

ENERĢLADVOKĀTA VA BOTA [Y. BOT]

SECINĀJUMI,

sniegti 2016. gada 7. decembrī (1)

Lieta C-33/16

A Oy

(*Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa, Somija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 148. panta d) punkts – Pakalpojumu sniegšana – Jēdziens – Atbrīvojums no nodokļa – Pakalpojumu sniegšana, lai apmierinātu jēras kuņģu kravu tiešās vajadzības – Iekraušanas kuģu un izkraušanas no tās pakalpojumi, ko apakšuzņēmumi sniedz starpniekiem

1. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (2) 148. panta d) punktu.
2. Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp A Oy (3) un *Keskusverolautakunta* (Centrālā nodokļu pārraide, Somija) par nodokļu nolēmumu, kurā šā pārdzīvē minētā uzskatīja, ka iekraušanas kuģu un izkraušanas no tās pakalpojumi, kurus sniedz apakšuzņēmums, kas izsniedz par tiem rādīnu nevis tieši rēderim, bet lūgumslīdzījam uzņēmumam, nevar saņemt PVN direktīvas 148. panta d) punktā paredzēto atbrīvojumu no PVN.
3. Jānorāda, ka šo secinājumu ietvaros šīs direktīvas 148. panta a) punktā minēto kuņģu vai to kravas vajadzībām sniegtie pakalpojumi ietver kravas iekraušanas kuģu un izkraušanas no tās pakalpojumus.
4. Es turklāt uzskatu, ka minētās direktīvas 148. panta d) punktā minētais atbrīvojums attiecas uz iekraušanas kuģu un izkraušanas no tās pakalpojumiem, kad šos pakalpojumus sniedz apakšuzņēmums, kas darbojas tāda saimnieciskās darbības subjekta labā, kurš pats nav saistīts ar rēderi, bet ar ekspeditoru, pārvadātāju, pārvadājumu starpnieku vai personu, kurai ir tiesības rēkoties ar attiecīgo kravu.

I – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības

5. PVN direktīvas 148. panta a), c) un d) punkti ir noteikti:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šāds darījums:

a) preču piegādi, lai apgādātu kušus, ko izmanto kušanai atklātā jūrā un kas pārvadā pasažierus par atlīdzību, un kušus, kurus izmanto komercdarbībai, rūpnieciskai darbībai vai zvejniecībai, vai arī glābšanas vai palīdzības darbiem uz jūras vai kurus izmanto piekrastes zvejai, piekrastes zvejai izmantotu kušu gadījumā, izņemot kušu apgādi;

[..]

c) šā panta a) punkti minēto kušu piegādi, pārbūvi, remontu, tehnisko apkopi, fraktšanu un arī, kā arī minētajos kušos iebūvēt vai lietot aprīkojuma, tostarp zvejas aprīkojuma, piegādi, nomu/āri, remontu un tehnisko apkopi;

d) pakalpojumu sniegšanu, izņemot c) punkti norādītos pakalpojumus, lai apmierinātu a) punkti minēto kušu vai to kravu tiešās vajadzības.”

6. Šis 148. pants – a), c) un d) punkti – atbilst Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (4), 15. panta 4. punkta a) un b) apakšpunktam, kā arī 5. un 8. punktam, kuri ar to tika aizstāti.

B – Somijas tiesības

7. 1993. gada 30. decembra Arvonlisäverolaki 1501/1993 (5) (Likums Nr. 1501/1993 par pievienotās vērtības nodokli), redakcijā, kas bija piemērojama pamatlīetas faktu norises laikā, 71. panta 3. punkti ir paredzēti:

“Ar nodokli nav apliekami šādi pārddevumi:

[..]

3) pakalpojumu pārdošana uz kušu vai lidaparātiem, kas piedalās starptautiskajā satiksmē, personām to pārvietošanai uz ārvalstīm laikā, kā arī pakalpojumu pārdošana šāda kuša vai tā kravu tiešajām vajadzībām.”

II – Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

8. A, kas ir sabiedrības B Oy meitasuzņēmums, darbojas divās ostās, kurās tas sniedz iekraušanas un izkraušanas, noliktavas, jūras aģentūras un nosūtīšanas pakalpojumus.

9. Kā vieni no A sniegto pakalpojumu kļūst ir iekraušanas kušos, ko izmanto kušanai atklātā jūrā un kas nodrošina tirdzniecības darījumu veikšanu, un izkraušanas no tiem pakalpojumi. Šos pakalpojumus sniedz apakšuzņēmums, kas izsniedz rēķinus A, kurš savukārt izsniedz rēķinus pasūtītājam, kas attiecīgi var būt B Oy, persona, kurai ir tiesības rēķoties ar precēm, nosūtītājs, tranzīta uzņēmums vai rēķinātājs. Apakšuzņēmumam tiek nodota šāka informācija par attiecīgo kuši un kravu, un tā tiek norādīta gan no [minētā uzņēmuma] saņemtajā rēķinā, gan A izsniegtajā rēķinā.

