

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES

[JULIANE KOKOTT] SECINĀJUMI,

sniegti 2005. gada 10. novembrī¹

I — Ievads

1. Šajā lietā lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu — kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze² (turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”) interpretāciju par tā saukto secīgo darījumu aplikšanu ar nodokļiem. Šāda veida darījumos vairāki uzņēmumi no divām vai vairākām dalībvalstīm secīgi slēdz pirkuma līgumus par vienu un to pašu preci, kas ar vienu vienīgu preču pārvietošanu no pirmā piegādātāja nonāk līdz gala saņēmējam.

nodokļa atzišanu par priekšnodokli samaksātu pievienotās vērtības nodokli. Priekšnodokli atskaita ar nodokli apliekamām iekšzemes piegādēm, bet neatskaita no nodokļa atbrīvotām piegādēm Kopienas ietvaros (starpvalstu piegādēm). Finanšu administrācija uzskata, ka dalībnieki piegādi gala saņēmējam nepareizi uzskatīja par iekšzemes piegādi, kas apliekama ar nodokli.

II — Atbilstošās tiesību normas

A — Kopienas tiesiskais regulējums

2. Pamata prāvā *Verwaltungsgerichtshof* (Austrijas Administratīvā tiesa) strīds ir starp secīgu darījumu gala saņēmēju un finanšu administrāciju par starpnieku samaksātā

3. Saskaņā ar Sestās direktīvas 2. pantu preču piegāde apliekama ar pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — “PVN”), ja nodokļa maksātājs saskaņā ar 4. panta 1. un 2. punktu ir patstāvīgs tirgotājs, kas veic piegādi.

1 — Oriģinālvaloda — vācu.

2 — OV L 145, 1. lpp.

4. Ar nodokli apliekamās preču piegādes vietu nosaka 8. pants:

21. panta 2. punktā, un jebkura turpmāka piegāžu vieta ir preču importēšanas dalībvalstī.”

“1. Par preču piegādes vietu uzskata:

a) precēm, ko nosūta vai transportē vai nu piegādātājs, vai persona, kurai tās piegādā, vai arī trešā persona: vietu, kur preces atrodas brīdī, kad sākas nosūtīšana vai transportēšana personai, kurai tās piegādā. Ja piegādātājs vai kāds cits viņa vietā preces uzstāda vai samontē, izmēģinot vai neizmēģinot tās, par piegādes vietu uzskata vietu, kur preces uzstāda vai samontē. Gadījumos, kad uzstādīšanu vai montāžu veic nevis piegādātāja valstī, bet citā, dalībvalsts, kurā preces ievēd, veic visus vajadzīgos pasākumus, lai izvairītos no dubultās nodokļu uzlikšanas šajā valstī;

5. Ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK³ Sestā direktīva tika papildināta ar jaunu sadaļu XVIa (Pagaidu režīms nodokļu uzlikšanai tirdzniecībā starp dalībvalstīm, 28.a–28.m pants). Šie noteikumi ir noteicoši tāpat kā iepriekš, jo līdz šim vēl nav pieņemts galīgais regulējums par uzņēmumu preču kustības aplikšanu ar nodokļiem tirdzniecībā starp dalībvalstīm.

6. Sestās direktīvas 28.a pants (fragmentāri) nosaka:

b) precēm, kuras nenosūta un netransportē: vietu, kur atrodas preces piegādes laikā;

“1. Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā arī:

[..].

a) par Kopienas iekšējām preču iegādēm, ko valsts teritorijā par atlīdzību veic nodokļu maksātājs, kas attiecīgi darbojas, vai juridiska persona, kas nav nodokļu maksātāja, ja pārdevējs ir nodokļu maksātājs, kas attiecīgi darbo-

2. Atkāpjoties no 1. punkta a) apakšpunkta, ja preču partijas vai transporta nosūtīšanas vieta ir trešā teritorijā, tad uzskata, ka vieta, kur preces piegādā importētājs, kas definēts

3 — OV L 376, 1. un turpmākās lpp.

jas, kuram nav tiesību uz 24. pantā noteikto atbrīvojumu un uz kuru neattiecas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrā teikumā vai 28.b panta B daļas 1. punktā noteiktais režims.

2. Neskarot 1. punktu, tomēr uzskata, ka Kopienas iekšējās preču iegādes vieta, kas minēta 28.a panta 1. punkta a) apakšpunktā, atrodas dalībvalsts teritorijā, kas ir izdevusi pievienotās vērtības nodokļa identifikācijas numuru, ar kuru persona, kas iegādājas preces, ir veikusi iegādi, izņemot gadījumu, ja persona, kas iegādājas preces, apstiprina, ka šai iegādei ir uzlikts nodoklis saskaņā ar 1. punktu.

[..]

[..]”

3. “Kopienas iekšējā preču iegāde” nozīmē iegūt tiesības rīkoties kā īpašniekam ar kustamu materiālu īpašumu, ko personai, kas iegādājusies preces, atsūtījis vai atvedis pārdevējs vai kāds viņa vārdā, vai persona, kas iegādājas preces citai dalībvalstij, nevis tai, no kuras preces ir nosūtītas vai transportētas.”

