



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtnā palāta)

2020. gada 23. aprīlī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 2. panta 1. punkta b) apakšpunkts – Preču iegāde Kopienas iekšienē – 20. pants – Tiesību iegūšana rīkoties ar precī kā īpašniekam – Preces ķēdes pirkuma un tālākpārdošanas darījumi ar vienotu iekšējo pārvadājumu Kopienas iekšienē – Iespēja pieņemt tādus lēmumus, kas var ietekmēt preces juridisko situāciju – Pārvadājuma attiecināšana – Pārvadājums atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā – Interpretējošu spriedumu iedarbība laikā

Lietā C-401/18

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Krajský soud v Praze* (Apgabaltiesa Prāgā, Čehijas Republika) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2018. gada 6. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2018. gada 18. jūnijā, tiesvedībā

Herst s.r.o.

pret

Odvolací finanční ředitelství,

TIESA (ceturtnā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Vilars [*M. Vilaras*], tiesneši S. Rodins [*S. Rodin*], D. Švābi [*D. Šváby*], K. Jirimēe [*K. Jürimäe*] (referente) un N. Pisarra [*N. Piçarra*],

ģenerālvokāte: J. Kokote [*J. Kokot*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Herst s.r.o.* vārdā – *J. Balada*, advokāt,
- *Odvolací finanční ředitelství* vārdā – *T. Rozehnal*, pārstāvis,
- Čehijas Republikas valdības vārdā – *M. Smolek*, *J. Vláčil* un *O. Serdula*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *M. Salyková* un *L. Lozano Palacios*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2019. gada 3. oktobra tiesas sēdē,

* Tiesvedības valoda – čehu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu galvenokārt ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 20. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Herst s.r.o.* un *Odvolací finanční ředitelství* (Nodokļu pārsūdzības pārvalde, Čehijas Republika; turpmāk tekstā – “Nodokļu pārvalde”) jautājumā par to, ka *Herst* ir atskaitījusi pievienotās vērtības nodokli (PVN) par šīs sabiedrības transportēto degvielu no vairākām dalībvalstīm uz Čehijas Republiku atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktā ir paredzēts:

“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;

[..].”

- 4 Saskaņā ar šīs direktīvas 14. panta 1. punktu:

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

- 5 Minētās direktīvas 20. panta pirmā daļa ir izteikta šādi:

“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.”

- 6 Minētās direktīvas 138. panta 1. punktā ir noteikts:

“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 preces tiek piegādātas citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas kā tāda rīkojas, dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts.”

Čehijas Republikas tiesības

- 7 Saskaņā ar *zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty* (Likums Nr. 235/2004 par pievienotās vērtības nodokli) redakcijā, kas bija spēkā attiecīgo pamatlīetas faktu laikā, 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir noteikts:

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

- 8 Šī likuma 13. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Šajā likumā ar preču piegādi tiek apzīmēta tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.”

- 9 Minētās direktīvas 72. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir noteikts:

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

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 10 *Herst* ir saskaņā ar Čehijas Republikas tiesībām dibināta sabiedrība, kas darbojas ceļu autotransporta jomā. Tai arī pieder konkrēts degvielas uzpildes staciju skaits.

- 11 Pārbaudes laikā Čehijas nodokļu administrācija konstatēja, ka *Herst* vairākos laikposmos, kas ietvēra, pirmkārt, laiku no 2010. gada novembra līdz 2013. maijam, kā arī, otrkārt, no 2013. gada jūlija līdz 2013. gada augustam, izmantojot savus transportlīdzekļus un sedzot izdevumus, bija pārvadājusi degvielu no vairākām dalībvalstīm, proti, Austrijas, Vācijas, Slovākijas un Slovēnijas, uz galamērķi Čehijas Republikā.

- 12 Šajos pārvadājumos *Herst* rīkojās ne tikai kā pārvadātāja, bet arī kā šīs degvielas galīgā pircēja pirkuma un secīgas tālāk pārdošanas darījumu ķēdes galā.

- 13 No iesniedzējtiesas sniegtajiem norādījumiem izriet, ka minēto degvielu sākotnēji iegādājās Čehijas Republikā dibināts saimnieciskās darbības veicējs, kas tajā ir PVN maksātājs, un ka *Herst* nodrošināja to pārvadāšanu no šī sprieduma 11. punktā minētajām dalībvalstīm līdz šai pirmajai minētajai dalībvalstij. Tādējādi *Herst* veica daudzus vienreizējus degvielas pārvadājuma darījumus, kas veikti akcīzes nodokļa atliktās maksāšanas režīmā, kuru laikā šīs preces ir tikušas vēlreiz atkārtoti pārdotas citiem Čehijas Republikā dibinātiem saimnieciskās darbības subjektiem. *Herst* nesaņēma atlīdzību par šīs degvielas pārvadāšanu, bet guva tirdzniecības uzcenojumu, ko veidoja starpība starp minētās degvielas iepirkšanas cenu un pārdošanas cenu.