10. Tā kā A iesniedza pieteikumu sniegt nodokļu nolikumu, lai noskaidrotu, vai piemērojot AVL 71. panta 3. punktu, apakšuzņēmuma sniegtie iekraušanas kuši un izkraušanas no tā pakalpojumi klientiem varēja tikt atbrīvoti no PVN, Keskusverolautakunta (Centrālā nodokļu

pārvalde) 2014. gada 1. oktobra lēmumā noteica, ka iekraušanas kuģu un izkraušanas no tās pakalpojumi nav uzskatāmi par no PVN atbrīvotiem pakalpojumiem AVL 71. panta 3. punkta, ar ko ir transponēti PVN direktīvas 148. panta a), c) un d) punkts, izpratnē, jo saskaņā ar Tiesas judikatūru pakalpojumu sniegšana kuģiem, kas nodarbojas ar starptautiskajiem pārvadājumiem, vai to kravām, var tikt atbrīvota no PVN tikai tad, ja tie tiek sniegti pārvadājuma tirdzniecības stadijā, un ka pieteikumā norādītajā gadījumā iekraušanas kuģu un izkraušanas no tās pakalpojumi tiek sniegti agrāk tirdzniecības stadijā pirms to pārvadājuma tirdzniecības stadijas.

11. A šo lēmumu pārskatīja *Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa, Somija), un šī tiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai [PVN direktīvas] 148. panta d) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka iekraušana kuģu un izkraušana no tās ir pakalpojumi šīs tiesību normas izpratnē, kas tādā pašā panta a) punkta izpratnē ir paredzēti jāras kuģu kravas tiešajam vajadzībām?

2) Vai [PVN direktīvas] 148. panta d) punkts, ņemot vērā [2006. gada 14. septembra sprieduma *Elmeka* (6)

] 24. punktu, atbilstoši kuram šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums nevar tikt paplašināti attiecībā uz pakalpojumiem, kas tiek sniegti agrāk tirdzniecības stadijā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ir piemērojams arī šajā gadījumā strādīgajam pakalpojumam, kura gadījumā A apakšuzņēmuma pirmajā darījuma stadijā sniegts pakalpojums aptver pakalpojumu, kas fiziski tieši attiecas uz kravu un par kuru A izsniedz rēķinu tranzīta vai pārvadājumu uzņēmumam?

3) Vai [PVN direktīvas] 148. panta d) punkts, ņemot vērā [2006. gada 14. septembra sprieduma *Elmeka* (7)

] 24. punktu, atbilstoši kuram šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums ir piemērojams tikai pakalpojumiem, kas tiek sniegti tieši rēķinā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā paredzētais atbrīvojums nevar tikt piemērots, ja pakalpojums tiek sniegts subjektam, kuram ir tiesības rēķināties ar kravu, piemēram, preces eksportētājam vai importētājam?”

III – Mans vērtējums

A – Ievada atbildes

12. Vispirms ir jāatgādina, ka Tiesa, interpretējot PVN direktīvas 148. pantā paredzētos atbrīvojumus no PVN, piemēro šādu principu.

13. Pirmkārt, Savienības tiesību šie atbrīvojumi ir autonomi jēdzieni, kas tādējādi visā Savienībā ir jāinterpretē un jāpiemēro vienveidīgi (8)

.

14. Otrkārt, šie atbrīvojumi ir jāaplūko vispārīgi ar PVN direktīvu izveidotās kopējās PVN sistēmas kontekstā (9)

. Tātad šī sistēma tostarp ir balstīta uz šādiem diviem principiem: pirmkārt, uz principu, saskaņā ar kuru PVN tiek iekasēts par katru sniegto pakalpojumu un par katru preču piegādi, ko par atlīdzību veic nodokļa maksātājs (10)

, un, otrkārt, uz nodokļu neitralitātes principu, kas nepieļauj, ka attieksme pret saimnieciskās darbības subjektiem, kuri veic vienus un tos pašus darījumus, tiek piemērots atšķirīgs PVN iekasēšanas režīms (11)

.

15. Treškārt, jēdzieni, kas ir lietoti, lai apzīmētu PVN direktīvas 148. pantā paredzētos atbrīvojumus, ir jāinterpretē šauri, jo šie atbrīvojumi ir atkarīgi no principa, saskaņā ar kuru PVN

tie iekas?ts par katru sniegto pakalpojumu, ko par atl?dz?bu veic nodok?a maks?t?js. Ta?u š? interpret?cijas norma nenoz?m?, ka min?to atbr?vojumu no nodok?a defin?šanai lietotie j?dzieni ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie zaud?tu savu iedarb?bu (12)

.

16. Uz *Korkein hallinto-oikeus* (Augst?k? administrat?v? tiesa) iesniegto l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu ir j?atbild, ?emot v?r? šos interpret?cijas krit?rijus.

B – *Par pirmo prejudici?lo jaut?jumu*

17. Ar savu pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai PVN direkt?vas 148. panta d) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka pakalpojumu sniegšanas, lai apmierin?tu j?ras ku?u kravu tieš?s vajadz?bas, j?dziens ietver iekraušanas ku?? un izkraušanas no t? pakalpojuma.

18. Šis jaut?jums, uz kuru visi lietas dal?bnieki, kas ir iesnieguši apsv?rumus Ties?, vienpr?t?gi ierosina sniegt apstiprinošu atbildi, manupr?t, nerada nek?das ?pašas gr?t?bas.

