

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2006. gada 23. novembrī\*

Lieta C-5/05

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2005. gada 7. janvārī un kas Tiesā reģistrēts tajā pašā dienā, tiesvedībā

*Staatssecretaris van Financiën*

pret

*B. F. Joustra.*

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*] un A. O'Kīfs [*A. Ó Caoimh*] (referents),

\* Tiesvedības valoda — holandiešu.

ģenerālvokāts F. Dž. Džeikobss [*F. G. Jacobs*],  
sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- Nīderlandes valdības vārdā — H. H. Sevenstere [*H. G. Sevenster*], pārstāve,
  
- Itālijas valdības vārdā — I. M. Bragulja [*I. M. Braguglia*], pārstāvis, kuram palīdz Dž. Albencio [*G. Albenzio*], *avvocato dello Stato*,
  
- Polijas valdības vārdā — T. Novakovskis [*T. Nowakowski*], pārstāvis,
  
- Portugāles valdības vārdā — L. Fernandišs [*L. Fernandes*] un A. Seisa Nevišs [*Á. Seiça Neves*], pārstāvji,
  
- Zviedrijas valdības vārdā — K. Vistranda [*K. Wistrand*], pārstāve,
  
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā — M. Bezels [*M. Bethell*], pārstāvis, kuram palīdz S. Mūra [*S. Moore*], *barrister*,

— Eiropas Kopienų Komisijas vārdā — P. van Nufels [*P. van Nuffel*] un K. Gross [*K. Gross*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 1. decembrī,

pasludina šo spriedumu.

### Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz 7.–9. panta interpretāciju Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīvā 92/12/EEK par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību (OV L 76, 1. lpp.), ar grozījumiem, kas paredzēti Padomes 1992. gada 14. decembra Direktīvā 92/108/EEK (OV L 390, 124. lpp., turpmāk tekstā — “Direktīva”).
  
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar prāvu starp *Staatssecretaris van Financiën* (Valsts sekretāru finanšu lietās) un *Joustra* [*Joustra*] par ieinteresētās personas paša un citu privātpersonu vajadzībām Francijā iegādātā vīna, kuru viņa vārdā uz Nīderlandi nogādājis šis dalībvalsts transporta uzņēmums, aplikšanu ar akcīzes nodokli.

## Atbilstošās tiesību normas

### *Kopienų tiesiskais regulējums*

- 3 Direktīvas piektais līdz astotais apsvēruma nosaka:

“tā kā 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;

tā kā nodoklis par akcīzes precēm, kuras savām vajadzībām iegādājušās un ved privātpersonas, jāiekasē tajā valstī, kurā tās iegādājas;

tā kā, lai konstatētu, ka akcīzes preces tiek glabātas nevis privātām, bet gan komerciālām vajadzībām, dalībvalstīm jāņem vērā vairāki kritēriji;

tā kā akcīzes nodoklis par tādām ar šo nodokli apliekamām precēm, ko iegādājušās personas, kuras nav ne apstiprināti noliktavu saimnieki, ne reģistrēti vai neregistrēti tirgotāji, un ko tieši vai netieši nosūta vai ved pārdevējs vai kāds cits viņa uzdevumā, jāiekasē galamērķa dalībvalstī”.

- 4 Direktīvas 1.–10. pants veido tās I sadaļu ar virsrakstu “Vispārīgi noteikumi”.
- 5 Saskaņā ar tās 3. panta 1. punktu Kopienas līmenī Direktīvu piemēro minerālējļām, alkoholam un alkoholiskajiem dzērieniem, kā arī tabakas izstrādājumiem.
- 6 Direktīvas 4. pants ietver šādu definīciju:

“[..]

- 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.”

- 7 Direktīvas 6. panta 1. punkts paredz:

“1. Akcīzes nodoklis kļūst iekasējams brīdī, kad preces laiž apgrozībā [..]

Akcīzes preču laišana apgrozībā nozīmē:

- a) novirzi, tajā skaitā nelikumīgu novirzi, no atlikšanas režīma;
  
- 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.”

8 Direktīvas 7. pants nosaka:

“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.