8. Sestās direktīvas 28.c panta A daļa nosaka, ka Kopienas iekšējās preču piegādes starp divām dalībvalstīm ar nodokli netiek apliktas:

7. Sestās direktīvas 28.b panta A daļa nosaka darījumu vietu. Šī tiesību norma ir šāda (fragmentāri):

“Neietekmējot citus Kopienas noteikumus un saskaņā ar nosacījumiem, kas tajos izklāstīti, lai nodrošinātu turpmāk paredzēto atbrīvojumu pareizu un godīgu piemērošanu un novērstu jebkuru nodokļu nemaksāšanu, nodokļu apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu, dalībvalstis atbrīvo no nodokļiem:

“1. Par Kopienas iekšējās preču iegādes vietu uzskata vietu, kur preces atrodas laikā, kad beidzas to sūtīšana vai transportēšana personai, kas tās iegādājas.

a) piegādātās preces, kā tās definētas 5. pantā un 28.a panta 5. punkta a) apakšpunktā, ko nosūtījis vai transportējis pārdevējs vai kāds viņa vārdā, vai persona, kas ārpus 3. pantā minētās teritorijas, bet Kopienas iekšienē preces

iegādājusies citam nodokļu maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļu maksātāja, kura attiecīgi darbojas dalībvalstī, kas nav preču sūtījuma vai transportēšanas sākumpunkts.

dod tiesības rīkoties ar lietu kā ar savu. Tiesības rīkoties ar lietu uzņēmējs var nodot pats vai ar viņa pilnvarotas personas starpniecību.

[..”

[..]

B — *Valsts tiesiskais regulējums*

7. Piegāde ir notikusi vietā, kur lieta atrodas tiesību rīkoties ar to nodošanas brīdī.

9. Pamata prāvā piemērojamais tiesiskais regulējums atrodams Austrijas likumā *Umsatzsteuergesetz 1994* redakcijā, kas bija spēkā pirms 2000. gada nodokļu reformas⁴ (1994. gada Pievienotās vērtības nodokļa likums, turpmāk tekstā — “*UStG 1994*”).

8. Ja piegādes priekšmets ir nosūtīts vai transportēts pircējam vai tā pilnvarotai trešai personai, piegāde tiek uzskatīta par notikušu vietā, kurā sākas transportēšana vai kurā priekšmets ir nodots ekspeditoram, pārvadātājam vai fraktētājam. Nosūtīšana ir uzņēmēja veikts priekšmeta pārvadājums trešai personai ar pārvadātāja vai fraktētāja starpniecību vai šāda pārvadājuma nodrošināšana ar ekspeditora starpniecību.”

10. *UStG 1994* 3. panta 1., 7. un 8. punkts nosaka:

“1. Piegādes ir darījumi, ar kuriem uzņēmējs pircējam vai tā pilnvarotai trešai personai

11. *UStG 1994* 3. panta 8. punkts ir grozīts ar *Steuerreformgesetz 2000*, lai atbilstoši likumdevēja sniegtajiem paskaidrojumiem saskaņotu to ar Sestās direktīvas 8. panta

⁴ — *BGBI. I*, Nr. 106/1999.

1. punkta a) apakšpunktu, un tas turpmāk ir izteikts šādi:

“Ja piegādes priekšmetu transportē vai nosūta piegādātājs vai pircējs, piegādi uzskata par notikušu, kad sākas transportēšana vai nosūtīšana pircējam vai tā pilnvarotai trešai personai. Nosūtīšana ir priekšmeta pārvadāšana, ko veic pārvadātājs vai fraktētājs, vai pārvadāšana, kas tiek nodrošināta ar ekspeditora starpniecību. Nosūtīšana sākas ar priekšmeta nodošanu ekspeditoram, pārvadātājam vai fraktētājam.”

12. *UStG 1994* 12. pants, kas attiecas uz kā priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu, paredz:

“Uzņēmējs var atskaitīt šādas priekšnodokļa summas:

1) nodokļus, ko citi uzņēmēji ir atsevišķi uzrādījuši vienā viņam adresētā rēķinā (11. pants) par piegādēm vai citiem darījumiem, kas veikti Austrijā viņa uzņēmumam [..].”

III — Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

13. 1996. un 1997. gadā Austrijā reģistrēta firma *K GmbH* (turpmāk tekstā — “*K*”), pamatojoties uz līgumiem uz gadu, ik mēnesi pārdeva noteiktu daudzumu krāsainā metāla ar piegādes noteikumiem “*frei Arnoldstein, EG-verzollt, versteuert, mit LKW*” (piegāde Arnoldšteina, muitots ES, aplikts ar nodokļiem, ar kravas automašīnu), prasītājam pamata prāvā, arī Austrijā reģistrētai firmai *EMAG Handel Eder OHG* (turpmāk tekstā — “*EMAG*”). *K* savukārt krāsaino metālu iegādājās no Itālijā un Nīderlandē reģistrētām sabiedrībām. Prece ikreiz tika uzglabāta muitas noliktavā Roterdamā vai Triestā. No turienes ekspeditori *K* uzdevumā pēc *EMAG* norādījumiem kravu nogādāja tās noliktavā vai attiecīgi klientiem. *K* izsniedza *EMAG* rēķinu par piegādēm, pieskaitot 20 % PVN. Taču *Finanzamt* (Finanšu pārvalde) *EMAG* atteica to atskaitīt kā samaksātu priekšnodokli. *Finanzamt* uzskata, ka *K* nebija tiesību izrakstīt rēķinu *EMAG*, iekļaujot tajā PVN, jo, tā kā preces *EMAG* tika transportētas no Itālijas vai attiecīgi Nīderlandes, šis darījums ir uzskatāms par Kopienas iekšējo preču piegādi un tam neuzliek PVN.

