

Lieta C-97/06

Navicon SA

pret

Administración del Estado

(Tribunal Superior de Justicia de Madrid l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Sest? PVN direkt?va – Atbr?vojumi no nodok?a – 15. panta 5. punkts – “J?ras ku?u frakt?šanas” j?dziens – Valsts likuma, kas pie?auj atbr?vot no nodok?a tikai piln?gu frakt?šanu, sader?ba

?ener?ladvok?ta Jana Mazaka [Ján Mazák] secin?jumi, sniegti 2007. gada 29. mart?

Tiesas (ceturt? pal?ta) 2007. gada 18. oktobra spriedums

Sprieduma kopsavilkums

1. Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Sestaj? direkt?v? paredz?tie atbr?vojumi no nodok?a

(Padomes Direkt?vas 77/388 15. panta 5. punkts)

2. Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Sestaj? direkt?v? paredz?tie atbr?vojumi no nodok?a

(Padomes Direkt?vas 77/388 15. panta 5. un 13. punkts)

1. 15. panta 5. punkts Sestaj? direkt?v? 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, kur? groz?jumi izdar?ti ar Direkt?vu 92/111, kas paredz ku?u, kas tiek izmantoti ku?ošanai atkl?t? j?r?, frakt?šanas atbr?vojumu no nodok?a, ir interpret?jams t?d? veid?, ka tas attiecas gan uz šo ku?u piln?gu, gan da??ju frakt?šanu. T?d?j?di š? norma nepie?auj t?dus valsts ties?bu aktus, kas atbr?vojumu no pievienot?s v?rt?bas nodok?a pieš?ir tikai ku?u piln?gas frakt?šanas gad?jum?.

Starptautiskaj? tirdzniec?b? Sest?s direkt?vas 15. pant? iek?autais atbr?vojums no pievienot?s v?rt?bas nodok?a par eksportu ?rpus Kopienas, l?dz?giem dar?jumiem un starptautiskiem p?rvad?jumiem ir paredz?ts, lai b?tu iev?rots princips par attiec?go pre?u vai pakalpojumu aplikšanu ar nodok?iem t? galam?r?a valst?. Jebkurai eksporta darb?bai, k? ar? jebkurai darb?bai, kas ir piel?dzin?ta eksportam, ir j?b?t atbr?votai no min?t? nodok?a, lai nodrošin?tu, ka attiec?g? darb?ba tiek aplikta ar nodok?iem tikai viet?, kur attiec?g?s preces tiks pat?rtas.

Valsts ties?bu akti, kas paredz atbr?vojumu no pievienot?s v?rt?bas nodok?a piem?rot tikai attiec?b? uz piln?gu frakt?šanu, t? pieš?iršanu padara atkar?gu no frakt?šanai izmantot? ku?a izm?ra, l?dz ar to viena un t? paša lieluma krava var tikt aplikta ar nodokli vai atbr?vota no t? atkar?b? no t?, vai krava aiz?em visu vai tikai da?u no š? ku?a plat?bas, kas ir paredz?ta kravai. J?secina, ka š?da apst?k?a rezult?t? Sest?s direkt?vas 15. panta 5. punkt? paredz?tais frakt?šanas atbr?vojums no nodok?a zaud? savu lietder?bu.

Kaut ar? noteikumi, kas izmantoti, lai aprakst?tu Sest?s direkt?vas 15. panta 5. punkt? paredz?to

atbr?vojumu no nodok?a, šajos apst?k?os ir j?interpret? šauri, p?r?k šauras frakt?šanas j?dziena interpret?cijas rezult?t? netiktu ?emts v?r? ne š?s normas saturs, ne t?s m?r?is.

(sal. ar 29. un 31.–33. punktu un rezolut?v?s da?as 1. punktu)