4. Vedot 1. punktā minētās preces no vienas dalībvalsts teritorijas uz otras dalībvalsts teritoriju, tām jābūt pievienotam pavaddokumentam, kurā sniegti visi galvenie dati no 18. panta 1. punktā norādītā dokumenta. Šā dokumenta formu un saturu nosaka saskaņā ar šīs direktīvas 24. pantā izklāstīto procedūru.

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) šīs dalībvalsts noteiktajā kārtībā jāsamaksā galamērķa dalībvalsts akcīzes nodoklis;
- c) jāpiekrīt 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.”

9 Atbilstoši Direktīvas 8. pantam:

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

10 Direktīvas 9. pants paredz:

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

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

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

— preču glabātāja komerciālajam statusam un šo preču glabāšanas iemesliem,



- vietai, kur preces atrodas, vai, attiecīgā gadījumā, izmantotajam pārvadāšanas veidam,
- visiem dokumentiem, kas attiecas uz šīm precēm,
- preču īpašībām,
- preču daudzumam.

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

[..]

b) *alkoholiskajiem dzērieniem:*

[..]

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

[..].

3. Dalībvalstis var arī noteikt, ka akcīzes nodoklis kļūst iekasējams arī par tādu minerāleļļu iegādi patēriņa dalībvalstī, kas jau laistas apgrozībā citā dalībvalstī, ja šīs preces netipiskā veidā ved privātpersonas vai privātpersonu uzdevumā. [..]”

11 Direktīvas 10. pants nosaka:

“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.

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.

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 šīs dalībvalsts nodokļu iestāžu apstiprinātam.

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,
  
- veic preču piegādes uzskaiti.

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

[..]”

- <sup>12</sup> Neregistrētu tirgotāju veikti darījumi ir speciālo normu priekšmets, kas īpaši paredzētas Direktīvas 16.–19. pantā, kuri ietverti tās III sadaļā ar virsrakstu “Preču aprīte”.
- <sup>13</sup> Saskaņā ar Direktīvas 22. panta 1. un 3. punktu, kas ietverti tās IV sadaļā ar virsrakstu “Atmaksāšana”:

“1. Attiecīgos gadījumos par akcīzes precēm, kas laistas apgrozībā, pēc tirgotāja pieprasījuma akcīzes nodokli var atmaksāt tās dalībvalsts nodokļu iestādes, kurā

preces laistas apgrozībā, ja vien šīs preces nav paredzētas patēriņam šajā dalībvalstī.

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

[..]

3. 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.

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

#### *Valsts tiesiskais regulējums*

<sup>14</sup> 1991. gada 31. oktobra likuma par akcīzes nodokli (*Wet op de accijns, Stb. 1991, 561. lpp., turpmāk tekstā — “Likums par akcīzes nodokli”*) 2.c pants nosaka:

“1. Akcīzes nodoklis netiek iekasēts, ja fiziska persona, kas nav uzņēmējs, savam patēriņam Nīderlandē ievieš precis, kas tiek vienā dalībvalstī aplikta ar akcīzes nodokli.

2. Neskarot 1. punktu, tas, ka fiziska persona citiem mērķiem, nevis savam patēriņam, patur ar akcīzes nodokli apliekamu preci, kas laista apgrozībā citā dalībvalstī vai importēta un par ko Nīderlandē nav iekasēts akcīzes nodoklis, tiek pielīdzināts laišanai apgrozībā.

3. Ja preču daudzums pārsniedz ministrijas rīkojumā paredzēto maksimālo daudzumu, preces tiek uzskatītas par precēm, kuras paturētas citiem mērķiem, nevis savam patēriņam, ja vien nav pierādīts pretējais.”

15 1991. gada 20. decembra Rīkojuma Nr. WW 91/440 par Likuma par akcīzes nodokli izpildi (*Uitvoeringsregeling accijns, Stcrt. 1991, Nr. 252*) 3.a punkts paredz:

“Likuma 2.c pantā 3. punktā paredzētie daudzumi ir:

[..]

b) attiecībā uz vīnu — 90 litru;

[..].”

