



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2018. gada 19. decembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) un iii) punkts – 3. panta 1. punkts – Akcīzes preču iegādes Kopienas iekšienē – 138. panta 1. punkts un 2. punkta b) apakšpunkts – Piegādes Kopienas iekšienē – Vienota pārvadājuma ietvaros veikti ķēdes darījumi – Pārvadājuma attiecināšana – Pārvadājums atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā – Ietekme uz iegādes Kopienas iekšienē kvalifikāciju

Lietā C-414/17

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2017. gada 29. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 10. jūlijā, tiesvedībā

AREX CZ a.s.

pret

Odvolací finanční ředitelství,

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: septītās palātas priekšsēdētājs T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], kas pilda ceturtās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši K. Jirimēe [*K. Jürimäe*] (referente), K. Likurģs [*C. Lycourgos*], E. Juhāss [*E. Juhász*] un K. Vajda [*C. Vajda*],

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

sekretārs: M. Aleksejevs [*M. Alekseev*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2018. gada 13. jūnija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Odvolací finanční ředitelství* vārdā – T. Rozehnal, D. Jeroušek un D. Švancara, pārstāvji,
- Čehijas Republikas valdības vārdā – J. Vlácil, O. Serdula un M. Smolek, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – L. Lozano Palacios un Z. Malůšková, kā arī R. Lyal, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2018. gada 25. jūlija tiesas sēdē,

* Tiesvedības valoda – čehu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu 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”) 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) un iii) punktu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp AREX CZ a.s. (turpmāk tekstā – “Arex”) un *Odvolací finanční ředitelství* (Finanšu pārvalde, kas kompetenta pārsūdzību jomā, Čehijas Republika) (turpmāk tekstā – “Finanšu pārvalde”) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN), kas attiecas uz tādas degvielas iegādēm no Čehijas Republikas piegādātājiem, kura no Austrijas uz Čehijas Republiku transportēta atliktās nodokļa maksāšanas režīmā, atskaitīšanu, ko ir veicis Arex.

Athilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

PVN direktīva

- 3 PVN direktīvas 36. apsvērumā ir noteikts:

“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 procedūram un pienākumiem attiecībā uz šādu preču nosūtīšanu uz galamērķi citā dalībvalstī, kā tas paredzēts Padomes Direktīvā 92/12/EEK (1992. gada 25. februāris) par vispārīgu režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību [(OV 1992, L 76, 1. lpp.), kurā pēdējoreiz grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 2004/106/EK (2004. gada 16. novembris) (OV 2004, L 359, 30. lpp.).”

- 4 Saskaņā ar PVN direktīvas 2. pantu:

“1. PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

- 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 tiesību 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, kurā grozījumi ir izdarīti ar Direktīvu 2004/106,] 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. Par “akcīzes precēm” uzskata energoproduktus, alkoholu un alkoholiskos dzērienus, kā arī tabakas izstrādājumus, kā definēts spēkā esošajos Kopienas tiesību aktos, bet ne gāzi, ko piegādā, izmantojot dabasgāzes sadales sistēmu, un elektrību.”

5 PVN direktīvas 3. panta 1. un 2. punktā ir noteikts:

“1. Atkāpjoties no 2. panta 1. punkta b) [apakšpunkta] i) punkta, PVN neuzliek šādiem darījumiem:

- a) preču iegādei Kopienas iekšienē, ko veic nodokļa maksātājs vai juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, ja saskaņā ar 148. un 151. pantu šādu preču piegāde iegādes dalībvalsts teritorijā būtu atbrīvota no nodokļa;
- b) to preču iegādei Kopienas iekšienē, kas nav minētas a) apakšpunktā un 4. pantā un kas nav jauni transportlīdzekļi vai akcīzes preces, un ja šo preču iegādi veic nodokļa maksātājs savam lauksaimniecības, mežsaimniecības vai zivsaimniecības uzņēmumam saskaņā ar vienotas likmes režīmu lauksaimniekiem, vai ja šo preču iegādi veic nodokļa maksātājs, kurš veic vienīgi tādu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, attiecībā uz ko PVN nav atskaitāms, vai juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja.

2. Šā panta 1. punkta b) [apakšpunkta] piemēro vienīgi tad, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

- a) kārtējā kalendārajā gadā preču iegādes kopējā vērtība, kas iegādātas Kopienas iekšienē, nepārsniedz dalībvalstu noteikto robežvērtību, kura ir vismaz 10 000 [EUR] vai līdzvērtīga summa valūtā;
- b) iepriekšējā kalendārajā gadā to preču iegādes kopējā vērtība, kas iegādātas Kopienas iekšienē, nav pārsnigusi a) apakšpunktā paredzēto robežvērtību.

Robežvērtība, ko izmanto kā atsauci, ir to preču iegādes kopējā vērtība, kuras iegādātas Kopienas iekšienē, kā minēts 1. punkta b) [apakšpunktā], bez PVN, kas maksājams vai samaksāts preču nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalstī.”

6 Šīs direktīvas 20. panta pirmā daļa ir formulēta 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.”

7 Minētās direktīvas 138. pantā ir paredzēts:

“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 [Eiropas Savienībā], ja piegādi veic citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas kā tāda rīkojas dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts.

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 [Savienības] 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, kurā grozījumi ir izdarīti ar Direktīvu 2004/106,] 7. panta 4. un 5. punktu vai 16. pantu;

[..].”

- 8 PVN direktīvas 139. panta 1. punkta otrajā daļā ir noteikts:

“Tāpat [138. panta 1. punktā paredzētais] 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.”

