

ENERĢĻADVOKĀTES ELEANORAS ŠARPSTONES [ELEANOR SHARPSTON]

SECINĀJUMI,

sniegti 2015. gada 5. martā (1)

**Lieta C-526/13**

**Fast Bunkering Klaipėda UAB**

pret

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos**

(Mokestinė ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Lietuva) lūgums sniegt  
prejudiciālu nolūmumu)

PVN – Atbrīvojums preču piegādei, lai uzpildītu ar degvielu un apgādātu ar pērtiku kuģus, ko izmanto kuģošanai atklātā jūrā – Piemērojamāba piegādēm, kas izdarītas nepaziņotiem starpniekiem – Pirms piegādes zināms un pienācīgi noteikts preču galīgā izlietojuma mērķis, par ko muitas iestāde ir iesniegti apstiprinoši pierādījumi

1. PVN direktīvas (2) 148. pantā dalībvalstīm ir paredzēts pienākums tostarp atbrīvot no nodokļa preču piegādi, lai apgādātu noteikta veida kuģus, ko izmanto kuģošanai atklātā jūrā. Strīds *Mokestinė ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės* (Lietuvas Republikas valdības nodokļu strīdu komisija, turpmāk tekstā – “Nodokļu strīdu komisija”) (3) attiecas uz degvielas piegādēm, par kurām izraksta rēķinu nevis tieši šādu kuģu operatoriem, bet starpniekiem, kaut gan degvielas galīgais izlietojums ir zināms iepriekš un to piegādē tieši uz attiecīgajiem kuģiem. Nodokļu strīdu komisija vēlas noskaidrot, vai atbrīvojums ir piemērojams šādā gadījumā.

#### **PVN direktīva**

2. Atbilstoši PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktam PVN uzliek preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļu maksātājs, kas rēķojas kā tās.

3. 14. panta 1. punktā šāda piegāde ir definēta kā “tiesību nodošana rēķoties ar materiālu pašumu kā pašniekam”. Saskaņā ar 14. panta 2. punkta c) apakšpunktu “preču nodošanu, pildot lūgumu, saskaņā ar ko par preču pirkšanu vai pārdošanu maksājama komisijas maksa”, ar to uzskata par preču piegādi (4).

4. PVN direktīvas nodaļā “Atbrīvojumi starptautiskajai transportšanai” ietvertajā 148. pantā it īpaši ir noteikts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

a) pre?u pieg?di, lai apg?d?tu ku?us, ko izmanto ku?ošanai atkl?t? j?r? [..];

[..]

c) š? panta a) punkt? min?to ku?u pieg?di, p?rb?vi, remontu, tehnisko apkopi, frakt?šanu un ?ri, k? ar? min?tajos ku?os ieb?v?t? vai lietot? apr?kojuma, tostarp zvejas apr?kojuma, pieg?di, nomu/?ri, remontu un tehnisko apkopi;

d) pakalpojumu sniegšanu, iz?emot c) punkt? nor?d?tos pakalpojumus, lai apmierin?tu a) punkt? min?to ku?u vai to kravu tieš?s vajadz?bas;

[..].”

5. Saska?? ar 131. pantu min?tie atbr?vojumi ir piem?rojami saska?? ar noteikumiem, ko dal?bvalstis pie?em, lai nodrošin?tu “pareizu un god?gu” šo atbr?vojumu piem?rošanu un “lai nepie?autu nek?du iesp?jamu kr?pšanu, izvair?šanos un ?aunpr?t?gu izmantošanu”.

6. PVN direkt?vas 148. panta a) punkts ir tiešs Sest?s direkt?vas (5) 15. panta 4. punkta p?ctecis, kuru Tiesa liet? *Velker* (6) ir interpret?jusi t?d?j?di, ka tas ir piem?rojams tikai pre?u pieg?dei ku?a operatoram, kurš t?s izlietos degvielas uzpild?šanai un apg?d?šanai, nevis to pieg?dei iepriekš?j? komercdar?jumu ??des stadij?. Tas t? it ?paši bija t?p?c, ka atbr?vojuma paplašin?šanas attiec?b? uz stadij?m pirms gal?g?s pre?u pieg?des ku?a operatoram sekas b?tu t?das, ka dal?bvalst?m b?tu j?izveido uzraudz?bas un kontroles sist?mas, lai t?s var?tu p?rliecin?ties par pre?u, kas pieg?d?tas ar nodok?a atbr?vojumu, gal?go izlietojumu.

7. PVN direkt?vas 148. panta e), f) un g) punkt? ir ietverti noteikumi, kuri ir sal?dzin?mi ar tiem, ar kuriem attiec?gi a), c) un d) punkt? ir atbr?votas pieg?des prec?m gaisa ku?u uzpild?šanai ar degvielu un apg?d?šanai ar p?rtiku, ko izmanto aviosabiedr?bas, kuras par samaksu darbojas galvenok?rt starptautiskos maršrutos. Šos noteikumus vai to Sest?s direkt?vas priekšte?us ir interpret?jusi Tiesa sav? judikat?r?, kura var b?t attiecin?ma ar? uz 148. panta a) punktu (7).

## Lietuvas tiesiskais regul?jums

8. *Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas Nr. IX 751* (Lietuvas Republikas Likums Nr. IX?751 par Pievienot?s v?rt?bas nodokli, turpm?k tekst? – “Likums par PVN”) 44. pant? tostarp ir noteikts:

“1. 0 procentu PVN likmi piem?ro pre?u pieg?dei, kas ir paredz?ta š? likuma 43. panta 1. punkt? min?to ku?u kr?jumiem [proti, ku?iem, kas ku?o atkl?t? j?r? un ir paredz?ti pasažieru un/vai kravas transportam pa starptautiskiem j?ras ce?iem un/vai pakalpojumu sniegšanai par maksu] [..]

[..]

3. Šaj? likum? par kr?jumu prec?m uzskata [..] degvielu (š?idro kurin?mo) un sm?rvielas. [..]”

9. Daž?dajos noteikumos par ku?u un gaisa ku?u apg?d?šanu un uzpild?šanu ir paredz?ts noteikts skaits striktu administrat?vu pras?bu, kas ir saist?tas, cita starp?, ar visu degvielas pieg?žu ku?iem piln?gu izsekojam?bu, it ?paši no muitas noliktav?m, muitas iest?d?m veicot kontroli un uzraudz?bu.

