

**Downloaded via the EU tax law app / web**

62018CJ0401

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2020. gada 23. aprīlis ( \*1 )

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 2. panta 1. punkta b) apakšpunkts – Preču iegāde Kopienas iekšienē – 20. pants – Tiesību iegāšana rīkoties ar precīk? pašniekam – Preces ??des pirkuma un t?l?kp?rdošanas darījumi ar vienotu iekš?jo p?rvad?jumu Kopienas iekšienē – Iespēja pie?emt t?dus l?gumus, kas var ietekm?t preces juridisko situ?ciju – P?rvad?juma attiecin?šana – P?rvad?jums atlikt?s akc?zes nodokļa maks?šanas rež?m? – Interpret?jošu spriedumu iedarb?ba laiks

Liet? C-401/18

par l?gumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Krajský soud v Praze (Apgabaltiesa Pr?g?, ?ehijas Republika) iesniedza ar l?gumu, kas pie?emts 2018. gada 6. j?nij? un kas Ties? re?istr?ts 2018. gada 18. j?nij?, tiesved?b?

Herst s.r.o.

pret

Odvolací finan?ní ?editelství,

TIESA (ceturtā palāta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js M. Vilars [M. Vilaras], tiesneši S. Rodins [S. Rodin], D. Šv?bi [D. Šváby], K. Jirim?e [K. Jürimäe] (referente) un N. Pisarra [N. Piçarra],

?ener?ladvok?te: J. Kokote [J. Kokot],

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

?emot v?r? rakstveida procesū,

?emot v?r? atbild?jumus, ko sniedza:

–

Herst s.r.o. v?rd? – J. Balada, advokāt,

–

Odvolací finan?ní ?editelství v?rd? – T. Rozehnal, p?rst?vjs,

–

?ehijas Republikas vald?bas v?rd? – M. Smolek, J. Vl?il un O. Serdula, p?rst?vji,

–

Eiropas Komisijas v?rd? – M. Salyková un L. Lozano Palacios, p?rst?vji,  
noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2019. gada 3. oktobra tiesas s?d?,  
pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu galvenok?rt ir par to, k? interpret?t Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”) 20. pantu.

2

Šis l?gums ir iesniegts saist?b? ar str?du starp Herst s.r.o. un Odvolací finan?ní ?editelství (Nodok?u p?rs?dz?bas p?rvalde, ?ehijas Republika; turpm?k tekst? – “Nodok?u p?rvalde”) jaut?jum? par to, ka Herst ir atskait?jusi pievienot?s v?rt?bas nodokli (PVN) par š?s sabiedr?bas transport?to degvielu no vair?k?m dal?bvalst?m uz ?ehijas Republiku atlikt?s akc?zes nodok?a maks?šanas rež?m?.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3

PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkt? ir paredz?ts:

“PVN uzliek š?diem dar?jumiem:

a)

pre?u pieg?dei, ko par atl?dz?bu k?d? dal?bvalsts teritorij? veic nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds;

b)

pre?u ieg?dei Kopienas iekšien?, ko par atl?dz?bu k?d? dal?bvalsts teritorij? veic –

i)

nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds, vai juridiska persona, kas nav nodok?a maks?t?ja, ja p?rdev?js ir nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds un kam nav ties?bas uz 282. l?dz 292. pant? paredz?to mazo uz??mumu atbr?vošanu no nodok?a un uz ko neattiecas 33. vai 36. pants;

[..].”

4

Saska?? ar š?s direkt?vas 14. panta 1. punktu:

““Pre?u pieg?de” ir ties?bu nodošana r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam.”

5

Ministru direktīvas 20. panta pirmā daļa ir izteikta šādi:

“Preču iegāde Kopienas iekšienā” ir tiesību iegāšana rīkoties kā pašniekam ar kustamu materiālu pašumu, ko pārvēžs, pircējs vai cita persona pārvēžja vai pircēja vārdā nosūtā vai transportē pircējam uz galamērķi dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalstis.”

6

Ministru direktīvas 138. panta 1. punkts ir noteikts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tūdu preču piegādi, kuras pārvēžs, pircējs vai cita persona pārvēžja vai pircēja vārdā nosūtā vai transportē uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet Kopienā, ja preces tiek piegādātas citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas kā tūda rīkojas, dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalstis.”

Čehijas Republikas tiesības

7

Saskaņā ar zākon 235/2004 Sb., o dani z pīdané hodnoty (Likums Nr. 235/2004 par pievienotās vērtības nodokli) redakcijā, kas bija spēkā attiecīgā pamatlīetas faktu laikā, 2. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir noteikts:

“Nodoklis ir maksājams par preču piegādi par atlīdzību, ko valsts teritorijā veic nodokļa maksātājs saimnieciskās darbības ietvaros.”

8

Šis likuma 13. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Šis likums ar preču piegādi tiek apzīmēta tiesību nodošana rīkoties ar materiālu pašumu kā pašniekam.”

9

Ministru direktīvas 72. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir noteikts:

“Nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitēt PVN priekšnodokli par saņemtajiem pakalpojumiem, ko tas izmanto savas saimnieciskās darbības ietvaros nolūkā veikt ar nodokli apliekamas preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas darbības, kuru sniegšanas vieta ir valsts teritorijā.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

10

Herst ir saskaņā ar Čehijas Republikas tiesību m dibināta sabiedrība, kas darbojas ceļu autotransporta jomā. Tai arī pieder konkrēts degvielas uzpildes staciju skaits.