2. Frakt?šanas l?gums Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, kur? groz?jumi izdar?ti ar Direkt?vu 92/111, 15. panta 5. punkta noz?m? atš?iras no pre?u p?rvad?juma l?guma ar to, ka vienai personai – frakt?t?jam – ir j?nodod citas personas – nomnieka – r?c?b? viss ku?is vai da?a no t?, bet pre?u p?rvad?juma l?guma gad?jum? Sest?s direkt?vas 15. panta 3. punkta noz?m? p?rvad?t?js uz?emas saist?bas pret klientu tikai attiec?b? uz min?to pre?u p?rvietošanu. Iesniedz?jtiesai ir j??em v?r? atbilstošie apst?k?i, kuros notika frakt?šana, lai noskaidrotu rakstur?g?s paz?mes un var?tu nov?rt?t, vai š? darb?ba ir kvalific?jama k? frakt?šana vai k? pre?u p?rvad?šanas pakalpojums. Min?tajai tiesai b?tu j??em v?r? starp pus?m nosl?gt? l?guma noteikumi, k? ar? sniegt? pakalpojuma ?pašais raksturs un saturs, lai noteiktu, vai šis l?gums atbilst frakt?šanas l?guma nosac?jumiem Sest?s direkt?vas 15. panta 5. punkta noz?m?. Š?da pamata pr?v? apl?kojam? l?guma juridiska anal?ze turkl?t ir nepieciešama, lai nodrošin?tu pareizu un god?gu Sestaj? direkt?v? paredz?to atbr?vojumu piem?rošanu un lai nepie?autu nek?du nodok?a nemaks?šanu, apiešanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu, ?stenojot min?to direkt?vu.

(sal. ar 37.–40. punktu un rezolut?v?s da?as 2. punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (ceturt? pal?ta)

2007. gada 18. oktobr? (*)

Sest? PVN direkt?va – Atbr?vojumi no nodok?a – 15. panta 5. punkts – “J?ras ku?u frakt?šanas” j?dziens – Valsts likuma, kas pie?auj atbr?vot no nodok?a tikai piln?gu frakt?šanu, sader?ba

Lieta C?97/06

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Tribunal Superior de Justicia de Madrid* (Sp?nija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2006. gada 23. janv?r? un kas Ties? re?istr?ts 2006. gada 20. febru?r?, tiesved?b?

Navicon SA

pret

Administración del Estado.

TIESA (ceturt? pal?ta)

šād? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js K. L?nartss [K. *Lenaerts*], tiesneši Dž. Arestis [G. *Arestis*] (referents), R. Silva de Lapuerta [R. *Silva de Lapuerta*], J. Malenovskis [J. *Malenovsky*] un T. fon Danvics [T. *von Danwitz*],

?ener?ladvok?ts J. Mazaks [J. *Mazák*],

sekret?rs R. Grass [R. *Grass*],

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- Sp?nijas vald?bas v?rd? – M. Munjoss Peress [M. *Muñoz Pérez*], p?rst?vis,
- Be??ijas vald?bas v?rd? – A. Ib?ra [A. *Hubert*], p?rst?ve,
- Grie?ijas vald?bas v?rd? – K. Georgiadis [K. *Georgiadis*] un M. Papida [M. *Papida*], p?rst?vji,
- Eiropas Kopien? Komisijas v?rd? – M. Afonso [M. *Afonso*] un L. Eskobars Gerero [L. *Escobar Guerrero*], p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2007. gada 29. marta tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir saist?ts ar 15. panta 5. punkta interpret?ciju Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.), kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes 1992. gada 14. decembra Direkt?vu 92/111/EEK (OV L 384, 47. lpp., turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”).

2 Šis l?gums tika iesniegts saist?b? ar pr?vu starp *Navicon SA* (turpm?k tekst? – “*Navicon*”), pras?t?js pamata pr?v?, un *Administración del Estado* [Sp?nijas vald?ba] par t?s atteikumu atbr?vot *Navicon* no pievienot?s v?rt?bas nodok?a (turpm?k tekst? – “PVN”), kas j?maks? par summ?m, kuras samaks?tas atbilstoši *Navicon* ku?u da??jas frakt?šanas l?gumam.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Kopien? tiesiskais regul?jums

3 Sest?s direkt?vas 15. pants ar nosaukumu “Atbr?vojums eksportam no Kopienas un l?dz?giem dar?jumiem, k? ar? starptautiskam transportam”, proti, t? 1., 4., 5. un 13. punkts nosaka:

“Cikt?l tas nav pretrun? ar citiem Kopienas noteikumiem, dal?bvalstis atbr?vo turpm?k min?t?s darb?bas atbilst?gi noteikumiem, ko t?s pie?em, lai nodrošin?tu pareizu un god?gu šo atbr?vojumu piem?rošanu un lai nepie?autu nek?du nodok?a nemaks?šanu, apiešanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu:

1. T?du pre?u pieg?di, kuras p?rdev?js vai cita persona p?rdev?ja v?rd? nos?ta vai transport? uz ce?am?r?i ?rpus Kopienas;

[..].

