TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2006. gada 6. aprīlī *

Lieta C-245/04

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2004. gada 26. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2004. gada 10. jūnijā, tiesvedībā

EMAG Handel Eder OHG

pret

Finanzlandesdirektion für Kärnten.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Janns [*P. Jann*], tiesneši K. Šīmans [*K. Schiemann*], N. Kolnerika [*N. Colneric*], M. Ilešičs [*M. Ilešič*] (referents) un E. Levits,

* Tiesvedības valoda — vācu.

ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],
sekretārs B. Fileps [*B. Fülöp*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2005. gada 27. oktobrī,

ņemot vērā mutvārdu apsvērumus, ko sniedza:

— *EMAG Handel Eder OHG* vārdā — V. Delahers [*W. Dellacher*], *Rechtsanwalt*, kuram palīdz A. Brešans [*A. Breschan*], *Wirtschaftsprüfer*,

— Austrijas valdības vārdā — H. Dosi [*H. Dossi*], pārstāvis,

— Itālijas valdības vārdā — I. M. Bragulja [*I. M. Braguglia*], pārstāvis, kuram palīdz Dž. de Bellis [*G. De Bellis*] un Dž. Fjengo [*G. Fiengo*], *avvocati dello Stato*,

— Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotās Karalistes valdības vārdā — K. Džeksone [*C. Jackson*] un S. Nvaokolo [*S. Nwaokolo*], pārstāvji, kuriem palīdz M. Andžolīni [*M. Angiolini*], *barrister*,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*] un K. Gross [*K. Gross*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 10. novembrī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kas ir grozīta ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp., turpmāk tekstā — "Sestā direktīva"), un īpaši tās 8. panta 1. punkta, kurš attiecas uz preču piegādes vietu, interpretāciju.

2 Šis lūgums ir izteikts tiesvedībā starp *EMAG Handel Eder OHG* (turpmāk tekstā — "*EMAG*"), Austrijā dibinātu sabiedrību, un *Finanzlandesdirektion für Kärnten* (Karintijas pavalsts finanšu direkcija) par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN"), ko *EMAG* ir samaksājusi kā priekšnodokli, atskaitīšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Sestā direktīva

3 Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts noteic, ka "Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā [..] [p]ar preču piegādi [..], ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas".

4 Atbilstoši Sestās direktīvas 5. panta 1. punktam ""[p]reču piegāde" nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu [ķermenisku lietu] kā īpašniekam".

5 Sestās direktīvas 8. panta, kas ir iekļauts tās VI sadaļā ar nosaukumu "Ar nodokli apliekamu darījumu vieta", 1. punkta a) un b) apakšpunktā ir noteikts:

"1. Par preču piegādes vietu uzskata:

a) precēm, ko nosūta vai transportē vai nu piegādātājs, vai persona, kurai tās piegādā, vai arī trešā persona: vietu, kur preces atrodas brīdī, kad sākas nosūtīšana vai transportēšana personai, kurai tās piegādā [..];

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

6 Sestajā direktīvā ir ietverta XVIa sadaļa ar nosaukumu "Pagaidu režīms nodokļu uzlikšanai tirdzniecībā starp dalībvalstīm", kas ir iekļauta direktīvā ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK, kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/380/EEK nolūkā atcelt fiskālās robežas (OV L 376, 1. lpp.), un tajā ietverts 28.a–28.m pants.

7 Sestās direktīvas 28.a pants nosaka:

"1. Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā arī:

a) par Kopienas iekšējām preču iegādēm, ko valsts teritorijā par atlīdzību veic nodokļu maksātājs, kas attiecīgi darbojas, vai juridiska persona, kas nav nodokļu maksātāja, ja pārdevējs ir nodokļu maksātājs, kas attiecīgi darbojas, kuram nav tiesību uz 24. pantā noteikto atbrīvojumu [..].

[..]

3. "Kopienas iekšējā preču iegāde" nozīmē iegūt tiesības rīkoties kā īpašniekam ar kustamu materiālu īpašumu [ķermenisku lietu], ko personai, kas iegādājusies preces, atsūtījis vai atvedis pārdevējs vai kāds viņa vārdā, vai persona, kas iegādājas preces[, uz citu dalībvalsti] citai dalībvalstij, nevis [to] tai, no kuras preces ir nosūtītas vai transportētas.

