ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*] SECINĀJUMI,
sniegti 2010. gada 6. maijā [1]

I — Ievads

1. Ar šo lūgumu Zviedrijas *Regeringsrätten* [Augstākā administratīvā tiesa] lūdz Tiesu interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu [2] (turpmāk tekstā — "Direktīva 2006/112") noteikumus par iegādi Kopienas iekšienē.

2. Precīzāk, runa ir par nodokļu režīmu, kas ir piemērojams tādas jaunas jahtas iegādei, kuru pircējs *X* ir nodomājis saņemt Apvienotajā Karalistē, tur vai kādā citā dalībvalstī to izmantot trīs līdz piecus mēnešus un pēc tam transportēt uz savu dzīvesvietu Zviedrijā. *X* uzskata, ka tā esot izcelsmes valstī ar nodokli apliekama piegāde valsts teritorijā. Turpretim Zviedrijas nodokļu administrācija, ko tiesvedībā Tiesā atbalsta Vācijas valdība un Komisija, uzskata, ka tā (neraugoties uz pārtraukumu) esot Zviedrijā notiekoša iegāde Kopienas iekšienē.

II — Atbilstošās tiesību normas

A — *Savienības tiesību akti*

3. Direktīvas 2006/112 preambulas 11. apsvērumā ir paredzēts:

"Ir arī lietderīgi, ka šajā pārejas periodā konkrētas vērtības iegādēm Kopienas iekšienē, ko veic nodokļa maksātāji vai juridiskas personas, kuras nav nodokļa maksātājas, konkrēti tālpārdošanas veidi Kopienas iekšienē un jaunu transportlīdzekļu piegāde personām vai no nodokļa atbrīvotām struktūrām, vai struktūrām, kas nav nodokļa maksātājas, arī būtu jāuzliek nodoklis galamērķa dalībvalstī,

1 — Oriģinālvaloda — vācu.
2 — OV L 347, 1. lpp.

piemērojot šīs dalībvalsts likmes un nosacījumus, ciktāl šādi darījumi, nepastāvot īpašiem noteikumiem, varētu radīt ievērojamus konkurences izkropļojumus starp dalībvalstīm."

4. Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta attiecīgais teksts ir šāds:

"1. PVN uzliek šādiem darījumiem:

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

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

[..]

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

[..]."

5. Direktīvas 2006/112 2. panta 2. punktā papildus ir noteikts:

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

[..]

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

[..]

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

[..]

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

[..]

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

6. Direktīvas 2006/112 14. panta 1. punktā jēdziens "preču piegāde" ir definēts šādi:

""Preču piegāde" ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam."

7. Atbilstoši Direktīvas 2006/112 20. panta pirmajai daļai ""preču iegāde Kopienas iekšienē" ir tiesību iegūšana rīkoties kā īpašniekam ar kustamu materiālu īpašumu, ko pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē pircējam uz galamērķi dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts".

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

9. Direktīvas 2006/112 68. pantā par nodokļa iekasējamības gadījuma iestāšanās brīdi ir noteikts brīdis, kad ir faktiski veikta preču iegāde Kopienas iekšienē. Turklāt saskaņā ar šo pantu iegāde ir faktiski veikta tad, kad līdzīgu preču piegādi uzskata par faktiski veiktu attiecīgajā dalībvalsts teritorijā.

10. Direktīvas 2006/112 138. pantā Kopienas iekšienē veiktu piegāžu atbrīvošana no nodokļiem ir noteikta šādi:

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

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

a) tādu jaunu transportlīdzekļu piegādes, kurus pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē pircējam uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet Kopienā, ja piegādes veic tādiem nodokļa maksātājiem vai tādām juridiskām personām, kas nav nodokļa maksātājas, kuru preču iegādēm Kopienas iekšienē saskaņā ar 3. panta 1. punktu neuzliek PVN, vai jebkurai citai personai, kas nav nodokļa maksātāja;

[..]."

B — *Zviedrijas tiesību akti*

11. Saskaņā ar *Mervärdesskattelag* (Likums par pievienotās vērtības nodokli) (1994:200, turpmāk tekstā — "*ML*") 1. nodaļas 1. pantu PVN ir jāmaksā valstij tostarp par ar nodokli apliekamu preču tirgošanu valstī komercdarbības ietvaros un par ar nodokli apliekamu kustama īpašuma iegādi Kopienas iekšienē. Saskaņā ar *ML* 2.a nodaļas 3. pantu prece ir uzskatāma par iegādātu Kopienas iekšienē, ja iegāde attiecas uz tādu jaunu transportlīdzekli, kas minēts *ML* 1. nodaļas 13.a pantā.

