Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA PRĪTA PIKAMĒES [*PRIIT PIKAMÄE*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2024. gada 26. septembrī [1]

Lieta C-596/23 [*Pohjanri*] [i]

B *UG*
piedaloties:
Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

(*Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinku Administratīvā tiesa, Somija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Akcīzes nodoklis – Direktīva 2008/118/EK – 36. pants – Akcīzes preču iegāde tiešsaistē citā dalībvalstī – Preces, ko tieši vai netieši nosūta vai transportē pārdevējs vai cita persona viņa vārdā – Transporta uzņēmuma, ko ieteicis pārdevējs, veiktie pārvadājumi – Valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru pārdevējs ir galamērķa dalībvalstī maksājamā akcīzes nodokļa maksātājs

1. Šajā lietā *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinku administratīvā tiesa, Somija) iesniedza Tiesai lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2008/118/EK (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK 36. panta 1. punktu [2].

2. Pirmo reizi Tiesai būs iespēja lemt par šīs Direktīvas 2008/118 tiesību normas tvērumu, norādot, cik lielā mērā pārdevējs ir iesaistīts akcīzes preču pārvadāšanā, kas ļauj identificēt "tālpārdošanu" un tādējādi secināt, ka pārdevējs ir atbildīgs par akcīzes nodokļa nomaksu šo preču galamērķa dalībvalstī.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3. Šajā lietā nozīme ir Direktīvas 2008/118 32., 33., 34. un 36. pantam un Direktīvas 2006/112/EK [3] 33. pantam.

[1] Oriģinālvaloda – franču.

[i] Šīs lietas nosaukums ir izdomāts. Tas neatbilst neviena lietas dalībnieka reālajam personvārdam vai nosaukumam.

[2] OV 2009, L 9, 12. lpp.

[3] Padomes Direktīva (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

Somijas tiesības

2020. gadā spēkā esošais tiesiskais regulējums

4. Direktīva 2008/118 Somijā ir transponēta ar *valmisteverotuslaki* (182/2010) (Likums par akcīzes nodokli (182/2010) (turpmāk tekstā – "Likums par akcīzes nodokli"). Šajā lietā šis likums ir piemērojams 2020. gadā spēkā esošajā redakcijā.

5. Principi, ko piemēro valstij maksājamā nodokļa spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem iekasēšanai, un šī nodokļa apmērs ir noteikti *laki alkoholi-ja alkoholijuomaverosta* (1471/1994) (Likums par nodokli spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem (1471/1994)).

6. Saskaņā ar Likuma par akcīzes nodokli 1. panta otro daļu šo likumu piemēro akcīzes nodokļa, tostarp, spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem, iekasēšanai, ja vien speciālajā likumā akcīzes jomā nav noteikts citādi.

7. Atbilstoši minētā likuma 6. panta 11. punktam "tālpārdošana" šajā pašā likumā nozīmē pārdošanu, kad cita persona, nevis apstiprināts noliktavas saimnieks vai reģistrēts saņēmējs vai pagaidu reģistrēts saņēmējs, kas ir Somijas rezidente un kas neveic patstāvīgu ekonomisku darbību, iegādājas akcīzes preces, kuras jau ir nodotas patēriņam vienā dalībvalstī un kuras tālpārdevējs vai cita persona viņa vārdā tieši vai netieši nosūta vai transportē uz Somiju.

8. Atbilstoši Likuma par akcīzes nodokli 6. panta 12. punktam "tālpārdevējs" ir pārdevējs, kurš atbilstoši šī panta 11. punkta noteikumiem pārdod preces uz Somiju.

9. Šī likuma 72. panta pirmajā daļā ir paredzēts, ka akcīzes nodokli nepiemēro precēm, kuras jau ir nodotas patēriņam vienā dalībvalstī, ja privātpersona tās iegādājusies personīgai lietošanai un pati transportē uz Somiju.

10. Minētā likuma 74. panta pirmajā daļā noteikts – ja privātpersona citā veidā, nevis šī paša likuma 72. pantā minētajā, izmantojot tālpārdošanu, iegādājās akcīzes preces no citas dalībvalsts personīgai lietošanai un preces uz Somiju transportē cita privātpersona vai komercsabiedrība, tai ir jāmaksā akcīzes nodoklis. Jebkurai personai, kas piedalījusies minēto preču pārvadāšanā vai glabā tās Somijā, ir jāmaksā akcīzes nodoklis, ko maksā privātpersona, kas akcīzes preces ir iegādājusies, tā it kā runa būtu par tās pašas nodokļu saistībām.

11. Saskaņā ar Likuma par akcīzes nodokli 79. panta pirmo daļu akcīzes nodokli iekasē par precēm, kuras Somijā pārdod, izmantojot tālpārdošanu. Šā panta otrajā daļā ir paredzēts, ka par šī nodokļa samaksu ir atbildīgs tālpārdevējs. Ja tālpārdevējam ir pārstāvis nodokļa jautājumos, viņš ir minētā nodokļa maksātājs tālpārdevēja vietā. Tālpārdevējs ir atbildīgs par akcīzes nodokļa samaksu, kas jāveic pārstāvim nodokļa jautājumos, kā arī par savām nodokļu saistībām. Saskaņā ar minētā panta trešo daļu akcīzes nodoklis kļūst iekasējams, ja akcīzes preces tiek piegādātas Somijā. Akcīzes nodokli maksā saskaņā ar tiesību normām, kuras ir spēkā dienā, kad prece ir piegādāta Somijā.