4. Pre?u pieg?di ku?u degvielas uzpildei un apg?dei ar p?rtiku:

a) ku?iem, kurus izmanto ku?ošanai atkl?t? j?r? un kuri p?rvad? pasažierus par atl?dz?bu vai kurus izmanto komercdarb?bai, r?pnieciskai darb?bai vai zvejniec?bai;

b) ku?iem, kurus izmanto gl?bšanas vai pal?dz?bas darbiem uz j?ras vai kurus izmanto piekrastes zvejai, p?d?j? gad?jum? iz?emot ku?u apg?des kr?jumus;

[..].

5. Š? panta 4. punkta a) un b) apakšpunkt? min?to j?ras ku?u pieg?di, p?rveidošanu, remontu, tehnisko apkopi, frakt?šanu un ?ri, k? ar? šajos ku?os ieb?v?t? vai lietot? apr?kojuma, ieskaitot zvejas apr?kojumu, pieg?di, ?ri, remontu un tehnisko apkopi;

[..].

13. Pakalpojumu sniegšan[u], ieskaitot transporta pakalpojumus un pal?gdarb?bas, bet neskaitot to pakalpojumu sniegšanu, kuri atbr?voti saska?? ar 13. pantu, ja t? ir tieši saist?ta ar pre?u eksportu vai importu, uz ko attiecas 7. panta 3. punkta vai 16. panta 1. punkta A da?as noteikumi.”

Valsts tiesiskais regul?jums

4 22. panta 1. punkts 1992. gada 28. decembra Likum? 37/1992 par pievienot?s v?rt?bas nodokli (*Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido*, 1992. gada 29. decembra BOE Nr. 312, 44247. lpp., turpm?k tekst? – “Likums par PVN”) ir formul?ts š?di:

“Atbr?vojumi eksportam piel?dzin?tiem dar?jumiem

No nodok?a atbr?vo š?dus dar?jumus saska?? ar noteikumos min?tajiem nosac?jumiem un apst?k?iem:

1. Turpm?k uzskait?to ku?u pieg?di, b?v?šanu, p?rveidošanu, remontu, tehnisko apkopi, piln?go frakt?šanu un ?ri:

1) ku?i, kurus izmanto ku?ošanai atkl?t? j?r? un kuri tiek izmantoti starptautiskiem j?ras p?rvad?jumiem, veicot uz??m?jdarb?bu, p?rvad?jot preces vai pasažierus par atl?dz?bu, tai skait? t?risma pakalpojumiem, r?pnieciskai darb?bai vai zvejniec?bai.

Atbr?vojums katr? zi?? neattiecas uz ku?iem, kas paredz?ti sporta vai izklaides pas?kumiem vai visp?r?g?k priv?tai lietošanai.”

Pamata pr?vas rašan?s fakti un prejudici?lie jaut?jumi

5 K? izriet no iesniedz?jtiesas nol?muma, *Navicon* un *Compañía Transatlántica Española SA* nosl?dza da??jas frakt?šanas l?gumu, saska?? ar kuru pirm? sabiedr?ba otrajai apmai?? pret maks?jumu nodrošin?ja da?u no plat?bas uz saviem ku?iem, lai transport?tu konteinerus starp daž?d?m ost?m Ib?rijas pussal? un Kan?riju sal?s, kas veido teritoriju ?rpus Kopienas saska?? ar Sest?s direkt?vas 3. panta 3. punkta otro da?u. *Navicon* nav min?jusi PVN par r??iniem, kas saist?ti ar min?to l?gumu, jo t? uzskat?ja, ka frakt?šanas darb?ba ir atbr?vota no nodok?a.

6 Uzskatot, ka Likuma par PVN 22. panta 1. punkts paredztais atbrīvojums nav jāpiemēro, jo runa ir par daļēju, nevis pilnīgu fraktšānu, Spēnijas nodokļu pārraide tomēr veica PVN iekasšanu saistībā ar summām, kuras samaksātas atbilstoši minētajam fraktšānas līgumam.

7 *Navicon* minēto PVN iekasšanu apstrīdēja, vēršoties *Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid* [Madrides Reģionālā ekonomikas un administratīvo lietu tiesa], kas tās prasību noraidīja. Pēc šā lēmuma par prasības noraidīšanu tā iesniedza apelācijas sūdzību iesniedzējtiesā.

