

ĢENERĀLADVOKĀTA F. DŽ. DŽEIKOBSA [F. G. JACOBS]
SECINĀJUMI,

sniegti 2005. gada 1. decembrī¹

1. Ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu Nīderlandes *Hoge Raad* [Augstākā tiesa] vēlas saņemt skaidrojumu, kā interpretēt Padomes Direktīvas 92/12/EEK² 7. un 9. pantu, kas ir daļa no tiesiskā regulējuma, ar kuru izveidots iekšējais tirgus.

2. Šīs tiesību normas nosaka noteikumus, saskaņā ar kuriem iekasē akcīzes nodokli³, ja ar nodokli apliekamās preces tiek pārvestas no vienas dalībvalsts uz otru. Vispārējais noteikums ir, ka nodoklis ir jāiekasē gala-mērķa dalībvalstī.

3. Tomēr 8. pants noteic, ka par precēm, “ko savām vajadzībām iegādājušās un ved privātpersonas”, akcīzes nodokli iekasē dalībvalstī, kur preces iegādājas.

4. Šajā lietā privātpersona, kura dzīvo Nīderlandē, Francijā iegādājās ar nodokli apliekamu vīnu izmantošanai pašai un citām privātpersonām Nīderlandē, kurām viņš sniedza personīgu pakalpojumu, negūstot peļņu. Tomēr vīnu viņš neveda pats, bet šajā nolūkā nolīga transporta uzņēmumu.

5. Nīderlandes nodokļu iestādes par šo vīnu vēlas iekasēt akcīzes nodokli.

Atbilstošās Kopienas tiesību normas

Direktīva 92/12

6. Ir noderīgi, lai gan mazliet darbietilpīgi, rūpīgi izlasīt Direktīvas 92/12 atbilstošās sadaļas detalizēti.

1 — Oriģinālvaloda — angļu.

2 — 1992. gada 25. februāra direktīva par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, aprīti un uzraudzību (OV 1992, L 76, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 1992. gada 14. decembra Direktīvu 92/108/EEK (OV 1992, L 390, 124. lpp.) un 1994. gada 22. decembra Direktīvu 94/74/EK (OV 1994, L 365, 46. lpp.).

3 — “Akcīzes nodoklis: ienāsts nodoklis, ar ko apliek preces un ko uzliek nevis parastie ierēdņi, bet gan nozēlojami cilvēki, kurus noalgo tie, kuriem tiek samaksāts akcīzes nodoklis.” (Semjuel Džonsons, *A Dictionary of the English Language*, Londona, 1755). Pašreizējā izpratnē to var definēt prozaiskāk kā netiešo nodokli, ar ko apliek minerāleļļas, alkoholu, alkoholiskos dzērienus un tabakas izstrādājumus.

7. Direktīvas preambulas ceturtais līdz asto-
tais apsvērumus noteic:

[..] akcīzes nodoklis par tādām ar šo nodokli
apliekamām precēm, ko iegādājušās perso-
nas, kuras nav ne apstiprināti noliktavu
saimnieki, ne reģistrēti vai neregistrēti tirgo-
tāji, un ko tieši vai netieši nosūta vai ved
pārdevējs vai kāds cits viņa uzdevumā,
jāiekasē galamērķa dalībvalstī”.

“[...] lai nodrošinātu iekšējā tirgus izveidi un
darbību, akcīzes nodokļa iekasēšanai visās
dalībvalstīs būtu jābūt identai;

8. Saskaņā ar 3. panta 1. punkta noteiku-
miem šo direktīvu Kopienas līmenī piemēro
minerāleļļām, alkoholam un alkoholiskajiem
dzērieniem un tabakas izstrādājumiem.

[..] jebkura preču piegāde, glabāšana nolūkā
tās piegādāt vai nodot tirgotājam, kas veic
patstāvīgu saimniecisku darbību, vai publisko
tiesību subjektam, kura notiek dalībvalstī, kas
nav tā, kurā šīs preces laistas apgrozībā, ir
pamats akcīzes nodokļa iekasēšanai šajā otrā
dalībvalstī;

9. Direktīvas 4. pantā ir ietvertas šādas
definīcijas:

[..] nodoklis par akcīzes precēm, kuras savām
vajadzībām iegādājušās un ved privātperso-
nas, jāiekasē tajā valstī, kurā tās iegādājas;

“a) “apstiprināts noliktavas saimnieks” —
fiziska vai juridiska persona, kurai da-
lībvalsts kompetentās iestādes devušas
atļauju, veicot savu darbību, ražot,
apstrādāt, glabāt, saņemt un nosūtīt
akcīzes preces, akcīzes nodokli atliktot
saskaņā ar akcīzes preču glabāšanas
noteikumiem;

[..] lai konstatētu, ka akcīzes preces tiek
glabātas nevis privātām, bet gan komerciā-
lām vajadzībām, dalībvalstīm jāņem vērā
vairāki kritēriji;

[..]

- c) “atlikšanas režīms” — nodokļu režīms, ko piemēro preču ražošanai, apstrādei, glabāšanai un pārvadāšanai, atliekot akcīzes nodokli;
10. Saskaņā ar 6. panta 1. punktu akcīzes nodoklis ir jāiekasē brīdī, kad preces laiž apgrozībā vai kad konstatē iztrūkumus; akcīzes preču laišana apgrozībā nozīmē:
- “a) novirzi, tajā skaitā nelikumīgu novirzi, no atlikšanas režīma;
- d) “reģistrēts tirgotājs” — fiziska vai juridiska persona bez apstiprināta noliktavas saimnieka statusa, kam dalībvalsts kompetentās iestādes devušas atļauju, veicot savu darbību, saņemt akcīzes preces no citas dalībvalsts saskaņā ar nodokļu atlikšanas režīmu. Akcīzes nodokļa atlikšanas režīms šādam tirgotājam nedod tiesības ne glabāt, ne nosūtīt šādas preces;
- b) tādu preču izgatavošanu, tajā skaitā nelikumīgu izgatavošanu, uz ko neattiecas atlikšanas režīms;
- c) šādu preču importu, tajā skaitā nelikumīgu importu, ja uz šīm precēm nav attiecināts nodokļa atlikšanas režīms.”
- “Imports” nozīmē šīs preces ieviešanu Kopienas teritorijā saskaņā ar 5. panta 1. punktu.
- e) “neregistrēts tirgotājs” — fiziska vai juridiska persona bez apstiprināta noliktavas saimnieka statusa, kam piešķirtas tiesības, veicot savu darbību, no citas dalībvalsts laiku pa laikam saņemt akcīzes preces saskaņā ar nodokļu atlikšanas režīmu. Akcīzes nodokļa atlikšanas režīms šādam tirgotājam nedod tiesības ne glabāt, ne nosūtīt šādas preces. Neregistrētam tirgotājam pirms preču nosūtīšanas jāgarantē akcīzes nodokļa samaksa galamērķa dalībvalstu nodokļu iestādēm”.
11. Direktīvas 7. pants tiktāl, cik attiecināms uz šo lietu, noteic:
- “1. Ja akcīzes preces, kas jau laistas apgrozībā vienā dalībvalstī, komerciāliem nolūkiem tiek

glabātas citā dalībvalstī, akcīzes nodokli uzliek tajā dalībvalstī, kur šīs preces glabā.