Tiesību aktu sagatavošanas dokumenti attiecībā uz Likuma par akcīzes nodokli 74. pantu

12. Iemesli, kas pamato Likuma par akcīzes nodokli 74. panta pieņemšanu, kādi tie izriet no valdības priekšlikuma Likumam par akcīzes nodokli (HE 263/2009 vp, 46. lpp.), ir formulēti šādi:

"Šī tiesību norma reglamentēs situāciju, kad privātpersona akcīzes preces no citas dalībvalsts personīgai lietošanai iegādājas citādi, nevis atbilstoši 72. pantā paredzētajai kārtībai vai izmantojot tālpārdošanu. Šādā gadījumā privātpersona pati nenogādātu preces uz Somiju, bet gan tās transportētu cita privātpersona vai komersants. Tas nozīmē, ka privātpersona, iegādājoties preces citā dalībvalstī, piemēram, tiešsaistē, varēs pati rūpēties par šo preču pārvadāšanu uz Somiju, pārdevējam vai citai personai viņa vārdā nepiedaloties pārvadāšanas organizēšanā.

[..]

Preces tiks apliktas ar nodokli neatkarīgi no tā, vai tās Somijā būtu ievedusi komercsabiedrība – kā, piemēram, transporta uzņēmums vai pasta pakalpojumu sniedzējs – vai cita privātpersona. Būtiskā atšķirība no tālpārdošanas esot tajā apstāklī, ka pārdevējs vai persona, kas rīkojas viņa vārdā, nekādā veidā nepiedalīsies preču pārvadāšanā vai pārvadāšanas organizēšanā. Savukārt, piemēram, ja pārdevējs savā tīmekļa vietnē dod pircējam norādījumu iesaistīt noteiktus transporta uzņēmumus, tā būs tālpārdošana, un šādā gadījumā tālpārdevējs vai viņa pārstāvis nodokļu jautājumos būs atbildīgs par akcīzes nodokļa samaksu galamērķa dalībvalstī."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

13. Sabiedrība B *UG* izmantoja tīmekļa vietni, kas bija pieejama arī somu valodā, un tajā klienti varēja iegādāties tiešsaistes veikalā dažādu zīmolu dzērienus ar zemu un augstu alkohola saturu.

14. 2020. gada 20. aprīlī muita Somijā aizturēja sūtījumu ar dažādiem alkoholiskajiem dzērieniem, ko B *UG* bija nosūtījusi no Vācijas uz Somiju un kas bija paredzēts privātpersonai. Sūtījums tika aizturēts, pamatojoties uz Likuma par akcīzes nodokli 103. pantu, lai konstatētu, vai importējot alkoholiskos dzērienus, ir ievērotas šī likuma normas.

15. Nodokļu administrācija lūdza pircēju, kurš bija veicis pasūtījumu B *UG* tīmekļa vietnē, sniegt informāciju par pasūtījuma norisi un pārvadāšanas organizēšanu.

16. Saskaņā ar šīs privātpersonas 2020. gada 25. jūnijā sniegtajiem paskaidrojumiem, pasūtījuma veikšanas brīdī B *UG* interneta veikalā, parādījās uzņēmumu X, Y un Z transporta pakalpojumu reklāma. Tādējādi katru reizi, kad iepirkumu grozā tika pievienotas preces, pasūtījuma svars un frakts cena tika atjaunināti. Pēc alkohola pasūtījuma apmaksas B *UG* tīmekļa vietnē parādījās atgādinājums par pārvadājuma organizēšanu. Saskaņā ar privātpersonas apgalvojumu šajā atgādinājumā bija ietvertas saites, kas tieši norādīja uz transporta pakalpojumu sniedzēju tīmekļa vietnēm. Pircējs sava pasūtījuma pārvadāšanai izvēlējās uzņēmumu X. Noklikšķinot uz saites "X", viņš tika novirzīts uz uzņēmuma X tīmekļa vietni. Šajā vietnē viņš norādīja savu kontaktinformāciju, bet nesniedza nekādu informāciju par savu pasūtījumu, piemēram, pasūtījuma numuru. Viņš samaksāja frakti tieši uzņēmumam X tā tīmekļa vietnē.

17. Savu argumentu pamatojumam nodokļu administrācija iesniedza 2020. gada 16. jūnijā datētu ekrānšāviņu, kurā bija B *UG* tīmekļvietnē ietvertas norādes par piegādes veidu, un 2020. gada 24. jūnijā datētu ekrānšāviņu, kurā bija šajā vietnē ietverti piegādes nosacījumi. No šiem

ekrānšāviņiem izriet, ka sabiedrība B *UG* pati neorganizē preču pārvadāšanu, bet piedāvā saviem klientiem iespēju izņemt pasūtījumu vai izvēlēties pārvadātāju, un B *UG* tīmekļa vietnē kā iespējamie pārvadātāji ir minēti konkrēti pārvadātāji. Turklāt no minētajiem ekrānšāviņiem atklājās, ka B *UG* saviem klientiem bija norādījusi, ka tiem Somijā ir jāmaksā nodokļi.

18. Ar 2020. gada 21. augusta lēmumu nodokļu administrācija par iepriekšējā dienā konfiscētajiem alkoholiskajiem dzērieniem attiecībā uz B *UG* piemēroja nodokli spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem un naudas sodu nodokļu jomā par kopējo summu 1645,83 EUR. Tā uzskatīja, ka šī sabiedrība vai persona, kas rīkojas tās vārdā, tieši vai netieši ir nosūtījusi vai pārvedusi attiecīgos alkoholiskos dzērienus uz Somiju un ka līdz ar to minētā sabiedrība ir rīkojusies kā tālpārdevējs un ir atbildīga par akcīzes nodokļa nomaksu Somijā.

19. B *UG* iesniedza sūdzību nodokļu administrācijai par lēmumu par aplikšanu ar nodokli. Nodokļu administrācija ar 2021. gada 1. jūnija lēmumu noraidīja šo sūdzību.

20. B *UG* par nodokļu administrācijas 2021. gada 1. jūnija lēmumu iesniedza prasību *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinku administratīvā tiesa). Tā lūdza atcelt nodokļu iestādes lēmumu un atsaukt visus tai uzliktos nodokļus par spirtu un alkoholiskajiem dzērieniem.

