Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2019. gada 3. oktobrī[1]

Lieta C-401/18

Herst, s.r.o.
pret
Odvolací finanční ředitelství

(*Krajský soud v Praze* (Prāgas apgabaltiesa, Čehijas Republika) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Prejudiciālā nolēmuma tiesvedība – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Akcīzes preces – Preču piegādes atbrīvojums no nodokļa Savienības iekšējās nosūtīšanas vai transportēšanas ietvaros – Ķēdes darījums – Preču pārvietošanas attiecināšana uz vienu piegādi piegādes ķēdē – Akcīzes preču transportēšana atliktās nodokļa maksāšanas režīmā – Savienības tiesību piemērošanas prioritāte – Savienības tiesībām atbilstīgas interpretācijas robežas – *In dubio mitius* princips

I. Ievads

1. Šī tiesvedība pēc būtības atkal ir par praksē ļoti svarīgo jautājumu, kurš darījums starptautiskajā piegādes ķēdē, kas sastāv no *vairākiem* darījumiem, ir jāuzskata par no nodokļa atbrīvotu piegādi Kopienas iekšienē, ja notiek tikai *viena* fiziska preču pārvietošana. Tā kā prasītāja pamatlietā ir veikusi priekšnodokļa atskaitījumu, tā sakās *neesam* saņēmusi no nodokļa atbrīvotu piegādi Kopienas iekšienē.

2. Neskatoties uz to, ka Tiesa jau vairākkārt[2] ir izskatījusi šādas situācijas, iesniedzējtiesa uzskata, ka no Tiesas judikatūras vēl joprojām neizriet skaidri kritēriji [nodokļa uzlikšanas] vietas noteikšanai un atbrīvojuma no nodokļa attiecināšanai uz vienu no piegādēm piegādes ķēdē. Noteicošais kritērijs šajā ziņā ir tiesību rīkoties ar precēm pāreja. Šajā ziņā šī tiesvedība ir specifiska, jo piegādātā degviela tika transportēta atliktās nodokļa maksāšanas režīmā. Tomēr Tiesa jau ir lēmusi savā spriedumā lietā *Arex*, ka tam attiecībā uz PVN nav nozīmes[3].

3. Tādējādi šī tiesvedība dos Tiesai vēl vienu iespēju precizēt kritērijus preču pārvietošanas attiecināšanai uz konkrētu piegādi pārdošanas ķēdē un šādi nodrošināt lielāku tiesisko drošību.

1 Oriģinālvaloda – vācu.

2 Jau vairākās tiesvedībās Tiesa ir izskatījusi jautājumu par preču pārvietošanas attiecināšanu uz vienu no piegādēm tā dēvētajā Kopienas iekšienē veiktā ķēdes darījumā; skat., piemēram, spriedumus, 2018. gada 19. decembris, *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:1027); 2018. gada 21. februāris, *Kreuzmayr* (C-628/16, EU:C:2018:84); 2017. gada 26. jūlijs, *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599); 2012. gada 27. septembris, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592); 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786), un 2006. gada 6. aprīlis, *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232).

3 Spriedums, 2018. gada 19. decembris, *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:1027).

4. Turklāt rodas jautājumi saistībā ar Čehijas Republikas konstitucionālo principu *in dubio mitius*. Saskaņā ar to nodokļu noteikums vienmēr ir jāinterpretē par labu nodokļa maksātājam, ja objektīvi pastāv vairākas iespējamās interpretācijas. Ciktāl tā interpretācija, kas ir par labu nodokļa maksātājam, neatbilst interpretācijai, kas ir atbilstīga Savienības tiesībām, rodas jautājums par attiecībām starp valsts konstitucionālajām tiesībām un Savienības tiesībām.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

5. Atbilstošās Savienības tiesību normas ir Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – "PVN direktīva")[4] noteikumi.

6. PVN 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;

[..]."

7. "Preču piegāde" tās pašas direktīvas 14. panta 1. punktā ir definēta kā tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.

8. PVN direktīvas 32. panta pirmajā daļā ir noteikta piegādes vieta, un tā formulēta šādi:

"Ja preces nosūta vai transportē piegādātājs, pircējs vai trešā persona, tad par piegādes vietu uzskata vietu, kur preces atrodas brīdī, kad sākas nosūtīšana vai transportēšana pircējam."

9. Šīs direktīvas IX sadaļas "Atbrīvojumi" 4. nodaļas 138. panta 1. punktā ir noteikts:

"Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādu preču piegādi, kuras pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet Kopienā, ja 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."

B. Čehijas tiesības

10. Saistībā ar piemērojamajām Čehijas tiesībām it īpaši ir jānorāda uz Likuma par pievienotās vērtības nodokli[5] 64. pantu, ar kuru Čehijas Republika ir transponējusi PVN direktīvas 138. pantu. Priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības saskaņā ar PVN direktīvas 167. un nākamajiem pantiem ir transponētas ar Likuma par pievienotās vērtības nodokli 72. un nākamajiem pantiem.

4 OV 2006, L 347, 1. lpp.

5 *Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty* (Likums Nr. 235/2004 par pievienotās vērtības nodokli).

11. Turklāt iesniedzējtiesa norāda uz konstitucionālo principu *in dubio mitius* (šaubu gadījumā labvēlīgāko). Tā mērķis esot ierobežot tiesiskās nedrošības ietekmi uz tiem, uz kuriem attiecas neskaidras tiesību normas, gadījumos, kad valsts, kas atbild par piemērojamā regulējuma saturu un saprotamību, viņiem uzliek noteiktas saistības.

12. Čehijas nodokļu tiesībās tādēļ esot pieņemts, ka gadījumā, ja publisko tiesību regulējumā ir vairāk par vienu interpretācijas iespēju, jāizvēlas tā interpretācija, kas nekavē vai pēc iespējas mazāk kavē pamattiesību un pamatbrīvību īstenošanu. Iesniedzējtiesa uzskata, ka piemērojamais regulējums, kas ir izšķirošs šajā lietā, nav skaidrs. Jau tāpēc vien saskaņā ar valsts tiesībām, pamatojoties uz *in dubio mitius* principu, esot jāpiešķir priekšnodokļa atskaitīšana.

III. Fakti un prejudiciālā nolēmuma tiesvedība

13. Prasītāja (*Herst, s.r.o.*, turpmāk tekstā – "*Herst*") pamatlietā valsts tiesā lūdz priekšnodokļa atskaitīšanu. *Herst* tostarp darbojas autotransporta jomā, un tai pieder vairākas degvielas uzpildes stacijas. Izmantojot savus transportlīdzekļus, tā uz galamērķi, Čehijas Republiku, transportē degvielu no citām dalībvalstīm (Austrijas, Vācijas, Slovākijas un Slovēnijas). Preces ir tālāk pārdotas vairākkārt, bet tikai vienu reizi (ar *Herst*) transportētas līdz gala pircējam Čehijas Republikā.

14. Daudzos gadījumos *Herst* bija degvielas gala pircēja. Tā to pirka no piegādātājiem, kas bija reģistrēti kā PVN maksātāji Čehijas Republikā. Šajā ziņā *Herst* atradās piegādes ķēdes galā. Citos gadījumos tā pārdeva degvielu tālāk saviem klientiem. Šajos gadījumos tā atradās piegādes ķēdes vidū. *Herst* saviem piegādātājiem neizrakstīja rēķinus par transportēšanas izmaksām, bet gan iegādājās degvielu par cenām, kurās transportēšana nebija iekļauta.