2. Tādēļ, neskarot 6. pantu, gadījumos, ja preces, kas vienā dalībvalstī jau ir laistas apgrozībā, kā definēts 6. pantā, tiek otrā dalībvalstī piegādātas, glabātas piegādei vai izmantotas tirgotāja, kas veic patstāvīgu saimniecisku darbību, vai publisko tiesību subjekta vajadzībām, akcīzes nodoklis kļūst iekasējams šajā otrā dalībvalstī.

3. Atkarībā no visiem apstākļiem nodoklis jāmaksā personai, kas veic piegādi vai glabā piegādei paredzētās preces, vai personai, kas saņem preces lietošanai dalībvalstī, kas nav tā, kurā preces jau laistas apgrozībā, vai attiecīgajam tirgotājam vai publisko tiesību subjektam.

5. Personai, tirgotājam vai subjektam, kas minēti 3. punktā, jāizpilda šādas prasības:

a) pirms preču nosūtīšanas jāiesniedz galamērķa dalībvalsts nodokļu iestādēm deklarācija un jāgarantē akcīzes nodokļa samaksa;

b) šis dalībvalsts noteiktajā kārtībā jāsamaksā galamērķa dalībvalsts akcīzes nodoklis;

c) jāpiekrit visām pārbaudēm, ļaujot galamērķa dalībvalsts pārvaldes iestādēm pārliecināties, ka preces patiešām saņemtas un par tām uzliktais akcīzes nodoklis samaksāts.

6. Akcīzes nodokli, kas samaksāts pirmajā dalībvalstī, kas norādīta 1. punktā, atmaksā saskaņā ar 22. panta 3. punktu.

[..]

[..]”

12. Saskaņā ar 8. pantu:

- preču glabātāja komerciālajam statusam un šo preču glabāšanas iemesliem,

“Par precēm, ko savām vajadzībām iegādājušās un ved privātpersonas, saskaņā ar iekšējā tirgus principu akcīzes nodokli iekasē dalībvalstī, kur preces iegādājas.”

- vietai, kur preces atrodas vai, attiecīgā gadījumā, izmantotajam pārvadāšanas veidam,

13. Direktīvas 9. pants tiktāl, ciktāl attiecināms uz šo lietu, noteic:

- visiem dokumentiem, kas attiecas uz šīm precēm,

“1. Neskarot 6., 7. un 8. pantu, akcīzes nodoklis kļūst iekasējams, ja preces, [kas paredzētas⁴] patēriņam vienā dalībvalstī, komerciālām vajadzībām glabā citā dalībvalstī.

- preču īpašībām,

Šādā gadījumā nodoklis jāmaksā šo preču glabātājam dalībvalstī, kuras teritorijā šīs preces atrodas.

- preču daudzumam.

2. Lai konstatētu, ka 8. pantā minētās preces ir paredzētas komerciālām vajadzībām, dalībvalstīm, cita starpā, jāpievērš uzmanība:

Lai piemērotu pirmās daļas piekto ievilkumu, dalībvalstis var noteikt orientējošus lielumus, bet tikai kā pieturas punktu. Šie orientējošie lielumi nedrīkst būt mazāki par:

4 — Šis vārds, kas pat pēc septiņiem grozījumiem un trīs iespiedklūdu labojumiem nav iekļauts direktīvas angļu valodas redakcijā, patiešām ir būtisks un ir nepieciešams, lai norma atbilstu franču valodas terminam *mis à la consommation*. Šai piezīmei nav nozīmes secinājumu redakcijā latviešu valodā.

[..]

b) *alkoholiskajiem dzērieniem*:

[..]

2. Šim nolūkam tādu akcīzes preču piegāde, kas jau laistas apgrozībā kādā dalībvalstī, kurai seko to nosūtīšana vai vešana kādai 1. punktā minētai citā dalībvalstī reģistrētai personai, un kuras tieši vai netieši nosūta vai ved pārdevējs vai kāds viņa uzdevumā, ir pamats akcīzes nodokli par šīm precēm iekasēt galamērķa dalībvalstī.

vīns (tajā skaitā ne vairāk par 60 l dzirkstošā vīna) 90 l

[..].”⁵

3. Galamērķa dalībvalsts iekasē no pārdevēja nodokli preču piegādes brīdī. Dalībvalstis tomēr var pieņemt noteikumus, paredzot, ka akcīzes nodokli maksā nodokļu pārstāvis, kas nav preču saņēmējs. Šādam nodokļu pārstāvim jābūt galamērķa dalībvalstī reģistrētam un šis dalībvalsts nodokļu iestāžu apstiprinātam.

14. Direktīvas 10. pants noteic:

“1. Galamērķa dalībvalstī akcīzes nodokli maksā par akcīzes precēm, ko iegādājas personas, kuras nav ne apstiprināti noliktavas saimnieki, ne reģistrēti vai neregistrēti tirgotāji, un ko tieši vai netieši nosūta vai ved pārdevējs vai kāds viņa uzdevumā. Šajā pantā “galamērķa dalībvalsts” nozīmē dalībvalsti, kurā sūtījumu vai kravu nogādā.

Dalībvalstij, kurā pārdevējs reģistrēts, jānodrošina, ka viņš izpilda šādas prasības:

— garantē akcīzes nodokļa samaksu pirms preču nosūtīšanas, ievērojot galamērķa dalībvalstī pieņemtos nosacījumus, un nodrošina, ka akcīzes nodokli samaksā pēc preču nogādāšanas,

5 — Direktīvas 9. panta 3. punkts attiecas uz īpašu gadījumu, kas tiešā veidā neattiecas uz šo lietu, — minerāleļļām, kas laistas apgrozībā citā dalībvalstī un kuras “netipiskā veidā” ved privātpersonas vai privātpersonu uzdevumā.

— veic preču piegādes uzskaiti.

Konteksts un ierosinātie Direktīvas 92/12 grozījumi

4. Šā panta 2. punktā minētajā gadījumā akcīzes nodokli, kas samaksāts pirmajā dalībvalstī, atmaksā saskaņā ar 22. panta 4. punktu.

16. Ir lietderīgi iepriekšminētās tiesību normas apskatīt Komisijas direktīvas sākotnējo priekšlikumu⁶ kontekstā un tās pašreizējo priekšlikumu direktīvas 7.–10. panta grozījumiem, kas pievienoti ziņojumam par šo pantu piemērošanu⁷, kontekstā.

[..]”

15. Direktīvas 22. panta 3. punkts paredz:

“Gadījumos, kas minēti 7. pantā, sākumpunkta dalībvalstij ir jāatmaksā samaksātais akcīzes nodoklis tikai tad, ja akcīzes nodoklis jau iepriekš samaksāts galamērķa dalībvalstī saskaņā ar 7. panta 5. punktā noteikto procedūru.