21. *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinku administratīvā tiesa) jautā, vai B *UG* ir piedalījusies tās tīmekļa vietnē pārdoto alkoholisko dzērienu pārvadāšanā un vai tādējādi ir jāuzskata, ka tai ir jāmaksā akcīzes nodoklis Somijā kā šo alkoholisko dzērienu tālpārdevējam. Tā norāda, ka privātpersona, kas bija iegādājusies šīs preces Vācijā, tās iegādājās no B *UG* savām vajadzībām un samaksāja minētās preču pārvadāšanas izmaksas tieši transporta uzņēmumam.

22. Šīs tiesas ieskatā Tiesas judikatūra nesniedz atbildi uz jautājumu, kā ir interpretējama Direktīvas 2008/118/EK 36. panta 1. punktā ietvertā frāze "pārdevējs vai cita persona viņa vārdā tieši vai netieši nosūta vai transportē uz citu dalībvalsti".

23. Minētā tiesa uzskata, ka šajā lietā it īpaši ir jāizvērtē jautājums par to, vai B *UG* tieši vai netieši bija piedalījusies preču pārvadāšanā uz citu dalībvalsti Direktīvas 2008/118/EK 36. panta 1. punkta izpratnē, ņemot vērā, ka šīs sabiedrības tīmekļa vietnē ir minēti dažādi transporta uzņēmumi un ir sniegta informācija par transporta izmaksām, kas rodas pircējiem. Turklāt iesniedzējtiesa norāda, ka pārdevēja tīmekļa vietnē bija atrodama saite uz transporta uzņēmumu tīmekļa vietni un ka, uzklikšķinot uz šo saiti, informācija par pārvadājamām precēm automātiski tika nosūtīta uz šo tīmekļa vietni no pārdevēja tīmekļa vietnes.

24. Šādos apstākļos *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinku Administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai Direktīva 2008/118/EK, it īpaši tās 36. pants, kas attiecas uz tālpārdošanu, nepieļauj tādu valsts tiesību interpretāciju, atbilstoši kurai citā dalībvalstī reģistrētu akcīzes preču pārdevēju uzskata par tādu, kas ir piedalījies preču pārvadāšanā uz galamērķa valsti, un galamērķa valstī tālpārdošanas dēļ to uzskata par akcīzes nodokļa maksātāju tikai tādēļ, ka pārdevējs savā tīmekļa vietnē mudina pircēju izmantot konkrētu transporta uzņēmumu?

2) Vai akcīzes preču pārdevējs Direktīvas 2008/118/EK 36. panta 1. punkta izpratnē ir tieši vai netieši nosūtījis vai transportējis preces uz citu dalībvalsti un vai viņam tālpārdošanas rezultātā direktīvas izpratnē bija jāmaksā akcīzes nodoklis, ja pārdevēja tīmekļa vietnē ir tikuši ieteikti konkrēti transporta uzņēmumi un sniegta informācija par pārvadāšanas

izmaksām, kas rodas pircējam, un par pārvadāšanas izmaksām rēķinu ir izrakstījis transporta uzņēmums, kuram informācija par transportējamām precēm ir tikusi nosūtīta bez pircēja aktīvas rīcības? Vai šī jautājuma vērtējumā nozīme ir faktam, ka pircējs ar transporta uzņēmumu, kas minēts pārdevēja tīmekļa vietnē, ir noslēdzis atsevišķu līgumu par preču pārvadāšanu?"

Juridiskā analīze

Par prejudiciālo jautājumu tvērumu

25. Vispirms jānorāda, ka otrais iesniedzējtiesas uzdotais jautājums attiecas uz Direktīvas 2008/118 36. panta 1. punkta interpretāciju, ņemot vērā lietas faktiskos apstākļus, savukārt pirmais jautājums, kas ir šaurāks, šķiet, attiecas uz Somijas valdības likumprojektā ietvertā Likuma par akcīzes nodokli 74. panta, kas ir transponēts valsts tiesībās, interpretācijas saderību ar šo 36. panta 1. punktu.

26. Tā kā šie divi jautājumi faktiski skar vienu un to pašu jautājumu par Direktīvas 2008/118 36. panta 1. punkta piemērošanas jomu, jo īpaši par frāzi "pārdevējs vai cita persona viņa vārdā tieši vai netieši nosūta vai transportē uz citu dalībvalsti", tos, manuprāt, var aplūkot kopā.

Par lietas būtību

27. Direktīvas 2008/118 mērķis ir ar brīvu preču apriti Eiropas Savienībā garantēt pienācīgu iekšējā tirgus darbību, piemērojot šai apritei akcīzes nodokli. Šādā nolūkā minētajā direktīvā tiek prasīts harmonizēt valsts tiesisko regulējumu, ar ko tiek paredzēta šī veida aplikšana ar nodokļiem, lai akcīzes nodokļa jēdziens un nosacījumi nodokļu uzlikšanai visās dalībvalstīs būtu vienādi [4].

28. Ar šo direktīvu ieviestais vispārējais akcīzes nodokļa režīms ir piemērojams tikai tās 1. panta 1. punktā uzskaitītajām precēm, tostarp alkoholiskajiem dzērieniem.

29. Lai šis režīms būtu efektīvs, aplikšanai ar akcīzes nodokli ir jānotiek brīdī, kad kāda no šīm precēm nonāk dalībvalsts tirgū, savukārt akcīzes nodokļa iekasējamībai ir jānotiek pēc iespējas tuvāk galapatērētājam.

30. Savienības likumdevējs šīs prasības ir formulējis šādi. Direktīvas 2008/118 2. pantā paredzēts, ka ar akcīzes nodokli apliekamā darbība ir šo preču ražošana vai importēšana Savienības teritorijā. Šīs direktīvas 7. panta 1. punktā paredzēts vispārīgs noteikums, saskaņā ar kuru akcīzes nodoklis kļūst iekasējams brīdī, kad preces tiek nodotas patēriņam, un tajā dalībvalstī, kurā tās tiek nodotas

[4] Skat. it īpaši Direktīvas 2008/118 8. apsvērumu.

patēriņam[5], un minētās direktīvas 9. panta pirmajā daļā ir precizēts, ka piemēro nodokļa iekasējamības nosacījumus un akcīzes nodokļa likmi, kas ir spēkā nodokļa iekasējamības dienā dalībvalstī, kurā notiek nodošana patēriņam.

