TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2010. gada 16. decembrī *

Lieta C-430/09

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2009. gada 9. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2009. gada 2. novembrī, tiesvedībā

Euro Tyre Holding BV

pret

Staatssecretaris van Financiën.

* Tiesvedības valoda — holandiešu.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], tiesneši A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], U. Lehmuss [*U. Lõhmus*] (referents), A. O'Kīfs [*A. Ó Caoimh*] un P. Linda [*P. Lindh*],

ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],
sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Euro Tyre Holding BV* vārdā — T. K. van Cvītens [*T. C. van Zwieten*], *belastingadviseur*,

— Nīderlandes valdības vārdā — K. Viselsa [C. Wissels] un B. Kopmane [*B. Koopman*], pārstāvji,

— Grieķijas valdības vārdā — K. Georgiadis [*K. Georgiadis*], kā arī — M. Germani [*M. Germani*] un M. Tasopulu [*M. Tassopoulou*], pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā — D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*] un V. Rols [*W. Roels*], pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokātes uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 28.c panta A daļas a) punkta pirmo daļu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kurā grozījumi ir izdarīti ar Padomes 1996. gada 20. decembra Direktīvu 96/95/EK (OV L 338, 89. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva"), to aplūkojot kopā ar šīs pašas direktīvas 8. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktu, 28.a panta 1. punkta a) apakšpunktu un 28.b panta A daļas 1. punktu.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Euro Tyre Holding BV* (turpmāk tekstā — "*ETH*") un *Staatssecretaris van Financiën* (Valsts sekretārs finanšu lietās) par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") aprēķinu, kas tika veikts šai sabiedrībai pēc darījuma ar precēm, kuras tika piegādātas divas secīgas reizes.

Atbilstošās tiesību normas

Sestā direktīva

3 Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktā ir noteikts:

"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. [..]

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

4 Sestās direktīvas 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmajā daļā ir noteikts:

"[PVN] 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 darbojas, 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 režīms."

5 Minētās direktīvas 28.b panta A daļas 1. punktā ir paredzēts:

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

6 Šīs pašas direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmā daļa ir izteikta šādi:

"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:

a) piegādātās preces, kā tās definētas 5. pantā, 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."

7 Sestās direktīvas 22. pantā — redakcijā, kas izriet no šīs pašas direktīvas 28.h panta, — ir paredzēti vairāki pienākumi nodokļu maksātājiem saistībā ar uzskaiti, faktūrrēķiniem, pārskatu, kā arī kopsavilkuma paziņojumu, kas tiem ir jāiesniedz nodokļu iestādē. Šī panta 6. punkta b) apakšpunkta pirmajā daļā ir noteikts:

"Ikviens nodokļu maksātājs, kas identificēts [PVN], iesniedz arī kopsavilkuma ziņojumu par ieguvējiem, kas identificēti [PVN], kuriem tas piegādājis preces saskaņā ar 28.c panta A daļas a) un d) punkta nosacījumiem, kā arī par kravas saņēmējiem, kas identificēti [PVN] darījumos, kas minēti piektajā daļā."

Valsts tiesiskais regulējums

8 No Tiesai iesniegtajiem Nīderlandes valdības rakstveida apsvērumiem izriet, ka pamata lietā piemērojamais valsts tiesiskais regulējums ir 1968. gada 28. jūnija likums par apgrozījuma nodokli (*Wet op de omzetbelasting* 1968; *Staatsblad* 1968, Nr. 329; turpmāk tekstā — "1968. gada likums").

9 Saskaņā ar 1968. gada likuma 5. pantu gadījumā, kad piegādātā prece tiek nosūtīta vai transportēta, piegādes vieta ir tā, no kuras notiek nosūtīšana vai transportēšana.

10 Saskaņā ar 1968. gada likuma 9. panta 2. punkta b) apakšpunktu nodoklis par tādu preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, kas minēti šim likumam pievienotajā II tabulā, ir 0 %, ja ir ievēroti vispārējie administrācijas noteiktie nosacījumi.

11 Minētās II tabulas a.6. pozīcijā redakcijā, kas bija spēkā pamata lietas faktu rašanās laikā, bija minētas "preces, kas tiek pārvadātas uz citu dalībvalsti, ja šīs preces tajā tiek apliktas ar nodokli par šo preču iegādi Kopienā".

