

Lieta C-430/09

**Euro Tyre Holding BV**

pret

**Staatssecretaris van Financiën**

(Hoge Raad der Nederlanden lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu)

Sestā PVN direktīva – 8. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts, 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkts, 28.b panta A daļas 1. punkts un 28.c panta A daļas a) punkta pirmā daļa – Preču piegādes atbrīvojums no nodokļa Savienības iekšējās nosūtīšanas vai transportēšanas ietvaros – Secīgas vienu un to pašu preču piegādes, kas ir pamatā vienai Kopienas iekšējai nosūtīšanai vai transportēšanai

Sprieduma kopsavilkums

*Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Pārejas noteikumi tirdzniecības starp dalībvalstīm aplikšanai ar nodokļiem – Preču piegādes atbrīvojums no nodokļa Kopienas iekšējās nosūtīšanas vai transportēšanas ietvaros*

(Padomes Direktīvas 77/388 28.c panta A daļas a) punkta pirmā daļa)

Ja prece tiek piegādāta divas secīgas reizes starp diviem dažādiem nodokļu maksātājiem, kuri rīkojas šādā statusā, bet vienā Kopienas iekšējās transportēšanas reizē, saistībā ar šo transportēšanu ar nodokli apliekamais darījums, proti, pirmā vai otrā piegāde – ja šis darījums tādēļ tiek iekļauts piegādes Kopienas iekšienē jādzīvē. Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, kurā grozījumi ir izdarīti ar Direktīvu 96/95, 28.c panta A daļas a) punkta pirmās daļas nozīmē, to aplūkojot kopā ar šīs pašas direktīvas 8. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktu, 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmo daļu un 28.b panta A daļas 1. punktu –, ir jānosaka, ņemot vērā vispārēju visu lietas apstākļu novērtējumu, lai noteiktu, kura no šīm divām piegādēm atbilst visiem nosacījumiem par piegādi Kopienas iekšienē.

Šajā saistībā, ja pirmais pircējs pārcējis tam, kad tas ir saņēmis tiesības rīkoties ar precī k? tās? pašnieks pirmās piegādes dalībvalsts teritorijā, norāda savu nodomu transportēt šo precī uz citu dalībvalsti un sevi identificēt ar šajā pārdotajā valstī pieširtu pievienotās vērtības maksātāja numuru, Kopienas iekšējā transportēšana būtu jāaplūk ar pievienotās vērtības nodokli pirmās piegādes laikā, ar nosacījumu, ka tiesības rīkoties ar precī k? pašniekam otrajam pircējam tika nodotas Kopienas iekšējās transportēšanas galamērķa valstī, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

(sal. ar 44. un 45. punktu un rezolūvo da?u)

## TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2010. gada 16. decembr? (\*)

Sest? PVN direkt?va – 8. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts, 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkts, 28.b panta A da?as 1. punkts un 28.c panta A da?as a) punkta pirm? da?a – Pre?u pieg?des atbr?vojums no nodok?a Savien?bas iekš?j?s nos?t?šanas vai transport?šanas ietvaros – Sec?gas vienu un to pašu pre?u pieg?des, kas ir pamat? vienai Kopienas iekš?jai nos?t?šanai vai transport?šanai

Lieta C?430/09

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (N?derlande) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2009. gada 9. oktobr? un kas Ties? re?istr?ts 2009. gada 2. novembr?, tiesved?b?

### ***Euro Tyre Holding BV***

pret

### ***Staatssecretaris van Financiën.***

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], tiesneši A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], U. Lehmušs [*U. Löhmuš*] (referents), A. O'K?fs [*A. Ó Caoimh*] un P. Linda [*P. Lindh*],

?ener?ladvok?te J. Kokote [*J. Kokott*],

sekret?rs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *Euro Tyre Holding BV* v?rd? – T. K. van Cv?tens [*T. C. van Zwieten*], *belastingadviseur*,
- N?derlandes vald?bas v?rd? – K. Viselsa [*C. Wissels*] un B. Kopmane [*B. Koopman*], p?rst?vji,
- Grie?ijas vald?bas v?rd? – K. Georgiadis [*K. Georgiadis*], k? ar? – M. Germani [*M. Germani*] un M. Tasopulu [*M. Tassopoulou*], p?rst?vji,

– Eiropas Komisijas v?rd? – D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*] un V. Rols [*W. Roels*], p?rst?vji, ?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?tes uzklauš?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t 28.c panta A da?as a) punkta pirmo da?u Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 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: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.), kur? groz?jumi ir izdar?ti ar Padomes 1996. gada 20. decembra Direkt?vu 96/95/EK (OV L 338, 89. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”), to apl?kojot kop? ar š?s pašas direkt?vas 8. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktu, 28.a panta 1. punkta a) apakšpunktu un 28.b panta A da?as 1. punktu.

