

Pagaidu versija

ENERĢLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]

SECINĀJUMI,

sniegti 2018. gada 25. jūlijā (1)

Lieta C-414/17

AREX CZ a.s.

pret

Odvolací finanční ředitelství

(*Nejvyšší správní soud* (Čehijas Republikas Augstākā administratīvā tiesa) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Akcīzes preces – Preču piegādes atbrīvojums no nodokļa Savienības iekšējās nosūtīšanas vai transportēšanas ietvaros – Piegādes darījums – Preču pārvietošanas attiecināšana uz vienu piegādi piegādes ķēdē – Akcīzes preču transportēšana atliktās nodokļa maksāšanas režīmā

I. Ievads

1. Šīs tiesvedības atkal ir par jautājumu, kurš darījums starptautiskajā pārdošanas ķēdē ir jāuzskata par piegādi Kopienas iekšienē, kas ir atbrīvota no nodokļa, ja notiek tikai fiziska preču pārvietošana. Atšķirībā no līdz šim izskatītajām lietām te tomēr nav runas vienīgi par ķēdi ar diviem posmiem (2). Līdz ar to tiesvedība dos Tiesai iespēju vēl vairāk precizēt kritērijus par preču pārvietošanas attiecināšanu uz konkrētu piegādi pārdošanas ķēdē.

2. Pamatlietā Austrijas uzņēmums pārdēvē ehu tirgotājiem degvielu, tādēļ akcīzes precī. Vispirms degviela vairākas reizes tika pārdošana ehu starpniekiem, līdz visbeidzot tā tika pārdošana ehu uzņēmumam Arex CZ (turpmāk tekstā – “Arex”), kas to savā Austrijā un ar saviem transportlīdzekļiem transportēja uz Čehijas Republiku.

3. Arex pieņēma, ka viens no ehu starpniekiem ir ar nodokli valstī apliekamas piegādes saņēmējs. Šī iemesla dēļ tas kļuva priekšnodokli atskaitījuma ehu darījuma partnerim samaksājot PVN. Turpretī Čehijas Finanšu padome uzskatīja, ka Arex kļuva ar nodokli apliekamas piegādes saņēmējam šajā ziņā neesot tiesību uz priekšnodokļa atskaitījumu. Tieši pretēji, Arex esot jāapliek ar nodokli iegādē Kopienas iekšienē Čehijas Republikā.

4. Ēmot vēl tik lielu pārdošanas darījumu skaitu un tikai vienu vienīgu starptautisku preču

pārvietošanu, iesniedzējtiesa jautā, kura no piegādātām Kopienas iekšienē ir atbrīvota no nodokļa. Turklāt it īpaši rodoties jautājums, vai ir kāda nozīme tam, ka transportēšana tika veikta īpašā akcīzes nodokļa atliktās maksāšanas režīmā (3).

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

5. Atbilstošās Savienības tiesību normas ir ietvertas Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) (4), kā arī Padomes Direktīvas 2008/118/EK (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārīgu režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK (turpmāk tekstā – “Akcīzes nodokļa direktīva”) (5), normās.

6. Attiecībā uz akcīzes preču tirdzniecību Kopienas iekšienē PVN direktīvas 36. apsvērumā ir paredzēts:

“Lai ieguvēji būtu gan attiecīgās personas, kurām jāmaksā PVN, gan kompetentās pārvaldes iestādes, PVN piemērošanas metodes konkrētām piegādātām un akcīzes preču iegādei Kopienas iekšienē vajadzētu saskaņot ar deklarācijas procedūru un pienākumiem attiecībā uz šādu preču nosūtīšanu uz galamērķi citā dalībvalstī, kā tas paredzēts Padomes Direktīvā 92/12/EEK (6) (1992. gada 25. februāris) par vispārīgu režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību.”

7. PVN direktīvas 2. pantā ir noteikts:

“1. PVN uzliek šādiem darījumiem:

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

b) preču iegādei Kopienas iekšienē, ko par atlīdzību kādā dalībvalstī teritorijā veic –

i) nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās, vai juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, ja pārdevējs ir nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās un kam nav tiesības uz 282. līdz 292. pantā paredzēto mazo uzņēmumu atbrīvošanu no nodokļa un uz ko neattiecas 33. vai 36. pants;

[..]

iii) akcīzes preču gadījumā, ja akcīzes nodoklis, ko piemēro iegādei Kopienas iekšienē, saskaņā ar Direktīvu 92/12/EEK ir iekasājams dalībvalstī teritorijā, nodokļa maksātājs vai juridiskā persona, kas nav nodokļa maksātāja, kuru citā veidā neuzliek PVN saskaņā ar 3. panta 1. punktu.”

8. PVN direktīvas 3. panta 1. punkts ir paredzēts, ka noteiktas preču iegādes Kopienas iekšienē, atkarībā no 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punkta, neapliek ar PVN, it īpaši noteiktas nodokļa maksātāja vai juridiskas personas, kas nav nodokļa maksātāja, veiktas iegādes, kas nepārsniedz konkrētu robežvērtību kalendārā gadā (tā dēvētais mazo uzņēmumu regulējums).

9. “Preču piegāde” tās pašas direktīvas 14. pantā ir definēta kā tiesību nodošana rēķoties ar materiālu pašumu kā pašniekam.

10. Saskaņā ar PVN direktīvas 20. pantu “preču iegāde Kopienas iekšienē” ir tiesību rēķoties

k? ?pašniekam ar kustamu materi?lu ?pašumu, ko p?rdev?js, pirc?js vai cita persona p?rdev?ja vai pirc?ja v?rd? nos?ta vai transport? pirc?jam uz galam?r?i dal?bvalst?, kas nav nos?t?šanas vai transport?šanas s?kumpunkta dal?bvalsts, ieg?šana.

11. Š?s direkt?vas IX sada?as "Atbr?vojumi" 4. noda?as 138. pant? ir noteikts:

"1. Dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a t?du pre?u pieg?di, kuras p?rdev?js, pirc?js vai cita persona p?rdev?ja vai pirc?ja v?rd? nos?ta vai transport? uz galam?r?i ?rpus to attiec?g?s teritorijas, bet Kopien?, ja pieg?di veic citam nodok?a maks?t?jam vai juridiskai personai, kas nav nodok?a maks?t?ja un kas k? t?da r?kojas dal?bvalst?, kas nav nos?t?šanas vai transport?šanas s?kumpunkta dal?bvalsts.

2. Papildus 1. punkt? min?taj?m pre?u pieg?d?m dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a š?dus dar?jumus:

[..]

b) t?du akc?zes pre?u pieg?des, kuras p?rdev?js, pirc?js vai cita persona p?rdev?ja vai pirc?ja v?rd? nos?ta vai transport? pirc?jam uz galam?r?i ?rpus to attiec?g?s teritorijas, bet Kopien?, ja pieg?des veic t?diem nodok?a maks?t?jiem vai t?d?m juridisk?m person?m, kas nav nodok?a maks?t?jas, kuru to pre?u ieg?d?m Kopienas iekšien?, kas nav akc?zes preces, saska?? ar 3. panta 1. punktu neuzliek PVN, ja š?s preces ir nos?t?tas vai transport?tas saska?? ar Direkt?vas 92/12/EEK 7. panta 4. un 5. punktu vai 16. pantu."

12. Š?s direkt?vas 139. panta 1. punkt? ir paredz?ts:

"Š?s direkt?vas 138. panta 1. punkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a neattiecas uz pre?u pieg?di, ko veic nodok?a maks?t?ji, uz kuriem attiecas 282. l?dz 292. pant? paredz?tais atbr?vojums mazajiem uz??mumiem.