- 14 Turklāt, pamatojoties uz pārdošanas līgumu starp *Herst* un šo saimnieciskās darbības subjektu, jau no pārvadājuma sākuma tika konstatēts, ka *Herst* juridiski kļūst par degvielas juridisko īpašnieku tikai tad, kad tā tiek laista brīvā apritē Čehijas Republikā.

- 15 Čehijas nodokļu administrācija *Herst* norādīja, ka tās veiktās degvielas iegādes Čehijas Republikā bija iekšzemes iegādes. Savukārt šī nodokļu administrācija uzskatīja, ka runa ir par iegādēm Kopienas iekšienē.

- 16 Minētā administrācija uzskata, ka tādu ķēdes darījumu gadījumā, kas saistīti ar vienotu pārvadājumu Kopienas iekšienē, to var attiecināt tikai uz vienu no šiem darījumiem.

- 17 Tādējādi šī pati administrācija uzskatīja, ka *Herst* veiktās iepirkšanas vieta bija nevis Čehijas Republikā, bet dalībvalstīs, kurās degviela atradās brīdī, kad šī sabiedrība savas saimnieciskās darbības nolūkiem to iekrāva pārvadāšanas nolūkā, par to sedzot izdevumus un to darot par saviem līdzekļiem, uz galamērķi Čehijas Republikā.
- 18 Tātad ar vairākiem paziņojumiem par uzrēķinu Čehijas nodokļu administrācija atteica *Herst* tiesības atskaitīt PVN par šīm iegādēm un tai piemēroja naudas sodu.
- 19 *Herst* cēla prasību pret šiem paziņojumiem par uzrēķinu Nodokļu pārvaldē, apgalvojot, ka degvielas iegādes vieta bijusi Čehijas Republikā, jo pārvadāšana tika veikta atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā, un ka šīs preces esot laistas brīvā apgrozībā tikai pēc šiem pārvadājumiem.
- 20 Nodokļu pārvalde ar pirmo lēmumu atcēla paziņojumus par uzrēķinu par laika posmu no 2013. gada jūlija līdz augustam tādēļ, ka *Herst* bija iesniegusi rēķinus, kuri pierādīja, ka citi saimnieciskās darbības subjekti, kuriem degviela tika secīgi tālāk pārdota, ir rīkojušies kā pārvadājuma organizatori. Ar otro lēmumu Nodokļu pārvalde apstiprināja paziņojumus par uzrēķinu par laika posmu no 2011. gada februāra līdz 2013. gada februārim. Ar trešo lēmumu šī pārvalde grozīja paziņojumus par uzrēķinu attiecībā uz laika posmu no 2010. gada novembra līdz 2011. gada janvārim, kā arī par laika posmu no 2013. gada marta līdz maijam. *Herst* tika paziņots par nodokļu uzrēķinu 145 381 137 čehu kronu (CZK) apmērā (apmēram 5 664 520 EUR) un piemērots naudas sods 30 476 215 CZK (apmēram 1 187 450 EUR).
- 21 *Herst* pāsūdzēja otro un trešo Nodokļu pārvaldes lēmumu iesniedzējtiesā – *Krajský soud v Praze* (Apgabaltiesa Prāgā, Čehijas Republika).
- 22 Tajā *Herst* apgalvo, ka pamatlietā aplūkotās degvielas pārvadājumus veidoja divi nošķirti pārvadājuma darījumi. Pirmais esot bijis starptautiskais pārvadājums starp attiecīgajām dalībvalstīm un Čehijas Republiku, kura laikā *Herst* rīkojās tikai kā pārvadātājs. Otrais esot bijis iekšzemes pārvadājums pēc degvielas laišanas brīvā aprītē Čehijas Republikā, kura laikā tā esot ieguvusi tiesības brīvi rīkoties ar šo preci.
- 23 Iesniedzējtiesa uzskata, ka tās izskatāmajā lietā ir jāveic visaptverošs novērtējums par visiem lietas apstākļiem, lai noteiktu, kurš no aplūkojamajiem pārvadājumiem atbilst visiem nosacījumiem par pārvadājumu Kopienas iekšienē. Lai darījumu varētu kvalificēt kā “preču piegādi” PVN direktīvas 14. panta 1. punkta izpratnē, šim darījumam jābūt tādām, kas piešķir personai tiesības rīkoties ar pārvadājamo preci kā īpašnieci.
- 24 Runājot par situāciju pamatlietā, iesniedzējtiesa norāda, ka citu saimnieciskās darbības subjektu dalība tik sarežģītā pirkuma un tālākpārdošanas darījumu ķēdē tiek pamatota ne tikai ar ekonomiskiem apsvērumiem, bet arī ar to, ka *Herst* nebija atļaujas nedz izmantot akcīzes preču noliktavu, nedz saņemt preces atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā. Tas bija iemesls, kādēļ *Herst* bija jāizmanto starpnieka pakalpojumi, izmantojot šādu noliktavu, lai tas iegādājas pamatlietā aplūkojamo degvielu, nolūkā samaksāt akcīzes nodokli un nodrošināt šīs degvielas laišanu brīvā apgrozībā Čehijas Republikas teritorijā. Savukārt Nodokļu pārvalde norāda, ka vairāku saimnieciskās darbības subjektu iesaistīšanās šajā ķēdē esot netiešs pierādījums par krāpšanu PVN jomā.
- 25 Šī tiesa uzskata, ka, pat ja *Herst* kontrolēja pamatlietā aplūkojamo degvielu visā tās pārvadājuma laikā, tai savukārt nebija pilnvaru tīkoties ar to kā īpašniekam Tiesas judikatūras izpratnē līdz brīdīm, kad pēc tās pārvadājuma šī degviela tika laista brīvā apgrozībā Čehijas Republikā. Proti, līdz tam brīdīm *Herst* nevarēja piegādāt minēto degvielu citai personai kā tikai tai, kas ir norādīta kā adresāte pavaddokumentos.

