



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2017. gada 26. jūlijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 138. panta 1. punkts – Darījuma kvalificēšana par piegādi Kopienas iekšienē – Preču piegādes Kopienas iekšienē atbrīvojums no nodokļa – Pircēja nolūks pārdot tālāk iegādātās preces nodokļu maksātājam citā dalībvalstī pirms to izvešanas no pirmās dalībvalsts teritorijas – Iespējamās sekas daļas no preču pārveidošanai pirms to nosūtīšanas

Lieta C-386/16

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas* (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2016. gada 4. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 12. jūlijā, tiesvedībā

“Toridas” UAB

pret

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

piedaloties

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija.

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs E. Juhāss [*E. Juhász*], tiesneši K. Vajda [*C. Vajda*] un K. Jirimēe [*K. Jürimäe*] (referente),

ģenerālvokāts Ī. Bots [*Y. Bot*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu un apsvērumus, ko sniedza:

- “*Toridas*” UAB vārdā – *R. Mištautas, advokatas,*
- Lietuvas valdības vārdā – *D. Kriaučiūnas* un *K. Dieninis*, kā arī *D. Stepanienė*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *A. Steiblytė*, pārstāves,

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklausišanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

* Tiesvedības valoda – lietuviešu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 138. panta 1. punktu, 140. panta a) punktu un 141. pantu, tos lasot kopsakarā ar šīs direktīvas 33. un 40. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp “*Toridas*” UAB un *Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (Lietuvas Republikas Finanšu ministrijas Valsts nodokļu inspekcija) par *Toridas* laikposmā no 2008. līdz 2010. gadam veikto darījumu kvalifikāciju par preču piegādi Kopienas iekšienē un par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) samaksu par šiem darījumiem, pieskaitot kavējuma naudu un nodokļu sodu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 PVN direktīvas 14. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Preču piegāde” ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.”

- 4 Saskaņā ar šīs direktīvas 20. pantu:

“Preču iegāde Kopienas iekšienē” ir tiesību iegūšana rīkoties kā īpašniekam ar kustamu materiālu īpašumu, ko pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē pircējam uz galamērķi dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts.”

- 5 Minētās direktīvas 32. pantā ir noteikts:

“Ja preces nosūta vai transportē piegādātājs, pircējs vai trešā persona, tad par piegādes vietu uzskata vietu, kur preces atrodas brīdī, kad sākas nosūtīšana vai transportēšana pircējam.

Tomēr, ja preču nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkts ir trešā teritorijā vai trešā valstī, tad uzskata, ka tāda piegādātāja veiktas piegādes vieta, kurš saskaņā ar 201. pantu noteikts vai atzīts par atbildīgu par PVN nomaksu, un iespējamās turpmākās piegādes vieta atrodas preču importa dalībvalstī.”

- 6 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 33. pantu:

“1. Atkāpjoties no 32. panta, par tādu preču piegādes vietu, kuras piegādātājs vai cita persona viņa vārdā nosūta vai transportē no dalībvalsts, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas galamērķa dalībvalsts, uzskata vietu, kur preces atrodas, kad beidzas preču nosūtīšana vai transportēšana pircējam, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

- a) preču piegādi veic tādām nodokļa maksātājam vai tādai juridiskajai personai, kas nav nodokļa maksātāja, kuru preču iegādēm Kopienas iekšienē saskaņā ar 3. panta 1. punktu neuzliek PVN, vai jebkurai citai personai, kas nav nodokļa maksātāja;
- b) preces, ko piegādā piegādātājs vai cita persona viņa vārdā, nav ne jauni transportlīdzekļi, ne arī preces, ko piegādā pēc montāžas vai uzstādīšanas ar darbības pārbaudi vai bez tās.

2. Ja piegādājamās preces nosūta vai transportē no trešās teritorijas vai trešās valsts un ja piegādātājs tās importē dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas galamērķa dalībvalsts, tad uzskata, ka preces ir nosūtītas vai transportētas no importa dalībvalsts.”

7 PVN direktīvas 40. pantā ir noteikts:

“Par vietu preču iegādei Kopienas iekšienē uzskata vietu, kur preces atrodas brīdī, kad beidzas nosūtīšana vai transportēšana pircējam.”