T?pat šis atbr?vojums neattiecas uz pre?u pieg?di nodok?a maks?t?jiem vai juridisk?m person?m, kas nav nodok?a maks?t?jas, kuru pre?u ieg?d?m Kopienas iekšien? saska?? ar 3. panta 1. punktu neuzliek PVN."

13. Direkt?vas 92/12 7. panta 4. un 5. punkt? un 16. pant? l?dz t?s atcelšanai ar Akc?zes nodok?a direkt?vu bija ietverti noteikumi par atlikt?s nodok?a maks?šanas rež?mu. Saska?? ar Akc?zes nodok?a direkt?vas 4. panta 7. punktu "atlikt?s nodok?a maks?šanas rež?ms" ir nodok?a rež?ms, kurš tiek piem?rots t?du akc?zes pre?u ražošanai, p?rstr?dei, glab?šanai vai p?rvietošanai, uz ko neattiecas muitas maks?jumu atlikšanas proced?ra vai rež?ms, un kura rezult?t? akc?zes nodok?a maks?šana tiek atlikta.

14. Š?s direkt?vas 4. panta 9. punkt? k? "re?istr?ts sa??m?js" ir defin?ta fiziska vai juridiska persona, kurai galam?r?a dal?bvalsts kompetent?s iest?des ir devušas at?auju, veicot savu darb?bu, saska?? ar šo iest?žu noteiktiem nosac?jumiem sa?emt akc?zes preces no citas dal?bvalsts, piem?rojot atlikt?s nodok?a maks?šanas rež?mu.

15. Atbilstoši Akc?zes nodok?a direkt?vas 17. panta 1. punkta a) apakšpunktam p?rvietošanu, piem?rojot atlikt?s nodok?a maks?šanas rež?mu, uz akc?zes pre?u noliktavu vai re?istr?tam sa??m?jam var veikt tikai noliktavas tur?t?js vai re?istr?ts nos?t?t?js. Noteiktos apst?k?os ir iesp?jama tieša pieg?de galam?r?a valst?, ja tieš?s pieg?des vietu ir nor?d?jis noliktavas tur?t?js vai re?istr?tais sa??m?js (Akc?zes nodok?a direkt?vas 17. panta 2. punkts).

16. Saska?? ar Akc?zes nodok?a direkt?vas 7. panta 1. punktu akc?zes nodoklis k??st uzliekams br?d?, kad preces tiek nodotas pat?ri?am, un dal?bvalst?, kur? tas tiek veikts.

Nodošana patērīam tostarp notiek, kad preces saņem reīstrīts saņēmījs, skat. Akcīzes nodokļa direktīvas 7. panta 3. punkta a) apakīspunktu.

B. Ēehījas tiesības

17. Saistībī ar piemīrojamījīm ēehījas tiesībīm it īpaīī ir īnorīda uz Likuma par pievienotīs vīrtībības nodoklī 64. pantu, ar kuru valsts tiesībī sistīmī ir transponīts PVN direktīvas 138. pants. Saskaīī ar to akcīzes preīu piegīde Kopienas iekīīenī, kas tiek veikta atlīktīs nodokļa maksīīšanas reīīmī, ir atbrīvota no PVN, ja tī tiek veikta tīdam nodokļa maksītījam vai tīdī jurīdiskī personī, kas nav nodokļa maksītīja, kurī citī dalībvalstī nav reīstrīti kī nodokļa maksītījī.

III. Fakti un prejudīcīlī nolīmuma tiesvedība

18. Pamatlīetas priekīšmets ir vairīki degvīelas, kuras sīkotnījī izcelsme ir *Shell Austria GmbH* pīrīstrīdes rīpnīcīs Austrijī, pīrīdoīšanas darījūmī. Austrijas *Doppler Mineralölle GmbH* (turpmīk tekstī – “*Doppler*”) to pīrīdeva īetrīm dāīīdīm sabīedrībīm, proti, *Burley s.r.o.*, *Profikredit s.r.o.*, *Bore s.r.o.* un *Top Ten Development s.r.o.* (turpmīk tekstī – “ēehījas sīkotnījīe pīrcījī”), kas ir reīstrītas ēehījas Republikī.

19. ēehījas sīkotnījīe pīrcījī bīja noslīguīī līgumu ar *Garantrans s.r.o.* (turpmīk tekstī – “*Garantrans*”), kas darboīīs to labī kī reīstrīts saņēmījs Akcīzes nodokļa direktīvas noīīmī, lai bītu iespījama transportīīšana atlīktīs nodokļa maksīīšanas reīīmī.

20. ēehījas sīkotnījīe pīrcījī pīrīdeva degvīelu citām ēehījas Republikī reīstrītam īīdes posmam. Šīs posms dāīīs gadījūmos bīja *TM Truck s.r.o.*, citos – *Cllaruss Gall s.r.o.* Šīe uzīīmūmī savukīrt pīrīdeva degvīelu *Kont Fuel Distribution s.r.o* (turpmīk tekstī – “*Kont Fuel*”) vai citos gadījūmos – *Benaft s.r.o.* (turpmīk tekstī – “*Benaft*”), tieīīajam *Arex* darījūmu partnerīm. *Kont Fuel* un *Benaft*, veīcot pīrīdoīīšanu *Arex*, norīdīja ēehījas PVN, ko samaksīja *Arex* un *Kont Fuel* vai *Benaft*. *Arex* veīca priekīīnodokļa atskaitījūmu attīecībī uz *Kont Fuel* vai *Benaft* samaksīto PVN.

21. Izmantojot paīīa uzīīmuma transportlīdzekīus, degvīela par *Arex* līdzekīēm atlīktīs nodokļa maksīīšanas reīīmī tīka transportīta no Austrijas uz ēehījas Republiku. Parastī akcīzes preces vīspīrīms ir īītransportī uz vīetu, kuru noteīcīs reīstrītais saņēmījs Akcīzes nodokļa direktīvas noīīmī, otrpus robeīīai, kur tīs tiek laīstas brīvī apgroīībī. Tīkī tad tīs var tīkt transportītas uz galamrīī. *Garantrans* samaksīja ēehījas Republikī akcīzes nodoklī ēehījas sīkotnījīo pīrcīju vīrdī.

22. Veīcot *Arex* nodokļu pīrībaudī, nodokļu īestīde uzskatīja, ka *Arex* kī no nodokļa atbrīvotas piegīdes Kopienas iekīīenī saņēmījs par īegīdī Kopienas iekīīenī ir īīapliēk ar nodoklī. Attīecīgī tī aprīīīnīja no jauna maksīījamo PVN un vīenlaīcīgī atskaitīja priekīīnodoklī. Tomīr tī līedza *Arex* priekīīnodokļa atskaitīīšanu attīecībī uz *Kont Fuel* vai *Benaft* samaksīto PVN. Proīī, PVN neesot bījīs īīmaksī vīspīrī, jo tī esot bījūsī no nodokļa atbrīvota piegīde Kopienas iekīīenī.

23. Turpīretīm *Arex* uzskata, ka ēehījas sīkotnījīe pīrcījī nebīja veīkuīī īegīdī Kopienas iekīīenī. Tas izrīetot jau no PVN direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakīspunkta, saskaīī ar kuru ar transportīīšanu atlīktīs akcīzes nodokļa maksīīšanas reīīmī saīstītī piegīde Kopienas iekīīenī vīenmīr ir atbrīvota. Tīpīcī ar nodoklī esot īīapliēk īīī piegīdei atbīlstoīī īegīde, kamīr par vīsīm pīcī tam notīekoīīm piegīdīm PVN esot īīmaksī ēehījas Republikī.