- 26 Ņemot vērā šos apsvērumus, iesniedzējtiesa, atzīstot lielo faktisko līdzību starp izskatāmo lietu un to, kurā tika taisīts 2018. gada 19. decembra spriedums *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:1027), tomēr jautā, kurā brīdī tajā izskatāmajā lietā *Herst* ir ieguvusi tiesības rīkoties ar pamatlietā aplūkojamo degvielu “kā īpašniece” Tiesas judikatūras izpratnē.
- 27 It īpaši iesniedzējtiesa uzskata, ka pamatlietā šādas tiesības ir tikai tiem saimnieciskās darbības subjektiem, kuriem degviela tika tālākpārdota vēlāk tās pārvadāšanas laikā. Savukārt *Herst*, lai gan šī degviela tās rīcībā bija fiziski tās pārvadāšanas laikā, juridiski nebija tiesīga ar to rīkoties. Šajā ziņā šai sabiedrībai tostarp bija jāievēro saimnieciskās darbības subjektu – starpnieku pirkuma un tālāk pārdošanas darījumu ķēdē – instrukcijas.
- 28 Iesniedzējtiesa būtībā uzskata, ka pastāv šaubas par jautājumu, vai tas, ka preces tikušas pārvadātas atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā atbilstoši Padomes Direktīvai 2008/118/EK (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK (OV 2009, L 9, 12. lpp.), ietekmē nosacījumus, kas regulē PVN direktīvā paredzētās tiesības rīkoties ar tām kā īpašniekam. Šajā ziņā iesniedzējtiesa precizē – ja pastāv šaubas par valsts nodokļu normas interpretāciju strīdā starp administrāciju un privātpersonu, *Ústavní soud České republiky* (Konstitucionālā tiesa, Čehijas Republika) ir nostiprinājusi valsts konstitucionālo tiesību principu, saskaņā ar kuru šīs šaubas ir interpretējamas par labu privātpersonai (princips *in dubio mitius*). Šajā gadījumā iesniedzējtiesa uzskata, ka noteicošie tiesību akti, lai izspriestu tajā iesniegto lietu, nav atzīstami par skaidriem pamatlietas faktu norises brīdī ne no valsts tiesību viedokļa, ne no Savienības tiesību viedokļa, tādējādi tā jautā, vai gadījumā, kad Tiesas sniegtā interpretācija spriedumā, ko tā pasludinās, ir nelabvēlīga nodokļu maksātājam vai tai tā ir jāpilda, lai gan ir šis valsts konstitucionālo tiesību princips. Šī tiesa tāpat jautā, vai, ņemot vērā minēto principu, šī Tiesas sprieduma iedarbība nebūtu jāierobežo tikai attiecībā uz situācijām, kas radušās pēc tā pasludināšanas.
- 29 Šādos apstākļos *Krajský soud v Praze* (Apgabaltiesa Prāgā) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai jebkuru nodokļa maksātāju jāuzskata par nodokļa maksātāju [..] [PVN] direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakšpunkta nozīmē? Ja nav, uz kādiem nodokļa maksātājiem šis noteikums attiecas?
 - 2) Ja Tiesas atbilde ir tāda, ka [PVN direktīvas] 138. panta 2. punkta b) apakšpunktu piemēro tādai situācijai kā pamatlietā (proti, preču iegādātājs ir attiecīgi reģistrēts PVN maksātājs), vai šo noteikumu jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, ja šo preču nosūtīšana vai pārvadājums notiek saskaņā ar attiecīgajiem noteikumiem Direktīvā [2008/118], piegāde, kas ir saistīta ar procedūru, kura paredzēta Direktīvā [2008/118], ir jāuzskata par piegādi, saistībā ar kuru ir tiesības uz atbrīvojumu saskaņā ar šo noteikumu, lai gan [PVN direktīvas] 138. panta 1. punktā paredzētie atbrīvojuma nosacījumi citādi nav izpildīti, ņemot vērā preču pārvadājuma piesaisti citam darījumam?
 - 3) Ja Tiesas atbilde ir tāda, ka [PVN direktīvas] 138. panta 2. punkta b) apakšpunktu nepiemēro tādā situācijā kā pamatlietā, vai tas, ka preces tiek pārvadātas atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā, ir izšķiroši, lai noteiktu jautājumu par to, uz kuru no vairākiem secīgiem piegādes pārvadājumiem attiecināt darījumu, lai noteiktu tiesības uz atbrīvojumu no PVN saskaņā ar [PVN direktīvas] 138. panta 1. punktu?
 - 4) Vai “tiesības rīkoties ar precēm kā īpašniekam” [PVN direktīvas] nozīmē iegūst nodokļa maksātājs, kurš pērk preces no cita nodokļa maksātāja tieši konkrētam klientam, lai izpildītu jau esošu pasūtījumu (norādot preču veidu, daudzumu, izcelsmes vietu un piegādes laiku), ja viņš pats fiziski ar precēm nerīkojas, jo, noslēdzot pārdošanas līgumu, viņa pircējs piekrīt organizēt preču pārvadājumu no to izcelsmes vietas tā, ka viņš tikai nodrošina piekļuvi pieprasītajām precēm, izmantojot savus piegādātājus, un dara zināmu informāciju, kas vajadzīga preču pieņemšanai (viņa