Pamata lieta un prejudiciālais jautājums

12 *ETH* ir Nīderlandes sabiedrība, kuras saimnieciskā darbība bija automašīnu un citu transportlīdzekļu rezerves daļu piegāde. Laika posmā no 1997. gada 1. oktobra līdz 1999. gada 31. janvārim, piemērojot nosacījumu "pārdošana no noliktavas", tā divām Beļģijā nodibinātam sabiedrībām — *Miroco BVBA* un *VBS BVBA* (turpmāk tekstā — attiecīgi "*Miroco*" un "*VBS*" vai kopā — "pircējas") — pārdeva vairākus riepu komplektus. Šie piegādes nosacījumi nozīmēja, ka *ETH* vajadzēja piegādāt preces uz savu noliktavu, kas atrodas Venlo [*Venlo*] (Nīderlande), un ka transportēšanai no turienes ir jānotiek pircēju vārdā un tām uzņemoties risku. Pārdošanas līgumu parakstīšanas brīdī pircējas paziņoja *ETH*, ka preces tiks transportētas uz Beļģiju.

13 *ETH* par šiem pārdošanas gadījumiem izrakstīja pircējām rēķinus, kuros netika norādīts PVN. Pircējas par precēm samaksāja pirms to piegādes.

14 Pirms preču piegādes, izpildot pārdošanas līgumus, katra pircēja atsevišķi pārdeva tālāk preces *Banden Decof NV* (turpmāk tekstā — "*Decof*"), kas ir Beļģijā nodibināta sabiedrība, piegādes noteikumos paredzot, ka preču transportu uz *Decof* ēku veiks *Miroco* vai *VBS* vārdā un tās uzņemsies atbildību attiecīgajā gadījumā.

15 *Miroco* vai *VBS* pārstāvis saņēma preces *ETH* noliktavā Nīderlandē un tās transportēja tieši uz *Decof* ēku Beļģijā, izmantojot kravas automašīnu ar šoferi, kuru par atlīdzību šo sabiedrību rīcībā nodeva *Decof*. Katras saņemšanas laikā šoferis izsniedza *ETH* viņa parakstītu deklarāciju, kurā bija norādīts, ka preces tiek transportētas uz Beļģiju. *ETH* vēlāk tika darīts zināms, ka preces netika transportētas uz pircēju adresi. Šī sabiedrība neiejaucās transportēšanas procesā.

16 Pirms piegādes pēc *ETH* lūguma nodokļu administrācija apstiprināja, ka pircēju PVN maksātāju numuri ir pareizi. Pēc tam *ETH* par minētajām piegādēm iesniedza Sestās direktīvas 22. panta 6. punkta b) apakšpunktā paredzēto deklarāciju.

17 Pēc 1999. gadā veiktās izmeklēšanas *ETH* telpās inspektors, kurš pilda kompetentās iestādes funkcijas Nīderlandē PVN iekasēšanas jautājumos, noraidīja deklarāciju par nodokļa nulles likmes piemērošanu un izrakstīja šai sabiedrībai divus PVN uzrēķinus attiecīgi par laika posmu no 1997. gada 1. janvāra līdz 1998. gada 31. decembrim, un par 1999. gada janvāri. Pēc pirmās sūdzības inspektors atcēla paziņojumus par nodokļa uzrēķinu tādēļ, ka tajos bija kļūdaini norādīts saņēmēja nosaukums. Pēc šīs kļūdas izlabošanas instruktors izrakstīja divus jaunus paziņojumus par nodokļu uzrēķinu. Saņemot jaunu sūdzību, minētais inspektors samazināja pirmā nodokļu uzrēķina summu un apstiprināja otrajā nodokļu uzrēķinā norādīto summu.