17. Kā Komisija skaidro šajā ziņojumā⁸, 7.–10. panta galīgais formulējums bija ilgu un sarežģītu Padomes diskusiju rezultāts. Sākotnējais priekšlikums ietvēra tikai vienu normu (5. pantu), kas attiecās uz visu ar nodokļiem apliekamo preču apriti Kopienas iekšienē, paredzot, ka nodokli var iekasēt dalībvalstī, kura nav tā valsts, kurā preces tiek “patērētas”⁹. Tā kā tika paredzēts, ka nodokļu likmes tiks vairāk saskaņotas, un tā kā vispārējie principi, kas regulē kopējo tirgu, jau nodrošināja privātpersonām pirkšanas brīvību, netika piedāvāts iekļaut normas, kas regulētu šādu personu pirkumus citās dalībvalstīs. Diskusiju laikā Padome aptvēra, ka ir grūtības īsā laika periodā panākt nodokļu likmju saskaņošanu, un tā vietā

6 — COM(90) 431, galīgā redakcija, 1990. gada 7. novembris.

7 — COM(2004) 227, galīgā redakcija, Komisijas Ziņojums Eiropas Parlamentam, Padomei un Eiropas Ekonomikas un sociālo lietu komitejai par Direktīvas 92/12/EEK 7.–10. panta piemērošanu un Priekšlikums Padomes Direktīvai, ar ko groza Direktīvu 92/12/EEK.

8 — 2.1. punkts, 6. lpp.

9 — Ar ko, var prezumēt, atkal ir domāts “kas paredzēts patēriņam” atbilstoši formulējumam franču valodā (skat. 4. zemsvītras piezīmi iepriekš).

Dalībvalstis tomēr var noraidīt atmaksāšanas pieprasījumu, ja tas neatbilst to pieņemtiem pareizības kritērijiem.”

koncentrējās uz tādu preču, kuras apliekamas ar akcīzes nodokli, aprītes un uzraudzības sistēmu, kurai tajā brīdī bija nepieciešams noteikt skaidrus piemērošanas nosacījumus.

18. Komisija ir šādi apkopojusi dažādas grūtības, kas rodas normu piemērošanā¹⁰:

“[...] tā rezultātā esošā tiesību struktūra nebija saskaņota. Ir trīs tiesību normas, kuras ir piemērojamas vienai un tai pašai situācijai, proti, ja akcīzes preces komerciāliem nolūkiem tiek glabātas citā dalībvalstī, nevis tajā, kur preces nopirkta, un visām trim normām ir viens un tas pats mērķis, t.i., nodrošināt, ka akcīzes nodoklis tiek samaksāts citā dalībvalstī. Turklāt neviena no trim normām skaidri nenosaka to piemērošanas jomu. Tā rezultātā noteikta veida aprīti var regulēt vairākas dažādas normas, no kurām katra nosaka atšķirīgu formalitāšu ievērošanu”.

19. Ciktāl tas attiecas uz šo lietu, ir ierosināti šādi iepriekšminēto tiesību normu grozījumi.

10 — 3.2. punkts, 9. lpp.

20. Grozījumu projektā ir iekļauts jauns 7. panta 1. punkts, kurā ietverta “komerciālu nolūku” definīcija, kuru paredzēts izteikt šādi “jebkura cita veida nolūks, izņemot privātpersonas savas vajadzības”.

21. Ierosinātais jaunais 8. pants noteic:

“Par precēm, ko savām vajadzībām iegādājušās un ko no vienas dalībvalsts uz otru ved privātpersonas, akcīzes nodokli iekasē dalībvalstī, kur preces ir iegādātas.

Attiecībā uz precēm, izņemot tabakas izstrādājumiem, ko savām vajadzībām iegādājušās privātpersonas, pirmā punkta noteikumi ir piemērojami arī gadījumos, kad preces ved kāds cits privātpersonu uzdevumā.

Preču iegādes dalībvalsts apliek ar nodokļiem arī preces, kuras viena privātpersona nosūta otrai privātpersonai bez tiešas vai netiešas apmaksas.”

22. Ir ierosināts svītrot 9. panta 1. punktu un konkrēto minimālo orientējošo lielumu sarakstu.

The Man in Black

23. 1998. gada 2. aprīlī Tiesa pasludināja spriedumu lietā *EMU Tabac* u.c. (turpmāk tekstā — “*The Man in Black*”)¹¹.

24. *The Man in Black Ltd* bija Apvienotajā Karalistē reģistrēta Luksemburgas sabiedrības meitas sabiedrība, kura pieņēma pasūtījumus un piegādāja tabakas izstrādājumus privātpersonām, kuras dzīvoja Apvienotajā Karalistē. *The Man in Black* iegādājās preces Luksemburgā un, izmantojot privātu pārvadātāju, ievada tās Apvienotajā Karalistē šo privātpersonu vārdā un uzdevumā, saņemot par to atlīdzību. Katrs pirkums tika ierobežots līdz tādām apjomam, lai nepārsniegtu Direktīvas 92/12 9. panta 2. punktā noteikto minimālo orientējošo lielumu.

25. Šajā lietā tika uzdots jautājums, vai direktīvas 8. pants ir piemērojams šāda veida darbībām un tādējādi akcīzes nodoklis ir jāiekasē tikai Luksemburgā un nevis Apvienotajā Karalistē.

26. Tiesa secināja, ka 8. panta nosacījumiem jāļauj noteikt attiecīgo preču glabāšanas

stingri personisko raksturu¹² un ka šī norma nav piemērojama, ja ar akcīzes nodokli apliekamās preces iegāde un/vai to transportēšana ir veikta ar pārstāvja starpniecību¹³. Turklāt ir skaidrs, ka Kopienas likumdevējs saistībā ar šo normu nevienā brīdī nav iecerējis paredzēt 8. panta piemērošanu gadījumiem, kad iesaistīts pārstāvis¹⁴. Attiecīgajai situācijai drīzāk ir piemērojams direktīvas 7. un 10. pants¹⁵. 10. pants ir saistīts ar darījuma būtību un nevis ar tā juridisko formu, jo, konkrēti, *The Man in Black* bija pārdevēja meitas sabiedrība un pieņēma pasūtījumus no privātpersonām, nevis darbojās pēc šo privātpersonu iniciatīvas, attiecīgās preces bija tieši vai netieši nosūtījis vai vedis pārdevējs vai kāds cits viņa uzdevumā direktīvas 10. panta izpratnē¹⁶.

27. Tiesa spriedumā nolēma, ka Direktīva 92/12 “ir interpretējama tādējādi, ka tā neiestājas pret akcīzes nodokļa iekasēšanu dalībvalstī A par precēm, kuras laistas apgrozībā dalībvalstī B, ja preces iegādātas no sabiedrības X privātpersonu izmantošanai dalībvalstī A, izmantojot sabiedrību Y, kura darbojas kā šo privātpersonu pārstāvis, un

12 — Sprieduma 26. punkts.

13 — 37. punkts.

14 — 40. punkts.

15 — 43. punkts.

16 — 46.–49. punkts.

11 — Spriedums lietā C-296/95 *EMU Tabac* (*Recueil*, I-1605. lpp.).

saņem par to atlīdzību, un ja preču transportēšanu no dalībvalsts B uz dalībvalsti A arī ir organizējusi sabiedrība Y šo privātpersonu uzdevumā, un to ir veicis profesionāls pārvaldītājs, kas par saviem pakalpojumiem saņem atlīdzību”.