vārdā vai viņa apakšpiegādātāju vārdā, kas iesaistīti pārdošanas ķēdē), un viņa peļņa no darījuma ir starpība starp šādu preču iepirkšanas un pārdošanas cenu bez preču, par kurām izraksta rēķinu, pārvadāšanas izmaksām?

- 5) Vai ar Direktīvu [2008/118] (piemēram, 4. panta 1. punkts, 17. pants vai 19. pants) tieši vai netieši, ierobežojot šādu preču efektīvu izmantošanu, ir noteikti pietiekami nosacījumi “tiesību rīkoties ar (akcīzes) precēm kā īpašniekam” nodošanai [PVN direktīvas] nozīmē, kā rezultātā preču pārvadāšanas uzņemšanās saskaņā ar atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmu, ko veic apstiprināts noliktavas turētājs vai reģistrēts saņēmējs, būtu jāuzskata par preču piegādi PVN nolūkā?
- 6) Šajā kontekstā, apsverot piegādes noteikšanu, kas saistīta ar pārvietošanu preču piegādes ķēdē atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā ar vienu pārvietošanu, vai ir nepieciešams uzskatīt, ka pārvadājums [PVN direktīvas] nozīmē ir uzskatāms par sāktu un beigtu saskaņā ar Direktīvas [2008/118] 20. pantu?
- 7) Vai PVN neitralitātes princips vai kāds cits ES tiesību princips kavē valsts tiesību aktos paredzētā konstitucionālā principa *in dubio mitius* piemērošanu, kas uzliek valsts iestādēm pienākumu, ja tiesību normas ir neskaidras un objektīvi piedāvā vairākas iespējamās interpretācijas, izvēlēties to interpretāciju, kas ir par labu personai, uz kuru tiesību norma attiecas (šajā gadījumā PVN maksātājs)? Vai šī principa piemērošana būtu savietojama ar Savienības tiesībām vismaz tad, ja tā attiektos tikai uz situācijām, kad attiecīgie lietas fakti būtu cēlušies pirms [...] Tiesas saistošas interpretācijas par apstrīdēto juridisko jautājumu, kura noteica, ka ir pareiza cita, nodokļa maksātājam mazāk labvēlīga interpretācija?

Ja var piemērot *in dubio mitius* principu:

- 8) Ņemot vērā ierobežojumus, kas Savienības tiesībās bija noteikti laikā, kad notika ar nodokli apliekamie darījumi (no 2010. gada novembra līdz 2013. gada maijam), vai bija iespējams apsvērt jautājumu par to, vai preču piegādes vai preču pārvadāšanas juridiskajam jēdzienam ir (vai nav) tāds pats saturs gan [PVN direktīvas] mērķiem, gan Direktīvas [2008/118] mērķiem kā objektīvi juridiski neskaidrs un ar divām iespējamām interpretācijām?”