31. Direktīvas 2008/118 V nodaļas ("Akcīzes preču pārvietošana un nodokļa uzlikšana pēc nodošanas patēriņam") normas attiecas uz situācijām, kad pēc preces izlaišanas brīvam apgrozījumam un attiecīgā akcīzes nodokļa samaksas šī prece ir pārvietota Savienības teritorijā. Šīs normas atbilst prasībai nodrošināt atbilstību fiskālās teritorialitātes principam, saskaņā ar kuru akcīzes nodoklis jāmaksā faktiskā patēriņa valstī, un prasībai novērst attiecīgo preču dubultu aplikšanu ar nodokļiem.

32. Lai gan Direktīvas 2008/118 32. pantā noteikts, ka akcīzes nodoklis ir iekasējams tikai tajā dalībvalstī, kurā preces iegādātas, ja tās iegādājas privātpersona savām vajadzībām un pati šīs preces transportē uz citu dalībvalsti, šīs direktīvas 33. un 36. pantā ir paredzēti izņēmumi no minētās direktīvas 7. pantā paredzētā vispārējā noteikuma, ciktāl tajos ir paredzēts, ka akcīzes nodoklis par preci, kas jau ir nodota patēriņam, ir iekasējams *pēc* tās nodošanas patēriņam.

33. Direktīvas 2008/118 33. pantā paredzēts, ka, neskarot 36. pantu, ja akcīzes preces, kas jau ir nodotas patēriņam vienā dalībvalstī, komerciālām vajadzībām glabā citā dalībvalstī, lai tās tur pārdotu vai izmantotu, akcīzes nodokli iekasē tajā dalībvalstī, kurā preces tiek glabātas. Šādā gadījumā par akcīzes nodokļa samaksu atbildīgā persona ir persona, kas veic piegādi vai glabā piegādei paredzētās preces, vai arī persona, kurai preces piegādā citā dalībvalstī.

34. Šīs direktīvas 36. pants, kura interpretācija tiek lūgta šajā lietā, attiecas uz tālpārdošanu un paredz, ka akcīzes preces, kuras jau ir nodotas patēriņam vienā dalībvalstī, kuras iegādājusies persona, kas nav apstiprināts noliktavas saimnieks vai citā dalībvalstī reģistrēts saņēmējs, kas neveic patstāvīgu saimniecisko darbību un kuras pārdevējs vai cita persona viņa vārdā tieši vai netieši nosūta vai transportē uz citu dalībvalsti, ar akcīzes nodokli apliek galamērķa valstī. Šādā gadījumā persona, kurai ir jāmaksā akcīzes nodoklis, ir pārdevējs.

35. Direktīvas 2008/118 32. pants šajā lietā nav piemērojams. Lai gan ir skaidrs, ka privātpersona, kas ir iegādājusies attiecīgās preces, tās ir iegādājusies savām vajadzībām, ir tikpat skaidrs, ka šīs preces no Vācijas uz Somiju nav pārvietojusi šī privātpersona pati[6].

36. Iesniedzējtiesai jāpārbauda, vai Somijas muitas iestāžu konfiscētais alkoholisko dzērienu sūtījums bija "tālpārdošanas" priekšmets Direktīvas 2008/118 36. panta 1. punkta izpratnē, un šādā gadījumā B *UG* būtu jāmaksā akcīzes nodoklis, kā arī naudas sods nodokļu jomā, kas izriet no Somijas nodokļu iestāžu 2020. gada 21. augustā pieņemtā lēmuma par nodokļa piedziņu. Ja tas tā nebūtu, tad runa noteikti būtu par attālinātiem pirkumiem, uz kuriem attiecas šīs direktīvas 33. pants, līdz ar to B *UG* klientiem, nevis šai sabiedrībai būtu jāmaksā attiecīgais akcīzes nodoklis.

37. Kā tātad ir jāinterpretē frāze "pārdevējs vai cita persona viņa vārdā tieši vai netieši nosūta vai transportē uz citu dalībvalsti", un it īpaši pārdevēja *netiešā* iesaistīšanās?

[5] Direktīvas 2008/18 7. panta 2. punktā jēdziens "nodošana patēriņam" ir definēts šādi: "a) akcīzes preču novirzīšana, arī nelikumīga novirzīšana, no atliktās nodokļa maksāšanas režīma; b) tādu akcīzes preču glabāšana, nepiemērojot atliktās nodokļa maksāšanas režīmu, ja nav iekasēts akcīzes nodoklis saskaņā ar piemērojamiem Kopienas tiesību aktiem un attiecīgās valsts tiesību aktiem; c) akcīzes preču ražošana, arī nelikumīga ražošana, nepiemērojot atliktās nodokļa maksāšanas režīmu; d) akcīzes preču imports, arī nelikumīgs imports, izņemot, ja attiecīgajām akcīzes precēm uzreiz pēc importa piemēro atliktās nodokļa maksāšanas režīmu."

[6] Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 23. novembris, *Joustra* (C-5/05, EU:C:2006:733).

38. Direktīvas 2008/118 36. panta formulējums nesniedz informāciju, kas ļautu noskaidrot šo jautājumu, un Tiesai līdz šim nav lūgts par to lemt.

39. Tomēr jāatgādina, ka 1998. gada 2. aprīļa spriedumā lietā *EMU Tabac* u.c. (C-296/95, EU:C:1998:152), Tiesa ir noteikusi šīs tiesību normas interpretācijas pamatprincipus[7].