## Fakti, process un uzdotais jautājums

10. *Fast Bunkering Klaipēda UAB* (turpmāk tekstā – “*FBK*”) ir reģistrēta Lietuvā kā PVN maksātāja. Tai ir strīds ar kompetento nodokļu iestādi par degvielas piegādi, kuras tā veica laikā no 2008. līdz 2011. gadam kuģiem, ko izmanto navigācijai atklātā jūrā.
11. Degvielas izcelsme bija ģeogrāfiskās Eiropas Savienības, un tā tika uzglabāta Lietuvā atbilstoši muitas nolikta procedūrai, tādējādi par to maksājams PVN vēl nebija iekasēts. *FBK* saņēma uzdevumus piegādāt degvielu noteiktiem kuģiem, ko izmanto navigācijai atklātā jūrā, kuru tā pārrēķināja *FOB Klaipēda* un kuru tā pati piegādāja uz kuģu degvielas tvertnēm atbilstoši reeksporta muitas procedūrai.
12. Tomēr šos piegādes uzdevumus kuģu īpašnieki vai operatori neizdeva tieši, bet gan ar dažādu dalībvalsts reģistrētiem starpniekiem. Tādējādi *FBK* izrakstīja rēķinus par piegādi starpniekiem, nevis īpašniekiem vai operatoriem. Starpnieki rēķināja savus vārdus gan attiecībā pret *FBK*, gan pret īpašniekiem vai operatoriem – pārējo no pirmajiem un pārējo no otrajiem –, taču paši šie starpnieki fiziski nav veikuši nevienu degvielas piegādi. Pamatojoties uz Likuma par PVN 44. panta 1. punktu, *FBK* piemēroja 0 % likmi starpniekiem izrakstītajos rēķinos.
13. Pamatojoties galvenokārt uz Tiesas spriedumiem lietās *Velker* un *Elmeka*, nodokļu iestāde uzskatīja, ka, tā kā attiecīgās piegādes ir veiktas starpniekiem, tad tās ir “veiktas iepriekšējā komercdarījuma ietvaros” un līdz ar to tās nevar tikt atbrīvotas no PVN.
14. Strīds pašlaik ir izskatīšanā. Nodokļu strīdu komisijā, kurai ir šaubas par to, vai judikatūras argumentāciju lietās *Velker* un *Elmeka* var piemērot situācijai, kurā *FBK* ir tieši piegādājusi degvielu uz attiecīgajiem kuģiem un kurā ir veikta pietiekama kontrole, lai skaidri noteiktu tās galveno izlietojumu. Nodokļu strīdu komisija turklāt norāda uz to, ka lietā *A (8) Tiesa* ar nolikuma 1. ieteikumu mazāk stingru pieeju attiecībā uz piegādi gaisa kuģiem, uzskatot, ka prasība par to, ka gaisa kuģa iecerētajai izmantošanai ir jābūt zināmai un pienācīgi noteiktai tās piegādes brīdī un ka vēlāk ir jābūt pārbaudītai tā faktiskai izmantošanai, šādi nerada ierobežojumus, kuri būtu nesavienojami ar pareizu un godīgu šā atbrīvojuma piemērošanu.
15. Nodokļu strīdu komisija līdz ar to jautā:
- “Vai direktīvas 148. panta a) punkta noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā punktā paredzētais atbrīvojums no PVN ir piemērojams ne tikai piegādi kuģa, ko izmanto navigācijai atklātā jūrā, operatoram, kurš izmanto piegādātās preces, lai apgādātu kuģi, bet arī piegādi citām personām, ne tikai kuģa izmantotājam, proti, nepazīstamiem starpniekiem, ja piegādes laikā jau iepriekš ir zināms un pienācīgi noteikts preču izlietojuma mērķis un muitas iestāde saskaņā ar tiesību aktos noteiktajām prasībām ir iesniegti attiecīgi to apstiprināši pierādījumi?”
16. Rakstveida atbildes ir iesniegusi *FBK*, Itālijas un Lietuvas valdības un Eiropas Komisija. 2014. gada 4. decembra tiesas sēdē *FBK*, Lietuvas valdība un Eiropas Komisija sniedza mutvārdu paskaidrojumus.

## Vērtējums

*Ievada atbildē*

### Fakti

17. Manuprāt, ir svarīgi, lai Tiesas nolikums par PVN direktīvas 148. panta a) punkta interpretāciju atbilstu konkrētajai faktiskajai situācijai pamatlietā. Lietas aktu izklāsts, kas ir ietverts

līgum? sniegt prejudiciālu nolikumu, ir papildināts ar *FBK* rakstveida atbildēm un mutvārdu paskaidrojumiem. Lietuvas valdība un Komisija arī ir izteikušas par faktiem. Tomēr pat tas nav visnoskaidrot precīzas detaļas par darījumiem un attiecībā m starpnieku un kuģu pašnieku un operatoru starpā, lai gan es neuzskatu, ka informācijas trūkums ir tāda veida, kas liegtu Tiesai sniegt atbildi uz uzdoto jautājumu.

18. Neraugoties uz to, visas lietas puses šajā tiesvedībā bija vienisprātis, ka veids, kādā notika dažādie darījumi šajā lietā, atbilst parastajai starptautiskajai praksei. Tiesas nolikums tādā visdrīzāk būs nozīmīgs ne tikai tiesvedībā pamatlietā, bet arī jebkurā situācijā, kur šāda prakse tiek piemērota Savienībā. Tomēr ir iespējams, ka šā prakse nav universāla vai ka tā detaļās ir atšķirīga dažādu Savienības dalībvalstu ostās, kas nozīmē, ka pareizs atrisinājums šajā lietā ne vienmēr var izrādīties pareizais risinājums citās lietās.

19. Šādos apstākļos turpmāk minētais, manuprāt, atspoguļo šīs lietas galvenos apstākļus. Par nevienu no tiem, šīet, nav strīda.

20. *FBK* iepirk degvielu ģrupas Eiropas Savienības un to uzglabā atbilstoši muitas noliktavu procedūrai, saskaņā ar kuru PVN par importu iekasāšana tiek atlikta, kamēr degviela var tikt laista brīvā apgrozībā Savienībā.

21. Kad kuģis ir jāuzpilda ar degvielu, tā operators sazinās ar starpnieku, identificējot kuģi, vajadzīgās degvielas (aptuveno) daudzumu un ostu (vai, iespējams, ostas), kur tas tiks noenkurots un kur to varēs uzpildīt ar degvielu. Pēc tam starpnieks izvēlas piegādātāju (šajā gadījumā *FBK*) un izdara pasākumus, lai degviela tiktu nogādāta uz kuģa.