2 Šis l?gums ir iesniegts saist?b? ar tiesved?bu starp *Euro Tyre Holding BV* (turpm?k tekst? – “*ETH*”) un *Staatssecretaris van Financiën* (Valsts sekret?rs finanšu liet?s) par pievienot?s v?rt?bas nodok?a (turpm?k tekst? – “PVN”) apr??inu, kas tika veikts šai sabiedr?bai p?c dar?juma ar prec?m, kuras tika pieg?d?tas divas sec?gas reizes.

### Atbilstoš?s ties?bu normas

#### *Sest? direkt?va*

3 Sest?s direkt?vas 8. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkt? ir noteikts:

“Par pre?u pieg?des vietu uzskata:

a) prec?m, ko nos?ta vai transport? vai nu pieg?d?t?js, vai persona, kurai t?s pieg?d?, vai ar? treš? persona: vietu, kur preces atrodas br?d?, kad s?kas nos?t?šana vai transport?šana personai, kurai t?s pieg?d?. [..]

b) prec?m, kuras nenos?ta un netransport?: vietu, kur atrodas preces pieg?des laik?.”

4 Sest?s direkt?vas 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmaj? da?? ir noteikts:

“[PVN] j?maks? ar?:

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, kuram nav ties?bu uz 24. pant? noteikto atbr?vojumu un uz kuru neattiecas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta otr? teikum? vai 28.b panta B da?as 1. punkt? noteiktais rež?ms.”

5 Min?t?s direkt?vas 28.b panta A da?as 1. punkt? ir paredz?ts:

“Par Kopienas iekš?j?s pre?u ieg?des vietu uzskata vietu, kur preces atrodas laik?, kad beidzas to s?t?šana vai transport?šana personai, kas t?s ieg?d?jas.”

6 Š?s pašas direkt?vas 28.c panta A da?as a) punkta pirm? da?a ir izteikta š?di:

“Neietekm?jot citus Kopienas noteikumus un saska?? ar nosac?jumiem, kas tajos izkl?st?ti, lai

nodrošinātu turpmāk paredzēto atbrīvojumu pareizu un godīgu piemērošanu un novērstu jebkuru nodokļu nemaksāšanu, nodokļu apiešanu vai āunprātīgu izmantošanu, dalībvalstīs atbrīvo no nodokļiem:

a) piegādātās preces, kuras definētas 5. pantā, ko nosūtījis vai transportējis pārvadātājs vai kārta veidotājs, vai persona, kas saskaņā ar 3. pantā minētās teritorijas, bet Kopienas iekšienē preces iegādājies citam nodokļu maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļu maksātāja, kura attiecīgi darbojas dalībvalstī, kas nav preču sūtījuma vai transportēšanas sākumpunkts.”

7 Sestās direktīvas 22. pants – redakcijā, kas izriet no šīs pašas direktīvas 28. h panta, – ir paredzēti vairāki pienākumi nodokļu maksātājiem saistībā ar uzskaiti, fakturēšanu, pārskatu, kā arī kopsavilkuma paziņojumu, kas tiem ir jāiesniedz nodokļu iestādē. Šī panta 6. punkta b) apakšpunkta pirmajā daļā ir noteikts:

“Ikvienam nodokļu maksātājam, kas identificēts [PVN], iesniedz arī kopsavilkuma ziņojumu par ieguvumiem, kas identificēti [PVN], kuriem tas piegādājis preces saskaņā ar 28. c panta A daļas a) un d) punkta nosacījumiem, kā arī par kravas saņēmējiem, kas identificēti [PVN] darījumos, kas minēti piektajā daļā.”

### *Valsts tiesiskais regulējums*

8 No Tiesai iesniegtajiem Nīderlandes valdības rakstveida atbildēm izriet, ka pamata lieta piemērojama valsts tiesiskais regulējums ir 1968. gada 28. jūnija likums par apgrozījuma nodokli (*Wet op de omzetbelasting 1968*; *Staatsblad 1968*, Nr. 329; turpmāk tekstā – “1968. gada likums”).

9 Saskaņā ar 1968. gada likuma 5. pantu gadījumā, kad piegādātā prece tiek nosūtīta vai transportēta, piegādes vieta ir tā, no kuras notiek nosūtīšana vai transportēšana.