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

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

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

III — Fakti un prejudiciālie jautājumi

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

16. Lai noskaidrotu šīs iegādes sekas attiecībā uz nodokļiem, *X* vērsās *Skatterättsnämnd* (Nodokļu tiesību komisija) ar lūgumu saņemt

iepriekšēju atzinumu un jautāja, vai Zviedrijā katrā no abiem gadījumiem iegāde ir apliekama ar nodokli.

17. *Skatterättsnämnd* nolēma, ka abos gadījumos ir jāuzskata, ka *X* veic ar nodokli apliekamu jauna transportlīdzekļa iegādi Kopienas iekšienē, tādēļ *X* ir jāmaksā nodoklis Zviedrijā. Šo atzinumu *X* apstrīdēja *Regeringsrätten*. Viņš uzskata, ka jahtas piegāde esot jāapliek ar nodokli kā piegāde valsts teritorijā, kas notiek Apvienotajā Karalistē. Šādos apstākļos ar 2009. gada 16. februāra lēmumu *Regeringsrätten* uzdeva Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 138. un 20. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka transportēšana no izcelsmes valsts ir jāuzsāk noteiktā laika posmā, lai pārdošanai varētu piemērot nodokļa atbrīvojumu un lai varētu uzskatīt, ka ir notikusi iegāde Kopienas iekšienē?

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

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

4) Attiecībā uz iegādi Kopienas iekšienē — kurā brīdī ir jānovērtē, vai transportlīdzeklis ir jauns Padomes Direktīvas [2006/112/EK] par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē?"

18. Rakstveida procesā Tiesā *X*, *Skatteverket* (nodokļu iestāde), Vācijas valdība, kā arī Eiropas Komisija iesniedza savus apsvērumus. Tiesas sēdē mutvārdu apsvērumus sniedza *X*, Zviedrijas valdība un Komisija.

IV — Juridiskais vērtējums

A — *Par pirmo, otro un trešo prejudiciālo jautājumu*

19. Pirmajos trijos prejudiciālajos jautājumos, kas ir jāizskata kopā, tiek lūgts paskaidrojums par nosacījumiem, kādos pastāv iegāde Kopienas iekšienē atbilstoši Direktīvas 2006/112 20. pantam un no nodokļa atbrīvojama piegāde Kopienas iekšienē atbilstoši direktīvas 138. pantam, ja attiecīgā prece netiek nekavējoties transportēta no izcelsmes valsts uz galamērķa valsti. Turklāt *Regeringsrätten* arī jautā, vai šādos apstākļos ir nozīme tam, ka iegādātā prece ir jauns transportlīdzeklis un ka pircējs ir privātpersona, kura ir nodomājusi galu galā transportlīdzekli izmantot konkrētā dalībvalstī (trešais prejudiciālais jautājums).

20. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta ii) punktu, skatot to kopā ar 2. punkta a) apakšpunkta ii) punktu, jauna kuģa, kura garums pārsniedz 7,5 metrus, iegāde Kopienas iekšienē, kuru veikusi persona, kas nav nodokļa maksātāja, ir jāapliek ar nodokli iegādes Kopienas iekšienē valsts teritorijā.

21. Direktīvas 20. pantā iegāde Kopienas iekšienē ir definēta kā tiesību iegūšana rīkoties kā īpašniekam ar kustamu materiālu īpašumu, ko pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē pircējam uz galamērķi dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts.

22. Atbilstoši tam Direktīvas 2006/112 138. panta 1. punktā nodokļu atbrīvojums piegādei Kopienas iekšienē ir pakļauts nosacījumam, ka attiecīgo preci pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet Savienībā.

23. Tādējādi attiecībā uz iegādi Kopienas iekšienē nodoklis ir iekasējams ar diviem nosacījumiem: pirmkārt, pircējam ir jāiegūst tiesības rīkoties ar preci kā īpašniekam un, otrkārt, prece ir jānosūta vai jātransportē no izcelsmes valsts uz citu dalībvalsti. Lai piegādi izcelsmes dalībvalstī atbrīvotu no nodokļa, otram nosacījumam ir jābūt izpildītam vienlaicīgi. Turklāt saskaņā ar Tiesas judikatūru piegādes vai iegādes Kopienas iekšienē kvalifikācija ir jāveic, pamatojoties uz objektīviem apstākļiem, piemēram, attiecīgo preču faktisku apriti dalībvalstīs [3].