8 *Tribunal Superior de Justicia de Madrid* [Madrides Augstākā tiesa], uzskatot, ka tai nodotā strīda atrisināšanai ir nepieciešama Sestās direktīvas interpretācija, nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai jēdziens “fraktšāna”, uz kuru attiecas atbrīvojums no nodokļa, kas paredzēts Sestās direktīvas 15. panta 5. punkts, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nozīmē tikai visas kuģa platības fraktšānu (pilnīga fraktšāna) vai arī kuģa platības daļas vai procentuāla daudzuma fraktšānu (daļēja fraktšāna)?

2) Vai valsts tiesību akts, kas pieļauj atbrīvot no nodokļa viengī pilnīgu fraktšānu, ir pretrunā Sestajai direktīvai?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

9 Uzdotot abus jautājumus, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Sestās direktīvas 15. panta 5. punkts ir interpretējams tādā veidā, ka tas paredz kuģu, kurus izmanto kuģošanai atklātā jūrā, pilnīgu fraktšānu un daļēju fraktšānu. Šajā sakarā šā tiesa arī jautā, vai šā norma iestājas pret tādā valsts tiesību aktu, kāds tiek aplūkots pamata prāvā, kas atbrīvojumu no PVN piešķir tikai minēto kuģu pilnīgas fraktšānas gadījumā.

Tiesai iesniegtie apsvērumi

10 Spēnijas un Grieķijas valdības uzskata, ka Sestās direktīvas 15. panta 5. punkts paredztais fraktšānas jēdziens attiecas tikai uz visas kuģu platības fraktšānu, un tādējādi secina, ka Likums par PVN ir saderīgs ar minēto normu. Šajā sakarā tās uzsver, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru Sestajā direktīvā paredzētie atbrīvojumi no nodokļa ir interpretējami šauri, jo tie ir atkarīgi no vispārīgā principa, ka PVN tiek iekasēts par katru pakalpojumu, ko nodokļu maksātājs ir sniedzis par atlīdzību.

11 Spēnijas valdība piebilst, ka minētajā normā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa mērķis ir atvieglot PVN piemērošanu gadījumā, kad tiek veiktas piegādes ģrupas Kopienas, kas nozīmē, ka fraktšāna no nodokļa tiek atbrīvota tikai starptautiska pārvadājuma gadījumā. Šā valdība uzskata, ka ar šo mērķi vissaderīgāk un cik vien iespējams šaurāk interpretācija ir tā, saskaņā ar kuru šāds atbrīvojums no nodokļa tiek piešķirts tikai tad, ja runa ir par kuģa pilnīgu fraktšānu, proti, ja tiek pieņemts, ka pakalpojuma saņēmēja fraktšānu izmanto saistībā ar starptautisku pārvadājumu.

12 Beļģijas valdība un Eiropas Kopienu Komisija savukārt apgalvo, ka Sestās direktīvas 15. panta 5. punkts iekļautais jēdziens “fraktšāna” attiecas gan uz pilnīgu, gan daļēju jēras kuģu fraktšānu.

13 Šā pati valdība uzskata, ka no Sestās direktīvas 15. panta 5. punkta noteikumiem skaidri izriet, ka šās normas mērķis ir no PVN atbrīvot kuģu, ko izmanto starptautiskiem jēras pārvadājumiem, fraktšānu, nevis no tā atbrīvot atsevišķu veidu kuģu fraktšānu. Katrā ziņā

minētā valdība atgādina, ka tad, ja Kopienas tiesību normai ir iespējamas vairākas interpretācijas, priekšroka ir jādod tai, kas var nodrošināt tās lietderīgu iedarbību. Ja pamata prāvā frakcijas jēdziena interpretācija, ka tas attiecas tikai uz pilnīgu frakciju, tas apdraudtu minētā 15. panta 5. punkta lietderīgo iedarbību tādēļ ziņā, ka saistībā ar vienu un to pašu pārvadājumu un vienu un to pašu kravu par daļēju frakciju PVN būtu jāmaksā, bet pilnīga frakcija būtu atbrīvota no PVN.

14 Vispirms Komisija apgalvo, ka ir jāpiemēro kritērijs, kas paredz noteikumus par atbrīvojumu no PVN interpretēt šauri, ņemot vērā, ka Sestās direktivas 15. pantā paredz tie atbrīvojumi attiecībā uz kuģiem un lidmašīnām rada dubultu izņēmumu no šajā direktīvā paredzētajām vispārīgajām normām, jo tie rada atbrīvojumus no nodokļa un paredz izņēmumu no PVN kopējās sistēmas vienotajā tirgū.