24. Vīspīrīms pret nodokļu īestīdes pīrīrīīīnu un nodokļa atskaitīīšanas atteīkumu *Arex*

iesniedza iebildumus *Odvolací finanční úřad* (Finanšu Apelācijas padome, atbildētāja pamatliet?), kas tika noraidīti, un pēc tam cēla prasību par noraidīto lēmumu. *Krajský soud v Českých Budějovicích* (Česke Budejovices apgabaltiesa, Čehijas Republika) prasību noraidīja. Apelācijas sēdēba par šo nolēmumu tiek izskatīta *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika). Tā nolēma tiesvedību apturēt un atbilstoši LESD 267. pantam, izmantojot prejudiciālo nolēmuma tiesvedību, uzdot Tiesai šādus jautājumus:

“1) Vai jebkurš nodokļa maksātājs ir jāuzskata par nodokļa maksātāju PVN direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakšpunkta nozīmē? Ja tā nav, uz kuriem nodokļa maksātājiem attiecas minētā norma?

2) Ja Tiesa atbildētu, ka PVN direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir piemērojams tādēļ situācijā, kādā ir pamatliet? (tas ir, preču pircējs ir nodokļa maksātājs, kas kā tās ir reālisti), vai minētā tiesību norma ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja šo preču nosūtīšana vai transportēšana notiek saskaņā ar Akcīzes nodokļa direktīvas attiecīgajām normām, piegāde, kas saistīta ar procedūru saskaņā ar Akcīzes nodokļa direktīvu, ir jāuzskata par piegādi, saistītu ar kuru ir tiesības uz atbrīvojumu no nodokļa atbilstīgi šai tiesību normai, kaut arī nosacījumi atbrīvojumam no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 138. panta 1. punktu, ņemot vērā preču transportēšanas attiecināšanu uz citu darījumu, citādi nav izpildīti?

3) Ja Tiesa atbildētu, ka PVN direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakšpunkts neattiecas uz tādēļ situāciju, kādā ir pamatliet?, vai tas, ka preces tiek transportētas saskaņā ar atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmu, ir izšķiroši, lai izņemtu jautājumu par to, uz kuru no vairākām secīgām piegādēm ir jāattiecināta transportēšana tiesību uz atbrīvojumu no PVN izpratnē saskaņā ar PVN direktīvas 138. panta 1. punktu?”

25. Tiesvedībā Tiesā rakstveida atbildējumus iesniedza Finanšu padome, Čehijas Republika un Eiropas Komisija. Šie lietas dalībnieki piedalījās arī 2018. gada 13. jūnija tiesas sēdē. *Arex* tiesas sēdē nebija likumīgi pārstāvēts. Šā iemesla dēļ tās sniegtie paskaidrojumi nevarēja tikt ņemti vērā.

IV. Juridiskais vērtējums

26. Visi jautājumi attiecas uz PVN direktīvas 138. pantu, kurā ir regulēts piegādes Kopienas iekšienē atbrīvojums no nodokļa. No tā, vai šā piegāde galu galā ir notikusi, ir atkarīgs, vai *Arex* priekšnodokļa atskaitēšana tika atteikta pamatoti. Proti, ja piegāde *Arex* patiešām bija atbrīvota no nodokļa, *Arex* vispār nebija jāmaksā PVN *Benaft* vai *Kont Fuel*. Līdz ar to tai arī nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitēšanu. Drīzāk *Arex* bija jāmaksā civiltiesiski prasīt atmaksāt *Benaft* vai *Kont Fuel* nepamatoti samaksāto PVN.

27. Ar attiecībā uz iegādes Kopienas iekšienē aplikšanas *a posteriori*, ko veikusi nodokļu iestāde, tiesiskumu (kas visbeidzot attiecībā uz *Arex* ir saimnieciski neitrāls, jo vienlaicīgi tika veikta priekšnodokļa atskaitēšana) Tiesa, ņemot vērā prasīto normas interpretāciju, var sniegt iesniedzējtiesai lietderīgas norādes strīda atrisināšanai (7). Proti, lai gan iegādes Kopienas iekšienē aplikšana ar nodokli ir regulēta direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunktā, šajā ziņā ir svarīgas arī normas par piegādes Kopienas iekšienē atbrīvojumu. Proti, preces piegāde Kopienas iekšienē un tās iegāde Kopienas iekšienē ir vienas medaļas divas puses.

28. PVN direktīvas noteikumu par preču starptautisku nosūtīšanu mērķis ir īstenot galamērķa valsts principu. Saskaņā ar šo principu ir jānodrošina, lai PVN kā patērētāja nodoklis tiktu samaksāts dalībvalstī, kurā notiek galapatēriņš. Šā iemesla dēļ starptautiskas piegādes gadījumā atbilstoši PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta i) punktam un 40. pantam ar nodokli tiek aplikta preces iegāde galamērķa valstī. Lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu, tās pašas preces

pieg?dei tom?r pirms tam ir j?b?t atbr?votai izcelsmes valst? (8). T?d?j?di pieg?de Kopienas iek?ien? un ieg?de Kopienas iek?ien? ir viena un t? pati saimniecisk? darb?ba (9).

29. Uzdodot pirmos divus jaut?jumus, iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai PVN direkt?vas 138. panta 2. punkta b) apak?punkts ?aj? saist?b? ietver ?pa?u noteikumu, k? ir j?nosaka atbr?vota pieg?de Kopienas iek?ien?, ja notiek akc?zes pre?u starptautiska transport?šana.

30. Vispirms t? v?las zin?t, vai PVN direkt?vas 138. panta 2. punkta b) apak?punkts visp?r ir piem?rojams t?dos apst?k?os k? pamatliet?. ?? iemesla d?? abi pirmie prejudici?lie jaut?jumi ir j?izskata kop?.

31. Tre?ais jaut?jums ir uzdots gad?jumam, ja PVN direkt?vas 138. panta 2. punkta b) apak?punkts pamatliet? nav piem?rojams vai no t? neizriet nek?das ?patn?bas attiec?b? uz atbr?vot?s starptautisk?s pre?u p?rvieto?anas attiecin?šanu uz noteiktu dar?jumu. L?dz ar to iesniedz?jtiesa jaut?, p?c k?diem krit?rijiem ir j?veic attiecin?šana. It ?pa?i t? v?las zin?t, vai attiecin?shan? ir noz?me tam, ka pre?u transport?šana tika veikta atlikt?s nodok?a maks?šanas re?m?. To es izskat??u p?c atbildes uz pirmajiem diviem jaut?jumiem snieg?šanas.

A. Par pirmajiem diviem jaut?jumiem

32. Iesniedz?jtiesa uzdod pirmos divus jaut?jumus, jo uzskata, ka direkt?vas 138. panta 2. punkta b) apak?punkt? ir paredz?ts ne tikai nodok?a atbr?vojums par akc?zes pre?u pieg?di Kopienas iek?ien?. Dr?z?k t? uzskata par iesp?jamu, ka norma var?tu ietvert ar? nor?d?jumu, ka pre?u p?rvieto?ana atlikt?s nodok?a maks?šanas re?m? ir j?attiecina uz konkr?tu pieg?di p?rdo?anas ??d?. Proti, no direkt?vas 138. panta 2. punkta b) apak?punkta varot secin?t, ka par atbr?votu no nodok?a vienm?r ir j?uzskata pieg?de, kas ir saist?ta ar pre?u transport?šanu atlikt?s nodok?a maks?šanas re?m?.

33. Direkt?vas 138. panta 2. punkta b) apak?punkts tad b?tu iz?iro? norma, lai *Doppler* pieg?di ?ehijas s?kotn?jiem pirc?jiem kvalific?tu k? Kopienas iek?ien? atbr?votu pieg?di. Visas turpm?k?s pieg?des k? iek?jas pieg?des v?l?k b?tu apliekamas ar nodokli ?ehijas Republik?. L?dz ar to *Arex* b?tu pamatoti veicis priek?nodok?a atskait?jumu attiec?b? uz PVN, kas samaks?ts *Benaft* vai *Kont Fuel*.