14. *EMAG* pret to iebilda, jo uzskata, ka piegāde no Nīderlandes vai attiecīgi Itālijas uz Austriju ar ekspeditora starpniecību ir veikta vienīgi pēc *K* pasūtījuma. Tādējādi preču piegāde no citas dalībvalsts attiecas

tikai uz attiecībām starp *K* un tās piegādātāju. Turpretī *K* organizētā gala piegāde *EMAG* uzskatāma par iekšzemes preču piegādi, kas apliekama ar nodokli, tādējādi uz to attiecas priekšnodoklis.

arī tad, ja vairāki uzņēmumi noslēdz vienas un tās pašas preces piegādes darījumu un ja šie dažādie piegādes darījumi tiek veikti ar vienu vienīgu preču pārvietošanu?

15. *Finanzlandesdirektion für Kärnten* (Kārintijas pavalsts finanšu direkcija) noraidīja *EMAG* sūdzību kā nepamatotu. Pēc tās uzskatiem saskaņā ar *UStG 1994* 3. panta 8. daļu no nodokļa atbrīvoto Kopienas iekšējo piegāžu vieta ir Nīderlande vai Itālija, jo prece ikreiz tika nodota pārvadātājam Roterdamā vai Triestā un no turienes transportēta uz Austriju firmai *EMAG*.

- 2) Vai atsevišķas piegādes var uzskatīt par Kopienas iekšējām piegādēm, kas atbrīvotas no nodokļa, ja atsevišķi uzņēmumi noslēdz piegādes darījumus par vienu un to pašu preci un ja šie atsevišķie piegādes darījumi tiek veikti ar vienu preču pārvietošanu?

16. Šis *Finanzlandesdirektion für Kärnten* lēmums ir pamata prāvas priekšmets Austrijas *Verwaltungsgerichtshof*. *Verwaltungsgerichtshof* Tiesai ir uzdevusi šādus prejudiciālos jautājumus:

- 1) Vai Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu — kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmais teikums ir jāinterpretē tā, ka vieta, no kuras prece ir nosūtīta vai transportēta, ir uzskatāma par noteicošo

- 3) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai par otrās piegādes nosūtīšanas vietu ir jāuzskata vieta, no kuras prece faktiski ir nosūtīta, vai arī vieta, kur beidzas pirmā piegāde?

- 4) Vai, lai atbildētu uz pirmo, otro un trešo jautājumu, ir svarīgi, kura persona ir tiesīga rīkoties ar precēm to pārvietošanas laikā?

IV — Lietas dalībnieku argumenti

17. Tiesvedības laikā Tiesā savus apsvērumus izteica EMAG, Austrijas, Apvienotās Karalistes un Itālijas valdības, kā arī Komisija. Visi lietas dalībnieki uzskata, ka secīgu darījumu gadījumā tikai vienu preču piegādi var uzskatīt par Kopienas iekšējo piegādi, kas atbrīvota no nodokļa. Tāpat domas nedalās arī par to, ka šajā konkrētajā gadījumā par atbrīvotām no nodokļa Sestās direktīvas izpratnē uzskatāmas attiecības starp Nīderlandes vai Itālijas piegādātājiem un K, tādējādi attiecībās ar EMAG vairs nevar būt runa par Kopienas iekšējo preču piegādi.

18. Tomēr par atbildēm uz prejudiciālajiem jautājumiem lietas dalībnieki izsakās dažādi. EMAG un Apvienotās Karalistes valdība uzskata, ka secīgu darījumu gadījumā par Kopienas iekšējo preču piegādi, kas atbrīvota no nodokļa, vienmēr uzskatāma pirmā piegāde, bet Austrijas un Itālijas valdība un Komisija uzskata, ka katrā gadījumā ir atsevišķi jāizvērtē tas, kura no piegādēm ir atzīstama konkrētajā gadījumā par Kopienas iekšējo preču piegādi, kas atbrīvota no nodokļa.

V — Juridiskais vērtējums

A — Iepriekšēja piezīme par noteikumiem par tirdzniecības darījumu starp dalībvalstīm aplūkšanu ar nodokli

19. Preču pārvietošana iekšzemē apliekama ar PVN (Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts). Bet, ja preces piegādā pircējam Kopienā no trešām valstīm, ar nodokli ir apliekama nevis piegāde, bet gan ieviešana Kopienas teritorijā (Sestās direktīvas 2. panta 2. punkts un 7. pants).

20. Attiecībā uz Kopienas iekšējo starpvalstu tirdzniecību ar Direktīvas 91/680/EEK pagaidu režīmu nodokļu uzlikšanai tirdzniecībā starp dalībvalstīm (XVIa sadaļa) ir ieviests jauns nodokļu objekts — Kopienas iekšējā preču iegāde. Lai labāk saprastu šo vēl joprojām spēkā esošo normu, jāsniedz īss atskats vēsturē.