Par tiesvedību Tiesā

- 30 Ar 2018. gada 21. decembra vēstuli Tiesa nosūtīja iesniedzējtiesai 2018. gada 19. decembra spriedumu *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:1027), tai jautājot, vai, ņemot vērā šo spriedumu, šī tiesa vēl vēlas uzdot savu lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, un apstiprinošas atbildes gadījumā – vai tā vēlas paturēt visus uzdotos jautājumus.
- 31 2019. gada 11. janvāra atbildē iesniedzējtiesa paziņoja, ka tā uztur savu lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, bet ka tā vairs nelūdz atbildes uz pirmo, otro, trešo, piekto un sesto jautājumiem.
- 32 Tādējādi ir jāatbild tikai uz ceturto, septīto un astoto jautājumu.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par ceturto jautājumu

- 33 Ar ceturto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 20. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļu maksātājs, kurš veic preču pārvadāšanu Kopienas iekšienē atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā ar nodomu iegādāties šim preces savas saimnieciskās darbības veikšanai tad, kad

tās būs laistas brīvā apgrozībā galamērķa dalībvalstī, iegūst tiesības rīkoties ar šīm precēm kā īpašnieks šī noteikuma izpratnē, ja šo preču pārvadāšanas laikā tās tikušas secīgi tālāk pārdotas citiem saimnieciskās darbības subjektiem.

- 34 Vispirms jāatgādina, ka preces iegāde Kopienas iekšienē PVN direktīvas 20. panta izpratnē tiek veikta, kad tiesības rīkoties ar precī kā tās īpašniekam ir nodotas pircējam un piegādātājs pierāda, ka šī prece ir nosūtīta vai pārvesta uz citu dalībvalsti un ka pēc šīs nosūtīšanas vai pārvešanas prece faktiski ir izvesta no nosūtīšanas dalībvalsts teritorijas (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 27. septembris, *Teleos u.c.*, C-409/04, EU:C:2007:548, 27. un 42. punkts, kā arī 2018. gada 19. decembris, *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, 61. punkts).
- 35 Iesniedzējtiesa uzdod jautājumu Tiesai, lai noteiktu, vai šajā gadījumā ir izpildīts pirmais no šiem nosacījumiem – proti, vai tiesības rīkoties ar precī kā īpašniekam ir tikušas nodotas nodokļu maksātājam, kāda ir *Herst*, kura, nebūdamā preces īpašniece šajā stadijā, pārved preces atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā no vienas dalībvalsts uz otru ar nolūku iegādāties šīs preces tad, kad tās ir laistas brīvā apgrozībā šajā otrajā dalībvalstī.
- 36 Pirmkārt, jāatgādina, ka tiesību rīkoties ar precī kā tās īpašniekam nodošana saskaņā ar Tiesas judikatūru notiek ne tikai tādos veidos, kas ir paredzēti piemērojamajās valsts tiesībās, bet tā ietver visus vienas tādas personas veiktus materiāla īpašuma nodošanas darījumus, kas piešķir tiesības citai personai rīkoties ar šo īpašumu tā, it kā šī persona būtu tā īpašniece (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2010. gada 3. jūnijs, *De Fruytier*, C-237/09, EU:C:2010:316, 24. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2018. gada 19. decembris, *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, 75. punkts).
- 37 Proti, kā būtībā norādīja ģenerālvokāts secinājumu 36. punktā, īpašumtiesību nodošana atbilstoši valsts tiesībās paredzētajai kārtībai ne vienmēr sakrīt ar tiesību rīkoties ar precī kā tās īpašniekam nodošanu.
- 38 Otrkārt, jāatgādina, ka tiesību rīkoties ar kustamu lietu kā īpašniekam nodošanai nav prasīts, lai personai, kurai šī lieta ir nodota, šī lieta fiziski piederētu, nedz arī lai minētā lieta tiktu pie tās fiziski pārvesta un/vai lai šī persona to fiziski saņemtu (rikojums, 2015. gada 15. jūlijs, *Itales*, C-123/14, nav publicēts, EU:C:2015:511, 36. punkts, un spriedums, 2018. gada 19. decembris, *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, 75. punkts).
- 39 Šajā nozīmē degvielas transportēšanas darījums, proti, šīs preces pārvietošana no vienas dalībvalsts uz otru dalībvalsti, nevar tikt uzskatīts par izšķirošu, lai noteiktu, vai tiesības rīkoties ar precī kā īpašniekam tikušas nodotas, neņemot vērā nevienu citu apstākli, kas liktu prezumēt, ka šāda nodošana ir notikusi šī pārvadājuma dienā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, 78. punkts).
- 40 Turklāt tas, ka notiek tiesību rīkoties ar kustamu lietu kā īpašniekam nodošana, nozīmē, ka daļā, kādā šīs tiesības tiek nodotas, ir iespējams pieņemt lēmumus, kas ietekmē konkrētās preces juridisko stāvokli, tostarp it īpaši lēmumu to pārdot.
- 41 Tā tas ir tādā situācijā, kāda ir pamatlietā, kurā dažādi saimnieciskās darbības subjekti, kuri rīkojās kā īpašnieki, degvielu gan pirms, gan tās pārvadāšanas laikā nopirka un pēc tam – pārdeva tālāk.
- 42 Šajā nozīmē ir jāprecizē, ka, ievērojot pamatlietas apstākļus, tādus, kādi ir izklāstīti lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, nav izslēgts, ka iesniedzējtiesai būt jākonstatē, ka pamatlietā ir notikusi vairākkārtēja secīga tiesību rīkoties ar šīm precēm kā īpašniekam nodošana.
- 43 Šādos apstākļos, lai sniegtu lietderīgu atbildi iesniedzējtiesai pamatlietas risinājumam, jāpiebilst, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru par PVN direktīvas 138. panta 1. punkta interpretāciju – attiecībā uz darījumiem, kas veido vairāku secīgu piegāžu ķēdi, saistībā ar kuriem ir noticis tikai viens pārvadājums