10 Saskaņā ar 1968. gada likuma 9. panta 2. punkta b) apakšpunktu nodoklis par tūdu preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, kas minēti šim likumam pievienotajā II tabulā, ir 0 %, ja ir ievēroti vispārīgie administrācijas noteiktie nosacījumi.

11 Minētās II tabulas a.6. pozīcijā redakcijā, kas bija spēkā pamata lietas faktu rašanās laikā, bija minētas “preces, kas tiek pārvadātas uz citu dalībvalsti, ja šīs preces tajā tiek apliktas ar nodokli par šo preču iegādi Kopienā”.

### **Pamata lieta un prejudiciālais jautājums**

12 *ETH* ir Nīderlandes sabiedrība, kuras saimnieciskā darbība bija automašīnu un citu transportlīdzekļu rezerves daļu piegāde. Laika posmā no 1997. gada 1. oktobra līdz 1999. gada 31. janvārim, piemērojot nosacījumu “pārdošana no noliktavas”, tās divām Beļģijā nodibinātām sabiedrībām – *Miroco BVBA* un *VBS BVBA* (turpmāk tekstā – attiecīgi “*Miroco*” un “*VBS*” vai kopā – “pircējas”) – pārdēva vairākus riepju komplektus. Šie piegādes nosacījumi nozīmēja, ka *ETH* vajadzēja piegādāt preces uz savu noliktavu, kas atrodas Venlo [*Venlo*] (Nīderlandē), un ka transportēšanai no turienes ir jānotiek pircēju vārdā un tām uzņemoties risku. Pārdošanas līgumu parakstīšanas brīdī pircējas paziņoja *ETH*, ka preces tiks transportētas uz Beļģiju.

13 *ETH* par šiem pārdošanas gadījumiem izrakstīja pircēju rēķinus, kuros netika norādīts PVN. Pircējas par precēm samaksāja pirms to piegādes.

14 Pirms preču piegādes, izpildot pārdošanas līgumus, katra pircēja atsevišķi pārdēva tādā kā preces *Banden Decof NV* (turpmāk tekstā – “*Decof*”), kas ir Beļģijā nodibināta sabiedrība, piegādes noteikumos paredzot, ka preču transportu uz *Decof* ņēmu veiks *Miroco* vai *VBS* vārdā un

t?s uz?emsies atbild?bu attiec?gaj? gad?jum?.

15 *Miroco* vai *VBS* p?rst?vis sa??ma preces *ETH* noliktav? N?derland? un t?s transport?ja tieši uz *Decof* ?ku Be??ij?, izmantojot kravas automaš?nu ar šoferi, kuru par atl?dz?bu šo sabiedr?bu r?c?b? nodeva *Decof*. Katras sa?emšanas laik? šoferis izsniedza *ETH* vi?a parakst?tu deklar?ciju, kur? bija nor?d?ts, ka preces tiek transport?tas uz Be??iju. *ETH* v?l?k tika dar?ts zin?ms, ka preces netika transport?tas uz pirc?ju adresi. Š? sabiedr?ba neiejauc?s transport?šanas proces?.

16 Pirms pieg?des p?c *ETH* l?guma nodok?u administr?cija apstiprin?ja, ka pirc?ju PVN maks?t?ju numuri ir pareizi. P?c tam *ETH* par min?taj?m pieg?d?m iesniedza Sest?s direkt?vas 22. panta 6. punkta b) apakšpunkt? paredz?to deklar?ciju.

17 P?c 1999. gad? veikt?s izmekl?šanas *ETH* telp?s inspektors, kurš pilda kompetent?s iest?des funkcijas N?derland? PVN iekas?šanas jaut?jumos, noraid?ja deklar?ciju par nodok?a nulles likmes piem?rošanu un izrakst?ja šai sabiedr?bai divus PVN uzr??inus attiec?gi par laika posmu no 1997. gada 1. janv?ra l?dz 1998. gada 31. decembrim, un par 1999. gada janv?ri. P?c pirm?s s?dz?bas inspektors atc?la pazi?ojumus par nodok?a uzr??inu t?d??, ka tajos bija k??daini nor?d?ts sa??m?ja nosaukums. P?c š?s k??das izlabošanas instruktors izrakst?ja divus jaunus pazi?ojumus par nodok?u uzr??inu. Sa?emot jaunu s?dz?bu, min?tais inspektors samazin?ja pirm? nodok?u uzr??ina summu un apstiprin?ja otraj? nodok?u uzr??in? nor?d?to summu.