40. Lietā, par kuru tika pieņemts šis spriedums, tika aplūkota faktiskā situācija, kurā Apvienotajā Karalistē reģistrēta sabiedrība *MLB* lūdza un izpildīja Apvienotajā Karalistē dzīvojošu privātpersonu pasūtījumus cigaretēm un tabakas izstrādājumiem. *MLB* iegādājās šīs preces no Luksemburgā reģistrētas sabiedrības *EMU*, kas pieder tai pašai grupai, un organizēja to importu Apvienotajā Karalistē ar privāta pārvadātāja starpniecību šo privātpersonu vārdā un uzdevumā, saņemot komisijas maksu.

41. Minētajā spriedumā Tiesa atzina, ka šāda situācija ir tālpārdošana, nevis pirkums, ko veic privātpersonas, pamatojoties uz to, ka, pirmkārt, *MLB* (nevis tās pārstāvētās privātpersonas) uzņēmās iniciatīvu attiecībā uz pārdevējam iesniegtajiem pasūtījumiem un uzņēmās ar valūtas kursu izmaiņām saistītos riskus un, otrkārt, ka *EMU* un *MLB* bija vienas un tās pašas ekonomiskās vienībā.

42. Pēc Tiesas domām, šo secinājumu var izskaidrot ar to, ka Direktīvas 92/12 10. panta 2. punkts "tika formulēts tā, lai aptvertu ne tikai gadījumu, kad pārvadāšanu vai nosūtīšanu veic pats pārdevējs, bet arī – un daudz plašāk – visus nosūtīšanas vai pārvadāšanas gadījumus pārdevēja vārdā", un ka "šajā tiesību normā izmantotais formulējums skaidri liecina, ka Kopienu likumdevēju vairāk interesē darījumu objektīvais raksturs, nevis tiem piešķirtā juridiskā forma"[8].

43. No tā izriet gan tas, ka frāzei "pārdevējs vai cita persona viņa vārdā tieši vai netieši nosūta vai transportē uz citu dalībvalsti" jāpiešķir plašs tvērums, gan tas, ka tā interpretācijai jāatspoguļo attiecīgā darījuma saimnieciskā realitāte, abstrahējoties no jebkāda formālisma. Tomēr šis konstatējums ir tikai sākumpunkts, no kura iesniedzējtiesai jāvadās tās veicamajā izskaidrošanā.

44. Kā interpretācijas palīglīdzekli Eiropas Komisija savos rakstveida apsvērumos ierosina piemērošanu pēc analoģijas ar spriedumu lietā *KrakVet Marek Batko*[9].

45. Minētajā spriedumā Tiesa pievienotās vērtības nodokļa [PVN] jomā lēma par Direktīvas 2008/118 36. panta 1. punktam ļoti līdzīgas normas, proti, Direktīvas 2006/112 33. panta 1. punkta interpretāciju. Šajā pantā bija paredzēts, ka par tādu preču piegādes vietu, kuras "piegādātājs vai cita persona viņa vārdā nosūta vai transportē no dalībvalsts", kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas galamērķa dalībvalsts, uzskata vietu, kur preces atrodas, kad beidzas preču nosūtīšana vai transportēšana pircējam, ja ir izpildīti konkrēti nosacījumi.

7 Šajā lietā Tiesai tika uzdots jautājums par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 92/12/EEK (1992. gada 25. februāris) par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību (OV 1992, L 76, 1. lpp.) 10. panta 1. punktu, nevis Direktīvas 2008/118 36. panta 1. punktu. Tomēr, lai gan ar šo pēdējo minēto direktīvu, kas vienīgā *ratione temporis* ir piemērojama pamatlietā, atceļ un aizstāj Direktīvu 92/12 no 2010. gada 1. aprīļa, no Direktīvas 2008/118 36. panta 1. punkta un Direktīvas 92/12 10. panta 1. punkta formulējuma izriet, ka šo tiesību normu saturs būtībā neatšķiras. No tā ir jāsecina, ka Tiesas judikatūra attiecībā uz šo pēdējo minēto tiesību normu turpina būt piemērojama attiecībā uz Direktīvas 2008/118 36. panta 1. punktu. Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 5. marts, *Statoil Fuel & Retail* (C-553/13, EU:C:2015:149, 34. punkts).

8 Spriedums, 1998. gada 2. aprīlis, *EMU Tabac* u.c. (C-296/95, EU:C:1998:152, 45. un 46. punkts).

9 Spriedums, 2020. gada 18. jūnijs (C-276/18, turpmāk tekstā – "spriedums *KrakVet*"; EU:C:2020:485, 61.–63. punkts).

46. Iesniedzējtiesas norādītā faktiskā hipotēze bija tāda, ka kādā dalībvalstī reģistrēts piegādātājs pārdeva preces pircējiem, kas dzīvo citā dalībvalstī, un tās šiem pircējiem nogādāja minētā piegādātāja ieteikta sabiedrība, bet ar kuru pircēji varēja brīvi slēgt līgumus par šo transportēšanu. Vai šīs preces bija jāuzskata par tādām, kuras nosūta vai transportē "piegādātājs vai cita persona viņa interesēs"?

47. Ekonomiskās un komerciālās realitātes apsvērums, kas ir kopējās PVN sistēmas piemērošanas pamatkritērijs, pēc Tiesas domām, ļauj secināt, ka preces tiek nosūtītas vai transportētas piegādātāja interesēs, ja piegādātājs, nevis pircējs faktiski pieņem lēmumus par preču nosūtīšanas vai transportēšanas veidu. Tādējādi piegādātājam ir "*noteicošā* loma attiecībā uz iniciatīvu par preču nosūtīšanas vai transportēšanas galvenajiem posmiem, kā arī attiecībā uz to organizēšanu" [10].

