

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2018. gada 19. decembris (\*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) un iii) punkts – 3. panta 1. punkts – Akcīzes preču iegādes Kopienas iekšienē – 138. panta 1. punkts un 2. punkta b) apakšpunkts – Piegādes Kopienas iekšienē – Vienota pārvadājuma ietvaros veikti šādas darījumi – Pārvadājuma attiecināšana – Pārvadājums atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā – Ietekme uz iegādes Kopienas iekšienē kvalifikāciju

Lietā C-414/17

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2017. gada 29. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 10. jūlijā, tiesvedībā

*AREX CZ a.s.*

pret

*Odvolací finanční ředitelství,*

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: septiņš palātas priekšsēdētājs T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], kas pilda ceturtās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši K. Jirimāe [*K. Jürimäe*] (referente), K. Likurģs [*C. Lycourgos*], E. Juhāss [*E. Juhász*] un K. Vajda [*C. Vajda*],

ģenerālvokģete: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretģrs: M. Alekseģevs [*M. Aleksejev*], administrators,

ģemot vģrģ rakstģeida procesu un 2018. gada 13. jģnija tiesas sģdi,

ģemot vģrģ apsvģrumus, ko sniedza:

- *Odvolací finanční ředitelství* vģrdģ – *T. Rozehnal*, *D. Jeroušek* un *D. Švancara*, pģrstģvģi,
- ģehijas Republikas valdģbas vģrdģ – *J. Vlģřil*, *O. Serdula* un *M. Smolek*, pģrstģvģi,
- Eiropas Komisģjas vģrdģ – *L. Lozano Palacios* un *Z. Malģřková*, kģ arģ *R. Lyal*, pģrstģvģi,

noklausģjusies ģenerģlvokģģtes secinģjumus 2018. gada 25. jģlija tiesas sģdģ,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 Lģgums sniegt prejudiciģlu nolģkumu ir par to, kģ interpretģt Padomes Direktģvas

2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) un iii) punktu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp AREX CZ a.s. (turpmāk tekstā – “Arex”) un *Odvolačí finanční editelství* (Finanšu pārvalde, kas kompetenta pāršādžbu jomā, Čehijas Republika) (turpmāk tekstā – “Finanšu pārvalde”) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN), kas attiecas uz tādās degvielas iegādēm no Čehijas Republikas piegādātājiem, kura no Austrijas uz Čehijas Republiku transportā atliktās nodokļa maksāšanas režīms, atskaitēšanu, ko ir veicis *Arex*.

## Atbilstošās tiesību normas

### Savienības tiesības

#### *PVN direktīva*

3 PVN direktīvas 36. apsvērumā ir noteikts:

“Lai ieguvēji būtu gan attiecīgās personas, kurām jāmaksā PVN, gan kompetentās pārvaldes iestādes, PVN piemērošanas metodes konkrētām piegādēm un akcīzes preču iegādei Kopienas iekšienā vajadzētu saskaņot ar deklarācijas procedūru un pienākumiem attiecībā uz šādu preču nosūtēšanu uz galamērķi citā dalībvalstī, kā tas paredzēts Padomes Direktīvā 92/12/EEK (1992. gada 25. februāris) par vispārīgu režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību [(OV 1992, L 76, 1. lpp.), kurā paredzēts grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 2004/106/EK (2004. gada 16. novembris) (OV 2004, L 359, 30. lpp.).”

4 Saskaņā ar PVN direktīvas 2. pantu:

“1. PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

b) preču iegādei Kopienas iekšienā, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts 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 tiesību 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 iekšienā, saskaņā ar Direktīvu [92/12, kurā grozījumi ir izdarīti ar Direktīvu 2004/106,] ir iekasājams dalībvalsts teritorijā, nodokļa maksātājs vai juridiskā persona, kas nav nodokļa maksātāja, kuru citām iegādēm neuzliek PVN saskaņā ar 3. panta 1. punktu;

[..]

3. Par “akcīzes precēm” uzskata energoproduktus, alkoholu un alkoholiskos dzērienus, kā arī tabakas izstrādājumus, kā definēts spēkā esošajos Kopienas tiesību aktos, bet ne gāzi, ko piegādā, izmantojot dabasgāzes sadales sistēmu, un elektrību.”

5 PVN direktīvas 3. panta 1. un 2. punktā ir noteikts:

“1. Atkāpjoties no 2. panta 1. punkta b) [apakšpunkta] i) punkta, PVN neuzliek šādiem



[..].”

8 PVN direktīvas 139. panta 1. punkta otrajā daļē ir noteikts:

“Tāpat [138. panta 1. punkta pirmajā daļē] atbrīvojums neattiecas uz preču piegādi nodokļa maksātājiem vai juridiskām personām, kas nav nodokļa maksātājas, kuru preču iegādēm Kopienas iekšienē saskaņā ar 3. panta 1. punktu neuzliek PVN.”

*Direktīva 92/12 un Direktīva 2008/118/EK*

9 Direktīva 92/12, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2004/106 (turpmāk tekstā – “Direktīva 92/12”), no 2010. gada 1. aprīļa tika atcelta ar Padomes Direktīvu 2008/118/EK (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu (OV 2009, L 9, 12. lpp.). Ēmot vērā pamatlieta aplūkoto darījumu veikšanas datumus, ir jāņem vērā abas šīs direktīvas.

10 Saskaņā ar Direktīvas 92/12 3. panta 1. punkta pirmo ievilkumu un Direktīvas 2008/118 1. panta 1. punkta a) apakšpunktu šīs direktīvas ir piemērojamas it īpaši degvielai.

11 Ar minētajām direktīvām ir paredzēti īpaši noteikumi par akcīzes preču apriti Savienības teritorijā atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā. Šie noteikumi ir ietverti Direktīvas 92/12 15.–21. pantā un Direktīvas 2008/118 17.–31. pantā.

12 Saskaņā ar Direktīvas 2008/118 4. panta 7. punktu “atliktās nodokļa maksāšanas režīms” ir “nodokļa režīms, kurš tiek piemērots tādai akcīzes preču ražošanai, pārstrādei, glabāšanai vai pārvietošanai, uz ko neattiecas muitas maksājumu atlikšanas procedūra vai režīms, un kura rezultātā akcīzes nodokļa maksāšana tiek atlikta”. Direktīvas 92/12 4. panta c) punktā, kas attiecas uz “atliktās maksāšanas režīmu”, bija ietverta līdzīga definīcija.

13 Direktīvas 2008/118 4. panta 9. punkta k) “reģistrēts saņēmējs” ir definēta “fiziska vai juridiska persona, kurai galamērķa dalībvalsts kompetentās iestādes ir devušas atļauju, veicot savu darbību, saskaņā ar šo iestāžu noteiktiem nosacījumiem saņemt akcīzes preces no citas dalībvalsts, piemērojot atliktās nodokļa maksāšanas režīmu”. Direktīvas 92/12, kurā bija izmantots jēdziens “reģistrēts tirgotājs”, 4. panta d) punktā tas bija definēts līdzīgi.