8 Šīs direktīvas 138. panta 1. punkts ir izteikts šādā redakcijā:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādu preču piegādi, kuras pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet [Savienībā], ja piegādi veic citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas kā tāda rīkojas dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts.”

9 Saskaņā ar minētās direktīvas 140. pantu:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

a) to preču iegādi Kopienas iekšienē, kuru piegāde, ja to veiktu nodokļa maksātājs, jebkuros apstākļos būtu atbrīvota no nodokļa dalībvalsts attiecīgajā teritorijā;

[..].”

10 Šīs pašas direktīvas 141. pantā ir paredzēts:

“Katra dalībvalsts veic īpašus pasākumus, lai nodrošinātu to, ka saskaņā ar 40. pantu tās teritorijā veiktām preču iegādēm Kopienas iekšienē nepiemēro PVN, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

a) preču iegādi veic nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgajā dalībvalstī, bet kas PVN nolūkā ir identificēts kādā citā dalībvalstī;

b) preču iegādi veic, lai a) punktā minētais nodokļa maksātājs tajā pašā dalībvalstī veiktu šo preču turpmāku piegādi;

c) preces, ko tādējādi iegādājies a) punktā minētais nodokļa maksātājs, no dalībvalsts, kas nav dalībvalsts, kurā tas identificēts PVN nolūkā, tieši nosūta vai transportē personai, kurai tas veic turpmāku preču piegādi;

d) persona, kam turpmāk piegādā preces, ir cits nodokļa maksātājs vai juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, kas PVN nolūkā identificēta tajā pašā dalībvalstī;

e) šā panta d) punktā minētā persona saskaņā ar 197. pantu ir noteikta par personu, kura atbildīga par PVN nomaksu attiecībā uz piegādi, ko veicis nodokļa maksātājs, kurš neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kur jāmaksā nodoklis.”

Lietuvas tiesības

- 11 *Lietuvos Respublikos pridētinēs vertēs mokesčio įstatymas* (Lietuvas Republikas Likums par pievienotās vērtības nodokli) (turpmāk tekstā – “Likums par PVN”), redakcijā, kas bija piemērojama pamatlīetā, 49. panta 1. punkts ir izteikts šādi:

“0 % PVN likmi piemēro tādu preču piegādei citā dalībvalstī reģistrētam PVN maksātājam, kas ir transportētas no Lietuvas teritorijas uz citu dalībvalsti (neatkarīgi no tā, kas – preču piegādātājs vai pircējs, vai jebkura trešā persona, kas rīkojas to vārdā, – veic šo transportēšanu).”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 12 *Toridas* ir Lietuvā reģistrēta sabiedrība un PVN maksātāja. Laikposmā no 2008. gada 1. jūlija līdz 2010. gada 31. decembrim tā Lietuvā no Kazahstānas importēja saldētas zivis (turpmāk tekstā – “attiecīgās preces”). Attiecīgās preces tika pārdotas tālāk *Megalain OÜ*, kas ir Igaunijā reģistrēta sabiedrība un PVN maksātāja (turpmāk tekstā – “pirmās piegādes”). Šīm pārdošanām starp *Toridas* un *Megalain* tika piemērots 2006. gada 10. oktobrī noslēgts sadarbības līgums. Saskaņā ar šī līguma nosacījumiem *Megalain* apņēmas izvest attiecīgās preces no Lietuvas teritorijas 30 dienu laikā un nodot *Toridas* dokumentus, kas apliecina, ka šīs preces faktiski ir tikušas izvestas no šīs teritorijas. *Toridas* savukārt apņēmas rūpēties par attiecīgajām precēm, ieskaitot par to glabāšanu, un segt visas izmaksas, kas radīsies pirms to faktiskās izvešanas no Lietuvas.
- 13 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka praksē *Megalain* tajā pašā vai nākamajā dienā pēc pirkuma no *Toridas* izdarīšanas attiecīgās preces pārdeva tālāk pircējiem, kas ir reģistrēti un ir PVN maksātāji citās Eiropas Savienības dalībvalstīs, proti, Dānijā, Vācijā, Nīderlandē un Polijā (turpmāk tekstā – “otrās piegādes”).
- 14 Daļa no attiecīgajām precēm tika nekavējoties nosūtīta uz šīm citām dalībvalstīm pēc tālākpārdošanas Lietuvā, nešķērsojot Igauniju. Cita preču daļa tika nogādāta sabiedrības *Plungės šaltis* telpās, kas atrodas Lietuvā, šķirošanai, glazēšanai un iepakojšanai, pirms tās tika tieši piegādātas pircējiem galamērķa dalībvalstīs, kas ir minētas iepriekšējā punktā. Visos gadījumos *Megalain* rūpējās par attiecīgo preču šķirošanu, glazēšanu un iepakojšanu, kā arī to eksportēšanu.
- 15 Attiecībā uz pirmajām piegādēm rēķinos, ko *Toridas* adresēja *Megalain*, bija norādīts, ka darījumiem kā preču piegādēm Kopienas iekšienē tika piemērota PVN likme 0 % apmērā saskaņā ar Likuma par PVN 49. panta 1. punktu. Rēķinos turklāt bija norādīts, ka attiecīgo preču iekraušanas un piegādes adrese bija sabiedrību *Kauno žuvis* vai *Plungės šaltis* noliktavas, kas atrodas Lietuvas teritorijā.
- 16 Attiecībā uz otrajām piegādēm *Megalain* izrakstīja rēķinus bez PVN, piemērojot PVN direktīvas normas par preču iegādes Kopienas iekšienē atbrīvojumu no nodokļa. Tajos bija arī norādīta attiecīgo preču iekraušanas vieta, proti, *Kauno žuvis* vai *Plungės šaltis* noliktavas, kas atrodas Lietuvā, un piegādes vieta, proti, adrese katra pircēja dalībvalstī.
- 17 Pēc nodokļu pārbaudes par PVN maksājumiem Lietuvas nodokļu inspekcija uzskatīja, ka pirmās piegādes bija iekšējās piegādes, kam ir piemērojama parastā likme, nevis piegādes Kopienas iekšienē, kas ir atbrīvotas no PVN. Šo vērtējumu, ko sākotnēji apstiprināja Lietuvas Republikas Finanšu ministrijas Valsts nodokļu inspekcija, atcēla *Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybė* (Lietuvas Republikas valdības Nodokļu strīdu komisija).
- 18 Lietuvas Republikas Finanšu ministrijas Valsts nodokļu inspekcija vērsās *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Viļņas Administratīvā apgabaltiesa, Lietuva), kas atcēla Lietuvas Republikas valdības Nodokļu strīdu komisijas lēmumu un lēma, ka vietējo un centrālo nodokļu iestāžu vērtējums bija pamatots.