15. Parasti *Herst* veica pasūtījumu no Čehijas piegādātājiem, kuri degvielu bija iegādājušies vai iegādājās no naftas pārstrādes rūpnīcas citā dalībvalstī. Šajā gadījumā tā Čehijas piegādātājiem norādīja terminālī, no kura preces tiks paņemtas, iekraušanas datumu un vajadzības gadījumā laiku, vadītāja vārdu un uzvārdu, transportlīdzekļa un piekabes reģistrācijas numuru, nepieciešamo degvielas daudzumu un izkraušanas vietu.

16. Pēc priekšapmaksas rēķina apmaksas *Herst* varēja saņemt preces, pamatojoties uz Čehijas piegādātāju norādēm. *Herst* saņēma degvielu tieši no naftas pārstrādes rūpnīcu terminālim citās dalībvalstīs. Preču nodošanas brīdī nebija klāt neviena no piegādes ķēdē iesaistītajām līguma pusēm. Pēc tam *Herst* transportēja degvielu uz Čehijas Republiku. Pēc robežas šķērsošanas tur tika veikta muitošana. Degviela tika laista brīvā apgrozībā attiecībā uz akcīzes nodokli, un prasītāja turpināja transportēšanu uz izkraušanas vietu, proti, savām degvielas uzpildes stacijām vai savu klientu uzpildes stacijām.

17. Nodokļu pārbaudes laikā attiecībā uz taksācijas periodu no 2010. gada novembra līdz 2013. gada maijam, 2013. gada jūlijā un augustā nodokļu administrācija konstatēja, ka prasītāja ir pieprasījusi priekšnodokļa atskaitījumu attiecībā uz degvielas piegādēm tā, it kā tās būtu iekšzemes piegādes. Tomēr nodokļu administrācija uzskata, ka preču piegāde ir notikusi nevis Čehijas Republikā, bet citās dalībvalstīs, kur degviela atradusies brīdī, kad sākās tās nosūtīšana vai transportēšana. Tādējādi attiecībā uz *Herst* tā esot no nodokļa atbrīvota piegāde Kopienas iekšienē, kas *Herst* nedodot tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu.

18. Tā kā prasītāja pati esot iekrāvusi un par saviem līdzekļiem transportējusi citās dalībvalstīs iepirktās preces uz Čehijas Republiku, lai veiktu savu saimniecisko darbību, nodokļu administrācijas skatījumā, preču piegāde starp Čehijas piegādātājiem un prasītāju ir preču transportēšanu ietveroša piegāde. Tādēļ nodokļu administrācija atcēla kļūdaini pieprasītos priekšnodokļa atskaitījumus un papildu paziņojumos par nodokli noteica prasītājai jaunas PVN maksājumu prasības par atsevišķajiem pārbaudītajiem taksācijas periodiem. Vienlaikus *Herst* tika uzlikts naudas sods.

19. Prasītāja iesniedza sūdzību par papildu paziņojumiem par nodokli, kurā tā vērsa uzmanību it īpaši uz to, ka degviela esot transportēta starp dalībvalstīm saskaņā ar atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmu. Transportēšana esot notikusi muitas uzraudzībā. Tikai pēc transportēšanas beigām preces tika laistas brīvā apgrozībā tajā pašā dalībvalstī, un tikai tad esot veikta ar nodokli apliekama piegāde. Tāpēc iespēja, ka prasītāja būtu ieguvusi tiesības uz precēm jau pirms tam, transportēšanas sākumpunktā (t.i., ārvalstīs), esot izslēgta.

20. Apstrīdētajos lēmumos nodokļu administrācija paziņojumus par nodokli apstiprināja. Par apstrīdētajiem lēmumiem *Herst* cēla prasību. *Krajský soud v Praze* (Prāgas apgabaltiesa, Čehijas Republika) apturēja tiesvedību un atbilstoši LESD 267. pantam, izmantojot prejudiciālā nolēmuma tiesvedību, iesniedza Tiesai vairākus jautājumus. Pēc Tiesas sprieduma lietā *Arex*[6], pamatojoties uz Tiesas lūgumu, tā savu lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu saīsināja līdz šādiem trim jautājumiem:

1) Vai "tiesības rīkoties ar precēm kā īpašniekam" PVN direktīvas nozīmē iegūst nodokļa maksātājs, kurš pērk preces no cita nodokļa maksātāja tieši konkrētam klientam, lai izpildītu jau esošu pasūtījumu (norādot preču veidu, daudzumu, izcelsmes vietu un piegādes laiku), ja viņš pats fiziski ar precēm nerīkojas, jo, noslēdzot pārdošanas līgumu, viņa pircējs piekrīt organizēt preču transportēšanu no to izcelsmes vietas, tā, ka viņš tikai nodrošina piekļuvi pieprasītajām precēm, izmantojot savus piegādātājus, un dara zināmu informāciju, kas vajadzīga preču pieņemšanai (viņa vārdā vai viņa apakšpiegādātāju vārdā, kas iesaistīti pārdošanas ķēdē), un viņa peļņa no darījuma ir starpība starp šādu preču iepirkšanas un pārdošanas cenu bez preču, par kurām izraksta rēķinu, transportēšanas izmaksām?

2) Vai PVN neitralitātes princips vai kāds cits ES tiesību princips ir pretrunā valsts tiesību aktos paredzētā konstitucionālā principa *in dubio mitius* piemērošanai, kas uzliek valsts iestādēm pienākumu, ja tiesību normas ir neskaidras un objektīvi piedāvā vairākas iespējamās interpretācijas, izvēlēties to interpretāciju, kas ir par labu personai, uz kuru tiesību norma attiecas (šajā gadījumā PVN maksātājs)? Vai šī principa piemērošana būtu savietojama ar Savienības tiesībām vismaz tad, ja tā attiektos tikai uz situācijām, kad attiecīgie lietas fakti būtu cēlušies pirms Eiropas Savienības Tiesas saistošas interpretācijas par apstrīdēto juridisko jautājumu, kura noteica, ka ir pareiza cita, nodokļa maksātājam mazāk labvēlīga, interpretācija?

3) Ja var piemērot *in dubio mitius* principu: ņemot vērā ierobežojumus, kas Savienības tiesībās bija noteikti laikā, kad notika ar nodokli apliekamie darījumi (no 2010. gada novembra līdz 2013. gada maijam), vai bija iespējams apsvērt jautājumu par to, vai preču piegādes vai preču transportēšanas juridiskajam jēdzienam ir (vai nav) tāds pats saturs gan PVN direktīvas mērķiem, gan Akcīzes nodokļa direktīvas mērķiem kā objektīvi juridiski neskaidrs un ar divām iespējamām interpretācijām?

21. Tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza *Herst*, Čehijas Republika un Eiropas Komisija.

IV. Juridiskais vērtējums

A. Par pirmo jautājumu

22. Pirmais jautājums attiecas uz PVN direktīvas 138. pantu, kurā ir reglamentēts piegādes Kopienas iekšienē atbrīvojums no nodokļa. No tā, vai šī piegāde galu galā ir notikusi, ir atkarīgs, vai attiecībā uz *Herst* priekšnodokļa atskaitīšana tika atteikta pamatoti. Tas tādēļ, ka gadījumā, ja piegāde *Herst* bija atbrīvota no nodokļa, tai šajā sakarā arī nebūtu tiesības atskaitīt priekšnodokli. Drīzāk *Herst* saviem piegādātājiem būtu jāmēģina civiltiesiski prasīt atmaksāt nepamatoti samaksāto PVN.

