



## Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]  
SECINĀJUMI,  
sniegti 2018. gada 25. jūlijā<sup>1</sup>

**Lieta C-414/17**

**AREX CZ a.s.**  
**pret**  
**Odvolací finanční ředitelství**

(Nejvyšší správní soud (Čehijas Republikas Augstākā administratīvā tiesa) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Akcīzes preces – Preču piegādes atbrīvojums no nodokļa Savienības iekšējās nosūtīšanas vai transportēšanas ietvaros – Ķēdes darījums – Preču pārvietošanas attiecināšana uz vienu piegādi piegādes ķēdē – Akcīzes preču transportēšana atliktās nodokļa maksāšanas režīmā

### I. Ievads

1. Šī tiesvedība atkal ir par jautājumu, kurš darījums starptautiskajā pārdošanas ķēdē ir jāuzskata par piegādi Kopienas iekšienē, kas ir atbrīvota no nodokļa, ja notiek tikai fiziska preču pārvietošana. Atšķirībā no līdz šim izskatītajām lietām te tomēr nav runas vienīgi par ķēdi ar diviem posmiem<sup>2</sup>. Līdz ar to tiesvedība dos Tiesai iespēju vēl vairāk precizēt kritērijus par preču pārvietošanas attiecināšanu uz konkrētu piegādi pārdošanas ķēdē.

2. Pamatlietā Austrijas uzņēmums pārdeva čehu tirgotājiem degvielu, tātad akcīzes precī. Vispirms degviela vairākas reizes tika pārdota čehu starpniekiem, līdz visbeidzot tā tika pārdota čehu uzņēmumam *Arex CZ* (turpmāk tekstā – “*Arex*”), kas to saņēma Austrijā un ar saviem transportlīdzekļiem transportēja uz Čehijas Republiku.

3. *Arex* pieņēma, ka viens no čehu starpniekiem ir ar nodokli valstī apliekamas piegādes saņēmējs. Šī iemesla dēļ tas kā priekšnodokli atskaitīja čehu darījuma partnerim samaksāto PVN. Turpretim Čehijas Finanšu padome uzskatīja, ka *Arex* kā ar nodokli apliekamas piegādes saņēmējam šajā ziņā neesot tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Tieši pretēji, *Arex* esot jāapliek ar nodokli iegāde Kopienas iekšienē Čehijas Republikā.

<sup>1</sup> Oriģinālvaloda – vācu.

<sup>2</sup> Jautājumu par preču pārvietošanas attiecināšanu uz kādu piegādi tā dēvētajā ķēdes darījumā Kopienas iekšienē Tiesa jau ir aplūkojusi vairākās tiesvedībās, skat., piemēram, spriedumus, 2006. gada 6. aprīlis, *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232); 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786); 2012. gada 27. septembris, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592); 2017. gada 26. jūlijs, *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599), un 2018. gada 21. februāris, *Kreuzmayr* (C-628/16, EU:C:2018:84).

4. Ņemot vērā tik lielu pārdošanas darījumu skaitu un tikai vienu vienīgu starptautisku preču pārvietošanu, iesniedzējtiesa jautā, kura no piegādēm Kopienas iekšienē ir atbrīvota no nodokļa. Turklāt it īpaši rodoties jautājums, vai ir kāda nozīme tam, ka transportēšana tika veikta īpašā akcīzes nodokļa atliktās maksāšanas režīmā<sup>3</sup>.

## II. Atbilstošās tiesību normas

### A. Savienības tiesības

5. Atbilstošās Savienības tiesību normas ir ietvertas Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”)<sup>4</sup>, kā arī Padomes Direktīvas 2008/118/EK (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK (turpmāk tekstā – “Akcīzes nodokļa direktīva”)<sup>5</sup>, normās.

6. Attiecībā uz akcīzes preču tirdzniecību Kopienas iekšienē PVN direktīvas 36. apsvērumā ir paredzēts:

“Lai ieguvēji būtu gan attiecīgās personas, kurām jāmaksā PVN, gan kompetentās pārvaldes iestādes, PVN piemērošanas metodes konkrētām piegādēm un akcīzes preču iegādei Kopienas iekšienē vajadzētu saskaņot ar deklarēšanas procedūrām un pienākumiem attiecībā uz šādu preču nosūtīšanu uz galamērķi citā dalībvalstī, kā tas paredzēts Padomes Direktīvā 92/12/EEK<sup>6</sup> (1992. gada 25. februāris) par vispārīgu režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību.”

7. PVN direktīvas 2. pantā ir noteikts:

“1. PVN uzliek šādiem darījumiem:

- a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds;
- b) preču iegādei Kopienas iekšienē, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic –
  - i) nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds, vai juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, ja pārdevējs ir nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds un kam nav tiesības uz 282. līdz 292. pantā paredzēto mazo uzņēmumu atbrīvošanu no nodokļa un uz ko neattiecas 33. vai 36. pants;

[..]

- iii) akcīzes preču gadījumā, ja akcīzes nodoklis, ko piemēro iegādei Kopienas iekšienē, saskaņā ar Direktīvu 92/12/EEK ir iekasējams dalībvalsts teritorijā, nodokļa maksātājs vai juridiskā persona, kas nav nodokļa maksātāja, kuru citām iegādēm neuzliek PVN saskaņā ar 3. panta 1. punktu.”

3 Tas ir īpašs akcīzes preču transportēšanas režīms, kas nozīmē, ka akcīzes nodoklis kļūst uzliedzams tikai transportēšanas beigās, jo tikai tad preces tiek laistas brīvā apgrozībā.

4 OV 2006, L 347, 1. lpp.

5 OV 2009, L 9, 12. lpp.

6 Atcelta ar Direktīvu 2008/118.

8. PVN direktīvas 3. panta 1. punktā ir paredzēts, ka noteiktas preču iegādes Kopienas iekšienē, atkāpjoties no 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punkta, neapliek ar PVN, it īpaši noteiktas nodokļa maksātāja vai juridiskas personas, kas nav nodokļa maksātāja, veiktas iegādes, kas nepārsniedz konkrētu robežvērtību kalendārājā gadā (tā dēvētais mazo uzņēmumu regulējums).

9. “Preču piegāde” tās pašas direktīvas 14. pantā ir definēta kā tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.

10. Saskaņā ar PVN direktīvas 20. pantu “preču iegāde Kopienas iekšienē” ir tiesību 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, iegūšana.

11. Šīs direktīvas IX sadaļas “Atbrīvojumi” 4. nodaļas 138. pantā ir noteikts:

“1. 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 Kopienā, 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.

2. Papildus 1. punktā minētajām preču piegādēm dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

b) tādu akcīzes preču piegādes, kuras pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē pircējam uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet Kopienā, ja piegādes veic tādiem nodokļa maksātājiem vai tādām juridiskām personām, kas nav nodokļa maksātājas, kuru to preču iegādēm Kopienas iekšienē, kas nav akcīzes preces, saskaņā ar 3. panta 1. punktu neuzliek PVN, ja šīs preces ir nosūtītas vai transportētas saskaņā ar Direktīvas 92/12/EEK 7. panta 4. un 5. punktu vai 16. pantu.”