18 *ETH* cēla prasību par šiem pēdējiem nodokļu uzrēķiniem *Gerechtshof te's Hertogenbosch* [Hertogenboshas apelācijas tiesā]. Savā 2007. gada 6. marta spriedumā šī tiesa nosprieda, ka tāda Kopienas iekšējā transportēšana, kāda notika starp Nīderlandi un Beļģiju, ir ietverama piegādēs, ko veic *Decof* pircēji. Līdz ar to, ņemot vērā 2006. gada 6. aprīļa spriedumu lietā C-245/04 *EMAG Handel Eder* (Krājums, I-3227. lpp.), *ETH* nebija tiesību šīm piegādēm pircējiem piemērot atbrīvojumu no nodokļa par Kopienas

iekšējo piegādi, kas ir paredzēta Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punktā. Tomēr minētā tiesa citu iemeslu dēļ uzskatīja, ka prasība bija daļēji pamatota, un nolēma samazināt abus apstrīdētos uzrēķinus. *ETH* par minēto spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā.

19 Šādos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* [Nīderlandes Augstākā tiesa] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Ņemot vērā Sestās direktīvas par PVN 28.c panta A daļas ievadteikumu un a) punktu, kā arī šīs pašas direktīvas 8. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktu, 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmo daļu un 28.b panta A daļas [1. punktu], gadījumā, ja starp nodokļu maksātājiem, kas rīkojas šādā statusā, attiecībā uz vienu un to pašu preci secīgi notiek divas piegādes, kuras īstenojot, tiek veikta tikai viena Kopienas iekšējā preču nosūtīšana vai tikai viena transportēšana, kā var noteikt, kura piegāde ir uzskatāma par Kopienas iekšējo preču transportēšanu, ja preces transportēšanu veic vai tā notiek tās personas vārdā, kura darbojas gan kā pircējs pirmajā piegādē, gan kā pārdevējs otrajā piegādē?"

Par prejudiciālo jautājumu

20 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai gadījumā, ja starp nodokļu maksātājiem, kas rīkojas šādā statusā, attiecībā uz vienu un to pašu preci secīgi notiek divas piegādes, bet tikai viena Kopienas iekšējā transportēšana, ar nodokli ir jāapliek pirmā vai otrā šajā transportēšanā iekļautā piegāde, ja transportēšana šī fakta dēļ ir iekļauta piegādes Kopienas iekšienē jēdzienā Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmās daļas izpratnē, to aplūkojot kopā ar šīs pašas direktīvas 8. panta

1. punkta a) un b) apakšpunktu, 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmo daļu un 28.b panta A daļas 1. punktu.

21 No lēmuma par prejudiciālā jautājuma uzdošanu izriet, ka ar šo jautājumu valsts tiesa vēlas precizēt atbildi, kuru Tiesa sniedza iepriekš minētajā spriedumā lietā *EMAG Handel Eder*. Faktiski šī sprieduma 45. punktā, kā arī tā rezolutīvās daļas 1. punkta pirmajā daļā Tiesa nosprieda, ka, ja divas secīgas vienu un to pašu preču piegādes, ko viens nodokļu maksātājs par atlīdzību veic otram nodokļu maksātājam, kas kā tādi rīkojas, ir veiktas ar šo preču vienu Kopienas iekšējo nosūtīšanu vai vienu Kopienas iekšējo transportēšanu, tikai viena nosūtīšana vai transportēšana no divām piegādēm ir uzskatāma par atbrīvotu no nodokļiem, piemērojot Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmo daļu. Šajā sakarā iesniedzējtiesa norāda, ka Tiesa nav precizējusi, kādā veidā ir jānosaka, kura no šo divu piegāžu transportēšanām ir apliekama ar nodokli.

22 Lietā, kurā tika pieņemts iepriekšminētais spriedums lietā *EMAG Handel Eder*, bija tādi paši faktiskie apstākļi kā pamata lietā. Šajā lietā runa bija par divām secīgām vienas un tās pašas preces piegādēm, attiecībā uz kurām tika veikta viena Kopienas iekšējā transportēšana. Tāpat kā pamata lietā abas piegādes attiecās uz trim nodokļu maksātājiem, kas ir nodibināti divās dažādās dalībvalstīs. Tomēr minētajā lietā starpnieks saņēmējs saņēma lūgumu piegādāt preces galējam pircējam, pirms tas iegādājās šīs preces no sava piegādātāja, bet pamata lietas situācijā starpnieks saņēmējs pārdod tālāk gala pircējam preces, kuras tas iepriekš ir iegādājies no sava piegādātāja, un nav iepriekšēja pasūtījuma.