22. Iemesls, kādā šādi jā rīkojas, ir vienkāršot šīs darbības un arī abām pusēm sniegt garantijas. Operatoriem katrā ostā var nebūt piegādātāju kontaktu. Piegādātāji var nevēlēties piegādāt degvielu, ja tiem nav drošības par operatora kredītspēju. Specializēti starpnieki, kuri regulāri uztur darījumu sakarus ar abām pusēm un kuri tād var uzņemties veikt samaksu piegādātājiem, jo viņiem ir pierīcība par operatora spēju maksāt, sniedz vajadzīgo pakalpojumu, centralizējot darījumus un uzņemoties atbildību par finansiālajiem aspektiem.

23. Starpnieka izdarītajā pasākumā ir norādīta gan degvielas kvalitāte, gan daudzums konkrētajam kuģim, tomēr faktiski piegādātā daudzuma apmērs var būt mainīgs (līdz 10 %, kā to apgalvo *FBK*) atkarībā no degvielas līmeņa (daudzuma) kuģa tvertnās piegādes laikā, no meteoroloģiskajiem apstākļiem un, iespējams, citiem apstākļiem.

24. *FBK* piegādā pasākto degvielu uz attiecīgā kuģa degvielas tvertnām, pēc tās pārvietošanas projām no muitas noliktavām izpildot nepieciešamās reeksporta procedūras. Tikai tad, kad degviela ir piegādāta, *FBK* var izrakstīt rēķinu starpniekam, kas ir tās vienīgais pārdošanas partneris, par faktisko piegādāto degvielas daudzumu. Pieņemot, ka pārdošanai tiek piemērots atbrīvojums atbilstoši Lietuvas tiesiskajam regulējumam, ar kuru ieviests PVN direktīvas 148. panta a) punkts, *FBK* par piegādāto pamatlietā savos rēķinos PVN neiekļūva.

25. Starpnieks izsniedz rēķinu par degvielu kuģa operatoram (9). Par šo aspektu, kurš, protams, neattiecas uz *FBK*, Tiesas rēķinā ir vismazāk informācijas. Dažādu starpnieku un operatoru starpā var pastāvēt dažādas vienošanās. Tomēr ir skaidrs, ka pēc tam, kad starpnieks ir nopircis degvielu no *FBK*, tam tā tīklā ir jāpārdod operatoram un viņš vēlēsies gūt peļņu no darījuma kopumā. Peļņu viņš tādējādi var gūt, vienkārši pārdo dot degvielu par augstāku cenu vai arī to pārdo dot par tādā pašā cenu un pievienojot atsevišķas izmaksas par tās sniegtajiem administratīvajiem, komerciālajiem un finanšu pakalpojumiem. Līdz ar to, nesaņemot papildu informāciju, nevar tikt pieņemts, ka starpnieki vienmēr rīkojas savā vārdā. Tomēr, šīet, ir atzīts, ka darījuma pamatlietā tie rīkojs savā vārdā, iepirkot degvielu no *FBK* un pārdo dot to

operatoram, un tie ner?koj?s tikai k? *FBK* a?enti vai brokeri, kuri saved kop? abas puses.

26. Savu anal?zi es balst?šu uz šiem faktiskajiem apst?k?iem.

Judikat?ra

27. Pirmais un ac?mredzami vistuv?k sal?dzin?mais no Tiesas spriedumiem šaj? jom? ir spriedums liet? *Velker*, kurš attiec?s uz Sest?s direkt?vas 15. panta 4. punktu, kas ir pašreiz?j?s PVN direkt?vas 148. panta a) punkta priekštecis. Fakti šaj? liet? b?t?b? bija š?di.

28. *Forsythe* no *Velker* nopirka divus s?t?jumus ar flotes degvielu, kura bija paredz?ta t?s ku?iem, kuri tika izmantoti ku?ošanai atkl?t? j?r?. *Velker* iepriekš abus s?t?jumus bija nopircis no *Verhoeven*, kurš savuk?rt vienu no šiem s?t?jumiem bija nopircis no *Olie Verwerking Amsterdam* (turpm?k tekst? – “OVA”). *Velker* veikt?s p?rdošanas laik? *Forsythe* s?t?jumi joproj?m atrad?s pie, attiec?gi, *Verhoeven* un OVA. P?c *Velker* veikt?s p?rdošanas *Forsythe Verhoeven* un OVA pieg?d?ja s?t?jumus *Forsythe*.

29. Šaj? dar?jumu ??d? OVA neizdeva PVN r??inu par p?rdošanu *Verhoeven*, *Verhoeven* nevienu no r??iniem neizdeva *Velker* un *Velker* nevienu no r??iniem neizdeva *Forsythe*. Viens no jaut?jumiem pamatliet? bija par to, vai *Velker* veikt? p?rdošana *Forsythe* ir pareizi atbr?vota no PVN atbilstoši tam, k? tas bija paredz?ts toreiz?j?s Sest?s direkt?vas 15. panta 4. punkt?, turkl?t agr?k? OVA veikta p?rdošana *Verhoeven* un *Verhoeven* veikt? p?rdošana *Velker* ar? bija kvalific?jama t?d?j?di, ka ir piem?rojams šis pats atbr?vojums (10).

30. Tiesa atz?m?ja, ka šaj? ties?bu norm? paredz?tais atbr?vojums ir interpret?jams šauri un ka tas ir piem?rojams ku?u, ko izmanto ku?ošanai atkl?t? j?r?, uzpildei ar degvielu un apg?dei, jo š?das darb?bas tiek piel?dzin?tas eksportam. L?dz ar to, t?pat k? oblig?tais “atbr?vojums eksportam tiek piem?rots tikai paša p?rdev?ja vai k?da cita vi?a v?rd? eksport?to pre?u gala pieg?dei, t?pat 15. panta 4. punkt? paredz?tais atbr?vojums ir piem?rojams vien?gi pre?u pieg?dei ku?a operatoram, kurš izmantos š?s preces uzpildei ar degvielu un apg?dei, un t?gad tas nevar tikt paplašin?ts uz šo pre?u pieg?di, kas ir veikta iepriekš?j? komercdar?jumu ??des stadij?”. Tiesa t?l?k, atbildot uz apgalvojumu, ka atbr?vojuma paplašin?šana attiec?b? uz vis?m komercdar?jumu pieg?žu stadij?m ?autu vienk?ršot administrat?v?s proced?ras, paskaidroja, ka, tieši otr?di, tas liktu dal?bvalst?m ieviest apgr?tinošas uzraudz?bas un kontroles sist?mas, kuras nav iesp?jams savienot ar atbr?vojuma “pareizu un god?gu piem?rošanu” (11).