34. Tom?r nosac?jums ir t?ds, ka direkt?vas 138. panta 2. punkta b) apak?punkts faktiski ir visp?rpiem?rojams pieg?dei starp *Doppler* un ?ehijas s?kotn?jiem pirc?jiem. Uz to attiecas pirmais jaut?jums (skat. 1. da?u). P?c tam, uzdodot otro jaut?jumu, iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai no normas faktiski izriet, ka pieg?des ??d? par atbr?votu vienm?r ir j?uzskata pieg?de, kur? transport?šana notiek atlikt?s nodok?a maks?šanas re?m? (skat. 2. da?u).

1. PVN direkt?vas 138. panta 2. punkta b) apak?punkta piem?ro?anas joma (pirmais jaut?jums)

35. Saska?? ar Direkt?vas 138. panta 2. punkta b) apak?punktu dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a ar? t?du akc?zes pre?u pieg?di, "kuras .. nos?ta vai transport? [Kopienas iek?ien?], ja pieg?des veic t?diem nodok?a maks?t?jiem vai t?d?m person?m, kas nav nodok?a maks?t?jas, *kuru to pre?u ieg?d?m Kopienas iek?ien?, kas nav akc?zes preces, saska?? ar 3. panta 1. punktu neuzliek PVN*, ja ?s preces ir [...] transport?tas atlikt?s nodok?a maks?šanas re?m?". Direkt?vas 3. panta 1. punkts tostarp attiecas uz mazajiem uz??mumiem.

36. ?ehijas s?kotn?jie pirc?ji, neapstr?dami, nav "nodok?u maks?t?ji [...], kuru [cit?m] ieg?d?m Kopienas iek?ien? saska?? ar 3. panta 1. punktu neuzliek PVN". Ta?u iesniedz?jtiesa jaut?, vai direkt?vas 138. panta 2. punkta b) apak?punkts tom?r ir piem?rojams ?ehijas s?kotn?jiem

pirc?jiem, jo papildin?jums “kuru [...] ieg?d?m Kopienas iekšien? saska?? ar 3. panta 1. punktu neuzliek PVN” t?s skat?jum? attiecas tikai uz tieši pirms tam min?taj?m juridiskaj?m person?m, kas nav nodok?a maks?t?jas.

37. Proti, par to liecinot ?ehu valodas redakcijas teksts. Šaj? redakcij? ir runa par *vienu* nodok?a maks?t?ju un *vienu* personu, kas nav nodok?a maks?t?ja, vienskaitl?, kam?r papildin?jums “kuru [...] ieg?d?m Kopienas iekšien?” s?kas ar attieksmes vietniekv?rdu, kas ir vienskaitl? (“*jejíž*”). T?tad no gramatikas viedok?a tas attiecas tikai uz p?d?jo min?to juridisko personu, kas nav nodok?a maks?t?ja.

38. Š?iet, ka t? tom?r ir ?ehu valodas redakcijas ?patn?ba. Liel?k? da?a citu valodu redakciju attiecas uz nodok?u maks?t?jiem un person?m, kas nav nodok?u maks?t?jas, daudzskaitl?, ar ko abos gad?jumos sekojošais attieksmes vietniekv?rds, kas ar? var attiekties uz vair?k?m person?m, nepie?auj, ka no gramatikas viedok?a tas var?tu attiekties uz vienu no ab?m personu kategorij?m (10).

39. Atbilstoši Tiesas judikat?rai princip? vis?m valodu redakcij?m ir vien?ds juridiskais sp?ks (11), t?p?c no apst?k?a, ka vairum? valodu redakciju tiek izmantots konkr?ts regul?juma risin?jums, nek?dus secin?jumus izdar?t nevar. Ja Savien?bas ties?bu teksts daž?d?s valodu redakcij?s atš?iras, attiec?g? ties?bu norma ir j?interpret? atkar?b? no t? tiesisk? regul?juma, kur? š? ties?bu norma ietilpst, visp?r?j?s strukt?ras un m?r?a (12).

40. No š?s interpret?cijas izriet, ka 138. panta 2. punkta b) apakšpunkts attiecas tikai uz akc?zes pre?u pieg?di Kopienas iekšien? nodok?u maks?t?jiem un juridisk?m person?m, kas nav nodok?u maks?t?jas, uz kuru cit?m ieg?d?m Kopienas iekšien? *ikreiz* attiecas 3. panta 1. punkts. Proti, akc?zes pre?u pieg?des “parastajiem” nodok?u maks?t?jiem Kopienas iekšien? atbr?vojums izriet jau no PVN direkt?vas 138. panta 1. punkta.

41. No visas direkt?vas kopum? var secin?t, ka akc?zes preces PVN sist?m? princip? ir j?uzskata par “prec?m” direkt?vas 138. panta 1. punkta izpratn?. T? tiek pie?emts ar? direkt?vas 3. panta 1. punkta b) apakšpunkt?, kur? ir paredz?ts iz??mums no aplikšanas ar nodokli “pre?u [ieg?dei] [...], kas nav [...] akc?zes preces”.

42. Lai ar? “pre?u” pieg?de nodok?u maks?t?jiem ir atbr?vota jau atbilstoši direkt?vas 138. panta 1. punktam, direkt?vas 138. panta 2. punkta b) apakšpunkts b?tu lieks tikt?l, cikt?l taj? ir paredz?ts akc?zes pre?u pieg?des “parastajiem” nodok?u maks?t?jiem atbr?vojums.

43. Lai direkt?vas 138. panta 2. punkta b) apakšpunktam šaj? zi?? pieš?irtu regulat?vo saturu, kas p?rsniedz direkt?vas 138. panta 1. punktu (skat. tekstu: “papildus 1. punkt? min?taj?m pre?u pieg?d?m [...]”), ir j?b?t dom?tiem tiem nodok?u maks?t?jiem, kuru citas ieg?des ietilpst direkt?vas 3. panta 1. punkta piem?rošanas jom?. Proti, pret?j? gad?jum? attiec?b? uz šo kategoriju 138. panta 1. punkt? paredz?tais atbr?vojums direkt?vas 139. panta 1. punkta otr?s da?as d?? nav sp?k?.

44. L?dz ar to attiec?ba starp 138. panta 1. punktu, 139. panta 1. punkta otro da?u un 138. panta 2. punkta b) apakšpunktu ir š?da: noteikums – iz??mums – atk?pe no iz??muma:

45. Atbilstoši direkt?vas 138. panta 1. punktam pre?u pieg?de Kopienas iekšien? nodok?u maks?t?jiem izcelsmes valst? princip? ir atbr?vota no nodok?a. Ta?u atbr?vojums ir pamatots tikai tad, ja ieg?de galam?r?a valst? tiek aplikta ar nodokli, skat. direkt?vas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu (13). Tom?r, t? k? atbilstoši direkt?vas 3. panta 1. punktam noteiktu nodok?a maks?t?ju un noteiktu personu, kas nav nodok?u maks?t?jas, veikta ieg?de Kopienas iekšien? netiek aplikta ar PVN, 139. panta 1. punkta otraj? da?? ir paredz?ts, ka pieg?de Kopienas

iekšien? šai personu kategorijai nav atbr?vota no nodok?a. T?p?c pre?u pieg?de Kopienas iekšien? šiem sa??m?jiem, atk?pjoties no direkt?vas 138. panta 1. punkta, tiek aplikta ar nodokli izcelsmes valst?.