30. Joustra dokumentā, kas pievienots rīkojumam par prejudiciālā jautājuma uzdošanu, pats norāda, ka šāda kārtība izveidojās, kad vairāki ēdiena un vīna entuziasti nobaudīja un nopirka vīnu vīna dārzos, ko viņi apmeklēja atvaļinājuma laikā Francijā. Saskaņoties ar grūtībām, nogādājot vīnu uz dzīvesvietu (dažiem no viņiem pašiem nebija transportlīdzekļa vai nebija vietas tajā), viņi izlēma to vest ar Nīderlandes transporta uzņēmuma starpniecību. Kopš tā laika viņi turpināja šādu praksi, taču ir izlēmuši, ka izdevīgāk ir apvienot savus pasūtījumus.

Fakti un tiesvedība šajā lietā

28. B. F. Joustra [*B. F. Joustra*] un kādas 70 citas privātpersonas ir izveidojušas grupu ar nosaukumu *Cercle des Amis du Vin* (“Vīna draugu klubs”, turpmāk tekstā — “Klubs”).

31. Šķiet, ka viss attiecīgais vīns bija laists apgrozībā Francijā, kur par to bija samaksāts akcīzes nodoklis, ka neviens no biedriem neiegādājās tādu vīna vai dzirkstošā vīna daudzumu, kas pārsniegtu Direktīvas 92/12 9. panta 2. punktā noteikto minimālo orientējošo lielumu, un ka viss vīns paredzēts biedru pašu vajadzībām.

29. Kluba vārdā Joustra katru gadu sev un citiem šī kluba biedriem kā privātpersonām Francijā pasūta vīnu — acīmredzot no ražotājiem, kurus Kluba biedri tur ir apmeklējuši atvaļinājuma laikā — un vienojas ar Nīderlandes transporta uzņēmumu par šī vīna piegādi viņa dzīvesvietā, kur viņš uzglabā vīnu savā garāžā, līdz citi biedri paņem savu sūtījuma daļu.

32. Joustra samaksā par vīnu un tā transportu, un pārēji biedri atlīdzināja viņam par katru individuālo pasūtījumu un proporcionālu daļu no transporta izdevumiem. Viņš tādējādi sniedza personīgus pakalpojumus un bez nolūka gūt peļņu.

33. Šķiet, ka Joustra 1997. gadā iesniedza pieteikumu un viņam tika piešķirts neregistrēta tirgotāja statuss¹⁷. Šķiet, ka atbilstoši šim statusam viņš deklarēja, ka šajā gadā viņš bija saņēmis 13,68 hektolitrus vīna un 1,44 hektolitrus dzirkstošā vīna no Francijas¹⁸. Nīderlandes nodokļu iestādes šos sūtījumus aplika ar akcīzes nodokli NLG 1997 (EUR 906,20) apmērā.

34. Joustra šo nodokli ir apstrīdējis Nīderlandes tiesās. *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* [Hertothenboshas Apelācijas tiesa] nolēma viņam par labu, pamatojoties uz to, ka, tā kā vīns tika glabāts garāžā, tas netika glabāts komerciāliem nolūkiem, bet tikai savām vajadzībām Nīderlandes likuma, ar kuru transponēta Direktīva 92/12, izpratnē.

35. Nodokļu iestādes iesniedza apelācijas sūdzību *Hoge Raad* [Augstākajā tiesā], norādot, ka *Gerechthof* ir pārpratusi direktīvas 7. un 9. pantā iekļauto komerciālu nolūku jēdzienu. Savos apsvērumos tā norāda, ka šis jēdziens neaptver vienīgi gadījumus, kad privātpersonas personīgām vajadzībām glabā preces, kuras tās pašas ir pārvaldājušas.

36. *Hoge Raad* lūdz sniegt prejudiciālu nolēmumu par šādiem jautājumiem:

- “1) Vai Direktīvas 92/12/EEK 8. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka preces var aplikt ar akcīzes nodokli tikai dalībvalstī, kur notikusi iegāde, gadījumā, ja privātpersona iegādājas preces, kuras apliek ar akcīzes nodokli, personiski un savam patēriņam noteiktā dalībvalstī un liek pārvaldīšanas uzņēmumam tās pārvest uz citu dalībvalsti?
- 2) Vai Direktīvas 92/12/EEK 8. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka preces var aplikt ar akcīzes nodokli tikai dalībvalstī, kur notikusi iegāde, ja, kā šajā lietā, privātpersonas vienojas, ka cita privātpersona, kura nenodarbojas ar komercdarbību vai kuras mērķis nav gūt peļņu, noteiktā dalībvalstī iegādājas preces, kuras apliek ar akcīzes nodokli, un nokārto preču pārvešanu, ko veic transporta uzņēmums, pircēja uzdevumā uz citu dalībvalsti?
- 3) Ja atbilde uz (kādu no) šiem jautājumiem ir noraidoša, vai Direktīvas 92/12/EEK 7. un 9. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja privātpersona nokārto preču, kuras apliek ar akcīzes nodokli un kuras ir laistas apgrozībā vienā dalībvalstī, pārvešanu, ko pēc tās rīkojuma veic trešā persona, uz citu dalībvalsti, kur tās ir paredzēts izlietot šīs

17 — Skat. direktīvas 4. panta e) punktu, citēts iepriekš 9. punktā.

18 — Ja bija 70 preču saņēmēji, tad vidēji katrs saņēma mazāk nekā 20 litrus vīna un tikai nedaudz vairāk nekā 2 litrus dzirkstošā vīna.

personas personiskajām vajadzībām, kā arī citu personu, kuras arī šī privātpersona pārstāv, personiskajām vajadzībām, šī privātpersona glabā šīs ar akcīzes nodokli apliekamās preces — gan tās preces, kas paredzētas viņas pašas personiskajai lietošanai, gan arī citu personu personiskajai lietošanai — citā dalībvalstī komerciāliem nolūkiem sašķaņā ar direktīvas 7. un 9. pantu, pat ja šī persona nenodarbojas ar komercdarbību vai tai nav mērķa gūt peļņu?

- 4) Ja atbilde uz trešo jautājumu ir noraidoša, vai no kādiem citiem Direktīvas 92/12/EEK noteikumiem izriet, ka trešajā jautājumā norādītajai personai ir jāsamaksā akcīzes nodoklis citā dalībvalstī?”

38. Visas sešas dalībvalstis piekrīt, ka vārds “ko ved privātpersonas” ir jāinterpretē sašaurināti, tādā veidā, ka Direktīvas 92/12 8. pants nav piemērojams gadījumos, kad preces attiecīgās privātpersonas neved pašas. Tās piekrīt arī, ka aprakstītajā situācijā preces tiek uzglabātas “komerciāliem nolūkiem” 7. un 9. panta izpratnē un ka nav nepieciešams atbildēt uz ceturto jautājumu.