6 Spriedums, 2018. gada 19. decembris, *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:1027).

1. Pirmā prejudiciālā jautājuma precizējums

23. PVN direktīvas noteikumu par preču starptautisku piegādi mērķis ir īstenot galamērķa valsts principu. Saskaņā ar šo principu ir jānodrošina, lai PVN kā patēriņa nodoklis tiktu samaksāts dalībvalstī, kurā notiek galapatēriņš. Šī iemesla dēļ starptautiskas piegādes gadījumā atbilstoši PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktam un 40. pantam ar nodokli tiek aplikta preces iegāde galamērķa valstī. Lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu, tās pašas preces piegādei tomēr pirms tam ir jābūt atbrīvotai izcelsmes valstī [7]. Tādējādi piegāde Kopienas iekšienē un iegāde Kopienas iekšienē ir viena un tā pati saimnieciskā darbība [8].

24. Taču grūtības rodas, ja ir vairākas piegādes (piegādes ķēde), bet prece tikai vienu reizi (no pirmā līdz pēdējam piegādes ķēdē) tiek transportēta (ķēdes darījums). Proti, šajā gadījumā ir notikušas vairākas piegādes Kopienas iekšienē, taču PVN direktīvas 138. pantā paredzētais atbrīvojums no nodokļa var attiekties tikai uz vienu piegādi [9]. Turklāt no nodokļa atbrīvota piegāde Kopienas iekšienē nosaka nākamo un iepriekšējo piegāžu vietu piegādes ķēdē [10]. Šī vieta atbilstoši PVN direktīvas 32. panta pirmajai daļai attiecībā uz visām piegādēm, kuras notiek pirms Kopienas iekšienē atbrīvotās piegādes, atrodas izcelsmes valstī, bet attiecībā uz visām piegādēm, kas notiek pēc tam, – galamērķa valstī [11]. Tādēļ ir svarīgi noteikt, uz kuru no piegādes ķēdē esošajām piegādēm var attiecināt starptautisko transportēšanu.

25. Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa jautā, pēc kādiem kritērijiem var un vajag veikt attiecināšanu.

26. Faktam, ka *Herst* preces ir transportējusi un muitojusi īpašā muitas procedūrā (atliktās nodokļa maksāšanas režīmā), attiecībā uz to principā nav nozīmes. Proti, kā Tiesa jau ir lēmusi lietā *Arex* [12], jautājums par atbrīvojuma no PVN attiecināšanu uz vienu no piegādēm ir vienīgi PVN jomas jautājums, kura kritērijus atliktās nodokļa maksāšanas režīms nemaina. Tas, kura piegāde piegādes ķēdē ir jāuzskata par Kopienas iekšienē atbrīvotu piegādi, tādējādi ir jānoskaidro atbilstoši vispārīgajiem noteikumiem PVN jomā.

27. Vēl iesniedzējtiesa jautā, vai pārdevējs (B) piegādes ķēdes, kas sastāv no diviem posmiem, vidū (A–B–*Herst*) iegūst tiesības rīkoties ar precēm, pat ja tas savam klientam (šajā gadījumā – *Herst*) sniedz tikai piekļuvi precēm, kuras vēl atrodas pie A (t.i., pie tā piegādātāja) un *Herst* sekojošo transportēšanu veic par saviem līdzekļiem.

28. Tomēr šajā situācijā, lai *Herst* būtu tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, nozīme ir tam, vai piegādes vieta no B līdz *Herst* atrodas Čehijas Republikā. Tas tādēļ, ka tikai šajā gadījumā piegāde tur būtu ar nodokli apliekama un par to būtu jāmaksā nodoklis. Tad Čehijas PVN norādīšana *Herst* adresētajā rēķinā būtu veikta pamatoti un *Herst* varētu veikt attiecīgu priekšnodokļa atskaitīšanu.

7 Šajā sakarā skat. jau manus secinājumus lietā *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:624, 28. punkts) un lietā *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 23.–25. punkts).

8 Spriedumi, 2017. gada 26. jūlijs, *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 31. punkts); 2010. gada 18. novembris, X (C-84/09, EU:C:2010:693, 28. punkts), un 2007. gada 27. septembris, *Teleos* u.c. (C-409/04, EU:C:2007:548, 23. un 24. punkts).

9 Spriedumi, 2017. gada 26. jūlijs, *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 34. punkts), un 2006. gada 6. aprīlis, *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232, 45. punkts), kā arī mani secinājumi lietā *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:624, 55. punkts) un lietā *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 35. punkts).

10 Spriedums, 2006. gada 6. aprīlis, *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 50. punkts).

11 Spriedums, 2006. gada 6. aprīlis, *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 50. punkts).

12 Spriedums, 2018. gada 19. decembris, *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:1027, 66. un nākamie punkti, kā arī 73. un 74. punkts); skat. arī manus secinājumus lietā *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:624, 69. un nākamie punkti).

29. Taču tas nozīmē, ka pirmā piegāde (A–B) ir jāuzskata par no nodokļa atbrīvotu piegādi Kopienas iekšienē. Tikai tad pirmās piegādes vieta saskaņā ar PVN direktīvas 32. pantu ir tajā dalībvalstī, kurā sākas transportēšana, savukārt nākamās piegādes vieta (B–*Herst*) atrodas dalībvalstī, kurā transportēšana beidzas (šajā gadījumā Čehijas Republikā) [13].

2. Starptautiskās transportēšanas attiecināšana uz vienu no piegādēm

30. Tādējādi ir jāprecizē, vai starptautisko transportēšanu var attiecināt uz iepriekšējo piegādi (A–B), pat ja *Herst* preces ir transportējusi tieši no A pie sevis (vai saviem klientiem).

31. Pamatojoties uz Tiesas līdzšinējo judikatūru, ir tā, ka pārdošanas ķēdes gadījumā, kad notiek viena vienīga fiziska preču pārvietošana, tikai viena no piegādēm var tikt kvalificēta kā piegāde Kopienas iekšienē un līdz ar to kā atbrīvota piegāde [14]. Kura no piegādēm tā ir, atkarīgs no tā, uz kuru piegādi ir jāattiecina starptautiskā transportēšana. Tāpēc visas pārējās piegādes pārdošanas ķēdē, kurām šis papildu starptautiskās transportēšanas kritērijs nepiemīt, ir jāuzskata par iekšējām piegādēm.

a) Īpašumtiesību un tiesību rīkoties nozīme

32. Ņemot vērā iesniedzējtiesas konkrēto jautājumu par piegādes ķēdē esošā vidējā uzņēmuma (B) tiesībām rīkoties, vispirms tomēr ir vēlreiz jāprecizē, ka šis uzņēmums, ja tas ir daļa no piegādes ķēdes, protams, ir ieguvis arī tiesības rīkoties PVN tiesību izpratnē un nodod tās tālāk saviem klientiem (šajā gadījumā *Herst*).