Direktīva 92/12 un Direktīva 2008/118/EK

- 9 Direktīva 92/12, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2004/106 (turpmāk tekstā – “Direktīva 92/12”), no 2010. gada 1. aprīļa tika atcelta ar Padomes Direktīvu 2008/118/EK (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu (OV 2009, L 9, 12. lpp.). Ņemot vērā pamatlietā aplūkoto darījumu veikšanas datumus, ir jāņem vērā abas šīs direktīvas.
- 10 Saskaņā ar Direktīvas 92/12 3. panta 1. punkta pirmo ievilkumu un Direktīvas 2008/118 1. panta 1. punkta a) apakšpunktu šīs direktīvas ir piemērojamas it īpaši degvielai.
- 11 Ar minētajām direktīvām ir paredzēti īpaši noteikumi par akcīzes preču apriti Savienības teritorijā atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā. Šie noteikumi ir ietverti Direktīvas 92/12 15.–21. pantā un Direktīvas 2008/118 17.–31. pantā.
- 12 Saskaņā ar Direktīvas 2008/118 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”. Direktīvas 92/12 4. panta c) punktā, kas attiecas uz “atliktās maksāšanas režīmu”, bija ietverta līdzīga definīcija.
- 13 Direktīvas 2008/118 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”. Direktīvas 92/12, kurā bija izmantots jēdziens “reģistrēts tirgotājs”, 4. panta d) punktā tas bija definēts līdzīgi.

Čehijas Republikas tiesības

- 14 Saskaņā ar Likuma Nr. 235/2004 par pievienotās vērtības nodokli 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu redakcijā, kas ir piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – “PVN likums”):

“PVN maksā par:

[..]

- c) preču iegādi par maksu no citas [Savienības] dalībvalsts, ko valsts teritorijā saimnieciskās darbības ietvaros ir veicis nodokļa maksātājs vai juridiska persona, kura nav nodibināta vai izveidota komerc nolūkos, un jauna transportlīdzekļa iegādi par maksu no citas dalībvalsts, ko veic persona, kura nav nodokļa maksātājs.”

- 15 Šī likuma 64. pantā, ar ko Čehijas Republikas tiesību sistēmā ir transponēts PVN direktīvas 138. pants, ir noteikts:

“(1) Preču piegāde uz citu dalībvalsti, ko persona, kurai ir jāmaksā nodoklis, veic par labu personai, kas ir reģistrēta kā PVN maksātāja citā dalībvalstī, ja šīs preces no valsts teritorijas nosūta vai pārvadā persona, kurai ir jāmaksā nodoklis, vai pircējs vai pilnvarota trešā persona, ir atbrīvota no nodokļa ar tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, izņemot preču piegādes personai, kurai par preču iegādi citā dalībvalstī nodoklis nav jāmaksā.

[..]

(3) Akcīzes preču piegāde uz citu dalībvalsti, ko persona, kurai ir jāmaksā nodoklis, veic par labu nodokļu maksātājam, kas nav persona, kura ir reģistrēta kā PVN maksātāja citā dalībvalstī, vai juridiskai personai, kas nav persona, kura ir reģistrēta kā PVN maksātāja citā dalībvalstī, ja šīs preces no valsts teritorijas nosūta vai pārvadā persona, kurai ir jāmaksā nodoklis, vai pircējs vai pilnvarota trešā persona, ir atbrīvota no nodokļa ar tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, ja preču nosūtīšana vai pārvadāšana ir veikta atbilstoši likumam par akcīzes nodokli, un akcīzes nodoklis kļūst iekasējams no pircēja tajā dalībvalstī, kurā tiek pabeigta preču nosūtīšana vai pārvadāšana.

[..]”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 16 *Arex* ir Čehijas Republikā dibināta sabiedrība, kas no divām Čehijas Republikas sabiedrībām iegādājās degvielu no Austrijas.
- 17 Šīs iegādes notika darījumu ķēdes beigās. Tādējādi pamatlietā aplūkoto degvielu *Doppler Mineralöle GmbH*, kas ir Austrijā dibināta sabiedrība, vispirms pārdeva četrām Čehijas Republikā dibinātām sabiedrībām, kuras ir PVN maksātājas (turpmāk tekstā – “pirmie Čehijas Republikas pircēji”). Pēc tam tā secīgi vairākkārt tika pārdota tālāk dažādām Čehijas Republikas sabiedrībām, un visbeidzot tā tika pārdota *Arex*.
- 18 Pirmie Čehijas Republikas pircēji noslēdza līgumu ar sabiedrību *Garantrans s. r. o.*, kas attiecībā uz minētajiem pircējiem veica reģistrēta saņēmēja darbību. Tādējādi akcīzes nodokli par degvielu pirmo Čehijas Republikas pircēju vārdā maksāja *Garantrans*. Šie pircēji nemaksāja PVN saistībā ar šiem darījumiem Čehijas Republikā.
- 19 No Austrijas degviela tika pārvesta uz Čehijas Republiku atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā. Tās pārvadāšanu nodrošināja *Arex*, izmantojot pati savus transportlīdzekļus.
- 20 Pēc nodokļu pārbaudes *Finanční úřad pro Jihočeský kraj* (Dienvidbohēmijas reģiona nodokļu iestāde, Čehijas Republika) (turpmāk tekstā – “nodokļu iestāde”) konstatēja, ka, runājot par taksācijas periodiem, kas attiecas uz 2010. gada janvāri līdz aprīli, septembri, novembri un decembri, *Arex* veiktās iegādes bija iegādes Kopienas iekšienē. Atsaucoties uz 2006. gada 6. aprīļa spriedumu *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232) un 2010. gada 16. decembra spriedumu *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786) un norādot, ka tādu ķēdes darījumu gadījumā, kas ir saistīti tikai ar vienu pārvadājumu Kopienas iekšienē, šo pārvadājumu var attiecināt tikai uz vienu darījumu, šī iestāde uzskatīja, ka vieta, kura *Arex* bija veikusi iegādes, bija Austrijā, nevis Čehijas Republikā. Šī sabiedrība esot ieguvusi tiesības rīkoties ar precēm kā īpašniece Austrijā, tad tā esot uzņēmusies ar šīm precēm saistīto risku un esot veikusi pārvadājumu uz Čehijas Republiku pati savā vārdā.