11

Pārbaudes laikā Ēhijas nodokļu administrācija konstatēja, ka Herst vairākos laikposmos, kas ietvēra, pirmkārt, laiku no 2010. gada novembra līdz 2013. maijam, kā arī, otrkārt, no 2013. gada jūlija līdz 2013. gada augustam, izmantojot savus transportlīdzekļus un sedzot izdevumus, bija pārvādājusi degvielu no vairākiem dalībvalstīm, proti, Austrijas, Vācijas, Slovērijas un Slovākijas, uz galamērķi Ēhijas Republikā.

12

Šajos pārvādzumos Herst rīkojās ne tikai kā pārvādātāja, bet arī kā šīs degvielas galīgā pircēja pirkuma un secīgās tālāk pārdošanas darījumu ??des galā.

13

No iesniedzējtiesas sniegtajiem norādījumiem izriet, ka minēto degvielu sūkotnāji iegādājās Ēhijas Republikā dibināts saimnieciskās darbības veicējs, kas tajā ir PVN maksātājs, un ka Herst nodrošināja to pārvādāšanu no šī sprieduma 11. punktā minētajām dalībvalstīm līdz šai pirmajai minētajai dalībvalstij. Tādējādi Herst veica daudzus vienreizīgus degvielas pārvādzuma darījumus, kas veikti akcēzes nodokļa atlikts maksāšanas režīmā, kuru laikā šīs preces ir tikušas vairākus reizes atkārtoti pārdotas citiem Ēhijas Republikā dibinātiem saimnieciskās darbības subjektiem. Herst nesa??ma atlīdzību par šīs degvielas pārvādāšanu, bet guva tirdzniecības uzcenojumu, ko veidoja starpība starp minētās degvielas iepirkšanas cenu un pārdošanas cenu.

14

Turklāt, pamatojoties uz pārdošanas līgumu starp Herst un šo saimnieciskās darbības subjektu, jau no pārvādzuma sākuma tika konstatēts, ka Herst juridiski k??st par degvielas juridisko ??pašnieku tikai tad, kad tā tiek laista brīvā apritē Ēhijas Republikā.

15

Ēhijas nodokļu administrācija Herst norādīja, ka tās veiktās degvielas iegādes Ēhijas Republikā bija iekšzemes iegādes. Savukārt šī nodokļu administrācija uzskatīja, ka runa ir par iegādām Kopienas iekšienā.

16

Minētā administrācija uzskata, ka tādus ??des darījumus gadījumā, kas saistīti ar vienotu pārvādzumu Kopienas iekšienā, to var attiecināt tikai uz vienu no šiem darījumiem.

17

Tādējādi šī pati administrācija uzskatīja, ka Herst veiktās iepirkšanas vieta bija nevis Ēhijas Republikā, bet dalībvalstīs, kurās degviela atradās brīdā, kad šī sabiedrība savas saimnieciskās darbības nolūkiem to iekrāva pārvādzāšanas nolūkā, par to sedzot izdevumus un to darot par saviem līdzekļiem, uz galamērķi Ēhijas Republikā.

18

Tātad ar vairākiem paziņojumiem par uzr??inu Ēhijas nodokļu administrācija atteica Herst tiesības atskaitēt PVN par šīm iegādām un tai piemēroja naudas sodu.

19

Herst cēla prasību pret šiem paziņojumiem par uzr??inu Nodokļu pārvaldē, apgalvojot, ka

degvielas iegādes vieta bijusi Čehijas Republikā, jo pārvadāšana tika veikta atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā, un ka šīs preces esot laistas brīvā apgrozībā tikai pēc šiem pārvadājumiem.

20

Nodokļu pārvalde ar pirmo lēmumu atcēla paziņojumus par uzrīcinu par laika posmu no 2013. gada jūlija līdz augustam tādēļ, ka Herst bija iesniegusi rīcinus, kuri pierādīja, ka citi saimnieciskās darbības subjekti, kuriem degviela tika secīgi tīk pārdota, ir rīkojušies kā pārvaldījuma organizatori. Ar otro lēmumu Nodokļu pārvalde apstiprināja paziņojumus par uzrīcinu par laika posmu no 2011. gada februāra līdz 2013. gada februārim. Ar trešo lēmumu šī pārvalde grozīja paziņojumus par uzrīcinu attiecībā uz laika posmu no 2010. gada novembra līdz 2011. gada janvārim, kā arī par laika posmu no 2013. gada marta līdz maijam. Herst tika paziņots par nodokļu uzrīcinu 145381137 Čehu kronu (CZK) apmērā (apmēram 5664520 EUR) un piemērots naudas sods 30476215 CZK (apmēram 1187450 EUR).

21

Herst pārsūdzīja otro un trešo Nodokļu pārvaldes lēmumu iesniedzējtiesā – Krajský soud v Praze (Apgabaltiesa Prāgā, Čehijas Republika).

22

Tajā Herst apgalvo, ka pamatlietā aplūkots degvielas pārvadājums veidoja divi nošķirti pārvaldījuma darījumi. Pirmais esot bijis starptautiskais pārvadājums starp attiecīgajam dalībvalstīm un Čehijas Republiku, kura laikā Herst rīkojis tikai kā pārvaldītājs. Otrais esot bijis iekšzemes pārvadājums pēc degvielas laišanas brīvā apritē Čehijas Republikā, kura laikā tā esot ieguvusi tiesības brīvi rīkoties ar šo precī.