31. Šie apsv?rumi tika apstiprin?ti liet? *Elmeka* attiec?b? uz flotes degvielas p?rvad?jumu pakalpojumiem, kuri tiek sniegti nevis tieši ku?u, ko izmanto ku?ošanai atkl?t? j?r?, operatoriem, bet degvielas uzpildes komp?nijai, kura veic pieg?des š?diem operatoriem. Ar? š?dos apst?k?os Sest?s direkt?vas 15. panta 8. punkta atbr?vojums nevar?ja tikt piem?rots (12).

32. Tom?r š? pieeja netika iev?rota spriedum? liet? A. Š? lieta bija par gaisa ku?a apg?di, kura netika veikta tieši aviosabiedr?bai, “kura par samaksu darbojas galvenok?rt starptautiskos maršrutos” (13), bet sabiedr?bai, kura iz?r? gaisa ku?i š?dai aviosabiedr?bai. Tiesa uzskat?ja, ka, nepiem?rot atbr?vojumu š?dos apst?k?os, noz?m?tu ietekm?t nodok?u neitralit?tes principu. T? nodal?ja šo gad?jumu no situ?cij?m liet?s *Velker* un *Elmeka*, pamatojoties uz to, ka, t? k? “š?d? gad?jum? atbr?vojums no nodok?a tiek pak?rtots gan nosac?jumam, ka šis paredz?tais lietojums ir zin?ms un pien?c?gi fiks?ts gaisaku?a ieg?des br?d?, gan v?l?kai p?rbaudei, vai min?to gaisaku?i patieš?m lieto š?da sabiedr?ba, ?emot v?r? attiec?go precī, k? ar? t?s ekspluat?cij? iev?rojamo re?istr?cijas un at?aujas k?rt?bu, tas neš?iet valst?m un attiec?gajiem komersantiem rad?m ierobežojumus, kas neb?tu sader?gi ar Sestaj? direkt?v? paredz?to atbr?vojumu pareizu un god?gu piem?rošanu” (14).

33. V?l viens Tiesas judikat?ras aspekts, kuru es uzskatu par atbilstošu, attiecas uz "ties?bu nodošanas r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam" konceptu, kas tiek kvalific?ta par "pre?u pieg?di" PVN direkt?vas piem?rošanas m?r?iem. Saska?? ar past?v?go judikat?ru šis koncepts "neattiecas uz ?pašumties?bu nodošanu t?d?s form?s, kas ir paredz?tas piem?rojamaj?s valsts ties?b?s, bet taj? tiek iek?auti visi vienas puses veiktie kustamas mantas nodošanas dar?jumi, ar kuriem t? nodod otram pusei ties?bas r?koties ar šo ?pašumu, it k? t? b?tu to ?pašniece", un princip? "valsts tiesai katr? konkr?t? gad?jum? atkar?b? no gad?juma apst?k?iem ir j?nosaka, vai ir notikusi ties?bu r?koties ar min?to precī k? ?pašniekam p?r?emšana" (15).

34. Liet? *Auto Lease Holland* Tiesa pati veica nov?rt?jumu, pamatojoties uz neapstr?d?tiem faktiem. Š? lieta attiec?s uz vienošanos par transportl?dzek?u izpirkumnomu, kur? nomnieks var?ja ieg?d?ties degvielu iznom?t?ja (*Auto Lease*) v?rd? un par t? l?dzek?iem, izmantojot degvielas kred?tkarti iznom?t?ja v?rd? un par vi?a l?dzek?iem; iznom?t?js avans? katru m?nesi maks?ja divpadsmito da?u no dom?jamaj?m gada izmaks?m, nosl?dzot r??inu gada beig?s atbilstoši faktiskajam pat?ri?am un tam pieskaitot papildu izdevumus par degvielas apsaimniekošanu. Tiesa l?ma, ka PVN m?r?iem iznom?t?js nav pieg?d?jis degvielu nomniekam. T? nosprieda, ka "[...] ir j?nosaka, vai tas bija iznom?t?js vai nomnieks, kam degvielas sabiedr?bas nodeva [...] š?s ties?bas faktiski izmantot degvielu k? t?s ?pašniekam. [...] Ir skaidrs, ka iznom?t?jam ir pieš?irtas ties?bas r?koties ar degvielu, it k? vi?š b?tu š?s mantas ?pašnieks. Vi?š ieg?st degvielu tieši uzpildes stacij?s, un *Auto Lease* nevien? br?d? nerodas ties?bas izlemt, k? vai k?dam nol?kam degvielu izmantot. [...] Arguments, ka degviela ir pieg?d?ta *Auto Lease* t?d??, ka iznom?t?js p?rk degvielu š?s sabiedr?bas v?rd? un par t?s l?dzek?iem, kura apmaks? avans? š?s mantas v?rt?bu, nevar tikt pie?emts. [...] Tas, ka pieg?des tika veikta, par t?m maks?jot *Auto Lease*, t? š?iet tikai vien?gi no ?rpuses. [...] Faktiskais pat?ri?š, kas tiek noteikts gada beig?s, ir vien?gi iznom?t?ja finansi?l? atbild?ba, kurš l?dz ar to piln?b? sedz degvielas pieg?des izmaksas. [...] L?dz ar to l?gums par degvielas apsaimniekošanu nav l?gums par degvielas pieg?di, bet dr?z?k l?gums par t?s ieg?des finans?šanu. *Auto Lease* neiep?rk degvielu, lai p?c tam to p?rdotu t?l?k iznom?t?jam; iznom?t?js p?rk degvielu, un vi?am ir piln?ga izv?les br?v?ba par t?s cenu un kvalit?ti, k? ar? t?s ieg?des laiku. Faktiski *Auto Lease* attiec?b? pret iznom?t?ju r?kojas k? kreditors (16).

35. Šis spriedums, manupr?t, var b?t noder?gs atskaites punkts, no kura uzl?kojami š?s lietas apst?k?i, tos sal?dzinot ar lietas *Velker* apst?k?iem.