- 21 Ar septiņiem papildu paziņojumiem par nodokļiem nodokļu iestāde atteica *Arex* tiesības atskaitīt PVN par minētajām iegādēm, ko *Arex* bija kvalificējusi kā iekšējas iegādes, veica PVN korekcijas un noteica šai sabiedrībai naudas sodus.
- 22 Ar 2015. gada 15. jūlija lēmumu Finanšu pārvalde noraidīja sūdzību, ko *Arex* bija iesniegusi par šiem paziņojumiem. Piekrītot nodokļu iestādes secinājumiem, šī pārvalde vispirms noraidīja PVN direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakšpunkta piemērošanu. Pēc tam, atsaucoties uz 2005. gada 14. jūlija spriedumu *British American Tobacco* un *Newman Shipping* (C-435/03, EU:C:2005:464), tā uzsvēra, ka PVN iekasējamība nav saistīta ar akcīzes nodokli. Visbeidzot tā noraidīja *Arex* argumentus, ka atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīma dēļ šai sabiedrībai neesot bijis tiesību pārvadājuma laikā un pirms laišanas brīvā apgrozībā Čehijas Republikā rīkoties ar degvielu kā tās īpašnieci. Tādējādi tā noraidīja arī *Arex* norādīto iespēju vienotu pārvadājumu Kopienas iekšienē sadalīt daļējos pārvadājumos PVN uzlikšanas nolūkā.
- 23 Pēc tam, kad *Krajský soud v Českých Budějovicích* (Česke Budejovices apgabaltiesa, Čehijas Republika) noraidīja *Arex* prasību pret šo lēmumu, tā iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā.
- 24 Iesniedzējtiesā *Arex* apgalvo, ka PVN direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakšpunkts Čehijas Republikas tiesību sistēmā nav ticis pareizi transponēts. Saskaņā ar šo tiesību normu ikviena tādu preču piegāde nodokļu maksātāja vārdā, kas uz citu dalībvalsti pārvestas atbilstoši atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmam, esot atbrīvota no nodokļa kā piegāde Kopienas iekšienē. Ņemot vērā šīs tiesību normas redakciju čehu valodā, *Arex* uzskata, ka citi šajā tiesību normā paredzētie nosacījumi, kas ir atspoguļoti palīgtekstā, kurš sākas ar attieksmes vietniekvārdu “kuru”, ir piemērojami tikai juridiskām personām, kas nav nodokļu maksātājas. Tādējādi *Arex* uzskata – tā kā tai ir nodokļa maksātājas statuss, šie nosacījumi nav jāpiemēro.
- 25 Gadījumā, ja PVN nebūtu saistīts ar akcīzes nodokli un ja būtu jāpiemēro PVN direktīvas 138. panta 1. punkts, *Arex* uzsver, ka ekonomisko īpašumtiesību nodošana nevar būt gadījumā, kad notiek pārvadājums atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā, jo pat īpašumtiesību nodošanas gadījumā no privāto tiesību viedokļa ar attiecīgajām precēm pārvadājuma laikā nav iespējams rīkoties. Šī argumenta pamatojumam tā norāda uz administratīvu pavaddokumentu, kas ierobežo iespēju rīkoties ar precēm pārvadājuma laikā atbilstoši minētajam režīmam, un uzskata, ka 2006. gada 6. aprīļa spriedumā *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232) un 2010. gada 16. decembra spriedumā *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786) nav ticis aplūkots jautājums par akcīzes preču pārvadājumiem.
- 26 Ņemot vērā šos argumentus, iesniedzējtiesa vaicā, vai atliktas akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā pārvadātas degvielas iegādes, ko ir veikusi *Arex*, ir kvalificējamās kā iekšējas iegādes vai kā iegādes Kopienas iekšienē.
- 27 Šādos apstākļos *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai jebkurš nodokļa maksātājs 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 atbild, ka [PVN direktīvas] 138. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir piemērojams tādā situācijā, kāda ir pamatlietā (tas ir, preču pircējs ir nodokļa maksātājs, kas reģistrēts kā PVN maksātājs), vai minētā tiesību norma ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja šo preču nosūtīšana vai pārvadāšana notiek saskaņā ar [Direktīvas 2008/118] attiecīgajām normām, piegāde, kas ir saistīta ar procedūru saskaņā ar [Direktīvu 2008/118], 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 nav izpildīti, ņemot vērā preču pārvadājuma attiecināšanu uz citu darījumu?

- 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 pārvadātas saskaņā ar atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmu, ir izšķiroši, lai izlemtu jautājumu par to, uz kuru no vairākām secīgām piegādēm ir jāattiecinā pārvadāšana tiesību uz atbrīvojumu no PVN izpratnē saskaņā ar [PVN direktīvas] 138. panta 1. punktu?”

Par lūgumu atkārtoti sākt tiesvedības mutvārdu daļu

- 28 Ar vēstuli, kas Tiesas kancelejā saņemta 2018. gada 31. jūlijā, *Arex* pārstāvis iesniedzējtiesā lūdza Tiesu atbilstoši Tiesas Reglamenta 83. pantam atkārtoti sākt tiesvedības mutvārdu daļu.
- 29 Šis lūgums tika iesniegts pēc tam, kad Tiesas kanceleja 2018. gada 13. jūlijā nosūtīja vēstuli *Arex* pārstāvim iesniedzējtiesā, kurā tas it īpaši tika informēts, ka, tā kā *Arex* nebija likumīgi pārstāvēts tiesas sēdē mutvārdu paskaidrojumu uzklaušīšanai šajā lietā, *Arex* mutiskos apsvērumus šajā tiesvedībā nevar ņemt vērā.
- 30 Izklāstot iemeslus un apstākļus, kas, kā uzskata *Arex* pārstāvis iesniedzējtiesā, izraisīja šo likumīgas pārstāvības neesamību, viņš uzskata, ka runa ir par labojamu kļūdu, un lūdz atkārtoti sākt tiesvedības mutvārdu daļu, lai *Arex* varētu iesniegt savus apsvērumus.
- 31 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar Reglamenta 83. pantu Tiesa jebkurā brīdī, uzklaušījusi ģenerālvokātu, var izdot rīkojumu par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu, it īpaši, ja tā uzskata, ka tā nav pietiekami informēta, vai ja kāds lietas dalībnieks pēc šīs daļas pabeigšanas iesniedz ziņas par jaunu faktu, kam var būt izšķiroša ietekme uz Tiesas nolēmumu, vai arī ja lieta ir jāizskata, pamatojoties uz argumentu, kuru lietas dalībnieki vai Eiropas Savienības Tiesas statūtu 23. pantā minētās ieinteresētās personas nav apsprieduši.
- 32 Šajā gadījumā Tiesa, uzklaušījusi ģenerālvokāti, uzskata, ka nosacījumi tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotai sākšanai nav izpildīti. Apstākļi, uz ko ir atsaucies *Arex* pārstāvis iesniedzējtiesā, neatbilst apstākļiem, kādos ir paredzēta mutvārdu daļas atkārtota sākšana. Katrā ziņā Tiesa uzskata, ka tai ir visa informācija, kas vajadzīga, lai varētu pieņemt lēmumu par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu un ka uz šo lūgumu nav jāatbild, pamatojoties uz argumentu, kuru lietas dalībnieki nav apsprieduši.
- 33 Tātad rīkojums par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu nav jāizdod.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Ievada apsvērumi