[..]

7. Dalībvalstis veic pasākumus, lai nodrošinātu to, ka darījumi, kas būtu bijuši klasificēti kā "preču piegādes", kā tās definētas 5. pantā [..], tiek klasificēti kā "Kopienas iekšējās preču iegādes", ja šos darījumus valsts teritorijā ir veicis nodokļu maksātājs, kas attiecīgi darbojas."

8 Sestās direktīvas 28.b panta A daļas 1. punktā ir precizēts:

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

9 Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) apakšpunkta pirmā daļa nosaka:

"Neietekmējot citus Kopienas noteikumus un saskaņā ar nosacījumiem, kas tajos izklāstīti, lai nodrošinātu turpmāk paredzēto atbrīvojumu pareizu un godīgu piemērošanu un novērstu jebkuru nodokļu nemaksāšanu, nodokļu apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu, dalībvalstis atbrīvo no nodokļiem:

a) [preču piegādes] piegādātās preces, kā tās definētas 5. pantā [un 28.a panta 5. punkta a) apakšpunktā], ko nosūtījis vai transportējis pārdevējs vai kāds viņa vārdā, vai persona, kas ārpus 3. pantā minētās teritorijas, bet Kopienas iekšienē preces iegādājusies citam nodokļu maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļu maksātāja, kura attiecīgi darbojas dalībvalstī, kas nav preču sūtījuma vai transportēšanas sākumpunkts."

10 Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts un 3. punkta b) apakšpunkts redakcijā, kas izteikta šīs direktīvas 28.f panta 1. punktā, nosaka:

"2. Ja preces [..] nodokļu maksātājs izmanto darījumiem, kuriem uzliek nodokļus, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) pievienotās vērtības nodokli, kas ir jāmaksā vai ir samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, ko viņam piegādājis vai piegādās cits nodokļu maksātājs, kuram ir jāmaksā nodokļi[,] valsts teritorijā;

[..]

d) pievienotās vērtības nodokli, kas ir jāmaksā saskaņā ar 28.a panta 1. punkta a) apakšpunktu.

3. Dalībvalstis visiem nodokļu maksātājiem arī dod tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa samazinājumu [atskaitīšanu] vai atmaksāšanu, kas minēta 2. punktā, ja preces [..] izmanto šādiem mērķiem:

[..]

b) darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļiem saskaņā ar [..] 28.c panta A [un C] daļu."

Valsts tiesiskais regulējums

11 *Umsatzsteuergesetz 1994* (1994. gada Pievienotās vērtības nodokļa likums, turpmāk tekstā — "*UStG 1994*") 3. panta 1., 7. un 8. punkts redakcijā, kas bija spēkā pamatprāvā izskatāmo lietas apstākļu rašanās laikā, nosaka:

"1. Piegādes ir darījumi, ar kurām uzņēmējs pircējam vai tā pilnvarotai trešai personai dod tiesības rīkoties ar lietu kā ar savu. Tiesības rīkoties ar lietu uzņēmējs var nodot pats vai ar viņa pilnvarotas personas starpniecību.

[..]

7. Piegāde ir notikusi vietā, kur lieta atrodas tiesību rīkoties ar to nodošanas brīdī.

8. Ja piegādes priekšmets ir nosūtīts vai transportēts pircējam vai tā pilnvarotai trešai personai, piegāde tiek uzskatīta par notikušu vietā, kurā sākas transportēšana vai kurā priekšmets ir nodots ekspeditoram, pārvadātājam vai fraktētājam. Nosūtīšana ir uzņēmēja veikts priekšmeta pārvadājums trešai personai ar pārvadātāja vai fraktētāja starpniecību vai šāda pārvadājuma nodrošināšana ar ekspeditora starpniecību."