46. Ta?u atš?ir?ga situ?cija past?v attiec?b? uz akc?zes pre?u, kuras tiek transport?tas atlikt?s nodok?a maks?šanas rež?m?, pieg?di tikko min?tajiem sa??m?jiem, – to pieg?de Kopienas iekšien? saska?? ar direkt?vas 138. panta 2. punkta b) apakšpunktu – k? atk?pe no iz??muma – tom?r tiek atbr?vota izcelsmes valst?. Atbilstoši tam saska?? ar direkt?vas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punktu šo pre?u ieg?de tiek aplikta galam?r?a valst?.

47. Atk?pes no iz??muma noteikšanas pamats – k? izriet no direkt?vas 36. apsv?ruma – ir centieni pan?kt zin?mu PVN un akc?zes nodok?a paral?lismu. ?emot v?r? atk?pi no iz??muma šajos gad?jumos PVN – t?pat ar? akc?zes nodoklis (14) – k??st iekas?jams galam?r?a valst?.

2. Normas par atbr?votas pieg?des Kopienas iekšien? noteikšanu noz?me pieg?des ??des gad?jum? (otrais jaut?jums)

48. No iepriekš?jiem apsv?rumiem izriet, ka direkt?vas 138. panta 2. punkta b) apakšpunkt? nekas nav min?ts par transport?šanas atlikt?s nodok?a maks?šanas rež?m? attiecin?šanu uz konkr?tu pieg?di ??d?. Proti, normas j?ga ir atbr?vot akc?zes pre?u pieg?di Kopienas iekšien? izcelsmes valst?, jo galam?r?a valst? ieg?de tiek aplikta ar nodokli atbilstoši direkt?vas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punktam.

49. Papildin?jums “[..] ja š?s preces ir [...] transport?tas saska?? ar Direkt?vas 92/12/EEK 7. panta 4. un 5. punktu vai 16. pantu”, t?tad atlikt?s nodok?a maks?šanas rež?m?, t?p?c nenoz?m?, ka pieg?de, kas ir saist?ta ar transport?šanu atlikt?s nodok?a maks?šanas rež?m?, vienm?r ir atbr?vota. Pieg?de atlikt?s nodok?a maks?šanas rež?m? dr?z?k ir atbr?vojuma no nodok?a papildu *nosac?jums*.

50. T? tas ir t?p?c, ka starptautiskaj? tirdzniec?b? ar akc?zes prec?m akc?zes nodoklis parasti k??st iekas?jams sa?emšanas valst? (galam?r?a valst?) tikai tad (15), ja prece atlikt?s nodok?a maks?šanas rež?m? ir non?kusi š?s dal?bvalsts teritorij? (16). Pret?j? gad?jum? nodoklis k??tu iekas?jams jau pirms tam izcelsmes valsts teritorij?, skat. Akc?zes nodok?a direkt?vas 7. panta 2. punkta b) apakšpunktu. T?tad tikai gad?jum?, ja nos?t?šana notiek atlikt?s nodok?a maks?šanas rež?m?, atbilstoši 36. apsv?rumam var tikt pan?kts izvirz?tais PVN un akc?zes nodok?a paral?lisms (17).

51. Turpretim, ja preces netiek transport?tas atlikt?s nodok?a maks?šanas rež?m?, papildu nodok?u atbr?vojums nav nepieciešams un tiek saglab?ts direkt?vas 139. panta 1. punkta otr?s da?as regul?jums, – akc?zes nodoklis un PVN šaj? gad?jum? vienoti k??st iekas?jami izcelsmes valst?.

52. Turkl?t direkt?vas 138. panta 2. punkta b) apakšpunkts ?paši neattiecas uz pieg?des ??des situ?ciju, t?p?c š? iemesla d?? vien norm? regul?jumu par transport?šanas attiecin?šanu uz konkr?tu akc?zes pre?u pieg?di nav iesp?jams saskat?t.

53. T?tad uz abiem pirmajiem jaut?jumiem ir j?atbild, ka Direkt?vas 2006/112 138. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir piem?rojams tikai akc?zes pre?u pieg?dei nodok?u maks?t?jiem, kuru cit?m ieg?d?m atbilstoši t?s pašas direkt?vas 3. panta 1. punktam netiek uzlikts PVN. Direkt?vas 138. panta 2. punkta b) apakšpunkt? papildus taj? regul?tajam atbr?vojumam no nodok?a nav ietverts noteikums par pre?u p?rvietošanas atlikt?s nodok?a maks?šanas rež?m? attiecin?šanu uz konkr?tu pieg?di, ja past?v starptautiska pieg?des ??de.

B. Par trešo prejudiciālo jautājumu

54. Tas, kura piegāde ??d? pamatliet? ir j?uzskata par Kopienas iekšien? atbr?votu piegādi, t?d?j?di ir j?noskaidro atbilstoši visp?r?gajiem noteikumiem. Uzdodot trešo jautājumu, iesniedz?jtiesa v?las konkr?ti zin?t, vai transport?šana atlikt?s nodok?a maks?šanas rež?m? noz?m?, ka starptautiska transport?šana ir j?attiecina uz *Doppler* piegādi ?ehijas s?kotn?jiem pirc?jiem, lai gan t? tika veikta uz *Arex* r?ina un izmantojot t? transportl?dzek?us.

55. Pamatojoties uz Tiesas l?dzin?jo judikat?ru, ar? pamatliet? ir t?, ka p?rdošanas ??des gad?jum?, kad notiek viena vien?ga fiziska pre?u p?rvietošana, tikai viena no piegādm var tikt kvalific?ta k? piegāde Kopienas iekšien? un l?dz ar to k? atbr?vota piegāde (18).

56. Kura no piegādm t? ir, ir atkar?gs no t?, uz kur?m tiesiskaj?m attiec?b?m starptautisk? pre?u p?rvietošana ir j?attiecina. Starptautiska preces nos?t?šana vai transport?šana ir krit?rijs, kas piegādi Kopienas iekšien? (vai iegādi Kopienas iekšien? (19)) noš?ir no “parastas” iekš?jas piegādes (20).

57. T?p?c visas p?r?j?s piegādes p?rdošanas ??d?, kur?m šis papildu starptautisk?s transport?šanas krit?rijs nepiem?t, ir j?uzskata par iekš?j?m piegādm direkt?vas 14. panta 1. punkta noz?m?. Tad šo piegāžu vieta atbilstoši PVN direkt?vas 32. pantam attiec?b? uz vis?m piegādm, kuras notiek pirms Kopienas iekšien? atbr?votaj?m piegādm, atrodas izcelsmes valst?, bet attiec?b? uz vis?m piegādm, kas notiek p?c tam, – galam?r?a valst? (21).

1. Starptautiskas transport?šanas attiecin?šana uz vienu piegādi p?rdošanas ??d?

58. Atbilstoši Tiesas judikat?rai starptautiskas transport?šanas attiecin?šana uz vienu piegādi p?rdošanas ??d? ir j?veic, pamatojoties uz visp?r?ju visu konkr?to lietas apst?k?u nov?rt?jumu (22).

59. Šaj? zi?? Tiesa jau ir konstat?jusi, ka nav noz?mes tam, kas transport?šanas laik? ir preces ?pašnieks valsts ties?bu noz?m? vai k? faktisk? vald?jum? atrodas prece (23). T?pat Tiesa ir l?musi, ka no apst?k?a, ka prece jau ir p?rdota t?l?k, vien v?l nevar tikt secin?ts, ka transport?šana ir attiecin?ma uz n?kamo piegādi (24). Šaj? zi?? vien?gi t?l?kp?rdošanas faktam pre?u p?rvietošanas attiecin?šan? uz vienu no piegādm nav noz?mes.