48. Pēc tam Tiesa norādīja četrus kritērijus, kas ļauj pārbaudīt, vai tas tā ir.

49. Pirmkārt, jāņem vērā, cik svarīgs ir jautājums par šo preču piegādi pircējiem, ņemot vērā komercpraksi, kas raksturo attiecīgā piegādātāja veikto darbību. Otrkārt, jānosaka, kam var piedēvēt izvēli par attiecīgo preču nosūtīšanas vai transportēšanas kārtību. Preces var tikt identificētas kā nosūtītas vai transportētas šo preču piegādātāja interesēs, ja pircēji tikai piekrīt piegādātāja izdarītajai izvēlei, neatkarīgi no tā, vai šī izvēle attiecas uz tās sabiedrības izvēlēšanos, kura ir atbildīga par attiecīgo preču nogādāšanu, vai uz kārtību, kādā preces tiek nosūtītas vai transportētas. Šāds secinājums it īpaši varētu tikt balstīts uz tādiem elementiem kā piegādātāja ieteikto sabiedrību ierobežotā izvēle attiecībā uz minēto piegādi. Treškārt, rodas jautājums par to, vai ar attiecīgo preču nosūtīšanu un piegādi saistītais riska slogs gulstas uz piegādātāju vai pircēju. Ceturtkārt, jāizvērtē maksājumu veikšanas kārtība gan attiecībā uz minēto preču piegādi, gan attiecībā uz to nosūtīšanu vai transportēšanu. Vienots finanšu darījums par minēto preču iegādi, kā arī nosūtīšanu un transportēšanu liecina par piegādātāja būtisku iesaistīšanos to piegādē [11].

50. Savukārt es konstatēju, ka nav nepieciešamo priekšnoteikumu, lai šajā lietā pēc analoģijas piemērotu spriedumā *KrakVet* noteiktos kritērijus, kā to savos rakstveida apsvērumos ir norādījusi Komisija.

51. Lai gan nešaubos piekrist viedoklim, ka atvasināto tiesību normas, kas attiecas uz akcīzes nodokli, un atbilstošās normas, kas attiecas uz PVN, var interpretēt vienādi, man tas nešķiet pamatoti šajā lietā, ņemot vērā Direktīvas 2006/112 33. panta 1. punkta, redakcijā, kas tika izskatīta spriedumā *KrakVet*, un Direktīvas 2008/118 36. panta 1. punkta formulējumu. Proti, lai gan no pēdējā minētā panta izriet, ka pārdevēja netieša iesaistīšanās attiecīgo preču nosūtīšanā vai transportēšanā ir pietiekama, lai raksturotu "tālpārdošanu", šī iesaistīšanās nebija nepieciešams nosacījums, lai kvalificētu "preču tālpārdošanas Kopienas iekšienē" šī 33. panta 1. punkta izpratnē esamību pirms Direktīvā 2006/112 tika izdarīts grozījums ar Direktīvas (ES) 2017/2455 2. pantu [12].

[10] Spriedums *KrakVet*, 63. punkts (Mans izcēlums).

[11] Spriedums *KrakVet*, 69.–78. punkts.

[12] Padomes Direktīva (2017. gada 5. decembris), ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK un Direktīvu 2009/132/EK attiecībā uz konkrētām pievienotās vērtības nodokļa saistībām pakalpojumu sniegšanā un preču tālpārdošanā (OV 2017, L 348, 7. lpp.).

52. Kā Tiesa norādīja spriedumā *KrakVet*, šis grozījums, saskaņā ar kuru preces jāuzskata par tādām, kuras "piegādātājs vai cita persona viņa interesēs nosūta vai transportē" pat tad, ja piegādātājs ir *netieši* iesaistīts to transportēšanā vai nosūtīšanā, tomēr nav *ratione temporis* piemērojams strīdam pamatlietā [13].

53. No tā izriet, ka minētajā spriedumā Tiesas noteiktie kritēriji šajā lietā nevar tikt izmantoti, ciktāl tie ir paredzēti, lai interpretētu Direktīvas 2006/112 33. panta 1. punktu *redakcijā pirms grozījumiem, kas izdarīti ar Direktīvu 2017/2455*.

54. Savukārt interpretācijas elementus Direktīvas 2006/112 33. panta 1. punkta *redakcijā, kas izriet no šī grozījuma*, manuprāt, var izmantot, lai definētu Direktīvas 2008/118 36. panta piemērošanas jomu, izmantojot argumentāciju pēc analoģijas.

55. Kā viens no šiem elementiem jāņem vērā Padomes Īstenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, 5.a panta pirmā daļa [14], jo šis pants šajā īstenošanas regulā tika pievienots, lai precizētu un definētu netiešas iesaistīšanās kritēriju PVN kontekstā [15].

56. Šajā tiesību normā norādītas situācijas, kurās preces tiek uzskatītas par nosūtītām vai transportētām piegādātāja vārdā vai viņa interesēs, tostarp gadījumos, kad piegādātājs netieši iesaistās šo preču nosūtīšanā vai transportēšanā. Pirmās trīs situācijas ir tādas, kurās i) piegādātājs preču nosūtīšanu vai transportēšanu nodod apakšuzņēmumā trešai personai, kura veic preču tiešo piegādi pircējam, ii) preču nosūtīšanu vai transportēšanu nodrošina trešā persona, bet piegādātājs uzņemas pilnu vai daļēju atbildību par preču tiešo piegādi pircējam, un iii) piegādātājs izraksta rēķinus un no pircēja iekasē maksu par transportu un tālāk nodod tos trešai pusei, kas organizē preču nosūtīšanu vai transportēšanu. Ceturtā situācija, kurai, manuprāt, ir īpaša nozīme, lai atbildētu uz iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem, ir situācija, kurā "piegādātājs jebkādā veidā sekmē trešās personas tiešās piegādes pakalpojumus pircējam, nodrošina saziņu starp pircēju un trešo personu vai citā veidā sniedz trešai personai informāciju, kas nepieciešama, lai notiktu preču piegāde pircējam".