### **Ēhijas Republikas tiesības**

14 Saskaņā ar Likuma Nr. 235/2004 par pievienotās vērtības nodokli 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta redakciju, kas ir piemērojama pamatlietai (turpmāk tekstā – “PVN likums”):

“PVN maksā par:

[..]

c) preču iegādi par maksu no citas [Savienības] dalībvalsts, ko valsts teritorijā saimnieciskās darbības ietvaros ir veicis nodokļa maksātājs vai juridiska persona, kura nav nodibināta vai izveidota komerc nolūkos, un jauna transportlīdzekļa iegādi par maksu no citas dalībvalsts, ko veic persona, kura nav nodokļa maksātājs.”

15 Šis likuma 64. pants, ar ko Ēhijas Republikas tiesību sistēmā ir transponēts PVN direktīvas 138. pants, ir noteikts:

“(1) Preču piegāde uz citu dalībvalsti, ko persona, kurai ir jāmaksā nodoklis, veic par labu personai, kas ir reģistrēta kā PVN maksātāja citā dalībvalstī, ja šīs preces no valsts teritorijas

nos?ta vai p?rvad? persona, kurai ir j?maks? nodoklis, vai pirc?js vai pilnvarota treš? persona, ir atbr?vota no nodok?a ar ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu, iz?emot pre?u pieg?des personai, kurai par pre?u ieg?di cit? dal?bvalst? nodoklis nav j?maks?.

[..]

(3) Akc?zes pre?u pieg?de uz citu dal?bvalsti, ko persona, kurai ir j?maks? nodoklis, veic par labu nodok?u maks?t?jam, kas nav persona, kura ir re?istr?ta k? PVN maks?t?ja cit? dal?bvalst?, vai juridiskai personai, kas nav persona, kura ir re?istr?ta k? PVN maks?t?ja cit? dal?bvalst?, ja š?s preces no valsts teritorijas nos?ta vai p?rvad? persona, kurai ir j?maks? nodoklis, vai pirc?js vai pilnvarota treš? persona, ir atbr?vota no nodok?a ar ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu, ja pre?u nos?t?šana vai p?rvad?šana ir veikta atbilstoši likumam par akc?zes nodokli, un akc?zes nodoklis k??st iekas?jams no pirc?ja taj? dal?bvalst?, kur? tiek pabeigta pre?u nos?t?šana vai p?rvad?šana.

[..]”

### **Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi**

16 *Arex* ir ?ehijas Republik? dibin?ta sabiedr?ba, kas no div?m ?ehijas Republikas sabiedr?b?m ieg?d?j?s degvielu no Austrijas.

17 Š?s ieg?des notika dar?jumu ??des beig?s. T?d?j?di pamatliet? apl?koto degvielu *Doppler Mineral?le GmbH*, kas ir Austrij? dibin?ta sabiedr?ba, vispirms p?rdeva ?etr?m ?ehijas Republik? dibin?t?m sabiedr?b?m, kuras ir PVN maks?t?jas (turpm?k tekst? – “pirmie ?ehijas Republikas pirc?ji”). P?c tam t? sec?gi vair?kk?rt tika p?rdota t?l?k da??d?m ?ehijas Republikas sabiedr?b?m, un visbeidzot t? tika p?rdota *Arex*.

18 Pirmie ?ehijas Republikas pirc?ji nosl?dza l?gumu ar sabiedr?bu *Garantrans s. r. o.*, kas attiec?b? uz min?tajiem pirc?jiem veica re?istr?ta sa??m?ja darb?bu. T?d?j?di akc?zes nodokli par degvielu pirmo ?ehijas Republikas pirc?ju v?rd? maks?ja *Garantrans*. Šie pirc?ji nemaks?ja PVN saist?b? ar šiem dar?jumiem ?ehijas Republik?.

19 No Austrijas degviela tika p?rvesta uz ?ehijas Republiku atlikt?s akc?zes nodok?a maks?šanas rež?m?. T?s p?rvad?šanu nodrošin?ja *Arex*, izmantojot pati savus transportl?dzek?us.

20 P?c nodok?u p?rbaudes *Finan?ní ú?ad pro Jiho?eský kraj* (Dienvidboh?mijas re?iona nodok?u iest?de, ?ehijas Republika) (turpm?k tekst? – “nodok?u iest?de”) konstat?ja, ka, run?jot par taks?cijas periodiem, kas attiecas uz 2010. gada janv?ri l?dz apr?li, septembri, novembri un decembri, *Arex* veikt?s ieg?des bija ieg?des Kopienas iekšien?. Atsaucoties uz 2006. gada 6. apr??a spriedumu *EMAG Handel Eder* (C?245/04, EU:C:2006:232) un 2010. gada 16. decembra spriedumu *Euro Tyre Holding* (C?430/09, EU:C:2010:786) un nor?dot, ka t?du ??des dar?jumu gad?jum?, kas ir saist?ti tikai ar vienu p?rvad?jumu Kopienas iekšien?, šo p?rvad?jumu var attiecin?t tikai uz vienu dar?jumu, š? iest?de uzskat?ja, ka vieta, kura *Arex* bija veikusi ieg?des, bija Austrij?, nevis ?ehijas Republik?. Š? sabiedr?ba esot ieguvusi ties?bas r?koties ar prec?m k? ?pašniece Austrij?, tad t? esot uz??musies ar š?m prec?m saist?to risku un esot veikusi p?rvad?jumu uz ?ehijas Republiku pati sav? v?rd?.

21 Ar septi?iem papildu pazi?ojumiem par nodok?iem nodok?u iest?de atteica *Arex* ties?bas atskait?t PVN par min?taj?m ieg?d?m, ko *Arex* bija kvalific?jusi k? iekš?jas ieg?des, veica PVN korekcijas un noteica šai sabiedr?bai naudas sodus.

22 Ar 2015. gada 15. jūlija Izmumu Finanšu pārvalde noraidīja sūdzību, ko *Arex* bija iesniegusi par šiem paziņojumiem. Piekrītot nodokļu iestādes secinājumiem, šī pārvalde vispirms noraidīja PVN direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakšpunkta piemērošanu. Pēc tam, atsaucoties uz 2005. gada 14. jūlija spriedumu *British American Tobacco un Newman Shipping* (C-435/03, EU:C:2005:464), tī uzsvēra, ka PVN iekasjām jā nav saistīta ar akcīzes nodokli. Visbeidzot tī noraidīja *Arex* argumentus, ka atliktās akcīzes nodokļa maksšanas režīma dēļ šai sabiedrībai neesot bijis tiesību pārvadājuma laiks un pirms laišanas brīvē apgrozībē ehijas Republikā rīkoties ar degvielu kā tīs pašnieci. Tīdījīdi tī noraidīja arī *Arex* norīdīto iespīju vienotu pārvadājumu Kopienas iekšienē sadalīt dījos pārvadājumos PVN uzlikšanas nolīkē.