12 Šī panta 8. punkts ir grozīts ar *Steuerreformgesetz 2000* (*BGBl. I*, Nr. 106/1999), lai atbilstoši Austrijas likumdevēja sniegtajiem paskaidrojumiem saskaņotu to ar Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunktu, un tas turpmāk ir izteikts šādi:

"Ja piegādes priekšmetu transportē vai nosūta piegādātājs vai pircējs, piegādi uzskata par notikušu, kad sākas transportēšana vai nosūtīšana pircējam vai tā pilnvarotai trešai personai. Nosūtīšana ir priekšmeta pārvadāšana, ko veic pārvadātājs vai fraktētājs, vai pārvadāšana, kas tiek nodrošināta ar ekspeditora starpniecību. Nosūtīšana sākas ar priekšmeta nodošanu eskpeditoram, pārvadātājam vai fraktētājam."

13 *UStG 1994* 12. panta 1. daļas 1. punkts, kas attiecas uz kā priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu, paredz:

"Uzņēmējs var atskaitīt šādas priekšnodokļa summas:

1) nodokļus, ko citi uzņēmēji ir atsevišķi uzrādījuši vienā viņam adresētā rēķinā (11. pants) par piegādēm vai citiem darījumiem, kas veikti Austrijā viņa uzņēmumam [..]."

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

14 1996. un 1997. gadā *EMAG* no *K GmbH* (turpmāk tekstā — "*K*"), arī dibinātas Austrijā, iegādājās krāsaino metālu.

15 Pati *K* iegādājās preces no Itālijā un Nīderlandē esošiem piegādātājiem (turpmāk tekstā — "piegādātāji"). *EMAG* nepārprotami nezināja, kas ir *K* piegādātāji. Pēc katra darījuma noslēgšanas *K* deva norādījumus saviem piegādātājiem nodot šīs preces transporta ekspeditoram, kam tā uzticēja tās ar kravas automobili tieši nogādāt saskaņā ar *EMAGK* sniegtajiem norādījumiem vai nu uz noliktavu Austrijā *EMAG*, vai arī tās klientiem tāpat — Austrijā.

16 *K* izsniedza *EMAG* rēķinu par preču pirkuma maksu, par kuru viņi bija vienojušies, palielinot to par 20 %, ņemot vērā Austrijas PVN. Pēc tam *EMAG* lūdza atskaitīt šo nodokli kā priekšnodoklī samaksātu PVN.

17 Kompetentā *Finanzamt* (Finanšu pārvalde), vēlāk — *Finanzlandesdirektion für Kärnten*, atteicās veikt šādu atskaitīšanu, jo *K* izrakstītajā rēķinā *EMAG* PVN bija iekļauts nepareizi. Tad *EMAG* iesniedza prasību *Verwaltungsgerichtshof* (Administratīvā tiesa).

18 *EMAG* apgalvo, ka *UStG 1994* 3. panta 8. daļa nav piemērojama piegādēm, ko *K* veica tās labā, jo rīkojumu nosūtīt preces uz Austriju deva nevis *EMAG*, bet gan *K*. Saistībā ar šo *EMAG* uzsver, ka tā nezināja, kas ir *K* piegādātāji, ka *K* bija iespēja līdz katras piegādes beigām mainīt ceļamērķi vai adresātu un dažkārt tā izmantoja šo iespēju un ka *K* uzņēmās visu preču zuduma vai bojājuma risku līdz brīdim, kad tās saņēma *EMAG* vai tās klienti.

19 Tātad *EMAG* uzskata, ka *K* veikto piegāžu *EMAG* vieta bija Austrijā, tādējādi par šīm piegādēm *K* ir jāmaksā PVN Austrijā. Tātad *K* pamatoti tās rēķinā iekļāva

minēto PVN un *EMAG* savukārt prasīja atskaitīt kā priekšnodokli samaksāto PVN.

20 *Finanzlandesdirektion* uzskata, ka *K*, pirmkārt, samaksāja par precēm piegādātājiem, kas tās nodeva *K* rīcībā Nīderlandē vai Itālijā. Otrkārt, *K* uzticēja ekpeditoriem preču pārvadāšanu no Itālijas vai Nīderlandes uz Austriju, kur tās tika piegādātas *EMAG* vai pēc tās norādījuma tās klientiem. *Finanzlandesdirektion* uzsver, ka *K* veica preču pārvadājumus, lai izpildītu savu piegādes pienākumu pret *EMAG*, un ka *EMAG* par to bija informēta.