3 — 2007. gada 27. septembra spriedums lietā C-409/04 *Teleos* u.c. (Krājums, I-7797. lpp., 40. punkts).

24. Tomēr no minēto noteikumu teksta nevar secināt, kādai hronoloģiskai vai faktiskai saiknei ir jābūt starp īpašumtiesību pārņemšanu un transportēšanas uz citu dalībvalsti sākumu vai beigām.

25. *X* uzskata, ka tā vairs nav iegāde Kopienas iekšienē, ja jahta pirms transportēšanas uz galamērķa dalībvalsti uzsākšanas ir tikusi izmantota ilgāk par trim mēnešiem vai 100 stundām. Turklāt nodošana ekspluatācijā izcelsmes dalībvalstī vēl neesot uzskatāma par transportēšanas sākumpunktu, ja uzreiz netiek uzsākts brauciens uz galamērķa ostu. Tiesiskās drošības apsvērumu dēļ būtu jānosaka nepārprotams termiņš.

26. Turpretim pārējie lietas dalībnieki uzskata, ka process esot jāizvērtē kopumā, kur hronoloģiskā saikne starp nodošanu pircējam un nosūtīšanu vai transportēšanu esot tikai viens no vairākiem vērā ņemamiem elementiem. Ja jau no paša sākuma esot skaidrs, ka preces galu galā tiks lietotas citā dalībvalstī, nevis izcelsmes dalībvalstī, tam esot izšķiroša nozīme, lai konstatētu iegādi Kopienas iekšienē, kas notiek galamērķa valstī.

27. Rodas jautājums: kurš no abiem viedokļiem vairāk atbilst noteikumu par iegādi Kopienas iekšienē jēgai un mērķim. Šajā sakarā vispirms ir jāatgādina, kādos apstākļos tika ieviesti noteikumi par Kopienas iekšējo tirdzniecību [4].

28. Ar pievienotās vērtības nodokli apliek pašpatēriņu valsts teritorijā. Tāpēc nodokli piemēro preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai valsts teritorijā (Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkts). Turklāt ar nodokli apliek iegādi Kopienas iekšienē un preču importu (Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta b) un d) apakšpunkts). Divi pēdējie minētie gadījumi nodrošina, ka preces apliek ar nodokli iegādes valstī vai importētājvalstī, kur tās tiek piegādātas pašpatēriņam [5].

29. Gadījumi, kad ir iekasējams nodoklis par iegādi Kopienas iekšienē, tika noteikti 1993. gada 1. janvārī kā pagaidu režīms

4 — Šajā sakarā skat. 24.–29. punktu manos 2007. gada 11. janvāra secinājumos [iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētajā] lietā *Teleos* u.c. un 19.–25. punktu manos 2005. gada 10. novembra secinājumos lietā C-245/04 *EMAG Handel Eder* (2006. gada 6. aprīļa spriedums, Krājums, I-3227. lpp.).

5 — Skat. [iepriekš 4. zemsvītras piezīmē minēto] spriedumu lietā *EMAG Handel Eder*, 31. un 40. punkts; iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Teleos* u.c., 36. punkts; 2007. gada 27. septembra spriedumu lietā C-146/05 *Collée* (Krājums, I-7861. lpp., 22. punkts) un 2007. gada 27. septembra spriedumu lietā C-184/05 *Twoh International* (Krājums, I-7897. lpp., 22. punkts).

tirdzniecības starp dalībvalstīm aplikšanai ar nodokli [6]. Līdz tam preču piegādes starp divām dalībvalstīm tika klasificētas tāpat kā piegādes pārējā starptautiskajā tirdzniecībā. Turklāt robežas šķērsošana eksporta vai importa gadījumā bija izšķirošais kritērijs aplikšanai ar nodokli. Iekšējā tirgus attīstības gaitā kontroles uz iekšējām robežām tika atceltas un līdz ar to bija jāpārskata arī pievienotās vērtības noteikumi, kas piemērojami tirdzniecībai Kopienā.

30. Tomēr reforma neieguva tādus apmērus, lai noteikumus par preču iekšzemes piegādi attiecinātu arī uz preču tirdzniecību starp divām dalībvalstīm. Tas nozīmētu, ka PVN pienāktos nevis kā līdz šim — tai dalībvalstij, kurā preci ieved un patērē, bet gan tai dalībvalstij, no kuras preci izved. Turpretim saskaņā ar pagaidu režīmu līdzšinējais nodokļu suverenitātes sadalījums starp dalībvalstīm paliek neskarts [7].