23 Pēc tam, kad *Krajský soud v eských Budejovicích* (ēeske Budejovicesapgabaltiesa, ehijas Republika) noraidīja *Arex* prasību pret šo Izmumu, tī iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzījtiesē.

24 Iesniedzījtiesē *Arex* apgalvo, ka PVN direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakšpunkts ehijas Republikas tiesību sistēmē nav ticis pareizi transponēts. Saskaņā ar šo tiesību normu ikviena tīdu preēu piegīde nodokļu maksītīja vīrdī, kas uz citu dalībvalsti pīrvestas atbilstīši atliktās akcīzes nodokļa maksšanas režīmam, esot atbrīvota no nodokļa kā piegīde Kopienas iekšienē. ēmot vīrē šīs tiesību normas redakciju ēhu valodē, *Arex* uzskata, ka citi šājē tiesību normē paredzītie nosacījumi, kas ir atspoguīoti palīgteikumē, kurš sīkas ar attieksmes vietniekvīrdū "kuru", ir piemīrojami tikai juridiskēm personēm, kas nav nodokļu maksītījas. Tīdījīdi *Arex* uzskata – tī kē tai ir nodokļa maksītījas statuss, šie nosacījumi nav jīpiemīro.

25 Gadījumē, ja PVN nebītu saistīts ar akcīzes nodokli un ja bītu jīpiemīro PVN direktīvas 138. panta 1. punkts, *Arex* uzsver, ka ekonomisko ēpašumtiesību nodošana nevar bīt gadījumē, kad notiek pīrvadījums atliktās akcīzes nodokļa maksšanas režīmē, jo pat ēpašumtiesību nodošanas gadījumē no privīto tiesību viedokļa ar attiecīgajēm precēm pīrvadījuma laiks nav iespījams rīkoties. Šē argumenta pamatojumam tī norīda uz administratīvu pavaddokumentu, kas ierobežo iespīju rīkoties ar precēm pīrvadījuma laiks atbilstīši minītajam režīmam, un uzskata, ka 2006. gada 6. aprīlīa spriedumē *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232) un 2010. gada 16. decembra spriedumē *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786) nav ticis aplīkots jautījums par akcīzes preēu pīrvadījumiem.

26 ēmot vīrē šos argumentus, iesniedzījtiesa vaicē, vai atliktas akcīzes nodokļa maksšanas režīmē pīrvadītas degvielas iegīdes, ko ir veikusi *Arex*, ir kvalificījamas kā iekšījas iegīdes vai kā iegīdes Kopienas iekšienē.

27 Šīdos apstīkītos *Nejvyšší správní soud* (Augstīkē administratīvē tiesa, ehijas Republika) nolīma apturīt tiesvedību un uzdot Tiesai šīdus prejudiciīlus jautījumus:

"1) Vai jebkurš nodokļa maksītījs jīuzskata par nodokļa maksītīju [PVN direktīvas] 138. panta 2. punkta b) apakšpunkta nozīmē? Ja tī nav, uz kuriem nodokļa maksītījiem attiecas minīte norma?

2) Ja Tiesa atbild, ka [PVN direktīvas] 138. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir piemērojams tādā situācijā, kādā ir pamatlieta (tas ir, preču pircējs ir nodokļa maksātājs, kas reģistrēts kā PVN maksātājs), vai minētā tiesību norma ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja šo preču nosūtīšana vai pārvadāšana notiek saskaņā ar [Direktīvas 2008/118] attiecīgajam normam, piegāde, kas ir saistīta ar procedūru saskaņā ar [Direktīvu 2008/118], ir jāuzskata par piegādi, saistībā 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 nav izpildīti, ņemot vērā preču pārvadājuma attiecināšanu uz citu darījumu?

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

### **Par līgumu atkārtoti sakt tiesvedības mutvārdu daļu**

28 Ar vāstuli, kas Tiesas kancelejā saņemta 2018. gada 31. jūlijā, *Arex* pārstāvis iesniedz jautājumu līdza Tiesu atbilstoši Tiesas Reglamenta 83. pantam atkārtoti sakt tiesvedības mutvārdu daļu.

29 Šis līgums tika iesniegts pēc tam, kad Tiesas kanceleja 2018. gada 13. jūlijā nosūtīja vāstuli *Arex* pārstāvim iesniedz jautājumu, kurā tas it īpaši tika informēts, ka, tā kā *Arex* nebija likumīgi pārstāvis tiesas sādā mutvārdu paskaidrojumu uzklaušanai šajā lietā, *Arex* mutiskos apsvērumus šajā tiesvedībā nevar ņemt vērā.

30 Izklāstot iemeslus un apstākļus, kas, kā uzskata *Arex* pārstāvis iesniedz jautājumu, izraisīja šo likumīgās pārstāvības neesamību, viņš uzskata, ka runa ir par labojamu kļūdu, un līdza atkārtoti sakt tiesvedības mutvārdu daļu, lai *Arex* varētu iesniegt savus apsvērumus.

31 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar Reglamenta 83. pantu Tiesa jebkurā brīdī, uzklaujusi ģenerālvokālu, var izdot rīkojumu par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu, it īpaši, ja tā uzskata, ka tā nav pietiekami informēta, vai ja kāds lietas dalībnieks pēc šīs daļas pabeigšanas iesniedz ziņas par jaunu faktu, kam var būt izšķiroša ietekme uz Tiesas nolikumu, vai arī ja lieta ir jāizskata, pamatojoties uz argumentu, kuru lietas dalībnieki vai Eiropas Savienības Tiesas statūtu 23. pantā minētās ieinteresētās personas nav apsprieduši.

32 Šajā gadījumā Tiesa, uzklaujusi ģenerālvokāli, uzskata, ka nosacījumi tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotai sākšanai nav izpildīti. Apstākļi, uz ko ir atsaucies *Arex* pārstāvis iesniedz jautājumu, neatbilst apstākļiem, kādos ir paredzēta mutvārdu daļas atkārtota sākšana. Katrā ziņā Tiesa uzskata, ka tai ir visa informācija, kas vajadzīga, lai varētu pieņemt lēmumu par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu un ka uz šo līgumu nav jāatbild, pamatojoties uz argumentu, kuru lietas dalībnieki nav apsprieduši.

