TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2010. gada 18. novembrī *

Lieta C-84/09

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Regeringsrätten* (Zviedrija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2009. gada 16. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2009. gada 26. februārī, tiesvedībā

X

pret

Skatteverket.

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*],

* Tiesvedības valoda — zviedru.

ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],
sekretāre S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2010. gada 15. aprīļa tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *X* vārdā — U. Kēls [*U. Käll*], D. Kleists [*D. Kleist*] un M. Juhansons [*M. Johansson*], *advokater*,

— *Skatteverket* vārdā — K. Ulsons [*C. Olsson*], *advokat*,

— Zviedrijas valdības vārdā — A. Falka [*A. Falk*] un S. Juhannesone [*S. Johannesson*], pārstāves,

— Vācijas valdības vārdā — M. Lumma [*M. Lumma*] un B. Kleins [*B. Klein*], pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā — D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*] un P. Dejmeka [*P. Dejmek*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2010. gada 6. maija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) 2. panta, 20. panta pirmās daļas un 138. panta 1. punkta interpretāciju.

2 Šis lūgums ir ticis iesniegts tiesvedībā starp *X* un *Skatteverket* (Zviedrijas Nodokļu iestāde) par *Skatterättsnämnden* (Nodokļu tiesību komisija) iepriekšēju atzinumu saistībā ar pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") piemērošanu Zviedrijā attiecībā uz jaunas jahtas iegādi citā dalībvalstī.

Atbilstošās tiesību normas

Direktīva 2006/112

3 Ar Direktīvu 2006/112, sākot no 2007. gada 1. janvāra, tika atcelts un aizstāts PVN jomā esošais Savienības tiesiskais regulējums, tostarp Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 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.).

4 Atbilstoši Direktīvas 2006/112 preambulas vienpadsmitajam apsvērumam:

"Ir arī lietderīgi, ka šajā pārejas periodā [..] Kopienas iekšienē [..] jaunu transportlīdzekļu piegāde personām vai no nodokļa atbrīvotām struktūrām, vai struktūrām, kas nav nodokļa maksātājas, arī būtu jāuzliek nodoklis galamērķa dalībvalstī, piemērojot šīs dalībvalsts likmes un nosacījumus, ciktāl šādi darījumi, nepastāvot īpašiem noteikumiem, varētu radīt ievērojamus konkurences izkropļojumus starp dalībvalstīm."

5 Šīs direktīvas 2. pantā ir noteikts:

"1. PVN uzliek šādiem darījumiem:

a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds;

b) preču iegādei Kopienas iekšienē, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic —

[..]

ii) jaunu transportlīdzekļu gadījumā nodokļa maksātājs vai [juridiska] persona, kas nav nodokļa maksātāja, kuru citām iegādēm neuzliek PVN saskaņā ar 3. panta 1. punktu, vai jebkura cita persona, kas nav nodokļa maksātāja;

[..]

2. a) Šā panta 1. punkta b) apakšpunkta ii) punktā par "transportlīdzekļiem", ja tie paredzēti pasažieru vai preču pārvadāšanai, uzskata:

[..]

ii) kuģus, kuru garums pārsniedz 7,5 metrus, izņemot kuģus, ko izmanto kuģošanai atklātā jūrā un kas pārvadā pasažierus par atlīdzību, un kuģus, kurus izmanto komercdarbībai, rūpnieciskai darbībai vai zvejniecībai, vai arī glābšanas vai palīdzības darbiem uz jūras vai kurus izmanto piekrastes zvejai,

[..]

b) Šos transportlīdzekļus uzskata par "jauniem" šādos gadījumos:

[..]

ii) attiecībā uz kuģiem, ja piegādi veic trīs mēnešos pēc dienas, kad sākta to izmantošana, vai ja kuģis ir nobraucis mazāk par 100 stundām;

[..]

c) Dalībvalstis paredz noteikumus, saskaņā ar kuriem var konstatēt b) punktā minētos faktus."

6 Atbilstoši minētās direktīvas 14. panta 1. punktam "preču piegāde" ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.

7 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 20. panta pirmo daļu:

""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."

8 Atbilstoši Direktīvas 2006/112 40. pantam par vietu preču iegādei Kopienas iekšienē uzskata vietu, kur preces atrodas brīdī, kad beidzas nosūtīšana vai transportēšana pircējam.