33. No Tiesas judikatūras nepārprotami izriet, ka piegādes ķēdē ar vienu vienīgu transportēšanu pastāv vairākas piegādes, kuru piegādes vietas ir jānosaka atšķirīgi [15]. Ja piegāde saskaņā ar PVN direktīvas 14. panta 1. punktu nozīmē to, ka pakalpojuma sniedzējs saņēmējam piešķir tiesības rīkoties, tad arī vidējam uzņēmumam (jebkurā gadījumā uz mirkli) ir jābūt ieguvušam tiesības rīkoties. Pretējā gadījumā nebūtu divas piegādes, bet gan attiecīgi viena piegāde un viens pakalpojums. Tas, ka vidējais uzņēmums (B) savam klientam (*Herst*) sniedz "tikai" piekļuvi pieprasītajām precēm, kuras tas pirms tam pats ir iegādājies (bet vēl nav paņēmis), ir pietiekami, lai pieņemtu, ka pastāv tiesību rīkoties ar precēm pāreja no A uz B un pēc tam no B uz *Herst*.

34. Šajā konstatējumā (vairākas piegādes loģiski nozīmē arī vairākas tiesību rīkoties nodošanas) neko nemainītu tas, ja valsts civiltiesībās būtu atļauta tieša īpašuma iegāde no pirmā (A) uz pēdējo (šajā gadījumā – *Herst*) piegādātāju piegādes ķēdē. PVN direktīvas 14. panta 1. punktā nav konkrēti norādīts, vismaz dažu valodu versijās [16], ka kāds ir ieguvis īpašumtiesības, bet gan tas, ka ir notikusi tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu "kā īpašniekam". Taču tiesības rīkoties ar kaut ko "kā īpašniekam" nav obligāti tas pats, kas īpašumtiesību iegūšana. Pirmkārt, tad būtu nevis tiesības rīkoties ar materiālu īpašumu "kā" īpašniekam, bet gan "īpašnieka" tiesības rīkoties ar materiālu īpašumu. Otrkārt, piegādes jēdziens no PVN viedokļa citādi būtu atkarīgs no attiecīgās valstu īpašumtiesību izpratnes. Tomēr "preces piegādes" jēdziens neattiecas uz īpašumtiesību nodošanu piemērojamajos valsts tiesību aktos paredzētajos veidos [17].

13 Spriedums, 2006. gada 6. aprīlis, *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232, 40., 42. un 50. punkts).

14 Spriedumi, 2017. gada 26. jūlijs, *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 34. punkts), un 2006. gada 6. aprīlis, *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232, 45. punkts), kā arī mani secinājumi lietā *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:624, 55. punkts) un lietā *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 35. punkts).

15 Skat. spriedumus, 2018. gada 19. decembris, *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:1027, 70. punkts); 2017. gada 26. jūlijs, *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 34.–36. punkts), un 2006. gada 6. aprīlis, *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 50. punkts).

16 Proti, vācu valodas versijā ("*wie ein Eigentümer*") un franču valodas versijā ("*comme un propriétaire*"); tomēr citādi ir angļu valodas ("as owner") un igauņu valodas (""Kaubatarne" on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek") versijā.

17 Spriedumi, 2015. gada 2. jūlijs, *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440, 29. punkts); 2012. gada 16. februāris, *Eon Aset Menidjmunt* (C-118/11, EU:C:2012:97, 39. punkts); 2003. gada 6. februāris, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73, 32. punkts), un 1990. gada 8. februāris, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, EU:C:1990:61, 7. un 8. punkts).

35. Jau no tā skaidri izriet, ka apstāklim, vai un kad ir notikusi *civiltiesiska īpašumtiesību nodošana* vidējam uzņēmumam (B) vai pēdējam uzņēmumam ķēdē (*Herst*), principā nav nozīmes. Kā Komisija pamatoti norāda, oficiālās īpašumtiesības nav izšķirošas. Īpašumtiesību iegūšanai visaptverošajā vērtējumā labākajā gadījumā var būt nozīme kā norādei, jo tiesību rīkoties iegūšana vairumā gadījumu ir saistīta ar īpašumtiesību iegūšanu.

36. Pamatojoties uz šo izpratni, ir saprotama arī Tiesas izteikuma spriedumā *Arex* jēga par to, ka *Arex* Čehijas tiesību izpratnē, iespējams, ir ieguvis īpašumtiesības [18]. Tajā Tiesa uzskatīja, ka nozīmīgi lietas izspriešanā ir tas, vai pakalpojumu saņēmējs, kas nodrošināja transportēšanu (*Arex*), īpašumtiesības ieguva jau degvielas iepildīšanas brīdī. Saskaņā ar to tas, ka pārvadātājs iegūst īpašumtiesības, ir ļoti svarīga norāde par piegādes esamību, taču ne vienīgā noteicošā [19].

37. Attiecīgi Tiesa jau ir konstatējusi, ka pats par sevi noteicošais nav tas, kurš transportēšanas laikā ir preces īpašnieks valsts tiesību izpratnē vai kura faktiskā valdījumā atrodas prece [20]. Tāpat Tiesa ir lēmusi, ka no apstākļa, ka prece jau ir pārdota tālāk, vien vēl nevar secināt, ka transportēšana ir attiecināma uz nākamo piegādi [21]. Šajā ziņā vienīgi tālākpārdošanas faktam preču pārvietošanas attiecināšanā uz vienu no piegādēm arī nav nozīmes.

38. Tādējādi tiesības rīkoties PVN direktīvas 14. panta 1. punkta izpratnē ir formulētas plašāk nekā civiltiesībās noteiktās īpašumtiesības. Taču juridiskie ierobežojumi to, tāpat kā pēdējo minēto, neizslēdz. Tāpat kā esošas, piemēram, īrnieka/nomnieka, tiesības, neierobežo īpašnieka tiesības rīkoties, tāpat juridiski ierobežojumi attiecībā uz tiesībām rīkoties muitas tranzīta procedūras laikā neierobežo pircēja tiesības rīkoties PVN direktīvas 14. panta 1. punkta izpratnē.

39. Līdz ar to kā starpsecinājumu var norādīt, ka īpašumtiesību iegūšanas laiks saskaņā ar valsts tiesībām nav noteicošais, lai transportēšanu attiecinātu uz vienu no iespējamajām piegādēm un tādējādi noteiktu no nodokļa atbrīvoto piegādi Kopienas iekšienē.

b) Starptautiskās transportēšanas konkrēta attiecināšana piegādes ķēdē

40. Atbilstoši Tiesas judikatūrai starptautiskas transportēšanas attiecināšana uz vienu piegādi pārdošanas ķēdē, šajā gadījumā – uz vienu no abām piegādēm (no A līdz B vai no B līdz *Herst*), ir jāveic, pamatojoties uz vispārēju visu konkrēto lietas apstākļu novērtējumu [22].

41. Ķēdes darījumos it īpaši ir jāņem vērā, kas un kā vārdā veic transportēšanu [23]. Manā skatījumā, noteicošajam ir jābūt tam, kurš transportēšanas laikā uzņemas risku par preces nejaušu bojāeju [24].

18 Skat. spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:1027, 78. punkts).

19 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 40. punkts), un 2012. gada 27. septembris, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 32. un nākamie punkti), kurā īpašumtiesību nodošanai vispār nav nozīmes un uzmanība vairāk tika pievērsta paziņojumam par tālākpārdošanas nodomu.