60. Atbilstoši Tiesas judikat?rai tom?r ir j??em v?r?, kas un k? v?rd? veic transport?šanu (25). Prec?z?k sakot, noteicošajam ir j?b?t tam, kurš transport?šanas laik? uz?emas risku par preces nejaušu boj?eju.

61. T?d?j?di Tiesa virkn? gad?jumu, kas attiec?s uz p?rdošanas ??di divos posmos (pirmais p?rdev?js – starpnieks – gal?gais ieguv?js), ir nol?musi, ka transport?šana vairs nevar tikt attiecin?ta uz “pirmo” piegādi, ja ties?bu r?koties ar precī k? ?pašniekam nodošana ir notikusi jau pirms transport?šanas gal?gajam ieguv?jam, t?gad “otr?s” piegādes sa??m?jam (26).

62. Proti, tam, kas jau r?kojas ar precī “k? ?pašnieks” (27), parasti ir j?uz?emas risks par t?s nejaušu boj?eju. T? tas ir t?p?c, ka ties?bas r?koties ar lietu p?c saviem ieskatiem, piem?ram, to izn?cin?t vai pat?r?t, ir tipiska ?pašnieka pilnvaru izpausme (28). Šo ties?bu ?nas puse tieši ar? ir t?, ka ?pašnieks uz?emas preces nejaušas izn?cin?šanas risku. T?d?j?di var uzskat?t, ka tiem, kuriem ir j?uz?emas nejaušas boj?ejas risks, ar? ir ties?bas r?koties ar precī k? ?pašniekiem.

63. Tas t? ir, neraugoties uz jautājumu, kurš veic transport?šanu šajos gad?jumos no ?rpuses (izskat?maj?s liet?s liel?koties tas bija starpnieks) (29), un neatkar?gi no t?, k? juridiski ir j?kvalific? to attiec?bas, kuriem pieder ties?bas r?koties (30) (t.i., vai viš? jau ir ?pašnieks vai

viņam ir tikai tiesības pieprasīt pašuma nodošanu).

64. Šī iemesla dēļ transportšana līdz šim izskatājs lietots būtu jāattiecina uz piegādi, kurā piedalījās saņēmējs, kas uzemas nejaušas bojāejas risku transportšanas laikā (ciktāl tas tika konstatēts valsts tiesā).

65. Attiecībā uz pamatlietu tas nozīmē, ka viss ir atkarīgs no tā, vai Arex degvielas starptautiskās transportšanas laikā jau bija ieguvis tiesības rīkoties ar degvielu tādējādi, ka tas uzņēmums risku par tās nejaušu bojāeju. Tas tā nebūtu, ja tas starptautiskās transportšanas laikā (t.i., no pārstādes rīcībā līdz pārejai nodošanai patērētājam Ēhijas Republikā) būtu rīkojies tikai kā ekspeditors (31).

66. Tomēr šī jautājuma galīgais izvērtējums ir jāveic iesniedzējtiesai (32).

2. Degvielas transportšanas nozīme akcīzes nodokļa atlikts maksāšanas režīms

67. No līguma sniegt prejudiciālu nolikumu pamatojuma var secināt, ka iesniedzējtiesa uzskata, ka starptautiska transportšana atlikts nodokļa maksāšanas režīms – lai gan tā tika veikta, izmantojot Arex transportlīdzekļus un uz tā rīcina, – var tikt attiecināta tikai uz pirmo darījumu starp *Doppler* un Ēhijas saskatītājiem pircējiem, jo tikai šajā situācijā pastāv ja šī transportšanas veida nosacījumi. Tā tas ir tāpēc, ka atbilstoši Akcīzes nodokļa direktīvai šis transportšanas veids ir paredzēts vienīgi noliktavas turētājiem un reģistrētiem sūtītājiem un var tikt īstenots tikai attiecībā uz tiem reģistrētiem saņēmējiem kā *Garantrans*.

68. Tāpēc Arex pats nevar degvielu transportēt akcīzes nodokļa atlikts maksāšanas režīms uz brīvi izraudzētu vietu. Tieši otrādi, parasti reģistrētais saņēmējs nosaka vietu otrpus robežai, kurā akcīzes preces tiek laistas brīvā apgrozībā. Tikai pēc tam ir iespējama transportšana, ko veic citas, nevis Akcīzes nodokļa direktīvā minētās personas.

69. Transportšana atlikts nodokļa maksāšanas režīms var būt apstāklis, kas valsts tiesai ir jāievēro savā attiecinājumā likumā. Proti, atbilstoši PVN direktīvas 36. apsvērumam ir jārada aplikšanas ar PVN un akcīzes nodokli paralēlisms. Taču pretēji tam, kā uzskata iesniedzējtiesa, no tā nevar tikt secināts, ka akcīzes nodokļa iekasējamā konkrētai personai neizbēgami rada ar? no nodokļa atbrīvotas piegādes pastāvīgu attiecināšanu uz to. To tiesas sēdē ir uzsvērusi arī Komisija.

70. Kā Tiesa šajā ziņā jau ir konstatējusi, darījums, par kuru ir jāmaksā PVN un ar kuru tiek izpildīti nepieciešamie nodokļa iekasējamās tiesiskie nosacījumi, ir preces piegāde, nevis akcīzes nodokļa iekasēšana par šo precēm (33). Šāda veida sasaisti turklāt neapstiprina arī atšķirīga ideja par PVN kā visu likumā nodokli un akcīzes nodokli kā vienreizēju nodokli.

71. Tātad transportšana atlikts nodokļa maksāšanas režīms, pieņemot likumu par attiecinājumu, ir izšķiroša tikai tad, ja tā ietekmē riska sadalījumu starp pusēm transportšanas laikā.

72. Tāpēc, ja valsts tiesa nonāktu pie secinājuma, ka risku par nejaušu bojāeju transportšanas laikā atlikts nodokļa maksāšanas režīms uzņēmums *Doppler*, transportšana – ko Arex tādējādi būtu veicis tikai kā ekspeditors – būtu attiecināma uz pirmo piegādi.

73. Manuprāt, no riska sadalījuma (34) var izdarīt secinājumus par attiecīgo pušu uzdevumu piegādes ??d?. Tā tas ir tāpēc, ka faktiskais pieņēmums liecina par to, ka tas, kurš *piegādā* precī *kādam citam* un uzņem risku par šīs preces nejaušu bojāeju piegādes laikā, ar rīkojas kā piegādātājs. Līdz ar to tie piegādātāji ir jābūt Kopienas iekšienē atbrīvotai piegādātājiem.

74. Šis pieņēmums attiecas gan uz divpusēju ("parastajam") piegādātājiem Kopienas iekšienē, gan uz ??des darījumiem (35). Protams, var būt arī gadījumi – proti, gan divpusēju attiecībās, gan arī ??des darījums, kuros risku transportēšanas laikā uzņem preces saņēmājs. ??des darījums tādā saņēmājs tomēr noteikti vienmēr būs ??des beigās (pretējā gadījumā viņš darbotos kā pakalpojuma sniedzājs). Tomēr, ja saņēmājs atrodas piegādes ??des beigās, nav šaubu, uz kurām tiesiskajām attiecībām (proti, pārdotājiem) ir jāattiecinā transportēšana.

75. Tādējādi, ja pirmais pārdotājs uzņem risku par nejaušu bojāeju transportēšanas laikā, viņš tad var uzskatīt, ka viņa piegādātājs ir atbrīvots no nodokļa. Turpretim gadījumā, ja risku uzņem viņa darījumu partneris, no nodokļa atbrīvots piegādes Kopienas iekšienē esamība ir atkarīga no tā, vai pastāv ??des darījums.

