

62016CJ0288

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2017. gada 29. jūnijā (*1)

“Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu — Direktīva 2006/112/EK — Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) — 146. panta 1. punkta e) apakšpunkts — Eksporta atbrīvojumi — Ar preču eksportu vai importu tieši saistītu pakalpojumu sniegšana — Jēdziens”

Lieta C-288/16

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Augstākā tiesa (Latvija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2016. gada 17. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 23. maijā, tiesvedībā

IK “L.?”

pret

Valsts ieņēmumu dienestu.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja R. Silva de Lapuerta [R. Silva de Lapuerta] (referente), tiesneši J. Regans [E. Regan], Ž. K. Bonišo [J.-C. Bonichot], A. Arabadžijevs [A. Arabadjiev] un K. G. Fernlunds [C. G. Fernlund],

ģenerālvokāte E. Šārpstone [E. Sharpston],

sekretārs A. Kalots Eskobars [A. Calot Escobar],

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

—

Latvijas valdības vārdā – I. Kalniņš, kura ar D. Pelše un A. Bogdanova, pārstāvji,

—

Eiropas Komisijas vārdā – M. Owsiany-Hornung un E. Kalniņš, pārstāvji,

ģemot vērā pāc ģenerālvokātes uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 146. panta 1. punkta e) apakšpunktu.

2

Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp IK "L.?" un Valsts ieņēmumu dienestu (Latvija) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) piemērošanu 2008.–2010. gadā veiktajiem preču kravu pārvadāšanas darījumiem.

Atbilstošās tiesību normas

3

Direktīvas 2006/112 131. pantā ir paredzēts:

“Šīs sadaļas 2. līdz 9. nodaļā paredzētos atbrīvojumus, neskarot citus Kopienas noteikumus, piemēro saskaņā ar noteikumiem, ko dalībvalstis pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieautu nekādu iespējamu krāpšanu, izvairīšanos un āunprātīgu izmantošanu.”

4

Šīs direktīvas 146. panta, kas ir ietverts tās IX sadaļas 6. nodaļā “Eksporta atbrīvojumi”, 1. punktā ir noteikts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādos darījumus:

a)

tādu preču piegādes, kuras pārvēdīs vai cita persona viņa vārdā nosūtīta vai transportē uz galamērķi ārpus Kopienas;

[..]

e)

pakalpojumu sniegšanu, tostarp transportēšanu un palīgdarījumus, bet izņemot pakalpojumu sniegšanu, ko atbrīvo saskaņā ar 132. un 135. pantu, ja tie ir tieši saistīti ar to preču eksportu vai importu, uz ko attiecas 61. pants un 157. panta 1. punkta a) apakšpunkts.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

5

Saskaņā ar līgumiem, kas noslēgti ar vairākiem kravu nosūtītājiem, SIA “Atek” uzņēmums nodrošināt preču, kurām piemērojama tranzīta procedūra, pārvadājumu no Rīgas ostas (Latvija) līdz Baltkrievijai.

6

Atbilstoši citam līgumam “Atek” uzdeva “L.?” veikt šo preču pārvadājuma faktisko izpildi.

7

Ministrais pārvadājums tika veikts ar "Atek" piederošiem transportlīdzekļiem, kas bija iznomāti "L.?", un attiecībā pret šo preču nosūtītājiem "Atek" darbojās kā pārvadātājs. Savukārt "L.?" nodrošināja transporta vadīšanu, šo transportlīdzekļu remontu un uzpildi ar degvielu, kā arī muitas dokumentu noformīšanu robežpārejas punktos, preču apsargāšanu, to nodošanu saņēmējam un nepieciešamos iekraušanas un izkraušanas darbus.

8

"L.?", uzskatot, ka tā sniegtie pakalpojumi ir saistīti ar tranzītu, piemēroja tiem PVN 0 % likmi.

9

Attiecībā uz "L.?" tika veikts nodokļu audits par laiku no 2008. gada janvāra līdz 2010. gada decembrim. Pēc šā audita nodokļu administrācija papildu samaksai valsts budžetā aprēķināja PVN, soda naudu un nokavējuma naudu.

10

Nodokļu administrācijas 2011. gada 21. septembra lēmumā šis aprēķins tika atstāts negrozīts, pamatojoties uz to, ka "L.?" nebija tiesību pakalpojumiem, kurus tas bija sniedzis atbilstoši tā ar "Atek" noslēgtajam līgumam, piemērot PVN 0 % likmi, jo, pirmkārt, tā kā nav tiesiskas saiknes ar pārvadātā s preču kravas nosūtītāju vai saņēmēju, šos pakalpojumus nevar pielīdzināt ekspeditora vai transporta ekspedīcijas pakalpojumiem un, otrkārt, tā kā "L.?" nav Latvijas tiesību s prasītā s licences, nevar uzskatīt, ka tam ir pārvadātāja statuss, un līdz ar to tam nebija tiesību veikt kravu pārvadājumus.