9 Šīs direktīvas 68. pantā ir noteikts:

"Nodokļa iekasējamības gadījums iestājas tad, kad ir faktiski veikta preču iegāde Kopienas iekšienē.

Uzskata, ka preču iegāde Kopienas iekšienē ir faktiski veikta tad, kad līdzīgu preču piegādi uzskata par faktiski veiktu attiecīgajā dalībvalsts teritorijā."

10 Minētās direktīvas 138. pants ir izteikts šādi:

"1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādu preču piegādi, kuras pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet Kopienā, ja piegādi veic citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas kā tāda rīkojas dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts.

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

a) tādu jaunu transportlīdzekļu piegādes, kurus 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 preču iegādēm Kopienas iekšienē saskaņā ar 3. panta 1. punktu neuzliek PVN, vai jebkurai citai personai, kas nav nodokļa maksātāja;

[..]."

Valsts tiesiskais regulējums

11 Saskaņā ar Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*mervärdesskattelagen, SFS* 1994 Nr. 200; turpmāk tekstā — "likums par PVN") 1. nodaļas 1. pantu PVN ir jāmaksā tostarp par preču tirgošanu vai pakalpojumu sniegšanu Zviedrijas teritorijā komercdarbības ietvaros un par kustama īpašuma iegādi Kopienas iekšienē.

12 Saskaņā ar šī likuma 2.a nodaļas 2. pantu iegāde Kopienas iekšienē notiek tad, ja persona iegādājas preci par atlīdzību un ja šī pati persona — pircējs, pārdevējs vai cita persona pircēja vai pārdevēja vārdā — no citas dalībvalsts transportē šo preci pircējam uz Zviedriju.

13 Atbilstoši likuma par PVN 2.a nodaļas 3. pantam prece ir uzskatāma par iegādātu Kopienas iekšienē, ja iegāde attiecas uz tādu jaunu transportlīdzekli, kas minēts šī likuma 1. nodaļas 13.a pantā.

14 Saskaņā ar šī paša likuma 1. nodaļas 13.a pantu ar jauniem transportlīdzekļiem tostarp saprot kuģus — izņemot noteiktus kuģus, kuriem nav nozīmes šajā lietā —, kuru garums pārsniedz 7,5 metrus, ja tie tiek pārdoti trīs mēnešu laikā pēc dienas, kad sākta to izmantošana, vai ja pirms pārdošanas kuģis ir nobraucis mazāk par 100 stundām.

15 Likuma par PVN 3. nodaļas 30.a pantā ir noteikts, ka tādu jaunu transportlīdzekļu pārdošanu, kurus pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā transportē no Zviedrijas uz citu dalībvalsti, neapliek ar nodokli pat tad, ja pircējs nav reģistrēts kā PVN maksātājs.

Pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

16 Zviedrijā dzīvojoša privātpersona *X* ir nodomājusi Apvienotajā Karalistē iegādāties savai privātai lietošanai jaunu jahtu, kuras garums pārsniedz 7,5 metrus. Pēc jahtas piegādes *X* vēlas trīs līdz piecus mēnešus to izmantot atpūtas un izklaides nolūkā piegādes dalībvalstī, tādējādi nobraucot ar jahtu vairāk par 100 stundām. Pastāv otra iespēja, ka jahta tiek transportēta no Apvienotās Karalistes uzreiz pēc tās piegādes, lai to līdzīgā veidā izmantotu citās dalībvalstīs, kas nav Zviedrija. Abos gadījumos pēc plānotās izmantošanas šī pati jahta pa jūras ceļu tiks nogādāta tās galamērķī Zviedrijā.

17 Lai noskaidrotu plānotās iegādes sekas attiecībā uz nodokļiem, *X* vērsās *Skatterättsnämnden* (Nodokļu tiesību komisija) ar lūgumu saņemt iepriekšēju atzinumu un jautāja, vai Zviedrijā katrā no abiem gadījumiem iegāde ir apliekama ar nodokli.