23 Iepriekš minētā sprieduma lietā *EMAG Handel Eder* 38. punktā Tiesa nosprieda, ka, pat ja divas secīgas piegādes notiek tikai ar vienu preču pārvietošanu, tās ir jāuzskata par secīgām laikā.

24 Runājot par šo divu piegāžu vietu, Tiesa uzskatīja, ka, ja piegāde, kas notiek ar Kopienas iekšēju preču nosūtīšanu vai transportēšanu un kas tātad nepārprotami ir Kopienas iekšējā iegāde, kam nodokļus uzliek minētās nosūtīšanas vai transporta galamērķa dalībvalstī, ir pirmā no divām secīgām piegādēm, par otrās piegādes vietu uzskata otrās, tai sekojošās Kopienas iekšējās iegādes vietu, t.i., galamērķa dalībvalsti. Turpretim, ja piegāde, kas notiek ar Kopienas iekšēju preču nosūtīšanu vai transportēšanu, ir otrā no divām secīgām piegādēm, pirmā piegāde, kas, iespējams, ir notikusi pirms preču nosūtīšanas vai transportēšanas, ir uzskatāma par notikušu dalībvalstī, no kuras preces ir nosūtītas vai transportētas (iepriekš minētais spriedums lietā *EMAG Handel Eder*, 50. punkts).

25 Līdz ar to tikai tādas piegādes, kas notiek ar preču Kopienas iekšēju nosūtīšanu vai transportēšanu, vietu nosaka saskaņā ar Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunktu; jāuzskata, ka šī vieta atrodas šīs nosūtīšanas vai šīs transportēšanas dalībvalstī. Otrās piegādes vietu nosaka saskaņā ar šīs pašas direktīvas 8. panta 1. punkta b) apakšpunktu. Jāuzskata, ka šāda vieta atrodas vai nu nosūtīšanas dalībvalstī, vai arī minētās nosūtīšanas vai šīs transportēšanas galamērķa dalībvalstī atkarībā no tā, vai šī piegāde ir pirmā vai otrā no divām secīgām piegādēm (iepriekš minētais spriedums lietā *EMAG Handel Eder*, 51. punkts).

26 Šie apsvērumi ir piemērojami tādiem apstākļiem, kādi ir pamata lietā.

27 Attiecībā uz jautājumu, kurai piegādei ir jāuzliek nodoklis par Kopienas iekšēju transportēšanu, ja to veic persona, kura kā pirmais preces saņēmējs un kā otrais piegādātājs ir iesaistīta abās piegādēs, vai ja to veic šīs personas vārdā, ir jākonstatē, ka šajā sakarā Sestajā direktīvā nav paredzēta nekāda veida vispārējā norma. Atbilde uz šo

jautājumu ir atkarīga no visu to īpašo apstākļu vispārējā novērtējuma, kas ļauj noteikt, kura piegāde atbilst visiem nosacījumiem saistībā ar Kopienas iekšējo piegādi.

28 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka, tāpat kā citi jēdzieni, ar kuriem tiek definētas darbības, kas apliekamas ar nodokli saskaņā ar Sesto direktīvu (skat. it īpaši 2006. gada 12. janvāra spriedumu apvienotajās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen* u.c., Krājums, I-483. lpp., 44. punkts, kā arī 2006. gada 6. jūlija spriedumu apvienotajās lietās C-439/04 un C-440/04 *Kittel* un *Recolta Recycling*, Krājums, I-6161. lpp., 41. punkts), [piegādes Kopienas iekšienē] un [iegādes Kopienas iekšienē] jēdzieni ir objektīvi un tie ir piemērojami neatkarīgi no attiecīgo darbību mērķiem un rezultātiem (2007. gada 27. septembra spriedums lietā C-409/04 *Teleos* u.c., Krājums, I-7797. lpp., 38. punkts, un 2010. gada 7. decembra spriedums lietā C-285/09 *R.*, Krājums, I-12605. lpp., 39. punkts).