11

"L.?" pārsūdzēja šo lēmumu Administratīvā rajona tiesā (Latvija), kura ar 2012. gada 11. decembra spriedumu pieteikumu noraidīja.

12

Izskatot apelācijas sūdzību par minēto spriedumu, Administratīvā apgabaltiesa (Latvija) ar 2014. gada 29. maija spriedumu pieteikumu daļēji apmierināja un daļēji noraidīja. It īpaši minētā tiesa uzskatīja, ka, tā kā nav tiesiskas saiknes starp preču kravas nosūtītāju vai saņēmēju un "L.?", tā sniegtos pakalpojumus nevar pielīdzināt ekspeditora vai transporta ekspedīcijas pakalpojumiem, bet tie ir licencētam starptautisko pārvadājumu veicējam, šajā gadījumā "Atek", piederoša transportlīdzekļa nodrošināšanas ar autovadītāju pakalpojumi, un ka, tā kā "L.?" nebija attiecīgās licences, nevar arī uzskatīt, ka tam ir pārvadātāja statuss. Līdz ar to, minētās tiesas ieskatā, "L.?" sniegtajiem pakalpojumiem nevarēja tikt piemērota PVN 0 % likme.

13

"L.?" par minēto spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību Augstākajā tiesā (Latvija), par kuru Administratīvā apgabaltiesa bija noraidījusi tā pieteikumu.

14

Iesniedzējtiesa uzskata, ka pastāv šaubas par Direktīvas 2006/112 146. panta 1. punkta e) apakšpunkta interpretāciju. It īpaši minētā tiesa vēlas noskaidrot, vai, lai gan "L.?" sniegtie

pakalpojumi bija saistīti ar tirdzniecību, kuras tika vestas tranzīti cauri Latvijai, tas, ka šie pakalpojumi tika sniegti nevis tieši šo preču saņēmējam vai nosūtītājam, ar kuriem "L.?" nebija tiesisku attiecību, bet to darījumu partnerim Latvijā, proti, "Atek", ietekmējot šajā tiesību normā, kurā ir prasīta tieša saikne starp pakalpojumu sniegšanu un attiecīgo preču eksportu vai importu, paredzēt atbrīvojuma piemērošanu.

15

Šādos apstākļos Augstākā tiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"1)

Vai Direktīvas [2006/112] 146. panta 1. punkta e) apakšpunkts interpretējams tādējādi, ka atbrīvojums no nodokļa tiek piemērots tikai tādā gadījumā, ja pastāv tieša tiesiska saikne jeb savstarpējās darbības attiecības starp pakalpojuma sniedzēju un preču saņēmēju vai nosūtītāju?

2)

Kādiem kritērijiem jāatbilst minētajā normā norādītajai tiešajai saistībai, lai varētu atzīt, ka pakalpojums, kas saistīts ar preču importu vai eksportu, ir atbrīvots no nodokļa?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

16

Ar jautājumiem, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 2006/112 146. panta 1. punkta e) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams tādām darbībām kā pamatlietošana, proti, preču pārvadājuma uz trešo valsti pakalpojumu sniegšanai, ja šie pakalpojumi netiek sniegti tieši šo preču nosūtītājam vai saņēmējam.

17

It īpaši minētā tiesa vēlas noskaidrot, vai šā atbrīvojuma piemērošana, kuram ir nepieciešams, lai attiecīgie pakalpojumi būtu "tieši saistīti" ar minētajā tiesību normā paredzēto preču eksportu vai importu, ir atkarīga no tiešas tiesiskas saiknes, kā, piemēram, savstarpējās komercattiecības, starp pakalpojumu sniedzēju un attiecīgās preču kravas nosūtītāju vai saņēmēju esamības.

18

Šajā ziņā ir jāatgādina, ka Direktīvas 2006/112 146. pants attiecas uz atbrīvojumu no PVN eksporta darbībām Eiropas Savienības. Starptautiskajā tirdzniecībā šāda atbrīvojuma mērķis ir nodrošināt atbilstību principam par attiecīgo preču vai pakalpojumu aplikšanu ar nodokli to galamērķa valstī. Tādējādi visiem eksporta darbībām, kā arī visiem šādiem darbībām pielīdzināmiem darbībām ir jābūt atbrīvotiem no PVN, lai nodrošinātu, ka attiecīgās darbības tiek aplikts ar nodokli tikai attiecīgo preču patēriņa vietā (attiecībā uz Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokliem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), 15. pantu skat. spriedumus, 2007. gada 18. oktobris, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, 29. punkts, kā arī 2010. gada 22. decembris, Feltgen un Bacino Charter Company, C-116/10, EU:C:2010:824, 16. punkts).