18 *Skatterättsnämnden* nolēma, ka abos gadījumos ir jāuzskata, ka *X* veic ar nodokli apliekamu jauna transportlīdzekļa iegādi Kopienas iekšienē, tādēļ *X* ir jāmaksā nodoklis Zviedrijā. Minētā iestāde uzskatīja, ka jahta, kura tiek nogādāta pa jūras ceļu, ir jāuzskata par jaunu transportlīdzekli, jo brīdī, kad *X* ieguva tiesības rīkoties ar šo jahtu kā īpašnieks, tā netika izmantota vairāk par trīs mēnešiem, kopš sākta tās izmantošana vai tā nebija nobraukusi vairāk par 100 stundām. Tam, ka šie nosacījumi vairs nav izpildīti brīdī, kad minētais kuģis iebrauc Zviedrijā, nav nozīmes attiecībā uz šo novērtējumu. *Skatterättsnämnden* turklāt norādīja, ka transportēšana sākas attiecīgā kuģa iegādes brīdī vai brīdī, kad pārdevējs nodod šo kuģi, un ka vieta, kurā notiek iegāde Kopienas iekšienē, atrodas dalībvalstī, kurā šis kuģis atrodas brīdī, kad tiek pabeigta transportēšana, kas šajā gadījumā ir Zviedrija.

19 *X*, uzskatot, ka plānotā iegāde ir apliekama ar nodokli kā piegāde, kas veikta Apvienotajā Karalistē, apstrīdēja šo iepriekšējo atzinumu *Regeringsrätten* [Augstākajā administratīvajā tiesā]. *Skatteverket* lūdza, lai iesniedzējtiesa apstiprina minēto iepriekšējo atzinumu.

20 Šādos apstākļos *Regeringsrätten* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai Direktīvas [2006/112] 138. un 20. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka transportēšana no izcelsmes valsts ir jāuzsāk noteiktā laika posmā, lai pārdošanai varētu piemērot nodokļa atbrīvojumu un lai varētu uzskatīt, ka ir notikusi iegāde Kopienas iekšienē?

2) Līdzīgi, vai šie panti ir jāinterpretē tādējādi, ka transportēšanai ir jābeidzas galamērķa valstī noteiktā laika posmā, lai pārdošanai varētu piemērot nodokļa atbrīvojumu un lai varētu uzskatīt, ka ir notikusi iegāde Kopienas iekšienē?

3) Vai, atbildot uz pirmo un otro jautājumu, ir nozīme tam, ka iegādātā prece ir jauns transportlīdzeklis un ka persona, kas iegādājas preci, ir privātpersona, kura ir nodomājusi galu galā izmantot šo transportlīdzekli konkrētā dalībvalstī?

4) Attiecībā uz iegādi Kopienas iekšienē — kurā brīdī ir jānovērtē, vai transportlīdzeklis ir jauns Direktīvas [2006/112] 2. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo, otro un trešo jautājumu

21 Uzdodot pirmo, otro un trešo jautājumu, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 20. panta pirmā daļa un 138. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka darījuma atzīšana par piegādi vai iegādi Kopienas iekšienē ir atkarīga no tā, vai ir ievērots konkrēts laiks, kurā jāsākas vai jābeidzas attiecīgās preces transportēšanai no piegādes dalībvalsts uz galamērķa dalībvalsti. Šī tiesa it īpaši vēlas noskaidrot, vai šajā ziņā nozīme ir tam, ka runa ir par jaunu transportlīdzekli, kuru pircējam, fiziskai personai, ir nodoms izmantot konkrētā dalībvalstī.

22 Vispirms jāatgādina, ka ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK, kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK nolūkā atcelt fiskālās robežas (OV L 376, 1. lpp.), ieviestais pārejas posms attiecībā uz Kopienas iekšējiem darījumiem piemērojamo PVN ir balstīta uz jaunu nodokļa iekasējamības gadījumu, proti, preču iegādi Kopienas iekšienē, kas ļauj ienākumus no nodokļiem nodot dalībvalstij, kurā notiek piegādāto preču gala patēriņš (šajā ziņā skat. 2007. gada 27. septembra spriedumu lietā C-409/04 *Teleos* u.c., Krājums, I-7797. lpp., 21., 22. un 36. punkts).

23 Tādējādi mehānisms, saskaņā ar kuru, pirmkārt, ir paredzēts, ka dalībvalsts, no kuras notiek piegāde, atbrīvo no aplikšanas ar nodokli piegādi, kas ir Kopienas iekšējā nosūtīšana vai transportēšana, un turklāt ir paredzētas PVN, kas ir samaksāts kā

priekšnodoklis šajā dalībvalstī, atskaitīšanas vai atmaksāšanas tiesības, un, otrkārt, ir noteikts, ka ceļamērķa dalībvalsts var aplikt ar nodokli Kopienas iekšējo iegādi, nodrošina skaidru dalībvalstu fiskālās suverenitātes nodalīšanu (šajā ziņā skat. 2006. gada 6. aprīļa spriedumu lietā C-245/04 *EMAG Handel Eder*, Krājums, I-3227. lpp., 40. punkts).