21 Ņemot vērā šos apstākļus, *Finanzlandesdirektion* uzskata, ka *UStG 1994* 3. panta 8. daļa ir piemērojama *K* veiktajām piegādēm *EMAG*. Tā kā preču nodošana *K* pilnvarotiem transporta ekspeditoriem notika Itālijā vai Nīderlandē, atbilstoši minētajai tiesību normai *K* veikto piegāžu vieta *EMAG* atradās vienā vai otrā no šīm divām dalībvalstīm. Piemērojot *UStG 1994* 12. panta 1. daļas 1. punktu, kā priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšana būtu iespējama vienīgi tad, ja darījumi, par kuriem izrakstīts rēķins, būtu notikuši Austrijā. Tā kā visi darījumi tika veikti Itālijā vai Nīderlandē, nebūtu pamatoti *EMAG* atskaitīt kā priekšnodokli samaksāto PVN.

22 Iesniedzējtiesa secina, ka lietā, ko tā izskata, ar vienu fiziski veiktu preces pārvietošanu tika veiktas divas atsevišķas piegādes.

23 Tā uzskata, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunktu pirmās Itālijas vai Nīderlandes piegādātāju veiktās piegādes vieta *K* ir vieta, kur preces atrodas brīdī, kad sākas to nosūtīšana vai transportēšana, t.i., Itālijā vai Nīderlandē. Tomēr tā šaubās par otrās — *K* veiktās piegādes *EMAG* vietu.

24 Saistībā ar šo iesniedzējtiesa uzskata, ka Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmā teikuma teksts neregulē jautājumu, vai tikai pirmā piegāde jāuzskata par Kopienas iekšēju preču pārvietošanu vai to var attiecināt uz abām piegādēm. Attiecībā uz otro pieņēmumu tā jautā, vai otrās — *K* veiktās piegādes *EMAG* vieta ir faktiskā preču nosūtīšanas vieta (pamata lietā — Itālija vai Nīderlande) vai vieta, kurā beidzās pirmā piegāde (pamata lietā — Austrija).

25 Šādos apstākļos *Verwaltungsgerichtshof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

"1) Vai Sestās direktīvas [..] 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmais teikums ir jāinterpretē tā, ka vieta, no kuras prece ir nosūtīta vai transportēta, ir uzskatāma par noteicošo arī tad, ja vairāki uzņēmumi noslēdz vienas un tās pašas preces piegādes darījumu un ja šie dažādie piegādes darījumi tiek veikti ar vienu vienīgu preču pārvietošanu?

2) Vai atsevišķas piegādes var uzskatīt par Kopienas iekšējām piegādēm, kas atbrīvotas no nodokļa, ja atsevišķi uzņēmumi noslēdz piegādes darījumus par

vienu un to pašu preci un ja šie atsevišķie piegādes darījumi tiek veikti ar vienu preču pārvietošanu?

3) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai par otrās piegādes nosūtīšanas vietu ir jāuzskata vieta, no kuras preces faktiski ir nosūtītas, vai arī vieta, kur beidzas pirmā piegāde?

4) Vai, lai atbildētu uz pirmo, otro un trešo jautājumu, ir svarīgi, kura persona ir tiesīga rīkoties ar precēm to pārvietošanas laikā?"

Ievada apsvērumi

26 Vispirms ir jāatgādina, ka ar Direktīvu 91/680, kuras mērķis ir likvidēt fiskālās robežas starp dalībvalstīm, Kopienu likumdevējs kopš 1993. gada 1. janvāra ir pilnībā atcēlis nodokļu uzlikšanu importam un atbrīvojis eksportu no nodokļiem tirdzniecībā starp dalībvalstīm (minētās direktīvas otrais un trešais apsvērums).

