

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. birželio 29 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Direktyva 2006/112/EB – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – 146 straipsnio 1 dalies e punktas – Eksporto neapmokestinimas – Tiesiogiai su prekių eksportu ar importu susijusi paslaugų teikimas – Sąvoka“

Byloje C-288/16

dėl *Augstākā tiesa* (Aukščiausiasis Teismas, Latvija) 2016 m. gegužės 17 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. gegužės 23 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

„L. 1.“ IK

prieš

Valsts ieņēmumu dienests

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas R. Silva de Lapuerta (pranešėjas), teisėjai E. Regan, J. C. Bonichot, A. Arabadjiev ir C. G. Fernlund,

generalinį advokatą E. Sharpston,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- Latvijos vyriausybės, atstovaujamos I. Kalniņš, D. Pelše ir A. Bogdanova,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Owsiany-Hornung ir M. E. Kalniņš,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 146 straipsnio 1 dalies e punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant „L. 1.“ IK ir *Valsts ieņēmumu dienests* (mokesčių administratorius, Latvija) ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM) taikymo krovinių vežimo

sandoriams, vykdytiems 2008–2010 metais.

Teisinis pagrindas

3 Direktyvos 2006/112 131 straipsnyje numatyta:

„2–9 skyriuose numatytais atvejais neapmokestinimas PVM taikomas nepažeidžiant kitų Bendrijos nuostatų ir tokiomis sąlygomis, kurias valstybės narės nustato siekdamos užtikrinti tinkamą ir sąžiningą neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymą bei užkirsti kelią galimiems mokesčių sukčiavimo, vengimo juos mokėti ar piktnaudžiavimo atvejams.“

4 Šios direktyvos IX antraštinės dalies 6 skyriaus „Eksporto neapmokestinimas PVM“ 146 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

a) prekių tiekimas, kai jas pardavėjas išsiuntė ar išgabeno į paskirties vietą už Bendrijos ribų arba tai atlikta jo vardu;

<...>

e) paslaugų teikimas, įskaitant transporto paslaugas ir pagalbinius sandorius, bet išskyrus neapmokestinamas pagal 132 ir 135 straipsnius paslaugas, kai šios paslaugos yra tiesiogiai susijusios su prekėmis, kurioms taikomi 61 straipsnis ir 157 straipsnio 1 dalies a punktas, eksportu ar importu.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

5 Pagal sutartį, sudarytą su keliais vežėjais, SIA „Atek“ įsipareigojo užtikrinti krovinių vežimą taikant tranzito procedūrą iš Rygos (Latvija) uosto į Baltarusiją.

6 Pagal kitą sutartį „Atek“ paskyrė įmonę „L.“ faktiškai vykdyti šį krovinių vežimą.

7 Minėtas vežimas buvo vykdomas naudojant „Atek“ transporto priemones, kurios buvo išnuomos „L.“, laikant, kad ši krovinių siuntėjo atžvilgiu „Atek“ veikė kaip vežėjas. Savo ruožtu „L.“ atsakė už transporto priemonės vairavimą, taisymą, pripildymą kuru, muitinės dokumentų užpildymą ir pateikimą pasienio punktuose, krovinių apsaugą, pristatymą gavėjui ir būtinus darbus kroviniams pakrauti ir iškrauti.

8 Manydama, kad suteiktos paslaugos buvo susijusios su tranzitu, „L.“ joms pritaikė 0 % pridėtinės vertės mokesčio tarifą.

9 „L.“ buvo atliktas mokesčių patikrinimas už 2008 m. sausio mėn.–2010 m. gruodžio mėn. laikotarpį. Po šio patikrinimo mokesčių administratorius apskaičiavo papildomą PVM sumą, mokėtiną į valstybės biudžetą ir nustatė baudą ir delspinigius.

10 2011 m. rugsėjo 21 d. sprendimu mokesčių administratorius patvirtino šį apskaičiavimą, remdamasis tuo, kad „L.“ neturėjo teisės taikyti 0 % PVM tarifo paslaugoms, kurias ji teikė pagal sutartį, sudarytą su „Atek“, nes, viena vertus, nesant teisinio ryšio su vežamo krovinio siuntėju arba gavėju, šios paslaugos negalėjo būti prilygintos nei siuntėjo paslaugoms, nei transporto paslaugų rangovo paslaugoms ir, kita vertus, neturėdama licencijos, reikalaujamos pagal Latvijos teisę, „L.“ negalėjo būti laikoma vežėja ir todėl ji nebuvo įgaliota vykdyti krovinių vežimą.