20 Nav strīda par to, ka, piemēram, ekspeditors, lai gan prece pašreiz atrodas viņa faktiskajā valdījumā, darbojās tomēr nevis kā iesaistītais piegādātājs, bet gan kā piegādātāja pārvadātājs. Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 40. punkts).

21 Spriedums, 2012. gada 27. septembris, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 36. un 37. punkts).

22 Spriedumi, 2018. gada 21. februāris, *Kreuzmayr* (C-628/16, EU:C:2018:84, 32. punkts); 2017. gada 26. jūlijs, *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 35. punkts); 2012. gada 27. septembris, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 32. punkts); 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 27. punkts), kā arī mani secinājumi lietā *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:624, 58. un nākamie punkti) un lietā *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 56. punkts).

23 Skat. arī spriedumu, 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 40. punkta beigas).

24 Skat. jau manus secinājumus lietā *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:624, 60. punkts).

42. Tādējādi Tiesa virknē gadījumu, kas attiecās uz pārdošanas ķēdi divos posmos (A–B–C), ir nolēmusi, ka transportēšana vairs nevar tikt attiecināta uz "pirmo" piegādi, ja tiesību rīkoties ar preci kā īpašniekam nodošana ir notikusi jau pirms transportēšanas galīgajam ieguvējam (C), tātad "otrās" piegādes (B–C) saņēmējam [25].

43. Proti, tam, kas jau rīkojas ar preci "kā īpašnieks", parasti ir jāuzņemas risks par tās nejaušu bojāeju. Tas tā ir tāpēc, ka tiesības rīkoties ar lietu pēc saviem ieskatiem, piemēram, to iznīcināt vai patērēt, ir tipiska īpašnieka pilnvaru izpausme [26]. Šajā ziņā arī Komisija savos apsvērumos pamatoti norāda uz juridiskajām lēmumu pieņemšanas pilnvarām. Taču šo juridisko lēmumu pieņemšanas pilnvaru ēnas puse ir arī tā, ka īpašnieks uzņemas preces nejaušas iznīcināšanas (savu juridisko lēmumu pieņemšanas pilnvaru) risku.

44. Šajā ziņā var uzskatīt, ka tam, kuram ir jāuzņemas nejaušas bojāejas risks, arī ir tiesības rīkoties ar preci kā īpašniekam PVN direktīvas 14. panta 1. punkta izpratnē [27].

45. Var gan būt, kā apgalvo Čehijas Republika, ka uz jautājumu par to, kas uzņemas nejaušas bojāejas risku, kā uz juridisku jautājumu ne vienmēr ir viegli atbildēt. Tomēr atbilde ir vienkāršāka un rada lielāku tiesisko drošību nekā visaptverošs vērtējums, no kura nav skaidrs, kādiem kritērijiem vajadzētu būt noteicošiem un kā tie būtu vērtējami.

46. Turpretī no riska sadalījuma visvienkāršāk var izdarīt secinājumus par attiecīgo pušu uzdevumu piegādes ķēdē [28]. Tas tā ir tāpēc, ka faktiski tiek prezumēts, ka tas, kurš *piegādā preci kādam citam* un uzņemas risku par šīs preces nejaušu bojāeju piegādes laikā, arī rīkojas kā piegādātājs (nevis kā ekspeditors cita uzdevumā). Taču, ja tas ir starptautiskās piegādes piegādātājs, tad tā piegādei ir jābūt arī Kopienas iekšienē atbrīvotajai piegādei.

47. To, ka *Herst* ir segusi transportēšanas izmaksas, šajā gadījumā var attiecīgi uzskatīt tikai kā norādi, ka *Herst* ir rīkojusies savā vārdā kā piegādātājs. Tomēr, tā kā pircējs saimnieciskā ziņā parasti vienmēr sedz transporta izmaksas (vai nu iekļautas cenā, vai papildus), šī norāde nav obligāta. Ja pārdevējam (šajā gadījumā – B) izdodas transporta izmaksas ierēķināt cenā, taču *Herst* uzņemas nejaušas bojāejas risku transportēšanas laikā, tad starptautiskā transportēšana joprojām ir jāattiecina uz *Herst*.

48. Tas tā ir, neraugoties uz jautājumu, kurš veic transportēšanu šajos gadījumos no ārpuses (izskatītajās lietās lielākoties tas bija vidējais uzņēmums) [29], un neatkarīgi no tā, kā juridiski ir jākvalificē personas, kurai pieder tiesības rīkoties, attiecības pret preci [30] (t.i., vai tā jau ir īpašnieks vai tai ir tikai tiesības pieprasīt īpašuma nodošanu).

49. Attiecībā uz pamatlietu tas nozīmē, ka viss ir atkarīgs no tā, vai *Herst* pirms degvielas starptautiskās transportēšanas jau bija ieguvusi tiesības rīkoties ar degvielu tādējādi, ka uzņēmās risku par tās nejaušu bojāeju. Ir iespējams, ka tas ir noticis jau, nododot īpašumtiesības iekraušanas brīdī naftas pārstrādes rūpnīcas terminālī, jo parasti lietas īpašnieks arī uzņemas tās zaudējuma risku. Tādā gadījumā piegādes ķēdē no diviem posmiem otrā piegāde (B–*Herst*) būtu no nodokļa atbrīvota piegāde un *Herst* nebūtu tiesību uz nodokļa atskaitīšanu.

25 Skat. spriedumus, 2017. gada 26. jūlijs, *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 36. punkts); 2012. gada 27. septembris, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 34. punkts), un 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 33. punkts).

26 Skat. jau manus secinājumus lietā *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:624, 62. punkts) un lietā *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 58. punkts).

27 Šajā sakarā skat. jau manus secinājumus lietā *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:624, 62. punkts).

28 Šajā sakarā skat. jau manus secinājumus lietā *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:624, 73. punkts).

29 Pārvadātājam vai ekspeditoram nav tiesību rīkoties ar preci kā īpašniekam; skat. spriedumus, 2018. gada 20. jūnijs, *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, 88. punkts), un 2010. gada 3. jūnijs, *De Fruytier* (C-237/09, EU:C:2010:316, 25. punkts).

30 Šajā nozīmē spriedumi, 2018. gada 20. jūnijs, *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, 86. punkts), un 2010. gada 3. jūnijs, *De Fruytier* (C-237/09, EU:C:2010:316, 24. punkts).

50. Turpretim, ja preces pirms transportēšanas būtu pārdotas tālāk un tādējādi pastāvētu piegādes ķēde no trim posmiem (A–B–*Herst*–D), tad rezultāts būtu jau cits. Tad transportēšanu piegādes ķēdē veiktu nevis pēdējais, bet gan vidējais uzņēmums. Šajā gadījumā, ja *Herst* uzņemas nejaušas bojāejas risku transportēšanas laikā, tās piegāde (t.i., trešā piegāde no *Herst* līdz D) būtu starptautiska un tādējādi no nodokļa atbrīvota piegāde [31]. Arī šajā gadījumā *Herst* nebūtu tiesības atskaitīt priekšnodokli par veikto piegādi Čehijas Republikā, bet gan tikai tajā valstī, kurā sākās transportēšana.

51. Tomēr ir arī iespējams, ka riska nodošanas brīdis (ar vai bez vienlaikus civiltiesiski iegūtām īpašumtiesībām) ir bijis cits. Tādējādi iesniedzējtiesa norāda, ka saskaņā ar parasti nozarē izmantotajiem līgumiem īpašumtiesību iegūšana un līdz ar to, iespējams, arī riska nodošana pircējam, kas veicis transportēšanu, notiek tikai brīdī, kad akcīzes preces laiž brīvā apgrozībā.