23

Iesniedzējtiesa uzskata, ka tās izskatāmajā lietā ir jāveic visaptverošs novērtējums par visiem lietās apstākļiem, lai noteiktu, kurš no aplūkojamajiem pārvadājumiem atbilst visiem nosacījumiem par pārvaldījumu Kopienas iekšienā. Lai darījumam varētu kvalificēties kā "preču piegāde" PVN direktīvas 14. panta 1. punkta izpratnē, šim darījumam jābūt tādām, kas piešķir personai tiesības rīkoties ar pārvaldījamo precī kā pašniecei.

24

Runājot par situāciju pamatlietā, iesniedzējtiesa norāda, ka citu saimnieciskās darbības subjektu dalība tik sarežģītā pirkuma un tīk pārdošanas darījumā nedrīkst būt pamatota ne tikai ar ekonomiskiem apsvērumiem, bet arī ar to, ka Herst nebija atļāujas nedz izmantot akcīzes preču noliktavu, nedz saņemt preces atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā. Tas bija iemesls, kādēļ Herst bija jāizmanto starpnieka pakalpojumi, izmantojot šādu noliktavu, lai tas iegādājas pamatlietā aplūkojamo degvielu, nolūkā samaksāt akcīzes nodokli un nodrošināt šīs degvielas laišanu brīvā apgrozībā Čehijas Republikas teritorijā. Savukārt Nodokļu pārvalde norāda, ka vairāku saimnieciskās darbības subjektu iesaistīšanās šajā tādē esot netiešs pierādījums par krāpšanu PVN jomā.

25

Šī tiesa uzskata, ka, pat ja Herst kontrolēja pamatlietā aplūkojamo degvielu visā tās pārvaldījuma laikā, tai savukārt nebija pilnvaru tādē ar to kā pašniekam Tiesas judikatūras izpratnē līdz brīdim, kad pēc tās pārvaldījuma šī degviela tika laista brīvā apgrozībā Čehijas Republikā. Proti,

I?dz tam br?dim Herst nevar?ja pieg?d?t min?to degvielu citai personai k? tikai tai, kas ir nor?d?ta k? adres?te pavaddokumentos.

26

?emot v?r? šos apsv?rumus, iesniedz?jtiesa, atz?stot lielo faktisko I?dz?bu starp izskat?mo lietu un to, kur? tika tais?ts 2018. gada 19. decembra spriedums AREX CZ (C?414/17, EU:C:2018:1027), tom?r jaut?, kur? br?d? taj? izskat?maj? liet? Herst ir ieguvusi ties?bas r?koties ar pamatliet? apl?kojamo degvielu "k? ?pašniece" Tiesas judikat?ras izpratn?.

27

It ?paši iesniedz?jtiesa uzskata, ka pamatliet? š?das ties?bas ir tikai tiem saimniecisk?s darb?bas subjektiem, kuriem degviela tika t?l?kp?rdota v?l?k t?s p?vrad?šanas laik?. Savuk?rt Herst, lai gan š? degviela t?s r?c?b? bija fiziski t?s p?vrad?šanas laik?, juridiski nebija ties?ga ar to r?koties. Šaj? zi?? šai sabiedr?bai tostarp bija j?iev?ro saimniecisk?s darb?bas subjektu – starpnieku pirkuma un t?l?kp?rdošanas dar?jumu ??d? – instrukcijas.

28

Iesniedz?jtiesa b?t?b? uzskata, ka past?v šaubas par jaut?jumu, vai tas, ka preces tikušas p?vrad?tas atlikt?s akc?zes nodok?a maks?šanas rež?m? atbilstoši Padomes Direkt?vai 2008/118/EK (2008. gada 16. decembris) par akc?zes nodok?a piem?rošanas visp?r?ju rež?mu, ar ko atce? Direkt?vu 92/12/EEK (OV 2009, L 9, 12. lpp.), ietekm? nosac?jumus, kas regul? PVN direkt?v? paredz?t?s ties?bas r?koties ar t?m k? ?pašniekam. Šaj? zi?? iesniedz?jtiesa preciz? – ja past?v šaubas par valsts nodok?u normas interpret?ciju str?d? starp administr?ciju un priv?tpersonu, Ústavní soud ?eské republiky (Konstitucion?l? tiesa, ?ehijas Republika) ir nostiprin?jusi valsts konstitucion?lo ties?bu principu, saska?? ar kuru š?s šaubas ir interpret?jamas par labu priv?tpersonai (principus in dubio mitius). Šaj? gad?jum? iesniedz?jtiesa uzskata, ka noteicošie ties?bu akti, lai izspriestu taj? iesniegto lietu, nav atz?stami par skaidriem pamatlietas faktu norises br?d? ne no valsts ties?bu viedok?a, ne no Savien?bas ties?bu viedok?a, t?d?j?di t? jaut?, vai gad?jum?, kad Tiesas sniegt? interpret?cija spriedum?, ko t? pasludin?s, ir nelabv?l?ga nodok?u maks?tajam vai tai t? ir j?pilda, lai gan ir šis valsts konstitucion?lo ties?bu princips. Š? tiesa t?pat jaut?, vai, ?emot v?r? min?to principu, š? Tiesas sprieduma iedarb?ba neb?tu j?ierobežo tikai attiec?b? uz situ?cij?m, kas raduš?s p?c t? pasludin?šanas.