- 34 Valstu tiesu un Tiesas sadarbības procedūrā, kas izveidota ar LESD 267. pantu, Tiesai ir jāsniedz valsts tiesai noderīga atbilde, kas tai ļauj izspriest izskatāmo strīdu. Šajā nolūkā Tiesai vajadzības gadījumā tai iesniegtie jautājumi ir jāpārformulē. Tiesas uzdevums ir interpretēt visas Savienības tiesību normas, kas valsts tiesai ir vajadzīgas, lai tā varētu izskatīt attiecīgās lietas, pat ja šīs normas nav nepārprotami norādītas jautājumos, ko tai ir iesniegušas šīs tiesas (spriedumi, 2010. gada 14. oktobris, *Fuß*, C-243/09, EU:C:2010:609, 39. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2017. gada 19. oktobris, *Otero Ramos*, C-531/15, EU:C:2017:789, 39. punkts).
- 35 Līdz ar to, pat ja formāli iesniedzējtiesa ir ierobežojusi savus jautājumus tikai ar PVN direktīvas 138. panta 1. punktu un 2. punkta b) apakšpunktu, šāds apstāklis nav šķērslis, lai Tiesa sniegtu valsts tiesai Savienības tiesību interpretāciju, kas tai var būt noderīga, izspriežot iztiesājamo lietu, neatkarīgi no tā, vai šī tiesa savu jautājumu formulējumā uz tām ir atsaukusies. Šajā ziņā Tiesai no visas valsts tiesas iesniegtās informācijas, it īpaši no lēmuma par prejudiciālu jautājumu uzdošanu pamatojuma, ir

jāizdala tie Savienības tiesību elementi, kuru interpretācija ir nepieciešama, ņemot vērā strīda priekšmetu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2010. gada 14. oktobris, *Fuß*, C-243/09, EU:C:2010:609, 40. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2017. gada 19. oktobris, *Otero Ramos*, C-531/15, EU:C:2017:789, 40. punkts).

- 36 Šajā gadījumā ir jānorāda, ka, uzdodot jautājumus, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai tādām iegādēm kā pamatlietā aplūkotās Čehijas Republikā ir piemērojams PVN kā tādu preču iegādēm Kopienas iekšienē, kas ir nosūtītas vai pārvestas no citas dalībvalsts.
- 37 PVN direktīvas 138. panta 1. punktā un 2. punkta b) apakšpunktā ir definēti nosacījumi piegāžu Kopienas iekšienē atbrīvojumam no PVN, nevis nosacījumi šī nodokļa piemērošanai iegādēm Kopienas iekšienē, kas ir noteikti šīs direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) un iii) punktā.
- 38 Līdz ar to prejudiciālie jautājumi ir jāpārformulē tādējādi, ka, runājot par pirmo un otro jautājumu, tie attiecas uz PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkta interpretāciju, un, runājot par trešo jautājumu, tas attiecas uz šīs direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punkta interpretāciju.

Par pirmo jautājumu

- 39 Uzdodot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkts ir interpretējams tādējādi, ka tas ir piemērojams akcīzes preču iegādēm Kopienas iekšienē, par ko akcīzes nodoklis ir iekasējams šo preču nosūtīšanas vai pārvadājuma, kuru ir veicis ikviens nodokļa maksātājs, galamērķa dalībvalsts teritorijā, vai tikai tām iegādēm, ko ir veicis nodokļa maksātājs, kura citām iegādēm nav piemērojams PVN saskaņā ar šīs direktīvas 3. panta 1. punktu.
- 40 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, interpretējot Savienības tiesību normas, ir svarīgi ņemt vērā ne tikai šo normu tekstu, bet arī to kontekstu un tā tiesiskā regulējuma mērķus, kurā tās ietilpst (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2000. gada 19. septembris, *Vācija/Komisija*, C-156/98, EU:C:2000:467, 50. punkts, un 2018. gada 19. aprīlis, *Firma Hans Bühler*, C-580/16, EU:C:2018:261, 33. punkts).
- 41 Saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punktu PVN uzliek preču iegādēm Kopienas iekšienē, kas kādas dalībvalsts teritorijā tiek veiktas par atlīdzību, ciktāl, ja runa ir par akcīzes precēm, par kurām akcīzes nodoklis ir maksājams šīs dalībvalsts teritorijā, tās veic nodokļa maksātājs vai juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, kuru citām iegādēm neuzliek PVN saskaņā ar šīs direktīvas 3. panta 1. punktu.
- 42 Pirmkārt, ir jānorāda, ka PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkta formulējums neļauj viennozīmīgi noskaidrot, vai paligteikums “kuru citām iegādēm neuzliek PVN saskaņā ar [šīs direktīvas] 3. panta 1. punktu” vienlaikus attiecas gan uz nodokļa maksātāju, gan uz juridisku personu, kas nav nodokļa maksātāja, kuri ir minēti pirmajā no šīm tiesību normām, vai arī tas attiecas tikai uz pēdējo minēto personu.
- 43 Vairākās šīs tiesību normas valodu versijās ir izmantots nenoteiktais vietniekvārds, kas var atspoguļot gan vienskaitļa, gan daudzskaitļa izmantošanu. Tā tas it īpaši ir šīs tiesību normas vācu (“deren”), igauņu (“kelle”), spāņu (“cuyas”), franču (“dont”), itāļu (“i cui”) vai angļu (“whose”) valodas versijās. Citu valodu versijās ir izmantoti daudzskaitļa vietniekvārdi. Tā tas ir grieķu (“των οποίων”), latviešu (“kuru”) un poļu (“w przypadku których”) valodu versijās. Turklāt šīs tiesību normas čehu valodas versijā ir ietverts vietniekvārds vienskaitlī, kurš var attiekties tikai uz juridisku personu, kas nav nodokļa maksātāja (“jejíž”).