11 „L.“ apskundė šį sprendimą *Administratīvā rajona tiesa* (Apylinkės administracinis

teismas, Latvija), o šis 2012 m. gruodžio 11 d. sprendimu skund? atmet?.

12 Pastarasis sprendimas buvo apsk?stas *Administrat?v? apgabaltiesa* (Administracinis apygardos teismas, Latvija) ir šis teismas 2014 m. geguž?s 29 d. sprendimu patenkino dal? apeliacinio skundo, o likusi? dal? atmet?. Konkre?iai kalbant, šis teismas nusprend?, kad, nesant vežamo krovinio siunt?jo arba gav?jo ir „L.“ teisinio ryšio, jos teikiamos paslaugos negal?jo b?ti prilygintos siunt?jo arba transporto paslaug? rangovo paslaugoms, ta?iau buvo vairuotojo paslaug? teikimas, kur? užtikrino naudojimasis „Atek“ kaip tarptautinio vežimo licencijos tur?tojais nuosavyb?s teise priklausan?ia transporto priemone, ir kad netur?dama tokios licencijos „L.“ negal?jo toliau b?ti laikoma vež?ja. Tod?l, pasak šio teismo, „L.“ teikiamoms paslaugoms negal?jo b?ti taikomas 0 % PVM tarifas.

13 „L.“ d?l šio sprendimo pateik? kasacin? skund? *Augst?k? tiesa* (Aukš?iausiasis Teismas, Latvija) d?l t? dali?, d?l kuri? *Administrat?v? apgabaltiesa* (Administracinis apygardos teismas) atmet? jos ieškin?.

14 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad kyla abejoni? aiškinant Direktyvos 2006/112 146 straipsnio 1 dalies e punkt?. Pirmiausia min?tas teismas abejoja, ar, nepaisant to, kad „L.“ suteiktos paslaugos buvo susijusios su kroviniais, kuriuos ji vež? tranzitu per Latvij?, aplinkyb?, jog šios paslaugos buvo suteiktos ne tiesiogiai krovinio siunt?jui arba gav?jui, su kuriais „L.“ netur?jo teisinio santykio, o tik vieno iš ši? asmen? verslo partneriui Latvijoje, t. y. „Atek“, turi poveik? PVM neapmokestinimo, numatyto šioje nuostatoje, kuri reikalauja tiesioginio ryšio tarp paslaug? teikimo ir susijusi? prekio eksporto arba importo, taikymui.

15 Šiomis aplinkyb?mis *Augst?k? tiesa* (Aukš?iausiasis Teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [direktyvos 2006/112] 146 straipsnio 1 dalies e punkt? reikia aiškinti taip, kad pagal j? neapmokestinama vien tuo atveju, kai egzistuoja tiesioginis teisinis ryšys, t. y. abipusiai sutartiniai santykiai tarp paslaug? teik?jo ir krovini? siunt?jo arba gav?jo?

2. Kokius kriterijus turi atitikti min?toje teis?s nuostatoje nurodytas tiesioginis ryšys, kad paslaugos, susijusios su krovini? importu arba eksportu, b?t? neapmokestinamos?“

D?l prejudicini? klausim?

16 Klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teiraujasi, ar Direktyvos 2006/112 146 straipsnio 1 dalies e punkt? reikia aiškinti taip, kad šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas PVM taikomas tokiam sandoriui, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, t. y. prekio vežimo paslaug? teikimui ? tre?i?j? šal?, kai šios paslaugos n?ra suteikiamos tiesiogiai ši? prekio siunt?jui arba gav?jui.

17 Konkre?iai šis teismas nori išsiaiškinti, ar tokio neapmokestinimo, kai reikalaujama, kad nagrin?jam? paslaug? teikimas b?t? „tiesiogiai susij?s“ su prekio eksportu arba importu, kuriuos numato min?ta nuostata, taikymui b?tinamas tiesioginis teisinis ryšys, pavyzdžiui, abipusiai sutartiniai santykiai tarp paslaug? teik?jo ir nagrin?jam? prekio siunt?jo arba gav?jo.