### **Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi**

16 Joustra un kādas 70 citas privātpersonas ir izveidojušas grupu ar nosaukumu “Vīna draugu klubs” (turpmāk tekstā — “Klubs”).

- 17 Kluba vārdā Joustra katru gadu Francijā pasūta vīnu savām un citu šī Kluba biedru vajadzībām. Pēc viņa lūguma šo vīnu pēc tam no Francijas izved Nīderlandes transporta uzņēmums, kas to ievēd Nīderlandē, lai piegādātu Joustras dzīvesvietā. Vīns tur tiek uzglabāts dažas dienas, pirms tas tiek piegādāts citiem Kluba biedriem atbilstoši to daļai no iepirkta daudzuma. Joustra samaksā vīna cenu un transporta izdevumus, pēc tam katrs Kluba biedrs viņam atlīdzina cenu atbilstoši šim biedram piegādātā vīna daudzumam un daļu no transporta izdevumiem, kas aprēķināti proporcionāli minētajam daudzumam. Ir skaidrs, ka Joustra šīs darbības neveic profesionālā vai peļņas gūšanas nolūkā.
- 18 No lēmuma par prejudiciālo jautājumu uzdošanu izriet, ka Joustras pasūtītais vīns ir laists apgrozībā Francijā un šajā dalībvalstī akcīzes nodoklis ir samaksāts. Turklāt ir skaidrs, ka katram Kluba biedram piegādātā vīna daudzums nepārsniedza 90 litrus vīna, tostarp, lielākais, 60 litrus dzirkstošā vīna.
- 19 1997. gada 2. decembrī Joustra Nīderlandes nodokļu iestādēm, kuras viņam iepriekš pēc viņa lūguma bija piešķirušas neregistrēta tirgotāja statusu, paziņoja, ka ir saņēmis 13,68 hektolitrus sarkanvīna un baltvīna, kā arī 1,44 hektolitrus dzirkstošā vīna. Šīs nodokļu iestādes šo vīnu aplika ar akcīzes nodokli EUR 906,20 apmērā (NLG 1997). Joustra *Inspecteur van de Belastingdienst — Douane te Roosendaal* (Rozendāles Nodokļu dienesta un muitas inspektors, turpmāk tekstā — “inspektors”) apstrīdēja, ka viņam būtu jāmaksā šis akcīzes nodoklis. Tomēr viņa sūdzība tika noraidīta.
- 20 *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* [Hertoohenboshas Apelācijas tiesa], kurai Joustra bija iesniedzis apelāciju par inspektora lēmumu noraidīt šo sūdzību, ar 2002. gada 28. novembra lēmumu apmierināja prasītāja lūgumu un uzdeva atmaksāt samaksāto akcīzes nodokļa summu. Saskaņā ar šīs tiesas viedokli, tā kā netika apstrīdēts, ka

Joustra nebija savā dzīvesvietā uzglabāto vīnu izmantojis komerciāliem nolūkiem, ir jāsecina, ka viņš nebija to paturējis citiem mērķiem kā vien savam patēriņam Likuma par akcīzes nodokli 2.c panta 2. punkta izpratnē, ar kuru valsts tiesībās transponēts Direktīvas 9. pants, un ka tādēļ viņam nebija jāmaksā attiecīgais akcīzes nodoklis.

21 *Staatssecretaris van Financiën* un Joustra ir *Hoge Raad der Nederlanden* [Nīderlandes Augstākā tiesa] iesnieguši, attiecīgi, kasācijas sūdzību un pretprasību par *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* nolēmumu.

22 Savā prasības pieteikumā *Staatssecretaris van Financiën* norāda, ka *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* ir balstījusies uz Direktīvas 7. un 9. pantā atrodamā jēdziena “glabāšana komerciāliem nolūkiem” kļūdainu interpretāciju. Saskaņā ar tā viedokli, šis jēdziens neietver tikai gadījumus, kad privātpersonas savam patēriņam glabā preces, kuras tās pašas ir pārvadājušas. Savā pretprasībā Joustra norāda, ka attiecīgā vīna aplikšanu ar akcīzes nodokli regulē Direktīvas 8. pants. Šajā normā ietvertie vārdi “ko ved privātpersonas” neliedz to interpretēt tādējādi, ka aplikšana ar nodokli galamērķa valstī ir izslēgta, ja privātpersona pati iegādājas ar akcīzes nodokli apliekamās preces citā dalībvalstī un tās transportē trešā persona pēc tās pasūtījuma un tās vārdā uz galamērķa valsti.