- 44 Otrkārt, runājot par PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkta mērķiem, ir jānorāda, ka šī tiesību norma iekļaujas PVN pagaidu režīmā, kurš ir piemērojams tirdzniecībai Kopienā un kurš izveidots ar Padomes Direktīvu 91/680/EEK (1991. gada 16. decembris), kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK, lai atceltu fiskālās robežas (OV 1991, L 376, 1. lpp.). Šis režīms ir pamatots ar jaunu aplikšanas ar PVN gadījumu, proti, preču iegādi Kopienas iekšienē, kas nodokļa ieņēmumus ļauj nodot dalībvalstij, kurā notiek piegādāto preču galapatēriņš. Šī režīma mērķis ir nodrošināt skaidru dalībvalstu fiskālās suverenitātes nodalīšanu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2010. gada 18. novembris, X, C-84/09, EU:C:2010:693, 22. un 23. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra, un 2017. gada 14. jūnijs, *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, C-26/16, EU:C:2017:453, 37. un 38. punkts).
- 45 Tādējādi ikvienas iegādes Kopienas iekšienē, kas ar nodokli tiek aplikta preču nosūtīšanas vai pārvadājuma galamērķa dalībvalstī (turpmāk tekstā – “galamērķa dalībvalsts”), neizbēgamas sekas ir tāda piegāde Kopienas iekšienē, kas ir atbrīvota no nodokļa dalībvalstī, no kuras prece ir nosūtīta vai transportēta (turpmāk tekstā – “nosūtīšanas dalībvalsts”). Tādējādi noteikumiem par iegādi Kopienas iekšienē un noteikumiem par piegādi Kopienas iekšienē ir jāpiešķir identiska nozīme un piemērojamība (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 6. aprīlis, *EMAG Handel Eder*, C-245/04, EU:C:2006:232, 29. punkts, kā arī 2017. gada 26. jūlijs, *Toridas*, C-386/16, EU:C:2017:599, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 46 Treškārt, runājot par kontekstu, kādā iekļaujas PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkts, ir jānorāda, ka šī tiesību norma ietilpst to tiesību normu kopumā, kas reglamentē PVN piemērošanu iegādēm Kopienas iekšienē un atbilstošo piegāžu Kopienas iekšienē atbrīvošanu no nodokļiem. Šīs tiesību normas attiecīgi ir iekļautas šīs direktīvas 2. un 3. pantā un 138. un 139. pantā.
- 47 Pirmkārt, saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu preču iegādes Kopienas iekšienē, ko par atlīdzību ir veicis nodokļa maksātājs, kurš kā tāds rīkojas, vai juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, ar zināmiem nosacījumiem saistībā ar pārdevēju ir pakļautas PVN galamērķa dalībvalstī, savukārt saskaņā ar šīs direktīvas 138. panta 1. punktu atbilstošās piegādes Kopienas iekšienē nosūtīšanas dalībvalstī ir atbrīvotas no PVN.
- 48 Šajā ziņā ir jāprecizē, ka, ņemot vērā apsvērumus, ko ģenerālvokāte ir paudusi secinājumā 41. punktā, šo tiesību normu materiālā piemērošanas joma attiecas uz visām “precēm” un ka jēdziens “preces” attiecas uz akcīzes precēm. No tā izriet, ka tad, ja citi nosacījumi, kas attiecas uz pārdevēju un kas ir paredzēti šajās tiesību normās, ir izpildīti, ar akcīzes precēm saistīti darījumi Kopienas iekšienē nosūtīšanas dalībvalstī ir atbrīvoti no PVN kā piegādes Kopienas iekšienē un tiem šis nodoklis ir piemērojams galamērķa dalībvalstī kā iegādēm Kopienas iekšienē attiecīgi saskaņā ar PVN direktīvas 138. panta 1. punktu un 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu.
- 49 Tā kā par nodokļa maksātāju veiktu “preču” iegādi Kopienas iekšienē jau ir jāmaksā PVN saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu, tad būtu pārmērīgi šīs direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punktā paredzēt šādu nodokļa uzlikšanu par akcīzes preču iegādi, ko ir veikuši šie paši nodokļa maksātāji, jo šī nodokļa uzlikšana izriet jau no pirmās tiesību normas, ņemot vērā arī iepriekšējā punktā ietvertos apsvērumus.
- 50 Otrkārt, atkāpjoties no PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punkta, tās 3. panta 1. punkts tomēr no PVN piemērošanas izslēdz dažas iegādes Kopienas iekšienē, kuras ir veicis nodokļa maksātājs vai juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja. Vienlaikus šīs direktīvas 139. panta 1. punkta otrajā daļā ir noteikts, ka tās 138. panta 1. punktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa neattiecas uz piegādēm, kas atbilst minētās direktīvas 3. panta 1. punktā paredzētajām iegādēm.