15 Komisija tomēr uzskata, ka no Sestās direktivas 15. panta 5. punkta teksta izriet, ka šī norma attiecas gan uz pilnīgu, gan daļēju jēras kuģu frakciju. Minētajā normā nekādā veidā nav nošķirta šo divu veidu frakcija un tādējādi nešķiet, ka dalībvalsts var attiecīgo atbrīvojumu no nodokļa piemērot atšķirīgi no tā, kas acīmredzami izriet no šīs direktivas teksta (šajā sakarā skat. 2004. gada 16. septembra spriedumu lietā C-382/02 *Cimber Air*, Krājums, I-8379. lpp.). Turklāt Sestās direktivas 15. panta pirmais teikums nekādā ziņā nesniedz dalībvalstīm iespēju ietekmēt atbrīvojuma materiālo piemērošanas jomu, kas ir noteikta minētajā direktīvā.

16 Komisija turklāt uzskata, ka precīzi, kas tiek eksportētas uz trešo valsti, ir jābūt atbrīvotām no jebkādiem nodokļiem, ja tās tiek izvestas no Kopienas teritorijas, kas nozīmē, ka sniegtais frakcijas pakalpojums nedrīkst tikt aplikts ar nodokli neatkarīgi no tā, vai frakcija ir pilnīga vai daļēja. Visbeidzot, ja atbrīvojums no nodokļa tiktu piemērots tikai pilnīgai frakcijai, tā būtu atkarīga no kuģa, kas veic frakciju, izmēra, un tādējādi viens un tas pats kravas daudzums varētu tikt atbrīvots no nodokļa un aplikts ar nodokli atkarībā no minētā kuģa kravai paredzētās platības.

17 Komisija tomēr analizē arī iespējamo Likuma par PVN pamatojumu. Šajā sakarā tā aplūko iespēju frakcijas līgumam piemērot to pašu nodokļu režīmu, kas tiek piemērots preču pārvadājuma līgumam un kas ir paredzēts Sestās direktivas 15. panta 13. punktā. Līguma galvenais mērķis un noslīdīšanas iemesls abos gadījumos ir preču nogādāšana no vienas vietas uz otru. Komisija tomēr uzskata, ka šī pielīdzināšana ir pretrunā Sestās direktivas saturam un mērķim, saskaņā ar kuru frakcijai ir piemērojams tiesiskais režīms, kas atšķiras no tā, kurš ir piemērojams transporta pakalpojumiem.

18 Visbeidzot, Komisija norāda, ka valsts tiesai, ņemot vērā starp pusēm noslēgtā līguma noteikumus, kā arī sniegtā pakalpojuma pašo raksturu un saturu, ir jānoskaidro, vai pamata prāvā aplūkojamajam līgumam piemērt frakcijas līguma pazīmes Sestās direktivas 15. panta 5. punkta nozīmē.

Tiesas atbilde

19 No iesniedzējtiesas lūguma izriet, ka Likuma par PVN 22. panta 1. punkts paredz atbrīvojumu no nodokļa par kuģu, kas tiek izmantoti starptautiskiem pārvadājumiem un kas veic uzņēmējdarbību, pārvadājot preces par atlīdzību, pilnīgu frakciju. Turklāt ir skaidrs, ka saskaņā ar Sestās direktivas 3. panta 3. punkta otro daļu Kanāriju salas ir ārpuskopienas teritorija un ka saskaņā ar šo normu, kā arī tās pašas direktivas 15. panta 1. punktu preču transportēšanu uz šīm salīm uzskata par eksportu, par kuru ir jāmaksā PVN.

20 Attiecībā uz Sestajā direktīvā paredzētajiem atbrīvojumiem no nodokļa ir jāatgādina, ka tie

ir patst?v?gi Kopienu ties?bu j?dzieni, kas ir j?apl?ko ar Sesto direkt?vu izveidot?s kop?j?s PVN sist?mas visp?r?j? kontekst? (skat. it ?paši 1987. gada 26. marta spriedumu liet? 235/85 Komisija/N?derlande, *Recueil*, 1471. lpp., 18. punkts; 1997. gada 5. j?nija spriedumu liet? C?2/95 SDC, *Recueil*, I?3017. lpp., 21. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Cimber Air*, 23. punkts).