24 It īpaši, kas attiecas uz noteikumiem par nodokļu uzlikšanu jaunu transportlīdzekļu iegādei, no Direktīvas 2006/112 preambulas vienpadsmitā apsvēruma, kurā pārņemts Direktīvas 91/680 preambulas vienpadsmitā apsvēruma saturs, izriet, ka līdzās fiskālās suverenitātes sadalījumam šo noteikumu mērķis ir novērst konkurences izkropļojumus starp dalībvalstīm, kuri var rasties no atšķirīgu nodokļa likmju piemērošanas. Proti, pārejas posma neesamības gadījumā jaunu transportlīdzekļu tirdzniecība notiktu vien tajās dalībvalstīs, kurās ir neliela PVN likme, nelabvēlīgi ietekmējot citas dalībvalstis un to ieņēmumus no nodokļiem. Kā savu secinājumu 34. punktā ir norādījusi ģenerāladvokāte, Savienības likumdevējs saskaņā ar Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta ii) punktu ir uzlicis nodokli tādu jaunu transportlīdzekļu iegādei, kuru ir veikuši ne vien nodokļa maksātāji vai juridiskas personas, kas nav nodokļa maksātājas, bet arī jebkura persona, it īpaši tādēļ, ka šīm precēm ir liela vērtība un tās ir viegli transportējamas.

25 Tieši ņemot vērā šo kontekstu un šos mērķus, ir jāinterpretē Tiesai uzdotajos jautājumos minētie noteikumi.

26 Pirmkārt, runājot par to, vai attiecīgās preces transportēšanai pircējam Direktīvas 2006/112 20. panta pirmās daļas un 138. panta 1. punkta izpratnē ir jānotiek konkrētā laikā, vispirms ir jākonstatē, ka šajos noteikumos ir paredzēti nosacījumi, kuri ir jāizpilda, lai darījumu atzītu par piegādi vai iegādi Kopienas iekšienē.

27 Tādējādi preces iegādi Kopienas iekšienē veic un atbrīvojumu no nodokļa piegādei Kopienas iekšienē piemēro tikai tad, ja tiesības ar preci rīkoties kā 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 piegādes dalībvalsts teritorijas (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Teleos* u.c., 42. punkts, kā arī 2007. gada 27. septembra spriedumu lietā C-184/05 *Twoh International*, Krājums, I-7897. lpp., 23. punkts).

28 Taču preces piegāde Kopienas iekšienē un tās iegāde Kopienas iekšienē faktiski ir viens un tas pats saimnieciskais darījums, tādējādi šī sprieduma 26. punktā minētie noteikumi ir jāinterpretē tādā veidā, ka tām ir identiska nozīme un piemērojamība (attiecībā uz Sestās direktīvas 28.a panta 3. punkta pirmo daļu un 28.c panta A punkta a) apakšpunkta pirmo daļu, kuru saturs atbilst attiecīgi Direktīvas 2006/112 20. panta pirmajai daļai un 138. panta 1. punktam, skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Teleos* u.c., 23. un 34. punkts).

29 Turpinājumā ir jānorāda, ka nedz Direktīvas 2006/112 20. panta pirmās daļas, nedz 138. panta 1. punkta formulējumā nav paredzēts, ka attiecīgās preces nosūtīšanai pircējam ir jāsākas vai jābeidzas kādā termiņā, lai tiktu piemēroti šie noteikumi.

30 Ja šai transportēšanai tiktu noteikts kāds precīzs termiņš, tas turklāt būtu pretrunā minēto noteikumu sistēmai, kā arī pārejas posma attiecībā uz Kopienas iekšējiem darījumiem piemērojamo PVN kontekstam un mērķiem, kuri atgādināti šī sprieduma 22.–24. punktā.