- 19 *Toridas* šo spriedumu pārsūdzēja iesniedzējtiesā.
- 20 Šai tiesai ir šaubas par pirmo piegāžu kvalifikāciju PVN nolūkiem. Norādot, ka šiem darījumiem sekoja otrās piegādes un ka attiecīgās preces bija tikai vienreiz nosūtītas vai vienreiz transportētas Kopienas iekšienē, minētajai tiesai rodas jautājums, vai tās ir pirmās vai otrās piegādes, kas ir kvalificējamās par piegādēm Kopienas iekšienē, kuras ir atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 138. panta 1. punktu.
- 21 Kā uzskata iesniedzējtiesa, ir konstatēts, ka attiecīgo preču transportēšana galīgajiem pircējiem patiešām ir notikusi un šie pēdējie savās attiecīgajās dalībvalstīs ir deklarējuši atbilstošas preču iegādes Kopienas iekšienē. Turklāt iesniedzējtiesa norāda, ka lietas materiālos ietvertie pierādījumu elementi ļauj saprātīgi pieņemt, ka *Toridas* bija zināmi visi nozīmīgie apstākļi attiecībā uz otrajām piegādēm. Ņemot vērā 2006. gada 6. aprīļa spriedumu *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232), it īpaši tā 36. punktu, iesniedzējtiesai ir šaubas, vai pirmajām piegādēm var piemērot PVN direktīvas 138. panta 1. punktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa.
- 22 Šī tiesa turpretī norāda, ka attiecībā uz to pašu preču partiju piegādes divos secīgos posmos nozīmēja to, ka pastāvēja dažādās dalībvalstīs reģistrēti saimnieciskās darbības subjekti un ka *Megalain* rīkojās kā starpnieks. Tas ļaujot uzskatīt, ka saimnieciskie darījumi, kopumā ņemot, varētu tikt uzskatīti par tā saucamajiem “trijstūra” veida darījumiem, kuros ir iesaistīti trīs saimnieciskās darbības subjekti, kas ir reģistrēti un ir PVN maksātāji trīs dažādās dalībvalstīs un kas veic divas secīgas piegādes ar vienu vienīgu transportēšanu Kopienas iekšienē. Līdz ar to tām varētu piemērot PVN direktīvas 141. pantu. Visbeidzot iesniedzējtiesai ir šaubas par to, vai attiecīgo preču daļas pārveidošana ietekmē iespējamu atbrīvojuma no nodokļa piemērošanu pirmajām piegādēm.
- 23 Tāpat iesniedzējtiesai ir bažas par to, ka, ņemot vērā, ka *Megalain* ir reģistrēta PVN maksātāja Igaunijā, iespējams atteikums piemērot atbrīvojumu pirmajām piegādēm var izraisīt viena un tā paša saimnieciskā darījuma dubultu aplikšanu ar nodokļiem gan par piegādi, gan par iegādi.
- 24 Šādos apstākļos *Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas* (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai [PVN] direktīvas 138. panta 1. punkts, 140. panta a) punkts un/vai 141. pants, tos lasot tostarp kopsakarā ar minētās direktīvas 33. un 40. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tādos apstākļos kā šajā lietā [...] pirmajā dalībvalstī reģistrēta nodokļu maksātāja veikta preču piegāde ir atbrīvojama no nodokļa atbilstoši minētajām tiesību normām gadījumā, ja, pirms ir noslēgts šis piegādes darījums, ieguvējs (persona, kas ir reģistrēta PVN maksātājs otrajā dalībvalstī) izsaka nodomu nekavējoties, pirms to transportēšanas no pirmās dalībvalsts, pārdot preces trešajā dalībvalstī reģistrētam nodokļu maksātājam un šis preces arī tiek transportētas (nosūtītas) šim trešajam nodokļu maksātājam?
- 2) Vai atbildi uz pirmo jautājumu ietekmē fakts, ka daļa no precēm pirms to transportēšanas uz trešo dalībvalsti ir tikušas pārstrādātas atbilstoši otrajā dalībvalstī reģistrētā (reģistrēts PVN maksātājs) nodokļu maksātāja norādēm?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Ievada apsvērumi

- 25 Ar abiem jautājumiem iesniedzējtiesa jautā Tiesai, kā interpretēt PVN direktīvas 33. un 40. pantu, 138. panta 1. punktu, 140. panta a) punktu un 141. pantu. It īpaši tā vēlas noskaidrot, vai tādas preču piegādes kā pirmās piegādes var tikt atbrīvotas no nodokļa atbilstoši PVN direktīvas normām, kas ir piemērojamas Kopienas iekšējiem darījumiem.
- 26 Tomēr ir jākonstatē, ka vienīgi šīs direktīvas 138. panta 1. punkts attiecas uz preču piegādes atbrīvojumu no nodokļa, savukārt PVN direktīvas 140. panta a) punkts, 141. pants un 40. pants ir piemērojami vienīgi preču iegādēm Kopienas iekšienē. Tāpat ir jānorāda, ka PVN direktīvas 33. pants attiecas uz preču piegādes vietu, savukārt lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz preču piegādes atbrīvojuma no nodokļa regulējumu.
- 27 Šādos apstākļos šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir jāaplūko vienīgi, ciktāl tas attiecas uz PVN direktīvas 40. panta un 138. panta 1. punkta interpretāciju.