- 51 Ņemot vērā šos apsvērumus, PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkts ir piemērojams gadījumā, kad iegādēm Kopienas iekšienē, kuras ir veicis nodokļa maksātājs vai juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, nav piemērojams nodoklis saskaņā ar šīs direktīvas 3. panta 1. punktu.
- 52 No tā izriet, ka gadījumā, ja iegādi veic nodokļa maksātājs, lai akcīzes preču iegādēm Kopienas iekšienē, par kurām akcīzes nodoklis ir iekasējams galamērķa dalībvalstī, piemērotu PVN, minētās direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkta piemērošanas jomā ietilpst nevis ikviens nodokļa maksātājs, bet tikai tāds nodokļa maksātājs, kura citām iegādēm Kopienas iekšienē nav piemērojams PVN saskaņā ar šo pēdējo minēto tiesību normu.
- 53 Šajā ziņā, kā ģenerālvokāte ir norādījusi secinājumā 42. un 43. punktā, šo interpretāciju apstiprina PVN direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakšpunkta formulējums, no kura būtībā izriet, ka “papildus [ši 138. panta] 1. punktā minētajām preču piegādēm” piegādes Kopienas iekšienē, kas atbilst šīs direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punktā paredzētajām iegādēm, ir atbrīvotas no nodokļa, ja tās tajā paredzētajos apstākļos tiek veiktas nodokļa maksātājiem vai juridiskām personām, kas nav nodokļa maksātājas, kuru preču, kas nav akcīzes preces, iegādēm Kopienas iekšienē nav piemērojams PVN saskaņā ar minētās direktīvas 3. panta 1. punktu. Kā ģenerālvokāte ir norādījusi secinājumā 43. punktā, no šī formulējuma, kas ievieš PVN direktīvas 138. panta 2. punktā paredzētos atbrīvojumus no nodokļa, izvēles izriet, ka šīs tiesību normas b) apakšpunktā paredzētajam atbrīvojumam ir tāds normatīvs saturs, kurš pārsniedz šīs direktīvas 138. panta 1. punktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa.
- 54 Šī sprieduma 52. punktā veiktā interpretācija atbilst arī PVN direktīvas 36. apsvērumā paredzētajam mērķim noteikumus par PVN uzlikšanu atsevišķām akcīzes preču iegādēm Kopienas iekšienē zināmā mērā saskaņot ar deklarēšanas procedūrām un pienākumiem attiecībā uz šādu preču nosūtīšanu uz galamērķi citā dalībvalstī, kā tas ir paredzēts Direktīvās 92/12 un 2008/118. Tā kā PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkts ir piemērojams akcīzes preču iegādēm Kopienas iekšienē, par kurām akcīzes nodoklis ir iekasējams galamērķa dalībvalsts teritorijā, šīs interpretācijas sekas ir tādas, ka par šīm iegādēm tiek maksāts PVN tajā pašā dalībvalstī, pat ja par citām pircēja iegādēm šis PVN netiek piemērots saskaņā ar šīs direktīvas 3. panta 1. punktu.
- 55 Šajā gadījumā ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa veic pārbaudes, jo tā ir vienīgā, kuras kompetencē ir konstatēt un novērtēt pamatlietas faktus, no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem neizriet, ka uz citām *Arex* veiktajām iegādēm Kopienas iekšienē attiecas PVN direktīvas 3. panta 1. punktā paredzētās atkāpes. Gadījumā, ja iesniedzējtiesa, pamatojoties uz pamatlietas apstākļu vērtējumu, izdarītu šādu secinājumu, lai noteiktu, vai pamatlietā aplūkotajām *Arex* veiktajām degvielas iegādēm ir jāpiemēro PVN galamērķa dalībvalstī kā iegādēm Kopienas iekšienē, būtu jāpiemēro nevis PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkta noteikumi, bet gan šīs direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punkta noteikumi.
- 56 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkts ir interpretējams tādējādi, ka tas ir piemērojams akcīzes preču iegādēm Kopienas iekšienē, par kurām akcīzes nodoklis ir iekasējams galamērķa dalībvalsts teritorijā un ko ir veicis nodokļa maksātājs, kura citām iegādēm nepiemēro PVN saskaņā ar šīs direktīvas 3. panta 1. punktu.

Par otro jautājumu

- 57 Uzdodot otro jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkts ir interpretējams tādējādi, ka, pastāvot tādu secīgu iegāžu ķēdei, kuras attiecas uz vienām un tām pašām akcīzes precēm un kuru ietvaros ir noticis tikai viens šo preču pārvadājums Kopienas iekšienē atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā, iegāde, ko ir veicis

uzņēmējs, kuram ir jāmaksā šis nodoklis galamērķa dalībvalstī, ir jākvalificē kā iegāde Kopienas iekšienē, par ko ir jāmaksā PVN saskaņā ar šo tiesību normu, pat ja šo pārvadājumu nevar attiecināt uz šo iegādi.