12. Šīs direktīvas 139. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Šīs direktīvas 138. panta 1. punktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa neattiecas uz preču piegādi, ko veic nodokļa maksātāji, uz kuriem attiecas 282. līdz 292. pantā paredzētais atbrīvojums mazajiem uzņēmumiem.

Tāpat šis atbrīvojums neattiecas uz preču piegādi nodokļa maksātājiem vai juridiskām personām, kas nav nodokļa maksātājas, kuru preču iegādēm Kopienas iekšienē saskaņā ar 3. panta 1. punktu neuzliek PVN.”

13. Direktīvas 92/12 7. panta 4. un 5. punktā un 16. pantā līdz tās atcelšanai ar Akcīzes nodokļa direktīvu bija ietverti noteikumi par atliktās nodokļa maksāšanas režīmu. Saskaņā ar Akcīzes nodokļa direktīvas 4. panta 7. punktu “atliktās nodokļa maksāšanas režīms” ir nodokļa režīms, kurš tiek piemērots tādu akcīzes preču ražošanai, pārstrādei, glabāšanai vai pārvietošanai, uz ko neattiecas muitas maksājumu atlikšanas procedūra vai režīms, un kura rezultātā akcīzes nodokļa maksāšana tiek atlikta.

14. Šīs direktīvas 4. panta 9. punktā kā “reģistrēts saņēmējs” ir definēta fiziska vai juridiska persona, kurai galamērķa dalībvalsts kompetentās iestādes ir devušas atļauju, veicot savu darbību, saskaņā ar šo iestāžu noteiktiem nosacījumiem saņemt akcīzes preces no citas dalībvalsts, piemērojot atliktās nodokļa maksāšanas režīmu.

15. Atbilstoši Akcīzes nodokļa direktīvas 17. panta 1. punkta a) apakšpunktam pārvietošanu, piemērojot atliktās nodokļa maksāšanas režīmu, uz akcīzes preču noliktavu vai reģistrētam saņēmējam var veikt tikai noliktavas turētājs vai reģistrēts nosūtītājs. Noteiktos apstākļos ir iespējama tieša piegāde galamērķa valstī, ja tiešās piegādes vietu ir norādījis noliktavas turētājs vai reģistrētais saņēmējs (Akcīzes nodokļa direktīvas 17. panta 2. punkts).

16. Saskaņā ar Akcīzes nodokļa direktīvas 7. panta 1. punktu akcīzes nodoklis kļūst uzliedzams brīdī, kad preces tiek nodotas patēriņam, un dalībvalstī, kurā tas tiek veikts. Nodrošana patēriņam tostarp notiek, kad preces saņem reģistrēts saņēmējs, skat. Akcīzes nodokļa direktīvas 7. panta 3. punkta a) apakšpunktu.

## B. Čehijas tiesības

17. Saistībā ar piemērojamajām Čehijas tiesībām it īpaši ir jānorāda uz Likuma par pievienotās vērtības nodokli 64. pantu, ar kuru valsts tiesību sistēmā ir transponēts PVN direktīvas 138. pants. Saskaņā ar to akcīzes preču piegāde Kopienas iekšienē, kas tiek veikta atliktās nodokļa maksāšanas režīmā, ir atbrīvota no PVN, ja tā tiek veikta tādām nodokļa maksātājam vai tādai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja, kuri citā dalībvalstī nav reģistrēti kā nodokļa maksātāji.

## III. Fakti un prejudiciālā nolēmuma tiesvedība

18. Pamatlietas priekšmets ir vairāki degvielas, kuras sākotnējā izcelsme ir *Shell Austria GmbH* pārstrādes rūpnīcās Austrijā, pārdošanas darījumi. Austrijas *Doppler Mineralöle GmbH* (turpmāk tekstā – “*Doppler*”) to pārdeva četrām dažādām sabiedrībām, proti, *Burley s.r.o.*, *Profikredit s.r.o.*, *Bore s.r.o.* un *Top Ten Development s.r.o.* (turpmāk tekstā – “Čehijas sākotnējie pircēji”), kas ir reģistrētas Čehijas Republikā.

19. Čehijas sākotnējie pircēji bija noslēguši līgumu ar *Garantrans s.r.o.* (turpmāk tekstā – “*Garantrans*”), kas darbojās to labā kā reģistrēts saņēmējs Akcīzes nodokļa direktīvas nozīmē, lai būtu iespējama transportēšana atliktās nodokļa maksāšanas režīmā.

20. Čehijas sākotnējie pircēji pārdeva degvielu citam Čehijas Republikā reģistrētam ķēdes posmam. Šis posms dažos gadījumos bija *TM Truck s.r.o.*, citos – *Cllaruss Gall s.r.o.* Šie uzņēmumi savukārt pārdeva degvielu *Kont Fuel Distribution s.r.o.* (turpmāk tekstā – “*Kont Fuel*”) vai citos gadījumos – *Benaft s.r.o.* (turpmāk tekstā – “*Benaft*”), tiešajam *Arex* darījumu partnerim. *Kont Fuel* un *Benaft*, veicot pārdošanu *Arex*, norādīja Čehijas PVN, ko samaksāja *Arex* un *Kont Fuel* vai *Benaft*. *Arex* veica priekšnodokļa atskaitījumu attiecībā uz *Kont Fuel* vai *Benaft* samaksāto PVN.

21. Izmantojot paša uzņēmuma transportlīdzekļus, degviela par *Arex* līdzekļiem atliktās nodokļa maksāšanas režīmā tika transportēta no Austrijas uz Čehijas Republiku. Parasti akcīzes preces vispirms ir jātransportē uz vietu, kuru noteicis reģistrētais saņēmējs Akcīzes nodokļa direktīvas nozīmē, otrpus robežai, kur tās tiek laistas brīvā apgrozībā. Tikai tad tās var tikt transportētas uz galamērķi. *Garantrans* samaksāja Čehijas Republikā akcīzes nodokli Čehijas sākotnējo pircēju vārdā.

22. Veicot *Arex* nodokļu pārbaudi, nodokļu iestāde uzskatīja, ka *Arex* kā no nodokļa atbrīvotas piegādes Kopienas iekšienē saņēmējs par iegādi Kopienas iekšienē ir jāapliek ar nodokli. Attiecīgi tā aprēķināja no jauna maksājamo PVN un vienlaicīgi atskaitīja priekšnodokli. Tomēr tā liedza *Arex* priekšnodokļa atskaitīšanu attiecībā uz *Kont Fuel* vai *Benaft* samaksāto PVN. Proti, PVN neesot bijis jāmaksā vispār, jo tā esot bijusi no nodokļa atbrīvota piegāde Kopienas iekšienē.

23. Turpretim *Arex* uzskata, ka Čehijas sākotnējie pircēji nebija veikuši iegādi Kopienas iekšienē. Tas izrietot jau no PVN direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakšpunkta, saskaņā ar kuru ar transportēšanu atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā saistītā piegāde Kopienas iekšienē vienmēr ir atbrīvota. Tāpēc ar nodokli esot jāapliek šai piegādei atbilstošā iegāde, kamēr par visām pēc tam notiekošām piegādēm PVN esot jāmaksā Čehijas Republikā.