31 Ja tiktu noteikts termiņš, kurā ir jāsākas vai jābeidzas attiecīgās preces nosūtīšanai pircējam, tas pircējiem dotu iespēju izvēlēties dalībvalsti, kurā jauna transportlīdzekļa

iegādei tiktu uzlikts nodoklis saskaņā ar likmēm un nosacījumiem, kuri šiem pircējiem ir visizdevīgākie. Taču šāda iespēja apdraudētu pārejas posma, kas noteikts attiecībā uz Kopienas iekšējai tirdzniecībai piemērojamo PVN, mērķa īstenošanu, jo šāda iespēja dalībvalstīm, kurās faktiski ir noticis gala patēriņš, atņemtu tām pienākušos ieņēmumus no nodokļiem. Tāpat šādas izvēles atstāšana pircējiem būtu pretrunā mērķim novērst konkurences izkropļojumus dalībvalstu starpā jaunu transportlīdzekļu tirdzniecības ietvaros.

32 Pamata lieta atspoguļo to, ka netiek ievērots princips, saskaņā ar kuru nodokli uzliek galamērķa dalībvalstī, un tas notiktu gadījumā, kad tiktu noteikts precīzs termiņš, kurā ir jāsākas vai jābeidzas attiecīgās preces transportēšanai pircējam. Ja *X* piedāvātā interpretācija, saskaņā ar kuru tiek izcelta stingra termiņa esamība attiecīgās preces transportēšanas uzsākšanai, tiktu pieņemta, viņam pietiktu ar to, ka viņš aizkavē attiecīgās preces nosūtīšanu uz galamērķa dalībvalsti, lai noslēptu, ka darījums ir noticis Kopienas iekšienē, vai lai mainītu fiskālo pilnvaru sadalījumu par labu citai dalībvalstij, kas nav Kopienas iekšējā darījuma galamērķa valsts. Abos gadījumos Zviedrijas Karalistei tiktu atņemti tās ieņēmumi no nodokļiem.

33 Tādējādi darījuma atzīšana par piegādi vai iegādi Kopienas iekšienē nevar būt atkarīga no tā, vai ir ievērots precīzs termiņš, kurā jāsākas vai jābeidzas piegādātās vai iegādātās preces transportēšanai. Tomēr, lai varētu veikt šādu atzīšanu un noteikt konkrētu iegādes vietu, jānosaka temporāla un materiāla saikne starp attiecīgās preces piegādi un tās transportēšanu, kā arī turpinātību darījuma norisē.

34 Visbeidzot šo interpretāciju nevar mainīt *X* izvirzītais arguments, saskaņā ar kuru Apvienotajā Karalistē spēkā esošajā tiesiskajā regulējumā ir paredzēts precīzs termiņš, proti, divi mēneši, kurā attiecīgā prece ir jātransportē ārpus valsts teritorijas, lai šīs

dalībvalsts iestādes neiekasētu PVN. *X* uzskata, ka, ja attiecīgās preces transportēšana netiek veikta šajā termiņā, PVN ir jāmaksā Apvienotajā Karalistē un ka, ja Zviedrijas Karaliste arī iekasētu nodokli par iegādi Kopienas iekšienē, tad būtu dubulti uzlikts nodoklis.

35 Kaut arī dalībvalstīm saskaņā ar Direktīvas 2006/112 131. pantu ir jāparedz nosacījumi nodokļu atbrīvojuma piemērošanai attiecībā uz piegādi Kopienas iekšienē, lai nodrošinātu pareizu un vienkāršotu minēto atbrīvojumu piemērošanu un novērstu jebkādu iespējamu krāpšanos, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un ļaunprātības, tomēr dalībvalstīm, īstenojot savas pilnvaras, ir jāievēro vispārējie tiesību principi, kas ir daļa no Savienības tiesību sistēmas, tostarp it īpaši tiesiskās drošības un samērīguma principi (šajā ziņā skat. 2006. gada 11. maija spriedumu lietā C-384/04 *Federation of Techinological Industries* u.c., Krājums, I-4191. lpp., 29. un 30. punkts, kā arī 2008. gada 21. februāra spriedumu lietā C-271/06 *Netto Supermarkt*, Krājums, I-771. lpp., 18. punkts).

36 It īpaši attiecībā uz samērīguma principu Tiesa ir nolēmusi, ka atbilstoši šim principam dalībvalstīm ir jāizmanto līdzekļi, kas, ļaujot efektīvi sasniegt valsts tiesībās paredzēto mērķi, vismazāk apdraud attiecīgos Savienības tiesību aktos paredzētos mērķus un principus (skat. 1997. gada 18. decembra spriedumu apvienotajās lietās C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96 *Molenheide* u.c., *Recueil*, I-7281. lpp., 46. punkts, kā arī iepriekš minētos spriedumus lietā *Teleos* u.c., 52. punkts, un lietā *Netto Supermarkt*, 19. punkts).