18 *ETH* c?la pras?bu par šiem p?d?jiem nodok?u uzr??iniem *Gerechtshof te 's Hertogenbosch* [Hertogenboschas apel?cijas ties?]. Sav? 2007. gada 6. marta spriedum? š? tiesa nosprieda, ka t?da Kopienas iekš?j? transport?šana, k?da notika starp N?derlandi un Be??iju, ir ietverama pieg?d?s, ko veic *Decof* pirc?ji. L?dz ar to, ?emot v?r? 2006. gada 6. apr??a spriedumu liet? C?245/04 *EMAG Handel Eder* (Kr?jums, l?3227. lpp.), *ETH* nebija ties?bu š?m pieg?d?m pirc?jiem piem?rot atbr?vojumu no nodok?a par Kopienas iekš?jo pieg?di, kas ir paredz?ta Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) punkt?. Tom?r min?t? tiesa citu iemeslu d?? uzskat?ja, ka pras?ba bija da??ji pamatota, un nol?ma samazin?t abus apstr?d?tos uzr??inus. *ETH* par min?to spriedumu iesniedza kas?cijas s?dz?bu iesniedz?jties?.

19 Š?dos apst?k?os *Hoge Raad der Nederlanden* [N?derlandes Augst?k? tiesa] nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“?emot v?r? Sest?s direkt?vas par PVN 28.c panta A da?as ievadteikumu un a) punktu, k? ar? š?s pašas direkt?vas 8. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkt?, 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmo da?u un 28.b panta A da?as [1. punktu], gad?jum?, ja starp nodok?u maks?t?jiem, kas r?kojas š?d? status?, attiec?b? uz vienu un to pašu preci sec?gi notiek divas pieg?des, kuras ?stenojot, tiek veikta tikai viena Kopienas iekš?j? pre?u nos?t?šana vai tikai viena transport?šana, k? var noteikt, kura pieg?de ir uzskat?ma par Kopienas iekš?jo pre?u transport?šanu, ja preces transport?šanu veic vai t? notiek t?s personas v?rd?, kura darbojas gan k? pirc?js pirmaj? pieg?d?, gan k? p?rdev?js otraj? pieg?d??”

**Par prejudici?lo jaut?jumu**

20 Ar savu jautājumu iesniedztiesa b?tb? v?las noskaidrot, vai gad?jum?, ja starp nodok?u maks?t?jiem, kas r?kojas š?d? status?, attiec?b? uz vienu un to pašu precī sec?gi notiek divas pieg?des, bet tikai viena Kopienas iekš?j? transport?šana, ar nodokli ir j?apliek pirm? vai otr? šaj? transport?šan? iek?aut? pieg?de, ja transport?šana š? fakta d?? ir iek?auta pieg?des Kopienas iekšien? j?dzien? Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) punkta pirm?s da?as izpratn?, to apl?kojot kop? ar š?s pašas direkt?vas 8. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktu, 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmo da?u un 28.b panta A da?as 1. punktu.

21 No l?muma par prejudici?l? jaut?juma uzdošanu izriet, ka ar šo jaut?jumu valsts tiesa v?las preciz?t atbildi, kuru Tiesa sniedza iepriekš min?taj? spriedum? liet? *EMAG Handel Eder*. Faktiski š? sprieduma 45. punkt?, k? ar? t? rezolut?v?s da?as 1. punkta pirmaj? da?? Tiesa nosprieda, ka, ja divas sec?gas vienu un to pašu pre?u pieg?des, ko viens nodok?u maks?t?js par atl?dz?bu veic otram nodok?u maks?t?jam, kas k? t?di r?kojas, ir veiktas ar šo pre?u vienu Kopienas iekš?jo nos?t?šanu vai vienu Kopienas iekš?jo transport?šanu, tikai viena nos?t?šana vai transport?šana no div?m pieg?d?m ir uzskat?ma par atbr?votu no nodok?iem, piem?rojot Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) punkta pirmo da?u. Šaj? sakar? iesniedztiesa nor?da, ka Tiesa nav preciz?jusi, k?d? veid? ir j?nosaka, kura no šo divu pieg?žu transport?šan?m ir apliekama ar nodokli.