33 Tādā rīkojums par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu nav jāizdod.

### **Par prejudiciālajiem jautājumiem**

#### **Ievada apsvērumi**

34 Valsts tiesu un Tiesas sadarbības procedūrā, kas izveidota ar LESD 267. pantu, Tiesai ir jāsniedz valsts tiesai noderīga atbilde, kas tai ļauj izspriest izskatāmo strīdu. Šajā nolūkā Tiesai vajadzības gadījumā tai iesniegtie jautājumi ir jāpārformulē. Tiesas uzdevums ir interpretēt visas

Savienības tiesību normas, kas valsts tiesai ir vajadzīgas, lai tū varētu izskatīt attiecīgās lietas, pat ja šīs normas nav nepāprotami norādītas jautājumos, ko tai ir iesniegušas šīs tiesas (spriedumi, 2010. gada 14. oktobris, *Fuß*, C-243/09, EU:C:2010:609, 39. punkts un tajā minētā judikatūra, kār 2017. gada 19. oktobris, *Otero Ramos*, C-531/15, EU:C:2017:789, 39. punkts).

35 Līdz ar to, pat ja formāli iesniedzētāja ir ierobežojusi savus jautājumus tikai ar PVN direktīvas 138. panta 1. punktu un 2. punkta b) apakšpunktu, šāds apstāklis nav šķērslis, lai Tiesa sniegtu valsts tiesai Savienības tiesību interpretāciju, kas tai var būt noderīga, izspriežot iztiesājamo lietu, neatkarīgi no tā, vai šī tiesa savu jautājumu formulējumā uz tām ir atsaukusies. Šajā ziņā Tiesai no visas valsts tiesas iesniegtās informācijas, it īpaši no lēmuma par prejudiciālu jautājumu uzdošanu pamatojuma, ir jāizdala tie Savienības tiesību elementi, kuru interpretācija ir nepieciešama, ņemot vērā strīda priekšmetu (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2010. gada 14. oktobris, *Fuß*, C-243/09, EU:C:2010:609, 40. punkts un tajā minētā judikatūra, kār 2017. gada 19. oktobris, *Otero Ramos*, C-531/15, EU:C:2017:789, 40. punkts).

36 Šajā gadījumā ir jānorāda, ka, uzdodot jautājumus, iesniedzētāja bēta bē vālas noskaidrot, vai tādām iegādām kā pamatlietā aplūkotās ehijas Republikā ir piemērojams PVN kā tādū preū iegādām Kopienas iekšienā, kas ir nosūtītas vai pāvestas no citas dalībvalsts.

37 PVN direktīvas 138. panta 1. punktā un 2. punkta b) apakšpunktā ir definēti nosacījumi piegāžu Kopienas iekšienā atbrvojumam no PVN, nevis nosacījumi šā nodokā piemērošanai iegādām Kopienas iekšienā, kas ir noteikti šās direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) un iii) punktā.

38 Līdz ar to prejudiciālie jautājumi ir jāpārformulē tādējādi, ka, runājot par pirmo un otro jautājumu, tie attiecas uz PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkta interpretāciju, un, runājot par trešo jautājumu, tas attiecas uz šās direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punkta interpretāciju.

### **Par pirmo jautājumu**

39 Uzdodot pirmo jautājumu, iesniedzētāja bēta bē vālas noskaidrot, vai PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkts ir interpretējams tādējādi, ka tas ir piemērojams akcēzes preū iegādām Kopienas iekšienā, par ko akcēzes nodoklis ir iekasājams šo preū nosūtīšanas vai pārvādjuma, kuru ir veicis ikviens nodokā maksātājs, galamērā dalībvalsts teritorijā, vai tikai tām iegādām, ko ir veicis nodokā maksātājs, kura citām iegādām nav piemērojams PVN saskaā ar šās direktīvas 3. panta 1. punktu.

40 Saskaā ar pastāvīgo judikatūru, interpretējot Savienības tiesību normas, ir svarīgi ņemt vērā ne tikai šo normu tekstu, bet arī to kontekstu un tā tiesiskā regulējuma mērūs, kurā tās ietilpst (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2000. gada 19. septembris, Vācija/Komisija, C-156/98, EU:C:2000:467, 50. punkts, un 2018. gada 19. aprīlis, *Firma Hans Bühler*, C-580/16, EU:C:2018:261, 33. punkts).

41 Saskaā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punktu PVN uzliek preū iegādām Kopienas iekšienā, kas kādas dalībvalsts teritorijā tiek veiktas par atlīdzību, ciktā, ja runa ir par akcēzes precēm, par kurām akcēzes nodoklis ir maksājams šās dalībvalsts teritorijā, tās veic nodokā maksātājs vai juridiska persona, kas nav nodokā maksātāja, kuru citām iegādām neuzliek PVN saskaā ar šās direktīvas 3. panta 1. punktu.

42 Pirmkārt, ir jānorāda, ka PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkta formulējums neāuj viennozīmīgi noskaidrot, vai palāgteikums "kuru citām iegādām neuzliek PVN saskaā ar [šās direktīvas] 3. panta 1. punktu" vienlaikus attiecas gan uz nodokā



maks?tu, gan uz juridisku personu, kas nav nodok?a maks?t?ja, kuri ir min?ti pirmaj? no š?m ties?bu norm?m, vai ar? tas attiecas tikai uz p?d?jo min?to personu.

43 Vair?k?s š?s ties?bu normas valodu versij?s ir izmantots nenoteiktais vietniekv?rds, kas var atspogu?ot gan vienskait?a, gan daudzskait?a izmantošanu. T? tas it ?paši ir š?s ties?bu normas v?cu (“deren”), igau?u (“kelle”), sp??u (“cuyas”), fran?u (“dont”), it??u (“i cui”) vai ang?u (“whose”) valodas versij?s. Citu valodu versij?s ir izmantoti daudzskait?a vietniekv?rdi. T? tas ir grie?u (“??? ?????”), latviešu (“kuru”) un po?u (“w przypadku których”) valodu versij?s. Turkl?t š?s ties?bu normas ?ehu valodas versij? ir ietverts vietniekv?rds vienskaitl?, kurš var attiekties tikai uz juridisku personu, kas nav nodok?a maks?t?ja (“jejíž”).

44 Otrk?rt, run?jot par PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkta m?r?iem, ir j?nor?da, ka š? ties?bu norma iek?aujas PVN pagaidu rež?m?, kurš ir piem?rojams tirdzniec?bai Kopien? un kurš izveidots ar Padomes Direkt?vu 91/680/EEK (1991. gada 16. decembris), kas papildina pievienot?s v?rt?bas nodok?u kop?jo sist?mu un groza Direkt?vu 77/388/EEK, lai atceltu fisk?l?s robežas (OV 1991, L 376, 1. lpp.). Šis rež?ms ir pamatots ar jaunu aplikšanas ar PVN gad?jumu, proti, pre?u ieg?di Kopienas iekšien?, kas nodok?a ie??mumus ?auj nodot dal?bvalstij, kur? notiek pieg?d?to pre?u galapat?riš?. Š? rež?ma m?r?is ir nodrošin?t skaidru dal?bvalstu fisk?l?s suverenit?tes nodal?šanu (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2010. gada 18. novembris, X, C?84/09, EU:C:2010:693, 22. un 23. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra, un 2017. gada 14. j?nijs, *Santogal M? Comércio e Reparação de Automóveis*, C?26/16, EU:C:2017:453, 37. un 38. punkts).