57. Tādējādi Savienības likumdevējs Direktīvas 2006/112 33. panta piemērošanas nolūkā minētajā regulā ir iestrādājis PVN komitejas pamatnostādnes par frāzes "piegādātājs vai cita persona viņa interesēs nosūta vai transportē" interpretāciju. Kā izriet no Darba dokumenta Nr. 855 par PVN noteikumu piemērošanu tālpārdošanai [16], šīs pamatnostādnes tika sniegtas pēc Apvienotās Karalistes un Beļģijas nodokļu iestāžu lūguma, kuras bija konstatējušas, ka daži uzņēmumi veido komercstruktūras, lai nodalītu preču nogādāšanu no to transportēšanas un piegādes, lai izvairītos no PVN deklarēšanas un maksāšanas preču galamērķa dalībvalstī. Šīs komitejas ierosinātā interpretācija atspoguļoja nepieciešamību cīnīties pret *ļaunprātīgām darbībām*, precīzāk sakot, pret darījumiem, kuru rezultātā tiek gūta fiskāla rakstura priekšrocība, proti, tiek piemērota attiecīgo preču nosūtīšanas valsts iespējami zemāka akcīzes nodokļa likme vai arī akcīzes

[13] Spriedums *KrakVet*, 55. un 56. punkts. Skat. arī ģenerāladvokātes Šarpstones [*Sharpston*] secinājumus lietā *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:81, 99. punkts), saskaņā ar kuriem ar Direktīvu 2017/2455 ieviestais teksts "faktiski bija attiecīgās tiesību normas grozījums un ka šis teksts *neatspoguļo* interpretāciju, kas jebkurā gadījumā būtu jāveic attiecībā uz spēkā esošo tekstu".

[14] OV 2011, L 77, 1. lpp.

[15] Skat. 4. apsvērumā Padomes Īstenošanas regulā (ES) 2019/2026 (2019. gada 21. novembris), ar ko groza Īstenošanas regulu (ES) Nr. 282/2011 attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko veicina elektroniskas saskarnes, un uz īpašiem režīmiem nodokļa maksātājiem, kas sniedz pakalpojumus personām, kuras nav nodokļa maksātājas, un kas veic preču tālpārdošanu un konkrētas preču piegādes iekšzemē (OV 2019, L 313, 14. lpp.).

[16] Dokuments taxud.c.1(2015)2158321.

nodoklis netiek piemērots darījuma kvalificēšanas par tālpārdošanu dēļ, un tas ir pretrunā attiecīgo tiesību normu mērķim, proti, izvairīties no konkurences izkropļojumiem, ko rada izcelsmes valsts principa piemērošana pārrobežu darījumiem.

58. Šī plašā interpretāciju, kas iedvesmojusies no nepieciešamības cīnīties pret ļaunprātīgu rīcību, ir izraisījusi to, ka ir samazinājusies iesaistīšanās pakāpe, kas nepieciešama, lai preču sūtījumu vai transportēšanu varētu piedēvēt piegādātājam. Citiem vārdiem, ar trešās personas piegādes pakalpojumu reklamēšanu pircējam jebkādā veidā, pircēja un trešās personas sakaru nodibināšanu vai informācijas, kas nepieciešama preču piegādei pircējam, paziņošanu trešai personai pietiek, lai secinātu, ka piegādātājs vai cita persona viņa vārdā nosūta vai transportē preces.

59. Tāds pats tvērums, manuprāt, būtu jāpiešķir Direktīvas 2008/118 36. panta 1. punktā ietvertajai frāzei "pārdevējs vai cita persona viņa vārdā tieši vai netieši nosūta vai transportē uz citu dalībvalsti".

60. Manis piedāvātā interpretācija pēc analoģijas ir iespējama, jo Direktīvas 2008/118 36. panta 1. punktā ir izteikts *tāds pats noteikums par aplikšanu ar nodokli* kā tas, kas izriet no Direktīvas 2006/112 33. panta 1. punkta (tālpārdošanas gadījumā pārdevējam ir pienākums maksāt akcīzes nodokli preču galamērķa dalībvalstī), un tam ir *tāds pats saturs* kā Direktīvas 2006/112 33. panta 1. punktam, tā redakcijā pēc grozījumiem, kas veikti ar Direktīvu 2017/2455. Turklāt šī interpretācija, šķiet, ir pamatota, ņemot vērā, ka Direktīvas 2008/118 – tāpat kā Direktīvas 2006/112 – mērķis ir apkarot ļaunprātīgu rīcību, jo Tiesa vairākkārt atzinusi, ka uz šādu cīņu kopā ar cīņu pret krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas attiecas Direktīvas 2008/118 teleoloģiskā dimensija, kā izriet no tās 11. panta pirmās daļas un 39. panta 3. punkta pirmās daļas, kā arī no tās 31. apsvēruma [17].

61. No tā izriet, ka netieša iejaukšanās Direktīvas 2008/118 36. panta 1. punkta izpratnē notiek jo īpaši tad, ja pārdevējs rīkojas tā, lai *virzītu* pircēju izvēlēties uzņēmumu, kuram uzdots nosūtīt un/vai pārvadāt attiecīgās preces. Šādā gadījumā būtu jāsecina, ka pārdevējs ir atbildīgs par akcīzes nodokļa samaksu šo preču galamērķa dalībvalstī.

62. Šajā lietā no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka B *UG* interneta vietnē, kurā tika pārdoti alkoholiskie dzērieni Somijā reģistrētiem pircējiem, tika ieteikti konkrēti transporta uzņēmumi. Turklāt šajā tīmekļa vietnē ir sniegta informācija par transporta izmaksām, kas rodas pircējam, kurš ir izvēlējies kādu no šīm sabiedrībām, un tajā ir saites uz katras sabiedrības tīmekļa vietni, uz kuru, kad pircējs ir uzklikšķinājis uz saites, informācija par pārvadājamām precēm tiek nosūtīta bez jebkādas turpmākas pircēja iesaistes.

63. Ņemot vērā šo informāciju, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, manuprāt, ir iespējams uzskatīt, ka attiecīgos alkoholiskos dzērienus uz Somiju netieši transportēja B *UG* Direktīvas 2008/118 36. panta izpratnē, līdz ar to tai ir jāmaksā akcīzes nodoklis šajā dalībvalstī.