29 Tāpat no Tiesas judikatūras izriet, ka atbrīvojums no nodokļa par piegādi Kopienas iekšienē Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmās daļas izpratnē ir piemērojams tikai tad, ja tiesības rīkoties ar preci kā īpašniekam ir nodotas [saņēmējam] un piegādātājs pierāda, ka šī prece ir nosūtīta vai transportēta uz citu dalībvalsti un ka pēc šīs nosūtīšanas vai transportēšanas prece faktiski ir izvesta no piegādes dalībvalsts teritorijas (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Teleos* u.c., 42. punkts; 2007. gada 27. septembra spriedumu lietā C-184/05 *Twoh International*, Krājums, I-7897. lpp., 23. punkts, un 2010. gada 18. novembra spriedumu lietā C-84/09 *X*, Krājums, I-11645. lpp., 27. punkts).

30 Pat ja iesniedzējtiesa uzdod jautājumu tikai par nosacījumu saistībā ar Kopienas iekšējo transportēšanu, ir jāņem vērā arī divi citi nosacījumi, kas ir uzskaitīti iepriekšējā punktā, jo apstākļiem, kuros šie pēdējie nosacījumi ir izpildīti, var būt nozīme brīdī, kad tiek izvērtēts nosacījums pamata lietā.

31 Vispirms attiecībā uz tiesību rīkoties ar preci kā īpašniekam nodošanu secīgu piegāžu gadījumā ir jāatgādina, ka Tiesa iepriekš minētā sprieduma lietā *EMAG Handel Eder* 38. punktā nosprieda, ka starpnieks saņēmējs var nodot otrajam saņēmējam tiesības rīkoties ar preci kā īpašniekam tikai tad, ja viņš tās ir iepriekš saņēmis no pirmā pārdevēja.

32 Tātad tādos apstākļos, kādi ir pamata lietā, ir jāuzskata, ka preču saņemšana no *ETH* noliktavas, ko veica pirmā pircēja pārstāvis, ir jāuzskata par brīdi, kad tam ir nodotas tiesības rīkoties ar preci kā tās īpašniekam; tas ir pirmās piegādes elements.

33 Tomēr šis apstāklis viens pats nav pietiekams, lai secinātu, ka pirmā piegāde ir piegāde Kopienas iekšienē. Nevar izslēgt, ka otrā tiesību rīkoties ar preci kā tās īpašniekam nodošana var notikt arī pirmās piegādes dalībvalsts teritorijā, un tādējādi — pirms notiek Kopienas iekšējā transportēšana. Šādā gadījumā Kopienas iekšējā transportēšana vairs nevar būt šīs piegādes elements.

34 Gadījumā, kad pircējs piegādes dalībvalstī iegūst tiesības rīkoties ar attiecīgo preci kā īpašnieks un uzņemas to transportēt uz galamērķa dalībvalsti, kā tas notiek gadījumā ar piegādēm, attiecībā uz kurām ir paredzēts noteikums, ka preces ir jāsaņem piegādātāja noliktavā, pēc iespējas ir jāņem vērā pircēja nodomi iegādes brīdī, ar nosacījumu, ka tos pamato objektīvi apstākļi (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *X*, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 Šajā gadījumā, ja pircēji kā pirmie saņēmēji ir izrādījuši savu vēlmi transportēt preces uz citu dalībvalsti, kas nav preču piegādes valsts, un ir norādījuši savu PVN maksātāja numuru, kas ir piešķirts šajā citā dalībvalstī, *ETH* varēja uzskatīt, ka darījumi, ko tā veic, ir piegādes Kopienas iekšienē.

36 Tomēr pēc tiesību rīkoties ar preci kā īpašniekam nodošanas saņēmējam piegādātāju, kurš veic pirmo piegādi, var atzīt par PVN maksātāju par šo darījumu, ja šis saņēmējs viņam bija paziņojis, ka preces tiks pārdotas citam nodokļu maksātājam, pirms tās tiek izvestas no piegādes dalībvalsts, un ja pēc šīs informācijas viņš nav izrakstījis saņēmējam izlabotu rēķinu ar PVN.