24. Vispirms pret nodokļu iestādes pārrēķinu un nodokļa atskaitīšanas atteikumu *Arex* iesniedza iebildumus *Odvolací finanční ředitelství* (Finanšu Apelācijas padome, atbildētāja pamatlietā), kas tika noraidīti, un pēc tam cēla prasību par noraidošo lēmumu. *Krajský soud v Českých Budějovicích* (Česke Budejovices apgabaltiesa, Čehijas Republika) prasību noraidīja. Apelācijas sūdzība par šo nolēmumu tiek izskatīta *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika). Tā nolēma tiesvedību apturēt un atbilstoši LESD 267. pantam, izmantojot prejudiciālā nolēmuma tiesvedību, uzdot Tiesai šādus jautājumus:

- “1) Vai jebkurš nodokļa maksātājs ir jāuzskata par nodokļa maksātāju PVN direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakšpunkta nozīmē? Ja tā nav, uz kuriem nodokļa maksātājiem attiecas minētā norma?
- 2) Ja Tiesa atbildētu, ka PVN direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir piemērojams tādā situācijā, kāda ir pamatlietā (tas ir, preču pircējs ir nodokļa maksātājs, kas kā tāds ir reģistrēts), vai minētā tiesību norma ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja šo preču nosūtīšana vai transportēšana notiek saskaņā ar Akcīzes nodokļa direktīvas attiecīgajām normām, piegāde, kas saistīta ar procedūru saskaņā ar Akcīzes nodokļa direktīvu, ir jāuzskata par piegādi, saistībā ar kuru ir tiesības uz atbrīvojumu no nodokļa atbilstīgi šai tiesību normai, kaut arī nosacījumi atbrīvojumam no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 138. panta 1. punktu, ņemot vērā preču transportēšanas attiecināšanu uz citu darījumu, citādi nav izpildīti?
- 3) Ja Tiesa atbildētu, ka PVN direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakšpunkts neattiecas uz tādu situāciju, kāda ir pamatlietā, vai tas, ka preces tiek transportētas saskaņā ar atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmu, ir izšķiroši, lai izlemtu jautājumu par to, uz kuru no vairākām secīgām piegādēm ir jāattiecinā transportēšana tiesību uz atbrīvojumu no PVN izpratnē saskaņā ar PVN direktīvas 138. panta 1. punktu?”

25. Tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza Finanšu padome, Čehijas Republika un Eiropas Komisija. Šie lietas dalībnieki piedalījās arī 2018. gada 13. jūnija tiesas sēdē. *Arex* tiesas sēdē nebija likumīgi pārstāvēts. Šī iemesla dēļ tā sniegtie paskaidrojumi nevarēja tikt ņemti vērā.

#### IV. Juridiskais vērtējums

26. Visi jautājumi attiecas uz PVN direktīvas 138. pantu, kurā ir regulēts piegādes Kopienas iekšienē atbrīvojums no nodokļa. No tā, vai šī piegāde galu galā ir notikusi, ir atkarīgs, vai *Arex* priekšnodokļa atskaitīšana tika atteikta pamatoti. Proti, ja piegāde *Arex* patiešām bija atbrīvota no nodokļa, *Arex* vispār nebija jāmaksā PVN *Benaft* vai *Kont Fuel*. Līdz ar to tai arī nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Drīzāk *Arex* bija jāmēģina civiltiesiski prasīt atmaksāt *Benaft* vai *Kont Fuel* nepamatoti samaksāto PVN.

27. Arī attiecībā uz iegādes Kopienas iekšienē aplikšanas *a posteriori*, ko veikusi nodokļu iestāde, tiesiskumu (kas visbeidzot attiecībā uz *Arex* ir saimnieciski neitrāla, jo vienlaicīgi tika veikta priekšnodokļa atskaitīšana) Tiesa, ņemot vērā prasīto normas interpretāciju, var sniegt iesniedzējtiesai lietderīgas norādes strīda atrisināšanai<sup>7</sup>. Proti, lai gan iegādes Kopienas iekšienē aplikšana ar nodokli ir regulēta direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunktā, šajā ziņā ir svarīgas arī normas par piegādes Kopienas iekšienē atbrīvojumu. Proti, preces piegāde Kopienas iekšienē un tās iegāde Kopienas iekšienē ir vienas medaļas divas puses.

28. PVN direktīvas noteikumu par preču starptautisku nosūtīšanu mērķis ir īstenot galamērķa valsts principu. Saskaņā ar šo principu ir jānodrošina, lai PVN kā patēriņa nodoklis tiktu samaksāts dalībvalstī, kurā notiek galapatēriņš. Šī iemesla dēļ starptautiskas piegādes gadījumā atbilstoši PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta i) punktam un 40. pantam ar nodokli tiek aplikta preces iegāde galamērķa valstī. Lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu, tās pašas preces piegādei tomēr pirms tam ir jābūt atbrīvotai izcelsmes valstī<sup>8</sup>. Tādējādi piegāde Kopienas iekšienē un iegāde Kopienas iekšienē ir viena un tā pati saimnieciskā darbība<sup>9</sup>.

29. Uzdodot pirmos divus jautājumus, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakšpunkts šajā saistībā ietver īpašu noteikumu, kā ir jānosaka atbrīvota piegāde Kopienas iekšienē, ja notiek akcīzes preču starptautiska transportēšana.

30. Vispirms tā vēlas zināt, vai PVN direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakšpunkts vispār ir piemērojams tādos apstākļos kā pamatlietā. Šī iemesla dēļ abi pirmie prejudiciālie jautājumi ir jāizskata kopā.

31. Trešais jautājums ir uzdots gadījumam, ja PVN direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakšpunkts pamatlietā nav piemērojams vai no tā neizriet nekādas īpatnības attiecībā uz atbrīvotās starptautiskās preču pārvietošanas attiecināšanu uz noteiktu darījumu. Līdz ar to iesniedzējtiesa jautā, pēc kādiem kritērijiem ir jāveic attiecināšana. It īpaši tā vēlas zināt, vai attiecināšanā ir nozīme tam, ka preču transportēšana tika veikta atliktās nodokļa maksāšanas režīmā. To es izskatīšu pēc atbildes uz pirmajiem diviem jautājumiem sniegšanas.

### A. Par pirmajiem diviem jautājumiem

32. Iesniedzējtiesa uzdod pirmos divus jautājumus, jo uzskata, ka direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakšpunktā ir paredzēts ne tikai nodokļa atbrīvojums par akcīzes preču piegādi Kopienas iekšienē. Drīzāk tā uzskata par iespējamu, ka norma varētu ietvert arī norādījumu, ka preču pārvietošana atliktās nodokļa maksāšanas režīmā ir jāattiecinā uz konkrētu piegādi pārdošanas ķēdē. Proti, no direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakšpunkta varot secināt, ka par atbrīvotu no nodokļa vienmēr ir jāuzskata piegāde, kas ir saistīta ar preču transportēšanu atliktās nodokļa maksāšanas režīmā.

33. Direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakšpunkts tad būtu izšķirošā norma, lai *Doppler* piegādi Čehijas sākotnējiem pircējiem kvalificētu kā Kopienas iekšienē atbrīvotu piegādi. Visas turpmākās piegādes kā iekšējas piegādes vēlāk būtu aplikamas ar nodokli Čehijas Republikā. Līdz ar to *Arex* būtu pamatoti veicis priekšnodokļa atskaitījumu attiecībā uz PVN, kas samaksāts *Benaft* vai *Kont Fuel*.

<sup>7</sup> Tiesas centieni valstu tiesām sniegt lietderīgas norādes par Savienības tiesību interpretāciju un piemērošanu atbilst pastāvīgajai judikatūrai; skat. tikai dažus spriedumus, 2008. gada 31. janvāris, *Centro Europa 7* (C-380/05, EU:C:2008:59, 49.–51. punkts); 2010. gada 11. marts, *Attanasio Group* (C-384/08, EU:C:2010:133, 17. un 19. punkts); 2017. gada 13. jūlijs, *Kleinstauber* (C-354/16, EU:C:2017:539, 61. punkts), un 2017. gada 26. jūlijs, *Europa Way* un *Persidera* (C-560/15, EU:C:2017:593, 35. un 36. punkts).

<sup>8</sup> Šajā nozīmē skat. manus jau sniegtos secinājumus lietā *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 23.–25. punkts).

<sup>9</sup> Spriedumi, 2007. gada 27. septembris, *Teleos* u.c. (C-409/04, EU:C:2007:548, 23. un 24. punkts); 2010. gada 18. novembris, *X* (C-84/09, EU:C:2010:693, 28. punkts), un 2017. gada 26. jūlijs, *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 31. punkts).

34. Tomēr nosacījums ir tāds, ka direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakšpunkts faktiski ir vispārpiemērojams piegādei starp *Doppler* un Čehijas sākotnējiem pircējiem. Uz to attiecas pirmais jautājums (skat. 1. daļu). Pēc tam, uzdodot otro jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai no normas faktiski izriet, ka piegādes ķēdē par atbrīvotu vienmēr ir jāuzskata piegāde, kurā transportēšana notiek atliktās nodokļa maksāšanas režīmā (skat. 2. daļu).

*1. PVN direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakšpunkta piemērošanas joma (pirmais jautājums)*

35. Saskaņā ar Direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakšpunktu dalībvalstis atbrīvo no nodokļa arī tādu akcīzes preču piegādi, “kuras [...] nosūta vai transportē [Kopienas iekšienē], ja piegādes veic tādiem nodokļa maksātājiem vai tādām personām, kas nav nodokļa maksātājas, kuru to preču iegādēm Kopienas iekšienē, kas nav akcīzes preces, saskaņā ar 3. panta 1. punktu neuzliek PVN, ja šīs preces ir [...] transportētas [atliktās nodokļa maksāšanas režīmā]”. Direktīvas 3. panta 1. punkts tostarp attiecas uz mazajiem uzņēmumiem.

36. Čehijas sākotnējie pircēji, neapstrīdami, nav “nodokļu maksātāji [...], kuru [citām] iegādēm Kopienas iekšienē saskaņā ar 3. panta 1. punktu neuzliek PVN”. Taču iesniedzējtiesa jautā, vai direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakšpunkts tomēr ir piemērojams Čehijas sākotnējiem pircējiem, jo papildinājums “kuru [...] iegādēm Kopienas iekšienē saskaņā ar 3. panta 1. punktu neuzliek PVN” tās skatījumā attiecas tikai uz tieši pirms tam minētajām juridiskajām personām, kas nav nodokļa maksātājas.

37. Proti, par to liecinot čehu valodas redakcijas teksts. Šajā redakcijā ir runa par *vienu* nodokļa maksātāju un *vienu* personu, kas nav nodokļa maksātāja, vienskaitlī, kamēr papildinājums “kuru [...] iegādēm Kopienas iekšienē” sākas ar attieksmes vietniekvārdu, kas ir vienskaitlī (“*jejíž*”). Tātad no gramatikas viedokļa tas attiecas tikai uz pēdējo minēto juridisko personu, kas nav nodokļa maksātāja.

38. Šķiet, ka tā tomēr ir čehu valodas redakcijas īpatnība. Lielākā daļa citu valodu redakciju attiecas uz nodokļu maksātājiem un personām, kas nav nodokļu maksātājas, daudzskaitlī, ar ko abos gadījumos sekojošais attieksmes vietniekvārds, kas arī var attiekties uz vairākām personām, nepieļauj, ka no gramatikas viedokļa tas varētu attiekties uz vienu no abām personu kategorijām<sup>10</sup>.

39. Atbilstoši Tiesas judikatūrai principā visām valodu redakcijām ir vienāds juridiskais spēks<sup>11</sup>, tāpēc no apstākļa, ka vairumā valodu redakciju tiek izmantots konkrēts regulējuma risinājums, nekāds secinājums izdarīt nevar. Ja Savienības tiesību teksts dažādās valodu redakcijās atšķiras, attiecīgā tiesību norma ir jāinterpretē atkarībā no tā tiesiskā regulējuma, kurā šī tiesību norma ietilpst, vispārējās struktūras un mērķa<sup>12</sup>.

40. No šīs interpretācijas izriet, ka 138. panta 2. punkta b) apakšpunkts attiecas tikai uz akcīzes preču piegādi Kopienas iekšienē nodokļu maksātājiem un juridiskām personām, kas nav nodokļu maksātājas, uz kuru citām iegādēm Kopienas iekšienē *ikreiz* attiecas 3. panta 1. punkts. Proti, akcīzes preču piegādes “parastajiem” nodokļu maksātājiem Kopienas iekšienē atbrīvojums izriet jau no PVN direktīvas 138. panta 1. punkta.

41. No visas direktīvas kopumā var secināt, ka akcīzes preces PVN sistēmā principā ir jāuzskata par “precēm” direktīvas 138. panta 1. punkta izpratnē. Tā tiek pieņemts arī direktīvas 3. panta 1. punkta b) apakšpunktā, kurā ir paredzēts izņēmums no aplikšanas ar nodokli “preču [iegādei] [...], kas nav [...] akcīzes preces”.

<sup>10</sup> Tādas vismaz ir vācu, angļu, franču, spāņu, poļu, bulgāru, portugāļu un itāļu valodas redakcijas.

<sup>11</sup> Spriedumi, *Cifit* u.c. (283/81, EU:C:1982:335, 18. punkts); *EMU Tabac* u.c. (C-296/95, EU:C:1998:152, 36. punkts); *Givane* u.c. (C-257/00, EU:C:2003:8, 36. punkts), un *Kyocera* (C-152/01, EU:C:2003:623, 32. punkts).