Kopienas iekšienē, – pārvadājums Kopienas iekšienē var tikt attiecināts tikai uz vienu no šīm piegādēm un ka, lai noteiktu, uz kuru no tām ir jāattiecinā pārvadājums Kopienas iekšienē, ir jāveic vispārējs visu konkrēto šīs lietas apstākļus novērtējums. Minētā judikatūra ir jāattiecinā arī uz to darījumu novērtējumu, kurš – tāpat kā pamatlietā aplūkotais – veido vairāku to akcīzes preču secīgu pirkuma un tālākpārdošanas darījumu ķēdi, saistībā ar kurām ir noticis tikai viens pārvadājums Kopienas iekšienē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, 70. un 71. punkts).

- 44 Veicot šo vispārējo novērtējumu, tostarp ir jānosaka, kurā brīdī ir notikusi tiesību rīkoties ar precī kā īpašniekam nodošana to galīgajam ieguvējam. Proti, šajā lietā gadījumā, ja šī nodošana notikusi pirms pārvadājuma veikšanas Kopienas iekšienē, minētā nodošana jāuzskata par apstākli, kas var izraisīt šādas iegādes kvalificēšanu par iegādi Kopienas iekšienē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, 70. un 72. punkts).
- 45 Tomēr, ja iesniedzējtiesa uzskatītu, ka pamatlietā pārvadāšanas laikā notikusi vairākkārtēja tiesību rīkoties ar precī nodošana dažādiem saimnieciskās darbības subjektiem, kas ir starpnieki iepirkuma un tālākpārdošanas ķēdē, iepriekšējā punktā atgādinātās Tiesas judikatūras piemērošana tai neļautu noteikt to iegādi ķēdē, uz kuru ir attiecināms vienotais degvielas pārvadājums.
- 46 Proti, šī judikatūra balstās uz laika kritēriju, kuru piemērojot ir jānovērtē, vai tiesību rīkoties ar precī kā īpašniekam nodošana ir notikusi pirms tās pārvadāšanas, lai noteiktu to iegādi konkrētajā ķēdē, uz kuru jāattiecinā vienotais pārvadājums Kopienas iekšienē un kurš tādēļ vienīgais ir atzīstams par iegādi Kopienas iekšienē. Šajā lietā šī laika kritērija piemērošana varētu ļaut iesniedzējtiesai noteikt, vai pamatlietā aplūkojamās degvielas pārvadāšana ir jāattiecinā uz iegādi, ko veicis pirmais saimnieciskās darbības subjekts iegādes un tālākpārdošanas darījumu ķēdē, pirms ir veikts šīs degvielas vienots pārvadājums. Savukārt minētais kritērijs būt nepiemērojams tad, ja pamatlietā šo tiesību rīkoties kā īpašniekam secīga vairākkārtēja nodošana ir notikusi minētā pārvadājuma laikā.
- 47 Šādos apstākļos, lai noteiktu to konkrēto iegādi pamatlietā, uz kuru ir jāattiecinā vienotais pārvadājums Kopienas iekšienē un kura tādēļ vienīgā ir jākvalificē par iegādi Kopienas iekšienē, atbilstoši šī sprieduma 43. punktā atgādinātajai Tiesas judikatūrai iesniedzējtiesai ir jāveic visaptverošs visu pamatlīetas īpašo apstākļu vērtējums.
- 48 Kā norāda Čehijas Republika rakstveida apsvērumos, iesniedzējtiesa savā visaptverošajā novērtējumā var ņemt vērā apstākli, ka *Herst* ir uzsākusi aplūkojamo pārvadājumu Kopienas iekšienē, lai veiktu savu saimniecisko darbību, proti, iegādāties degvielu pēc tās laišanas brīvā apgrozībā Čehijas Republikā, lai vēlāk to atkārtoti pārdotu saviem klientiem, paturot sev tirdzniecības uzcenojumu, ko veido starpība starp šīs degvielas pirkuma un pārdošanas cenu.
- 49 Proti, kā izriet no iesniedzējtiesas nolēmuma, pati *Herst* uzsāka degvielas pārvadāšanu, apmaksājot avansa rēķinu pirmajam saimnieciskās darbības subjektam iepirkuma un tālākpārdošanas ķēdē, pat pirms veikta šīs degvielas ielāde telpās, kas atrodas sākotnējā dalībvalstī, un ir nodrošinājusi ar saviem transportlīdzekļiem tās pārvadāšanu un nav iekļāvusi rēķinā tās pārvadāšanas izmaksas.
- 50 Savukārt, veicot šo vispārējo novērtējumu, tas, ka pamatlietā aplūkotais degvielas pārvadājums notika atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā, tomēr nevar būt izšķirošs elements, lai noskaidrotu, uz kuru no pamatlietā aplūkotajām ķēdes ietvaros veiktajām iegādēm ir jāattiecinā minētais pārvadājums (skat. pēc analogijas spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, 73. punkts).