*PVN direkt?vas 148. panta a) punkta interpret?cija atbilstoši pamatlietas apst?k?iem un Tiesas judikat?rai*

36. Pamatlietas apst?k?i ir zin?m? m?r? l?dz?gi lietas *Velker* apst?k?iem. Abos gad?jumos degvielu t?s s?kotn?jais ?pašnieks fiziski pieg?d?ja ku?a operatoram, toties tiesiski ?pašumties?bas tika atsavin?tas caur vienu vai vair?k?m trešaj?m person?m.

37. Tom?r es neesmu p?rliecin?ta, ka š?s paral?les katr? zi?? noz?m? identisku PVN piem?rošanu abos gad?jumos. Past?v ar? atš?ir?bas abu šo lietu starp?.

38. It ?paši, manupr?t, ir noz?m?gi, ka liet? *Velker* juridiskie degvielas ?pašnieki nomain?j?s pirms attiec?go ku?u pieg?des operatoriem, turpret? tiesved?b? pamatliet?, š?iet, juridisk?s ?pašumties?bas p?riet tikai p?c tam, kad degviela ir pieg?d?ta, jo tikai tad var tikt noteikts pieg?d?tais daudzums un izrakst?ts r??ins (17).

39. T?d?j?di, š?iet, ir j?apsver, kura ir stadija, kur? tiek nodotas "ties?bas izmantot [degvielu] k? ?pašniekam", jo no judikat?ras ir skaidrs, ka stadija, kas ir noteicoš? PVN piem?rošanai, ne

obligāti sakrāt ar stadiju, kur juridiski tiek nodotas pašumtiesības.

40. Līdz ar to, manuprāt, Nodokļu strīdu komisijai, pirms šī lieta galīgi tiek atrisināta, būs jānoskaidro galīgie fakti papildus tiem, kuri jau ir iesniegti Tiesā.

41. Ja atbilstoši dažādajiem līgumiem, kuros regulāti darījumi, un šiem līgumiem piemērojamajam tiesiskajam regulājumam (tas var mainīties atkarībā no konkrētā darījuma un to var nebūt iespējams uzreiz noteikt), pusēm (kas nav attiecīgo kuču operatori), kurām un starp kurām *de jure* un *de facto* ir nodotas un/vai saglabājušās juridiskās pašumtiesības uz degvielu, ir tiesības izmantot šo degvielu kā pašniekiem, kad tās jau ir piegādāta kuču degvielas tilpnēs, tad šī situācija no PVN skatpunkta ir tieši salīdzināma ar situāciju lietā *Velker* (18). Ja tas tā ir, tad, manuprāt, nav nozīmes tam, ka lietā *Velker* pašumtiesības uz degvielu saglabājušā pusei, kas nebija kuču operators, turpretī šajā lietā degviela jau atrodas kuču tilpnēs.

42. Tomēr ir rūpīgi jāapsver, kas ir puse vai puses, kurām faktiski ir piešķirtas tiesības izmantot degvielu tātpat kā pašniekam. Tiklīdz degviela ir piegādāta kučā, ko izmanto kučošanai atklātā jūrā, degvielas tvertnē, ir raksturīgi grūti iedomāties, ka tā tiks “izmantota” citam mērķim, nevis patērētājam uz attiecīgā kuča (un tātad, ka to izmantos operators), lai apmierinātu vajadzības pēc kurināmā. Jebkura cita degvielas faktiskā izmantošana, ko veic cita persona, nevis kuča operators, šīet, liktu veikt tādās darbībās, kuras praktiski ir grūti īstenojamas (19). Praktiski nepastāv iespēja, ka degviela netiks patērēta kučā vajadzībām, un šīet neiespējami, ka starpnieks laikā, kurā viņš var būt juridiskais pašnieks, vēlēsies uzņemties atbildību, kāda izriet no pašumtiesībām (veidā, kas izpaužas, piemēram, kā izmaksas par glabāšanu un apdrošināšanu), lai to izmantotu citiem mērķiem. Turpretī lietā *Velker* ir skaidrs, ka līdz pārdošanai *Forsythe Velker* gan faktiski, gan juridiski bija tādā stāvoklī, kurš tam pāva izmantot sējumu, kuri atradās pie *Vehoeven* un *OVA*, lai tie tiktu nosūtīti jebkurai citai pusei, ar kuru *Velker* vēlētās noslēgt līgumu.

43. Šādos apstākļos man šīet, ka labākā analīze, aplūkojot PVN direktīvas 14. panta 1. punktu minēto “tiesību nodošanu rēķoties ar materiālu pašumu kā pašniekam”, ir šāda.

44. Kamēr nav notikusi vienošanās par visiem pārdošanas aspektiem un piemērojot spēkā esošos līguma noteikumus, piegādātājam (šajā lietā – vispirms *FBK* un pēc tam starpnieks vai starpnieki) ir pašumtiesības kā juridiskajam pašniekam un, protams, viņam ir tiesības prasīt samaksu par degvielu (iespējams, ieskaitot – atkarībā no apstākļiem un piemērojamajām tiesību normām – jēras cēlu par kuči) (20). Tomēr, sēkot no piegādes brīža uz kuču tvertnēm, faktiski tas ir operators, kurš ir situācijā, kurā viņš var izmantot degvielu tāt, it kā viņš būtu tās pašnieks, un PVN mērķiem šis ir brēdis, kad notiek piegāde, kura atkarībā no apstākļiem ir jāapliek ar nodokli vai kurai ir jāpiemēro atbrīvojums.

45. Fakts, ka piegādes laikā divas vai vairākas reizes notiek juridisko pašumtiesību nodošana, neietekmē minēto pienākumu maksāt nodokli vai šo atbrīvojumu. Būtiski ir tas, ka pastāv viena vienīga “tiesību nodošana rēķoties ar materiālu pašumu kā pašniekam” PVN direktīvas 14. panta 1. punkta izpratnē, kā tas ir interpretēts judikatūrā, un šī nodošana ir vienreizēja preču piegāde. Šāda pieeja nav pretrunā 148. panta mērķiem. Šajā ziņā “tiesības [...] rēķoties [...] kā” ar pašumu ir jāsaprot tādējādi, ka ar to ir domātas personas tiesības izmantot, patērēt un/vai citādi izmantot šo pašumu neatkarīgi no tā, vai šīm tiesībām ir piemērojamas turpmākās līgumsaistības, it paši pienākums veikt samaksu par attiecīgo pašumu (mantu).