31. Lai panāktu, ka PVN turpmāk attiecas uz gala patēriņa dalībvalsti, dalībvalstīm tika paredzēts jauns nodokļa iekasējamības gadījums — iegāde Kopienas iekšienē, kā arī atbrīvojums piegādei valsts teritorijā.

32. Tādēļ nosūtīšanai vai transportēšanai uz kādu citu dalībvalsti ir izšķiroša nozīme, lai piegādi valsts teritorijā nodalītu no piegādes Kopienas iekšienē. Šī piemērojamības nosacījuma mērķis ir sadalīt uz preces galapatēriņu vērsto fiskālo suverenitāti starp piegādes valsti un galamērķa valsti.

33. Atbilstoši Direktīvas 2006/112 preambulas 11. apsvērumam līdzās fiskālās suverenitātes sadalījumam noteikumu par jaunu transportlīdzekļu iegādes Kopienas iekšienē aplikšanu ar nodokļiem īpašs mērķis, ņemot vērā atšķirīgās nodokļa likmes dalībvalstīs, ir arī konkurences izkropļojumu novēršana.

34. Kaut gan atbilstoši Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktam vispārīgi ar nodokli tiek aplikta tikai iegāde Kopienas iekšienē, ko veic nodokļu maksātāji un juridiskās personas, kas nav nodokļa maksātāji, jaunu transportlīdzekļu gadījumā likumdevējs ir paredzējis piemērot nodokli arī privātpersonu veiktai

6 — Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīva 91/680/EEK, kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK nolūkā atcelt fiskālās robežas (OV L 376, 1. lpp.).

7 — Skat. iepriekš 5. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *EMAG*, 27. punkts, un iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Teleos* u.c., 22. punkts, abos gadījumos — ar atsauci uz Direktīvas 91/680 preambulas septīto līdz desmito apsvērumu.

iegādei. Ņemot vērā šo preču lielo vērtību [8] un vieglo transportējamību, privātpersonām būtu stimuls iegādāties transportlīdzekļus dalībvalstīs ar zemāku PVN, ja piegāde tiktu aplikta ar nodokli izcelsmes dalībvalstī. Aplikšana ar nodokli iegādes Kopienas iekšienē valstī nodrošina, ka pircējam ir jāmaksā nodoklis vienādā apmērā neatkarīgi no tā, no kuras valsts viņš transportlīdzekli saņem. Līdz ar to noteikumi liedz iespēju, ka transportlīdzekļu tirgotājiem rodas konkurences priekšrocības tādēļ vien, ka viņu dzīvesvietas valstī ir zemāka PVN likme.

35. Noteikumu par piegādi un iegādi Kopienas iekšienē interpretācijai ir jānodrošina, lai fiskālās suverenitātes sadalījums un vienlīdzīga konkurence nevarētu tikt apieta ar mērķtiecīgiem nodokļu mehānismiem.

36. *Skatteverket*, Vācijas valdība un Komisija pamatoti uzsver, ka, ja nebūtu saiknes ar patēriņa vietu, nodokļu maksātāji varētu patvaļīgi izlemt, kur ir jāapliek ar nodokli jauna transportlīdzekļa iegāde, ja nodokļa ieturēšanas kompetences pārcelšana uz iegādes Kopienas iekšienē valsti būtu atkarīga vienīgi no tā, ka transportlīdzeklis noteiktā termiņā pēc piegādes atstāj izcelsmes valsti vai pienāk galamērķa valstī. Arī neparedzēta transportēšanas aizkavēšanās varētu izraisīt nodokļa piemērošanas kompetences pārcelšanu, lai gan attiecīgā prece neapšaubāmi ir piegādāta galapatēriņam citā dalībvalstī, nevis piegādes valstī.

37. Tā vietā, lai atsauktos vienīgi uz stingriem termiņiem, kas turklāt pašā direktīvā pat nav noteikti, ir jānoskaidro, kurā dalībvalstī notiks galapatēriņš, pamatojoties uz kopēju visu attiecīgo apstākļu vērtējumu. Šajā sakarā ir jāņem vērā galvenokārt objektīvi apstākļi.

38. Šajā gadījumā, piemēram, līdzās transportēšanas hronoloģiskai norisei var būt svarīgi, kur jahta ir reģistrēta un kurā piestātnē pircējs pastāvīgi noenkuro jahtu. Tāpat arī privāta pircēja dzīvesvieta var norādīt, kur visbeidzot jahta tiks pastāvīgi izmantota. Izvērtējot laika posma beigas, nozīme tostarp var būt attālumam starp piegādes un galamērķa valsti un piegādātās preces ekspluatācijas ilgumam. Ja, salīdzinot ar kopējo transportlīdzekļa ekspluatācijas ilgumu, transportēšana norit tikai pavisam nenozīmīgu laika posmu, ir sagaidāms, ka preces patēriņš galvenokārt notiks galamērķa valstī.