37 Turklāt pasākumi, kurus šim nolūkam veic dalībvalstis, nevar tikt izmantoti tādā veidā, ka tie apdraud PVN neitralitāti (skat. 2000. gada 19. septembra spriedumu lietā C-454/98 *Schmeink & Cofreth* un *Strobel*, *Recueil*, I-6973. lpp., 59. punkts; 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-255/02 *Halifax* u.c., Krājums, I-1609. lpp., 92. punkts, kā arī 2007. gada 27. septembra spriedumu lietā C-146/05 *Collée*, Krājums, I-7861. lpp., 26. punkts).

38 No tā izriet, ka, ja dalībvalsts darījumam, attiecībā uz kuru ir izpildīti piegādes Kopienas iekšienē objektīvie nosacījumi, uzliek PVN par to, ka nav ievērots tās valsts tiesiskajā regulējumā noteiktais transportēšanas termiņš, šādi samaksātais nodoklis ir jāatmaksā, lai nepieļautu dubultu nodokļu uzlikšanu, kas var rasties no galamērķa dalībvalsts pilnvaru izmantošanas. Saskaņā ar Padomes 2005. gada 17. oktobra Regulas (EK) Nr. 1777/2005, ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 77/388/EEK par kopēju pievienotās vērtības nodokļu sistēmu (OV L 288, 1. lpp.), 21. pantu sūtījuma vai transporta galamērķa dalībvalsts, kurā ir veikta preču iegāde Kopienā, īsteno savas nodokļu iekasēšanas pilnvaras neatkarīgi no PVN režīma, kas darījumam ir piemērots sūtījuma vai transporta nosūtīšanas vai transporta izejpunkta dalībvalstī.

39 Otrkārt, attiecībā uz to, ka personas, kas nav PVN maksātājas, Kopienas iekšienē iegādājas jaunus transportlīdzekļus, jākonstatē, ka tādi paši apsvērumi ir attiecināmi uz termiņu, kurā ir jānotiek preces transportēšanai pircējam. Interpretācija, ar kuru ir apstiprināta konkrēta transportēšanas termiņa neesamība, ir piemērojama vēl jo vairāk šādos apstākļos, jo, kā tika konstatēts šī sprieduma 31. un 32. punktā, stingra termiņa esamība ļautu pircējiem apiet ne vien mērķi piešķirt ieņēmumus no nodokļiem dalībvalstij, kurā notika attiecīgās preces gala patēriņš, bet arī mērķi novērst konkurences izkropļojumus starp dalībvalstīm, kas ir atsevišķs mērķis, kurš ir izvirzīts Savienības tiesiskajā regulējumā par nodokļu uzlikšanu jaunu transportlīdzekļu iegādei Kopienas iekšienē.

40 Tomēr, lai iesniedzējtiesai sniegtu lietderīgu atbildi tajā iesniegtā strīda atrisināšanai, jāprecizē, ar kādiem nosacījumiem jauna transportlīdzekļa iegāde, ko veikusi persona, kura vēlējās attiecīgo preci izmantot kādā konkrētā dalībvalstī, ir uzskatāma par iegādi Kopienas iekšienē.

41 Šajā ziņā jāatgādina pastāvīgā judikatūra, saskaņā ar kuru jēdzieni, ar kuriem tiek definētas darbības, kas apliekamas ar nodokli saskaņā ar PVN kopējo sistēmu, ir objektīvi un tie ir piemērojami neatkarīgi no attiecīgo darbību mērķiem un rezultātiem (šajā ziņā skat. 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). Līdz ar to piegādes vai iegādes Kopienas iekšienē kvalifikācija arī ir jāveic, pamatojoties uz objektīviem apstākļiem, piemēram, attiecīgo preču faktisku apriti dalībvalstīs (iepriekš minētais spriedums lietā *Teleos* u.c., 40. punkts).

42 Tomēr jaunu transportlīdzekļu gadījumā ir jākonstatē, ka iepriekšējā punktā minētā noteikuma piemērošana darījumiem Kopienas iekšienē, kuri attiecas uz šādām precēm, nav viegla, ņemot vērā šo darījumu īpašo dabu.