39. Komisijas viedoklis ir atšķirīgs tikai saistībā ar pirmo jautājumu, kurš, ņemot vērā galvenās tiesvedības apstākļus, attiecas uz viņu, kuru Joustra pasūtīja savām vajadzībām un kuru viņa uzdevumā uz viņa dzīves vietu nogādāja preču transportētājs: šādos apstākļos Komisija uzskata, ka ir jāpiemēro 8. pants, pieņemot, ka attiecīgā privātpersona pati veic transportēšanu tā, it kā tā būtu pārvadātājs, bet dalībvalsts var atteikties to piemērot ļaunprātīgas šī panta izmantošanas gadījumā.

40. Dažādos izvirzītos apsvērumus var apkopot šādi.

Tiesai iesniegtie apsvērumi

37. Rakstveida apsvērumus iesniedza Itālijas, Nīderlandes, Polijas, Portugāles, Zviedrijas un Apvienotās Karalistes valdības un Komisija. Netika lūgts sasaukt Tiesas sēdi un tā arī netika sasaukta.

Par jēdziena “ko ved privātpersonas” sašaurinātu interpretāciju

41. Pirmkārt Direktīvas 92/12 8. pants ir piemērojams tikai precēm, ko savām vaja-

dzībām iegādājas *un* ved privātpersonas. Sašaurinātā interpretācija tika apstiprināta lietā *The Man in Black*. Pretēji tam, kā to ir norādījis ģenerālvokāts Ruiss-Harabo Kolomers [*Ruiz-Jarabo Colomer*] savos secinājumos šajā lietā¹⁹, citas šīs direktīvas normas skaidri paredz citu personu iesaistīšanos. Piemēram, 9. panta 3. punktā ir minētas “preces, ko netipiskā veidā ved privātpersonas vai privātpersonu uzdevumā”, kā arī 10. panta 1. punkts norāda uz “precēm, ko tieši vai netieši nosūta vai ved pārdevējs vai kāds viņa uzdevumā”.

jāveic privātpersonai kā atsevišķam klientam un ka dalībvalsts var nepiemērot šo tiesību normu, ja preču daudzums pārsniedz ticamus personīgas lietošanas apmērus.)

Par jēdziena “ko ved privātpersonas” elastīgāku interpretāciju

42. Otrkārt, no grozījumu projekta 8. panta²⁰ jaunās redakcijas priekšlikuma var secināt, ka šā brīža formulējums noteikti neattiecas uz transportēšanu attiecīgās privātpersonas uzdevumā.

43. Treškārt, ja 8. pantu piemērotu situācijās, kad privātpersona pati nepavada preces, ir iespējama ļaunprātīga tiesību izmantošana. (Komisija uzskata, ka šādus draudus var samazināt, ja 8. panta piemērošanu pakļauj nosacījumam, ka preču transportēšana ir

44. Pirmkārt, ir gadījumi, kad privātpersonas noligst citas personas, lai tās viņu vajadzībām nogādātu nelielus daudzumus akcīzes preču no vienas dalībvalsts uz citu dalībvalsti, un attiecībā uz kuriem, šķiet, ir nepiemēroti noteikt apgrūtinošu procesu²¹, saskaņā ar kuru vienā dalībvalstī samaksāto akcīzes nodokli atgūst otrā dalībvalstī. Mājsaimniecības preces, ko no vienas dalībvalsts uz otru pārved pārceļšanās sabiedrība, personai mainot dzīvesvietu, var būt arī tādas preces kā vīns; tūrists, kurš brīvdienās nopircis dažas kastes vietējā vīna, var tās vest pats, braucot ar automašīnu, taču nevar lidojot; kā arī ir pieņemts akcīzes preces sūtīt kā nelielas personīgas dāvanas, izmantojot pastu vai pārvadātāju.

19 — 34. un turpmākie punkti.

20 — Skat. iepriekš 22. punktu.

21 — Skat. direktīvas 7. panta 5. un 6. punktu un 22. panta 3. punktu, minēti iepriekš 11. un 15. punktā.

45. Otrkārt, starp šiem piemēriem minēta mājsaimniecības darbībai nepieciešamo preču pārvešana, kurai agrāk netika piemērots akcīzes nodoklis, ievērojot Direktīvas 83/183 1. panta 1. punktu²², un līdzīgs izņēmums bija noteikts arī attiecībā uz nelielām personīgām dāvanām saskaņā ar Direktīvas 74/651 1. panta 1. punktu²³. Šīs normas nav spēkā kopš 1992. gada 31. decembra saskaņā ar Direktīvas 92/12 23. panta 3. punktu, taču nevis tāpēc, lai šādās situācijās atkal piemērotu akcīzes nodokli, bet gan tādēļ, ka šīs normas bija zaudējušas to mērķi līdz ar noteikumu par nodokļu piemērošanu precēm, kuras ievēd no vienas dalībvalsts citā, atceļšanu²⁴. Tas būtu regresīvs solis, ja Direktīva 92/12, kura ir paredzēta iekšējā tirgus mērķa sasniegšanai, tiktu interpretēta tādējādi, ka tā no jauna ievieš akcīzes nodokļa šķēršļus starp dalībvalstīm attiecībā uz privātpersonām.

46. Treškārt, pretēji plašajam formulējumam lietā *The Man in Black*²⁵ sprieduma faktiskā rezultatīvā daļa bija šaurāka. Līdzīgi kā lietas pamatā esošie fakti tas aprobežojās ar gadījumiem, kad transportēšanu starp dalībvalsti B un dalībvalsti A ne tikai veic profesionāls pārvadātājs, bet to arī organizē

preču pārdevējs pircēja labā. No otras puses, izskatāmā lieta attiecas uz pircēju, kas pats organizē transportēšanu. Šī situācija neattiecas uz attālināto pārdošanu, kā tas bija lietā *The Man in Black*, bet gan uz attālināto pirkšanu.

Par jēdziena “ko ved privātpersonas” plašu interpretāciju

47. Pirmkārt, Direktīvas 92/12 7.–9. panta struktūra ir tāda, ka tie paredz tikai divu veidu situācijas. Ja akcīzes preču transportēšana neiekļaujas 8. panta piemērošanas jomā, tad tās tiek transportētas komerciāliem nolūkiem 7. un 9. panta izpratnē.

48. Otrkārt, lai noteiktu, vai preces ir paredzētas komerciāliem nolūkiem, dalībvalstij ir jāņem vērā vairāki kritēriji, tostarp preču daudzums un izmatotais transporta veids. Joustras ievestie daudzumi vai daudzumi, kurus varētu ievest saskaņā ar kādu līdzīgu vienošanos, nepārprotami pārsniedz jebkuras privātpersonas saprātīgu pašas vajadzību apjomu un tādējādi ir uzskatāmi par komerciāliem. Turklāt profesionāla trans-

22 — Padomes 1983. gada 28. marta Direktīva 83/183/EEK par atbrīvojumiem no nodokļiem, ko piemēro privātpersonu personīgo lietu galīgai ieviešanai no dalībvalsts (OV 1983, L 105, 64. lpp.).

23 — Padomes 1974. gada 19. decembra Direktīva 74/651/EEK par nodokļu atvieglojumiem, kas piešķirami nekomerciāla rakstura mazu sūtījumu ieviešanai Kopienā (OV 1974, L 354, 57. lpp.).