<sup>12</sup> Spriedumi, 2012. gada 26. aprīlis, *DR un TV2 Danmark* (C-510/10, EU:C:2012:244, 45. punkts); 2018. gada 7. jūnijs, *EP Agrarhandel* (C-554/16, EU:C:2018:406, 36. punkts), un 2018. gada 5. jūnijs, *Kolev un Kostadinov* (C-612/15, EU:C:2018:392, 87. punkts).

42. Lai arī “preču” piegāde nodokļu maksātājiem ir atbrīvota jau atbilstoši direktīvas 138. panta 1. punktam, direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakšpunkts būtu lieks tiktāl, ciktāl tajā ir paredzēts akcīzes preču piegādes “parastajiem” nodokļu maksātājiem atbrīvojums.

43. Lai direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakšpunktam šajā ziņā piešķirtu regulatīvo saturu, kas pārsniedz direktīvas 138. panta 1. punktu (skat. tekstu: “papildus 1. punktā minētajām preču piegādēm [..]”), ir jābūt domātiem tiem nodokļu maksātājiem, kuru citas iegādes ietilpst direktīvas 3. panta 1. punkta piemērošanas jomā. Proti, pretējā gadījumā attiecībā uz šo kategoriju 138. panta 1. punktā paredzētais atbrīvojums direktīvas 139. panta 1. punkta otrās daļas dēļ nav spēkā.

44. Līdz ar to attiecība starp 138. panta 1. punktu, 139. panta 1. punkta otro daļu un 138. panta 2. punkta b) apakšpunktu ir šāda: noteikums – izņēmums – atkāpe no izņēmuma:

45. Atbilstoši direktīvas 138. panta 1. punktam preču piegāde Kopienas iekšienē nodokļu maksātājiem izcelsmes valstī principā ir atbrīvota no nodokļa. Taču atbrīvojums ir pamatots tikai tad, ja iegāde galamērķa valstī tiek aplikta ar nodokli, skat. direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu<sup>13</sup>. Tomēr, tā kā atbilstoši direktīvas 3. panta 1. punktam noteiktu nodokļa maksātāju un noteiktu personu, kas nav nodokļu maksātājas, veikta iegāde Kopienas iekšienē netiek aplikta ar PVN, 139. panta 1. punkta otrajā daļā ir paredzēts, ka piegāde Kopienas iekšienē šai personu kategorijai nav atbrīvota no nodokļa. Tāpēc preču piegāde Kopienas iekšienē šiem saņēmējiem, atkāpjoties no direktīvas 138. panta 1. punkta, tiek aplikta ar nodokli izcelsmes valstī.

46. Taču atšķirīga situācija pastāv attiecībā uz akcīzes preču, kuras tiek transportētas atliktās nodokļa maksāšanas režīmā, piegādi tikko minētajiem saņēmējiem, – to piegāde Kopienas iekšienē saskaņā ar direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakšpunktu – kā atkāpe no izņēmuma – tomēr tiek atbrīvota izcelsmes valstī. Atbilstoši tam saskaņā ar direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punktu šo preču iegāde tiek aplikta galamērķa valstī.

47. Atkāpes no izņēmuma noteikšanas pamats – kā izriet no direktīvas 36. apsvēruma – ir centieni panākt zināmu PVN un akcīzes nodokļa paralēlismu. Ņemot vērā atkāpi no izņēmuma šajos gadījumos PVN – tāpat arī akcīzes nodoklis<sup>14</sup> – kļūst iekasējams galamērķa valstī.

## *2. Normas par atbrīvotas piegādes Kopienas iekšienē noteikšanu nozīme piegādes ķēdes gadījumā (otrais jautājums)*

48. No iepriekšējiem apsvērumiem izriet, ka direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakšpunktā nekas nav minēts par transportēšanas atliktās nodokļa maksāšanas režīmā attiecināšanu uz konkrētu piegādi ķēdē. Proti, normas jēga ir atbrīvot akcīzes preču piegādi Kopienas iekšienē izcelsmes valstī, jo galamērķa valstī iegāde tiek aplikta ar nodokli atbilstoši direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punktam.

49. Papildinājums “[..] ja šīs preces ir [..] transportētas saskaņā ar Direktīvas 92/12/EEK 7. panta 4. un 5. punktu vai 16. pantu”, tātad atliktās nodokļa maksāšanas režīmā, tāpēc nenozīmē, ka piegāde, kas ir saistīta ar transportēšanu atliktās nodokļa maksāšanas režīmā, vienmēr ir atbrīvota. Piegāde atliktās nodokļa maksāšanas režīmā drīzāk ir atbrīvojuma no nodokļa papildu *nosacījums*.

<sup>13</sup> Šajā nozīmē skat. jau šo secinājumu 28. punktu.

<sup>14</sup> Šajā nozīmē skat. tūlīt šo secinājumu 50. punktu.



50. Tā tas ir tāpēc, ka starptautiskajā tirdzniecībā ar akcīzes precēm akcīzes nodoklis parasti kļūst iekasējams saņemšanas valstī (galamērķa valstī) tikai tad<sup>15</sup>, ja prece atliktās nodokļa maksāšanas režīmā ir nonākusi šīs dalībvalsts teritorijā<sup>16</sup>. Pretējā gadījumā nodoklis kļūtu iekasējams jau pirms tam izcelsmes valsts teritorijā, skat. Akcīzes nodokļa direktīvas 7. panta 2. punkta b) apakšpunktu. Tātad tikai gadījumā, ja nosūtīšana notiek atliktās nodokļa maksāšanas režīmā, atbilstoši 36. apsvērumam var tikt panākts izvirzītais PVN un akcīzes nodokļa paralēlisms<sup>17</sup>.

51. Turpretim, ja preces netiek transportētas atliktās nodokļa maksāšanas režīmā, papildu nodokļu atbrīvojums nav nepieciešams un tiek saglabāts direktīvas 139. panta 1. punkta otrās daļas regulējums, – akcīzes nodoklis un PVN šajā gadījumā vienoti kļūst iekasējami izcelsmes valstī.

52. Turklāt direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakšpunkts īpaši neattiecas uz piegādes ķēdes situāciju, tāpēc šī iemesla dēļ vien normā regulējumu par transportēšanas attiecināšanu uz konkrētu akcīzes preču piegādi nav iespējams saskatīt.

53. Tātad uz abiem pirmajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 138. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir piemērojams tikai akcīzes preču piegādei nodokļu maksātājiem, kuru citām iegādēm atbilstoši tās pašas direktīvas 3. panta 1. punktam netiek uzlikts PVN. Direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakšpunktā papildus tajā regulētajam atbrīvojumam no nodokļa nav ietverts noteikums par preču pārvietošanas atliktās nodokļa maksāšanas režīmā attiecināšanu uz konkrētu piegādi, ja pastāv starptautiska piegādes ķēde.

