?la izstr?d?jumu p?rvešanas un izmantošanas šo pre?u pieg?de sabiedr?bai *Atral* ir j?apliek ar nodokli, un t?gad tas j?dara Francij?.

51. Tom?r šaj? liet? nav noz?mes Komisijas nor?d?taj?m darb?b?m, par kur?m ir j?maks? nodoklis.

52. Proti, tas, ka *Fonderie 2A* sabiedr?bai *Atral* ir p?rdevusi met?la izstr?d?jumus, jebkur? gad?jum? ir darb?ba, par kuru ir j?maks? nodoklis k? par pre?u pieg?di pret atl?dz?bu Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkta izpratn?. T?d?j?di ar? šim dar?jumam ir j?nosaka vieta, kur? uzliek pievienot?s v?rt?bas nodokli. Pre?u pieg?des vieta tom?r ir nosak?ma tikai, piem?rojot Sest?s direkt?vas 8. panta noteikumus. Tam, vai ar? citas darb?bas, par kur?m ir j?maks? nodoklis, ir uzskat?mas par p?rvešanu vai izmantošanu Kopienas iekšien?, nosakot vietu, kur? notiek pre?u pieg?de, kas apliekama ar nodokli atbilstoši Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punktam, nav noz?mes.

53. T?pat ir j??em v?r?, ka šaj? liet?, no vienas puses, nevar konstat?t, ka past?v darb?ba, par kuru ir j?maks? nodoklis k? par *p?rvešanu* Kopienas iekšien? atbilstoši Sest?s direkt?vas 28.a panta 5. punkta b) apakšpunktam, iepriekš nenosakot met?la izstr?d?jumu pieg?des vietu. Proti, saska?? ar Sest?s direkt?vas 28.a panta 5. punkta b) apakšpunkta trešo ievilkumu š?da darb?ba, par kuru ir j?maks? nodoklis, nepast?v, ja nodok?u maks?t?js precī nos?ta pieg?dei valsts teritorij? atbilstoši Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as noteikumiem. T?d?? p?rvešana Kopienas iekšien? it ?paši tad netiek aplikta ar nodokli, ja p?rvešana notiek saist?b? ar pre?u pieg?di Kopienas iekšien?, kas atbr?vota no nodok?a atbilstoši Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) punktam.

54. Š?da no nodok?a atbr?vojama pieg?de Kopienas iekšien? tom?r b?tu notikusi, ja par met?la izstr?d?jumu pieg?des vietu atbilstoši Sest?s direkt?vas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmajam teikumam tiktu noteikta It?lija. Pret?ji Komisijas viedoklim iemesls tam, ka nodok?u atbr?vojums atbilstoši Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) punktam šaj? liet? nav piem?rojams, nav tas, ka ?pašuma ties?bu nodošana sabiedr?bai *Atral* ir notikusi tikai br?d?, kad met?la izstr?d?jumi š??rsojuši robežu. Proti, nedz Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) punkta pirm?s da?as tekst?, nedz judikat?r? (12) nav konstat?jama pras?ba par ?pašumties?bu nodošanas br?di (13). Turpret? šaj? ties?bu norm? ir skaidri paredz?ta iesp?ja, ka pre?u transport?šanu veic pats p?rdev?js. Ja pre?u transport?šanu p?ri robežai veic pats p?rdev?js, šaj? br?d? pirc?js v?l nevar ieg?t ties?bas r?koties ar prec?m k? ?pašnieks.