24 — Direktīvas 92/12 20. apsvēruma (19. apsvēruma versija angļu valodā un dažu citu valodu versijās, kurās apsvēruma, kas ir 19. apsvēruma franču valodas un lielākajā daļā citu valodu versijās, divainā kārtā iztrūkst).

25 — Skat. iepriekš 27. punktu.

portēšanas uzņēmuma iesaistīšana šajā darījumā ievieš neapšaubāmu komerciālu elementu.

49. Treškārt, Direktīvas 92/12 izveidotā sistēma ietver arī akcīzes preču komerciālās aprites uzraudzību, izmantojot administratīvu pavaddokumentu, kurš nav nepieciešams, ja šādas preces ved privātpersona. Iespēja, ka lielus preču daudzumus privātpersonas varētu pārvadāt apvienotos sūtījumos bez pievienotiem pavaddokumentiem, grautu šo sistēmu un padarītu neefektīvu uzraudzību.

Vērtējums

Sākotnējās piezīmes

50. Kā norādījusi Komisija, pastāv iespējamības pretrunas starp noteiktiem konstatētajiem faktiem *Gerechthof* spriedumā, kas pievienots *Hoge Raad* lūgumam sniegt pre-judiciālu nolēmumu.

51. *Hoge Raad* ir iesniegusi lūgumu, pamatojoties uz to, ka attiecīgais vīns tika laists

apritē Francijā, kurā par to tika samaksāts akcīzes nodoklis. Šie fakti ir norādīti arī *Gerechthof* spriedumā, no kura tomēr, šķiet, izriet arī, ka, lai arī kādi varētu būt faktiskie apstākļi citos gados, Joustra 1997. gadā darbojās kā neregistrēts tirgotājs attiecībā uz strīdus kravu 1997. gadā. Ja tas bija tā, tad vīnu vajadzēja ievest saskaņā ar nodokļu atlikšanas režīmu.

52. Joustras situācijas izvērtējums nepārprotami atšķirsies atkarībā no tā, vai viņš darbojās kā privātpersona vai kā neregistrēts tirgotājs. Tomēr šī Tiesa nevar lemt par šādiem fakta jautājumiem. Turklāt, ja Joustra darbojās kā neregistrēts tirgotājs, šādiem uzdotajiem jautājumiem principā nevajadzēja rasties, jo direktīva nosaka neregistrētu tirgotāju pienākumus. Tādējādi es turpināšu izvērtējumu, pamatojoties uz iesniedzējtiesas izklāstīto situāciju.

Direktīvas 92/12 6.–10. panta interpretācija

53. Izskatāmajā lietā visu būtībā izšķir Direktīvas 92/12 8. pantā iekļauto jēdzienu “savām vajadzībām” “ved privātpersonas” un Direktīvas 92/12 7. un 9. pantā iekļautā

jēdziena “komerciāliem nolūkiem” interpretācija.

gadījumā, ja tās otrajā dalībvalstī ievēd pārdevējs vai kāds cits viņa uzdevumā, tad nodoklis ir jāmaksā otrajā dalībvalstī, bet pirmajā dalībvalstī iepriekš samaksātais nodoklis ir jāatmaksā.

54. Pirms šo jautājumu apskatīšanas Joustras īpašās situācijas kontekstā un pirms *Hoge Raad* uzdoto jautājumu izskatīšanas, šķiet, ir atbilstoši tos aplūkot vispārīgā veidā kontekstā ar direktīvas, t.i., ar 6.–10. panta, noteikto sistēmu kā tādu, lai noskaidrotu dalībvalsti, kurā ir jāiekasē akcīzes nodoklis.

58. Savukārt Direktīvas 8. pants neparedz izņēmumu no vispārējā noteikuma, bet gan apstiprina, ka tas ir piemērojams precēm, kuras iegādājušās privātpersonas savām vajadzībām un kuras vedušas šīs privātpersonas.

55. Šīs sistēmas ietvaros 6. pants būtībā paredz vispārēju noteikumu, ka nodoklis ir jāiekasē valstī, kurā preces pirmo reizi ir laistas apgrozībā.

59. Tādējādi, manuprāt, 8. pants nav būtiska norma 6.–10. panta noteiktajā sistēmā. Ja šī norma nebūtu iekļauta, tad precēm, kuras privātpersonas iegādājušās savām vajadzībām un kuras vedušas šīs privātpersonas, tāpat tiktu piemērots vispārējais noteikums par aplikšanu ar nodokli valstī, kurā prece pirmo reizi laista apgrozībā, jo šādas preces nekādā interpretācijā nevar tikt uzskatītas par glabātām komerciāliem nolūkiem vai precēm, kuras būtu ievēdis pārdevējs vai kāds cits viņa uzdevumā.

56. Direktīvas 7.–10. pants attiecas uz gadījumiem, kad pēc šādas sākotnējās laišanas apgrozībā un pēc akcīzes nodokļa nomaksas preces tiek pārvestas uz citu dalībvalsti.

60. Pašreizējā formulējumā 8. pants nav attiecināms uz precēm, kuras privātpersonas iegādājušās savām vajadzībām un kuras vestas šo privātpersonu labā.

61. Tomēr, pat ja tas būtu attiecināms uz šādām precēm, kā tas ir paredzēts Komisijas ierosinātajos grozījumos, manuprāt, šī tiesību norma tomēr nebūtu būtiska. Preces, kuras privātpersonas iegādājušās savām vajadzībām un kuras vestas šo privātpersonu labā, pēc savas būtības ir izslēgtas no 7., 9., un 10. panta piemērošanas jomas un tātad uz tām attiecas 6. pantā paredzētais vispārējais noteikums, proti, nodoklis ir iekasējams tikai tajā dalībvalstī, kurā prece laista apgrozībā pirmo reizi.

62. Lai nonāktu pie šāda secinājuma, nav nepieciešams apskatāmos jēdzienus interpretēt īpaši sašaurināti vai īpaši paplašināti. Ir pietiekami norādīt, ka i) preces, kuras privātpersona iegādājusies savām vajadzībām, un preces, kas glabātas komerciāliem nolūkiem, ir viena otru izslēdzošas kategorijas un ka ii) ja šāda privātpersona vienojas ar citu personu par preču, kuras tā iegādājusies, nogādāšanu tā dzīves vietā, šīs preces neved pārdevējs vai kāds cits viņa uzdevumā.

63. Šajā kontekstā jautājums par to, vai preces veda pārdevējs vai kāds cits viņa uzdevumā un nevis pircējs, tika izvērtēts lietā *The Man in Black*²⁶. Jebkurā gadījumā nešķiet, ka tas būtu jautājums, kas būtu jāizskata šajā lietā.

64. Pamatnozīmes preču, kas iegādātas privātpersonu vajadzībām²⁷, jēdzienam un preču, kas tiek glabātas komerciāliem nolūkiem, jēdzienam ir skaidri un nepārprotami pretējas. Precīza robežšķirtne sarežģītākos gadījumos starp tiem tomēr var nebūt tik nepārprotama. Ja nepieciešams, šķiet labāk šo robežšķirtni noteikt, pamatojoties uz "komerciāliem nolūkiem", nevis uz "savām vajadzībām", jo direktīva neparedz īpašu skaidrojumu par pēdējā minētā jēdziena robežām, bet paredz vairākas norādes par pirmā minētā jēdziena apjomu.