23 Iesniedzējtiesa atzīmē, ka nešķiet, ka situāciju izskatāmajā lietā regulētu Direktīvas 8. pants vai tās 7. un 9. pants, ja vien minētajam 8. pantam netiek paredzēts plašāks piemērošanas apmērs par Tiesas 1998. gada 2. aprīļa spriedumā lietā C-296/95 *EMU Tabac* u.c. (*Recueil*, I-1605. lpp.), it īpaši tā 33. un 37. punktā atzīto, vai jēdziens “glabāšana komerciāliem nolūkiem”, kas atrodams Direktīvas 7. un 9. pantā, šajā nolūkā netiek interpretēts tādējādi, ka tas aptver arī gadījumu, kad persona, kurai ir piegādātas ar akcīzes nodokli apliekamās preces, lai tās izplatītu pircējiem, savu darbību neveic profesionālos nolūkos vai lai gūtu peļņu. Šī tiesa tomēr norāda uz iepriekš minēto spriedumu lietā *EMU Tabac* u.c., kas attiecās uz gadījumu, kad

profesionāls aģents iesaistījās ar akcīzi apliekamu preču iegādē un tāpat pārdevēja vārdā organizēja to transportēšanu uz galamērķa valsti. Tas tā neesot izskatāmajā lietā. Tāpēc rodas jautājums, vai, ievērojot iekšējo tirgu regulējošos principus, kā tie īpaši izriet no EKL 14. un 93. panta, šajā spriedumā sniegtais Tiesas vērtējums ir attiecināms uz pamata lietu.

24 Šādos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai Direktīvas [...] 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 pārvadāšanas uzņēmumam tās pārvest uz citu dalībvalsti?
  
- 2) Vai Direktīvas [...] 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 [...] 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 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 saskaņā 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 noteikumiem izriet, ka trešajā jautājumā norādītajai personai ir jāsamaksā akcīzes nodoklis citā dalībvalstī?”

### **Par prejudiciālajiem jautājumiem**

25 Ar saviem jautājumiem, kuri ir apskatāmi kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tādai privātpersonai kā Joustra, kurš nenodarbojas ar komercdarbību un kura mērķis nav gūt peļņu, vienā dalībvalstī iegādājoties vienlaikus savām un citu privātpersonu vajadzībām paredzētas ar akcīzes nodokli apliekamas preces, šajā gadījumā — vīnu, kas laists apgrozībā šajā dalībvalstī, un tad tās otras dalībvalsts transporta uzņēmumam viņa vārdā pārvedot, akcīzes nodoklis ir jāmaksā arī šajā otrajā valstī.

26 Šajā sakarā, pat ja noteikti lietas materiālu elementi liek domāt, ka Joustra bija piešķirts neregistrēta tirgotāja statuss, no Tiesai iesniegto jautājumu formulējuma skaidri izriet, ka tie pieņēma, ka ieinteresētajai personai šāda statusa nebija. Šie jautājumi tātad ir jāapskata vienīgi saistībā ar Direktīvas vispārējām normām, konkrētāk, tās 6.–10. pantu, un nevis saistībā ar tajā paredzētajām speciālajām normām, kas attiecas uz neregistrētiem tirgotājiem.