37 Tālāk — attiecībā uz nosacījumu par pierādījumu —, tā kā tas ir viens no šī sprieduma 29. punktā atgādinātajiem nosacījumiem atbrīvošanai no nodokļa, ir jānorāda, ka, pat ja principā piegādātāja pienākums ir pierādīt, ka preces ir nosūtītas vai transportētas uz citu dalībvalsti, apstākļos, kad tiesības rīkoties ar preci kā tās īpašniekam tiek nodotas pircējam piegādes dalībvalstī un ja šī pircēja pienākums ir nosūtīt vai transportēt preces ārpus piegādes dalībvalsts, pierādījums, kuru piegādātājs var iesniegt nodokļu iestādēm, ir pilnībā atkarīgs no informācijas, kurus viņš šim nolūkam saņem no saņēmēja.

38 Protams, no Tiesas judikatūras izriet, ka šādā gadījumā var likumīgi pieprasīt, lai piegādātājs rīkotos labā ticībā un veiktu visus iespējamos atbilstošos pasākumus, lai nodrošinātos, ka viņa veiktās darbības nav dalība nodokļu krāpšanā. Tomēr, ja piegādātājs ir izpildījis savus pienākumus, iesniedzot pierādījumus par piegādi Kopienas iekšienē, kaut arī saņēmējs nav izpildījis līgumā paredzēto pienākumu nosūtīt vai transportēt preces ārpus piegādes dalībvalsts, saņēmējs ir jāuzskata par PVN

parādnieku šajā dalībvalstī (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Teleos* u.c., 66. un 67. punkts).

39 No lietas materiāliem izriet, ka pamata lietā *ETH*, kvalificējot savu piegādi kā piegādi Kopienas iekšienē un atbrīvojot to no PVN, pamatojās uz pircēju Beļģijas PVN maksātāja numuru, kuru tā lūdza pārbaudīt Nīderlandes nodokļu iestādēm, un uz pircēju deklarācijām, kuras tika iesniegtas tās noliktavā preču saņemšanas brīdi, norādot, ka šīs preces tiks transportētas uz Beļģiju. Jautājums par to, vai *ETH*, šādi rīkojoties, ir izpildījusi pierādīšanas un rūpības pienākumu, ir jāizvērtē iesniedzējtiesai, pamatojoties uz nosacījumiem, kas šajā sakarā ir paredzēti valsts tiesībās.

40 Visbeidzot attiecībā uz nosacījumu par preču nosūtīšanu vai transportēšanu ārpus piegādes dalībvalsts ir jāprecizē, ka, lai gan, kā izriet no iepriekš minētā sprieduma lietā *EMAG Handel Eder* 45. punkta, nav nozīmes jautājumam par to, kam ir pilnvaras rīkoties ar precēm laikā, kad notiek to transportēšana Kopienā, nosacījums, ka šo transportēšanu jāveic preču īpašniekam vai viņa vārdā, tomēr varētu būt nozīmīgs, pieņemot lēmumu par šīs transportēšanas aplikšanu ar nodokli pirmās vai otrās piegādes laikā. Tomēr gadījumos, kad transportēšanu veic tā persona, kas piedalās abos darījumos, vai tās vārdā, kā tas ir pamata lietā, šis apstāklis nav noteicošais.

41 Līdz ar to apstāklis, ka pamata lietā otrais saņēmējs bija iesaistīts transportēšanā, nav tāds, kas ļautu secināt, ka šī transportēšana ir jāapliek ar nodokli otrās piegādes laikā.

42 Tāpat apstāklis, ka preces netika transportētas uz pirmo saņēmēju adresi, neļauj izslēgt to, ka transportēšana notika pirmās piegādes ietvaros, jo piegādes Kopienas

iekšienē atbrīvojumam no nodokļa tiek piemērots nosacījums, ka transportēšanai ir jāsākas citā dalībvalstī, kas nav piegādes dalībvalsts, un adresei, kurā transportēšana beidzas, šajā sakarā nav nozīmes.