52. Ja tas tā būtu, tad *Herst* starptautiskās transportēšanas laikā (t.i., no naftas pārstrādes rūpnīcām līdz preču nodošanai patēriņam Čehijas Republikā) būtu rīkojusies tikai kā ekspeditors [32]. Tas gan būtu nedaudz neierasti, bet ne neiespējami. PVN direktīvas 32. panta pirmajā daļā tas arī ir atļauts, jo saskaņā ar to preces var transportēt piegādātājs (šajā gadījumā – A un B), pircējs (šajā gadījumā – B un *Herst*) vai trešā persona (t.i., ekspeditors, šajā gadījumā – *Herst* A vai B uzdevumā). Šādā gadījumā transportēšana PVN direktīvas 32. panta pirmās daļas izpratnē būtu jāattiecina vai nu uz piegādi no A līdz B, vai arī no B līdz *Herst*.

53. Tas, vai piegāde no B līdz *Herst* tad būtu notikusi Čehijas Republikā, ir atkarīgs no tā, vai transportēšana ir jāattiecina uz pirmo piegādi (no A līdz B), kas nozīmē, ka pirmais uzņēmums (A) bija uzņēmies zaudējumu risku starptautiskajā piegādē. Minētais būtu neparasti, jo A taču bija atļāvis B paņemt preces ar trešās personas starpniecību (šajā gadījumā – *Herst*), kuru A nepazīst. Kāpēc lai šādā situācijā A uzņemtos nejaušas bojāejas risku pat pēc preču atdošanas brīža, *prima facie* nav skaidrs.

54. Tomēr vērtējumu par to, kas uzņēmās zaudējumu risku starptautiskās transportēšanas laikā, Tiesa nevar sniegt. Tas drīzāk ir iesniedzējtiesas uzdevums [33].

3. Secinājums

55. Kopumā ir jāsecina, ka, attiecinot vienīgo starptautisko preču pārvietošanu uz konkrētu piegādi ķēdes darījumā, viss ir atkarīgs no tā, kurš preču starptautiskās transportēšanas laikā uzņemas risku par preču nejaušu bojāeju. Šī piegāde ir no nodokļa atbrīvota piegāde Kopienas iekšienē, kuras vieta ir transportēšanas sākumpunktā. Turpretim tam, kas transportēšanas laikā ir civiltiesiskais īpašnieks un vai transportēšana notiek, piemērojot īpašu muitas procedūru, nav izšķirošas nozīmes.

B. Par otro un trešo prejudiciālo jautājumu

1. Par abu jautājumu pieņemamību un izpratni

56. Otrais un trešais jautājums kopumā ir par attiecībām starp direktīvu un valsts tiesībām. Proti, saskaņā ar konstitucionālo *in dubio mitius* principu nodokļu tiesībās vienmēr ir jāizvēlas nodokļu maksātājam labvēlīgākā valsts likuma interpretācija. Tomēr tā priekšnoteikums ir tāds, ka šī tiesību norma objektīvi pieļauj vairākas iespējamās interpretācijas.

31 Savienības likumdevējs mēģina šādu situāciju (vidējais uzņēmums veic transportēšanu) no jauna un juridiski skaidri reglamentēt ar fikcijas palīdzību PVN direktīvas jaunajā 36.a pantā, kas ir jātransponē līdz 2020. gada 1. janvārim (OV 2018, L 311, 3. lpp.).

32 Tāpat spriedums, 2018. gada 20. jūnijs, *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, 89. punkts).

33 Šajā nozīmē skat. arī spriedumus, 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 45. punkts), un 2012. gada 27. septembris, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 37. punkts).

57. Tas, vai šajā gadījumā tas vispār būtu vērā ņemams, no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu tomēr viennozīmīgi neizriet. Dīvainā kārtā šī principa nozīmība lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu lietā *AREX*[34] netika minēta, lai gan pamatā esošie fakti un lielākā daļa jautājumu bija gandrīz identiski. Pēdējais minētais ir nedaudz pretrunā iesniedzējtiesas izklāstam, ka saskaņā ar valsts tiesību aktiem objektīvi esot iespējamas vairākas interpretācijas.

58. Tomēr nevar piekrist Čehijas Republikas uzskatam, ka lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu esot nepieņemams jau šajā ziņā. Tas tā ir tādēļ, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru uz valsts tiesu uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem attiecas atbilstības pieņēmums. Tās pašas nosaka tiesisko regulējumu un faktiskos apstākļus, kuru ietvaros tās uzdod savus jautājumus par Savienības tiesību interpretāciju. Valsts tiesas iesniegto lūgumu Tiesa var noraidīt tikai tad, ja ir acīmredzams, ka lūgtajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar pamatlietas faktisko situāciju vai tās priekšmetu, vai arī gadījumos, kad izvirzītā problēma ir hipotētiska vai kad Tiesai nav zināmi faktiskie vai juridiskie apstākļi, kas nepieciešami, lai sniegtu noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem[35].

59. Kā Komisija pamatoti norāda, arī tad, ja pastāv šaubas par *in dubio mitius* principa piemērošanu šajā gadījumā, nevar noliegt hipotētisku situāciju. Tādējādi Tiesai būtu jāatbild uz attiecīgo juridiska rakstura jautājumu.

60. Čehijas Republika ir gandrīz pilnībā transponējusi PVN direktīvu. PVN direktīvas jēdzieni un to interpretācija ir pietiekami skaidri. Tomēr ar zināmu tiesisko nedrošību ir saistīta atbrīvojuma no nodokļa attiecināšana uz vienu no piegādēm piegādes ķēdē un ar to saistītā pārējo piegāžu vietas noteikšana. Par to liecina daudzie attiecībā uz šo šobrīd jau pieņemtie Tiesas spriedumi[36], kā arī PVN direktīvas jaunais 36.a pants, kas ir jātransponē līdz 2020. gada 1. janvārim[37].

61. Gadījumā, ja, interpretējot valsts tiesisko regulējumu, objektīvi tiek pieļauta atšķirīga atbrīvojuma no nodokļa attiecināšana uz citu piegādi un tas nozīmē, ka izpildes vieta šajā gadījumā objektīvi atrastos Čehijas Republikā, rodas jautājums par konstitucionālā *in dubio mitius* principa attiecībām ar PVN direktīvu. Tad ir jālemj, vai ar atbilstoši valsts konstitucionālajām tiesībām paredzētu labvēlīgāku valsts tiesību interpretāciju var nepieļaut nodokļu maksātājam mazāk labvēlīgu, bet Savienības tiesībām atbilstīgu valsts tiesību interpretāciju.

2. Jautājuma par Savienības tiesību aktu piemērošanas prioritāti neesamība

62. Virspusēji aplūkojot, varētu sliekties uz šo jautājumu atbildēt noliedzoši, norādot uz Savienības tiesību aktu piemērošanas prioritāti[38]. Tomēr tā netiktu ievērots tas, ka iesniedzējtiesas uzdotais jautājums, ciktāl tāds faktiski pastāv, neattiecas uz Savienības tiesību aktu piemērošanas prioritāti. Tas tādēļ, ka Savienības tiesību aktu piemērošanas prioritāte veido tiesību normu kolīziju noteikumus[39], kas skar divu atsevišķi piemērojamu noteikumu attiecības. Taču šajā gadījumā tas tā nav.