### **B. Par trešo prejudiciālo jautājumu**

54. Tas, kura piegāde ķēdē pamatlietā ir jāuzskata par Kopienas iekšienē atbrīvotu piegādi, tādējādi ir jānoskaidro atbilstoši vispārīgajiem noteikumiem. Uzdotot trešo jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas konkrēti zināt, vai transportēšana atliktās nodokļa maksāšanas režīmā nozīmē, ka starptautiska transportēšana ir jāattiecina uz *Doppler* piegādi Čehijas sākotnējiem pircējiem, lai gan tā tika veikta uz *Arex* rēķina un izmantojot tā transportlīdzekļus.

55. Pamatojoties uz Tiesas līdzšinējo judikatūru, arī pamatlietā ir tā, ka pārdošanas ķēdes gadījumā, kad notiek viena vienīga fiziska preču pārvietošana, tikai viena no piegādēm var tikt kvalificēta kā piegāde Kopienas iekšienē un līdz ar to kā atbrīvota piegāde<sup>18</sup>.

56. Kura no piegādēm tā ir, ir atkarīgs no tā, uz kurām tiesiskajām attiecībām starptautiskā preču pārvietošana ir jāattiecina. Starptautiska preces nosūtīšana vai transportēšana ir kritērijs, kas piegādi Kopienas iekšienē (vai iegādi Kopienas iekšienē<sup>19</sup>) nošķir no “parastas” iekšējas piegādes<sup>20</sup>.

15 Tāpēc uz akcīzes nodokļa iekasējamību galamērķa valstī attiecas direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkts, kas jāpatur prātā kā 138. panta 2. punkta b) apakšpunktam pretēja situācija.

16 Šī situācija bija regulēta Direktīvas 92/12 7. panta 4. punktā, uz kuru ir norāde PVN direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakšpunktā.

17 Attiecībā uz tirdzniecību to nodokļu maksātāju vidū, uz kuriem neattiecas direktīvas 3. panta 1. punkts, kuri tātad it īpaši nav mazie uzņēmumi un kuru iegādes Kopienas iekšienē atbilstoši direktīvas 138. panta 1. punktam tik un tā tiek apliktas ar PVN, no direktīvas izriet, ka starptautiska transportēšana parasti tiek veikta atliktās nodokļa maksāšanas režīmā un īpašs regulējums tāpēc nav nepieciešams.

18 Spriedumi, 2006. gada 6. aprīlis, *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232, 45. punkts), un 2017. gada 26. jūlijs, *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 34. punkts), kā arī mani secinājumi lietā *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 35. punkts).

19 Piegādei Kopienas iekšienē un iegādei Kopienas iekšienē ir identiski piemērošanas nosacījumi, jo tā ir viena un tā pati saimnieciska darbība, šajā nozīmē skat. jau šo secinājumu 32. punktu un 9. zemsvītras piezīmi.

20 Skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Teleos u.c.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 37. punkts), kā arī manus secinājumus lietā *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 41. punkts).

57. Tāpēc visas pārējās piegādes pārdošanas ķēdē, kurām šis papildu starptautiskās transportēšanas kritērijs nepiemīt, ir jāuzskata par iekšējām piegādēm direktīvas 14. panta 1. punkta nozīmē. Tad šo piegāžu vieta atbilstoši PVN direktīvas 32. pantam attiecībā uz visām piegādēm, kuras notiek pirms Kopienas iekšienē atbrīvotajām piegādēm, atrodas izcelsmes valstī, bet attiecībā uz visām piegādēm, kas notiek pēc tam, – galamērķa valstī<sup>21</sup>.

### 1. Starptautiskās transportēšanas attiecināšana uz vienu piegādi pārdošanas ķēdē

58. Atbilstoši Tiesas judikatūrai starptautiskās transportēšanas attiecināšana uz vienu piegādi pārdošanas ķēdē ir jāveic, pamatojoties uz vispārēju visu konkrēto lietas apstākļu novērtējumu<sup>22</sup>.

59. Šajā ziņā Tiesa jau ir konstatējusi, ka nav nozīmes tam, kas transportēšanas laikā ir preces īpašnieks valsts tiesību nozīmē vai kā faktiskā valdījumā atrodas prece<sup>23</sup>. Tāpat Tiesa ir lēmusi, ka no apstākļa, ka prece jau ir pārdota tālāk, vien vēl nevar tikt secināts, ka transportēšana ir attiecināma uz nākamo piegādi<sup>24</sup>. Šajā ziņā vienīgi tālākpārdošanas faktam preču pārvietošanas attiecināšanā uz vienu no piegādēm nav nozīmes.

60. Atbilstoši Tiesas judikatūrai tomēr ir jāņem vērā, kas un kā vārdā veic transportēšanu<sup>25</sup>. Precīzāk sakot, noteicošajam ir jābūt tam, kurš transportēšanas laikā uzņemas risku par preces nejaušu bojāeju.

61. Tādējādi Tiesa virknē gadījumu, kas attiecās uz pārdošanas ķēdi divos posmos (pirmais pārdevējs – starpnieks – galīgais ieguvējs), ir nolēmusi, ka transportēšana vairs nevar tikt attiecināta uz “pirmo” piegādi, ja tiesību rīkoties ar precī kā īpašniekam nodošana ir notikusi jau pirms transportēšanas galīgajam ieguvējam, tātad “otrās” piegādes saņēmējam<sup>26</sup>.

62. Proti, tam, kas jau rīkojas ar precī “kā īpašnieks”<sup>27</sup>, parasti ir jāuzņemas risks par tās nejaušu bojāeju. Tā tas ir tāpēc, ka tiesības rīkoties ar lietu pēc saviem ieskatiem, piemēram, to iznīcināt vai patērēt, ir tipiska īpašnieka pilnvaru izpausme<sup>28</sup>. Šo tiesību ēnas puse tieši arī ir tā, ka īpašnieks uzņemas preces nejaušas iznīcināšanas risku. Tādējādi var uzskatīt, ka tiem, kuriem ir jāuzņemas nejaušas bojāejas risks, arī ir tiesības rīkoties ar precī kā īpašniekiem.

63. Tas tā ir, neraugoties uz jautājumu, kurš veic transportēšanu šajos gadījumos no ārpuses (izskatāmajās lietās lielākoties tas bija starpnieks)<sup>29</sup>, un neatkarīgi no tā, kā juridiski ir jā kvalificē to attiecības, kuriem pieder tiesības rīkoties<sup>30</sup> (t.i., vai viņš jau ir īpašnieks vai viņam ir tikai tiesības pieprasīt īpašuma nodošanu).

21 Spriedums, 2006. gada 6. aprīlis, *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 50. punkts).

22 Spriedumi, 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 27. punkts); 2012. gada 27. septembris, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 32. punkts); 2017. gada 26. jūlijs, *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 35. punkts), un 2018. gada 21. februāris, *Kreuzmayr* (C-628/16, EU:C:2018:84, 32. punkts), kā arī mani secinājumi lietā *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 56. punkts).

23 Nav strīda par to, ka, piemēram, prece faktiski atrodas ekspeditora valdījumā, taču viņš darbojas nevis kā iesaistītais piegādātājs, bet gan kā piegādātāja pārvadātājs. Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 40. punkts).