45 T?d?j?di ikvienas ieg?des Kopienas iekšien?, kas ar nodokli tiek aplikta pre?u nos?t?šanas vai p?rvad?juma galam?r?a dal?bvalst? (turpm?k tekst? – “galam?r?a dal?bvalsts”), neizb?gamas sekas ir t?da pieg?de Kopienas iekšien?, kas ir atbr?vota no nodok?a dal?bvalst?, no kuras prece ir nos?t?ta vai transport?ta (turpm?k tekst? – “nos?t?šanas dal?bvalsts”). T?d?j?di noteikumiem par ieg?di Kopienas iekšien? un noteikumiem par pieg?di Kopienas iekšien? ir j?pieš?ir identiska noz?me un piem?rojam?ba (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2006. gada 6. apr?lis, *EMAG Handel Eder*, C?245/04, EU:C:2006:232, 29. punkts, k? ar? 2017. gada 26. j?lijs, *Toridas*, C?386/16, EU:C:2017:599, 31. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

46 Trešk?rt, run?jot par kontekstu, k?d? iek?aujas PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkts, ir j?nor?da, ka š? ties?bu norma ietilpst to ties?bu normu kopum?, kas reglament? PVN piem?rošanu ieg?d?m Kopienas iekšien? un atbilstošo pieg?žu Kopienas iekšien? atbr?vošanu no nodok?iem. Š?s ties?bu normas attiecg?i ir iek?autas š?s direkt?vas 2. un 3. pant? un 138. un 139. pant?.

47 Pirmk?rt, saska?? ar PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu pre?u ieg?des Kopienas iekšien?, ko par atl?dz?bu ir veicis nodok?a maks?t?js, kurš k? t?ds r?kojas, vai juridiska persona, kas nav nodok?a maks?t?ja, ar zin?miem nosac?jumiem saist?b? ar p?rdev?ju ir pak?autas PVN galam?r?a dal?bvalst?, savuk?rt saska?? ar š?s direkt?vas 138. panta 1. punktu atbilstoš?s pieg?des Kopienas iekšien? nos?t?šanas dal?bvalst? ir atbr?votas no PVN.

48 Šaj? zi?? ir j?preciz?, ka, ?emot v?r? apsv?rumus, ko ?ener?ladvok?te ir paudusi secin?jumu 41. punkt?, šo ties?bu normu materi?l? piem?rošanas joma attiecas uz vis?m “prec?m” un ka j?dziens “preces” attiecas uz akc?zes prec?m. No t? izriet, ka tad, ja citi nosac?jumi, kas attiecas uz p?rdev?ju un kas ir paredz?ti šaj?s ties?bu norm?s, ir izpild?ti, ar akc?zes prec?m saist?ti dar?jumi Kopienas iekšien? nos?t?šanas dal?bvalst? ir atbr?voti no PVN k? pieg?des Kopienas iekšien? un tiem šis nodoklis ir piem?rojams galam?r?a dal?bvalst? k? ieg?d?m Kopienas iekšien? attiecg?i saska?? ar PVN direkt?vas 138. panta 1. punktu un 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu.

49 T? k? par nodok?a maks?t?ju veiktu “pre?u” ieg?di Kopienas iekšien? jau ir j?maks? PVN saska?? ar PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu, tad b?tu p?rm?r?gi š?s direkt?vas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkt? paredz?t š?du nodok?a uzlikšanu par akc?zes pre?u ieg?di, ko ir veikuši šie paši nodok?a maks?t?ji, jo š? nodok?a uzlikšana izriet jau no pirm?s ties?bu normas, ?emot v?r? ar? iepriekš?j? punkt? ietvertos apsv?rumus.

50 Otrk?rt, atk?pjoties no PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punkta, t?s 3. panta 1. punkts tom?r no PVN piem?rošanas izsl?dz dažas ieg?des Kopienas iekšien?, kuras ir veicis nodok?a maks?t?js vai juridiska persona, kas nav nodok?a maks?t?ja. Vienlaikus š?s direkt?vas 139. panta 1. punkta otraj? da?? ir noteikts, ka t?s 138. panta 1. punkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a neattiecas uz pieg?d?m, kas atbilst min?t?s direkt?vas 3. panta 1. punkt? paredz?taj?m ieg?d?m.

51 ?emot v?r? šos apsv?rumus, PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkts ir piem?rojams gad?jum?, kad ieg?d?m Kopienas iekšien?, kuras ir veicis nodok?a maks?t?js vai juridiska persona, kas nav nodok?a maks?t?ja, nav piem?rojams nodoklis saska?? ar š?s direkt?vas 3. panta 1. punktu.

52 No t? izriet, ka gad?jum?, ja ieg?di veic nodok?a maks?t?js, lai akc?zes pre?u ieg?d?m Kopienas iekšien?, par kur?m akc?zes nodoklis ir iekas?jams galam?r?a dal?bvalst?, piem?rotu PVN, min?t?s direkt?vas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkta piem?rošanas jom? ietilpst nevis ikviens nodok?a maks?t?js, bet tikai t?ds nodok?a maks?t?js, kura cit?m ieg?d?m Kopienas iekšien? nav piem?rojams PVN saska?? ar šo p?d?jo min?to ties?bu normu.

53 Šaj? zi??, k? ?ener?ladvok?te ir nor?d?jusi secin?jumu 42. un 43. punkt?, šo interpret?ciju apstiprina PVN direkt?vas 138. panta 2. punkta b) apakšpunkta formul?jums, no kura b?t?b? izriet, ka “papildus [š? 138. panta] 1. punkt? min?taj?m pre?u pieg?d?m” pieg?des Kopienas iekšien?, kas atbilst š?s direkt?vas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkt? paredz?taj?m ieg?d?m, ir atbr?votas no nodok?a, ja t?s taj? paredz?tajos apst?kos tiek veiktas nodok?a maks?t?jiem vai juridisk?m person?m, kas nav nodok?a maks?t?jas, kuru pre?u, kas nav akc?zes preces, ieg?d?m Kopienas iekšien? nav piem?rojams PVN saska?? ar min?t?s direkt?vas 3. panta 1. punktu. K? ?ener?ladvok?te ir nor?d?jusi secin?jumu 43. punkt?, no š? formul?juma, kas ievieš PVN direkt?vas 138. panta 2. punkt? paredz?tos atbr?vojumus no nodok?a, izv?les izriet, ka š?s ties?bu normas b) apakšpunkt? paredz?tajam atbr?vojumam ir t?ds normat?vs saturs, kurš p?rsniedz š?s direkt?vas 138. panta 1. punkt? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a.