29

Š?dos apst?k?os Krajský soud v Praze (Apgabaltiesa Pr?g?) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1)

Vai jebkuru nodok?a maks?t?ju j?uzskata par nodok?a maks?t?ju [...] [PVN] direkt?vas 138. panta 2. punkta b) apakšpunkta noz?m?? Ja nav, uz k?diem nodok?a maks?t?jiem šis noteikums attiecas?

2)

Ja Tiesas atbilde ir t?da, ka [PVN direkt?vas] 138. panta 2. punkta b) apakšpunktu piem?ro t?dai situ?cijai k? pamatliet? (proti, pre?u ieg?d?t?js ir attiec?gi re?istr?ts PVN maks?t?js), vai šo noteikumu j?interpret? t?d?j?di, ka gad?jum?, ja šo pre?u nos?t?šana vai p?vrad?jums notiek saska?? ar attiec?gajiem noteikumiem Direkt?v? [2008/118], pieg?de, kas ir saist?ta ar proced?ru,

kura paredzēta Direktīvā [2008/118], ir jāuzskata par piegādi, saistībā ar kuru ir tiesības uz atbrīvojumu saskaņā ar šo noteikumu, lai gan [PVN direktīvas] 138. panta 1. punkts paredz tie atbrīvojuma nosacījumi citādi nav izpildīti, ņemot vērā preču pārvadājuma piesaisti citam darījumam?

3)

Ja Tiesas atbilde ir tāda, ka [PVN direktīvas] 138. panta 2. punkta b) apakšpunktu nepiemēro tādā situācijā kā pamatlīdēt, vai tas, ka preces tiek pārvadātas atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā, ir izšķiroši, lai noteiktu jautājumu par to, uz kuru no vairākiem secīgiem piegādes pārvadājumiem attiecināts darījums, lai noteiktu tiesības uz atbrīvojumu no PVN saskaņā ar [PVN direktīvas] 138. panta 1. punktu?

4)

Vai "tiesības rīkoties ar precēm kā pašniekam" [PVN direktīvas] nozīmē iegūst nodokļa maksātājs, kurš pārka preces no cita nodokļa maksātāja tieši konkrētam klientam, lai izpildītu jau esošu pasūtījumu (norādītā preču veidu, daudzumu, izcelsmes vietu un piegādes laiku), ja viņš pats fiziski ar precēm nerīkojas, jo, noslēdzot pārdošanas līgumu, viņa pircējs piekrīt organizēt preču pārvadājumu no to izcelsmes vietas tā, ka viņš tikai nodrošina piekūvi pieprasītajām precēm, izmantojot savus piegādātājus, un dara zināmu informāciju, kas vajadzīga preču pieņemšanai (viņa vārds vai viņa apakšpiegādātāju vārds, kas iesaistīti pārdošanas ??d?), un viņa peļņa no darījuma ir starpība starp šādu preču iepirkšanas un pārdošanas cenu bez preču, par kurām izraksta rēķinu, pārvadāšanas izmaksām?

5)

Vai ar Direktīvu [2008/118] (piemēram, 4. panta 1. punkts, 17. pants vai 19. pants) tieši vai netieši, ierobežojot šādu preču efektīvu izmantošanu, ir noteikti pietiekami nosacījumi "tiesību rīkoties ar (akcīzes) precēm kā pašniekam" nodošanai [PVN direktīvas] nozīmē, kā rezultātā preču pārvadāšanas uzņemšanās saskaņā ar atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmu, ko veic apstiprināts noliktavas turētājs vai reģistrēts saņēmējs, būtu jāuzskata par preču piegādi PVN nolūkā?

6)

Šajā kontekstā, apsverot piegādes noteikšanu, kas saistīta ar pārvietošanu preču piegādes ??dā atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā ar vienu pārvietošanu, vai ir nepieciešams uzskatīt, ka pārvadājums [PVN direktīvas] nozīmē ir uzskatāms par sēktu un beigtu saskaņā ar Direktīvas [2008/118] 20. pantu?

7)

Vai PVN neitralitātes princips vai kāds cits ES tiesību princips kā valsts tiesību akts paredzētā konstitucionālā principa in dubio mitius piemērošanu, kas uzliek valsts iestādēm pienākumu, ja tiesību normas ir neskaidras un objektīvi piedāvā vairākas iespējamas interpretācijas, izvēlēties to interpretāciju, kas ir par labu personai, uz kuru tiesību norma attiecas (šajā gadījumā PVN maksātājs)? Vai šis principa piemērošana būtu savietojama ar Savienības tiesību mērķi, ja tā attiektos tikai uz situācijām, kad attiecīgā lietā ir faktiski būtu cēlušies pirms [..] Tiesas saistošas interpretācijas par apstrīdēto juridisko jautājumu, kura noteica, ka ir pareiza cita, nodokļa maksātājam mazāk labvēlīga interpretācija?

Ja var piemērot in dubio mitius principu:

8)

Ēmot vēr? ierobežojumus, kas Savien?bas ties?b?s bija noteikti laik?, kad notika ar nodokli apliekamie dar?jumi (no 2010. gada novembra līdz 2013. gada maijam), vai bija iesp?jams apsvērt jaut?jumu par to, vai pre?u pieg?des vai pre?u p?rvad?šanas juridiskajam j?dzienam ir (vai nav) t?ds pats saturs gan [PVN direkt?vas] m?r?iem, gan Direkt?vas [2008/118] m?r?iem k? objekt?vi juridiski neskaidrs un ar div?m iesp?jam?m interpret?cij?m?”