Par pirmo jautājumu

- 28 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 138. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādos apstākļos kā pamatlietā pirmajā dalībvalstī reģistrēta nodokļu maksātāja veikta preču piegāde ir atbrīvota no PVN atbilstoši šai tiesību normai gadījumā, ja, pirms ir noslēgts šis piegādes darījums, pircējs, kas ir reģistrēts PVN maksātājs otrajā dalībvalstī, dara zināmu piegādātājam, ka preces tiks nekavējoties pārdotas tālāk trešajā dalībvalstī reģistrētam nodokļu maksātājam – pirms to izvešanas no pirmās dalībvalsts un to transportēšanas šim trešajam nodokļu maksātājam.
- 29 Saskaņā ar šīs direktīvas 138. panta 1. punktu dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādu preču piegādi, kuras pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet Savienībā, ja piegādi veic citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas kā tāda rikojas dalībvalstī, kura nav preču nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts.
- 30 No Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka preču piegādes atbrīvojums no nodokļa šī panta izpratnē ir piemērojams tikai tad, ja tiesības rīkoties ar precī kā īpašniekam ir nodotas pircējam un piegādātājs pierāda, ka šī prece ir nosūtīta vai transportēta uz citu dalībvalsti un ka pēc šīs nosūtīšanas vai transportēšanas prece faktiski ir izvesta no piegādes dalībvalsts teritorijas (šajā ziņā skat. spriedumu, 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding*, C-430/09, EU:C:2010:786, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 31 Turklāt ir jāatgādina, ka piegādes Kopienas iekšienē, uz ko attiecas PVN direktīvas 138. panta 1. punkts, loģiskās sekas ir iegāde Kopienas iekšienē, atbilstoši tās definīcijai šīs direktīvas 20. pantā, līdz ar to abas šīs normas ir jāinterpretē tādā veidā, ka tām ir identiska nozīme un piemērošanas joma (šajā ziņā skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Teleos* u.c., C-409/04, EU:C:2007:548, 34. punkts).
- 32 No minētās direktīvas 20. panta izriet, ka iegādi var kvalificēt par iegādi Kopienas iekšienē tikai ar nosacījumu, ka prece tik tiešām ir tikusi transportēta vai nosūtīta uz pircēja adresi.
- 33 Tātad ir jāuzskata, ka PVN direktīvas 138. panta 1. punkta piemērošanas nosacījumi nav izpildīti, ja piegādājamā prece nav tikusi transportēta vai nosūtīta uz pircēja adresi, jo tiek pieņemts, ka preču ieguve ir aplūkotās piegādes loģiskās sekas.