8 — Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 2. panta 2. punkta a) apakšpunkta ii) punktu ar nodokli apliek tikai privātpersonu iegādātus kuģus, kuru garums pārsniedz 7,5 metrus.

39. Pat ja piegādes Kopienas iekšienē un iegādes Kopienas iekšienē jēdzieni ir objektīvi un tie ir piemērojami neatkarīgi no attiecīgo darbību mērķiem un rezultātiem [9], tomēr ir jāņem vērā pircēja nodomi attiecībā uz galapatēriņa vietu, kas ir pamatoti ar objektīviem apstākļiem un kurus viņš izsaka piegādes laikā [10]. Faktiski pārdevējam, jau izrakstot rēķinu, ir jāzina, vai viņam ir jāuzrāda PVN vai arī viņš to var nedarīt, jo tiks veikta no nodokļa atbrīvota piegāde Kopienas iekšienē.

40. Turklāt atbilstoši Direktīvas 2006/112 68. pantam nodokļa iekasējamības gadījums attiecībā uz iegādi Kopienas iekšienē iestājas, tiklīdz faktiski tiek veikta atbilstošā piegāde dalībvalsts teritorijā. Saskaņā ar direktīvas 63. pantu, skatot to kopā ar 14. pantu, šajā ziņā izšķirošs ir brīdis, kurā pircējs iegūst tiesības rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam. Ja pircējs pats saņem preci izcelsmes valstī, jau ir izpildīts piegādes valsts teritorijā nosacījums. To, vai tā faktiski ir citā dalībvalstī notiekoša iegāde Kopienas iekšienē, šajā brīdī var konstatēt, tikai pamatojoties uz pircēja informāciju par paredzēto transportēšanu uz kādu citu dalībvalsti un galapatēriņu tajā.

41. Privātpersonas veikta transportlīdzekļa iegāde Kopienas iekšienē šajā ziņā ir īpašs gadījums. Pirmkārt, neparasti ir tas, ka šajā situācijā nodokļa iekasējamības gadījuma nosacījumiem principā atbilst persona, kas nav nodokļa maksātājs. Otrkārt, šis gadījums ir īpatnējs ar to, ka pārvietošanās līdzekļa nodošanu ekspluatācijā, ko veic privāts pircējs izcelsmes dalībvalstī, bieži nevar viennozīmīgi nodalīt no transportēšanas uz galamērķa valsti sākuma.

42. Tomēr pat šie īpašie apstākļi nenozīmē, ka, nodalot piegādi valsts teritorijā no iegādes Kopienas iekšienē, noteicošs ir vienīgi konkrētais laikposms starp transportlīdzekļa nodošanu pircējam un transportlīdzekļa transportēšanas no izcelsmes valsts teritorijas uz galamērķa valsti sākumu.

9 — Iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Teleos* u.c., 38. punkts, ar atsauci uz 2006. gada 12. janvāra spriedumu apvienotajās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen* u.c. (Krājums, I-483. lpp., 44. punkts) un 2006. gada 6. jūlija spriedumu apvienotajās lietās C-439/04 un C-440/04 *Kittel* un *Recolta Recycling* (Krājums, I-6161. lpp., 41. lpp.).

10 — Saskaņā ar judikatūru, arī noskaidrojot, vai prece tiks izmantota saimnieciskās darbības ietvaros Sestās direktīvas 4. panta 1. punkta vai Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratnē, kas tādējādi dod tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, ir jāņem vērā uz objektīviem pierādījumiem balstīti pircēja plāni preces izmantošanai (skat. 1985. gada 14. februāra spriedumu lietā 268/83 *Rompelman* (*Recueil*, 655. lpp., 24. punkts) un 2000. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-400/98 *Breitsohl* (*Recueil*, I-4321. lpp., 34.-39. punkts)). Nosakot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību apjomu, nozīme ir arī faktiskai vai paredzētai preces izmantošanai (skat. 2005. gada 15. decembra spriedumu lietā C-63/04 *Centralan Property* (Krājums, I-11087. lpp., 54. punkts)).