21 Š? sist?ma ir balst?ta uz diviem principiem. Pirmk?rt, PVN tiek iekas?ts par katru sniegto pakalpojumu un par katru pre?u pieg?di, ko par atl?dz?bu veic nodok?u maks?t?js. Otrk?rt, nodok?u neitralit?tes princips iest?jas pret to, ka uz??m?jiem, kas veic vienas un t?s pašas darb?bas, tiek piem?rots atš?ir?gs PVN iekas?šanas rež?ms (iepriekš min?tais spriedums liet? *Cimber Air*, 24. punkts).

22 ?emot v?r? šos principus, min?tie atbr?vojumi ir interpret?jami šauri, jo tie veido atk?pi no visp?r?j? principa, saska?? ar kuru PVN iekas? par katru pre?u pieg?di un katru sniegto pakalpojumu, ko par atl?dz?bu ?stenojis nodok?u maks?t?js (šaj? sakar? skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? SDC, 20. punkts, un liet? *Cimber Air*, 25. punkts, k? ar? 2007. gada 14. j?nija spriedumu liet? C?445/05 *Haderer*, Kr?jums, I?4841. lpp., 18. punkts). Šis noteikums par šauru interpret?ciju tom?r nenoz??m?, ka noteikumi, kas izmantoti, lai defin?tu šos atbr?vojumus no nodok?a, ir j?interpret? t?d? veid?, kura rezult?t? tie zaud?tu savu iedarb?bu (2004. gada 18. novembra spriedums liet? C?284/03 *TemcoEurope*, Kr?jums, I?11237. lpp., 17. punkts, un iepriekš min?tais spriedums liet? *Haderer*, 18. punkts).

23 Sest?s direkt?vas 15. panta 5. punkt? paredz?tais frakt?šanas j?dziens ir interpret?jams, ?emot v?r? interpret?cijas krit?rijus, kas nor?d?ti š? sprieduma 20.–22. punkt? min?taj? judikat?r?.

24 Šaj? sakar? j?secina, ka min?taj? pant? nav frakt?šanas j?dziena defin?cijas. Saska?? ar past?v?go judikat?ru, interpret?jot Kopienu ties?bu normu, ir j??em v?r? ne tikai t?s teksts, bet ar? t?s konteksts un m?r?i, ko paredz tiesiskais regul?jums, kur? t? ietilpst (skat. it ?paši 2000. gada 18. maija spriedumu liet? C?301/98 *KVS International*, *Recueil*, I?3583. lpp., 21. punkts, un 2006. gada 6. j?lija spriedumu liet? C?53/05 Komisija/Portug?le, Kr?jums, I?6215. lpp., 20. punkts).

25 Pirmk?rt, no Sest?s direkt?vas 15. panta 5. punkta formul?juma izriet, ka dal?bvalstis no nodok?a atbr?vo š? paša panta 4. punkta a) un b) apakšpunkt? min?to j?ras ku?u, it ?paši ku?u, kuri tiek izmantoti ku?ošana? atkl?t? j?r? un kas veic uz??m?jdarb?bu, p?rveidošanu, remontu, tehnisko apkopi, frakt?šanu un ?ri, k? ar? šajos ku?os ieb?v?t? vai lietot? apr?kojuma, ieskaitot zvejas apr?kojumu, pieg?di, ?ri, remontu un tehnisko apkopi.

26 T?d?j?di ir j?secina, ka min?t? 15. panta 5. punkt? nek?d? veid? nav noš?irta piln?ga frakt?šana un da??ja frakt?šana. Šaj? norm? ku?ošana? atkl?t? j?r? izmantotu ku?u frakt?šana ir min?ta tikai k? viens no 15. pant? paredz?tajiem gad?jumiem, kad notiek atbr?vošana no PVN, nepreciz?jot, vai š? frakt?šana ir piln?ga vai da??ja.

27 Turkl?t, t? k? Likuma par PVN 22. panta 1. punkts ir pamatots ar ?pašu frakt?šanas j?dziena interpret?ciju, ir j?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru, ja atbilstoši Sest?s direkt?vas 15. panta ievadteikumam dal?bvalstis nosaka atbr?vojumu pieš?iršanas nosac?jumus, lai nodrošin?tu pareizu un god?gu šo atbr?vojumu piem?rošanu un lai nepie?autu nek?du nodok?a nemaks?šanu, apiešanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu, šie nosac?jumi nevar attiekties uz paredz?to atbr?vojumu satura noteikšanu (p?c analo?ijas skat. 2001. gada 11. janv?ra spriedumu liet? C?76/99 Komisija/Francija, *Recueil*, I?249. lpp., 26. punkts, un 2005. gada 26. maija spriedumu liet? C?498/03 *KingscrestAssociates* un *Montecello*, Kr?jums, I?4427. lpp., 24. punkts).