27 Tomēr, konstatējot, ka šajā datumā nebija izpildīti nosacījumi, kas ļautu īstenot principu, saskaņā ar kuru nodokļu maksātāju veiktajiem darījumiem Kopienā nodokli uzliek piegādāto preču un sniegto pakalpojumu izcelsmes dalībvalstī, nepārkāpjot principu, ka ieņēmumiem no gala patērēšanas posmā uzliktajiem

nodokļiem būtu jāuzkrājas par labu dalībvalstij, kurā šī gala patērēšana notiek, Kopienu likumdevējs ar Sestās direktīvas XVIa sadaļu ir ieviesis pagaidu režīmu nodokļu uzlikšanai tirdzniecībā starp dalībvalstīm, kas pamatots ar darbības, par kuru jāmaksā nodoklis, jaunu definīciju, ar to saprotot Kopienas iekšējo preču iegādi (Direktīvas 91/680 7.–10. apsvērums).

28 Sestās direktīvas 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmajā daļā ir noteikts, ka noteiktos apstākļos PVN ir jāmaksā par "Kopienas iekšējām preču iegādēm, ko valsts teritorijā par atlīdzību veic nodokļu maksātājs, kas attiecīgi darbojas, vai juridiskā persona, kas nav nodokļu maksātāja, ja pārdevējs ir nodokļu maksātājs, kas attiecīgi darbojas". Kopienas iekšējā preču iegāde ir definēta šī paša panta 3. punkta pirmajā daļā kā "tiesību iegūšana rīkoties kā īpašniekam ar kustamu materiālu īpašumu [ķermenisku lietu], ko personai, kas iegādājusies preces, atsūtījis vai atvedis pārdevējs vai kāds viņa vārdā, vai persona, kas iegādājas preces citai dalībvalstij, nevis tai, no kuras preces ir nosūtītas vai transportētas".

29 Kā ģenerāladvokāte norāda secinājumu 23.–25. punktā, jebkuras Kopienas iekšējās tādu preču iegādes, kam nodoklis tiek uzlikts dalībvalstī, kurā beidzas Kopienas iekšējā preču nosūtīšana vai transportēšana saskaņā ar Sestās direktīvas 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmo daļu, neizbēgamas sekas ir no nodokļa atbrīvota piegāde dalībvalstī, no kuras prece ir nosūtīta vai transportēta, piemērojot šīs direktīvas 28.c panta A daļas a) apakšpunkta pirmo daļu.

30 Sestās direktīvas XVIa sadaļā paredzētā pagaidu režīma ietvaros pārdevējs, pirmkārt, veic no nodokļa atbrīvotu piegādi dalībvalstī, no kuras preces Kopienas iekšienē ir

nosūtītas vai transportētas, piemērojot šīs direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 28.c panta A daļas a) apakšpunkta pirmo daļu, un, otrkārt, tam šajā dalībvalstī tiek atskaitīts vai atmaksāts priekšnodoklis, kas šajā dalībvalstī par šīm precēm ir jāmaksā vai ir samaksāts, ņemot vērā šīs pašas direktīvas 17. panta 3. punkta b) apakšpunktu redakcijā, kas noteikta minētās direktīvas 28.f panta 1. punktā. Saņēmējs savukārt veic Kopienas iekšēju preču iegādi, kam nodokli uzliek minētās Kopienas iekšējās nosūtīšanas vai transportēšanas ceļamērķa dalībvalstī, saskaņā ar Sestās direktīvas 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmo daļu un 28.b panta A daļas 1. punktu.

31 Šis mehānisms ļauj nodokļu ieņēmumus nodot dalībvalstij, kurā veikta piegādāto preču gala patērēšana.

Par otro un ceturto jautājumu

32 Ar otro un ceturto jautājumu, kas ir jāpārbauda kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai, ja divas secīgas vienu un to pašu preču piegādes, ko viens nodokļu maksātājs par atlīdzību veicis otram nodokļu maksātājam, kas kā tādi rīkojas, ar šo preču vienu Kopienas iekšējo nosūtīšanu vai vienu Kopienas iekšējo transportēšanu, abas šīs piegādes varētu būt no nodokļa atbrīvotas piegādes, piemērojot Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) apakšpunkta pirmo daļu, un vai, lai atbildētu uz šo jautājumu, ir nepieciešams zināt, kuram — pirmajam pārdevējam, starpniekam saņēmējam vai otrajam saņēmējam — ir tiesības rīkoties ar precēm nosūtīšanas vai transporta laikā.