- 27 Kā Tiesa jau ir norādījusi, Direktīvas mērķis ir paredzēt zināmus noteikumus attiecībā uz ar akcīzes nodokli apliekamu preču glabāšanu, apgrozību un kontroli, it īpaši ar mērķi nodrošināt, ka pienākums maksāt akcīzes nodokli visās dalībvalstīs ir vienāds (iepriekš minētais spriedums lietā *EMU Tabac* u.c., 22. punkts; 2001. gada 5. aprīļa spriedums lietā *C-325/99 Van de Water, Recueil*, I-2729. lpp., 39. punkts, un 2002. gada 12. decembra spriedums lietā *C-395/00 Cipriani, Recueil*, I-11877. lpp., 41. punkts).
- 28 Direktīva šajā sakarā, kā tas tostarp izriet no tās piektā un sestā apsvēruma, nošķir preces, kuras, no vienas puses, tiek glabātas komerciāliem nolūkiem un kuras transportējot ir jābūt pievienotiem dokumentiem, un, no otras puses, preces, kuras tiek glabātas savām vajadzībām un kuru transportēšanai nav nepieciešami nekādi dokumenti (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *EMU Tabac* u.c., 23. un 24. punkts).
- 29 Tāpēc un kā tas izriet no Direktīvas septītā apsvēruma, lai tā būtu piemērojama, preces, kas netiek glabātas privātām vajadzībām, ir obligāti uzskatāmas par precēm, kas tiek glabātas komerciālām vajadzībām.
- 30 Attiecībā uz šim pēdējām minētajām precēm, lai gan Direktīvas 6. pants paredz, ka akcīzes nodoklis kļūst iekasējams brīdī, kad preces laiž apgrozībā dalībvalstī, nav izslēgts, ka saskaņā ar šīs direktīvas 7., 9. un 10. pantu akcīzes nodoklis pēc tam tiek saņemts citā dalībvalstī, pēc kā pirmajā dalībvalstī samaksātais akcīzes nodoklis var tikt atmaksāts saskaņā ar minētās direktīvas 7. panta 6. punktu vai 10. panta 4. punktu (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *EMU Tabac* u.c., 42. punkts).
- 31 Savukārt attiecībā uz precēm, kas tiek glabātas personiskām vajadzībām, Direktīvas 8. pants paredz, ka akcīzes nodokli iekasē dalībvalstī, kurā tās tikušas iegādātas (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *EMU Tabac* u.c., 24. punkts).

- 32 Izskatāmajā lietā, lai noteiktu, vai akcīzes nodokli var iekasēt arī galamērķa valstī, tādējādi vispirms ir jāizvērtē, vai tādu situāciju, kādu iesniedzējtiesa apraksta savos jautājumos, var regulēt Direktīvas 8. pants.

*Par Direktīvas 8. panta piemērojamību*

- 33 Kā Tiesa jau ir konstatējusi, lai būtu piemērojams Direktīvas 8. pants, ir jābūt izpildītiem vairākiem nosacījumiem. Tātad, akcizējamajām precēm jābūt “privātpersonu” iegādātām un “pašām” privātpersonām tās ir bijis jātransportē. Šiem nosacījumiem jāļauj noteikt vienā dalībvalstī iegādātu un pēc tam uz citu dalībvalsti transportētu ar akcīzes nodokli apliekamo preču glabāšanas stingri personisko raksturu (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *EMU Tabac* u.c., 25. un 26. punkts).
- 34 Tā kā pamata lietā nav apstrīdēts, ka ar akcīzes nodokli apliekamās preces ir iegādājusies privātpersona, ir jāizvērtē, vai tāpat ir izpildīti abi pārējie Direktīvas 8. pantā izvirzītie nosacījumi.
- 35 Kas attiecas uz pirmo no šiem nosacījumiem, no pašiem Direktīvas 8. panta noteikumiem acīmredzami izriet, ka tas prasa, lai preces būtu paredzētas tās privātpersonas personīgām vajadzībām, kura tās iegādājusies, un tādēļ izslēdz preces, kuras iegādājusies privātpersona citu privātpersonu vajadzībām. Pēdējo minēto preču glabāšanu faktiski nevar uzskatīt par tādu, kam būtu stingri personisks raksturs attiecībā uz privātpersonu, kura tās iegādājusies.