76. Tāpēc pirmajam pircējam, kā to Tiesa jau ir pieprasījusi pastāvīgajai judikatūrā, ir jābūt informētam par to, ka viņa darījumu partneris precī jau ir pārdēvis tirdzniecībā (36). Pretējā gadījumā arī tad, ja viņš pats neuzņem transportēšanas risku, viņš drīkst uzskatīt, ka darījums attiecībā uz viņu ir atbrīvots no nodokļa, jo divpusēju attiecībās arī saņēmājs var uzņemties risku, saglabājot no nodokļiem atbrīvotu piegādātājiem Kopienas iekšienē (37).

77. Ja tomēr viņš ir informēts, ka tas ir ??des darījums, no apstākļa, ka kāds cits uzņem risku par preces nejaušu bojāeju, viņš var secināt, ka tas kā pakalpojumu sniedzājs piegādā precī starptautiski un līdz ar to arī nodokļa atbrīvotību. Tādējādi viņa piegādātājs ir apliekams ar nodokli.

3. Risku uzņem starpnieks

78. Turpretim, ja iesniedzātāja secinātu, ka šādas saskaites pircēji ir uzņēmumi, kas risku par nejaušu preces bojāeju transportēšanas laikā atliktās nodokļa maksāšanas režīmā, otrā piegādātājam (no šādas saskaites pircējiem nākamajiem ??des posmiem) būtu jāuzskata par atbrīvotu no nodokļa (38).

79. No iepriekšminētajiem atbildēm izriet, ka tiesību rīkoties nodošana galīgajam ieguvējam norāda tikai uz pārdotāja iespējamo brīdi, pēc kura vēlāku transportēšana uz pirms tam notikušām piegādātājiem vairs nevar tikt attiecināta.

80. Proti, nekādā ziņā nav izslēgtas, ka transportēšana iegādes Kopienas iekšienē gadījumā hronoloģiski notiek pirms tiesību rīkoties nodošanas. Tas pat ir tipiski, ja neskaita ??des darījumus, – parastas starptautiskas piegādes gadījumā saņēmājam parasti tikai līdz ar preces nodošanu tiek nodrošinātas pilnvaras rīkoties ar to kā pašniekam. Tomēr, neapstrīdami, tā ir no nodokļa atbrīvota piegādātāja saņēmājam.

81. Šajā ziņā vienā vienīgā Tiesas nolikumā veikta *a contrario* interpretācija, ka, proti, ja tiesības rīkoties tiek nodotas galīgajam pircējam tikai galamērķa valstī, "pirmajai" piegādātājam divdaļīgā ??dē ir jābūt atbrīvotai, nav saistoša (39). Tas parādās arī piemērā ar pārdošanas ??dē ar vairāku nekā divām piegādātājiem, kā tas ir pamatlietā, – proti, ja tiesības rīkoties galīgajam ieguvējam tiek nodotas tikai galamērķa valstī, pirms tam ir vesela virkne citu piegādātāju, par kuriem joprojām ir jāpieņem lēmums par attiecināšanu. Tātad no šā apstākļa vien (tiesību rīkoties nodošana galīgajam ieguvējam galamērķa valstī) nevar izdarīt secinājumus, uz kuru no iepriekšējām piegādātājiem ir jāattiecinā preču pārvietošana. Tieši otrādi, katrā gadījumā ir jānosaka,

kurš uzņemas riskus par preces nejaušu bojāeju transportēšanas laikā.

V. Secinājumi

82. Kopumā es ierosinu Tiesai uz *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika) prejudiciāliem jautājumiem atbildēt šādi:

1) Direktīvas 2006/112/EK 138. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir piemērojams tikai akcīzes preču piegādei nodokļu maksātājiem, kuru citā iegādājam atbilstoši tās pašas direktīvas 3. panta 1. punktam pievienotās vārtības nodokli neuzliek. Direktīvas 2006/112 138. panta 2. punkta b) apakšpunktā – papildus tajā regulētajam atbrīvojumam no nodokļa – nav ietverts noteikums par preču pārvietošanas atliktais nodokļa maksāšanas režīmu attiecināšanu uz konkrētu piegādi, ja pastāv starptautiska piegādes ķēde.

2) Lai vienu starptautisku preču pārvietošanu attiecinātu uz konkrētu piegādi piegādes ķēdē, izšķiroša nozīme ir tam, kurš preces transportēšanā citam piegādes ķēdes posmam uzņem risku par preces nejaušu bojāeju.

1 Oriģinālvārdi – vācu.

2 Jautājumu par preču pārvietošanas attiecināšanu uz kādu piegādi tādējādi piegādes ķēdē Kopienas iekšienē Tiesa jau ir aplūkojusi vairākas tiesvedības, skat., piemēram, spriedumus, 2006. gada 6. aprīlis, *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232); 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786); 2012. gada 27. septembris, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592); 2017. gada 26. jūlijs, *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599), un 2018. gada 21. februāris, *Kreuzmayr* (C-628/16, EU:C:2018:84).

3 Tas ir pašs akcīzes preču transportēšanas režīms, kas nozīmē, ka akcīzes nodoklis kļūst uzliedams tikai transportēšanas beigās, jo tikai tad preces tiek laistas brīvā apgrozībā.

4 OV 2006, L 347, 1. lpp.

5 OV 2009, L 9, 12. lpp.

6 Atcelta ar Direktīvu 2008/118.

7 Tiesas centieni valstu tiesmā sniegt lietderīgas norādes par Savienības tiesību interpretāciju un piemērošanu atbilst pastāvīgajai judikatūrai; skat. tikai dažus spriedumus, 2008. gada 31. janvāris, *Centro Europa 7* (C-380/05, EU:C:2008:59, 49.–51. punkts); 2010. gada 11. marts, *Attanasio Group* (C-384/08, EU:C:2010:133, 17. un 19. punkts); 2017. gada 13. jūlijs, *Kleinsteuber* (C-354/16, EU:C:2017:539, 61. punkts), un 2017. gada 26. jūlijs, *Europa Way* un *Persidera* (C-560/15, EU:C:2017:593, 35. un 36. punkts).

8 Šajā nozīmē skat. manus jau sniegtos secinājumus lietā *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 23.–25. punkts).

9 Spriedumi, 2007. gada 27. septembris, *Teleos u.c.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 23. un 24. punkts); 2010. gada 18. novembris, *X* (C-84/09, EU:C:2010:693, 28. punkts), un 2017. gada 26. jūlijs, *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 31. punkts).

10 Tādas vismaz ir vācu, angļu, franču, spāņu, poļu, bulgāru, portugāļu un itāļu valodas redakcijas.

11 Spriedumi, *Cilfit u.c.* (283/81, EU:C:1982:335, 18. punkts); *EMU Tabac u.c.* (C-296/95,

EU:C:1998:152, 36. punkts); *Givane* u.c. (C?257/00, EU:C:2003:8, 36. punkts), un *Kyocera* (C?152/01, EU:C:2003:623, 32. punkts).

12 Spriedumi, 2012. gada 26. apr?lis, *DR* un *TV2 Danmark* (C?510/10, EU:C:2012:244, 45. punkts); 2018. gada 7. j?nijs, *EP Agrarhandel* (C?554/16, EU:C:2018:406, 36. punkts), un 2018. gada 5. j?nijs, *Kolev* un *Kostadinov* (C?612/15, EU:C:2018:392, 87. punkts).

13 Šaj? noz?m? skat. jau šo secin?jumu 28. punktu.

14 Šaj? noz?m? skat. t?l?t šo secin?jumu 50. punktu.

15 T?p?c uz akc?zes nodok?a iekas?jam?bu galam?r?a valst? attiecas direkt?vas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkts, kas j?patur pr?t? k? 138. panta 2. punkta b) apakšpunktam pret?ja situ?cija.