21. Pirms Kopienas iekšējās preču iegādes ieviešanas starpvalstu preču piegādes Kopienā tika apliktas ar nodokli līdzīgi kā citi starptautiski darījumi. Pēc vispārīgajiem noteikumiem piegāde bija apliekama ar nodokli piegādes vietā Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē, tātad

nosūtīšanas vietā apliekama ar nodokli piegāde, tomēr izvešanas gadījumā bija atbrīvota no nodokļa. Tādējādi piegāde ar PVN tika aplikta pēc ieviešanas ceļamērķa valstī. Lai iekasētu PVN, bija jāveic robežkontrole.

tiks maksāts kā patēriņa nodoklis tajā dalībvalstī, kurā notiek gala patēriņš. Lai to nodrošinātu, ar Direktīvu 91/680 ievieš tirdzniecībai starp dalībvalstīm kā jaunu nodokļa objektu Kopienas iekšējo iegādi (Sestās direktīvas 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkts). Tātad šajā gadījumā ar nodokli tiek aplikta ieguvēja preču saņemšana dalībvalstī, kurā precī ievēd. Šis nodokļa objekts aizstāja līdzšinējo nodokļa uzlikšanu importam.

22. Iekšējā tirgus attīstības gaitā bija jāatceļ šī aplikšanas ar nodokli forma un līdz ar to arī kontroles nodokļu uzlikšanai uz iekšējām robežām⁵. Tomēr reforma neieguva tādus apmērus, lai noteikumus par preču iekšzemes piegādi attiecinātu arī uz preču tirdzniecību starp divām dalībvalstīm. Tas nozīmētu, ka PVN pienāktos nevis, kā līdz šim, tai valstij, kurā precī ievēd, bet gan tai valstij, no kuras precī izved. Tirdzniecībā dalībvalsts iekšienē piegāde ir vispārīgi ar nodokli aplikama darbība (Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts). Ar nodokli aplikamā darījuma vieta šeit ir vieta, kurā preces atrodas nosūtīšanas saņēmējam sākumā (Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkts).

24. Lai turklāt novērstu dubultu aplikšanu ar nodokli, tiesības aplikēt ar nodokli, kā to jau iepriekš ir minējis ģenerālvokāts Ruiss-Harabo Kolomers [*Ruiz-Jarabo Colomer*] lietā *Lipjes*, tiek koordinētas tā, ka attiecībā uz darījumu Kopienā tur, kur beidzas vienas tiesības, sākas citas⁶.

23. Saskaņā ar pagaidu režīmu līdzšinējais nodokļu suverenitātes sadalījums starp dalībvalstīm paliek neskarts. PVN arī turpmāk

25. Tā kā saskaņā ar spēkā esošo pagaidu režīmu Kopienas iekšējā preču iegāde tiek aplikta ar nodokli preces ceļamērķa valstī, izcelsmes valstī attiecīgā Kopienas iekšējā piegāde jāatbrīvo no nodokļa (Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) apakšpunkts). Tā kā Kopienas iekšējā preču iegāde aizstāj nodokļa

5 — Sal. ar Direktīvas 91/680/EEK otro apsvērumu.

6 — Ģenerālvokāta Damaso Ruiss-Harabo Kolomera 2004. gada 13. janvāra secinājumi lietā C-68/03 *Staatssecretaris van Financiën/D. Lipjes* (2004. gada 27. maija spriedums, Krājums, I-5879. lpp., 35. punkts).

uzlikšanu importam, Kopienas iekšējās preču piegādes atbrīvojums aizstāj eksporta atbrīvojumu.

trācija arī preču transportēšanu no Nīderlandes/Itālijas, ko faktiski veica *K*, uzskata par otro piegādi.

B — *Par otro prejudiciālo jautājumu*

26. Abi pirmie prejudiciālie jautājumi ir cieši savstarpēji saistīti. Turklāt otrais jautājums ir būtiskāks un tāpēc uz to jāsniedz atbilde vispirms. Tā nozīmīgums kļūst skaidrs, tikai izprotot, kā Austrijas finanšu administrācija acīmredzami vēlas kvalificēt secīgu darījumu norisi.

27. Tā uzskata abas norises, kas veido secīgu darījumu, par Kopienas iekšējām preču piegādēm, kas ir atbrīvotas no nodokļa. Pirmā no nodokļa atbrīvotā Kopienas iekšējā preču piegāde ir Nīderlandes vai, attiecīgi, Itālijas uzņēmumu un Austrijas uzņēmuma *K* darījums, otrā no nodokļa atbrīvotā Kopienas iekšējā preču piegāde ir Austrijas uzņēmuma *K* un otra Austrijas uzņēmuma *EMAG* darījums. No tiesību viedokļa ar šīm abām patstāvīgajām piegādēm tomēr notiek viena preču pārvietošana no Nīderlandes/Itālijas uz Austriju. Lai arī Austrijā reģistrēto *K* un *EMAG* darījumu varētu uzskatīt par Kopienas iekšējo, t.i., robežu šķērsojošu, no nodokļa atbrīvotu piegādi, finanšu adminis-

28. Šajā sakarā *Verwaltungsgerichtshof* ar otro jautājumā vēlas uzzināt, vai secīgos darījumos tiešām abas piegādes ir no nodokļa atbrīvotas Kopienas iekšējās preču piegādes, lai gan ir notikusi tikai viena transportēšana.