22 Liet?, kur? tika pie?emts iepriekšmin?tais spriedums liet? *EMAG Handel Eder*, bija t?di paši faktiskie apst?k?i k? pamata liet?. Šaj? liet? runa bija par div?m sec?g?m vienas un t?s pašas preces pieg?d?m, attiec?b? uz kur?m tika veikta viena Kopienas iekš?j? transport?šana. T?pat k? pamata liet? abas pieg?des attiec?s uz trim nodok?u maks?t?jiem, kas ir nodibin?ti div?s daž?d?s dal?bvalst?s. Tom?r min?taj? liet? starpnieks sa??m?js sa??ma l?gumu pieg?d?t preces gal?jam pirc?jam, pirms tas ieg?d?j?s š?s preces no sava pieg?d?t?ja, bet pamata lietas situ?cij? starpnieks sa??m?js p?rdod t?l?k gala pirc?jam preces, kuras tas iepriekš ir ieg?d?jies no sava pieg?d?t?ja, un nav iepriekš?ja pas?t?juma.

23 Iepriekš min?t? sprieduma liet? *EMAG Handel Eder* 38. punkt? Tiesa nosprieda, ka, pat ja divas sec?gas pieg?des notiek tikai ar vienu pre?u p?rvietošanu, t?s ir j?uzskata par sec?g?m laik?.

24 Run?jot par šo divu pieg?žu vietu, Tiesa uzskat?ja, ka, ja pieg?de, kas notiek ar Kopienas iekš?ju pre?u nos?t?šanu vai transport?šanu un kas t?tad nep?rprotami ir Kopienas iekš?j? ieg?de, kam nodok?us uzliek min?t?s nos?t?šanas vai transporta galam?r?a dal?bvalst?, ir pirm? no div?m sec?g?m pieg?d?m, par otr?s pieg?des vietu uzskata otr?s, tai sekojoš?s Kopienas iekš?j?s ieg?des vietu, t.i., galam?r?a dal?bvalsti. Turpretim, ja pieg?de, kas notiek ar Kopienas iekš?ju pre?u nos?t?šanu vai transport?šanu, ir otr? no div?m sec?g?m pieg?d?m, pirm? pieg?de, kas, iesp?jams, ir notikusi pirms pre?u nos?t?šanas vai transport?šanas, ir uzskat?ma par notikušu dal?bvalst?, no kuras preces ir nos?t?tas vai transport?tas (iepriekš min?tais spriedums liet? *EMAG Handel Eder*, 50. punkts).

25 L?dz ar to tikai t?das pieg?des, kas notiek ar pre?u Kopienas iekš?ju nos?t?šanu vai transport?šanu, vietu nosaka saska?? ar Sest?s direkt?vas 8. panta 1. punkta a) apakšpunktu; j?uzskata, ka š? vieta atrodas š?s nos?t?šanas vai š?s transport?šanas dal?bvalst?. Otr?s pieg?des vietu nosaka saska?? ar š?s pašas direkt?vas 8. panta 1. punkta b) apakšpunktu. J?uzskata, ka š?da vieta atrodas vai nu nos?t?šanas dal?bvalst?, vai ar? min?t?s nos?t?šanas vai š?s transport?šanas galam?r?a dal?bvalst? atkar?b? no t?, vai š? pieg?de ir pirm? vai otr? no div?m sec?g?m pieg?d?m (iepriekš min?tais spriedums liet? *EMAG Handel Eder*, 51. punkts).

26 Šie apsv?rumi ir piem?rojami t?diem apst?k?iem, k?di ir pamata liet?.

27 Attiecībā uz jautājumu, kurai piegādei ir jāuzliek nodoklis par Kopienas iekšēju transportāšanu, ja to veic persona, kura kļūst pirmais preces saņēmējs un kļūst otrs piegādātājs ir iesaistīta abas piegādes, vai ja to veic šīs personas vārdā, ir jākonstatē, ka šajā sakarā Sestajā direktīvā nav paredzēta nekāda veida vispārīgā norma. Atbilde uz šo jautājumu ir atkarīga no visu to pašu apstākļu vispārīgā novērtējuma, kas ļauj noteikt, kura piegāde atbilst visiem nosacījumiem saistībā ar Kopienas iekšējo piegādi.

28 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka, tāpat kā citi jūdzieni, ar kuriem tiek definētas darbības, kas apliekamas ar nodokli saskaņā ar Sesto direktīvu (skat. it īpaši 2006. gada 12. janvāra spriedumu apvienotajās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen* u.c., Krājums, I-483. lpp., 44. punkts, kā arī 2006. gada 6. jūlija spriedumu apvienotajās lietās C-439/04 un C-440/04 *Kittel* un *Recolta Recycling*, Krājums, I-6161. lpp., 41. punkts), [piegādes Kopienas iekšienē] un [iegādes Kopienas iekšienē] jūdzieni ir objektīvi un tie ir piemērojami neatkarīgi no attiecīgo darbību mērķiem un rezultātiem (2007. gada 27. septembra spriedums lietā C-409/04 *Teleos* u.c., Krājums, I-7797. lpp., 38. punkts, un 2010. gada 7. decembra spriedums lietā C-285/09 *R.*, Krājums, I-0000. lpp., 39. punkts).