28 Šaj? gad?jum? pien?kums maks?t PVN par konkr?tu darb?bu vai atbr?vojums no t? nevar b?t atkar?gs no t? kvalifik?cijas valsts ties?b?s (skat. it ?paši iepriekš min?tos spriedumus liet? *KingscrestAssociates* un *Montecello*, 25. punkts, k? ar? liet? *Haderer*, 25. punkts).

29 Otrk?rt, run?jot par Sest?s direkt?vas 15. panta m?r?i, ir j?secina, ka t? attiecas uz atbr?vojumu no PVN par eksportu ?rpus Kopienas, l?dz?giem dar?jumiem un starptautiskiem p?rvad?jumiem. Starptautiskaj? tirdzniec?b? š?ds atbr?vojums ir paredz?ts, lai b?tu iev?rots princips par attiec?go pre?u vai pakalpojumu aplikšanu ar nodok?iem t? galam?r?a valst?. Jebkurai eksporta darb?bai, k? ar? jebkurai darb?bai, kas ir piel?dzin?ta eksportam, ir j?b?t atbr?votai no PVN, lai nodrošin?tu, ka attiec?g? darb?ba tiek aplikta ar nodok?iem tikai viet?, kur attiec?g?s preces tiks pat?r?tas.

30 Pamata liet? no L?kuma par PVN 22. panta 1. punkta izriet, ka no PVN ir atbr?vota tikai t?du ku?u piln?ga frakt?šana, kas tiek izmantoti ku?ošanai atkl?t? j?r? un starptautiskiem p?rvad?jumiem. T?d?j?di, neraugoties uz to, ka runa ir par eksportam piel?dzin?t?m darb?b?m, šis likums ne?auj no nodok?a atbr?vot šo ku?u da??ju frakt?šanu. No t? izriet, ka š?da veida frakt?šanas aplikšana ar nodokli, veicot min?t?s darb?bas, ir pretrun? principam par attiec?go pre?u vai pakalpojumu aplikšanu ar nodokli to galam?r?a viet? un ir pretrun? Sest?s direkt?vas 15. pant? paredz?tajam atbr?vojumu rež?ma m?r?im.

31 Turkl?t ir j?piebilst, k? nor?da iesniedz?jtiesa, ka min?tais likums, paredzot atbr?vojumu no PVN tikai attiec?b? uz piln?gu frakt?šanu, t? pieš?iršanu padara atkar?gu no frakt?šanai izmantot? ku?a izm?ra, l?dz ar to viena un t? paša lieluma krava var tikt aplikta ar nodokli un atbr?vota no t? atkar?b? no t?, vai krava aiz?em visu vai tikai da?u no š? ku?a plat?bas, kas ir paredz?ta kravai. J?secina, ka š?da apst?k?a rezult?t? Sest?s direkt?vas 15. panta 5. punkt? paredz?tais frakt?šanas atbr?vojums no nodok?a zaud? savu lietder?bu.

32 Kaut ar? noteikumi, kas izmantoti, lai aprakst?tu Sest?s direkt?vas 15. panta 5. punkt? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a, šajos apst?k?os ir j?interpret? šauri, p?r?k šauras frakt?šanas j?dziena interpret?cijas rezult?t? netiktu ?emts v?r? ne š?s normas saturs, ne t?s m?r?is.

33 T?d?j?di uz uzdotajiem jaut?jumiem ir j?atbild t?, ka Sest?s direkt?vas 15. panta 5. punkts ir interpret?jams t?d? veid?, ka tas attiecas gan uz piln?gu, gan da??ju ku?ošanai atkl?t? j?r? izmantojamu ku?u frakt?šanu. L?dz ar to š? norma iest?jas pret t?du valsts tiesisko regul?jumu, k?ds tiek apl?kots pamata pr?v? un kas atbr?vojumu no PVN paredz tikai attiec?b? uz min?to ku?u piln?gu frakt?šanu.

34 Komisija tom?r Tiesai iesniedztajos apsv?rumos ir apl?kojusi iesp?ju ku?a da??ju frakt?šanu piel?dzin?t pre?u p?rvad?juma l?gumam, kas ?autu min?tajai frakt?šanai piem?rot Sest?s direkt?vas 15. panta 13. punkt? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a, kas attiecas uz transporta pakalpojumiem, kuri saist?ti ar eksport?taj?m prec?m, ja š?s preces atbilst min?taj? norm? paredz?tajiem nosac?jumiem. Šaj? situ?cij?, veicot š?du piel?dzin?šanu, atbr?vojumu no nodok?a par ku?a da??ju frakt?šanu var pieš?irt par darb?bu, kas piel?dzin?ta eksportam.