46. Šāda pieeja, manuprāt, ir ne tikai saderīga ar PVN direktīvas tekstu, kā tas ir interpretēts judikatūrā (tā atbilst definīcijai par “tiesību nodošanu rēķoties ar materiālu pašumu kā pašniekam” nolikuma sērijā lietā *Safe*, un atšķirīgo apstākļu dēļ vien tā nav pretrunā *Velker* judikatūrai), bet arī veicina “pareizu un godīgu” atbrīvojuma piemērošanu, kas (kaut gan formāli

tas attiecas uz nosacījumiem, kurus paredz dalībvalstis, nevis pašā direktīvā paredzētajiem nosacījumiem) ir viens no PVN direktīvas 131. pantā noteiktajiem mērķiem. Kā ir norādījis *FBK*, procedūra, ar kuru iekasē PVN un pēc tam to atmaksā citās dalībvalstīs reģistrētiem nodokļu maksātājiem, prasa lielus resursus un no tās nav nekādas jēgas, ja degviela ir piegādāta kuģu, kuri tiek izmantoti kuģošanai atklātā jūrā, tilpņus un ja šo degvielu praktiski nevar izmantot nekā citādi kā vien ar mērķi, kuram ir paredzēts atbrīvojums. Šie apsvērumi turklāt ir sāderīgi ar tiem, kurus izteica Tiesa spriedumā lietā *A*; ar spriedumu lietā *Auto Lease Holland*, kaut arī minētās lietas apstākļi nebija tieši paši, ir ietverta šāda argumentācija.

47. Tomēr ir iesniegti arī citi apsvērumi, no kuriem izriet pretējs risinājums, tos galvenokārt ir iesniegušas Lietuvas valdība un Komisija, un no tiem ir jāapskata apsvērumi, kuri šāiet esam būtiski.

*Apsvērumi, kas iesniegti par labu atšķirīgai analīzei*

48. Pirmkārt, tiek apgalvots, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nodokļu neitralitātes princips nozīmē, ka saimnieciskās darbības subjektiem, kuri veic viena veida darījumu, nevar piemērot atšķirīgu attieksmi PVN iekasēšanā un šādā ziņā atbrīvojumi ir šauri interpretējami, jo tie ir izņēmumi no vispārīgā principa, ka PVN ir iekasājams par visām preču piegādēm vai sniegtajiem pakalpojumiem, kurus par maksu ir sniegusi persona, kas ir nodokļu maksātāja. Tomēr šā prasība nenozīmē, ka atbrīvojumu noteikšanai izmantotais formulējums būtu interpretējams tādējādi, ka tiem tiktu atēmta tiem paredzētā iedarbība (21). Līdz ar to šādā izpratnē PVN direktīvas 148. panta a) punkts ir interpretējams šauri, kas nozīmē, ka tas aprobežojas tikai ar pārdājuma darījumu, kurš – kā uz to norāda Komisija un Lietuvas valdība – ir stadija, kurā degviela tiek “eksportēta”.

49. Manuprāt, nepastāv šāda pretruna starp šo pieeju un manu iepriekš piedāvāto analīzi.

50. Pirmkārt, ja lietā *Velker* tiek apskatītas secīgas piegādes un katram nākamajam juridiskajam pašniekam ir pilnas tiesības izmantot degvielu šādā statusā – gan juridiski, gan fiziski –, vēl pirms ir noticis darījums, kurš tiek pielīdzināts eksportam (22), tad es pilnīgi piekrītu, ka, ievērojot šauru – vai jebkādu racionālu – interpretāciju, PVN direktīvas 148. panta a) punkts paredzētais atbrīvojums var tikt piemērots vienīgi šādā brīdī. Turpretī, ja tiesības faktiski izmantot degvielu kā pašniekam vai tādā pašā veidā kā pašniekam tiek nodotas tikai vienreiz, proti, šādes posmā, kurš pielīdzināms eksportam un pēc kura jebkurš starpdarījums vai nākamais darījums būtu bēdīgs nozīmē vienīgi maksājuma prasījuma nodošanu kuģa operatoram, tad interpretācija, atbilstoši kurai degvielas piegāde ietver arī starpniecības vai turpmākos tiesiskos darījumus, patiesībā nav plašāka. Šāda interpretācija nav arī pretrunā nodokļu neitralitātes principam, jo starpnieki – šādā lietā starp *FBK* un kuģa operatoru – nav to pašu darījumu dalībnieki, kurus veica *OVA* vai *Verhoeven* lietā *Velker*. Šie pārdājie veica pārdošānu tirgū, kurā degvielas galamērķis vēl nebija zināms, un tas varēja būt atšķirīgs; starpnieki šādā lietā turpretī ir puses darījuma par tādās degvielas pārdošānu ar uzcenojumu, kuras galīgais izlietojums jau ir noteikts.

51. Otrkārt, Lietuvas valdība atsaucas uz 2011. gada 1. jūlija PVN komitejas pamatnostādni, kurās komiteja “gandrīz vienprātīgi” ir vienojusies, ka PVN direktīvas 148. panta c) punkts paredzētais atbrīvojums ir piemērojams vienīgi remonta pakalpojumiem, kuri ir sniegti kuģa operatoram tieši, un tie nevar tikt paplašināti ne uz kāda veida saistītiem pakalpojumiem, kas sniegti agrāk komercdarījumu šādes stadijā, it īpaši attiecībā uz apakšuzņēmumiem (23). Tiesas šādā šā pati valdība atsaucās arī uz 2014. gada 24. un 25. februāra vadiņiem, kurās, ievērojot spriedumu lietā *A*, PVN komiteja atkal “gandrīz vienprātīgi” ir vienojusies, ka *inter alia* šis pats atbrīvojums nekādos apstākļos nav piemērojams piegādēm, kas ir veiktas agrāk komercdarījumu šādes stadijā pirms piegādes personai nodokļu maksātājam, kura iegūtā kuģi ar



nol?ku to t?l?t?ji iz?r?t (24).

52. J?patur pr?t?, ka vadl?nij?s ir ietverti tikai konsultat?v?s komitejas viedok?i. T?s nav uzskat?mas par ES ties?bu ofici?lo interpret?ciju, un t?m nav oblig?ti j?b?t sa??muš?m Eiropas Komisijas piekrišanu. T?s nav saistošas ne Eiropas Komisijai, ne dal?bvalst?m, un t?s var izv?l?ties, vai t?s iev?rot. Protams, t?s pavairojot, ir “j?min šis br?din?jums” (25).