Par tiesved?bu Ties?

30

Ar 2018. gada 21. decembra v?stuli Tiesa nos?t?ja iesniedz?jtiesai 2018. gada 19. decembra spriedumu AREX CZ (C?414/17, EU:C:2018:1027), tai jaut?jot, vai, Ēmot vēr? šo spriedumu, š? tiesa v?l v?las uzdot savu l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu, un apstipriņo?as atbildes gad?jum? – vai t? v?las patur?t visus uzdotos jaut?jumus.

31

2019. gada 11. janv?ra atbild? iesniedz?jtiesa paziņoja, ka t? uztur savu l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu, bet ka t? vairs nel?dz atbildes uz pirmo, otro, trešo, piekto un sesto jaut?jumiem.

32

T?d?j?di ir j?atbild tikai uz ceturto, sept?to un astoto jaut?jumu.

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par ceturto jaut?jumu

33

Ar ceturto jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai PVN direkt?vas 20. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka nodok?u maks?t?js, kurš veic pre?u p?rvad?šanu Kopienas iekšien? atlikt?s akc?zes nodok?a maks?šanas rež?m? ar nodomu ieg?d?ties š?m preces savas saimniecisk?s darb?bas veikšanai tad, kad t?s b?s laistas br?v? apgroz?b? galam?ra dal?bvalst?, ieg?st ties?bas r?koties ar š?m prec?m k? ?pašnieks š? noteikuma izpratn?, ja šo pre?u p?rvad?šanas laik? t?s tikušas sec?gi t?l?k p?rdotas citiem saimniecisk?s darb?bas subjektiem.

34

Vispirms 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 p?rvesta uz citu dal?bvalsti un ka p?c š?s nos?t?šanas vai p?rvešanas 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? 2018. gada 19. decembris, AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, 61. punkts).

35

Iesniedz?jtiesa uzdod jaut?jumu Tiesai, lai noteiktu, vai šaj? gad?jum? ir izpild?ts pirmais no šiem

nosacījumiem – proti, vai tiesības rēķoties ar precīk? pašniekam ir tikušas nodotas nodokļu maksātājam, k?da ir Herst, kura, neb?dama preces pašniece šaj? stadij?, p?rved preces atlikt?s akc?zes nodokļa maksāšanas režīm? no vienas dalībvalsts uz otru ar nol?ku ieg?d?ties š?s preces tad, kad t?s ir laistas br?v? apgroz?b? šaj? otraj? dalībvalst?.

36

Pirmk?rt, j?atg?dina, ka ties?bu rēķoties ar precīk? t?s pašniekam nodošana saska?? ar Tiesas judikat?ru notiek ne tikai t?dos veidos, kas ir paredz?ti piem?rojamaj?s valsts tiesb?s, bet t? ietver visus vienas t?das personas veiktus materiāla pašuma nodošanas dar?jumus, kas pieš?ir ties?bas citai personai rēķoties ar šo pašumu t?, it k? š? persona b?tu t? pašniece (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2010. gada 3. j?nijs, De Fruytier, C?237/09, EU:C:2010:316, 24. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2018. gada 19. decembris, AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, 75. punkts).

37

Proti, k? b?t?b? nor?d?ja ener?ladvok?ts secinājumu 36. punkt?, pašumties?bu nodošana atbilstoši valsts tiesb?s paredz?tajai k?rt?bai ne vienm?r sakr?t ar ties?bu rēķoties ar precīk? t?s pašniekam nodošanu.

38

Otrk?rt, j?atg?dina, ka ties?bu rēķoties ar kustamu lietu k? pašniekam nodošanai nav pras?ts, lai personai, kurai š? lieta ir nodota, š? lieta fiziski pieder?tu, nedz ar? lai min?t? lieta tiktu pie t?s fiziski p?rvesta un/vai lai š? persona to fiziski sa?emtu (r?kojums, 2015. gada 15. j?lijs, Itales, C?123/14, nav public?ts, EU:C:2015:511, 36. punkts, un spriedums, 2018. gada 19. decembris, AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, 75. punkts).

39

Šaj? noz?m? degvielas transportāšanas dar?jums, proti, š?s preces p?rvietošana no vienas dalībvalsts uz otru dalībvalsti, nevar tikt uzskat?ts par izš?irošu, lai noteiktu, vai ties?bas rēķoties ar precīk? pašniekam tikušas nodotas, ne?emot v?r? nevienu citu apst?kli, kas liktu prezum?t, ka š?da nodošana ir notikusi š? p?rvadājuma dien? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 19. decembris, AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, 78. punkts).

40

Turkl?t tas, ka notiek ties?bu rēķoties ar kustamu lietu k? pašniekam nodošana, noz?m?, ka da??, k?d? š?s ties?bas tiek nodotas, ir iespējams pie?emt lēmumus, kas ietekm? konkr?t?s preces juridisko st?vokli, tostarp it?paši lēmumu to p?rdot.

41

T? tas ir t?d? situācij?, k?da ir pamatliet?, kur? daž?di saimniecisk?s darb?bas subjekti, kuri r?koj?s k? pašnieki, degvielu gan pirms, gan t?s p?rvadāšanas laik? nopirka un p?c tam – p?rdeva t?l?k.