34 Spriedums, 2018. gada 19. decembris, *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:1027).

35 Spriedumi, 2014. gada 17. septembris, *Cruz & Companhia* (C-341/13, EU:C:2014:2230, 32. punkts); 2014. gada 30. aprīlis, *Pfleger* u.c. (C-390/12, EU:C:2014:281, 26. punkts); 2010. gada 22. jūnijs, *Melki* un *Abdeli* (C-188/10 un C-189/10, EU:C:2010:363, 27. punkts), un 2002. gada 22. janvāris, *Canal Satélite Digital* (C-390/99, EU:C:2002:34, 19. punkts).

36 Spriedumi, 2018. gada 19. decembris, *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:1027); 2018. gada 21. februāris, *Kreuzmayr* (C-628/16, EU:C:2018:84); 2017. gada 26. jūlijs, *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599); 2012. gada 27. septembris, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592); 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786), un 2006. gada 6. aprīlis, *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232).

37 Padomes Direktīva (ES) 2018/1910 (2018. gada 4. decembris), ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK attiecībā uz atsevišķu pievienotās vērtības nodokļa sistēmas noteikumu saskaņošanu un vienkāršošanu tirdzniecībā starp dalībvalstīm (OV 2018, L 311, 3. lpp.).

38 Spriedumi, 1978. gada 9. marts, *Simmenthal* (106/77, EU:C:1978:49, 17/18. punkts); 1970. gada 17. decembris, *Internationale Handelsgesellschaft* (11/70, EU:C:1970:114, 3. punkts), un 1964. gada 15. jūlijs, *Costa* (6/64, EU:C:1964:66, 1270. lpp.).

39 Tādējādi piemērošanas prioritāti pamatoti kā kolīziju novēršanas noteikumu raksturojis Marc Desens, *Auslegungskonkurrenzen im europäischen Mehrebenensystem*, EuGRZ 2011, 211. (212.) lpp., Harald Schaumburg, no: Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*, Ķelne 2015, 4.19. punkts, Claus Dieter Classen/Martin Nettesheim, no: Oppermann/Classen/Nettesheim, *Europarecht*, Minhene, 8. izdevums, 2018, 10. §, 33. punkts.

63. PVN direktīva ir nevis regula, bet gan direktīva, kas saskaņā ar LESD 288. pantu tiek adresēta tikai dalībvalstij. Tāpēc principā tā nav tieši piemērojama. Saskaņā ar Tiesas judikatūru [40] Savienības direktīva ir tieši piemērojama tikai gadījumā, ja direktīva pēc satura ir beznosacījuma un pietiekami precīza.

64. Tomēr šāda direktīva, kā Tiesa skaidri norāda, pati par sevi nevar radīt pienākumus privātpersonai, tātad uz to nevar atsaukties, vēršoties pret šādu personu valsts tiesā [41]. Līdz ar to no direktīvas izrietošie pienākumi ir jāievieš valsts tiesībās, lai tos varētu tieši piemērot, vēršoties pret privātpersonu.

65. Tādējādi Tiesa ir nodrošinājusi efektīvu līdzekli, lai īstenotu Savienības tiesības par labu privātpersonai. Rezultātā dalībvalsts nevar vērsties pret privātpersonu, atsaucoties uz neīstenotām vai nepareizi īstenotām Savienības tiesībām. Netiek pieļauts, ka valsts varētu gūt labumu no Savienības tiesību neievērošanas [42]. Ja Savienības tiesībām atbilstīgā valsts tiesību aktu interpretācija būtu nodokļu maksātājam labvēlīgākā interpretācija, gan valsts *in dubio mitius* princips, gan direktīvas iespējamā tiešā piemērošana sniegtu to pašu rezultātu.

66. Tādēļ *in dubio mitius* princips var radīt neatkarīgu iedarbību PVN tiesību jomā tikai tad, ja valsts iespējamā interpretācija nodokļu maksātājam sniedz labvēlīgāku rezultātu, nekā noteikts direktīvā. Tomēr šādos gadījumos PVN direktīva nav tieši piemērojama. Tādējādi nerodas divu atsevišķi piemērojamu noteikumu kolīzija, kā rezultātā nerodas jautājums par viena no noteikumiem piemērošanas prioritāti.

3. Atšķirības starp direktīvu un valsts tiesību aktiem

67. Starp direktīvu un valsts tiesību aktiem drīzāk pastāv klasisks atšķirību gadījums. Šīs atšķirības principā ir jānovērš ar prasību nodrošināt Savienības tiesībām atbilstīgu interpretāciju [43]. Tas ļauj valsts tiesai, kad tā izskata tai iesniegtu lietu, savas kompetences ietvaros nodrošināt pilnīgu Savienības tiesību iedarbību.

68. Savienības tiesībām atbilstīgas interpretācijas princips paredz, ka valstu tiesas, veicot visas to kompetencē ietilpstošās darbības, ņem vērā valsts tiesības kopumā un piemēro to interpretācijas metodes, lai nodrošinātu attiecīgās direktīvas pilnīgu efektivitāti un panāktu rezultātu, kas atbilst direktīvas mērķim [44].

40 Spriedumi, 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c. (C-251/16, EU:C:2017:881, 26. punkts); 2015. gada 16. jūlijs spriedums, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 48. un 49. punkts); 2013. gada 12. decembris, *Portgás* (C-425/12, EU:C:2013:829, 18. punkts); 2012. gada 24. janvāris, *Dominguez* (C-282/10, EU:C:2012:33, 33. punkts), un 1982. gada 19. janvāris, *Becker* (8/81, EU:C:1982:7, 25. punkts).

41 Spriedumi, 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c. (C-251/16, EU:C:2017:881, 26. punkts); 2013. gada 12. decembris, *Portgás* (C-425/12, EU:C:2013:829, 22. punkts); 2012. gada 24. janvāris, *Dominguez* (C-282/10, EU:C:2012:33, 37. un 38. punkts); 1994. gada 14. jūlijs, *Faccini Dori* (C-91/92, EU:C:1994:292, 20. punkts), un 1986. gada 26. februāris, *Marshall* (152/84, EU:C:1986:84, 48. punkts).

42 Šajā nozīmē skat. it īpaši spriedumus, 2012. gada 24. janvāris, *Dominguez* (C-282/10, EU:C:2012:33, 38. punkts); 1994. gada 14. jūlijs, *Faccini Dori* (C-91/92, EU:C:1994:292, 22. un 23. punkts), un 1986. gada 26. februāris, *Marshall* (152/84, EU:C:1986:84, 49. punkts).

43 Spriedumi, 2006. gada 4. jūlijs, *Adeneler* u.c. (C-212/04, EU:C:2006:443, 109. un 110. punkts); 2005. gada 16. jūnijs, *Pupino* (C-105/03, EU:C:2005:386, 44. un 47. punkts); 2004. gada 5. oktobris, *Pfeiffer* u.c. (no C-397/01 līdz C-403/01, EU:C:2004:584, 114. punkts); 1994. gada 14. jūlijs, *Faccini Dori* (C-91/92, EU:C:1994:292, 26. punkts), un 1990. gada 13. novembris, *Marleasing* (C-106/89, EU:C:1990:395, 8. punkts).