18 Šiuo klausimu reikia priminti, kad Direktyvos 2006/112 146 straipsnis susij?s su eksporto sandori? už Europos Sąjungos rib? neapmokestinimu PVM. Iš ties?, tarptautin?s prekybos atveju tokiu neapmokestinimu siekiama laikytis principo, pagal kur? atitinkamos prek?s ir paslaugos apmokestinamos j? paskirties vietoje. Bet koks eksportas ar jam prilyginamas sandoris turi b?ti neapmokestinamas PVM, kad b?t? užtikrinta, jog nagrin?jamas sandoris bus apmokestinamas tik atitinkam? prekio vartojimo vietoje (žr. d?l 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos

77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtins vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1) 15 straipsnio 2007 m. spalio 18 d. Sprendimo *Navicon*, C-97/06, EU:C:2007:609, 29 punktą ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Feltgen ir Bacino Charter Company*, C-116/10, EU:C:2010:824, 16 punktą).

19 Direktyvos 2006/112 146 straipsnio 1 dalies e punkte nurodytu neapmokestinimu PVM papildomas to paties 146 straipsnio 1 dalies a punkte numatytas neapmokestinimo atvejis ir siekiama, kaip ir a punkte numatyto neapmokestinimu, užtikrinti nagrinėjamų paslaugų teikimo apmokestinimą jį paskirties vietoje, t. y. ten, kur eksportuotos prekės yra suvartojamos.

20 Dėl to minėto 146 straipsnio 1 dalies e punkte konkrečiai numatyta, kad vežimo paslaugos, tiesiogiai susijusios su prekių eksportu už Sąjungos ribų, yra neapmokestinamos PVM.

21 Platus šios nuostatos aiškinimas, nurodantis paslaugas, kurios nėra teikiamos tiesiogiai tokių prekių eksportuotojui, importuotojui arba gavėjui, gali nustatyti valstybės narės ir atitinkamiems ūkio subjektams apribojimų, kurie būtų nesuderinami su tinkamu ir sąžiningu neapmokestinimo PVM taikymu, numatyto Direktyvos 2006/112 131 straipsnyje.

22 Be to, remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, neapmokestinimo PVM atvejai turi būti aiškinami siaurai, nes jie yra bendrojo principo, nurodančio, jog kiekvienas apmokestinamojo asmens prekių tiekimas ar paslaugų teikimas už atlygą yra apmokestinamas PVM, išimtis (žr. visų pirma 1990 m. birželio 26 d. Sprendimo *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, 19 punktą; 2004 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Cimber Air*, C-382/02, EU:C:2004:534, 25 punktą; 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Elmeka*, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 15 ir 20 punktus ir 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *A*, C-33/11, EU:C:2012:482, 49 punktą).

23 Todėl iš Direktyvos 2006/112 146 straipsnio 1 dalies e punkto formuluotės ir tikslo matyti, kad ši nuostata turi būti aiškinama taip, jog tiesioginio ryšio egzistavimas reiškia ne tik tai, kad nagrinėjamų paslaugų teikimas pagal jį objektą prisideda prie veiksmingos eksporto ar importo sandorio realizacijos, bet taip pat tai, kad šios paslaugos, numatytos minėtoje nuostatoje, yra teikiamos tiesiogiai prekių eksportuotojui, importuotojui ar gavėjui, priklausomai nuo konkretaus atvejo.

24 Šiuo atveju „L.“ suteiktos paslaugos neabejotinai yra būtinos veiksmingo pagrindinėje byloje nagrinėjamo eksporto sandoriui vykdyti. Tačiau šios paslaugos suteikiamos ne tiesiogiai prekių gavėjui ar siuntėjui, o vieno iš šių asmenų verslo partneriui, t. y. „Atek“.

25 Be to, kaip matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, minėtos paslaugos buvo suteiktos naudojant „Atek“, kuri buvo laikoma minėto krovinio vežėja, transporto priemonės.

26 Todėl „L.“ suteiktos paslaugos nepatenka į neapmokestinimo PVM taikymo sritį, numatytą Direktyvos 2006/112 146 straipsnio 1 dalies e punkte.

27 Šiomis aplinkybėmis į patektus klausimus reikia atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 146 straipsnio 1 dalies e punktą reikia aiškinti taip, kad šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas PVM yra netaikomas paslaugų teikimui, kaip antai nagrinėjamam pagrindinėje byloje, susijusiam su prekių vežimo paslaugomis trečiųjų šalių, kai šios paslaugos nebuvo suteiktos tiesiogiai šių prekių siuntėjui arba gavėjui.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

28 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 146 straipsnio 1 dalies e punkt? reikia aiškinti taip, kad šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas prid?tin?s vert?s mokes?iu netaikomas tokiam paslaug? teikimui, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, susijusiam su prekė? vežimu ? tre?i?j? šal?, kai šios paslaugos nebuvo suteiktos tiesiogiai ši? prekė? siunt?jui arba gav?jui.

Parašai.

*Proceso kalba: latvi?.