42

Šaj? noz?m? ir j?preciz?, ka, iev?rojot pamatlietas apst?k?us, t?dus, k?di ir izkl?st?ti l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu, nav izsl?gts, ka iesniedz?jtiesai b?t j?konstat?, ka pamatliet? ir notikusi vair?kk?rt?ja sec?ga ties?bu r?koties ar š?m prec?m k? ?pašniekam nodošana.

43

Š?dos apst?k?os, lai sniegtu lietder?gu atbildi iesniedz?jtiesai pamatlietas risin?jumam, j?piebilst, ka saska?? ar Tiesas judikat?ru par PVN direkt?vas 138. panta 1. punkta interpret?ciju – attiec?b? uz dar?jumiem, kas veido vair?ku sec?gu pieg?žu ??di, saist?b? ar kuriem ir noticis tikai viens p?rvad?jums Kopienas iekšien?, – p?rvad?jums Kopienas iekšien? var tikt attiecin?ts tikai uz vienu no š?m pieg?d?m un ka, lai noteiktu, uz kuru no t?m 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. Min?t? judikat?ra ir j?attiecina ar? uz to dar?jumu nov?rt?jumu, kurš – t?pat k? pamatliet? apl?kotais – veido vair?ku to akc?zes pre?u sec?gu pirkuma un t?l?kp?rdošanas dar?jumu ??di, saist?b? ar kur?m ir noticis tikai viens p?rvad?jums Kopienas iekšien? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 19. decembris, ALEX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, 70. un 71. punkts).

44

Veicot šo visp?r?jo nov?rt?jumu, tostarp ir j?nosaka, kur? br?d? ir notikusi ties?bu r?koties ar prec? k? ?pašniekam nodošana to gal?gajam ieguv?jam. Proti, šaj? liet? gad?jum?, ja š? nodošana notikusi pirms p?rvad?juma veikšanas Kopienas iekšien?, min?t? nodošana j?uzskata par apst?kli, kas var izrais?t š?das ieg?des kvalific?šanu par ieg?di Kopienas iekšien? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 19. decembris, ALEX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, 70. un 72. punkts).

45

Tom?r, ja iesniedz?jtiesa uzskat?tu, ka pamatliet? p?rvad?šanas laik? notikusi vair?kk?rt?ja ties?bu r?koties ar prec? nodošana da?diem saimniecisk?s darb?bas subjektiem, kas ir starpnieki iepirkuma un t?l?kp?rdošanas ??d?, iepriekš?j? punkt? atg?din?t?s Tiesas judikat?ras piem?rošana tai ne?autu noteikt to ieg?di ??d?, uz kuru ir attiecin?ms vienotais degvielas p?rvad?jums.

46

Proti, š? judikat?ra balst?s uz laika krit?riju, kuru piem?rojot ir j?nov?rt?, vai ties?bu r?koties ar prec? k? ?pašniekam nodošana ir notikusi pirms t?s p?rvad?šanas, lai noteiktu to ieg?di konkr?taj? ??d?, uz kuru j?attiecina vienotais p?rvad?jums Kopienas iekšien? un kurš t?d?? vien?gais ir atz?stams par ieg?di Kopienas iekšien?. Šaj? liet? š? laika krit?rija piem?rošana var?tu ?aut iesniedz?jtiesai noteikt, vai pamatliet? apl?kojam?s degvielas p?rvad?šana ir j?attiecina uz ieg?di, ko veicis pirmais saimniecisk?s darb?bas subjekts ieg?des un t?l?kp?rdošanas dar?jumu ??d?, pirms ir veikts š?s degvielas vienots p?rvad?jums. Savuk?rt min?tais krit?rijs b?t nepiem?rojams tad, ja pamatliet? šo ties?bu r?koties k? ?pašniekam sec?ga vair?kk?rt?ja nodošana ir notikusi min?t? p?rvad?juma laik?.

47

Šādos apstākļos, lai noteiktu to konkrēto iegādi pamatlīdēt, uz kuru ir jāattiecinā vienotais pārvadājums Kopienas iekšienē un kura tādēļ vienīgā ir jākvalificē par iegādi Kopienas iekšienē, atbilstoši šā sprieduma 43. punktā atgādinātajai Tiesas judikatūrai iesniedzējtiesai ir jāveic visaptverošs visu pamatlīdētā pašo apstākļu vērtējums.

48

Kā norāda Čehijas Republika rakstveida atbildē, iesniedzējtiesa savā visaptverošajā novērtējumā var ņemt vērā apstākli, ka Herst ir uzskatījis aplūkojamo pārvadājumu Kopienas iekšienē, lai veiktu savu saimniecisko darbību, proti, iegādāties degvielu pāc tās laišanas brīvā apgrozībā Čehijas Republikā, lai vāļk to atkārtoti pārdotu saviem klientiem, paturot sev tirdzniecības uzcenojumu, ko veido starpība starp šīs degvielas pirkuma un pārdošanas cenu.

49

Proti, kā izriet no iesniedzējtiesas nolūmuma, pati Herst uzskatīja degvielas pārvadāšanu, apmaksājot avansa rādīnu pirmajam saimnieciskās darbības subjektam iepirkuma un tādā kā pārdošanas rādī, pat pirms veikta šīs degvielas ielāde telpās, kas atrodas sātākotnā dalībvalstī, un ir nodrošinājusi ar saviem transportlādzekļiem tās pārvadāšanu un nav iekāvusi rādīnā tās pārvadāšanas izmaksas.