44 Spriedumi, 2012. gada 24. janvāris, *Dominguez* (C-282/10, EU:C:2012:33, 24. punkts); 2006. gada 4. jūlijs, *Adeneler* u.c. (C-212/04, EU:C:2006:443, 111. punkts), un 2004. gada 5. oktobris, *Pfeiffer* u.c. (no C-397/01 līdz C-403/01, EU:C:2004:584, 115., 116., 118. un 119. punkts).

4. Savienības tiesībām atbilstīgas interpretācijas robežas

69. Tomēr prasība pēc Savienības tiesībām atbilstīgas interpretācijas nav neierobežota. Valsts tiesas pienākuma, interpretējot atbilstošās valsts tiesību normas, ņemt vērā direktīvas saturu, robežas drīzāk nosaka vispārējie tiesību principi un it īpaši tiesiskās drošības princips un atpakaļejoša spēka aizlieguma princips, un tas arī nevar būt pamats valsts tiesību normu *contra legem* interpretācijai [45].

70. Saskaņā ar iesniedzējtiesas minēto vispārējais tiesību princips *in dubio mitius* Čehijas Republikā ir paredzēts tiesiskās drošības nodrošināšanai, jo tas neskaidra likuma tiesiskās nedrošības ietekmi reglamentē skaidri un par sliktu tai personai, kas nedrošību ir radījusi. Tādējādi tas kā tiesību princips Čehijas tiesībās arī veido Savienības tiesībām atbilstīgas interpretācijas ierobežojumu, gluži kā noteikuma formulējuma robežas.

71. Tas, ka ne visi valsts tiesību akti ir interpretējami atbilstīgi Savienības tiesībām, izriet jau no iepriekš minētās judikatūras. Turklāt Savienības tiesībās ir noteikts dalībvalstu pienākums noteiktos apstākļos atlīdzināt nodarītos zaudējumus, ja direktīvā noteikto mērķi nevar sasniegt ar interpretācijas palīdzību [46].

72. Tādējādi, ja nav iespējama valsts tiesību aktu interpretācija atbilstīgi Savienības tiesībām, tad, lai gan ir Savienības tiesībām neatbilstīgs, taču nodokļa maksātājam par labu piemērojams valsts tiesību akts. Šāda situācija var rasties ne tikai tad, kad ir acīmredzami pretēji formulēti valsts tiesību akti, bet arī tad, kad ar tiesību principiem, šajā gadījumā – konstitucionālo *in dubio mitius* principu, iespējamās interpretācijas tiek samazinātas līdz tikai vienai iespējamai interpretācijai. Taču to konstatēt ir iesniedzējtiesas uzdevums.

73. Šādas saskaņā ar Savienības tiesībām negatīvas sekas, kas izriet no tā, ka direktīva nav tieši piemērojama, ir arī citās tiesību jomās [47]. Tad tas ir dalībvalsts uzdevums izpildīt savu transponēšanas pienākumu un savus valsts tiesību aktus (skaidri) izstrādāt atbilstīgi Savienības tiesībām, lai izvairītos no tā, ka Komisija uzsāk pienākumu neizpildes procedūru.

5. Secinājums

74. PVN neitralitātes princips vai jebkurš cits Savienības tiesību princips neliedz piemērot atšķirīgus valsts tiesību aktus, ja vien privātpersona pati tieši neatsaucas vai nevar atsaukties uz PVN direktīvu un arī nav iespējama valsts tiesību aktu interpretācija atbilstīgi Savienības tiesībām (šajā gadījumā – *in dubio mitius* principa dēļ).

C. Par trešo jautājumu

75. Uzdodot trešo jautājumu, iesniedzējtiesa jautā, vai tad, ja *in dubio mitius* princips ir "piemērojams", preču piegādes vai preču transportēšanas juridiskajam jēdzienam ir (vai nav) tāds pats saturs gan PVN direktīvas mērķiem, gan Akcīzes nodokļa direktīvas mērķiem kā objektīvi juridiski neskaidrs un ar divām iespējamām interpretācijām.

45 Spriedumi, 2012. gada 24. janvāris, *Dominguez* (C-282/10, EU:C:2012:33, 25. punkts); 2006. gada 4. jūlijs, *Adeneler* u.c. (C-212/04, EU:C:2006:443, 110. punkts), un 2005. gada 16. jūnijs, *Pupino* (C-105/03, EU:C:2005:386, 44. un 47. punkts).

46 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 24. janvāris, *Dominguez* (C-282/10, EU:C:2012:33, 42. un 43. punkts); 2006. gada 4. jūlijs, *Adeneler* u.c. (C-212/04, EU:C:2006:443, 112. punkts), un 1994. gada 14. jūlijs, *Faccini Dori* (C-91/92, EU:C:1994:292, 27. punkts).

47 Skat., piemēram, spriedumus, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 52. punkts); 2013. gada 12. decembris, *Portgás* (C-425/12, EU:C:2013:829, 31. punkts, ciktāl subjekts nebija pietiekami cieši saistīts ar valsti), un 1994. gada 14. jūlijs, *Faccini Dori* (C-91/92, EU:C:1994:292, 30. punkts).

76. Kā jau iepriekš minēts, lai noteiktu piegādes vietu saskaņā ar PVN direktīvas 32. pantu, nozīme ir tikai ar PVN saistītajiem jēdzieniem, un tie netiek uzskatīti par objektīvi neskaidriem. Ar zināmu tiesisko nedrošību ir saistīta tikai atbrīvojuma no nodokļa attiecināšana uz vienu no piegādēm piegādes ķēdē un ar to saistītā pārējo piegāžu vietas noteikšana.

77. Tomēr tas neizslēdz iespēju, ka valsts tiesību aktu formulējumi, ņemot vērā to kontekstu (sistēma, pieņemšanas vēsture, jēga un mērķis), neraugoties uz tādu pašu tekstu, ir jāinterpretē citādi. *In dubio mitius* princips attiecas tikai uz valsts tiesību aktiem, tāpēc šajā ziņā noteicošais ir tikai tas, vai valsts noteikumi objektīvi piedāvā vairākas interpretācijas iespējas.

78. Taču konstatēt minēto ir valsts tiesību jautājums, uz ko atbildēt var vienīgi iesniedzējtiesa.

V. Secinājumi

79. Tādējādi es ierosinu Tiesai uz *Krajský soud v Praze* (Prāgas apgabaltiesa, Čehijas Republika) prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) Attiecinot vienīgo starptautisko preču pārvietošanu uz konkrētu piegādi ķēdes darījumā, viss ir atkarīgs no tā, kurš preču starptautiskās transportēšanas laikā uzņemas risku par preču nejaušu bojāeju. Šī piegāde ir no nodokļa atbrīvota piegāde Kopienas iekšienē, kuras vieta atrodas transportēšanas sākumpunktā.

2) Ne PVN neitralitātes princips, ne kāds cits Savienības tiesību princips neliedz valsts tiesību aktos paredzētā konstitucionālā principa *in dubio mitius* piemērošanu, kas uzliek valsts iestādēm pienākumu, ja tiesību normas ir neskaidras un objektīvi piedāvā vairākas iespējamās interpretācijas, izvēlēties to interpretāciju, kas ir par labu personai, uz kuru tiesību norma attiecas (šajā gadījumā PVN maksātājam).