53. Tom?r, pat ja b?tu j??em v?r? pamatnost?dnes, manupr?t, noz?m?gi ir divi punkti. Pirm?s vadl?nijas, uz kur?m tiek izdar?ta atsauce, ac?mredzami attiecas uz remonta pakalpojumiem, kurus sniedz apakšuz??m?ji, nevis pre?u pieg?d?m (šaj? liet? – degvielu). Otraj?s vadl?nij?s ir min?ts, ka tad, ja preces uzpildei un apg?dei ir pieg?d?tas tieši personai nodok?u maks?t?jai, kura izmanto ku?i uz??m?jdarb?bai atkl?t? j?r?, ir piem?rojams PVN direkt?vas 148. panta a) punkt? min?tais atbr?vojums neatkar?gi no t?, vai ku?is tiek izmantots kop? ar citiem lietot?jiem, kuri to neizmanto vien?gi uz??m?jdarb?bai (26). Kaut ar? min?tais punkts attiecas konkr?ti uz kop?gu ku?a izmantošanu, nevis dar?juma stadiju komercdar?jumu ??d?, tom?r atsauce uz prec?m, “kas pieg?d?tas tieši personai nodok?u maks?t?jai, kura izmanto ku?i uz??m?jdarb?bai atkl?t? j?r?”, š?iet, nor?da uz pie??mumu, ka t? ir *tieša pieg?de operatoram*, kas ir 148. panta a) punkt? paredz?t? atbr?vojuma piem?rošanas pamats.

54. L?dz ar to PVN komitejas vadl?nij?s es neatrodu neko t?du, ar ko var?tu tikt atsp?kots viedoklis, pie kura es non?cu iepriekš 44. punkt?.

55. Trešk?rt, no PVN direkt?vas 14. panta 2. punkta c) apakšpunkta (27), to apl?kojot it ?paši š?s pašas direkt?vas 28. panta (28) un 311. panta 1. punkta 5. apakšpunkta (29), k? ar? Tiesas judikat?ras (30) gaism?, Komisija secina, ka uz starpniekiem šaj? liet? ir j?raug?s t?, ka tie vispirms ir ieg?d?jušies attiec?go degvielu un tad to pieg?d?juši ku?a operatoram, veicot divus atseviš?us dar?jumus, no kuriem tikai p?d?jam ir piem?rojams 148. panta a) punkt? paredz?tais atbr?vojums.

56. Kaut ar? man ir saprotama argument?cija š? viedok?a pamat?, es uzskatu, ka t? jau liel? m?r? ir apskat?ta manis veiktaj? PVN direkt?vas 148. panta a) punkta interpret?cij?. Š? interpret?cija ir pamatota ar vajadz?bu noteikt, cik daudz reižu ir notikusi “ties?bu r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam” nodošana PVN piem?rošanas m?r?iem, un t? var sakrist un var nesakrist – atkar?b? no apst?k?iem – ar juridisko ties?bu uz šo ?pašumu nodošanas reižu skaitu. Pamatlietas apst?k?iem, kur degviela tiek pieg?d?ta tieši uz ku?u, kas tiek izmantoti ku?ošānai atkl?t? j?r?, tilpn?m un to p?c š?s pieg?des (ar nosac?jumu, ka to p?rbauda valsts tiesa) var izmantot tikai š? ku?a operators, neb?t nav oblig?ti j?b?t sal?dzin?miem ar apst?k?iem, kur notiek pakalpojumu pieg?de, izmantojot starpnieku, vai lietotu pre?u, m?kslas darbu, kolekcijas priekšmetu vai senlietu pieg?de.

57. Tom?r v?lreiz ir j?uzsver, ka, piem?rojot PVN direkt?vas 148. panta a) punktu atbilstoši manis pied?v?tajai interpret?cijai, valsts tiesai ir r?p?gi j?konstat? lietas dar?jumu faktiskie apst?k?i un ne vienm?r visi dar?jumi par degvielas pieg?di, kuros ir iesaist?ts viens vai vair?ki starpnieki, ir atbr?vojami no PVN atbilstoši šai normai.

## **Secin?jums**

58. ?emot v?r? visus iepriekš?jos apsv?rumus, es uzskatu, ka Tiesai b?tu j?sniedz š?da atbilde uz *Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s* uzdoto jaut?jumu:

Ja Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 148. panta a) punkt? min?tajos apst?k?os ir pier?d?ts, ka p?rdev?js pieg?d? preces ku?a uzpildei ar degvielu un apg?dei a) tieši ku?a operatoram t?d?j?di, ka b) p?d?jais

t?l?t?ji un bez nosac?jumu izvirk?šanas ieg?st un p?rdev?js nekav?joties zaud? ties?bas izmantot š?s preces k? ?pašnieks un c) neviena cita persona neieg?st vai nezaud? š?das ties?bas p?r t?m paš?m prec?m, tad dar?jums, ar kuru p?rdev?js nodod š?s ties?bas, dar?jums, ar kuru ku?a operators ieg?st š?s pašas ties?bas, un jebkurš starpniec?bas dar?jums, ar kuru treš?s puses var ieg?t vai nodot t?l?k ties?bas, kur?s neietilpst ties?bas izmantot š?s preces k? ?pašniekam, ir j?atbr?vo no PVN.

Citos apst?k?os atbilstoši šai normai no PVN ir atbr?vojams tikai t?ds dar?jums, ar kuru ku?a operators ieg?st ties?bas izmantot preces k? ?pašnieks.

Katr? zi?? t? ir kompetent? valsts tiesa, kurai saska?? ar atbilstošajiem faktiem ir j?konstat?, kas un k?d? stadij? ieg?st ties?bas faktiski izmantot preces t?, k? ar t?m r?kotos ?pašnieks, un š?da konstat?cija nav atkar?ga tikai no pre?u juridisko ?pašumties?bu nodošanas saska?? ar piem?rojamo tiesisko regul?jumu.

1 – Ori?in?lvaloda – ang?u.

2 – Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?va 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV L 347, 1. lpp.).

3 – Tiesa ir atzinusi, ka Nodok?u str?du komisija ir tiesa LESD 267. panta izpratn?, skat. spriedumu *Nidera Handelscompagnie* (C?385/09, EU:C:2010:627, 34.–40. punkts).

4 – Skat. t?l?k 55. un n?kamos punktus.

5 – Padomes 1977. gada 17. maija Sest? direkt?va 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma (OV L 145, 1 lpp.).