55. No otras puses, var ar? neatbild?t uz jaut?jumu, vai šaj? liet? *Fonderie 2A* ir izpild?jusi darb?bu, par kuru ir j?maks? nodoklis, Francij? saist?b? ar *p?rvešanu* Kopienas iekšien? atbilstoši Sest?s direkt?vas 28.a panta 6. punkta pirmajai da?ai. Šaj? zi?? past?v b?tiskas šaubas par ties?bu normas neskaidro formul?jumu (14), k? ar? t?s saikni ar darb?bu, par kuru ir j?maks? nodoklis, Sest?s direkt?vas 28.a panta 7. punkta izpratn?. Tom?r katr? zi?? nav vajadz?gs noskaidrot šo jaut?jumu nedz atbildes sniegšanai uz prejudici?lo jaut?jumu, nedz pamatlietas atrisin?šanai. Proti, t? k? met?la izstr?d?jumu pieg?de, k? nor?d?ts (15), ir notikusi Francij?, šaj? liet? nav piem?rojama Astotaj? direkt?v? paredz?t? atmaks?šanas proced?ra.

VI – Secinājumi

56. Nosl?gum? ierosinu Tiesai uz *Conseil d'État* uzdoto prejudici?lo jaut?jumu atbild?t š?di:

Sest?s direkt?vas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmais teikums ir j?interpret? t?d?j?di, ka transport?šana vai nos?t?šana pirc?jam var s?kties tikai tad, kad preces ieg?st l?gum? paredz?to

st?vokli. T?d?? pamatlietas apst?k?os pievienot?s v?rt?bas nodoklis par met?la izstr?d?jumu pieg?di ir j?uzliek Francij?.

1 – Ori?in?lvaloda – v?cu.

2 – Skat. spriedumus *EMAG Handel Eder* (C?245/04, EU:C:2006:232), *X* (C?84/09, EU:C:2010:693), *Euro Tyre Holding* (C?430/09, EU:C:2010:786) un *VSTR* (C?587/10, EU:C:2012:592).

3 – OV L 145, 1. lpp.

4 – OV L 331, 11. lpp.

5 – Saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta d) apakšpunktu, kas aizst?ts ar 28.f panta 1. punktu.

6 – Šaj? saist?b? s?k?k skat. manu secin?jumu *EMAG Handel Eder* (C?245/04, EU:C:2005:675) 19.–25. punktu.

7 – Saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu, kas aizst?ts ar 28.f panta 1. punktu.

8 – Šaj? zi?? par pakalpojumu sniegšanas vietas noteikšanu skat. manus secin?jumus *Welmory* (C?605/12, EU:C:2014:340, 23.–26. punkts un tajos min?t? judikat?ra).

9 – Spriedums *X* (C?84/09, EU:C:2010:693, 33. punkts).

10 – Skat. šo secin?jumu 30. punktu.

11 – It ?paši skat. Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as ievada teikumu, k? ar? Padomes 1991. gada 16. decembra Direkt?vas 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.), preambulas divpadsmito apsv?rumu, ar kuru ieviests p?rejas posma regul?jums tirdzniec?bas starp dal?bvalst?m aplikšanai ar nodokli.

12 – Skat. spriedumus *Teleos u.c.* (C?409/04, EU:C:2007:548, 70. punkts) un *VSTR* (C?587/10, EU:C:2012:592, 29. un 30. punkts).

13 – Jaut?jumam par to, kad vai kur tikušas nodotas ties?bas r?koties ar precu k? ?pašniekam, atbilstoši judikat?rai var b?t noz?me tikai tad, ja vienas nos?t?šanas Kopienas iekšien? ietvaros ir notikušas divas viena otrai tieši sekojošas pre?u pieg?des (skat. spriedumu *Euro Tyre Holding* (C?430/09, EU:C:2010:786, 45. punkts)). Šaj? liet? tom?r runa ir tikai par vienu vien?gu pre?u pieg?di.

14 – Skat. kaut vai atš?ir?bu Sest?s direkt?vas 28.a panta 6. punkta v?cu un fran?u redakcijas tekst?, kur?, no vienas puses, runa ir par pre?u izmantošanu, ko veic nodok?u maks?t?js “sav? uz??mum?” (“in seinem Unternehmen”), un, no otras puses, daudz plaš?k “sava uz??muma vajadz?b?m” (“aux besoins des son entreprise”).

15 – Skat. šo secin?jumu 37.–48. punktu.