- 51 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz ceturto jautājumu ir jāatbild, ka:
- PVN direktīvas 20. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātājs, kurš veic vienotu preču pārvaldījumu Kopienas iekšienē atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā nolūkā iegādāties šīs preces savas saimnieciskās darbības veikšanai pēc tam, kad tās ir laistas brīvā apgrozībā galamērķa dalībvalstī, iegūst tiesības rīkoties ar šīm precēm kā īpašnieks šīs normas izpratnē ar nosacījumu, ka viņam ir iespēja pieņemt lēmumus, kas var ietekmēt šo pašu preču juridisko stāvokli, tostarp lēmumu tās pārdot;
 - tas, ka šim nodokļa maksātājam sākotnēji bijis nodoms iegādāties šīs preces, lai veiktu savu saimniecisko darbību pēc to laišanas brīvā apgrozībā galamērķa dalībvalstī, ir apstākļi, kurš valsts tiesai jāņem vērā, veicot visu konkrētās lietas, kuru tā izskata, īpašo apstākļu vispārējo novērtējumu, lai noskaidrotu, uz kuru no secīgajām iegādēm ir jāattiecinā minētais pārvaldījums Kopienas iekšienē.

Par septīto jautājumu

- 52 Ar septīto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Savienības tiesības nepieļauj, ka valsts tiesa, kurai jāpiemēro PVN direktīvu transponējoša valsts nodokļu tiesību norma, kuru var interpretēt vairākos veidos, izvēlas nodokļu maksātājam vislabvēlīgāko interpretāciju, balstoties uz valsts konstitucionālo principu *in dubio mitius*, pat pēc tam, kad Tiesa ir nospriedusi, ka šāda interpretācija atbilst Savienības tiesībām.
- 53 Šajā lietā iesniedzējtiesa būtībā norāda, ka Čehijas tiesības ir neskaidras attiecībā uz tiesiskā regulējuma par attieksmi pret precēm, kas apliekamas ar akcīzes nodokli, ietekmi, nosakot to brīdi, kad tiek nodotas tiesības rīkoties ar šādām precēm kā īpašniekam. Proti, šī tiesa uzskata, ka Čehijas tiesiskais regulējums, ar kuru transponē PVN direktīvu valsts tiesību sistēmā, nodokļu maksātājiem ļauj leģitīmi uzskatīt, ka tas, ka preces ir pārvaldātas uz citu dalībvalsti atliktās nodokļa maksāšanas režīmā, ietekmē nosacījumus, kas regulē tiesību rīkoties kā īpašniekam nodošanu.
- 54 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru Savienības tiesību normas interpretācija, ko pēdējā minētā sniedz, īstenojot tai ar LESD 267. pantu piešķirto kompetenci, izskaidro un precizē šīs tiesību normas nozīmi un darbības jomu tā, kā tā ir jāsaprot un jāpiemēro vai kā to būtu bijis jāsaprot un jāpiemēro no tās spēkā stāšanās brīža. No tā izriet, ka šādi interpretētu normu tiesa var piemērot un tiesai tā ir jāpiemēro pat tām tiesiskām attiecībām, kas ir radušās un ir nodibinātas pirms sprieduma par lūgumu sniegt interpretāciju taisīšanas, ja turklāt ir izpildīti nosacījumi, kuri ļauj kompetentajās tiesās uzsākt tiesvedību attiecībā uz minētās tiesību normas piemērošanu (spriedumi, 1995. gada 19. oktobris, *Richardson*, C-137/94, EU:C:1995:342, 31. punkts, un 2018. gada 13. decembris, *Hein*, C-385/17, EU:C:2018:1018, 56. punkts).
- 55 Attiecībā uz jautājumu, vai Savienības tiesības nepieļauj piemērot valsts tiesību konstitucionālo principu, saskaņā ar kuru, ja strīdā starp administrāciju un privātpersonu pastāv šaubas par valsts nodokļu tiesību normas, ar kuru ir transponēts Savienības tiesību noteikums, interpretāciju, šai administrācijai ir jāizvēlas nodokļu maksātājam labvēlīgākā interpretācija, jānorāda, ka šī principa piemērošana, kādu to paredzējusi iesniedzējtiesa, patiesībā ierobežotu Tiesas sniegtās Savienības tiesību normu, kuru transponēšanu nodrošināja šie valsts tiesību noteikumi, interpretāciju laikā, jo šādā veidā šo interpretāciju nevarētu piemērot pamatlietā (pēc analogijas skat. spriedumu, 2016. gada 19. aprīlis, *DI*, C-441/14, EU:C:2016:278, 39. punkts, un 2018. gada 13. decembris, *Hein*, C-385/17, EU:C:2018:1018, 61. punkts).
- 56 Šajā ziņā jāatgādina, ka Tiesa tikai īsta izņēmuma kārtā, piemērojot Savienības tiesību sistēmai raksturīgo vispārējo tiesiskās drošības principu, var ierobežot iespēju visām ieinteresētajām personām atsaukties uz normu, kuru tā ir interpretējusi, lai apstrīdētu labticīgi nodibinātas tiesiskās attiecības.