33 Tādā situācijā, kāda ir pamatprāvā, divas secīgas piegādes varētu atbrīvot no nodokļa, pamatojoties uz Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) apakšpunkta pirmo daļu tikai tad, ja ar vienu Kopienas iekšējo preču pārvietošanu ir veiktas divas piegādes vienlaicīgi.

34 Šādā gadījumā iestātos šādas sekas:

35 Pirmkārt, piemērojot Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunktu, pirmais pārdevējs veica pirmo piegādi dalībvalstī, no kuras šīs preces ir nosūtītas vai transportētas. Šo pirmo piegādi, izdarot pirmo Kopienas iekšējo iegādi, veica starpnieks saņēmējs, un tā notika minētās nosūtīšanas vai transportēšanas ceļamērķa dalībvalstī saskaņā ar 28.b panta A daļas 1. punktu.

36 Otrkārt, starpnieks saņēmējs pats veica otro piegādi, kas arī saskaņā ar Sestās direktīvas 8. panta 1. daļas a) apakšpunktu notika nosūtīšanas dalībvalstī, šo otro piegādi, izdarot otro Kopienas iekšējo iegādi, veica otrais saņēmējs, un tā notika ceļamērķa dalībvalstī.

37 Šāda secība būtu gan neloģiska, gan pretēja pagaidu režīma nodokļu uzlikšanai tirdzniecībā starp dalībvalstīm sistēmai, kas ir aprakstīta šī sprieduma 26.–31. punktā.

38 Pirmkārt, pat ja divas secīgas piegādes notiek tikai ar vienu preču pārvietošanu, tās ir jāuzskata par secīgām laikā. Tiešām starpnieks saņēmējs var nodot otrajam saņēmējam tiesības rīkoties ar preci kā īpašniekam tikai tad, ja viņš tās ir iepriekš saņēmis no pirmā pārdevēja, un attiecīgi otrā piegāde var notikt vienīgi pēc tam, kad ir pabeigta pirmā piegāde.

39 Tā kā par vietu, kur preces iegūst starpnieks saņēmējs, uzskata šo preču nosūtīšanas vai transportēšanas ceļamērķa dalībvalsti, būtu pretēji jebkādai loģikai, ka šim nodokļu maksātājam būtu jāuzsāk šo pašu preču sekojoša piegāde no dalībvalsts, no kuras ir notikusi minētā nosūtīšana vai transportēšana.

40 Otrkārt, Sestās direktīvas atbilstošo normu interpretācija, saskaņā ar kuru par vienu Kopienas iekšējo preču pārvietošanu uzskata tikai vienu no divām secīgām piegādēm, ļauj viegli sasniegt šīs direktīvas XVIa sadaļas mērķi nodot nodokļa ieņēmumus tai dalībvalstij, kurā notiek piegādāto preču gala patērēšana. Šo nodošanu tātad nodrošina ar vienu darbību, veicot Kopienas iekšējo preču pārvietošanu, piemērojot kopā Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) apakšpunkta pirmo daļu (atbrīvojums dalībvalstī, no kuras notiek piegāde, kas ir Kopienas iekšējā nosūtīšana vai transportēšana), 17. panta 3. punkta b) apakšpunktu redakcijā, kas izteikta 28.f panta 1. punktā (PVN, kas ir jāmaksā vai ir samaksāts kā priekšnodoklis nosūtīšanas dalībvalstī, atskaitīšana vai atmaksāšana šajā valstī), un 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmo daļu (nodokļu uzlikšana Kopienas iekšējai iegādei ceļamērķa dalībvalstī). Šis mehānisms nodrošina skaidru attiecīgo dalībvalstu fiskālās suverenitātes nodalīšanu.