54 Š? sprieduma 52. punkt? veikt? interpret?cija atbilst ar? PVN direkt?vas 36. apsv?rum? paredz?tajam m?r?im noteikumus par PVN uzlikšanu atseviš??m akc?zes pre?u ieg?d?m Kopienas iekšien? zin?m? m?r? saska?ot ar deklar?šanas proced?r?m un pien?kumiem attiec?b? uz š?du pre?u nos?t?šanu uz galam?r?i cit? dal?bvalst?, k? tas ir paredz?ts Direkt?v?s 92/12 un 2008/118. T? k? PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkts ir piem?rojams akc?zes pre?u ieg?d?m Kopienas iekšien?, par kur?m akc?zes nodoklis ir iekas?jams galam?r?a dal?bvalsts teritorij?, š?s interpret?cijas sekas ir t?das, ka par š?m ieg?d?m tiek maks?ts PVN taj? paš? dal?bvalst?, pat ja par cit?m pirc?ja ieg?d?m šis PVN netiek piem?rots saska?? ar š?s direkt?vas 3. panta 1. punktu.

55 Šaj? gad?jum? ar nosac?jumu, ka iesniedz?jtiesa veic p?rbaudes, jo t? ir vien?g?, kuras kompetenc? ir konstat?t un nov?rt?t pamatlietas faktus, no Tiesas r?c?b? esošajiem lietas materi?liem neizriet, ka uz cit?m *Arex* veiktaj?m ieg?d?m Kopienas iekšien? attiecas PVN direkt?vas 3. panta 1. punkt? paredz?t?s atk?pes. Gad?jum?, ja iesniedz?jtiesa, pamatojoties uz pamatlietas apst?k?u v?rt?jumu, izdar?tu š?du secin?jumu, lai noteiktu, vai pamatliet? apl?kotaj?m *Arex* veiktaj?m degvielas ieg?d?m ir j?piem?ro PVN galam?r?a dal?bvalst? k?

ieg?d?m Kopienas iekšien?, b?tu j?piem?ro nevis PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkta noteikumi, bet gan š?s direkt?vas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punkta noteikumi.

56 ?emot v?r? iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka tas ir piem?rojams akc?zes pre?u ieg?d?m Kopienas iekšien?, par kur?m akc?zes nodoklis ir iekas?jams galam?r?a dal?bvalsts teritorij? un ko ir veicis nodok?a maks?t?js, kura cit?m ieg?d?m nepiem?ro PVN saska?? ar š?s direkt?vas 3. panta 1. punktu.

### Par otro jaut?jumu

57 Uz dodot otro jaut?jumu, iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka, past?vot t?du sec?gu ieg?žu ??dei, kuras attiecas uz vien?m un t?m paš?m akc?zes prec?m un kuru ietvaros ir noticis tikai viens šo pre?u p?rvad?jums Kopienas iekšien? atlikt?s akc?zes nodok?a maks?šanas rež?m?, ieg?de, ko ir veicis uz??m?js, kuram ir j?maks? šis nodoklis galam?r?a dal?bvalst?, ir j?kvalific? k? ieg?de Kopienas iekšien?, par ko ir j?maks? PVN saska?? ar šo ties?bu normu, pat ja šo p?rvad?jumu nevar attiecin?t uz šo ieg?di.

58 Saska?? ar iesniedz?jtiesas l?mum? sniegtaj?m nor?d?m, š?iet, ka pirmajiem ?ehijas Republikas pirc?jiem, nevis *Arex* ir j?maks? pamatliet? apl?kotais akc?zes nodoklis par degvielu. Šaj? kontekst? otr? jaut?juma m?r?is ir noskaidrot, vai pamatliet? apl?kotais p?rvad?jums Kopienas iekšien? noteikti ir j?attiecina uz šo pirc?ju veikto ieg?di, jo tiem ir j?maks? šis akc?zes nodoklis, un tas nevar tikt attiecin?ts uz citu ieg?di, šaj? gad?jum? uz *Arex* veikto ieg?di.

59 Šaj? zi?? no PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkta formul?juma, k?ds ir izkl?st?ts š? sprieduma 41. punkt?, izriet, ka PVN piem?rošana akc?zes pre?u ieg?d?m Kopienas iekšien? galam?r?a dal?bvalst? atbilstoši šai ties?bu normai ir pak?auta tr?s kumulat?viem nosac?jumiem.

60 Pirmk?rt, t? paredz, ka dar?jums ir ieg?de Kopienas iekšien? PVN direkt?vas 20. panta izpratn?, otrk?rt, ka šis dar?jums attiecas uz akc?zes prec?m, par kur?m galam?r?a dal?bvalst? ir iekas?jams akc?zes nodoklis, un, trešk?rt, ka min?to dar?jumu veic nodok?a maks?t?js vai juridiska persona, kas nav nodok?a maks?t?ja, kuru cit?m ieg?d?m nepiem?ro PVN saska?? ar š?s direkt?vas 3. panta 1. punktu.

61 Run?jot par pirmo no šiem nosac?jumiem, ir j?atg?dina, ka preces ieg?de Kopienas iekšien? PVN direkt?vas 20. panta izpratn? tiek veikta, kad ties?bas r?koties ar prec? k? t?s ?pašniekam ir nodotas pirc?jam un pieg?d?t?js pier?da, ka š? prece ir nos?t?ta vai transport?ta uz citu dal?bvalsti, un ka p?c š?s nos?t?šanas vai transport?šanas prece faktiski ir izvesta no nos?t?šanas dal?bvalsts teritorijas (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2007. gada 27. septembris, *Teleos* u.c., C?409/04, EU:C:2007:548, 27. un 42. punkts, k? ar? 2010. gada 18. novembris, X, C?84/09, EU:C:2010:693, 27. punkts). Nosac?jums par dal?bvalstu robežu š??rsošanu ir elements, kas veido ieg?di Kopienas iekšien? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Teleos* u.c., C?409/04, EU:C:2007:548, 37. punkts).

62 Tikai t?da ieg?de, kas atbilst visiem šiem nosac?jumiem, var tikt kvalific?ta k? ieg?de Kopienas iekšien?.

63 T?d?j?di, ja vair?ku par atl?dz?bu veiktu ieg?žu rezult?t? notiek pre?u vienota nos?t?šana Kopienas iekšien? vai vienota p?rvad?šana Kopienas iekšien?, š? nos?t?šana vai p?rvad?šana var tikt attiecin?ta tikai uz vienu no š?m ieg?d?m, kas b?s vien?g?, kurai tiks piem?rots PVN

galam?r?a dal?bvalst? k? ieg?dei Kopienas iekšien?, ja ir izpild?ti p?r?jie PVN direkt?vas 2. panta 1. punkt? paredz?tie nosac?jumi (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2006. gada 6. apr?lis, *EMAG Handel Eder*, C?245/04, EU:C:2006:232, 45. punkts).