19. J?konstat?, ka PVN direkt?vas 148. panta d) punkt? no nodok?a atbr?voto pakalpojumu uzskait?jums nav izsme?ošs, bet taj? ir sniegta visp?r?ja defin?cija, kuras pamat? ir krit?rijs, kas ir saist?ts ar izvirz?to m?r?i, proti, apmierin?t ku?u un to kravu tieš?s vajadz?bas. Tiesas ieskat? no nodok?a ir atbr?voti t?di pakalpojumi, "kuriem ir tieša saikne ar j?ras ku?u un to kravu vajadz?b?m, proti, tie ir pakalpojumi, kas ir nepieciešami šo ku?u ekspluat?cijai" (13)

.

20. Ta?u, t?pat k? lo?u, noenkurošanas vai pietauvošanas darb?bas ir t?di pakalpojumu veidi, kas tiek sniegti, lai apmierin?tu ku?u tieš?s vajadz?bas, iekraušanai ku?? vai izkraušanai no t? neapšaub?mi piem?t pakalpojumu, kas tiek sniegti kravu vajadz?b?m, iez?mes.

21. Faktiski neskaidr?bas, ko izraisa PVN direkt?vas 148. panta d) punkta formul?jums, ne tik daudz attiecas uz iekraušanas ku?? vai izkraušanas no t? iek?aušanu pakalpojumu, kas tiek sniegti, lai apmierin?tu kravu tieš?s vajadz?bas, j?dzien?, bet uz to, k? saprast pras?bu, ka darb?bas ir j?veic, lai apmierin?tu "ku?u *un* to kravu tieš?s vajadz?bas" [...] (14)

.

22. Šaj? zi?? ir j?konstat?, ka PVN direkt?vas 148. panta d) punkta valodu redakcij?s ir lietoti daž?di saik?i, lai v?rdus "a) punkt? min?to ku?u" noš?irtu no v?rdiem "to kravu". Lai ar? v?cu, grie?u, sp??u, fran?u un it??u valodu redakcij?s šaj? ties?bu norm? ir noteikts, ka no nodok?a atbr?vo "pakalpojumu sniegšanu, [...], lai apmierin?tu a) punkt? min?to ku?u *un* to kravu tieš?s vajadz?bas", bulg?ru, rum??u, somu un ang?u valodu redakcij?s šaj? paš? ties?bu norm? tostarp ir paredz?ts atbr?vojums "pakalpojumu sniegšan[ai], [...] lai apmierin?tu a) punkt? min?to ku?u *vai* to kravu tieš?s vajadz?bas" (15)

. Š? atš?ir?ba formul?jum? rada šaubas par to, vai atbr?vojums no PVN attiecas tikai uz t?du pakalpojumu sniegšanu, kas kumulat?vi var apmierin?t ku?u un to kravu tieš?s vajadz?bas, vai ar? tas attiecas uz visu pakalpojumu sniegšanu, lai apmierin?tu ku?u tieš?s vajadz?bas, k? ar? uz visu pakalpojumu sniegšanu, lai apmierin?tu to kravu vajadz?bas.

23. Saska?? ar past?v?go judikat?ru, cikt?l Savien?bas ties?bu normas ir j?interpret? un j?piem?ro vienveid?gi, ?emot v?r? redakcijas, kas noteiktas vis?s Savien?bas valod?s, vien? no Savien?bas ties?bu normas valodu redakcij?m lietotais formul?jums nevar b?t vien?gais pamats š?s ties?bu normas interpret?cijai vai ar? tam nevar tikt pieš?irta priorit?ra noz?me sal?dzin?jum? ar p?r?jo valodu redakcij?m. Gad?jum?, ja Savien?bas ties?bu normas teksts daž?du valodu redakcij?s atš?iras, attiec?g? norma ir j?interpret? saist?b? ar t? tiesisk? regul?juma visp?r?jo strukt?ru un m?r?i, kur? š? norma ietilpst (16)

24. Šaj? gad?jum? ir j?konstat?, ka interpret?cija, saska?? ar kuru PVN direkt?vas 148. panta d) punkt? paredz?tais atbr?vojums b?tu piem?rojams tikai ku?iem un krav?m kop?giem pakalpojumiem, b?tiski ierobežotu š? atbr?vojuma apjomu, izsl?dzot visrakstur?g?k?s darb?bas, kas tiek veiktas ost?s attiec?b? uz š? panta a) punkt? min?tajiem ku?iem.

25. T?d?j?di lo?u un noenkurošanas darb?bas, kuras var?tu tikt uzskat?tas par darb?b?m, kas tiek veiktas, lai apmierin?tu tikai ku?a tieš?s vajadz?bas, ?emot v?r?, ka t?d?j?di t?s tikai netieši apmierina kravu vajadz?bas, tiktu izsl?gtas no atbr?vojuma no nodok?a, kam?r š?s kravas iekraušana ku?? ar? var?tu tikt izsl?gta, aizbaidinoties ar to, ka t? esot tieši noder?ga tikai šai vien?gajai kravai un tikai netieši – ku?im.

26. Visbeidzot, saska?? ar šo koncepciju par darb?b?m, ar ko kumulat?vi un vienlaikus tiek apmierin?tas ku?a un t? kravu tieš?s vajadz?bas, var?tu tikt uzskat?tas tikai t?das darb?bas k? uz ku?a sniegti glab?šanas un uzraudz?bas pakalpojumi.