50

Savukārt, veicot šo vispārīgo novērtējumu, tas, ka pamatlīdētā aplūkotais degvielas pārvadājums notika atliktās akāzes nodokā maksāšanas režīmā, tomēr nevar būt izšāirošs elements, lai noskaidrotu, uz kuru no pamatlīdētā aplūkotajām rādīs ietvaros veiktajām iegādām ir jāattiecinā minātais pārvadājums (skat. pāc analoģijas spriedumu, 2018. gada 19. decembris, AREX CZ, C414/17, EU:C:2018:1027, 73. punkts).

51

Ņemot vērā visus iepriekš minātos atbildē, uz ceturto jautājumu ir jāatbild, ka:

—

PVN direktāvas 20. pants ir jāinterpretā tādā kādi, ka nodokā maksātājs, kurš veic vienotu preāu pārvadājumu Kopienas iekšienē atliktās akāzes nodokā maksāšanas režīmā nolākā iegādāties šīs preāes savas saimnieciskās darbības veikšanai pāc tam, kad tās ir laistas brīvā apgrozībā galamāraā dalībvalstī, iegāst tiesābas rākoties ar šām precām kā āpašnieks šīs normas izpratnā ar nosacājumu, ka viām ir iespāja pieāemt lāmumus, kas var ietekmāt šo āšu preāu juridisko stāvokli, tostarp lāmumu tās pārdot;

—

tas, ka šim nodokā maksātājam sātākotnāji bijis nodoms iegādāties šīs preāes, lai veiktu savu saimniecisko darbību pāc to laišanas brīvā apgrozībā galamāraā dalībvalstī, ir apstāklis, kurš valsts tiesai jāāem vērā, veicot visu konkrātes lietas, kuru tā izskata, āpašo apstākļu vispārīgo novērtējumu, lai noskaidrotu, uz kuru no secāgajām iegādām ir jāattiecinā minātais pārvadājums Kopienas iekšienē.

Par septāto jautājumu

52

Ar sept?to jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Savien?bas ties?bas nepie?auj, ka valsts tiesa, kurai j?piem?ro PVN direkt?vu transpon?joša valsts nodok?u ties?bu norma, kuru var interpret?t vair?kos veidos, izv?las nodok?u maks?t?jam vislabv?l?g?ko interpret?ciju, balstoties uz valsts konstitucion?lo principu in dubio mitius, pat p?c tam, kad Tiesa ir nospriedusi, ka š?da interpret?cija atbilst Savien?bas ties?b?m.

53

Šaj? liet? iesniedz?jtiesa b?t?b? nor?da, ka ?ehijas ties?bas ir neskaidras attiec?b? uz tiesisk? regul?juma par attieksmi pret prec?m, kas apliekamas ar akc?zes nodokli, ietekmi, nosakot to br?di, kad tiek nodotas ties?bas r?koties ar š?d?m prec?m k? ?pašniekam. Proti, š? tiesa uzskata, ka ?ehijas tiesiskais regul?jums, ar kuru transpon? PVN direkt?vu valsts ties?bu sist?m?, nodok?u maks?t?jiem ?auj le?it?mi uzskat?t, ka tas, ka preces ir p?rvad?tas uz citu dal?bvalsti atlikt?s nodok?a maks?šanas rež?m?, ietekm? nosac?jumus, kas regul? ties?bu r?koties k? ?pašniekam nodošanu.

54

Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru Savien?bas ties?bu normas interpret?cija, ko p?d?j? min?t? sniedz, ?stenojot tai ar LESD 267. pantu pieš?irto kompetenci, izskaidro un preciz? š?s ties?bu normas noz?mi un darb?bas jomu t?, k? t? ir j?saprot un j?piem?ro vai k? to b?tu bijis j?saprot un j?piem?ro no t?s sp?k? st?šanas br?ža. No t? izriet, ka š?di interpret?tu normu tiesa var piem?rot un tiesai t? ir j?piem?ro pat t?m tiesisk?m attiec?b?m, kas ir raduš?s un ir nodibin?tas pirms sprieduma par l?gumu sniegt interpret?ciju tais?šanas, ja turkl?t ir izpild?ti nosac?jumi, kuri ?auj kompetentaj?s ties?s uzs?kt tiesved?bu attiec?b? uz min?t?s ties?bu normas piem?rošanu (spriedumi, 1995. gada 19. oktobris, Richardson, C?137/94, EU:C:1995:342, 31. punkts, un 2018. gada 13. decembris, Hein, C?385/17, EU:C:2018:1018, 56. punkts).

55

Attiec?b? uz jaut?jumu, vai Savien?bas ties?bas nepie?auj piem?rot valsts ties?bu konstitucion?lo principu, saska?? ar kuru, ja str?d? starp administr?ciju un priv?tpersonu past?v šaubas par valsts nodok?u ties?bu normas, ar kuru ir transpon?ts Savien?bas ties?bu noteikums, interpret?ciju, šai administr?cijai ir j?izv?las nodok?u maks?t?jam labv?l?g?k? interpret?cija, j?nor?da, ka š? principa piem?rošana, k?du to paredz?jusi iesniedz?jtiesa, paties?b? ierobežotu Tiesas sniegt?s Savien?bas ties?bu normu, kuru transpon?šanu nodrošin?ja šie valsts ties?bu noteikumi, interpret?ciju laik?, jo š?d? veid? šo interpret?ciju nevar?tu piem?rot pamatliet? (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2016. gada 19. apr?lis, DI,C?441/14, EU:C:2016:278, 39. punkts, un 2018. gada 13. decembris, Hein, C?385/17, EU:C:2018:1018, 61. punkts).