Sakarā ar Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta ii) punkta, skatot to kopā ar 2. punkta a) apakšpunkta ii) punktu, īpašajā regulējumā izvirzīto mērķi — novērst konkurences deformēšanu — šajā kontekstā ir jāņem vērā ne tikai tas, ka termiņš ir beidzies, bet arī visu apstākļu, tostarp pircēja ar faktiskām norādēm pamatoto nodomu, kopējais vērtējums.

43. Tomēr *X* uzskata, ka tiesiskās drošības principa ievērošanas labad ir jānosaka konkrēts termiņš.

44. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tiesiskās drošības princips ir īpaši stingri jāievēro, ja runa ir par tiesisko regulējumu, kas var radīt finansiālas saistības, lai ieinteresētās personas varētu precīzi zināt šajā regulējumā tām uzlikto saistību apjomu [11].

45. Tāpat tiesiskās drošības apsvērumu dēļ Tiesa ir vispārīgi noraidījusi iespēju, kvalificējot šādu darījumu kā pārdošanu Kopienas iekšienē, balstīties vienīgi uz piegādātāja vai pircēja nodomu [12]. Konstatējumu tomēr pamato apsvērums, ka nodokļu pārvaldei nav jāveic izmeklēšana, lai noskaidrotu nodokļu maksātāja nodomu. Turklāt Tiesa ir skaidri paredzējusi nosacījumus izņēmuma gadījumiem.

46. Tāpēc klasificēšana kategorijā "iegāde Kopienas iekšienē" tādā gadījumā kā izskatāmajā lietā, pamatojoties uz visu apstākļu, tostarp pircēja izteiktā un ar objektīviem apstākļiem pamatotā nodoma par preces izmantošanas vietu, kopējo vērtējumu, nav pretrunā tiesiskās drošības principam. It īpaši šāda pieeja nenozīmē, ka pircējam rodas tāds pienākums maksāt nodokli par iegādi Kopienas iekšienē, kas nav paredzams tādēļ, ka tam pamatā ir viņa paša sniegtā informācija par galapatēriņu.

47. *X* norāda, ka piegādes Kopienas iekšienē atbrīvošana [no nodokļa] Apvienotajā Karalistē ir iespējama, ja laiva ir atstājusi šīs dalībvalsts teritoriju divu mēnešu laikā. Līdz ar to pastāvot nodokļu dubultas uzlikšanas risks, ja pēc šī termiņa beigām izcelsmes valstī piegāde ir apliekama ar nodokli kā piegāde valsts teritorijā un vienlaikus pastāv galamērķa valstī ar nodokli apliekama iegāde Kopienas iekšienē.

11 — Skat. 1987. gada 15. decembra spriedumu lietā 326/85 Nīderlande/Komisija (*Recueil*, 5091. lpp., 24. punkts), 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-255/02 *Halifax* u.c. (Krājums, I-1609. lpp., 72. punkts) un iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Teleos* u.c., 46. punkts.

12 — 1995. gada 6. aprīļa spriedums lietā C-4/94 *BLP Group* (*Recueil*, I-983. lpp., 24. punkts), iepriekš 9. zemsvītras piezīmē minētie spriedumi apvienotajās lietās *Optigen* u.c., 45. punkts, un apvienotajās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling*, 42. punkts; iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Teleos* u.c., 39. punkts, un 2009. gada 29. oktobra spriedums lietā C-29/08 *AB SKF* (Krājums, I-10413. lpp., 77. punkts).

48. Šajā sakarā ir jākonstatē, ka preces piegāde Kopienas iekšienē un tās iegāde Kopienas iekšienē faktiski ir viena un tā pati ekonomiskā darbība, kaut arī iegāde rada atšķirīgas tiesības un pienākumus gan darījuma dalībniekiem, gan attiecīgo dalībvalstu nodokļu iestādēm [13].

49. Proti, atbilstoši Padomes Regulas (EK) Nr. 1777/2005, ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 77/388/EEK par kopēju pievienotās vērtības nodokļu sistēmu [14], 21. pantam sūtījuma vai transporta galamērķa dalībvalsts, kurā ir veikta preču iegāde Kopienas iekšienē, īsteno savas nodokļu iekasēšanas pilnvaras neatkarīgi no PVN režīma, kas darījumam ir piemērots dalībvalstī, kurā tika uzsākta sūtījuma nosūtīšana vai transportēšana. Tomēr dalībvalstīm ir vienveidīgi jāinterpretē noteikumi par nodokļa atbrīvojumu piegādēm Kopienas iekšienē (Direktīvas 2006/112 138. pants) un nodokļa piemērošanu iegādei Kopienas iekšienē (Direktīvas 2006/112 20. pants).