41 Savukārt Sestās direktīvas atbilstošās normas var interpretēt tikai tā, ka ar vienu Kopienas iekšējo preču pārvietošanu ir notikušas divas secīgas piegādes vienlaikus.

42 Tiešām, ja otro darbību uzskata par Kopienas iekšējo darbību, kas ietilpst vienotā Kopienas iekšējo preču pārvietošanā, nav nepieciešams, lai ieņēmumi tiktu nodoti tās dalībvalsts ienākumos, kurā ir piegādāto preču gala patērēšanas vieta, jo šī nodošana jau ir notikusi, beidzoties pirmajai darbībai, kā tas ir uzsvērts šī sprieduma 40. punktā.

43 Turklāt ir jākonstatē, ka, ja uzskata, ka ar divām secīgām piegādēm ir notikusi viena Kopienas iekšējā preču pārvietošana, Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta b) apakšpunktam redakcijā, kāda izteikta šīs pašas direktīvas 28.f panta 1. punktā, kas ir šī režīma visbūtiskākā norma ar mērķi nodot nodokļa ieņēmumus valsts ienākumos, nebūtu priekšmeta attiecībā uz otro starpnieka saņēmēja veikto piegādi, jo iespējams, ka viņš nav samaksājis PVN kā priešnodokli dalībvalstī, no kuras preces ir nosūtītas vai transportētas Kopienas teritorijā.

44 Turklāt, lai novērstu nodokļa ieņēmumu zaudējuma risku, Padomes 1992. gada 27. janvāra Regula (EEK) Nr. 218/92 par administratīvo sadarbību netiešo nodokļu jomā (PVN) (OV L 24, 1. lpp.) — no 2004. gada 1. janvāra aizstāta ar Padomes 2003. gada 7. oktobra Regulu 1798/2003 (EK) par administratīvu sadarbību pievienotās vērtības nodokļu jomā un Regulas (EEK) Nr. 218/92 atcelšanu (OV L 264, 1. lpp.) — paredzēja kopīgu informācijas apmaiņu starp kompetentajām dalībvalstu iestādēm par Kopienas iekšējiem darījumiem. Turklāt šī sprieduma 41. punktā norādītās interpretācijas mērķis ir vairot tādu gadījumu skaitu, kad ir nepieciešama šāda informācijas apmaiņa, un tātad apgrūtināt attiecīgo darījumu izskatīšanu kompetentajās nodokļu iestādēs.

45 Tātad uz otro un ceturto jautājumu ir jāatbild, ka — ja divas secīgas vienu un to pašu preču piegādes, ko viens nodokļu maksātājs par atlīdzību veic otram nodokļu

maksātājam, kas kā tādi rīkojas, ir veiktas ar šo preču vienu Kopienas iekšējo nosūtīšanu vai vienu Kopienas iekšējo transportēšanu, tikai viena nosūtīšana vai transportēšana no divām piegādēm ir uzskatāma par atbrīvotu no nodokļiem, piemērojot Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) apakšpunkta pirmo daļu. Šī interpretācija ir spēkā neatkarīgi no nodokļu maksātājiem — pirmā pārdevēja, starpnieka saņēmēja vai otrā saņēmēja — kas iegūst tiesības rīkoties ar precēm šīs nosūtīšanas vai šīs transportēšanas laikā.

Par pirmo jautājumu

46 Vispirms ir jāatzīmē, ka attiecībā uz vietas, kuru uzskata par preču piegādes vietu, noteikšanu Sestā direktīva nenosaka atšķirību starp "Kopienas iekšējām" piegādēm un "iekšējām" piegādēm. Šīs direktīvas 8. panta 1. punkts nošķir vienīgi piegādes, kas notikušas, preces nosūtot vai transportējot [a) apakšpunkts], no tām piegādēm, kas notikušas, preces nenosūtot vai netransportējot [b) apakšpunkts], un piegādēm, kas veiktas ar kuģi, lidmašīnu vai vilcienu, vienlaikus pārvadājot pasažierus, Kopienas teritorijā [c) apakšpunkts] (pēdējam minētajam gadījumam nav nozīmes pamata lietā).