29 Tāpat no Tiesas judikatūras izriet, ka atbrīvojums no nodokļa par piegādi Kopienas iekšienē Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmās daļas izpratnē ir piemērojams tikai tad, ja tiesības rīkoties ar precī kļūpašniekam ir nodotas [saņēmējam] un piegādātājs pierāda, ka šī prece ir nosūtīta vai transportēta uz citu dalībvalsti un ka pāc šīs nosūtīšanas vai transportēšanas prece faktiski ir izvesta no piegādes dalībvalsts teritorijas (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Teleos* u.c., 42. punkts; 2007. gada 27. septembra spriedumu lietā C-184/05 *Twoh International*, Krājums, I-7897. lpp., 23. punkts, un 2010. gada 18. novembra spriedumu lietā C-84/09 *X*, Krājums, I-0000. lpp., 27. punkts).

30 Pat ja iesniedzējtiesa uzdod jautājumu tikai par nosacījumu saistībā ar Kopienas iekšējo transportāšanu, ir jāņem vērā arī divi citi nosacījumi, kas ir uzskaitīti iepriekšējā punktā, jo apstākļiem, kuros šie pārdjie nosacījumi ir izpildīti, var būt nozīme brīdī, kad tiek izvērtēts nosacījums pamata lietā.

31 Vispirms attiecībā uz tiesību rīkoties ar precī kļūpašniekam nodošanu secīgu piegāžu gadījumā ir jāatgādina, ka Tiesa iepriekš minēto sprieduma lietā *EMAG Handel Eder* 38. punktā nosprieda, ka starpnieks saņēmējs var nodot otrajam saņēmējam tiesības rīkoties ar precī kļūpašniekam tikai tad, ja viņš tās ir iepriekš saņēmis no pirmā pārdēvēja.

32 Tātad tādus apstākļos, kādi ir pamata lietā, ir jāuzskata, ka prece saņemšana no *ETH* noliktavas, ko veica pirmā pircēja pārstāvis, ir jāuzskata par brīdī, kad tam ir nodotas tiesības rīkoties ar precī kļūpašniekam; tas ir pirmās piegādes elements.

33 Tomēr šis apstākļis viens pats nav pietiekams, lai secinātu, ka pirmā piegāde ir piegāde Kopienas iekšienē. Nevar izslēgt, ka otrā tiesību rīkoties ar precī kļūpašniekam nodošana var notikt arī pirmās piegādes dalībvalsts teritorijā, un tādējādi – pirms notiek Kopienas iekšējā transportāšana. Šādā gadījumā Kopienas iekšējā transportāšana vairs nevar būt šīs piegādes elements.

34 Gadījumā, kad pircējs piegādes dalībvalstī iegūst tiesības rīkoties ar attiecīgo precī kļūpašnieks un uzēmas to transportēt uz galamērķa dalībvalsti, kā tas notiek gadījumā ar piegādēm, attiecībā uz kurām ir paredzēts noteikums, ka preces ir jāsaņem piegādātāja noliktavā, pāc iespējas ir jāņem vērā pircēja nodomi iegādes brīdī, ar nosacījumu, ka tos pamato objektīvi apstākļi (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *X*, 47. punkts un tajā minēto judikatūru).

35 Šaj? gad?jum?, ja pirc?ji k? pirmie sa??m?ji ir izr?d?juši savu v?lmi transport?t preces uz citu dal?bvalsti, kas nav pre?u pieg?des valsts, un ir nor?d?juši savu PVN maks?t?ja numuru, kas ir pieš?irts šaj? cit? dal?bvalst?, *ETH* var?ja uzskat?t, ka dar?jumi, ko t? veic, ir pieg?des Kopienas iekšien?.

36 Tom?r p?c ties?bu r?koties ar precī k? ?pašniekam nodošanas sa??m?jam pieg?d?t?ju, kurš veic pirmo pieg?di, var atz?t par PVN maks?t?ju par šo dar?jumu, ja šis sa??m?js vi?am bija pazi?ojis, ka preces tiks p?rdotas citam nodok?u maks?t?jam, pirms t?s tiek izvestas no pieg?des dal?bvalsts, un ja p?c š?s inform?cijas vi?š nav izrakst?jis sa??m?jam izlabotu r??inu ar PVN.