43 Šajā ziņā, pirmkārt, ir grūti nodalīt transportlīdzekļu transportēšanu no to izmantošanas. Otrkārt, darījuma kvalifikācija ir sarežģīta, jo par to maksājamais PVN ir jāmaksā arī personai, kura nav PVN maksātāja un uz kuru nav attiecināmas prasības par deklarēšanos un grāmatvedību tiktāl, ciktāl attiecībā uz to nav iespējams vēlāk veikt pārbaudi. Turklāt kā gala patērētājai personai nav tiesību uz PVN atskaitīšanu pat iegādātā transportlīdzekļa vēlreizējas pārdošanas gadījumā un līdz ar to šai personai ir lielāka interese nekā saimnieciskās darbības subjektam izvairīties no nodokļa maksāšanas.

44 Šādos apstākļos, lai darījumu atzītu par iegādi Kopienas iekšienē, kopā ir jāizvērtē visi objektīvie faktiskie apstākļi, kas ir svarīgi, lai noteiktu, vai iegādātā prece patiešām ir atstājusi piegādes dalībvalsts teritoriju un — apstiprinošas atbildes gadījumā — kurā dalībvalstī notiks tās gala patērēšana.

45 Šajā ziņā, kā savu secinājumu 38. punktā ir norādījusi ģenerāladvokāte, papildus attiecīgās preces transportēšanas norisei laikā viens no apstākļiem, kurš var būt svarīgs, ir arī vieta, kurā šī prece ir reģistrēta un kurā to parasti izmanto, pircēja dzīvesvieta, kā arī tas, vai pircējam ir vai nav saiknes ar dalībvalsti, no kuras ir notikusi piegāde, vai kādu citu dalībvalsti.

46 Īpašajā jahtas iegādes gadījumā, kāds plānots pamata lietā, nozīmīga var būt arī jahtas karoga dalībvalsts, kā arī vieta, kurā jahta parasti tiks novietota vai noenkurota un kurā tā pārziemos.

47 Turklāt īpašajā jauna transportlīdzekļa iegādes gadījumā pēc iespējas ir jāņem vērā pircēja nodomi iegādes brīdī, ar nosacījumu, ka tos pamato objektīvi apstākļi (pēc analoģijas attiecībā uz atskaitīšanas tiesībām skat. 1985. gada 14. februāra spriedumu lietā 268/83 *Rompelman*, *Recueil*, 655. lpp., 24. punkts; 1996. gada 26. septembra spriedumu lietā C-230/94 *Enkler*, *Recueil*, I-4517. lpp., 24. punkts, kā arī 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfrisa* u.c., *Recueil*, I-1577. lpp., 47. punkts). Tas it īpaši ir vajadzīgs gadījumā, kad pircējs piegādes dalībvalstī iegūst tiesības rīkoties ar attiecīgo preci kā īpašnieks un uzņemas to transportēt uz galamērķa dalībvalsti.

48 Tomēr pretēji tam, ko uzskata *X*, iegādes Kopienas iekšienē ietvaros nevar tikt prasīts, lai transportlīdzekļa transportēšana notiktu uzreiz pēc tā piegādes, lai tā netiktu pārtraukta un lai attiecīgā prece netiktu nekādā veidā izmantota pirms minētās transportēšanas vai tās laikā.

49 Pirmkārt, ja tiktu paredzēti šādi stingri nosacījumi, tad pircējam tiktu atstāta iespēja izvēlēties, kurā dalībvalstī attiecīgajam jaunajam transportlīdzeklim tiek uzlikts nodoklis, kas būtu pretrunā Direktīvas 2006/112 mērķim. Otrkārt, kā pareizi tiesas sēdē minējusi Zviedrijas valdība, nav nekāda iemesla piemērot citu nodokļu režīmu atkarībā no tā, vai jahta līdz Zviedrijai ir transportēta, izmantojot piekabi, vai pa jūras ceļu.

50 Patiesībā svarīgi ir noteikt, kurā dalībvalstī notiks attiecīgā transportlīdzekļa gala un ilgstoša izmantošana. Šajā ziņā tā izmantošana transportēšanas laikā, pat izklaidei, notiek vienīgi īslaicīgi salīdzinājumā ar transportlīdzekļa izmantošanas ilgumu vispārīgi.