64 Š?da interpret?cija ir j?veic, lai viegli sasniegtu m?r?i, k?ds ir izvirz?ts dar?jumu Kopienas iekšien? p?rejas rež?mam, proti, nodot, k? tas izriet no š? sprieduma 44. punkta, nodok?u ie??mumus tai dal?bvalstij, kuras teritorij? notiek pieg?d?to pre?u galapat?riš?. Šo nodošanu nodrošina ar vienu dar?jumu, veicot Kopienas iekš?jo pre?u p?rvietošanu (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2006. gada 6. apr?lis, *EMAG Handel Eder*, C?245/04, EU:C:2006:232, 40. punkts).

65 Run?jot par otro š? sprieduma 60. punkt? min?to nosac?jumu, ir j?preciz?, ka akc?zes nodok?a iekas?jam?ba galam?r?a dal?bvalst? ir saist?ta ar akc?zes pre?u nos?t?šanu vai p?rvad?šanu atlikt?s akc?zes nodok?a maks?šanas rež?m? saska?? ar Direkt?vas 92/12 vai Direkt?vas 2008/118 noteikumiem. Šis nosac?jums atspogu?o PVN direkt?vas 36. apsv?rum? izvirz?to m?r?i akc?zes prec?m piem?rot akc?zes nodokli un PVN vien? un taj? paš? dal?bvalst?.

66 Savuk?rt min?tais nosac?jums nek?d? zi?? ne?auj dom?t, ka ieg?dei, kuru ir veicis nodok?a maks?t?js vai juridiska persona, kas nav nodok?a maks?t?ja, kuri ir paredz?ti PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkt? un kuriem ir j?maks? akc?zes nodoklis, saska?? ar šo ties?bu normu ir j?piem?ro PVN galam?r?a dal?bvalst?, pat ja attiec?go p?rvad?šanu Kopienas iekšien? nevar attiecin?t uz šo ieg?di.

67 Turkl?t interpret?cija, atbilstoši kurai ieg?dei saska?? ar min?to ties?bu normu b?tu j?piem?ro PVN, pat ja p?rvad?jumu Kopienas iekšien? uz to nevar attiecin?t, b?tu pretrun? š? sprieduma 60. punkt? atg?din?to nosac?jumu kumulat?vajam raksturam. T? ?autu galam?r?a dal?bvalst? PVN piem?rot ieg?dei, kas nav saist?ta ar p?rvad?jumu Kopienas iekšien? un kas t?d?j?di neatbilst visiem nosac?jumiem, kam ir j?b?t izpild?tiem, lai to kvalific?tu k? ieg?di Kopienas iekšien?.

68 ?emot v?r? iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka, past?vot sec?gu dar?jumu ??dei, saist?b? ar kuriem ir noticis tikai viens akc?zes pre?u p?rvad?jums Kopienas iekšien? atlikt?s akc?zes nodok?a maks?šanas rež?m?, ieg?de, ko ir veicis uz??m?js, kuram ir j?maks? akc?zes nodoklis galam?r?a dal?bvalst?, nevar tikt kvalific?ta k? ieg?de Kopienas iekšien?, par ko ir j?maks? PVN saska?? ar šo ties?bu normu, ja šo p?rvad?jumu nevar attiecin?t uz šo ieg?di.

### **Par trešo jaut?jumu**

69 Uzdodot trešo jaut?jumu, iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka, past?vot t?du sec?gu ieg?žu ??dei, kuras attiecas uz t?m paš?m akc?zes prec?m un saist?b? ar kur?m ir notikusi tikai viena šo pre?u p?rvad?šana Kopienas iekšien? atlikt?s akc?zes nodok?a maks?šanas rež?m?, tas, ka š?s preces tiek p?rvad?tas šaj? rež?m?, ir noteicošs apst?klis, lai noskaidrotu, uz kuru ieg?di p?rvad?jums ir j?attiecina, lai saska?? ar šo ties?bu normu tai piem?rotu PVN.

70 Šaj? zi?? no judikat?ras par PVN direkt?vas 138. panta 1. punkta interpret?ciju izriet, ka, run?jot par dar?jumiem, kuri veido divu t?du sec?gu pieg?žu ??di, saist?b? ar kur?m ir noticis tikai viens p?rvad?jums Kopienas iekšien?, p?rvad?jums Kopienas iekšien? var tikt attiecin?ts tikai uz vienu no div?m pieg?d?m, kas t?d?j?di b?s vien?g? no nodok?a atbr?vot? pieg?de saska?? ar šo ties?bu normu, un ka, lai noteiktu to no ab?m pieg?d?m, uz kuru ir j?attiecina p?rvad?jums Kopienas iekšien?, ir j?veic visp?r?js visu konkr?to š?s lietas apst?k?us nov?rt?jums. Veicot šo nov?rt?jumu, ir j?nosaka, kur? br?d? ir notikusi otr? ties?bu r?koties ar prec? k? ?pašniekam

nodošana galīgajam ieguvējam. Gadījumā, ja otrā šo tiesību nodošana, proti, otrā piegāde notiek, pirms tiek veikts pārvadājums Kopienas iekšienā, to nevar attiecināt uz pirmo piegādi par labu pirmajam ieguvējam (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 26. jūlijs, *Toridas*, C-386/16, EU:C:2017:599, 34.–36. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

71 Ēmot vērā šo sprieduma 64. punktā minēto mērķi, iepriekšējā punktā minētā judikatūra ir jāattiecina uz to darījumu novērtējumu, kas tāpat kā pamatlietā aplūkots veido vairāku akcīzes preču secīgu iegāžu ķēdi, saistībā ar kurām ir noticis tikai viens pārvadājums Kopienas iekšienā.

72 Tādējādi, lai noskaidrotu, uz kuru no pamatlietā aplūkotajām tirdzniecības ietvaros veiktajām iegādēm ir jāattiecina vienotais pārvadājums Kopienas iekšienā un kura tādējādi ir vienīgā, kas ir kvalificējama kā iegāde Kopienas iekšienā, iesniedzējtiesai ir jāveic vispārīgs visu konkrēto šīs lietas apstākļu novērtējums un it īpaši jānoskaidro, kurā brīdā notika tiesību rīkoties ar precīk pašniekam nodošana *Arex*. Gadījumā, ja šī nodošana ir notikusi, pirms tika veikts pārvadājums Kopienas iekšienā, tā ir jāattiecina uz *Arex* veikto iegādi, un tādējādi šī iegāde ir jākvalificē kā iegāde Kopienas iekšienā.