- 58 Saskaņā ar iesniedzējtiesas lēmumā sniegtajām norādēm, šķiet, ka pirmajiem Čehijas Republikas pircējiem, nevis *Arex* ir jāmaksā pamatlietā aplūkotais akcīzes nodoklis par degvielu. Šajā kontekstā otrā jautājuma mērķis ir noskaidrot, vai pamatlietā aplūkotais pārvadājums Kopienas iekšienē noteikti ir jāattiecinā uz šo pircēju veikto iegādi, jo tiem ir jāmaksā šis akcīzes nodoklis, un tas nevar tikt attiecināts uz citu iegādi, šajā gadījumā uz *Arex* veikto iegādi.
- 59 Šajā ziņā no PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkta formulējuma, kāds ir izklāstīts šī sprieduma 41. punktā, izriet, ka PVN piemērošana akcīzes preču iegādēm Kopienas iekšienē galamērķa dalībvalstī atbilstoši šai tiesību normai ir pakļauta trīs kumulatīviem nosacījumiem.
- 60 Pirmkārt, tā paredz, ka darījums ir iegāde Kopienas iekšienē PVN direktīvas 20. panta izpratnē, otrkārt, ka šis darījums attiecas uz akcīzes precēm, par kurām galamērķa dalībvalstī ir iekasējams akcīzes nodoklis, un, treškārt, ka minēto darījumu veic nodokļa maksātājs vai juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, kuru citām iegādēm nepiemēro PVN saskaņā ar šīs direktīvas 3. panta 1. punktu.
- 61 Runājot par pirmo no šiem nosacījumiem, ir 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 transportēta uz citu dalībvalsti, un ka pēc šīs nosūtīšanas vai transportēšanas 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 2010. gada 18. novembris, X, C-84/09, EU:C:2010:693, 27. punkts). Nosacījums par dalībvalstu robežu šķērsošanu ir elements, kas veido iegādi Kopienas iekšienē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Teleos* u.c., C-409/04, EU:C:2007:548, 37. punkts).
- 62 Tikai tāda iegāde, kas atbilst visiem šiem nosacījumiem, var tikt kvalificēta kā iegāde Kopienas iekšienē.
- 63 Tādējādi, ja vairāku par atlīdzību veiktu iegāžu rezultātā notiek preču vienota nosūtīšana Kopienas iekšienē vai vienota pārvadāšana Kopienas iekšienē, šī nosūtīšana vai pārvadāšana var tikt attiecināta tikai uz vienu no šīm iegādēm, kas būs vienīgā, kurai tiks piemērots PVN galamērķa dalībvalstī kā iegādei Kopienas iekšienē, ja ir izpildīti pārējie PVN direktīvas 2. panta 1. punktā paredzētie nosacījumi (pēc analogijas skat. spriedumu, 2006. gada 6. aprīlis, *EMAG Handel Eder*, C-245/04, EU:C:2006:232, 45. punkts).
- 64 Šāda interpretācija ir jāveic, lai viegli sasniegtu mērķi, kāds ir izvirzīts darījumu Kopienas iekšienē pārejas režīmam, proti, nodot, kā tas izriet no šī sprieduma 44. punkta, nodokļu ieņēmumus tai dalībvalstij, kuras teritorijā notiek piegādāto preču galapatēriņš. Šo nodošanu nodrošina ar vienu darījumu, veicot Kopienas iekšējo preču pārvietošanu (pēc analogijas skat. spriedumu, 2006. gada 6. aprīlis, *EMAG Handel Eder*, C-245/04, EU:C:2006:232, 40. punkts).
- 65 Runājot par otro šī sprieduma 60. punktā minēto nosacījumu, ir jāprecizē, ka akcīzes nodokļa iekasējamība galamērķa dalībvalstī ir saistīta ar akcīzes preču nosūtīšanu vai pārvadāšanu atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā saskaņā ar Direktīvas 92/12 vai Direktīvas 2008/118 noteikumiem. Šis nosacījums atspoguļo PVN direktīvas 36. apsvērumā izvirzīto mērķi akcīzes precēm piemērot akcīzes nodokli un PVN vienā un tajā pašā dalībvalstī.
- 66 Savukārt minētais nosacījums nekādā ziņā neļauj domāt, ka iegādei, kuru ir veicis nodokļa maksātājs vai juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, kuri ir paredzēti PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punktā un kuriem ir jāmaksā akcīzes nodoklis, saskaņā ar šo tiesību normu ir jāpiemēro PVN galamērķa dalībvalstī, pat ja attiecīgo pārvadāšanu Kopienas iekšienē nevar attiecināt uz šo iegādi.

- 67 Turklāt interpretācija, atbilstoši kurai iegādei saskaņā ar minēto tiesību normu būtu jāpiemēro PVN, pat ja pārveidājumu Kopienas iekšienē uz to nevar attiecināt, būtu pretrunā šī sprieduma 60. punktā atgādināto nosacījumu kumulatīvajam raksturam. Tā ļautu galamērķa dalībvalstī PVN piemērot iegādei, kas nav saistīta ar pārveidājumu Kopienas iekšienē un kas tādējādi neatbilst visiem nosacījumiem, kam ir jābūt izpildītiem, lai to kvalificētu kā iegādi Kopienas iekšienē.
- 68 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkts ir interpretējams tādējādi, ka, pastāvot secīgu darījumu ķēdei, saistībā ar kuriem ir noticis tikai viens akcīzes preču pārveidājums Kopienas iekšienē atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā, iegāde, ko ir veicis uzņēmējs, kuram ir jāmaksā akcīzes nodoklis galamērķa dalībvalstī, nevar tikt kvalificēta kā iegāde Kopienas iekšienē, par ko ir jāmaksā PVN saskaņā ar šo tiesību normu, ja šo pārveidājumu nevar attiecināt uz šo iegādi.

Par trešo jautājumu

- 69 Uzdotot trešo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punkts ir interpretējams tādējādi, ka, pastāvot tādu secīgu iegāžu ķēdei, kuras attiecas uz tām pašām akcīzes precēm un saistībā ar kurām ir notikusi tikai viena šo preču pārveidāšana Kopienas iekšienē atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā, tas, ka šīs preces tiek pārveidātas šajā režīmā, ir noteicošs apstāklis, lai noskaidrotu, uz kuru iegādi pārveidājums ir jāattiecina, lai saskaņā ar šo tiesību normu tai piemērotu PVN.
- 70 Šajā ziņā no judikatūras par PVN direktīvas 138. panta 1. punkta interpretāciju izriet, ka, runājot par darījumiem, kuri veido divu tādu secīgu piegāžu ķēdi, saistībā ar kurām ir noticis tikai viens pārveidājums Kopienas iekšienē, pārveidājums Kopienas iekšienē var tikt attiecināts tikai uz vienu no divām piegādēm, kas tādējādi būs vienīgā no nodokļa atbrīvotā piegāde saskaņā ar šo tiesību normu, un ka, lai noteiktu to no abām piegādēm, uz kuru ir jāattiecina pārveidājums Kopienas iekšienē, ir jāveic vispārējs visu konkrēto šīs lietas apstākļus novērtējums. Veicot šo novērtējumu, ir jānosaka, kurā brīdī ir notikusi otrā tiesību rīkoties ar precī kā īpašniekam nodošana galīgajam ieguvējam. Gadījumā, ja otrā šo tiesību nodošana, proti, otrā piegāde notiek, pirms tiek veikts pārveidājums Kopienas iekšienē, to nevar attiecināt uz pirmo piegādi par labu pirmajam ieguvējam (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 26. jūlijs, *Toridas*, C-386/16, EU:C:2017:599, 34.–36. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 71 Ņemot vērā šī sprieduma 64. punktā minēto mērķi, iepriekšējā punktā minētā judikatūra ir jāattiecina uz to darījumu novērtējumu, kas tāpat kā pamatlietā aplūkotais veido vairāku akcīzes preču secīgu iegāžu ķēdi, saistībā ar kurām ir noticis tikai viens pārveidājums Kopienas iekšienē.
- 72 Tādējādi, lai noskaidrotu, uz kuru no pamatlietā aplūkotajām ķēdes ietvaros veiktajām iegādēm ir jāattiecina vienotais pārveidājums Kopienas iekšienē un kura tādējādi ir vienīgā, kas ir kvalificējama kā iegāde Kopienas iekšienē, iesniedzējtiesai ir jāveic vispārējs visu konkrēto šīs lietas apstākļus novērtējums un it īpaši jānoskaidro, kurā brīdī notika tiesību rīkoties ar precī kā īpašniekam nodošana *Arex*. Gadījumā, ja šī nodošana ir notikusi, pirms tika veikts pārveidājums Kopienas iekšienē, tā ir jāattiecina uz *Arex* veikto iegādi, un tādējādi šī iegāde ir jākvalificē kā iegāde Kopienas iekšienē.
- 73 Veicot šo vispārējo novērtējumu, tas, ka pamatlietā aplūkotais degvielas pārveidājums notika atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā, tomēr nevar būt izšķirošs elements, lai noskaidrotu, uz kuru no pamatlietā aplūkotajām ķēdes ietvaros veiktajām iegādēm ir jāattiecina minētais pārveidājums.
- 74 Šī sprieduma 70. punktā atgādinātajā judikatūrā pārveidājuma attiecināšana uz vienu vai otru no secīgu iegāžu ķēdes ietvaros veiktajām iegādēm galvenokārt ir atkarīga no laika kritērija, jo uzsvars tajā ir likts uz brīdi, kurā attiecīgi ir iestājušies nosacījumi, kas ir saistīti ar pārveidājumu Kopienas iekšienē, kā arī ar tiesību rīkoties ar precī kā īpašniekam nodošanu.