- 36 No tā izriet, ka, ievērojot, ka pamata lietā ar akcīzes nodokli apliekamās preces ir iegādājusies privātpersona ne tikai savām vajadzībām, bet arī citu privātpersonu vajadzībām, tikai uz pirmo no viņa iegādāto preču daļu varētu attiekties Direktīvas 8. pants.
- 37 Kas attiecas uz otro no minētajiem nosacījumiem, no Direktīvas 8. pantā ietvertā izteiciena “ved privātpersonas” tāpat izriet, ka, lai šī norma būtu piemērojama, ir nepieciešams, lai attiecīgās preces būtu transportējusi tā pati privātpersona, kura tās ir iegādājusies (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *EMU Tabac* u.c., 33. punkts).
- 38 Eiropas Kopienų Komisija tomēr apgalvo, ka, lai tādā lietā kā pamata lietā, aizsargātu Direktīvas 8. pantā minēto iekšējā tirgus principu, šis nosacījums nav jāinterpretē tādējādi, ka tas obligāti paredz, ka privātpersonai ir pašai jāpavada ar akcīzes nodokli apliekamās preces. Faktiski šis nosacījuma mērķis ir tikai nodibināt ar akcīzes nodokli apliekamo preču glabāšanas stingri personīgo raksturu. Ja privātpersona uzņemas iniciatīvu uzticēt trešām personām ar akcīzes nodokli apliekamo preču transportēšanu un ja tā organizē preču transportēšanu tā, kā to būtu nodrošinājusi pati privātpersona — līdzīgi kā Joustra pamata lietā —, preču glabāšanas stingri personiskais raksturs joprojām esot pārbaudāms. Tādējādi izskatāmā lieta atšķiroties no lietas, kurā taisīts iepriekš minētais spriedums *EMU Tabac* u.c. Turklāt ļaunprātīgas tiesību izmantošanas gadījumā dalībvalstīm esot iespēja atteikties piemērot Direktīvas 8. pantu.
- 39 Šajā sakarā ir jāatgādina — kā Tiesa nospriedusi iepriekš minētā sprieduma lietā *EMU Tabac* u.c. 32. punktā, ka Kopienų likumdevējs, vēloties Direktīvā ietvert trešās personas iesaistīšanos preču transportēšanā, ir to tieši norādījis, izmantojot *ad hoc* formulu. Tas izriet no minētās Direktīvas 9. panta 3. punkta un 10. panta 1. punkta.

- 40 Turklāt šī paša sprieduma 33. punktā Tiesa tāpat ir konstatējusi, ka neviena no Direktīvas 8. panta valodu redakcijām tieši neparedz šādu iesaistīšanos un ka, tieši pretēji, dāņu un grieķu valodas redakcijas īpaši skaidri norāda, ka, lai akcīzes nodoklis būtu maksājams iegūšanas dalībvalstī, transportēšana jāveic personiski tam, kas iegādājies ar akcīzes nodokli apliekamās preces.
- 41 Tā rezultātā un ņemot vērā Direktīvas 8. panta formulējumu, kas nerada nekādas neskaidrības, Tiesa jau minētā sprieduma 37. un 40. punktā ir nospriedusi, ka šī norma nav piemērojama, ja ar akcīzes nodokli apliekamās preces iegāde un/vai to transportēšana ir veikta ar pārstāvja starpniecību, Kopienas likumdevējs saistībā ar šo normu nevienā brīdī nav iecerējis paredzēt šādu iesaistīšanos.
- 42 Protams, kā to ir uzsvērusi Komisija, ir tiesa, ka iepriekš minētā sprieduma *EMU Tabac* u.c. 48. punktā Tiesa ir norādījusi, ka ar akcīzes nodokli apliekamu preču iegādi un transportēšanu šajā gadījumā bija veicis starpnieks, kas nebija darbojies pēc privātpersonu iniciatīvas, bet kurš pieņēma šo privātpersonu pasūtījumus ar mērķi tos iesniegt vienīgi pārdevējam, ar kuru tas veidoja vienu un to pašu saimniecisko vienību. Šis apsvērumš tomēr vienīgi vedināja Tiesu konstatēt, ka attiecīgās preces šajā lietā bija tieši vai netieši nosūtījis vai transportējis pārdevējs vai tas noticis viņa vārdā Direktīvas 10. panta izpratnē. Savukārt šim apsvērumam nav nozīmes attiecībā uz minētās Direktīvas 8. pantu.
- 43 Turklāt, neraugoties uz to, vai iniciatīvu par transportēšanu ir izrādījusi privātpersona, ir jākonstatē, ka pats fakts, ka ar akcīzes nodokli apliekamās preces uz citu dalībvalsti ir nogādājis transporta uzņēmums, veicinot tādu preču piegādes apmēru, kas būtiski pārsniedz privātpersonas, kura veikusi to iegādi, savas vajadzības, pietiek parādīt, ka to glabāšana neatbilst stingri personīgajam raksturam,