37 T?l?k – attiec?b? uz nosac?jumu par pier?d?jumu –, t? k? tas ir viens no š? sprieduma 29. punkt? atg?din?tajiem nosac?jumiem atbr?vošanai no nodok?a, ir j?nor?da, ka, pat ja princip? pieg?d?t?ja pien?kums ir pier?d?t, ka preces ir nos?t?tas vai transport?tas uz citu dal?bvalsti, apst?k?os, kad ties?bas r?koties ar precī k? t?s ?pašniekam tiek nodotas pirc?jam pieg?des dal?bvalst? un ja š? pirc?ja pien?kums ir nos?t?t vai transport?t preces ?rupus pieg?des dal?bvalsts, pier?d?jums, kuru pieg?d?t?js var iesniegt nodok?u iest?d?m, ir piln?b? atkar?gs no inform?cijas, kurus vi?š šim nol?kam sa?em no sa??m?ja.

38 Protams, no Tiesas judikat?ras izriet, ka š?d? gad?jum? var likum?gi piepras?t, lai pieg?d?t?js r?kotos lab? tic?b? un veiktu visus iesp?jamos atbilstošos pas?kumus, lai nodrošin?tos, ka vi?a veikt?s darb?bas nav dal?ba nodok?u kr?pšan?. Tom?r, ja pieg?d?t?js ir izpild?jis savus pien?kumus, iesniedzot pier?d?jumus par pieg?di Kopienas iekšien?, kaut ar? sa??m?js nav izpild?jis l?gumu paredz?to pien?kumu nos?t?t vai transport?t preces ?rupus pieg?des dal?bvalsts, sa??m?js ir j?uzskata par PVN par?dnieku šaj? dal?bvalst? (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Teleos* u.c., 66. un 67. punkts).

39 No lietas materi?liem izriet, ka pamata liet? *ETH*, kvalific?jot savu pieg?di k? pieg?di Kopienas iekšien? un atbr?vojot to no PVN, pamatoj?s uz pirc?ju Be??ijas PVN maks?t?ja numuru, kuru t? l?dza p?rbaud?t N?derlandes nodok?u iest?d?m, un uz pirc?ju deklar?cij?m, kuras tika iesniegtas t?s noliktav? pre?u sa?emšanas br?di, nor?dot, ka š?s preces tiks transport?tas uz Be??iju. Jaut?jums par to, vai *ETH*, š?di r?kojoties, ir izpild?jusi pier?d?šanas un r?p?bas pien?kumu, ir j?izv?rt? iesniedz?jtiesai, pamatojoties uz nosac?jumiem, kas šaj? sakar? ir paredz?ti valsts ties?b?s.

40 Visbeidzot attiec?b? uz nosac?jumu par pre?u nos?t?šanu vai transport?šanu ?rupus pieg?des dal?bvalsts ir j?preciz?, ka, lai gan, k? izriet no iepriekš min?t? sprieduma liet? *EMAG Handel Eder* 45. punkta, nav noz?mes jaut?jumam par to, kam ir pilnvaras r?koties ar prec?m laik?, kad notiek to transport?šana Kopien?, nosac?jums, ka šo transport?šanu j?veic pre?u ?pašniekam vai vi?a v?rd?, tom?r var?tu b?t noz?m?gs, pie?emot l?mumu par š?s transport?šanas aplikšanu ar nodokli pirm?s vai otr?s pieg?des laik?. Tom?r gad?jumos, kad transport?šanu veic t? persona, kas piedal?s abos dar?jumos, vai t?s v?rd?, k? tas ir pamata liet?, šis apst?klis nav noteicošais.

41 L?dz ar to apst?klis, ka pamata liet? otrs sa??m?js bija iesaist?ts transport?šan?, nav t?ds, kas ?autu secin?t, ka š? transport?šana ir j?apliek ar nodokli otr?s pieg?des laik?.

42 T?pat apst?klis, ka preces netika transport?tas uz pirmo sa??m?ju adresi, ne?auj izsl?gt to, ka transport?šana notika pirm?s pieg?des ietvaros, jo pieg?des Kopienas iekšien? atbr?vojumam no nodok?a tiek piem?rots nosac?jums, ka transport?šanai ir j?s?kas cit? dal?bvalst?, kas nav pieg?des dal?bvalsts, un adresei, kur? transport?šana beidzas, šaj? sakar? nav noz?mes.