16 Š? situ?cija bija regul?ta Direkt?vas 92/12 7. panta 4. punkt?, uz kuru ir nor?de PVN direkt?vas 138. panta 2. punkta b) apakšpunkt?.

17 Attiec?b? uz tirdzniec?bu to nodok?u maks?t?ju vid?, uz kuriem neattiecas direkt?vas 3. panta 1. punkts, kuri t?tad it ?paši nav mazie uz??mumi un kuru ieg?des Kopienas iekšien? atbilstoši direkt?vas 138. panta 1. punktam tik un t? tiek apliktas ar PVN, no direkt?vas izriet, ka starptautiska transport?šana parasti tiek veikta atlikt?s nodok?a maks?šanas rež?m? un ?pašs regul?jums t?p?c nav nepieciešams.

18 Spriedumi, 2006. gada 6. apr?lis, *EMAG Handel Eder* (C?245/04, EU:C:2006:232, 45. punkts), un 2017. gada 26. j?lijs, *Toridas* (C?386/16, EU:C:2017:599, 34. punkts), k? ar? mani secin?jumi liet? *EMAG Handel Eder* (C?245/04, EU:C:2005:675, 35. punkts).

19 Pieg?dei Kopienas iekšien? un ieg?dei Kopienas iekšien? ir identiski piem?rošanas nosac?jumi, jo t? ir viena un t? pati saimnieciska darb?ba, šaj? noz?m? skat. jau šo secin?jumu 32. punktu un 9. zemsp?tras piez?mi.

20 Skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Teleos* u.c. (C?409/04, EU:C:2007:548, 37. punkts), k? ar? manus secin?jumus liet? *EMAG Handel Eder* (C?245/04, EU:C:2005:675, 41. punkts).

21 Spriedums, 2006. gada 6. apr?lis, *EMAG Handel Eder* (C?245/04, EU:C:2005:675, 50. punkts).

22 Spriedumi, 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding* (C?430/09, EU:C:2010:786, 27. punkts); 2012. gada 27. septembris, *VSTR* (C?587/10, EU:C:2012:592, 32. punkts); 2017. gada 26. j?lijs, *Toridas* (C?386/16, EU:C:2017:599, 35. punkts), un 2018. gada 21. febru?ris, *Kreuzmayr* (C?628/16, EU:C:2018:84, 32. punkts), k? ar? mani secin?jumi liet? *EMAG Handel Eder* (C?245/04, EU:C:2005:675, 56. punkts).

23 Nav str?da par to, ka, piem?ram, prece faktiski atrodas ekspeditora vald?jum?, ta?u višs darbojas nevis k? iesaist?tais pieg?d?t?js, bet gan k? pieg?d?t?ja p?rvad?t?js. Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding* (C?430/09, EU:C:2010:786, 40. punkts).

24 Spriedums, 2012. gada 27. septembris, *VSTR* (C?587/10, EU:C:2012:592, 36. un 37. punkts).

- 25 Spriedums, 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding* (C?430/09, EU:C:2010:786, 40. punkts).
- 26 L?dz šim izskat?t?s lietas vienm?r attiec?s uz vismaz divu sec?gu pieg?žu ??d?m, skat. spriedumus, 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding* (C?430/09, EU:C:2010:786, 33. punkts); 2012. gada 27. septembris, *VSTR* (C?587/10, EU:C:2012:592, 34. punkts), un 2017. gada 26. j?lijs, *Toridas* (C?386/16, EU:C:2017:599, 36. punkts).
- 27 Tikai šis faktiski prasa pieg?des vai ieg?des Kopienas iekšien? j?dzienu, skat. direkt?vas 14. panta 1. punktu un 20. panta 1. punktu, ta?u ne juridisk?s ?pašumties?bas. Šaj? noz?m? skat. spriedumus, 1990. gada 8. febru?ris, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C?320/88, EU:C:1990:61, 7. un 8. punkts), un 2003. gada 6. febru?ris, *Auto Lease Holland* (C?185/01, EU:C:2003:73, 32. punkts).
- 28 Skat. manus jau sniegtos secin?jumus liet? *EMAG Handel Eder* (C?245/04, EU:C:2005:675, 58. punkts).
- 29 P?rvad?t?jam vai ekspeditoram nav t?du pilnvaru r?koties ar preci k? ?pašniekam, skat. spriedumus, 2010. gada 3. j?nijs, *De Fruytier* (C?237/09, EU:C:2010:316, 25. punkts), un 2018. gada 20. j?nijs, *Enteco Baltic* (C?108/17, EU:C:2018:XXX, 88. punkts).
- 30 Šaj? noz?m? spriedumi, 2010. gada 3. j?nijs, *De Fruytier* (C?237/09, EU:C:2010:316, 24. punkts), un 2018. gada 20. j?nijs, *Enteco Baltic* (C?108/17, EU:C:2018:473, 86. punkts).
- 31 T?pat spriedums, 2018. gada 20. j?nijs, *Enteco Baltic* (C?108/17, EU:C:2018:473, 89. punkts).
- 32 Šaj? noz?m? skat. ar? spriedumus, 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding* (C?430/09, EU:C:2010:786, 45. punkts), un 2012. gada 27. septembris, *VSTR* (C?587/10, EU:C:2012:592, 37. punkts).
- 33 Spriedums, 2005. gada 14. j?lijs, *British American Tobacco* un *Newman Shipping* (C?435/03, EU:C:2005:464, 41. punkts).
- 34 Skat jau šo secin?jumu 62. punktu.
- 35 Princip? risks par nejaušu boj?eju p?riet uz sa??m?ju tikai tad, kad vi?š var r?koties ar šo preci. Cit?di var b?t, ja sa??m?js v?las nos?t?šanu uz konkr?tu vietu.
- 36 Skat. spriedumus, 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding* (C?430/09, EU:C:2010:786, 34. un 35. punkts); 2012. gada 27. septembris, *VSTR* (C?587/10, EU:C:2012:592, 35. punkts), un 2017. gada 26. j?lijs, *Toridas* (C?386/16, EU:C:2017:599, 44. punkts).
- 37 Pirm? p?rdev?ja gad?jum?, ?emot v?r? tiesisk?s noteikt?bas apsv?rumus, pa??v?ba ir j?balsta uz vi?a dar?jumu partnera inform?ciju, no k? izriet, ka no vi?a nodoklis nevar tikt piepras?ts. Ta?u min?tais nenoiz?m?, ka vi?a pieg?de faktiski k??st atbr?vota Kopienas iekšien?, skat. spriedumu, 2018. gada 21. febru?ris, *Kreuzmayr* (C?628/16, EU:C:2018:84, 37. punkts). Situ?cij?, kas bija sprieduma liet? *Kreuzmayr* pamat?, runa bija tikai par otr?s pieg?des pušu tiesisko pa??v?bu. T? pamatoti bija j?noraida, jo otr?s pieg?des puses apzin?j?s, ka viens no vi?iem ir uz??mies risku par pre?u transport?šanu, skat. spriedumu, 2018. gada 21. febru?ris, *Kreuzmayr* (C?628/16, EU:C:2018:84, 36. punkts).
- 38 T?tad š?dos apst?k?os, neraugoties uz faktisko robežas š??rsošanu transport?šanas laik?,

ko veica *Arex*, t? neb?tu ieg?de Kopienas iekšien?. Tom?r, k? es jau esmu nor?d?jusi citviet, lai noteiktu no nodok?a atbr?votu pieg?di, nav izš?irošas noz?mes tam, kura vieta faktiski bija transport?šanas s?kumpunkts, par to skat. manus secin?jumus liet? *EMAG Handel Eder* (C?245/04, EU:C:2005:675, 40. punkts).

39 Skat. spriedumu, 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding* (C?430/09, EU:C:2010:786, 45. punkts).