29. Minētais finanšu administrācijas secīgu darījumu iedalījums ir pretrunā Sestās direktīvas XVIa sadaļā noteikto īpašo noteikumu nodokļu uzlikšanai Kopienas iekšējo preču piegādēm mērķiem. Šo noteikumu mērķis ir koordinēt dalībvalstu jurisdikcijas uzlikt nodokļus Kopienas iekšējo preču piegādēm. Robežu šķērsojošām piegādēm nodoklis ir jāuzliek tikai vienu reizi — atšķirīgi no darījumiem iekšzemē — ceļamērķa valstī.

30. Lai ievērotu šo mērķi, šajos apstākļos tikai viena no piegādēm ir jāuzskata Kopienas iekšējo preču piegādi, kas atbrīvota no nodokļa, proti, tā, kas ir saistīta ar Kopienas iekšējo preču iegādi. Turpretī visi darījumi

pirms un pēc tam ir iekšzemes piegādes, kam pēc vispārīgiem noteikumiem nodoklis uzliekams tajā valstī, kurā šīs piegādes tika veiktas.

atbrīvotas Kopienas iekšējās preču piegādes. Tādējādi vispirms ir notikusi Nīderlandes/Itālijas piegādātāja no nodokļa atbrīvota Kopienas iekšējā piegāde *K*. Attiecīgi *K* iegāde Austrijā būtu ar nodokli apliekama Kopienas iekšējā preču iegāde. Šīs piegādes vieta atbilstoši 28.b panta A daļas 1. punktam ir vieta, kur preces atrodas laikā, kad beidzas to nosūtīšana vai transportēšana ieguvējam.

31. Starpvalstu darījumu gadījumā Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) apakšpunktu noteiktā no nodokļa atbrīvotā Kopienas iekšējā preču piegāde precīzi atbilst ar nodokli apliekamai Kopienas iekšējai preču iegādei. Ja ir notikusi tikai viena preču pārvietošana pāri dalībvalsts robežai, tad var būt tikai no nodokļa atbrīvota piegāde vienā valstī un viena ar nodokli apliekama iegāde otrā valstī. Tādējādi ir nodrošināts, ka nevainojami darbojas dalībvalstu jurisdikcijas koordinēšana, kas ir Sestās direktīvas XVIa sadaļā ietvertu noteikumu mērķis, un Kopienas iekšējām preču piegādēm nodoklis ne tikai netiek uzlikts vairākkārt, bet tās arī nevar izvairīties no nodokļiem (nodokļu neitralitāte). Tādos apstākļos kā šie, kur ir iesaistītas vairākas personas un tās uzskatāmas par ieguvējām, lai noteiktu dalībvalstu nodokļu kompetenci, ir precīzi jānosaka, vai preču pārvietošana pāri robežai pieder pie piegādes vai iegādes procesa.

33. Lai arī *K* piegādi *EMAG* uzskatītu par no nodokļa atbrīvotu Kopienas iekšējo preču piegādi, šīs piegādes vietai obligāti atkal vajadzētu atrasties kādā citā dalībvalstī, bet ne Austrijā. Šajā gadījumā tā varētu būt tikai Nīderlande vai attiecīgi Itālija. Tātad šajā piegādātāju ķēdē *K* šīs pašas preces vēlreiz no Nīderlandes vai attiecīgi Itālijas transportētu uz Austriju, lai gan tā preces jau Austrijā Sestās direktīvas izpratnē ir Kopienas ietvaros iegādājusies.

32. Turpmākie apsvērumi parāda, kādas aplamības rodas, ja tādā gadījumā kā pamata prāvā pieņem, ka pastāv divas no nodokļiem

34. Šādi organizētas otrās Kopienas iekšējās preču piegādes gadījumā noslēgumā notiktu vēl viena — *EMAG* — Kopienas iekšējā preču iegāde, kam saskaņā ar Sestās direktīvas 28.a panta 1. punkta a) apakšpunktu ir jāuzliek nodoklis. Transportēšanas fiktīvā dubulto-

šana ir ne vien mākslīgi radīta, bet tā noved arī pie dubultas nodokļa uzlikšanas, jo vienas un tās pašas preces Austrijā divreiz ir ar nodokli apliekams Kopienas iekšējās preču iegādes priekšmets.

35. Tādējādi uz otro jautājumu ir jāatbild, ka tikai viena no vairākām piegādēm ir uzskatāma par no nodokļa atbrīvotu Kopienas iekšējo preču piegādi, ja vairāki uzņēmēji noslēdz piegādes līgumus par vienām un tām pašām precēm un piegādes tiek veiktas ar vienu vienīgu preču pārvietošanu; turklāt par Kopienas iekšējo preču piegādi uzskatāma tā piegāde, kas ir pretnostatāma Kopienas iekšējai iegādei Sestās direktīvas 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta nozīmē.

37. Finanšu administrācijas uzskata, ka par piegādes vietu ikreiz uzskatāma faktiskā nosūtīšanas vieta Nīderlandē vai attiecīgi Itālijā. No tās viedokļa tas nozīmē, ka abas piegādes ir no nodokļa atbrīvotas Kopienas iekšējās preču piegādes. Pēdīgi šis secinājums ir pamatots ar Sestās direktīvas 8. pantu.