50. Šīs tiesību normas ir jāinterpretē tādā veidā, ka, ņemot vērā hronoloģisko vai faktisko saikni starp piegādi un transportēšanu vai nosūtīšanu uz galamērķa valsti, tām ir identiska nozīme un piemērojamība [15]. Pretējā gadījumā atbrīvojums piegādei Kopienas iekšienē neizpilda savu funkciju — novērst nodokļu dubulto uzlikšanu piegādēm Kopienas iekšējā tirdzniecībā, tādējādi nodrošinot nodokļu neitralitāti [16].

51. Papildus ir jānorāda, ka nodokļa atbrīvojums piegādēm Kopienas iekšienē atbilstoši Direktīvas 2006/112 131. pantam tiek piemērots saskaņā ar noteikumiem, ko dalībvalstis pieņem, lai nodrošinātu šo atbrīvojumu pareizu un godīgu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu iespējamu krāpšanu, izvairīšanos un ļaunprātīgu izmantošanu. Tas principā ietver iespēju, ka izcelsmes dalībvalsts nosaka konkrētus termiņus, kuros piegādes Kopienas iekšienē gaitā precei parasti ir jāatstāj šīs valsts teritorija.

52. Tomēr, īstenojot savas pilnvaras, dalībvalstīm ir jāievēro vispārējie tiesību principi, kas ir daļa no Savienības tiesību sistēmas, it īpaši tiesiskās drošības un samērīguma

13 — Iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Teleos* u.c., 23. punkts.

14 — OV L 288, 1. lpp.

15 — Šajā sakarā skat. iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Teleos* u.c., 34. punkts.

16 — Iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Teleos* u.c., 25. punkts, un iepriekš 5. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Collée*, 23. punkts.

principi [17]. Turklāt pasākumi, kurus dalībvalstis var paredzēt, lai nodrošinātu nodokļa pareizu iekasēšanu un novērstu krāpšanu, nevar tikt izmantoti tādā veidā, ka tie apdraud PVN neitralitāti [18].

53. Tāpēc valsts tiesiskajam regulējumam, kas nodokļu atbrīvojumu piegādei Kopienas iekšienē saista ar konkrētu termiņu ievērošanu nosūtīšanai vai transportēšanai, ir jābūt pietiekami elastīgam, lai īpašos gadījumos atbrīvojumu nodrošinātu arī tad, ja prece attiecīgās valsts teritoriju ir atstājusi pēc nedaudz ilgāka laika posma un, pamatojoties uz visu apstākļu kopējo vērtējumu, galapatēriņš ir konstatējams citā dalībvalstī. Šādos apstākļos vismaz ir jābūt iespējai vēlāk nodokļa aprēķinā veikt korekciju, ja netika apdraudēti nodokļa ieņēmumi un dalībnieki ir rīkojušies labticīgi [19].

54. Tādējādi uz pirmo līdz trešo prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka, klasificējot jauna kuģa, kura garums pārsniedz 7,5 metrus, pārdošanu kā piegādi Kopienas iekšienē, kas ir atbrīvojama no nodokļa saskaņā ar Direktīvas 2006/112 138. pantu, un kā galamērķa valstī ar nodokli apliekamu iegādi Kopienas iekšienē direktīvas 20. panta izpratnē, nozīme ir ne tikai konkrētā termiņa, kurā transportlīdzeklis ir atstājis izcelsmes dalībvalsti vai ir pienācis galamērķa dalībvalstī, ievērošanai. Drīzāk šādai klasificēšanai ir jānotiek, kopumā izvērtējot visas objektīvās norādes un ņemot vērā ar faktiskiem apstākļiem pamatotu pircēja nodomu attiecībā uz preces galapatēriņu.

B — *Par ceturto prejudiciālo jautājumu*

55. Uzdodot ceturto prejudiciālo jautājumu, *Regeringsrätten* vēlas uzzināt, kurš ir noteicošais brīdis, lai izvērtētu, vai transportlīdzeklis ir jauns Direktīvas 2006/112 2. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

56. *X* uzskata, ka šajā ziņā svarīgs ir brīdis, kurā kuģis ir sasniedzis galamērķa valsti.

57. Citi lietas dalībnieki tomēr pamatoti atsaucas uz Direktīvas 2006/112 2. panta 2. punkta b) apakšpunkta ii) punktu. Atbilstoši šim

17 — Šajā sakarā skat. 1997. gada 18. decembra spriedumu apvienotajās lietās C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96 *Molenheide* u.c. (*Recueil*, I-7281. lpp., 48. punkts), 2006. gada 11. maija spriedumu lietā C-384/04 *Federation of Technological Industries* u.c. (Krājums, I-4191. lpp., 29. un 30. punkts) un iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Teleos* u.c., 45. punkts.