27. Turkl?t š? interpret?cija nav sader?ga ar? ar PVN direkt?vas 148. panta m?r?i veicin?t starptautiskos j?ras un gaisa pre?u un pasažieru p?rvad?jumus, nodrošinot uz??mumiem, kuri darbojas šaj? nozar?, uzkr?šanas priekšroc?bu, kas ir atbr?vojums no PVN priekšapmaksas. Lai sasniegtu šo m?r?i, atbr?vojums, kas ir piem?rojams visiem j?ras ku?u uzpildes ar degvielu un apg?des dar?jumiem, ir j?piem?ro ar? visiem pakalpojumiem, kas tiek sniegti, lai apmierin?tu min?to ku?u vai to kravu tieš?s vajadz?bas.

28. Šo apsv?rumu d?? ierosinu Tiesai uz pirmo jaut?jumu atbild?t, ka PVN direkt?vas 148. panta d) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka pakalpojumu sniegšanas, lai apmierin?tu š? panta a) punkt? min?to ku?u vai to kravu tieš?s vajadz?bas, j?dziens ietver iekraušanas ku?? un izkraušanas no t? pakalpojumiem.

C – Par otro un trešo prejudici?lo jaut?jumu

29. Ar savu otro un trešo jaut?jumu, kas ir j?apl?ko kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai PVN direkt?vas 148. panta d) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka šaj? ties?bu norm? paredz?tais atbr?vojums attiecas uz iekraušanas ku?? un izkraušanas no t? pakalpojumiem, kad šos pakalpojumus sniedz apakšuz??mums, kas darbojas saimniecisk?s darb?bas subjekta lab?, kurš pats nav saist?ts ar r?deri, bet ar ekspeditoru, p?rvad?t?ju, p?rvad?jumu starpnieku vai personu, kurai ir ties?bas r?koties ar attiec?go kravu.

30. T? k? šaj? prejudici?laj? jaut?jum? apl?kojam? ties?bu norma, kas ir formul?ta t?pat k? Sest?s direkt?vas 15. panta 8. punkts, ir atcelta un aizst?ta, Tiesas judikat?ra attiec?b? uz š? panta interpret?ciju ir j?uzskata par atbilst?gu, lai interpret?tu PVN direkt?vas 148. panta d) punktu.

31. Tiesas judikat?ra ir noteikta 1990. gada 26. j?nija spriedum? *Velker International Oil Company* (17)
, 2006. gada 14. septembra spriedum? *Elmeka* (18)
un 2015. gada 3. septembra spriedum? *Fast Bunkering Klaip?da* (19)

32. 1990. gada 26. j?nija spriedums *International Oil Company* (20)
attiecas uz Sest?s direkt?vas 15. panta 4. punkta interpret?ciju saist?b? ar ku?u uzpildes ar degvielu un apg?des dar?jumiem. Sabiedr?ba *Velker International Oil Company Ltd NV de Rotterdam* (21)
, kas bija ieg?d?jusies divus s?t?jumus ar flotes degvielu, tos p?rdeva sabiedr?bai *Forsythe International BV de La Haye*

(22)

, kas tos lika piegādāt tvertnēs, kuras tās iznomāja, pirms tās tika iekrautas kuģošanai atklātā jūrā paredzētos kuģos, kurus tā pati neekspluatēja. Iesniedzējtiesa uzdeva jautājumu, lai noskaidrotu, vai flotes degvielas piegādēm, ko *Velker* bija veikusi *Forsythe*, varēja tikt piešķirts atbrīvojums no PVN. Precēzāk, tā vāļājās noskaidrot, vai jādziens “preču piegādes, kas paredzētas kuģu uzpildei ar degvielu un apgādei” varēja tikt attiecināts ne tikai uz tādū preču piegādēm uz kuģa, kas tieši paredzētas uzpildei ar degvielu un apgādei un kas vāļā k tiek eksportētas, bet arī uz agrākas tirdzniecības stadijās veiktajām piegādēm.

33. Balstoties uz diviem apsvērumiem – par to, ka kuģu uzpilde ar degvielu un apgāde ir uzskatāmas par eksportu un ka atbrīvojuma paplašināta attiecināšana uz agrākām tirdzniecības stadijām pirms preču gala piegādes radītu ierobežojumus, – Tiesa ir atbildējusi, ka “par preču piegādēm, kas paredzētas kuģu uzpildei ar degvielu un apgādei, var uzskatīt tikai piegādes kuģa operatoram, kurš šīs preces izmantos uzpildei ar degvielu un apgādei”.