Direktīvas 2006/112 146. panta 1. punkta e) apakšpunktā ietvertais atbrīvojums no nodokļa papildina šo paša 146. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, un tā mērķis, tāpat kā šo pārdzīvē minētā atbrīvojuma mērķis, ir nodrošināt attiecīgo pakalpojumu sniegšanas aplikšanu ar nodokli to galamērķa vietā, proti, vietā, kur eksportētās preces tiks pārveidotas.

Šajā nolūkā minētā 146. panta 1. punkta e) apakšpunktā tostarp ir paredzēts, ka pārvadājumu pakalpojumi, kas ir tieši saistīti ar preču eksportu ārpus Savienības, ir atbrīvoti no PVN.

Šīs tiesību normas plaša interpretācija, kas ietvertu pakalpojumus, kuri netiek sniegti tieši šādu preču eksportētajam, importētajam vai saņēmējam, varētu daļēji bīstami un attiecīgajiem saimnieciskās darbības subjektiem radīt ierobežojumus, kas nebūtu savienojami ar Direktīvas 2006/112 131. pantā paredzēto pareizu un godīgu atbrīvojumu piemērošanu.

Turklāt saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru atbrīvojumi no PVN ir interpretējami šauri, jo tie veido atkāpi no vispārējā principa, saskaņā ar kuru šo nodokli iekasē par katru preču piegādi un katru sniegto pakalpojumu, ko par atlīdzību ņem stenojīs nodokļu maksātājs (skat. it īpaši spriedumus, 1990. gada 26. jūnijs, *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, 19. punkts; 2004. gada 16. septembris, *Cimber Air*, C-382/02, EU:C:2004:534, 25. punkts; 2006. gada 14. septembris, *Elmeke*, no C-181/04 līdz C-183/04, EU:C:2006:563, 15. un 20. punkts, kā arī 2012. gada 19. jūlijs, *A*, C-33/11, EU:C:2012:482, 49. punkts).

Līdz ar to no Direktīvas 2006/112 146. panta 1. punkta e) apakšpunkta formulējuma un mērķa izriet, ka šī tiesību norma ir interpretējama tādējādi, ka tiešas saiknes esamība nozīmē ne tikai to, ka attiecīgo pakalpojumu sniegšana, ņemot vērā to priekšmetu, palīdz faktiski veikt eksporta vai importa darījumu, bet arī to, ka šie pakalpojumi attiecīgā gadījumā tiek sniegti tieši minētajā tiesību normā paredzēto preču eksportētajam, importētajam vai saņēmējam.

Šajā gadījumā “L.” sniegtie pakalpojumi nenoliedzami ir nepieciešami pamatlīdzekļu aplūkošanai eksporta darījuma faktiskai veikšanai. Tomēr šie pakalpojumi ir sniegti nevis tieši šo preču saņēmējam vai eksportētajam, bet gan to darījumu partnerim, proti, “Atek”.

Turklāt, kā izriet no iesniedzējtiesas lūguma, minētie pakalpojumi tika sniegti, izmantojot transportlīdzekļus, kas pieder “Atek”, kurš darbojas kā pārvadātājs attiecībā pret minēto preču nosūtītājiem.

Līdz ar to "L.?" sniegtie pakalpojumi neietilpst Direktīvas 2006/112 146. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas jomā.

27

Šādos apstākļos uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 146. panta 1. punkta e) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no nodokļa nav piemērojams tādai pakalpojumu sniegšanai kā pamatlietā aplūkotā, kas ir saistīta ar preču pārvadājuma uz trešo valsti darījumu, ja šie pakalpojumi netiek sniegti tieši šo preču nosūtītājam vai saņēmējam.

Par tiesāšanas izdevumiem

28

Attiecībā uz pamatlietas pusēm šā tiesvedībā ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tātad lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 146. panta 1. punkta e) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no nodokļa nav piemērojams tādai pakalpojumu sniegšanai kā pamatlietā aplūkotā, kas ir saistīta ar preču pārvadājuma uz trešo valsti darījumu, ja šie pakalpojumi netiek sniegti tieši šo preču nosūtītājam vai saņēmējam.

Silva de Lapuerta

Regan

Bonichot

Arabadjev

Fernlund

Pasludināts atklātā tiesas sēdē Luksemburgā 2017. gada 29. jūnijā.

Sekretārs

A. Calot Escobar

Pirmās palātas priekšsēdētājs

R. Silva de Lapuerta

(*1) Tiesvedības valoda – latviešu.