6 – Spriedums *Velker International Oil Company* (C?185/89, EU:C:1990:262; turpm?k tekst? – “*Velker*”; 22. un 24. punkts); skat. ar? spriedumu *Elmeka* (no C?181/04 l?dz C?183/04, EU:C:2006:563; turpm?k tekst? – “*Elmeka*”; 23. punkts).

7 – Skat., piem?ram, spriedumus *Cimber Air* (C?382/02, EU:C:2004:534) un *A* (C?33/11, EU:C:2012:482; turpm?k tekst? – “*A*”).

8 – Skat. it ?paši 51.–56. punktu.

9 – Ir ierosin?ts, ka starp *FBK* un operatoru var past?v?t vair?ku starpnieku ??de. Pat š?d? gad?jum? PVN re??mam dar?jumiem ir j?b?t t?dam pašam neatkar?gi no iesaist?to starpnieku daudzuma. Jaut?jums ir par to, vai atbr?vojums ir piem?rojams tikai p?d?jam dar?jumam s?rij? vai visai dar?jumu s?rijai kopum?.

10 – Cits jaut?jums bija par to, vai p?rdošanai *Forsythe* atbr?vojums bija piem?rots pareizi, ?emot v?r?, ka *Forsythe* uzglab?ja degvielu krast? pirms t?s iepild?šanas ku?os, kuriem t? bija paredz?ta. Tiesa konstat?ja, ka atbr?vojums š?dos apst?k?os ticis piem?rots pareizi, tom?r šim jaut?jumam nav noz?mes šaj? liet?.

11 – Spriedums *Velker*, 20.–24. punkts.

12 – Tagad – PVN direkt?vas 148. panta d) punkts; spriedums *Elmeka*, 17.–25. punkts.

13 – Sest?s direkt?vas 15. panta 6. punkts, tagad – PVN direkt?vas 148. panta f) punkts.

14 – Spriedums A, it ?paši 41.–57. punkts.

15 – Spriedums *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C?320/88, EU:C:1990:61; turpm?k tekst? – “Safe”, 7. un 13. punkts); skat. neseno spriedumu *Evita?K* (C?78/12, EU:C:2013:486, 33. un 34. punkts un tajos min?t? judikat?ra).

16 – Spriedums *Auto Lease Holland* (C?185/01, EU:C:2003:73; turpm?k tekst? – “Auto Lease Holland”; it ?paši 33.–36. punkts).

17 – Skat. iepriekš 23. un 24. punktu. Šeit ir l?dz?ba ar situ?ciju liet? *Auto Lease Holland* taj? zi??, ka, kam?r pieg?de nav pabeigta un par to nav izrakst?ts r??ins, pusei, kura s?kotn?ji veic samaksu par to, ir tikai aptuvena nojausma par to, k?ds b?s degvielas apm?rs.

18 – Skat. iepriekš 28. un 29. punktu.

19 – T?d?j?di ir gr?ti pie?emt, ka (par labu attiec?gaj?m person?m) degviela, kas ir uzpild?ta ku?? A, p?c tam tiks atlieta atpaka?, lai uzpild?tu ku?i B, pirms ku?is uz?em kursu, tam visam notiekot, ostas vai muitas iest?d?m to neiev?rojo?

20 – Skat., piem?ram, *BIMCO (Baltic and International Maritime Council)* [Baltijas un Starptautisk?s J?ras padomes] Standarta bunkurl?guma 10. klauzulu un *BIMCO Bunker Non-Lien Clause for Time Charter Parties* [Bunkura neap??l?šanas klauzulu frakt?šanas uz laiku pus?m] (<https://www.bimco.org>). Par j?ras ??l?m visp?r?gi skat., piem?ram, Baatz, *Maritime Law* [J?ras ties?bas], izd. Routledge, 2014 (3. izd.), 490. un 491. lpp.

21 – Skat., piem?ram, spriedumu *Navicon* (C?97/06, EU:C:2007:609, 21. un 22. punkts un tajos min?t? judikat?ra).

22 – J?patur pr?t?, ka atbr?vojuma ?stais m?r?is ir t?ds, ka dar?jums tiek piel?dzin?ts eksportam; skat. spriedumu *Velker*, 21. punkts.

23 – Pamatnost?dnes, kas pie?emtas 93. s?d?, 2011. gada 1. j?lij?, Dokuments E – taxud.c.1(2012)553296 – 722 REV.

24 – Pamatnost?dnes, kas pie?emtas 100. s?d?, 2014. gada 24. un 25. febru?r?, Dokuments D – taxud.c.1(2014) 2716782 – 803, 1. punkts.

25 – Šis br?din?jums un nosac?jums ir nodruk?ts katr? vatl?niju lappus?.

26 – Vadl?niju 3. punkts.

27 – Skat. iepriekš 3. punktu.

28 – “Ja nodok?u maks?t?js, kas darbojas sav? v?rd?, bet k?das citas personas interes?s, ir iesaist?ts pakalpojumu sniegšan?, uzskata, ka tas pats ir sa??mis un sniedzis šos pakalpojumus”.

29 – ““Tirgot?js, kas ir nodok?u maks?t?js”, ir jebkurš nodok?u maks?t?js, kas, veicot saimniecisko darb?bu un ar nol?ku t?l?k p?rdot, p?rk vai izmanto savas saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m vai import? lietotas preces, m?kslas darbus, kolekciju priekšmetus vai senlietas neatkar?gi no t?, vai šis nodok?u maks?t?js r?kojas sav?s vai k?das citas personas interes?s saska?? ar l?gumu, kur? par pirkšanu vai p?rdošanu paredz?ts maks?t komisijas maksu.”

30 – Spriedums *Henfling u.c.* (C?464/10, EU:C:2011:489, 34.–36. punkts): saska?? ar “juridisku fikciju par to, ka tiek veiktas divas identiskas pakalpojumu sniegšanas darb?bas p?c

k?rtas [..], [..] tiek pie?emts, ka komisijas [..] ir sa??mis min?tos pakalpojumus no saimniecisk?s darb?bas veic?ja, kura interes?s vi?š darbojas [..], un, otrk?rt, p?c tam pats sniedzis šos pakalpojumus klientam”. T? k? attiec?gais noteikums “ir formul?ts visp?r?gi un neietver ierobežojumus saist?b? ar t? piem?rošanas vai darb?bas jomu, [š?] fikcija attiecas ar? uz atbr?vojumu no PVN piem?rošanu [..]”.