24 Spriedums, 2012. gada 27. septembris, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 36. un 37. punkts).

25 Spriedums, 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 40. punkts).

26 Līdz šim izskatītās lietas vienmēr attiecās uz vismaz divu secīgu piegāžu ķēdēm, skat. spriedumus, 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 33. punkts); 2012. gada 27. septembris, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 34. punkts), un 2017. gada 26. jūlijs, *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 36. punkts).

27 Tikai šis faktiski prasa piegādes vai iegādes Kopienas iekšienē jēdzienu, skat. direktīvas 14. panta 1. punktu un 20. panta 1. punktu, taču ne juridiskās īpašumtiesības. Šajā nozīmē skat. spriedumus, 1990. gada 8. februāris, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, EU:C:1990:61, 7. un 8. punkts), un 2003. gada 6. februāris, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73, 32. punkts).

28 Skat. manus jau sniegtos secinājumus lietā *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 58. punkts).

29 Pārvadātājam vai ekspeditoram nav tādu pilnvaru rīkoties ar precī kā īpašniekam, skat. spriedumus, 2010. gada 3. jūnijs, *De Fruytier* (C-237/09, EU:C:2010:316, 25. punkts), un 2018. gada 20. jūnijs, *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, 88. punkts).

30 Šajā nozīmē spriedumi, 2010. gada 3. jūnijs, *De Fruytier* (C-237/09, EU:C:2010:316, 24. punkts), un 2018. gada 20. jūnijs, *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, 86. punkts).

64. Šī iemesla dēļ transportēšana līdz šim izskatītajās lietās būtu jāattiecina uz piegādi, kurā piedalījās saņēmējs, kas uzņemas nejaušas bojāejas risku transportēšanas laikā (ciktāl tas tika konstatēts valsts tiesā).

65. Attiecībā uz pamatlietu tas nozīmē, ka viss ir atkarīgs no tā, vai *Arex* degvielas starptautiskās transportēšanas laikā jau bija ieguvis tiesības rīkoties ar degvielu tādējādi, ka tas uzņemas risku par tās nejaūšu bojāeju. Tas tā nebūtu, ja tas starptautiskās transportēšanas laikā (t.i., no pārstrādes rūpniecām līdz preču nodošanai patēriņam Čehijas Republikā) būtu rīkojies tikai kā ekspeditors<sup>31</sup>.

66. Tomēr šī jautājuma galīgais izvērtējums ir jāveic iesniedzējtiesai<sup>32</sup>.

## 2. Degvielas transportēšanas nozīme akcīzes nodokļa atliktās maksāšanas režīmā

67. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojuma var secināt, ka iesniedzējtiesa uzskata, ka starptautiska transportēšana atliktās nodokļa maksāšanas režīmā – lai gan tā tika veikta, izmantojot *Arex* transportlīdzekļus un uz tā rēķina, – var tikt attiecināta tikai uz pirmo darījumu starp *Doppler* un Čehijas sākotnējiem pircējiem, jo tikai šajā situācijā pastāvēja šī transportēšanas veida nosacījumi. Tā tas ir tāpēc, ka atbilstoši Akcīzes nodokļa direktīvai šis transportēšanas veids ir paredzēts vienīgi noliktavas turētājiem un reģistrētiem sūtītājiem un var tikt īstenots tikai attiecībā uz tādiem reģistrētiem saņēmējiem kā *Garantrans*.

68. Tāpēc *Arex* pats nevar degvielu transportēt akcīzes nodokļa atliktās maksāšanas režīmā uz brīvi izraudzītu vietu. Tieši otrādi, parasti reģistrētais saņēmējs nosaka vietu otrpus robežai, kurā akcīzes preces tiek laistas brīvā apgrozībā. Tikai pēc tam ir iespējama transportēšana, ko veic citas, nevis Akcīzes nodokļa direktīvā minētās personas.

69. Transportēšana atliktās nodokļa maksāšanas režīmā var būt apstākļi, kas valsts tiesai ir jāievēro savā attiecinājuma lēmumā. Proti, atbilstoši PVN direktīvas 36. apsvērumam ir *jārada* aplikšanas ar PVN un akcīzes nodokli paralēlisms. Taču pretēji tam, kā uzskata iesniedzējtiesa, no tā nevar tikt secināts, ka akcīzes nodokļa iekasējamība konkrētai personai neizbēgami rada arī no nodokļa atbrīvotas piegādes pastāvēšanu attiecībā uz to. To tiesas sēdē ir uzsvērusi arī Komisija.

70. Kā Tiesa šajā ziņā to jau ir konstatējusi, darījums, par kuru ir jāmaksā PVN un ar kuru tiek izpildīti nepieciešamie nodokļa iekasējamības tiesiskie nosacījumi, ir preces piegāde, nevis akcīzes nodokļa iekasēšana par šīm precēm<sup>33</sup>. Šāda veida sasaisti turklāt neapstiprina arī atšķirīga ideja par PVN kā visu līmeņu nodokli un akcīzes nodokli kā vienreizēju nodokli.

71. Tātad transportēšana atliktās nodokļa maksāšanas režīmā, pieņemot lēmumu par attiecinājumu, ir izšķiroša tikai tad, ja tā ietekmē riska sadalījumu starp pusēm transportēšanas laikā.

72. Tāpēc, ja valsts tiesa nonāktu pie secinājuma, ka risku par nejaūšu bojāeju transportēšanas laikā atliktās nodokļa maksāšanas režīmā uzņemas *Doppler*, transportēšana – ko *Arex* tādējādi būtu veicis tikai kā ekspeditors – būtu attiecināma uz pirmo piegādi.

31 Tāpat spriedums, 2018. gada 20. jūnijs, *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, 89. punkts).

32 Šajā nozīmē skat. arī spriedumus, 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 45. punkts), un 2012. gada 27. septembris, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 37. punkts).

33 Spriedums, 2005. gada 14. jūlijs, *British American Tobacco* un *Newman Shipping* (C-435/03, EU:C:2005:464, 41. punkts).

73. Manuprāt, no riska sadalījuma<sup>34</sup> var izdarīt secinājumus par attiecīgo pušu uzdevumu piegādes ķēdē. Tā tas ir tāpēc, ka faktiskais pieņēmums liecina par to, ka tas, kurš *piegādā* precī *kādam citam* un uzņemas risku par šīs preces nejaūšu bojāeju piegādes laikā, arī rikojas kā piegādātājs. Līdz ar to tā piegādei ir jābūt Kopienas iekšienē atbrīvotai piegādei.

74. Šis pieņēmums attiecas gan uz divpusējām (“parastajām”) piegādēm Kopienas iekšienē, gan uz ķēdes darījumiem<sup>35</sup>. Protams, var būt arī gadījumi – proti, gan divpusējās attiecībās, gan arī ķēdes darījumā, kuros risku transportēšanas laikā uzņemas preces saņēmējs. Ķēdes darījumā tāds saņēmējs tomēr noteikti vienmēr būs ķēdes beigās (pretējā gadījumā viņš darbojas kā pakalpojuma sniedzējs). Tomēr, ja saņēmējs atrodas piegādes ķēdes beigās, nav šaubu, uz kurām tiesiskajām attiecībām (proti, pēdējām) ir jāattiecinā transportēšana.