- 34 Attiecībā uz tādiem darījumiem, kas kā pamatlietā veido divas secīgas piegādes, saistībā ar kurām ir tikusi veikta tikai viena vienīga transportēšana Kopienas iekšienē, no Tiesas judikatūras, pirmkārt, izriet, ka transportēšanu Kopienas iekšienē var attiecināt tikai uz vienu no abām piegādēm un tāad tikai vienai no tām piemēro atbrīvojumu no nodokļiem atbilstoši PVN direktīvas 138. panta 1. punktam (šajā ziņā skat. spriedumu, 2006. gada 6. aprīlis, *EMAG Handel Eder*, C-245/04, EU:C:2006:232, 45. punkts).
- 35 Otrkārt, lai noteiktu, uz kuru no abām piegādēm ir attiecināma transportēšana Kopienas iekšienē, ir jāveic vispārējs visu konkrēto lietas apstākļu novērtējums (šajā ziņā skat. spriedumus, 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding*, C-430/09, EU:C:2010:786, 27. punkts, un 2012. gada 27. septembris, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, 32. punkts).
- 36 Saistībā ar šo novērtējumu tostarp ir jānosaka, kurā brīdī ir notikusi otrā tiesību rīkoties ar precī kā īpašniekam nodošana galīgajam ieguvējam. Proti, gadījumā, ja otrā šo tiesību rīkoties ar precī kā īpašniekam nodošana, proti, otrā piegāde, ir notikusi, pirms ir veikta transportēšana Kopienas iekšienē, šī transportēšana vairs nevar tikt attiecināta uz pirmo piegādi pirmajam ieguvējam (šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 27. septembris, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 37 Divu secīgu piegāžu gadījumā, par kurām ir notikusi tikai viena transportēšana Kopienas iekšienē, lai noteiktu, uz kuru no šīm divām piegādēm ir jāattiecināta šī transportēšana, ir jānosaka, vai minētā transportēšana ir notikusi pēc otrās piegādes. Šādā gadījumā vienīgi otrā piegāde ir kvalificējama par piegādi Kopienas iekšienē un tai attiecīgā gadījumā var piemērot atbrīvojumu no nodokļa, kas ir paredzēts PVN direktīvas 138. panta 1. punktā.
- 38 Šajā lietā no lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ietvertās informācijas izriet, ka *Megalain* veikta piegāde galīgajiem ieguvējiem ir notikusi, pirms tika veikta transportēšana Kopienas iekšienē.
- 39 Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu turklāt ir arī precizēts, ka *Megalain* kā starpnieks, kas ir reģistrēts PVN maksātājs Igaunijā, nebija attiecīgo preču transportēšanas Kopienas iekšienē adresāts, jo tās tika tieši transportētas uz dalībvalstīm, kurās bija reģistrēti galīgie ieguvēji, proti, uz Dāniju, Vāciju, Nīderlandi un Poliju.
- 40 Līdz ar to ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa to pārbauda, pirmās attiecīgās piegādes pamatlietā ir iekšējas piegādes, kam nevar piemērot atbrīvojumu no PVN saskaņā ar PVN direktīvas 138. panta 1. punktu.
- 41 Šo secinājumu neietekmē fakts, ka starpnieks bija reģistrēts Igaunijā un bija tur reģistrēts arī kā PVN maksātājs. Taisnība, ka iesniedzējtiesa būtībā uzskata, ka, ja tiktu atzīts, ka pirmās piegādes ir kvalificējamas kā ar nodokli apliekami darījumi, no tā varētu izrietēt dubultas aplikšanas ar nodokļiem risks, jo *Megalain* iegādātās preces bija deklarējusi Igaunijā.
- 42 Tomēr no PVN direktīvas 20. panta un 138. panta 1. punkta izriet, ka saimnieciskās darbības subjekta PVN reģistrācijas vieta nav kritērijs kvalificēšanai par Kopienas iekšienē notikušu piegādi vai iegādi.
- 43 Iesniedzējtiesa būtībā uzskata, ka, ja tiktu atzīts, ka pirmās piegādes ir kvalificējamas kā ar nodokli apliekami darījumi, no tā varētu izrietēt dubultas aplikšanas ar nodokļiem risks. Tomēr, kā to savos rakstveida apsvērumos ir norādījusi Komisija, šo risku nevar uzskatīt par tādu, kas var pamatot šo darījumu atbrīvošanu no nodokļa, ievērojot, ka pareiza PVN direktīvas piemērošana ļauj novērst dubultu aplikšanu ar nodokļiem un nodrošināt nodokļu neitralitāti.
- 44 Līdz ar to uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 138. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādos apstākļos kā pamatlietā pirmajā dalībvalstī reģistrēta nodokļu maksātāja veikta preču piegāde nav atbrīvota no PVN atbilstoši šai tiesību normai gadījumā, ja, pirms ir noslēgts šis piegādes

darījums, pircējs, kas ir reģistrēts PVN maksātājs otrajā dalībvalstī, dara zināmu piegādātājam, ka preces tiks nekavējoties pārdotas tālāk trešajā dalībvalstī reģistrētam nodokļu maksātājam pirms to izvešanas no pirmās dalībvalsts un to transportēšanas šim trešajam nodokļu maksātājam, ja vien šī otrā piegāde ir faktiski notikusi un preces tālāk ir tikušas transportētas no pirmās dalībvalsts uz galamērķi trešā nodokļa maksātāja dalībvalstī. Pirmā pircēja PVN reģistrācija dalībvalstī, kas atšķiras no pirmās piegādes vietas vai galīgās iegādes vietas, nav nedz kritērijs darījuma kvalificēšanai par iekšēju Kopienas darījumu, nedz arī pati par sevi ir pietiekams pierādījuma elements, lai pierādītu iekšēja Kopienas darījuma raksturu.