34. Pirmkārt, Tiesa ir uzskatījusi, ka, “tāpat kā [15. panta 1. punkta paredzētais] obligātais atbrīvojums eksportam tiek piemērots tikai pašā pārvadāja vai kāda cita vieta vārdā eksportēto preču gala piegādei, tāpat [15. panta 4. punkta] paredzētais atbrīvojums ir piemērojams vienīgi preču piegādei kuģa operatoram, kurš izmantos šīs preces uzpildei ar degvielu un apgādei, un tāpēc tas nevar tikt paplašināts uz šo preču piegādi, kas ir veikta iepriekšējā komercdarījumu ??des stadijā” (23)

35. Otrkārt, Tiesa ir norādījusi, ka, “ja atbrīvojumu paplašinātu, attiecinot to uz iepriekšējām stadijām pirms preču gala piegādes kuģu operatoriem, [dalīb]valstīm būtu jāievieš kontroles un uzraudzības mehānismi, lai pārliecinātos par šo ar nodokļa atbrīvojumu piegādēto preču galīgā saņēmēju”, un ka “šie mehānismi [dalīb]valstīm un attiecīgajiem uzņēmumiem radītu ar Sestās direktīvas 15. panta pirmajā teikumā paredzēto “pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu” nesaderīgus ierobežojumus” (24)

36. Ar šo 2006. gada 14. septembra spriedumu *Elmeke* (25) rasto risinājumu attiecībā uz preču piegādēm, kas paredzētas kuģu uzpildei ar degvielu un apgādei, ir piemērojams Sestās direktīvas 15. panta 8. punkta noteiktais atbrīvojums no nodokļa par pakalpojumu sniegšanu. Pamatlieta attiecās uz degvielas pārvadājumiem, ko veica sabiedrība *Elmeke NE*, kuras sabiedrības mērķis bija apkalpot tankkuģi, kas transportēja naftas produktus tirdzniecības sabiedrības *Oceanix International Bunkering SA* vārdā, un kura apņēmās veikt preču piegādi attiecīgā kuģa rādierī.

37. Tiesa nosprieda, ka, “lai nodrošinātu visas Sestās direktīvas viendabīgu piemērošanu”, šīs direktīvas 15. panta 8. punkta paredzētais atbrīvojums no nodokļa “ir attiecināms tikai uz pakalpojumiem, kas sniegti tieši rādierī, un nevar tikt paplašināti attiecināts arī uz tiem, kas sniegti agrākā tirdzniecības stadijā” (26)

. Tā pamatoja savu risinājumu, pamatus, kas izklāstīti sprieduma *Velker International Oil Company* (27)

22. un 24. punkta attiecībā uz Sestās direktīvas 15. panta 4. punkta minēto kuģu uzpildi ar degvielu un apgādi, attiecinot uz atbrīvojumu no nodokļa par pakalpojumu sniegšanu šīs tiesību normas izpratnē.

38. 2015. gada 3. septembra spriedumu *Fast Bunkering Klaipėda* (28)

nav apšaubīts princips, saskaņā ar kuru atbrīvojums nevar tikt paplašināti attiecināts uz preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu agrākās tirdzniecības stadijās, pat ja, “emot vērā iemeslus attiecībā uz preču piegādes, kas veiktas kādai personai PVN direktīvas 14. panta 1. punkta

izpratn?, j?dziena anal?zi, taj? ir atz?ts, ka atbr?vojums var tikt piem?rots pamatlietas ?pašajos apst?k?os, kad sabiedr?ba pieg?d?ja degvielu j?ras ku?iem, nosl?dzot l?gumu nevis ar min?to ku?u operatoriem, bet ar starpniekiem, kas darboj?s sav? v?rd?.

39. ?emot v?r? apst?kli, ka sabiedr?ba pati tieši uzpild?ja degvielu to ku?u tvertn?s, kuriem t? bija paredz?ta, un ka tikai p?c uzpildes var?ja prec?zi noteikt pieg?d?t?s degvielas daudzumu, Tiesa uzskat?ja, ka, lai ar? saska?? ar piem?rojamaj?s valsts ties?b?s paredz?taj?m formalit?t?m ?pašumties?bas uz degvielu form?li tika nodotas starpniekiem, tie nevien? br?d? nevar?ja izmantot pieg?d?to degvielas apm?ru, jo ties?bas to izmantot pieder?ja ku?u operatoriem, s?kot no tvert?u uzpildes br?ža, t?d?j?di ku?u operatori no š?s dienas ieguva ties?bas to izmantot faktiski t?, it k? vi?i paši b?tu t?s ?pašnieki (29)

40. Tiesa no t? secin?ja, ka pamatliet? apl?kot?s pieg?des nevar tikt kvalific?tas k? pieg?des starpniekiem, kuri r?kojas sav? v?rd?, bet t?s ir j?uzskata par t?d?m, kas ir kvalific?jamas k? pieg?des tieši ku?u operatoriem, kuri šaj? status? var sa?emt PVN direkt?vas 148. panta a) punkt? paredz?to atbr?vojumu (30)

. T?gad Tiesas rastaj? risin?jum? ir atz?ts, ka degvielas pieg?des ir atbr?votas no PVN, lai ar? r??ini par t?m tiek izsniegti nevis pašiem ku?u operatoriem, bet starpniekiem.

41. Es piekr?tu iesniedz?jtiesas viedoklim, saska?? ar kuru judikat?r? nav sniegta skaidra atbilde uz jaut?jumu par to, vai atbr?vojums ir piem?rojams iekraušanas ku?? un izkraušanas no t? pakalpojumiem, ?emot v?r? tikai vienu apst?kli, ka šie pakalpojumi p?c savas b?t?bas ir saist?ti ar kravu vajadz?b?m, neatkar?gi no t?, kas ir pakalpojumu sniedz?js vai adres?ts, vai, gluži otr?di, šie pakalpojumi var tikt atbr?voti no nodok?a tikai tad, ja r??ins tiek izsniegts operatoram p?d?j? tirdzniec?bas stadij?.