Lai varētu pieņemt lēmumu par šādu ierobežojumu, ir jābūt izpildītiem diviem būtiskiem kritērijiem, proti, ieinteresēto personu labticības esamībai un būtisku traucējumu rašanās riskam (spriedums, 2018. gada 13. decembris, *Hein*, C-385/17, EU:C:2018:1018, 57. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 57 Tiesa jau ir nospriedusi, ka šādas interpretācijas iedarbības laikā ierobežojums ir pieļaujams tikai spriedumā, kurā ir lemts par lūgto interpretāciju. Šis princips nodrošina šo tiesību vienlīdzīgu attieksmi pret dalībvalstīm un citām personām un tāpat īsteno no tiesiskās drošības principa izrietošās prasības (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 6. marts, *Meilicke* u.c., C-292/04, EU:C:2007:132, 37. punkts, kā arī 2012. gada 23. oktobris, *Nelson* u.c., C-581/10 un C-629/10, EU:C:2012:657, 91. punkts).
- 58 Šajā ziņā ir jānorāda, ka Tiesa jau 2018. gada 19. decembra sprieduma *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:1027) 76. punktā ir konstatējusi, ka Direktīva 2008/118, tostarp paredzot prasības, kas attiecas uz pārvaldājumiem atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā, nekādā ziņā neietekmē PVN direktīvā paredzētos nosacījumus, kuri reglamentē tiesību rīkoties ar precēm kā īpašniekam nodošanu. Taču šajā pēdējā minētajā spriedumā Tiesa nav ierobežojusi laikā savas sniegtās PVN direktīvas interpretācijas iedarbību.
- 59 No tā izriet, ka, šajā lietā piemērojot valsts tiesības, iesniedzējtiesai ir jāņem vērā visas šo tiesību normas un jāpiemēro šajās tiesībās atzītās interpretācijas metodes, lai tās interpretētu, cik vien iespējams atbilstoši PVN direktīvas tekstam un mērķim – kā tos interpretē Tiesa –, lai sasniegtu tajā paredzēto rezultātu un tāpat panāktu atbilstību LESD 288. panta trešajai daļai (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 19. aprīlis, *DI*, C-441/14, EU:C:2016:278, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 60 No iepriekš minētā izriet, ka uz septīto jautājumu jāatbild, ka Savienības tiesības liedz valsts tiesai, kurai jāizskata PVN direktīvas noteikumu transponējošas valsts nodokļu tiesību normas un kurai var būt vairākas interpretācijas, izvēlēties nodokļu maksātājam labvēlīgāko, balstoties uz valsts konstitucionālo principu *in dubio mitius*, pat pēc tam, kad Tiesa ir nospriedusi, ka šāda interpretācija atbilst Savienības tiesībām.

Par astoto jautājumu

- 61 Ņemot vērā atbildi uz septīto jautājumu, uz astoto jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 62 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 (ceturtā palāta) nospriež:

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

Tas, ka šim nodokļa maksātājam sākotnēji bijis nodoms iegādāties šīs preces, lai veiktu savu saimniecisko darbību pēc tam, kad tās laistas brīvā apgrozībā galamērķa dalībvalstī, ir apstākļi, kurš valsts tiesai jāņem vērā, veicot visu konkrētās lietas, kuru tā izskata, īpašo apstākļu vispārējo novērtējumu, lai noskaidrotu, uz kuru no secīgajām iegādēm ir jāattiecina minētais pārvadājums Kopienas iekšienē.

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

[Paraksti]