75. Tādējādi, ja pirmais pārdevējs uzņemas risku par nejaūšu bojāeju transportēšanas laikā, viņš tad var uzskatīt, ka viņa piegāde ir atbrīvota no nodokļa. Turpretim gadījumā, ja risku uzņemas viņa darījumu partneris, no nodokļa atbrīvotas piegādes Kopienas iekšienē esamība ir atkarīga no tā, vai pastāv ķēdes darījums.

76. Tāpēc pirmajam pircējam, kā to Tiesa jau ir pieprasījusi pastāvīgajā judikatūrā, ir jābūt informētam par to, ka viņa darījumu partneris precī jau ir pārdevis tālāk<sup>36</sup>. Pretējā gadījumā arī tad, ja viņš pats neuzņemas transportēšanas risku, viņš drīkst uzskatīt, ka darījums attiecībā uz viņu ir atbrīvots no nodokļa, jo divpusējās attiecībās arī saņēmējs var uzņemties risku, saglabājot no nodokļiem atbrīvotu piegādi Kopienas iekšienē<sup>37</sup>.

77. Ja tomēr viņš ir informēts, ka tas ir ķēdes darījums, no apstākļa, ka kāds cits uzņemas risku par preces nejaūšu bojāeju, viņš var secināt, ka tas kā pakalpojumu sniedzējs piegādā precī starptautiski un līdz ar to ar nodokļa atbrīvojumu. Tādējādi viņa piegāde ir apliekama ar nodokli.

### 3. Risku uzņemas starpnieks

78. Turpretim, ja iesniedzējtiesa secinātu, ka Čehijas sākotnējie pircēji ir uzņēmušies risku par nejaūšu preces bojāeju transportēšanas laikā atliktās nodokļa maksāšanas režīmā, otrā piegāde (no Čehijas sākotnējiem pircējiem nākamajiem ķēdes posmiem) būtu jāuzskata par atbrīvotu no nodokļa<sup>38</sup>.

79. No iepriekšminētajiem apsvērumiem izriet, ka tiesību rīkoties nodošana galīgajam ieguvējam norāda tikai uz pēdējo iespējamo brīdi, pēc kura vēlāku transportēšana uz pirms tam notikušām piegādēm vairs nevar tikt attiecināta.

<sup>34</sup> Skat jau šo secinājumu 62. punktu.

<sup>35</sup> Principā risks par nejaūšu bojāeju pāriet uz saņēmēju tikai tad, kad viņš var rīkoties ar šo precī. Citādi var būt, ja saņēmējs vēlas nosūtīšanu uz konkrētu vietu.

<sup>36</sup> Skat. spriedumus, 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 34. un 35. punkts); 2012. gada 27. septembris, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 35. punkts), un 2017. gada 26. jūlijs, *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 44. punkts).

<sup>37</sup> Pirmā pārdevēja gadījumā, ņemot vērā tiesiskās noteiktības apsvērumus, paļāvība ir jābalsta uz viņa darījumu partnera informāciju, no kā izriet, ka no viņa nodoklis nevar tikt pieprasīts. Taču minētais nenozīmē, ka viņa piegāde faktiski kļūst atbrīvota Kopienas iekšienē, skat. spriedumu, 2018. gada 21. februāris, *Kreuzmayr* (C-628/16, EU:C:2018:84, 37. punkts). Situācijā, kas bija sprieduma lietā *Kreuzmayr* pamatā, runa bija tikai par otrās piegādes pušu tiesisko paļāvību. Tā pamatoti bija jānoraida, jo otrās piegādes puses apzinājās, ka viens no viņiem ir uzņēmis risku par preču transportēšanu, skat. spriedumu, 2018. gada 21. februāris, *Kreuzmayr* (C-628/16, EU:C:2018:84, 36. punkts).

<sup>38</sup> Tātad šādos apstākļos, neraugoties uz faktisko robežas šķērsošanu transportēšanas laikā, ko veica *Arex*, tā nebūtu iegāde Kopienas iekšienē. Tomēr, kā es jau esmu norādījis citviet, lai noteiktu no nodokļa atbrīvotu piegādi, nav izšķirošas nozīmes tam, kura vieta faktiski bija transportēšanas sākumpunkts, par to skat. manus secinājumus lietā *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 40. punkts).

80. Proti, nekādā ziņā nav izslēgts, ka transportēšana iegādes Kopienas iekšienē gadījumā hronoloģiski notiek pirms tiesību rīkoties nodošanas. Tas pat ir tipiski, ja neskaita ķēdes darījumus, – parastas starptautiskas piegādes gadījumā saņēmējam parasti tikai līdz ar preces nodošanu tiek nodrošinātas pilnvaras rīkoties ar to kā īpašniekam. Tomēr, neapstrīdami, tā ir no nodokļa atbrīvota piegāde saņēmējam.

81. Šajā ziņā vienā vienīgā Tiesas nolēmumā veiktā *a contrario* interpretācija, ka, proti, ja tiesības rīkoties tiek nodotas galīgajam pircējam tikai galamērķa valstī, “pirmajai” piegādei divdaļīgā ķēdē ir jābūt atbrīvotai, nav saistoša<sup>39</sup>. Tas parādās arī piemērā ar pārdošanas ķēdēm ar vairāk nekā divām piegādēm, kā tas ir pamatlietā, – proti, ja tiesības rīkoties galīgajam ieguvējam tiek nodotas tikai galamērķa valstī, pirms tam ir vesela virkne citu piegāžu, par kurām joprojām ir jāpieņem lēmums par attiecināšanu. Tātad no šī apstākļa vien (tiesību rīkoties nodošana galīgajam ieguvējam galamērķa valstī) nevar izdarīt secinājumus, uz kuru no iepriekšējām piegādēm ir jāattiecinā preču pārvietošana. Tieši otrādi, katrā gadījumā ir jānosaka, kurš uzņemas riskus par preces nejaušu bojāeju transportēšanas laikā.

## V. Secinājumi

82. Kopumā es ierosinu Tiesai uz *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika) prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

- 1) Direktīvas 2006/112/EK 138. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir piemērojams tikai akcīzes preču piegādei nodokļu maksātājiem, kuru citām iegādēm atbilstoši tās pašas direktīvas 3. panta 1. punktam pievienotās vērtības nodokli neuzliek. Direktīvas 2006/112 138. panta 2. punkta b) apakšpunktā – papildus tajā regulētajam atbrīvojumam no nodokļa – nav ietverts noteikums par preču pārvietošanas atliktās nodokļa maksāšanas režīmā attiecināšanu uz konkrētu piegādi, ja pastāv starptautiska piegādes ķēde.
- 2) Lai vienu starptautisku preču pārvietošanu attiecinātu uz konkrētu piegādi piegādes ķēdē, izšķiroša nozīme ir tam, kurš preces transportēšanā citam piegādes ķēdes posmam uzņemas risku par preces nejaušu bojāeju.

<sup>39</sup> Skat. spriedumu, 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 45. punkts).