42. Lai atbild?tu uz šo jaut?jumu, s?kum? ir j?noskaidro, atbilstoši k?dai lo?ikai tiek pieš?irts PVN direkt?vas 148. panta d) punkt? paredz?tais atbr?vojums. Faktiski ir divi veidi, k? saprast šo ties?bu normu, k? to ir interpret?jusi Tiesa, kura ir nor?d?jusi, ka atbr?vojums ir piem?rojams tikai "pre?u gala pieg?dei ku?u operatoriem" (31)

un "pakalpojumiem, kas sniegti tieši r?derim j?ras ku?u tiešaj?m vajadz?b?m" (32)

43. Atbilstoši pirmajai koncepcijai, ko pied?v? A un N?derlandes, Polijas un Somijas vald?bas, PVN direkt?vas 148. panta d) punkt? vien?gais atbr?vojuma no nodok?a krit?rijs ir pakalpojumu sniegšanas b?t?ba, neatkar?gi no t?, vai šo pakalpojumu sniedz apakšuz??mums, vai ar? r??ins par to ir ticis izsniegts nevis tieši r?derim, bet subjektam, kuram ir ties?bas r?koties ar kravu, vai trešajai personai. Polijas vald?ba uzskata, ka š? koncepcija piln?b? ir sader?ga ar Tiesas judikat?ru, ?emot v?r? atš?ir?bas, kas past?v starp agr?k izspriestaj?m liet?m, kuras attiec?s uz degvielas pieg?d?m ku?iem un ar t?m saist?tiem transporta pakalpojumiem, kam?r š? lieta attiecas uz iekraušanas ku?? un izkraušanas no t? pakalpojumiem.

44. Atbilstoši otrajai koncepcijai, ko atbalsta Grie?ijas vald?ba un Eiropas Komisija, iekraušanas ku?? un izkraušanas no t? pakalpojumi var tikt atbr?voti no PVN tikai tad, ja tie tiek sniegti tieši r?derim p?d?j? tirdzniec?bas stadij?. Grie?ijas vald?ba šaj? zi?? apgalvo, ka šie pakalpojumi var tikt atbr?voti no nodok?a tikai ar nosac?jumu, ja krav?s ir preces ku?a darb?bas un uztur?šanas vajadz?b?m. T?p?c š?s vald?bas ieskat? no nodok?a var tikt atbr?voti tikai tie pakalpojumi, kas ir saist?ti ar ku?i pašu par sevi un kas tiek sniegti tieši r?derim. Lai pamatotu savu interpret?ciju, saska?? ar kuru tikai gal?gais dar?jums, proti, r?derim sniegtais pakalpojums, var tikt atbr?vots no nodok?a saska?? ar PVN direkt?vas 148. panta d) punktu, Komisija nor?da, ka š? interpret?cija nav nelabv?l?ga nevien? tirdzniec?bas stadij?, jo persona, kas veic dar?jumu, var izmantot ties?bas uz nodok?a atskait?šanu. T?d?j?di gad?jum?, ja tiek izmantots

apakšuz??mums, pakalpojumi, kurus galvenais uz??mums sniedz r?derim, var tikt atbr?voti no nodok?a saska?? ar PVN direkt?vas 148. panta d) punktu, savuk?rt pakalpojumi, kurus apakšuz??mums sniedz galvenajam uz??mumam, nevar tikt atbr?voti no nodok?a, jo tie netiek sniegti p?d?j? tirdzniec?bas stadij?, tom?r neskarot to, ka galvenajam uz??mumam v?l?k netiek liegts atskait?t vai l?gt atl?dzin?t PVN, ko tas ir samaks?jis savam apakšuz??mumam. Komisijas ieskat? tikai [š?] ierosin?t? interpret?cija atbilstot Tiesas judikat?rai un principam, saska?? ar kuru PVN direkt?vas 148. pant? paredz?tie atbr?vojumi ir uzskat?mi par eksporta atbr?vojumu no nodok?a. Turkl?t tas ?autu nodrošin?t vienk?ršu atbr?vojuma piem?rošanu, savuk?rt t? paplašin?ta attiecin?šana uz agr?k?m tirdzniec?bas stadij?m rad?tu praktiskas gr?t?bas.

45. Katra no š?m ab?m koncepcij?m ir balst?ta uz sp?c?giem argumentiem.

46. Lai pie?emtu interpret?ciju, saska?? ar kuru atbr?vojums no nodok?a var tikt piem?rots tikai pakalpojumiem, kas tiek sniegti tieši r?derim, š?iet, var min?t divus galvenos iemeslus.

47. Pirmais iemesls attiecas uz pakalpojumu sniegšanas PVN direkt?vas 148. panta d) punkta izpratn? atz?šanu par eksporta dar?jumiem, attiec?b? uz kuriem oblig?tais atbr?vojums tiek piem?rots tikai paša p?rdev?ja vai k?da cita vi?a v?rd? eksport?to pre?u gala pieg?d?m. Ta?u apakšuz??muma pakalpojumi, par kuriem tiek izsniegts r??ins galvenajam uz??mumam, kurš savuk?rt izsniedz r??inu pas?t?t?jam, kas nav r?deris, tiek sniegti agr?k?s dar?jumu ??des stadij?s, kas izsl?dz jebk?du to piel?dzin?šanu eksporta dar?jumam.