38. Kā jau ir konstatēts atbildē uz otro jautājumu, tomēr šāda veida preču pārvietošanas pāri robežai gadījumā pastāv tikai viena no nodokļa atbrīvota Kopienas iekšējā piegāde. Tādējādi uz pirmo jautājumu jāatbild, ka Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunktā minētā nosūtīšanas sākuma vieta nav nozīmīga abu piegādes attiecību vērtējumam, ja vairāki uzņēmēji noslēdz piegādes līgumu par vienām un tām pašām precēm un vairāki piegādes darījumi tiek izpildīti ar vienu vienīgu preču pārvietošanu.

C — Par pirmo prejudiciālo jautājumu

36. Pirmā jautājuma mērķis ir noskaidrot abu piegāžu vietu saskaņā ar Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunktu. Ņemot vērā pamata prāvas būtību, jautājums ierobežojams tādējādi, ka tas attiecas tikai uz secīgiem darījumiem, kas attiecas uz divām dalībvalstīm.

39. Atbilstoši Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta tekstam ir gan iespējams par piegādes vietu uzskatīt Nīderlandi vai attiecīgi Itāliju, gan līgumattiecībās starp Nīderlandes vai attiecīgi Itālijas piegādātāju un *K*, gan starp *K* un *EMAG*, jo tiešām

transportēšanas sākumā prece atradās šajās dalībvalstīs. Tomēr šāda interpretācija būtu pretrunā Sestās direktīvas XVIa sadaļas nosacījumiem par Kopienas iekšējo preču iegādi.

iekšējā darījuma noteicošais apgrozījums ir Kopienas iekšējā iegāde. Šī apgrozījuma vietu regulē 28.b panta A un B daļa, kas līdz ar to atšķiras no vispārīgā 8. panta regulējuma par preču piegādi dalībvalsts iekšienē.

40. Tātad, lai noteiktu, kura ir no nodokļa atbrīvota Kopienas iekšējā preču piegāde, noteicošā nav vieta, kura faktiski bija transportēšanas sākumpunkts un līdz ar to ir piegādes vieta atbilstoši Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunktam. Lielāka nozīme ir tam, kuras piegādes rezultātā ir notikusi Kopienas iekšējā preču iegāde Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta nozīmē. Šī piegāde tad arī uzskatāma par Kopienas iekšējo preču piegādi, kas atbrīvota no nodokļa.

43. Tātad uz pirmo prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka nosūtīšanas sākumpunkts Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē nav noteicošs tam, vai piegāde secīgu darījumu ietvaros, kā šajā gadījumā, uzskatāma par Kopienas iekšējo preču piegādi, kas atbrīvota no nodokļa.

41. Piegādes, kas secīgos darījumos notiek pirms un pēc Kopienas iekšējās preču iegādes, turpretī uzskatāmas par iekšzemes piegādēm nosūtīšanas valstī vai ceļamērķa valstī, kur piegādes vietu nosaka saskaņā ar Sestās direktīvas 8. pantu.

D — *Par trešo prejudiciālo jautājumu*

42. Atbilstoši minētajam Tiesa spriedumā lietā *Lipjes*⁷ ir paskaidrojusi, ka Kopienas

44. Trešais jautājums uzdots tikai gadījumam, ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstipriņoša. Atbilde uz pirmo jautājumu parādīja, ka Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunktu nevar interpretēt tā, ka vairākas piegādes robežas šķērsojošu secīgu

7 — 2004. gada 27. maija spriedums lietā C-68/03 *Lipjes* (Krājums, I-5879. lpp., 25. punkts).

darījumu ietvaros var uzskatīt par Kopienas iekšējām preču piegādēm, tikai pamatojoties uz faktisko piegādes vietu šīs tiesību normas izpratnē.

45. Tomēr šī konstatējuma dēļ atbilde uz trešo jautājumu nezaudē savu nozīmi pamata prāvas strīdā par tiesībām. Proti, 8. pants ir piemērojams pamatā iekšzemes piegādēm, kas ir notikušas gan pirms, gan pēc Kopienas iekšējās preču piegādes.

46. Piemērojot 8. pantu piegādēm, kas ir notikušas pirms Kopienas iekšējās preču iegādes tikai nosūtīšanas valstī, nav nekādu īpatnību.

47. Turpretim situācija atšķiras, ja iekšzemes piegāde noslēdzas ar Kopienas iekšējo preču iegādi. Ja prece no personas, kas veikusi Kopienas iekšējo iegādi (šajā gadījumā *K*), tiek piegādāta trešai personai tajā pašā dalībvalstī (šajā gadījumā *EMAG*), tad par piegādes vietu atšķirībā no Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta nevar uzskatīt vietu, kur prece faktiski atradās nosūtīšanas vai transportēšanas sākumā (šajā gadījumā Nīderlande vai attiecīgi Itālija).

48. Šajā sakarā vairāk uzmanība ir jāpievērš tam, ka tieši ceļamērķa valstī (šeit — Austrija) ir notikusi Kopienas iekšējā preču iegāde. Tādējādi par piegādes vietu, kas seko šai iegādei, atbilstoši jāuzskata šī ceļamērķa valsts.

49. Pie šī rezultāta var nonākt divējādi. Pirmkārt, iegādei sekojošo piegādi varētu uzskatīt par Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunktā minēto gadījumu (tā saucamā piegāde nepārvietojot). Tā atbilst šim gadījumam, jo transportēšana pāri robežai jau ir pieskaitīta pie Kopienas iekšējās preču piegādes, un to vairs nevar pieskaitīt citām piegādēm.