43 Šo interpretāciju neapstiprina Sestās direktīvas 28.b panta A daļas 1. punkts, saskaņā ar kuru par preču iegādes Kopienas iekšienē vietu uzskata vietu, kurā preces atrodas laikā, kad beidzas to sūtīšana vai transportēšana personai, kas tās iegādājas. Tādējādi, kā izriet no Tiesas judikatūras, nodokļu uzlikšanas tirdzniecības darījumiem starp dalībvalstīm pārejas regulējuma, kurā ietilpst šī norma, mērķis ir nodot nodokļu ieņēmumus dalībvalstij, kurā veikta piegādāto preču gala patērēšana (šajā ziņā skat. 2010. gada 22. aprīļa spriedumu apvienotajās lietās C-536/08 un C-539/08 *X* un *fiscale eenheid Facet-Facet Trading*, Krājums, I-3581. lpp., 30. un 31. punkts), nevis noteikt personu, kura ir veikusi iegādi Kopienas iekšienē.

44 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka, ja prece tiek piegādāta divas secīgas reizes starp diviem dažādiem nodokļu maksātājiem, kuri rīkojas šādā statusā, bet ar vienu Kopienas iekšējo transportēšanu, saistībā ar šo transportēšanu ar nodokli apliekamais darījums, proti, pirmā vai otrā piegāde — ja šis darījumus tādēļ tiek iekļauts piegādes Kopienas iekšienē jēdzienā Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmās daļas nozīmē, to aplūkojot kopā ar šīs pašas direktīvas 8. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktu, 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmo daļu un 28.b panta A daļas 1. punktu —, ir jānosaka, ņemot vērā vispārēju visu lietas apstākļu novērtējumu, lai noteiktu, kura no šīm divām piegādēm atbilst visiem nosacījumiem par piegādi Kopienas iekšienē.

45 Tādos apstākļos, kādi ir pamata lietā, kuros pirmais saņēmējs pēc tam, kad tas ir saņēmis tiesības rīkoties ar preci kā tās īpašnieks pirmās piegādes dalībvalsts teritorijā,

norāda savu nodomu transportēt šo preci uz citu dalībvalsti un sevi identificē ar šajā pēdējā valstī piešķirto PVN maksātāja numuru, Kopienas iekšējā transportēšana būtu jāapliek ar nodokli pirmās piegādes laikā, ar nosacījumu, ka tiesības rīkoties ar preci kā īpašniekam otrajam pircējam tika nodotas Kopienas iekšējās transportēšanas galamērķa valstī. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai šis nosacījums ir izpildīts lietā, kuru tā izskata.

Par tiesāšanās izdevumiem

46 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

Ja prece tiek piegādāta divas secīgas reizes starp diviem dažādiem nodokļu maksātājiem, kuri rīkojas šādā statusā, bet ar vienu Kopienas iekšējo transportēšanu, saistībā ar šo transportēšanu ar nodokli apliekamais darījums, proti, pirmā vai otrā piegāde — ja šis darījumus tādēļ tiek iekļauts piegādes Kopiena iekšienē jēdzienā Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kurā grozījumi ir izdarīti ar Padomes 1996. gada 20. decembra Direktīvu 96/95/EK, 28.c panta A daļas a) punkta pirmās daļas nozīmē, to aplūkojot kopā ar šīs pašas direktīvas 8. panta

1. punkta a) un b) apakšpunktu, 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmo daļu un 28.b panta A daļas 1. punktu —, ir jānosaka, ņemot vērā vispārēju visu lietas apstākļu novērtējumu, lai noteiktu, kura no šīm divām piegādēm atbilst visiem nosacījumiem par piegādi Kopienas iekšienē.

Tādos apstākļos, kādi ir pamata lietā, kuros pirmais pircējs pēc tam, kad tas ir saņēmis tiesības rīkoties ar preci kā tās īpašnieks pirmās piegādes dalībvalsts teritorijā, norāda savu nodomu transportēt šo preci uz citu dalībvalsti un sevi identificē ar šajā pēdējā valstī piešķirto pievienotās vērtības maksātāja numuru, Kopienas iekšējā transportēšana būtu jāapliek ar pievienotās vērtības nodokli pirmās piegādes laikā, ar nosacījumu, ka tiesības rīkoties ar preci kā īpašniekam otrajam pircējam tika nodotas Kopienas iekšējās transportēšanas galamērķa valstī. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai šis nosacījums ir izpildīts lietā, kuru tā izskata.

[Paraksti]