43 Šo interpret?ciju neapstiprina Sest?s direkt?vas 28.b panta A da?as 1. punkts, saska?? ar



kuru par preču iegādes Kopienas iekšienē vietu uzskata vietu, kurā preces atrodas laikā, kad beidzas to sūtīšana vai transportēšana personai, kas tās iegādājas. Tādējādi, kā izriet no Tiesas judikatūras, nodokļu uzlikšanas tirdzniecības darījumiem starp dalībvalstīm pārejas regulējuma, kurā ietilpst šī norma, mērķis ir nodot nodokļu ieņēmumus dalībvalstij, kurā veikta piegāde to preču gala patērētāja (šajā ziņā skat. 2010. gada 22. aprīļa spriedumu apvienotajās lietās C-536/08 un C-539/08 *X un fiscale eenheid Facet/Facet Trading*, Krājums, I-0000. lpp., 30. un 31. punkts), nevis noteikt personu, kura ir veikusi iegādi Kopienas iekšienē.

44 Ēmot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka, ja prece tiek piegādāta divas secīgas reizes starp diviem dažādiem nodokļu maksātājiem, kuri rēķojas šādā statusā, bet ar vienu Kopienas iekšējo transportēšanu, saistībā ar šo transportēšanu ar nodokli apliekamais darījums, proti, pirmā vai otrā piegāde – ja šis darījums tādēļ tiek iekāuts piegādes Kopienas iekšienē jūdzienē Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmās daļas nozīmē, to aplūkojot kopā ar šīs pašas direktīvas 8. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktu, 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmo daļu un 28.b panta A daļas 1. punktu –, ir jānosaka, ēmot vērā vispārēju visu lietas apstākļu novērtījumu, lai noteiktu, kura no šīm divām piegādēm atbilst visiem nosacījumiem par piegādi Kopienas iekšienē.

45 Tādos apstākļos, kādi ir pamata lietā, kuros pirmais saņēmējs pāc tam, kad tas ir saņēmis tiesības rēķoties ar precīk tās pašnieks pirmās piegādes dalībvalsts teritorijā, norāda savu nodomu transportēt šo precī uz citu dalībvalsti un sevi identificēt ar šajā pādājā valstī piešīrto PVN maksātāja numuru, Kopienas iekšējā transportēšana būtu jāapliek ar nodokli pirmās piegādes laikā, ar nosacījumu, ka tiesības rēķoties ar precīk pašniekam otrajam pircējam tika nodotas Kopienas iekšējās transportēšanas galamērķa valstī. Iesniedzētīesai ir jāpārbauda, vai šis nosacījums ir izpildīts lietā, kuru tī izskata.

### **Par tiesēšanās izdevumiem**

46 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzētīesā, un tī lemj par tiesēšanās izdevumiem. Tiesēšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tīesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesēšanās izdevumi, nav atļdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tīesa (otrā palāta) nospriēž:

**Ja prece tiek piegādāta divas secīgas reizes starp diviem dažādiem nodokļu maksātājiem, kuri rēķojas šādā statusā, bet ar vienu Kopienas iekšējo transportēšanu, saistībā ar šo transportēšanu ar nodokli apliekamais darījums, proti, pirmā vai otrā piegāde – ja šis darījums tādēļ tiek iekāuts piegādes Kōpiena iekšienē jūdzienē Padomes 1977. gada 17. maijā Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kōpēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprīīnu būze, kurā grozījumi ir izdarīti ar Padomes 1996. gada 20. decembra Direktīvu 96/95/EK, 28.c panta A daļas a) punkta pirmās daļas nozīmē, to aplūkojot kopā ar šīs pašas direktīvas 8. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktu, 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmo daļu un 28.b panta A daļas 1. punktu –, ir jānosaka, ēmot vērā vispārēju visu lietas apstākļu novērtījumu, lai noteiktu, kura no šīm divām piegādēm atbilst visiem nosacījumiem par piegādi Kopienas iekšienē.**

Tādos apstākļos, kādi ir pamata lietā, kuros pirmais pircējs pāc tam, kad tas ir saņēmis tiesības rēķoties ar precīk tās pašnieks pirmās piegādes dalībvalsts teritorijā, norāda savu nodomu transportēt šo precī uz citu dalībvalsti un sevi identificēt ar šajā pādājā valstī piešīrto pievienotās vērtības maksātāja numuru, Kopienas iekšējā transportēšana būtu jāapliek ar pievienotās vērtības nodokli pirmās piegādes laikā, ar nosacījumu, ka tiesības rēķoties ar precīk pašniekam otrajam pircējam tika nodotas Kopienas iekšējās transportēšanas galamērķa valstī. Iesniedzētīesai ir jāpārbauda, vai šis nosacījums ir

**izpildīts lieta, kuru tū izskata.**

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – holandiešu.