50. Otrkārt, varētu analogi piemērot Sestās direktīvas 8. panta 2. punktu. Šī tiesību norma nosaka īpašu regulējumu piegādes vietas noteikšanai, ja prece pēc importētāja norādījuma no trešās valsts tiek nosūtīta uz Kopieni. Tādā gadījumā piegādes vieta nav faktiskā nosūtīšanas vieta trešajā valstī, bet gan dalībvalsts, kurā precī iaved. Tā kā importa vietā praktiski stājas Kopienas iekšējā preču iegāde, arī šis risinājums šķiet pieņemams.

51. Visbeidzot, tā kā abi risinājumi noved pie tā, ka piegādes vieta ir dalībvalstī, kurā notiek iepriekšēja Kopienas iekšējā preču iegāde, nav nepieciešams izšķirt, kuram risinājumam dodama priekšroka.

52. Tādējādi uz trešo jautājumu jāatbild, ka šāda veida secīgu darījumu ietvaros, par piegādes vietu, kas seko pēc Kopienas iekšējās preču iegādes, nav uzskatāma vieta, no kuras prece faktiski ir nosūtīta. Par piegādes vietu drīzāk ir uzskatāma dalībvalsts, kurā notikusi Kopienas iekšējā preču iegāde.

E — *Par ceturto prejudiciālo jautājumu*

53. Ar ceturto jautājumu, ko *Verwaltungsgerichtshof* uzdod neatkarīgi no atbildēm uz 1.–3. jautājumu, tā vēlas zināt, vai, izvērtējot šos jautājumus, ir nozīme tam, kam ir tiesības rīkoties ar lietu preču pārvietošanas laikā.

54. Kā jau minēts, šāda veida secīgos darījumos par no nodokļa atbrīvotu Kopienas iekšējo preču piegādi uzskatāma tā piegāde, kuras rezultātā tieši notiek Kopienas iekšējā preču iegāde.

55. Saskaņā ar Sestās direktīvas 28.a panta 3. punktu Kopienas iekšējā preču iegāde nozīmē iegūt tiesības rīkoties kā īpašniekam ar kustamu materiālu lietu, ko personai, kas iegādājusies preces, atsūtījis vai atvedis pārdevējs vai kāds viņa vārdā, vai persona, kas iegādājas preces citai dalībvalstij, nevis tai, no kuras preces ir nosūtītas vai transportētas.

56. Tā kā šeit runa ir par faktisku elementu, proti, tiesību rīkoties iegūšanu, shematisks risinājums ir izslēgts. Tādējādi, piemēram, vienmēr pirmās piegādes vai vienmēr pēdējās piegādes attiecības nevar būt izšķirošas. Vairāk jāņem vērā katra atsevišķa gadījuma apstākļi.

57. "Tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu [lietu] kā īpašniekam" ir arī piegādes definīcijas Sestās direktīvas 5. panta 1. punktā centrālais elements. Šajā sakarā Tiesa jau spriedumā lietā *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* ir konstatējusi, ka šajā gadījumā nav jānotiek īpašuma

pārejai nacionālo tiesību izpratnē⁸. Drīzāk pietiek ar to, ka ieguvējs ir tiesīgs ar šo lietu faktiski rīkoties tā, it kā viņš būtu tās īpašnieks. Šie paskaidrojumi atbilstoši attiecas uz Kopienas iekšējās preču iegādes definīciju.

58. Tipiska īpašnieka tiesību izpausme ir tiesības rīkoties ar lietu pēc saviem ieskatiem, it īpaši valdīt pār lietu vai to atsavināt.

59. Kopienas iekšējās preču iegādes noteicošais elements ir ne tikai īpašnieka tiesību iegūšana, bet arī tas, ka prece šķērso robežu. Tāpēc transportam vai tā pasūtīšanai ir jāpiešķir īpaša nozīme. Tas, kurš pasūta transportu, būtībā izšķir jautājumu, kad prece kādā vietā atrodas. Ja transportēšanā iesaistās trešā persona, preces valdītājs tomēr ir pasūtītājs. Preces atrašanās vietas noteikšana ir īpašnieka tiesību izpausme, kas ir noteicoša Kopienas iekšējai preču iegādei.

8 — 1990. gada 8. februāra spriedums lietā C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (*Recueil*, I-285. lpp., 7. un 8. punkts). Skat. arī 2003. gada 6. februāra spriedumu lietā C-185/01 *Auto Lease Holland* (*Recueil*, I-1317. lpp., 32. punkts).

60. Jāsecina, ka Kopienas iekšējo preču iegādi, ja nav citu pierādījumu⁹, ir veicis tas, kurš pasūta transportu un tādējādi tieši vai netieši valda pār precī robežu šķērsojošās pārvietošanas laikā. Vēl viens priekšnoteikums ir, ka transporta pasūtītāja atrašanās vieta nav nosūtīšanas valsts, tas ir, ka viņš nav reģistrēts kā PVN maksātājs nosūtīšanas valstī.

61. Piesaiste atbildībai par transportu šķiet atbilstoša arī tāpēc, ka tas, kura uzdevumā prece tiek nosūtīta un kura valdījumā tā atrodas transportēšanas laikā, vislabāk no visiem piegādātāju ķēdē iesaistītajiem uzņēmējiem ir informēts par sākumpunktu un ceļamērķi. Robežu šķērsojošās preču piegādes gadījumā šim uzņēmējam ir īpaša atbildība par pareizu nodokļu uzlikšanu pārrobežu darījumam.