35 Šaj? sakar? ir j?secina, ka, run?jot par atbr?vojumiem, kas ir saist?ti ar eksportu, Sest? direkt?va attiec?b? uz šo divu veidu l?gumiem, proti, frakt?šanas l?gumu un l?gumu, kas attiecas uz transporta pakalpojumu sniegšanu, paredz atš?ir?gus tiesiskos rež?mus. Atbr?vojums no nodok?a par ku?u, kas tiek izmantoti ku?ošanai atkl?t? j?r?, frakt?šanu ir paredz?ts Sest?s direkt?vas 15. panta 5. punkt?, bet atbr?vojums no nodok?a par pre?u transporta pakalpojumiem ir reglament?ts š? paša panta 13. punkt?. L?dz ar to no paša š? panta teksta izriet, ka min?to l?gumu piel?dzin?šana, lai tiem piem?rotu vien?du PVN iekas?šanas rež?mu, nek?d? zi?? nav

pamatota ar atbrīvojumu sistēmu, kas ieviesta ar Sesto direktīvu.

36 Kā enerģētiskā ir norādījis secinājumu 27. punktā, ir jāuzskata, ka tad, ja Kopienas likumdevējam būtu bijis nodoms kuģu, kas tiek izmantoti kuģošanai atklātā jūrā, fraktēšanas jēdzienu attiecināt tikai uz to pilnīgu fraktēšanu un daļēju fraktēšanu pielīdzināt preču pārvadēšanas pakalpojumiem, tas tieši to būtu precizējis Sestās direktīvas 15. pantā.

37 Iesniedzējtiesai ir jāņem vērā atbilstošie apstākļi, kuros notika fraktēšana, kas tiek aplūkota pamata prāvā, lai noskaidrotu raksturīgās pazīmes un varētu novērtēt, vai šā darbība ir kvalificējama kā fraktēšana vai kā preču pārvadēšanas pakalpojums. Minētajai tiesai būtu jāņem vērā starp pusēm noslēgtā līguma noteikumi, kā arī sniegtā pakalpojuma pašais raksturs un saturs, lai noteiktu, vai šis līgums atbilst fraktēšanas līguma nosacījumiem Sestās direktīvas 15. panta 5. punkta nozīmē.

38 Kā šajā sakarā uzsver Komisija, fraktēšanas līgums atšķiras no preču pārvadājuma līguma ar to, ka vienai personai – fraktētājam – ir jānodod citas personas – nomnieka – rīcībā viss kuģis vai daļa no tā, bet preču pārvadājuma līguma gadījumā pārvadātājs uzemas saistības pret klientu tikai attiecībā uz minēto preču pārvietošanu.

39 Šāda pamata prāvā aplūkojamā līguma juridiska analīze turklāt ir nepieciešama, lai nodrošinātu pareizu un godīgu Sestajā direktīvā paredzēto atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieautu nekādu nodokļa nemaksāšanu, apiešanu vai āunprātīgu izmantošanu, ņemot vērā minēto direktīvu.

40 No iepriekš izklāstītā izriet, ka iesniedzējtiesai ir jānoskaidro, vai līgums, kas tiek aplūkots pamata prāvā, atbilst fraktēšanas līguma nosacījumiem Sestās direktīvas 15. panta 5. punkta nozīmē.

Par tiesāšanas izdevumiem

41 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanas izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

1) **15. panta 5. punkts 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, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 1992. gada 14. decembra Direktīvu 92/111/EEK, ir interpretējams tādā veidā, ka tas attiecas gan uz kuģu, kas tiek izmantoti kuģošanai atklātā jūrā, pilnīgu, gan daļēju fraktēšanu. Tādējādi šā norma iestājas pret tādām valsts tiesību aktiem, kādi tiek aplūkoti pamata prāvā un kas atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa piešķir tikai minēto kuģu pilnīgas fraktēšanas gadījumā;**

2) **iesniedzējtiesai ir jānoskaidro, vai līgums, kas tiek aplūkots pamata prāvā, atbilst fraktēšanas līguma nosacījumiem Sestās direktīvas 77/388, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 92/111, 15. panta 5. punkta nozīmē.**

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – spāņu.