18 — Šajā sakarā skat. 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfrisa* u.c. (*Recueil*, I-1577. lpp., 52. punkts), iepriekš 11. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Halifax* u.c., 92. punkts, un iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Teleos* u.c., 46. punkts.

19 — Šajā sakarā skat. iepriekš 5. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Collée*, 31., 35. un 37. punkts.

noteikumam kuģi uzskata par jaunu, ja piegādi veic trīs mēnešos pēc dienas, kad sākta tā izmantošana, vai ja kuģis ir nobraucis mazāk par 100 stundām. Direktīvas 14. pantā piegāde ir definēta kā tiesību iegūšana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam. Šīs tiesības pircējs iegūst jau laivas saņemšanas brīdī izcelsmes valstī, nevis tikai tai ierodoties galamērķa valstī.

58. Vācijas valdība uzsver, ka atsauce uz ierašanās galamērķa valstī brīdi varētu nodokļu maksātājiem dot iespēju ietekmēt nodokļa maksāšanas vietu, novilcinot transportēšanu un līdz ar to — ierašanos galamērķa valstī pēc Direktīvas 2006/112 2. panta 2. punkta b) apakšpunkta ii) punktā paredzētā trīs mēnešu termiņa beigām. Tas būtu pretrunā nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumam atkarībā no faktiskā patēriņa vietas [20].

59. Turklāt pastāvētu risks, ka darījumi pavisam tiks atbrīvoti no nodokļiem. Tādējādi nodokļu maksātājs *X* situācijā varētu izvest laivu no izcelsmes valsts, izmantojot atbrīvojumu piegādēm Kopienas iekšienē, vairāk par 100 stundām vai ilgāk par 3 mēnešiem uzturēties atklātā jūrā vai trešā valstī un tikai tad nogādāt laivu galamērķa valstī. Ja klasificēšana kategorijā "jauns kuģis" būtu atkarīga no ierašanās brīža galamērķa valstī, tad tā vairs nebūtu ar nodokli apliekama iegāde Kopienas iekšienē.

60. Tāpēc tas, vai transportlīdzeklis ir jauns Direktīvas 2006/112 2. panta 2. punkta b) apakšpunkta ii) punkta izpratnē, ir jāizvērtē, ņemot vērā piegādes, nevis ierašanās galamērķa valstī brīdi.

61. Šāds secinājums nav pretrunā arī Direktīvas 2006/112 40. pantam. Atbilstoši šai tiesību normai par vietu preču iegādei Kopienas iekšienē uzskata vietu, kur preces atrodas brīdī, kad beidzas nosūtīšana vai transportēšana pircējam. Šīs tiesību normas mērķis ir vienīgi piešķirt nodokļa uzlikšanas tiesības galamērķa valstij. Tajā nav norādes par to, vai attiecīgajai precei, ierodoties šajā valstī, ir jābūt jaunai.

62. Tādējādi uz ceturto prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka saistībā ar iegādi Kopienas iekšienē izvērtējot, vai transportlīdzeklis ir jauns Direktīvas 2006/112 2. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē, ir jāņem vērā piegādes brīdis.

20 — Šajā sakarā skat. arī šo secinājumu 38. un 39. punktu.

V — Secinājumi

63. Noslēgumā es piedāvāju uz *Regeringsrätten* prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

"1) jauna kuģa, kura garums pārsniedz 7,5 metrus, pārdošanu klasificējot kā no nodokļa atbrīvotu piegādi Kopienas iekšienē Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 138. panta izpratnē un kā galamērķa valstī ar nodokli apliekamu iegādi Kopienas iekšienē direktīvas 20. panta izpratnē, nozīme ir ne tikai tā konkrētā termiņa ievērošanai, kurā transportlīdzeklim ir jāatstāj izcelsmes dalībvalsts vai ir jānonāk galamērķa dalībvalstī. Drīzāk šādai klasificēšanai ir jānotiek, kopumā izvērtējot visus objektīvos apstākļus un ņemot vērā ar faktiskām norādēm pamatoto pircēja nodomu attiecībā uz preces galapatēriņu;

2) saistībā ar iegādi Kopienas iekšienē izvērtējot, vai transportlīdzeklis ir jauns Direktīvas 2006/112 2. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē, ir jāņem vērā piegādes brīdis."