48. Otrais iemesls ir saist?ts ar PVN direkt?vas 148. panta m?r?i veicin?t starptautiskos j?ras un gaisa pre?u un pasažieru p?rvad?jumus, nodrošinot uz??mumiem, kas darbojas šaj? nozar?, likvidit?tes priekšroc?bu, ko sniedz atbr?vojums no PVN priekšapmaksas (33)

. No š? viedok?a raugoties, ir lo?iski, ka atbr?vojums tiek noteikts tikai tiem uz??mumiem, kas faktiski nodarbojas ar starptautiskajiem j?ras un gaisa pre?u p?rvad?jumiem, nepaplašinot to uz saimniecisk?s darb?bas subjektiem, kas veic atš?ir?gus, lai ar? tieši ar p?rvad?jumiem saist?tus dar?jumus. T?p?c atbr?vojums ir j?pieš?ir atkar?b? no personas, kurai tiek izsniegts r??ins par pakalpojuma sniegšanu, statusa.

49. Tom?r, manupr?t, var atrast citus izš?iroš?kus iemeslus, lai pamatotu otro interpret?ciju, saska?? ar kuru ir j??em v?r? dar?juma b?t?ba, nepak?rtojot atbr?vojuma piem?rošanu nosac?jumam, ka to veic pats pakalpojuma sniedz?js, kurš tieši r?kojas r?dera v?rd?.

50. Pirmais iemesls ir balst?ts uz PVN direkt?vas 148. panta d) punkta formul?jumu, kur? no nodok?a atbr?votie dar?jumi ir defin?ti, ?emot v?r? sniegto pakalpojumu b?t?bu, nevis pakalpojuma sniedz?ju vai pakalpojuma sa??m?ju, uz kuriem šaj? ties?bu norm? nav nek?das atsauces. T?p?c elementiem, kas attiecas uz person?m, princip? nav noz?mes, lai noteiktu no nodok?a atbr?votus dar?jumus.

51. Otrais iemesls ir balst?ts uz kop?jai PVN sist?mai rakstur?go nodok?u neitralit?tes principu, saska?? ar kuru uz??m?jiem, kas veic vienus un tos pašus dar?jumus, nedr?kst piem?rot atš?ir?gus nosac?jumus attiec?b? uz PVN iekas?šanu. Ar šo principu, manupr?t, nav sader?gs tas, ka saimniecisk?s darb?bas subjektiem, kas sniedz pakalpojumus, lai apmierin?tu ku?u vai to kravu tieš?s vajadz?bas, tiktu piem?rota atš?ir?ga attieksme atkar?b? no t?, vai vi?i šo pakalpojumu sniedz tieši vai netieši, k? ar? atkar?b? no t?s personas statusa, kurai vi?i sniedz šo pakalpojumu.

52. Trešais iemesls, kuram, manupr?t, ir b?tiska noz?me, ir tas, ka Tiesas judikat?ra, saska?? ar kuru atbr?vojums no PVN ir j?nosaka tikai p?d?j? tirdzniec?bas ??des posm?, manupr?t, nevar tikt transpon?ta uz ?pašo situ?ciju, kur? tiek sniegts tikai viens pakalpojums, kas ir tieši saist?ts ar ku?a vai t? kravu vajadz?b?m. Ab?s liet?s, kur?s ir pasludin?ti 1990. gada 26. j?nija spriedums *Velker International Oil Company*

un 2006. gada 14. septembra spriedums *Elmeka* (35)

, tika apl?kotas situ?cijas, kur?s pirms ku?a uzpildes ar degvielu un apg?des tika veikts atš?ir?gs dar?jums, proti, tvert?u pieg?de pirms flotes degvielas iekraušanas ku?? pirmaj? liet? un degvielas transport?šana pirms t?s pieg?des r?deriem otraj? liet?.

53. Ta?u, k? pamatoti apgalvo A un Polijas vald?ba, pamatliet? ir sniegts tikai viens vien?gs iekraušanas vai izkraušanas pakalpojums, kuram ir cieša saikne ar ku?a un t? kravas vajadz?b?m un par kuru apakšuz??mums izsniedz r??inu v?l pirms tam, kad A ir izsniedzis r??inu savam pas?t?t?jam.

54. Atteikumū paplašin?ti attiecin?t atbr?vojumu uz agr?k?m tirdzniec?bas stadij?m pirms pre?u gala pieg?des ku?u operatoram Tiesa ir pamatojusi ar risku saist?b? ar attiec?go pre?u un pakalpojumu gal?g? sa??m?ja mai?u un nepieciešam?bu dal?bvalst?m ieviest kontroles un uzraudz?bas meh?nismus, lai p?rliecin?tos par to gal?go sa??m?ju. Šie meh?nismi dal?bvalst?m un attiec?gajiem uz??m?jiem rad?tu ierobežojumus, kas neb?tu sader?gi ar PVN direkt?vas 131. pant? paredz?to pareizo un god?go atbr?vojumu piem?rošanu (36)

55. Ta?u šis risks izriet no t?, ka dar?jumi tiek veikti pirms faktisk?s ku?u uzpildes ar degvielu un apg?des, kas izrais?tu to, ka tirdzniec?bas ??d? tiktu ieviestas iesp?jas main?t naftas produktu gala sa??m?ju. T?d?j?di š? iesp?ja ir izsl?gta attiec?b? uz kravu iekraušanas un izkraušanas pakalpojumiem, kas tiek sniegti tieši uz ku?a.