56

Šaj? zi?? j?atg?dina, ka Tiesa tikai ?sta iz??muma k?rt?, piem?rojojot Savien?bas ties?bu sist?mai rakstur?go visp?r?jo tiesisk?s droš?bas principu, var ierobežot iesp?ju vis?m ieinteres?taj?m person?m atsaukties uz normu, kuru t? ir interpret?jusi, lai apstr?d?tu labtic?gi nodibin?tas tiesisk?s attiec?bas. Lai var?tu pie?emt l?mumu par š?du ierobežojumu, ir j?b?t izpild?tiem diviem b?tiskiem krit?rijiem, proti, ieinteres?to personu labtic?bas esam?bai un b?tisku trauc?jumu rašan?s riskam (spriedums, 2018. gada 13. decembris, Hein, C?385/17, EU:C:2018:1018, 57. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

57

Tiesa jau ir nospriedusi, ka š?das interpret?cijas iedarb?bas laik? ierobežojums ir pie?aujams tikai spriedum?, kur? ir lemts par l?gto interpret?ciju. Šis princips nodrošina šo ties?bu vienl?dz?gu attieksmi pret dal?bvalst?m un cit?m person?m un t?pat ?steno no tiesisk?s droš?bas principa izrietoš?s pras?bas (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2007. gada 6. marts, Meilicke u.c., C?292/04, EU:C:2007:132, 37. punkts, k? ar? 2012. gada 23. oktobris, Nelson u.c., C?581/10 un C?629/10, EU:C:2012:657, 91. punkts).

58

Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka Tiesa jau 2018. gada 19. decembra sprieduma AREX CZ (C?414/17, EU:C:2018:1027) 76. punkt? ir konstat?jusi, ka Direkt?va 2008/118, tostarp paredzot pras?bas, kas attiecas uz p?rvad?jumiem atlikt?s akc?zes nodok?a maks?šanas rež?m?, nek?d? zi?? neietekm? PVN direkt?v? paredz?tos nosac?jumus, kuri reglament? ties?bu r?koties ar prec?m k? ?pašniekam nodošanu. Ta?u šaj? p?d?j? min?taj? spriedum? Tiesa nav ierobežojusi laik? savas sniegt?s PVN direkt?vas interpret?cijas iedarb?bu.

59

No t? izriet, ka, šaj? liet? piem?rojojot valsts ties?bas, iesniedz?jtiesai ir j??em v?r? visas šo ties?bu normas un j?piem?ro šaj?s ties?b?s atz?t?s interpret?cijas metodes, lai t?s interpret?tu, cik vien iesp?jams atbilstoši PVN direkt?vas tekstam un m?r?im – k? tos interpret? Tiesa –, lai sasniegtu taj? paredz?to rezult?tu un t?tad pan?ktu atbilst?bu LESD 288. panta trešajai da?ai (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2016. gada 19. apr?lis, DI, C?441/14, EU:C:2016:278, 31. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

60

No iepriekš min?t? izriet, ka uz sept?to jaut?jumu j?atbild, ka Savien?bas ties?bas lietz valsts tiesai, kurai j?izskata PVN direkt?vas noteikumu transpon?jošas valsts nodok?u ties?bu normas un kurai var b?t vair?kas interpret?cijas, izv?l?ties nodok?u maks?t?jam labv?l?g?ko, balstoties uz valsts konstitucion?lo principu in dubio mitius, pat p?c tam, kad Tiesa ir nospriedusi, ka š?da interpret?cija atbilst Savien?bas ties?b?m.

Par astoto jaut?jumu

61

?emot v?r? atbildi uz sept?to jaut?jumu, uz astoto jaut?jumu nav j?atbild.

Par ties?šan?s izdevumiem

62

Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturto palātu) nospriež:

1)

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopā pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 20. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātājs, kurš veic vienotu preču pārvadājumu Kopienas iekšienē atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā nolūkā iegādāties šīs preces savas saimnieciskās darbības veikšanai pēc to laišanas brīvā apgrozībā galamērķa dalībvalstī, iegūst tiesības rīkoties ar šīm precēm kā pašnieks šīs normas izpratnē ar nosacījumu, ka viņam ir iespēja pieņemt lēmumus, kas var ietekmēt šo pašu preču juridisko stāvokli, tostarp lēmumu tās pārdošanai.

Tas, ka šim nodokļa maksātājam saskaņā ar šīs normas 20. pantu ir jāveic savas saimnieciskās darbības pārvadājumā, kad tās laistas brīvā apgrozībā galamērķa dalībvalstī, ir apstākļi, kurš valsts tiesai jāņem vērā, veicot visu konkrētās lietas, kuru tā izskata, pārbaudi, lai noskaidrotu, uz kuru no secīgajām iegādām ir jāattiecinā minētais pārvadājums Kopienas iekšienē.

2)

Savienības tiesības jāinterpretē tādējādi, ka tās liedz valsts tiesai, kurai jāizskata Direktīvas 2006/112 noteikumu transponējošās valsts nodokļu tiesību normas un kurai var būt vairākas interpretācijas, izvēlēties nodokļu maksātājam labvēlīgāko, balstoties uz valsts konstitucionālo principu in dubio mitius, pat pēc tam, kad Tiesa ir nospriedusi, ka šāda interpretācija atbilst Savienības tiesībām.

[Paraksti]

( \*1 ) Tiesvedības valoda – ūehu.