64. Turklāt tā ir vienīgā interpretācija, kas atbilst ekonomiskajai un komerciālajai realitātei, jo tādos apstākļos, kādi ir šajā lietā, iespēja, ka klienti izvēlētos citu transporta uzņēmumu, nevis to, ko tiem ieteicis pārdevējs savā tīmekļa vietnē, labākajā gadījumā ir ļoti maza un faktiski, iespējams, tikai hipotētiska.

[17] Attiecībā uz Direktīvu 2008/118 skat. it īpaši spriedumu, 2023. gada 21. decembris, *CDIL* (C-96/22, EU:C:2023:1025, 39. punkts un tajā minētā judikatūra). Attiecībā uz Direktīvu 2006/112 skat. spriedumu, 2024. gada 7. marts, *Feudi di San Gregorio Aziende Agricole* (C-341/22, EU:C:2024:210, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

65. Tā kā šī interpretācija noteikti nozīmē "atklāt" darījuma juridisko formu, lai izvairītos no iespējamas tiesību ļaunprātīgas izmantošanas[18], ir pats par sevi saprotams, ka tam, ka pircējs noslēdz divus atsevišķus līgumus ar pārdevēju un transporta uzņēmumu, nav nozīmes, lai noteiktu, vai attiecīgās preces jāuzskata par tādām, ko netieši nosūta vai transportē pārdevējs vai pārdevēja interesēs.

66. Visbeidzot, svarīgi precizēt, ka B *UG* rakstiskajos apsvērumos izvirzītais arguments, kas balstīts uz Komisijas priekšlikumu Direktīvai 2008/118[19], nevar likt apšaubīt manis izdarīto secinājumu.

67. Konkrētāk, B *UG* norādīja, ka saskaņā ar priekšlikumu direktīvai par akcīzes nodokļiem tiesību normā par tālpārdošanu "ir paredzētas procedūras, ko piemēro pārdošanai, kuru veic tirgotāji, kas tieši vai netieši uzņemas atbildību par akcīzes preču transportēšanu citā dalībvalstī reģistrētām privātpersonām [..]". Šāds formulējums nozīmētu, ka pārdevējs jāuzskata par *atbildīgu* par akcīzes preču transportēšanu, lai būtu piemērojams Direktīvas 2008/118 36. panta 1. punktā paredzētais noteikums.

68. Patiesībā šāds formulējums, manuprāt, izskaidrojams tikai ar Savienības likumdevēja vēlmi piešķirt lielāku nozīmi vienam no elementiem, kas atšķir tālpārdošanu no iegādes attālināti, kā tas apstiprināts ziņojumā, kas publicēts saistībā ar likumdošanas procedūru, kuras rezultātā tika pieņemta Direktīva 2008/118[20], nevis ar vēlmi pakārtot šī 36. panta 1. punkta piemērošanu nosacījumam, ka pārdevējam ir noteikta veida atbildība, jo īpaši civiltiesiskā atbildība.

69. Ņemot vērā iepriekš minēto, uzskatu, ka Direktīvas 2008/118 36. panta 1. punkts jāinterpretē tādējādi, ka akcīzes preces jāuzskata par tādām, ko "pārdevējs vai cita persona viņa vārdā tieši vai netieši nosūta vai transportē uz citu dalībvalsti", kā rezultātā pārdevējam ir jāmaksā akcīzes nodoklis šajā citā dalībvalstī, tostarp, ja pārdevējs virza pircēja izvēli uz uzņēmumu, kas veic attiecīgo preču pārvadāšanu, un tas ir jāpārbauda valsts tiesai. Šajā ziņā nozīme ir tostarp šādiem elementiem, proti, tam, ka pārdevēja tīmekļa vietnē tiek ieteikts viens vai vairāki konkrēti transporta uzņēmumi, tam, ka pārdevējs sniedz informāciju par transporta izmaksām, kas rodas pircējam, kurš ir izvēlējies vienu no šiem uzņēmumiem, un tam, ka šajā tīmekļa vietnē ir saite uz katra šī uzņēmuma tīmekļa vietni, uz kuru, tiklīdz pircējs ir uzklikšķinājis uz saiti, bez pircēja tālākas iesaistes tiek nodota informācija par pārvadājamām precēm. Savukārt tam, ka pircējs noslēdz divus atsevišķus līgumus attiecīgi ar pārdevēju un transporta uzņēmumu, nav nozīmes saistībā ar minēto vērtējumu.

Secinājumi

70. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinku administratīvā tiesa, Somija) uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

Padomes Direktīvas 2008/118/EK (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK, 36. panta 1. punkts

[18] Šajā nozīmē skat. ģenerāladvokāta D. Ruisa-Harabo Kolomera [*D. Ruiz-Jarabo Colomer*] secinājumus lietā *EMU Tabac* u.c. (C-296/95, EU:C:1997:203, 88. punkts).

[19] Priekšlikumu Padomes direktīvai par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārējo kārtību (COM/2008/0078 final).

[20] Komisijas ziņojums Eiropas Parlamentam, Padomei un Eiropas Ekonomikas un sociālo lietu komitejai par Direktīvas 92/12/EEK 7.–10. panta piemērošanu (kas iesniegts saskaņā ar Direktīvas 92/12/EEK 27. pantu) (COM/2004/0227 final).

jāinterpretē tādējādi, ka

akcīzes preces ir jāuzskata par tādām, ko "pārdevējs vai cita persona viņa vārdā tieši vai netieši nosūta vai transportē uz citu dalībvalsti", kā rezultātā pārdevējam ir jāmaksā akcīzes nodoklis šajā citā dalībvalstī, tostarp, ja pārdevējs virza pircēja izvēli uz uzņēmumu, kas veic attiecīgo preču nosūtīšanu un/vai pārvadāšanu, un tas ir jāpārbauda valsts tiesai, ņemot vērā visus pamatlietas apstākļus.