65. Direktīvas 7. un 9. pants daļēji pārklājas, jo tie abi attiecas uz precēm, kas tiek glabātas komerciāliem nolūkiem un par kurām iekasē akcīzes nodokli tajā dalībvalstī, kurā tās tiek glabātas.

66. Šajā sakarā 7. panta 2. punktā ir ietverta šādu preču definīcija, definējot tās kā "piegādātas, glabātas piegādei vai izmantotas tirgotāja, kas veic patstāvīgu saimniecisku darbību, vai publisko tiesību subjekta vajadzībām". 9. pantā nav ietverta šāda definīcija, bet 9. panta 2. punktā ir uzskaitīti vairāki

26 — Skat. iepriekš 27. un 28. punktu.

27 — Kas atbilstoši jebkurai saprātīgai interpretācijai ietver arī kopīgu lietošanu ar ģimeni vai draugiem un privātu dāvanu pasniegšanu.

apstākļi, kas jāņem vērā, nosakot, vai “8. pantā minētās preces” ir paredzētas komerciāliem nolūkiem.

9. panta 2. punktā iekļautos pierādīšanas kritērijus, nosakot, vai situācija atbilst šai definīcijai 7. panta kontekstā.

67. No tā es izdaru divus konkrētus secinājumus.

70. Turpinājumā es izvērtēšu *Hoge Raad* jautājumus, ņemot vērā šos apsvērumus.

68. Pirmkārt, 9. pants tiešā veidā ir attiecināms tikai uz precēm, kuras citādi iekļautos 8. panta piemērošanas jomā, t.i., uz precēm, ko savām vajadzībām iegādājušās un ved privātpersonas²⁸. Tādējādi to var piemērot gadījumos, ja attiecīgās privātpersonas neved preces pašas, bet gan izmanto to nogādei citas personas, bet arī tikai tad, ja 8. pantu interpretē tādējādi, ka tas attiecas uz šādām situācijām.

1. jautājums

71. Ņemot vērā izskatāmās lietas faktus, pirmais jautājums attiecas tikai uz vīnu, kuru Joustra pasūtīja un nogādāja dzīvesvietā savām vajadzībām. *Hoge Raad* jautā, vai šādā situācijā Direktīvas 92/12 8. pants liedz iekasēt nodokli dalibvalstī, kura nav preces iegādes valsts.

69. Otrkārt, tomēr 7. un 9. pants ir jāinterpretē saskaņoti, lai 7. panta 2. punktā iekļautā definīcija būtu spēkā arī 9. panta kontekstā, un ir jāpastāv iespējai ņemt vērā arī

72. Direktīvas 8. pantu varētu piemērot šādām situācijām tikai tad, ja jēdzienu “ved privātpersonas” interpretētu tādējādi, ka tas nozīmē arī “vai vīnu uzdevumā”.

28 — Vismaz attiecībā uz 9. panta 1. un 2. punktu. 9. panta 3. punkts (skat. iepriekš 5. zemsvirtras piezīmi) nosaka īpašus gadījumus, kas šajā lietā netiek apskatīti un kuri, iespējams, būtu apskatāmi tā, it kā tie būtu no pārēja 9. panta atsevišķa norma.

73. No otras puses, šāda interpretācija liekas sarežģīta. 8. panta teksts ir nepārprotams — vēl jo vairāk, ja to salīdzina ar citām normām, kuras skaidri attiecas uz pārvadājumu, ko veic pārdevējs vai pircējs, vai kāds viņu uzdevumā — un grozījumu projekta, kurā īpaši ir iekļauti vārdi “savā vārdā”, esamība tiecas apstiprināt, ka — vismaz saskaņā ar Komisijas viedokli — šādu nozīmi nevar ietvert šā brīža formulējumā.

7., 9. un 10. pants arī nav piemērojams, no 6. panta izriet, ka akcīzes nodokli var iekasēt tikai iegādes dalībvalstī.

2. jautājums

74. No otras puses, tas nešķiet nepieciešams. Kā es esmu izskaidrojis iepriekš, preces, kuras netiek glabātas komerciāliem nolūkiem (un tās nevar tādās būt, ja ir paredzētas privātpersonu vajadzībām), ne arī tās ved pārdevējs vai kāds cits viņa uzdevumā, saskaņā ar Direktīvas 92/12 6. pantu tiek apliktas ar akcīzes nodokli tikai tajā dalībvalstī, kurā tās pirmo reizi laistas apgrozībā, tieši kā tas būtu, ja būtu piemērojams 8. pants.

76. Ņemot vērā izskatāmās lietas faktus, otrais jautājums attiecas uz vīnu, ko Joustra pasūtīja citu Kluba biedru uzdevumā un nogādāja savā dzīvesvietā, kur viņi varēja to saņemt, atlidzinot izdevumus par vīnu un transportēšanu. *Hoge Raad* atkārtoti jautā, vai šādā situācijā Direktīvas 92/12 8. pants aizliedz iekasēt nodokli dalībvalstī, kura nav iegādes valsts.

77. No pirmā jautājuma analīzes izriet, ka 8. pantu arī nevar piemērot šādam gadījumam.

75. Es tāpēc uzskatu, ka 8. pants nav piemērojams gadījumam, kādu *Hoge Raad* ir izklāstījusi pirmajā jautājumā, tomēr, tā kā

78. Tāpat ir skaidrs, ka nevar piemērot arī 10. pantu, jo preces neveda pārdevējs vai kāds cits viņa uzdevumā.

79. Tomēr, tā kā nevar uzskatīt, ka Joustra iegādājās vīnu savām vajadzībām (tas bija īpaši paredzēts citu personu vajadzībām), nav arī tik vienkārši izslēgt iespēju, ka viņš tās uzglabāja “komerciāliem nolūkiem” 7. un/vai 9. panta izpratnē. Es šo jautājumu apskatīšu kopā ar trešo jautājumu.

3. jautājums

80. *Hoge Raad* ar trešo jautājumu būtībā vēlas uzzināt, vai ir uzskatāms, ka privātpersona Joustras situācijā vīnu, kas iegādāts vai nu viņa vajadzībām, vai citu privātpersonu vajadzībām, glabā komerciāliem nolūkiem Direktīvas 92/12 7. panta un/vai 9. panta izpratnē, pat ja šī persona nenodarbojas ar komercdarbību vai tai nav mērķa gūt peļņu.

81. Es jau esmu sniedzis atbildi uz šo jautājumu saistībā ar vīnu, kuru Joustra iegādājās savām vajadzībām, kuru pēc tā būtības nevar uzskatīt par tādu, kas tiek glabāts komerciāliem nolūkiem. Es tādējādi savu turpmāko vērtējumu sašaurināšu, attie-

cinot to tikai uz vīnu, kuru viņš iegādājas citu Kluba biedru uzdevumā.