ko prasa Direktīvas 8. pants. Šajā sakarā turklāt ir jānorāda, ka saskaņā ar Direktīvas 9. panta 2. punktu gan izmantotais transporta veids, gan transportētais apmērs ir atbilstošie elementi, lai konstatētu 8. pantā minētās glabāšanas komerciālo raksturu un tāpēc to, ka tā nav personīga rakstura glabāšana.

44 Šī interpretācija ir vēl acīmredzamāka, ja Direktīvas 8. pants tāpat būtu piemērojams, ja transportēšanu neveiktu pati privātpersona personiski, no tā dalībvalsts kompetentajām iestādēm rastos palielināts krāpšanas risks, jo to preču transportēšana, uz kurām attiecas šī norma, neprasa nekādus dokumentus.

45 Komisija tomēr uzsver, ka šāda 8. panta interpretācija attiecībā uz Eiropas Savienības pilsoņiem esot regresējoša salīdzinājumā ar situāciju, kāda pastāvēja pirms Direktīvas stāšanās spēkā, ciktāl saskaņā ar šajā laika periodā piemērojamajiem tiesību aktiem personīgās lietas, kas pārvestas saistībā ar pārvākšanos uz citu dalībvalsti, un privātpersonu citām privātpersonām nosūtītās sīkpakas, kurām nav nekāda komerciāla rakstura, netiek apliktas ar akcīzes nodokli importētājā dalībvalstī.

46 Šajā sakarā tomēr pietiek ar to, ka konstatē, ja — kā to atzīst arī Komisija — Direktīvas 8. pants šajā sakarā ietver tiesību robu, tieši Kopienas likumdevējam attiecīgā gadījumā tas ir jānovērš, pieņemot nepieciešamos pasākumus, lai grozītu šo normu; šādu nostāju turklāt apstiprina tas, ka Komisija Eiropas Savienības Padomei tieši ir iesniegusi Direktīvas grozījumu projektu, lai tostarp paplašinātu 8. panta piemērošanu, attiecinot to arī uz precēm, kuras transportētas privātpersonu uzdevumā.

47 Kā to apgalvojušas visas valdības, kuras iesniegušas savus apsvērumus, no tā izriet, ka Direktīvas 8. pants nav piemērojams, ja — kā pamata prāvā — ar akcīzes nodokli apliekamās preces, kuras vienā dalībvalstī iegādājusies privātpersona savām pašas vajadzībām, uz otru dalībvalsti nogādājusi nevis pati privātpersona, bet gan transporta uzņēmums šīs privātpersonas uzdevumā.

*Par Direktīvas 7., 9. un 10. panta piemērojamību*

48 Tā kā Direktīvas 8. pants nav piemērojams tādai situācijai kā pamata prāvā, šai situācijai varētu būt piemērojams Direktīvas 7., 9. vai 10. pants.

49 Kā tas arī izriet no šī sprieduma 42. punkta, Direktīvas 10. pants, kas attiecas uz privātpersonu veiktām preču iegādēm, kuras tieši vai netieši nosūtījis vai transportējis pārdevējs vai tas darīts pārdevēja uzdevumā, tomēr nevar būt piemērojams, ja — kā pamata lietā — iniciatīvu attiecībā uz transportēšanu izrādījis nevis pārdevējs, bet gan privātpersona, kas ir iegādājusies ar akcīzes nodokli apliekamās preces (iepriekš minētais spriedums lietā *EMU Tabac* u.c., 48. un 49. punkts).