47 No atbildes uz otro un ceturto jautājumu izriet, ka pamata prāvā par Kopienas iekšējo preču pārvietošanu uzskatāma tikai viena no divām secīgām piegādēm.

48 Saskaņā ar Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunktu par šīs piegādes vietu uzskata dalībvalsti, no kuras preces ir nosūtītas vai transportētas.

49 Par otrās piegādes, kura nenotika ar nosūtīšanu vai transportēšanu, vietu saskaņā ar Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta b) apakšpunktu uzskata vietu, kur atrodas preces piegādes laikā.

50 Ja piegāde, kas notiek ar Kopienas iekšēju preču nosūtīšanu vai transportēšanu un kas tātad nepārprotami ir Kopienas iekšēja iegāde, kam nodokļus uzliek minētās nosūtīšanas vai transporta ceļamērķa dalībvalstī, ir pirmā no divām secīgām piegādēm, par otrās piegādes vietu uzskata otrās, tai sekojošās Kopienas iekšējās iegādes vietu, t.i., ceļamērķa dalībvalsti. Turpretim, ja piegāde, kas notiek ar Kopienas iekšēju preču nosūtīšanu vai transportēšanu, ir otrā no divām secīgām piegādēm, pirmā piegāde, kas, iespējams, notikusi pirms preču nosūtīšanas vai transportēšanas, uzskatāma par notikušu dalībvalstī, no kuras preces ir nosūtītas vai transportētas.

51 Tātad uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka tikai tādas piegādes, kas notiek ar preču Kopienas iekšēju nosūtīšanu vai transportēšanu, vietu nosaka saskaņā Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunktu; jāuzskata, ka tā atrodas šīs nosūtīšanas vai šīs transportēšanas dalībvalstī. Otrās piegādes vietu nosaka saskaņā ar šīs direktīvas 8. panta 1. punkta b) apakšpunktu; jāuzskata, ka tā atrodas vai nu nosūtīšanas dalībvalstī, vai arī šīs nosūtīšanas vai šīs transportēšanas ceļamērķa dalībvalstī, atkarībā no tā, vai šī piegāde ir pirmā vai otrā no divām secīgām piegādēm.

Par trešo jautājumu

52 Ņemot vērā uz pirmo jautājumu sniegto atbildi, nav nepieciešams atbildēt uz trešo jautājumu.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

1) ja divas secīgas vienu un to pašu preču piegādes, ko viens nodokļu maksātājs par atlīdzību veic otram nodokļu maksātājam, kas kā tādi rīkojas, ir veiktas ar šo preču vienu Kopienas iekšējo nosūtīšanu vai vienu Kopienas iekšējo transportēšanu, tikai viena nosūtīšana vai transportēšana no divām piegādēm ir uzskatāma par atbrīvotu no nodokļiem, piemērojot Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) apakšpunkta pirmo daļu Padomes

1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kas ir grozīta ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK.

Šī interpretācija ir spēkā neatkarīgi no nodokļu maksātājiem — pirmā pārdevēja, starpnieka saņēmēja vai otrā saņēmēja — kas iegūst tiesības rīkoties ar precēm šīs nosūtīšanas vai šīs transportēšanas laikā;

2) **tikai tādas piegādes, kas notiek ar preču Kopienas iekšēju nosūtīšanu vai transportēšanu, vietu nosaka saskaņā ar Direktīvas 77/388, kas ir grozīta ar Direktīvu 95/7, 8. panta 1. punkta a) apakšpunktu; jāuzskata, ka tā atrodas šīs nosūtīšanas vai šīs transportēšanas dalībvalstī. Otrās piegādes vietu nosaka saskaņā ar šīs direktīvas 8. panta 1. punkta b) apakšpunktu; jāuzskata, ka tā atrodas vai nu nosūtīšanas dalībvalstī, vai arī šīs nosūtīšanas vai šīs transportēšanas ceļamērķa dalībvalstī, atkarībā no tā, vai šī piegāde ir pirmā vai otrā no divām secīgām piegādēm.**

[Paraksti]