82. Esmu arī paudis savu viedokli, ka 9. pantu nevar piemērot tieši, ja attiecīgās preces neved pats pircējs, bet kāds cits viņa uzdevumā²⁹, savukārt 7. pantu var piemērot. Attiecībā uz šo pantu jautājums ir, vai attiecīgā persona darbojas kā “tirgotājs, kas veic patstāvīgu saimniecisku darbību savā vārdā”, un vai, izskatot šo jautājumu, ir jāņem vērā 9. panta 2. punktā uzskaitītie pierādīšanas kritēriji.

83. Privātpersona Joustras situācijā nepārprotami veic darbību savā vārdā, un šai darbībai ir saimniecisks raksturs, kas attiecināms uz tirgotājiem. Viņš iegādājas preces citu personu uzdevumā, pasūta un samaksā par to transportēšanu, un nogādā tās viņiem pret samaksu. No otras puses, viņam nav mērķa gūt peļņu un viņš arī to negūst.

²⁹ — Skat. iepriekš 69. punktu, bet saskaņā ar 28. zemsvītras piezīmi iekļauto noteikumu.

84. Tomēr šāda darbība nezaudē savu saimniecisko raksturu tikai tādēļ, ka nepastāv mērķis gūt peļņu. Pakalpojumi, ko bez mērķa gūt peļņu citām privātpersonām sniedz tāda persona kā Joustra, tiešā veidā konkurē ar tirgotāju pakalpojumiem, kuriem ir mērķis gūt peļņu un uz kuriem tādējādi ir attiecināmi direktīvas 7. panta noteikumi par to, ka akcīzes nodoklis ir jāiekasē piegādāto preču galamērķa valstī. Ja tiktu atļauts privātpersonām piegādāt citiem vīnu tādā veidā, ka tiek apieti šie noteikumi neatkarīgi no tā, vai viņiem ir mērķis gūt peļņu, tas, šķiet, būtu pretrunā ar 6.–10. panta noteikto režīmu.

tais vīns citu personu, nevis savām vajadzībām ir jāuzskata par tādu, kas tiek glabāts komerciāliem nolūkiem 7. panta izpratnē.

4. jautājums

85. Tādējādi es nonāku pie secinājuma, ka privātpersona Joustras situācijā principā ir uzskatāma par tādu, kas glabā preces komerciāliem nolūkiem 7. panta izpratnē neatkarīgi no tā, vai tai ir mērķis gūt peļņu.

87. *Hoge Raad* ar ceturto jautājumu būtībā vēlas uzzināt, vai, ja uz privātpersonu Joustras situācijā neattiecas ne Direktīvas 92/12 8. pants, ne 7. vai 9. pants, tad kāda cita šīs direktīvas norma nosaka, ka tai ir jāmaksā akcīzes nodoklis piegādes dalībvalstī.

88. No iepriekšējo jautājumu analīzes izriet, ka viss vīns, ko Joustra nopirka un nogādāja uz savu dzīvesvietu, neietilpst 8. panta piemērošanas jomā — vai, attiecīgi, 9. panta piemērošanas jomā —, jo viņš to netransportēja pats, bet gan nokārtoja tā transportēšanu.

86. Visbeidzot ir jānorāda, ka, ja izskatāmajā lietā Joustra faktiski darbojās kā neregistrēts tirgotājs³⁰, šķiet, ir skaidrs, ka viņa piegādā-

89. Tā kā Joustra bija tas, kurš pats uzņēmās iniciatīvu nokārtot transportēšanu, nevar piemērot arī 10. pantu, vienīgo atlikušo

30 — Skat. iepriekš 34. un 51.–53. punktu.

direktīvas normu, saskaņā ar kuru akcīzes nodokli var iekasēt piegādes dalībvalstī. Šī panta piemērošanas nosacījums ir tāds, ka preces tieši vai netieši jānosūta vai jāved pārdevējam vai kādam viņa uzdevumā.

90. Tā rezultātā atbildei uz ceturto jautājumu ir jābūt noraidošai.

Nobeiguma piezīmes

91. Šajā lietā radušās grūtības ļoti skaidri norāda uz dažām problēmām, kuras Komisija vēlas novērst ar tās priekšlikumiem Direktīvas 92/12 grozījumiem.

92. Kamēr es centos panākt pašreizējā formulējuma lietderīgu interpretāciju, esmu nonācis pie secinājuma, ka tiesību aktu grozījumi ir steidzama nepieciešamība, lai skaidri atrisinātu šīs problēmas.

93. Cita problēma, kuru iesniedzējtiesa nav izvirzījusi, ir dubulta aplikšana ar nodokļiem.

94. Lai arī direktīva paredz atmaksāšanas mehānismu, Komisija norāda, ka praksē privātpersonai ir gandrīz neiespējami atgūt vienā dalībvalstī samaksāto akcīzes nodokli, ja tas atkārtoti tiek iekasēts citā, un šāda situācija ir uzskatāma par neatbilstošu vispārējiem principiem, kas regulē iekšējo tirgu. No otras puses, Zviedrijas valdība uzskata, ka nodokļa iekasēšana divās dalībvalstīs nav neatbilstoša direktīvas mērķiem, kas ir nodokļu iekasēšana un krāpniecības novēršana.

95. Manuprāt, Komisijas pieeja ir pareiza un nodokļu atmaksāšanas procedūrām ir jābūt pietiekami drošām, ātrām un vienkārši pieejamām, lai netiktu pārkāptas privātpersonu tiesības pārvest akcīzes preces Kopienas iekšienē un maksāt nodokli tikai vienā dalībvalstī. Tā kā šāda pieeja skaidri neizriet no direktīvas pašreizējā formulējuma, tas arī ir jautājums, ko likumdevējam, lemjot par grozījumiem, vajadzētu apskatīt.

Secinājumi

96. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es uzskatu, ka Tiesai uz *Hoge Raad* uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild šādi:

Ja privātpersona savām vajadzībām iegādājas akcīzes preces un samaksā par tām nodokli vienā dalībvalstī, pati tās neved, bet nokārto to transportēšanu uz citu dalībvalsti, šāda situācija neietilpst Direktīvas 92/12/EEK 7., 8., 9. vai 10. panta piemērošanas jomā, un tādējādi, ievērojot šīs pašas direktīvas 6. pantu, nodoklis ir jāiekasē tikai pirmajā dalībvalstī.

Ja šāda persona iegādājas akcīzes preces un samaksā par tām nodokli vienā dalībvalstī, pati tās neved, bet nokārto to transportēšanu uz citu dalībvalsti citu privātpersonu uzdevumā un vajadzībām, un šīs privātpersonas sedz tās izdevumus, šāda situācija neietilpst Direktīvas 92/12/EEK 8., 9. vai 10. panta piemērošanas jomā. Tomēr attiecīgā persona principā ir jāuzskata par tādu, kura glabā preces komerciāliem nolūkiem šīs pašas direktīvas 7. panta izpratnē, neatkarīgi no tā, vai tai ir mērķis gūt peļņu vai ne, un tādējādi nodoklis ir jāiekasē otrajā dalībvalstī, bet šajā dalībvalstī ir jāatmaksā pirmajā dalībvalstī samaksātais nodoklis.