- 75 Runājot par šo pēdējo nosacījumu, no Tiesas judikatūras izriet, ka tiesību nodošana attiecas ne tikai uz nodošanu tādā formā, kas ir paredzēta piemērojamajās valsts tiesībās, bet tas 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. spriedumu, 2010. gada 3. jūnijs, *De Fruytier*, C-237/09, EU:C:2010:316, 24. punkts un tajā minētā judikatūra). 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 tai fiziski transportēta 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).
- 76 Jāatgādina, ka ar Direktīvām 92/12 un 2008/118 ir izveidots vispārējs akcīzes nodokļa režīms, kas ir piemērojams akcīzes precēm. Lai gan šajās direktīvās šajā ziņā ir paredzētas prasības, kas attiecas uz pārvadājumiem atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā, tās nekādā ziņā neietekmē nosacījumus, kuri reglamentē īpašumtiesību uz precēm vai tiesību ar tām rīkoties kā īpašniekam nodošanu.
- 77 Turklāt Tiesa jau ir atzinusi, ka darījums, par kuru ir jāmaksā PVN un ar kuru tiek izpildīti nepieciešamie nodokļa iekasējamības tiesiskie nosacījumi, ir preces piegāde vai imports, nevis akcīzes nodokļa iekasēšana par šo precī (spriedums, 2005. gada 14. jūlijs, *British American Tobacco un Newman Shipping*, C-435/03, EU:C:2005:464, 41. punkts).
- 78 Šajā gadījumā no Tiesas rīcībā esošo lietas materiālu elementiem izriet, ka pēc pamatlietā aplūkotās degvielas iegādes no saviem līgumslēdzējiem partneriem Čehijas Republikā, *Arex* to pārņēma savā turējumā, Austrijā to iepildot savās cisternās pirms tās transportēšanas ar saviem transportlīdzekļiem no Austrijas uz Čehijas Republiku. Turklāt no šiem elementiem izriet, ka *Arex*, šķiet, šīs iepildīšanas laikā tika nodotas īpašumtiesības uz šīm precēm Čehijas Republikas privāto tiesību izpratnē. Ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa to pārbauda, no minētajiem elementiem tādējādi izriet, ka vienots pārvadājums Kopienas iekšienē tika veikts pēc tiesību rīkoties ar precī kā īpašniekam nodošanas *Arex*, līdz ar to *Arex* veiktās iegādes ir jākvalificē kā iegādes Kopienas iekšienē.
- 79 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punkts ir interpretējams tādējādi, ka, pastāvot tādu secīgu iegāžu ķēdei, kuras attiecas uz tām pašām akcīzes precēm un saistībā ar kurām ir noticis tikai viens šo preču pārvadājums Kopienas iekšienē atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā, tas, ka šīs preces tiek pārvadātas šajā režīmā, nav noteicošs apstāklis, lai noskaidrotu, uz kuru iegādi pārvadājums ir jāattiecina, lai saskaņā ar šo tiesību normu tai piemērotu PVN.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 80 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj 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 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkts ir interpretējams tādējādi, ka tas ir piemērojams akcīzes preču iegādēm Kopienas iekšienē, par kurām akcīzes nodoklis ir iekasējams šo preču nosūtīšanas vai pārvadājuma galamērķa dalībvalsts teritorijā un ko ir veicis nodokļa maksātājs, kura citām iegādēm nepiemēro pievienotās vērtības nodokli saskaņā ar šīs direktīvas 3. panta 1. punktu.
- 2) Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta iii) punkts ir interpretējams tādējādi, ka, pastāvot tādu secīgu darījumu ķēdei, saistībā ar kuriem ir noticis tikai viens akcīzes preču pārvadājums Kopienas iekšienē atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā, iegāde, ko ir

veicis uzņēmējs, kuram ir jāmaksā akcīzes nodoklis šo preču nosūtīšanas vai pārvadājuma galamērķa dalībvalstī, nevar tikt kvalificēta kā iegāde Kopienas iekšienē, par ko ir jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis saskaņā ar šo tiesību normu, ja šo pārvadājumu nevar attiecināt uz šo iegādi.

- 3) Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punkts ir interpretējams tādējādi, ka, pastāvot tādu secīgu iegāžu ķēdei, kuras attiecas uz tām pašām akcīzes precēm un saistībā ar kurām ir noticis tikai viens šo preču pārvadājums Kopienas iekšienē atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā, tas, ka šīs preces tiek pārvadātas šajā režīmā, nav noteicošs apstāklis, lai noskaidrotu, uz kuru iegādi pārvadājums ir jāattiecina, lai saskaņā ar šo tiesību normu tai piemērotu pievienotās vērtības nodokli.

[Paraksti]