73 Veicot šo vispārīgo novērtējumu, tas, ka pamatlietā aplūkots degvielas pārvadājums notika atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā, tomēr nevar būt izšķirošs elements, lai noskaidrotu, uz kuru no pamatlietā aplūkotajām tirdzniecības ietvaros veiktajām iegādēm ir jāattiecina minētais pārvadājums.

74 Šo sprieduma 70. punktā atgādinātā judikatūrā pārvadājuma attiecināšana uz vienu vai otru no secīgu iegāžu ķēdes ietvaros veiktajām iegādēm galvenokārt ir atkarīga no laika kritērija, jo uzsvārs tajā ir likts uz brīdi, kurā attiecīgi ir iestājušies nosacījumi, kas ir saistīti ar pārvadājumu Kopienas iekšienā, kā arī ar tiesību rīkoties ar precīk pašniekam nodošanu.

75 Runājot par šo pārdējo nosacījumu, no Tiesas judikatūras izriet, ka tiesību nodošana attiecas ne tikai uz nodošanu tādā formā, kas ir paredzēta piemērojamajās valsts tiesībās, bet tas ietver visus vienas tādās personas veiktus materiāla pāšuma nodošanas darījumus, kas piešīr tiesības citai personai rīkoties ar šo pāšumu tādā, it kā šī persona būtu tādā pašniece (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 3. jūnijs, *De Fruytier*, C-237/09, EU:C:2010:316, 24. punkts un tajā minētā judikatūra). Tiesību rīkoties ar kustamu lietu kā pašniekam nodošanai nav prasīts, lai personai, kurai šī lieta ir nodota, šī lieta fiziski piederētu, nedz arī lai minētā lieta tiktu tai fiziski transportēta un/vai lai šī persona to fiziski saņemtu (rīkojums, 2015. gada 15. jūlijs, *Itales*, C-123/14, nav publicēts, EU:C:2015:511, 36. punkts).

76 Jāatgādinā, ka ar Direktīvām 92/12 un 2008/118 ir izveidots vispārīgs akcīzes nodokļa režīms, kas ir piemērojams akcīzes precēm. Lai gan šājs direktīvas šājs ziņojums ir paredzētas prasības, kas attiecas uz pārvadājumiem atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā, tās nekādā ziņojumā neietekmē nosacījumu, kuri reglamentē pašumtiesību uz precēm vai tiesību ar tām rīkoties kā pašniekam nodošanu.

77 Turklāt Tiesa jau ir atzinusi, ka darījums, par kuru ir jāmaksā PVN un ar kuru tiek izpildīti nepieciešamie nodokļa iekasājāmās tiesiskie nosacījumi, ir preces piegāde vai imports, nevis akcīzes nodokļa iekasāšana par šo precī (spriedums, 2005. gada 14. jūlijs, *British American Tobacco* un *Newman Shipping*, C-435/03, EU:C:2005:464, 41. punkts).

78 Šajā gadījumā no Tiesas rīcībā esošo lietas materiālu elementiem izriet, ka pēc pamatlietā aplūkotās degvielas iegādes no saviem līgumslēdzējiem partneriem Ēhijas Republikā, *Arex* to pārņēma savā turījumā, Austrijā to iepildot savās cisternās pirms tās transportēšanas ar saviem transportlīdzekļiem no Austrijas uz Ēhijas Republiku. Turklāt no šiem elementiem izriet, ka *Arex*, šīiet, šīs iepildēšanas laikā tika nodotas pašumtiesības uz šīm precēm Ēhijas Republikas

priv?to ties?bu izpratn?. Ar nosac?jumu, ka iesniedz?jtiesa to p?rbauda, no min?tajiem elementiem t?d?j?di izriet, ka vienots p?rvad?jums Kopienas iekšien? tika veikts p?c ties?bu r?koties ar precī k? ?pašniekam nodošanas Arex, l?dz ar to Arex veikt?s ieg?des ir j?kvalific? k? ieg?des Kopienas iekšien?.

79 ?emot v?r? iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz trešo jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka, past?vot t?du sec?gu ieg?žu ??dei, kuras attiecas uz t?m paš?m akc?zes prec?m un saist?b? ar kur?m ir noticis tikai viens šo pre?u p?rvad?jums Kopienas iekšien? atlikt?s akc?zes nodok?a maks?šanas rež?m?, tas, ka š?s preces tiek p?rvad?tas šaj? rež?m?, nav noteicošs apst?klis, lai noskaidrotu, uz kuru ieg?di p?rvad?jums ir j?attiecina, lai saska?? ar šo ties?bu normu tai piem?rotu PVN.

### **Par ties?šan?s izdevumiem**

80 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (ceturt? pal?ta) nospriež:

- 1) **Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka tas ir piem?rojams akc?zes pre?u ieg?d?m Kopienas iekšien?, par kur?m akc?zes nodoklis ir iekas?jams šo pre?u nos?t?šanas vai p?rvad?juma galam?r?a dal?bvalsts teritorij? un ko ir veicis nodok?a maks?t?js, kura cit?m ieg?d?m nepiem?ro pievienot?s v?rt?bas nodokli saska?? ar š?s direkt?vas 3. panta 1. punktu.**
- 2) **Direkt?vas 2006/112 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka, past?vot t?du sec?gu dar?jumu ??dei, saist?b? ar kuriem ir noticis tikai viens akc?zes pre?u p?rvad?jums Kopienas iekšien? atlikt?s akc?zes nodok?a maks?šanas rež?m?, ieg?de, ko ir veicis uz??m?js, kuram ir j?maks? akc?zes nodoklis šo pre?u nos?t?šanas vai p?rvad?juma galam?r?a dal?bvalst?, nevar tikt kvalific?ta k? ieg?de Kopienas iekšien?, par ko ir j?maks? pievienot?s v?rt?bas nodoklis saska?? ar šo ties?bu normu, ja šo p?rvad?jumu nevar attiecin?t uz šo ieg?di.**
- 3) **Direkt?vas 2006/112 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka, past?vot t?du sec?gu ieg?žu ??dei, kuras attiecas uz t?m paš?m akc?zes prec?m un saist?b? ar kur?m ir noticis tikai viens šo pre?u p?rvad?jums Kopienas iekšien? atlikt?s akc?zes nodok?a maks?šanas rež?m?, tas, ka š?s preces tiek p?rvad?tas šaj? rež?m?, nav noteicošs apst?klis, lai noskaidrotu, uz kuru ieg?di p?rvad?jums ir j?attiecina, lai saska?? ar šo ties?bu normu tai piem?rotu pievienot?s v?rt?bas nodokli.**

[Paraksti]

\* Tiesved?bas valoda – ?ehu.