Par otro jautājumu

- 45 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai saistībā ar PVN direktīvas 138. panta 1. punkta interpretāciju tāda divu secīgu piegādes posmu laikā veikta preču pārveidošana kā pamatlietā aplūkotā, kas notikusi pēc starpnieka ieguvēja norādēm un pirms to transportēšanas uz galīgā ieguvēja dalībvalsti, ietekmē pirmās piegādes atbrīvojumam no nodokļa piemērojamus nosacījumus.
- 46 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka daļa no attiecīgajām precēm pamatlietā tika pārveidotas, proti, tās tika šķirotas, glazētas un iepakotas pēc *Megalain* rikojuma pēc otrajām piegādēm un pirms preču transportēšanas uz galamērķi dalībvalstīs, kurās bija reģistrēti galīgie ieguvēji. Jāsaka, ka iesniedzējtiesa uzskata, ka PVN direktīvas normu analīze ļauj domāt, ka atbrīvojuma no nodokļa gadījumā tās ir tās pašas nepārveidotās preces, kas ir jāpiegādā.
- 47 Šajā ziņā ir jānorāda, ka šīs direktīvas 138. panta 1. punktā dalībvalstīm ir paredzēts pienākums atbrīvot no nodokļa preču piegādes, kas atbilst tajā izsmeltošiem uzskaitījumiem materiālajiem nosacījumiem (spriedums, 2017. gada 9. februāris, *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, 29. punkts). Tomēr to preču pārveidošana, kuras tika piegādātas, neietilpst šajā pantā noteiktajos materiālajos nosacījumos.
- 48 Attiecībā uz tādām divos posmos veiktām piegādēm kā pamatlietā aplūkotās pietiek konstatēt, ka no atbildes uz pirmo jautājumu izriet, ka pirmās piegādes nevar tikt kvalificētas par piegādēm Kopienas iekšienē, jo tās netika nekur transportētas Kopienas iekšienē. Pēc šīm pirmajām piegādēm iespējami notikusi preču pārveidošana nevar izmainīt šo konstatējumu.
- 49 Līdz ar to uz otro jautājumu ir jāatbild, ka saistībā ar PVN direktīvas 138. panta 1. punkta interpretāciju tāda divu secīgu piegādes posmu laikā veikta preču pārveidošana kā pamatlietā aplūkotā, kas notikusi pēc starpnieka ieguvēja norādēm un pirms transportēšanas uz galīgā ieguvēja dalībvalsti, neietekmē pirmās piegādes iespējamajam atbrīvojumam no nodokļa piemērojamus nosacījumus, ja šī pārveidošana ir veikta pēc pirmās piegādes.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 50 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lem par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (devītā palāta) nospriež:

- 1) **Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 138. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādos apstākļos kā pamatlietā pirmajā dalībvalstī reģistrēta nodokļu maksātāja veikta preču piegāde nav atbrīvota no PVN atbilstoši šai tiesību normai gadījumā, ja, pirms ir noslēgts šis piegādes darījums, pircējs, kas ir reģistrēts PVN maksātājs otrajā dalībvalstī, dara zināmu piegādātājam, ka preces tiks nekavējoties pārdotas tālāk trešajā dalībvalstī reģistrētam**

nodokļu maksātājam pirms to izvešanas no pirmās dalībvalsts un to transportēšanas šim trešajam nodokļu maksātājam, ja vien šī otrā piegāde ir faktiski notikusi un preces tālāk ir tikušas transportētas no pirmās dalībvalsts uz galamērķi trešā nodokļa maksātāja dalībvalstī. Pirmā pircēja PVN reģistrācija dalībvalstī, kas atšķiras no pirmās piegādes vietas vai galīgās iegādes vietas, nav nedz kritērijs darījuma kvalificēšanai par iekšēju Kopienas darījumu, nedz arī pati par sevi ir pietiekams pierādījuma elements, lai pierādītu iekšēja Kopienas darījuma raksturu;

- 2) Direktīvas 2006/112 138. panta 1. punkta interpretācijai tāda divu secīgu piegādes posmu laikā veikta preču pārveidošana kā pamatlietā aplūkotā, kas notikusi pēc starpnieka ieguvēja norādēm un pirms transportēšanas uz galīgā ieguvēja dalībvalstī, neietekmē pirmās piegādes iespējamajam atbrīvojumam no nodokļa piemērojamos nosacījumus, ja šī pārveidošana ir veikta pēc pirmās piegādes.

[Paraksti]