62. Tomēr izņēmuma gadījumā transporta pasūtīšanas kritēriju nevar izmantot, ja precī nosūta ķēdes pirmais piegādātājs (šajā gadījumā — *K* piegādātājs Nīderlandē vai attie-

9 — Varētu būt, ka ligumslēdzēji nosaka, ka nodoklis ir jāmaksā citai personai, nevis tai, kas pasūtījusi transportu. Tā *K* un *EMAG* varēja vienoties, ka *EMAG* ir Kopienas iekšējās preču iegādes PVN maksātājs Austrijā. Šādas vienošanās tieši ir minētas, piemēram, Sestās direktīvas 28.c panta E daļas 3. punkta piektajā ievilkumā (ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 1992. gada 14. decembra Direktīvu 92/111, OV L 384, 47. lpp.) tā sauktā trijstūra darījuma ietvaros. (Sīkāk par trijstūra darījumiem skat. turpmāk 65. un turpmākos punktus.)

cīgi Itālijā) pats vai arī tas tiek darīts viņa uzdevumā. Skaidrs ir tas, ka piegādātājs/atsavinātājs vienlaicīgi nevar būt arī ieguvējs. Pirmais piegādātājs ar transporta pasūtīšanu neiegūst arī (jaunas) īpašnieka tiesības, bet gan tikai īsteno tam jau piemītošās tiesības.

mām var uzrādīt un ņemt vērā kā priekšnodokli.

63. Šādā gadījumā Kopienas iekšējā preču iegādi var īstenot tikai viens no sekojošajiem saņēmējiem. Lai nodrošinātu efektīvu nodokļu uzlikšanu, tiek ieteikts šajā gadījumā tiešo saņēmēju no pirmā piegādātāja uzskatīt par Kopienas iekšējās iegādes nodokļa parādnieku arī tad, ja prece faktiski netiek transportēta viņam, bet gan pēdējam saņēmējam piegādes ķēdē.

65. To, ka ieteiktais risinājums atbilst Sestās direktīvas XVIa sadaļas sistēmai, apliecina salīdzinājums ar Sestās direktīvas 28.c panta E daļas 3. punkta īpašo regulējumu tā saucamajiem trijstūra darījumiem. Trijstūra darījums būtībā ir secīgu darījumu īpaša forma, kur piegādes ķēdi veido uzņēmumi no vismaz trīs dalībvalstīm.

64. Tātad tikai pirmais piegādātājs, pamatojoties uz viņa pasūtīto transportu, zina, ka pastāv no nodokļa atbrīvota Kopienas iekšējā preču piegāde. Tāpēc viņš savam saņēmējam (šajā gadījumā — *K*) rēķinā neiekļauj PVN, no kā nenovēršami šim pirmajam saņēmējam izriet pienākums uzlikt nodokli Kopienas iekšējo preču iegādei. Turpretī visās sekojošajās piegādes attiecībās PVN bez problē-

66. Vienkāršoti šis īpašais regulējums nosaka, ka starpnieks, kas veic ar nodokli apliekamu iegādi ceļamērķa valstī tāpēc, ka pasūtījis transportu, var tikt atbrīvots no nodokļa, ja viņš nav reģistrēts šajā ceļamērķa valstī, un tā vietā tur reģistrētais gala saņēmējs tiek noteikts kā nodokļa parādnieks¹⁰. Šis īpašais regulējums apstiprina šeit piedāvāto (vienkāršu) secīgu darījumu kvalifikāciju, proti, ka parasti Kopienas iekšējo preču iegādi veic tas, kas pasūta transportu.

10 — Tas novērš praktiskus sarežģījumus nodokļu iekasēšanā, jo nerezidents ceļamērķa valstī parasti nebūs reģistrēts kā PVN maksātājs.

VI — Secinājumi

67. Nobeigumā iesaku uz *Verwaltungsgerichtshof* iesniegtajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

- 1) Ja vairāki uzņēmēji noslēdz piegādes līgumus par vienu un to pašu lietu un šie piegādes darījumi tiek izpildīti ar vienu vienīgu preču pārvietošanu, par Kopienas iekšējo preču piegādi, kas ir atbrīvota no nodokļa, ir jāuzskata tikai viena no vairākām piegādēm; turklāt Kopienas iekšējā preču piegāde ir tā piegāde, kas ir saistīta ar Kopienas iekšējo preču iegādi Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē;
- 2) nosūtīšanas sākuma vieta Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē nav noteicoša tam, vai piegāde šādu secīgu darījumu ietvaros uzskatāma par Kopienas iekšējo preču piegādi, kas atbrīvota no nodokļa;
- 3) tādā situācijā kā pamata prāvā par piegādes vietu, kas seko Kopienas iekšējai preču iegādei, nav uzskatāma vieta, no kuras prece faktiski ir nosūtīta. Drīzāk piegādes vieta ir dalībvalstī, kurā notikusi Kopienas iekšējā preču iegāde;
- 4) ja nav citu pierādījumu, lai noteiktu personu, kas šādu secīgu darījumu ietvaros veic Kopienas iekšējo preču iegādi, izšķiroša nozīme ir tam, kas lietu transportē vai attiecīgi kura uzdevumā tā tiek transportēta, un kam ir tiesības rīkoties ar lietu transportēšanas laikā.