51 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo, otro un trešo jautājumu ir jāatbild šādi: Direktīvas 2006/112 20. panta pirmā daļa un 138. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka darījuma atzīšana par piegādi vai iegādi Kopienas iekšienē nevar būt atkarīga no tā, vai ir ievērots konkrēts laiks, kurā jāsākas vai jābeidzas attiecīgās preces transportēšanai no piegādes dalībvalsts uz galamērķa dalībvalsti. Īpašajā jauna transportlīdzekļa iegādes gadījumā šīs direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta ii) punkta izpratnē tas, vai darījums ir noticis Kopienas iekšienē, ir jānosaka, kopā izvērtējot visus objektīvos apstākļus, kā arī pircēja nodomu, ar nosacījumu, ka šo nodomu pamato objektīvi apstākļi, kas ļauj identificēt dalībvalsti, kurā ir plānota attiecīgās preces gala patērēšana.

Par ceturto jautājumu

52 Uzdodot ceturto jautājumu, iesniedzējtiesa jautā, kurā brīdī iegādes Kopienas iekšienē gadījumā ir jānovērtē, vai transportlīdzeklis ir jauns Direktīvas 2006/112 2. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

53 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka no minētā noteikuma formulējuma izriet, ka šādam novērtējumam ir jānotiek attiecīgās preces piegādes brīdī, nevis tās ievešanas galamērķa dalībvalstī brīdī. Attiecībā uz kuģiem Direktīvas 2006/112 2. panta 2. punkta b) apakšpunkta ii) punktā ir noteikts, ka šie transportlīdzekļi ir uzskatāmi par jauniem, ja piegādi veic trīs mēnešos pēc dienas, kad sākta to izmantošana, vai ja kuģis ir nobraucis mazāk par 100 stundām.

54 Taču saskaņā ar šīs direktīvas 68. panta otro daļu preču iegāde Kopienas iekšienē ir veikta tad, kad līdzīgu preču piegādi uzskata par veiktu attiecīgajā dalībvalsts teritorijā. Atbilstoši minētās direktīvas 14. panta 1. punktam "preču piegāde" ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.

55 No tā izriet, ka tas, vai Kopienas iekšienē iegādāts transportlīdzeklis ir jauns, tiek noteikts brīdī, kad no pārdevēja pircējam tiek nodotas tiesības rīkoties ar šo lietu kā īpašniekam.

56 Šo interpretāciju neietekmē tas, ka saskaņā ar Direktīvas 2006/112 40. pantu par vietu preču iegādei Kopienas iekšienē uzskata vietu, kurā preces atrodas brīdī, kad beidzas nosūtīšana vai transportēšana pircējam. Šis noteikums nav būtisks, lai noteiktu, vai

transportlīdzeklis ir jauns, jo tā mērķis ir piešķirt fiskālās pilnvaras par iegādi Kopienas iekšienē galamērķa dalībvalstij.

57 Līdz ar to uz ceturto jautājumu jāatbild tādējādi, ka novērtējums par to, vai Kopienas iekšienē iegādāts transportlīdzeklis ir jauns Direktīvas 2006/112 2. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē, ir jāveic brīdī, kad pārdevējs attiecīgo preci piegādā pircējam.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

1) Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 20. panta pirmā daļa un 138. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka darījuma atzīšana par piegādi vai iegādi Kopienas iekšienē nevar būt atkarīga no tā, vai ir ievērots konkrēts laiks, kurā jāsākas vai jābeidzas attiecīgās preces transportēšanai no piegādes dalībvalsts uz galamērķa dalībvalsti. Īpašajā jauna transportlīdzekļa iegādes

gadījumā šīs direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta ii) punkta izpratnē tas, vai darījums ir noticis Kopienas iekšienē, ir jānosaka, kopā izvērtējot visus objektīvos apstākļus, kā arī pircēja nodomu, ar nosacījumu, ka šo nodomu pamato objektīvi apstākļi, kas ļauj identificēt dalībvalsti, kurā ir plānota attiecīgās preces gala patērēšana;

2) novērtējums par to, vai Kopienas iekšienē iegādāts transportlīdzeklis ir jauns Direktīvas 2006/112 2. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē, ir jāveic brīdī, kad pārdevējs attiecīgo preci piegādā pircējam.

[Paraksti]