50 Kas attiecas uz Direktīvas 9. pantu, no tās 2. punkta izriet, ka šī norma ir piemērojama precēm, kas norādītas šīs direktīvas 8. pantā, proti, precēm, ko savām vajadzībām iegādājusies un ved privātpersona. Tāpēc, kā tas izriet no iepriekš izklāstītā, ka šī pēdējā norma nav vērsta uz tādu situāciju, kāda tiek apskatīta pamata lietā, minētais 9. pants kā tāds vēl jo vairāk nav piemērojams šādai situācijai.

- 51 Savukārt Direktīvas 7. pants varētu būt piemērojams gadījumam pamata lietā, jo atbilstoši tās 2. punktam šī norma attiecas uz situāciju, kad preces ir piegādātas vai tās ir paredzēts piegādāt citas dalībvalsts iekšienē, vai citas dalībvalsts iekšienē izmantot tāda tirgotāja vajadzībām, kurš veic patstāvīgu saimniecisku darbību. Tāds ir gadījums, kad privātpersona, kas — kā izskatāmajā lietā — neveic darbības, lai gūtu peļņu, jo ar akcīzes nodokli apliekamo preču transportēšanu ir veicis uzņēmējs šīs personas vārdā (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *EMU Tabac* u.c., 52. punkts). Faktiski, kā tas izriet no šī sprieduma 29. punkta, Direktīva pamatojas uz ideju, ka preces, kas netiek glabātas personīgiem mērķiem, ir obligāti uzskatāmas par precēm, kas tiek glabātas komerciāliem nolūkiem.
- 52 Ja akcīzes nodoklis saskaņā ar Direktīvas 7. pantu tiek iekasēts dalībvalstī, kurā preces tiek glabātas komerciāliem nolūkiem, lai gan tās jau ir laistas apgrozībā pirmajā dalībvalstī, šīs normas 6. punkts paredz, ka šajā pirmajā valstī samaksātais akcīzes nodoklis tiek atmaksāts saskaņā ar šīs direktīvas 22. panta 3. punktu.
- 53 Tā rezultātā uz prejudiciālajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Direktīva ir interpretējama šādi — ja, kā pamata lietā, privātpersona, kas nedarbojas profesionāli un nolūkā gūt peļņu, vienā dalībvalstī savām un citu privātpersonu vajadzībām iegādājas preces, kas laistas apgrozībā šajā dalībvalstī un ir apliekamas ar akcīzes nodokli, un tās uz otru dalībvalsti šīs privātpersonas uzdevumā transportē šīs otras valsts transporta uzņēmums, ir piemērojams šīs direktīvas 7. pants, nevis tās 8. pants, kā rezultātā akcīzes nodoklis arī ir iekasējams šajā pašā valstī. Saskaņā ar minētās Direktīvas 7. panta 6. punktu pirmajā dalībvalstī samaksātais akcīzes nodoklis šādā gadījumā tiek atmaksāts atbilstoši tās 22. panta 3. punktam.



## Par tiesāšanās izdevumiem

54 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata prāvā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies saistībā ar apsvērumu iesniegšanu Tiesai, izņemot tos, kuri radušies minētajiem lietas dalībniekiem, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

**Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīva 92/12/EEK par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību, ar grozījumiem, kas paredzēti Padomes 1992. gada 14. decembra Direktīvā 92/108/EEK, ir interpretējama šādi — ja, kā pamata lietā, privātpersona, kas nedarbojas profesionāli un nolūkā gūt peļņu, vienā dalībvalstī savām un citu privātpersonu vajadzībām iegādājas preces, kas laistas apgrozībā šajā dalībvalstī un ir apliekamas ar akcīzes nodokli, un tās uz otru dalībvalsti šīs privātpersonas uzdevumā transportē šīs otras valsts transporta uzņēmums, ir piemērojams šīs direktīvas 7. pants, nevis tās 8. pants, kā rezultātā akcīzes nodoklis arī ir iekasējams šajā pašā valstī. Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 7. panta 6. punktu pirmajā valstī samaksātais akcīzes nodoklis šādā gadījumā tiek atmaksāts atbilstoši tās 22. panta 3. punktam.**

[Paraksti]