56. Komisija tiesas s?d? min?ja v?l citu risku, ka š? iekraušana un izkraušana var?tu tikt veiktas uz t?da ku?a, kas neatbilst PVN direkt?vas 148. panta a) punkt? min?tajiem krit?rijiem, jo vair?k t?p?c, ka vis?m dal?bvalst?m neesot datoriz?ta re?istra, kas ?autu p?rbaud?t ku?a, kur? tikusi iekrauta vai no kura tikusi izkrauta krava, iez?mes. Nenoliedzot, ka var past?v?t risks, ka iekraušana ku?? un izkraušana no t? var?tu tikt veiktas uz ku?a vai no ku?a, kas tostarp netiek izmantots ku?ošanai atkl?t? j?r?, ir j?konstat?, ka šis risks nerodas saist?b? ar apakšuz??muma veikto dar?jumu, par kuru galvenais uz??mums izsniedz r??inu pas?t?t?jam. Var past?v?t ar? iesp?ja, ka dar?jums, par kuru ostas pakalpojumu sniedz?js izsniedz r??inu tieši r?derim, faktiski tiek veikts uz ku?a, kas nav PVN direkt?vas 148. panta a) punkt? paredz?tais ku?is. T?tad ir lo?iski, ka, ?emot v?r? visp?r?jo risku, uz kuru nor?da Komisija, tiktu apstr?d?ts pats š?s direkt?vas 148. pant? min?to dar?jumu atbr?vojuma no nodok?a princips.

57. Š?dos apst?k?os es uzskatu, ka Tiesas judikat?ra par ku?a iepriekš?jas apg?des darb?b?m nav attiecin?ma uz pakalpojumiem, kas sniegti, lai apmierin?tu kravas tieš?s vajadz?bas. Es uzskatu, ka PVN direkt?vas 148. panta d) punkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a ir j?piem?ro, ?emot v?r? šo pakalpojumu b?t?bu, nevis to sniedz?ja vai sa??m?ja [statusu].

IV – Secin?jumi

58. T?d?j?di es ierosinu Tiesai uz *Korkein hallinto-oikeus* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Somija) uzdotajiem prejudici?lajiem jaut?jumiem atbild?t š?di:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmā 148. panta d) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka pakalpojumu sniegšana, lai apmierinātu šīs direktīvas 148. panta a) punktā paredzēto kuģu vai to kravu tiešās vajadzības, ietver iekraušanas kuģu un izkraušanas no tās pakalpojumus;

PVN direkt?vas 148. panta d) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka šai? ties?bu norm? paredz?tais

atbr?vojums no nodok?a attiecas uz iekraušanas ku?? un izkraušanas no t? pakalpojumiem, ja šos pakalpojumus sniedz apakšuz??mums, kas darbojas t?da saimniecisk?s darb?bas subjekta lab?, kurš pats nav saist?ts ar r?deri, bet ar ekspeditoru, p?rvad?t?ju vai p?rvad?jumu starpnieku, vai personu, kurai ir ties?bas r?koties ar attiec?go kravu.

1 – Ori?in?lvaloda – fran?u.

2 – OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”.

3 – Turpm?k tekst? – “A”.

4 – OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”.

5 – Turpm?k tekst? – “AVL”.

6 – No C?181/04 l?dz C?183/04, EU:C:2006:563.

7

8 – It ?paši skat. spriedumu, 2015. gada 3. septembris, *Fast Bunkering Klaip?da* (C?526/13, EU:C:2015:536, 41. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

9 – It ?paši skat. spriedumu, 2012. gada 19. j?lijs, A (C?33/11, EU:C:2012:482, 31. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

10 – It ?paši skat. spriedumu, 2012. gada 19. j?lijs, A (C?33/11, EU:C:2012:482, 48. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

11 – It ?paši skat. spriedumu, 2012. gada 19. j?lijs, A (C?33/11, EU:C:2012:482, 32., 33. un 48. punkts un tajos min?t? judikat?ra).

12 – It ?paši skat. spriedumu, 2012. gada 19. j?lijs, A (C?33/11, EU:C:2012:482, 49. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

13 – Skat. spriedumu, 1985. gada 4. j?lijs, *Berkholz* (168/84, EU:C:1985:299, 21. punkts, izsl?dzot no pakalpojumu, kas ir atbr?voti no nodok?a, kategorijas azartsp??u autom?tu uzst?d?šanu, kuriem “nav nek?das saiknes ar ku?ošanas vajadz?b?m”).

14 – Mans izc?lums.

15 – Mans izc?lums.

16 – Šaj? zi?? skat. it ?paši spriedumu, 2016. gada 28. j?lijs, *Edilizia Mastrodonato* (C?147/15, EU:C:2016:606, 29. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

17 – C?185/89, EU:C:1990:262.

18 – No C?181/04 l?dz C?183/04, EU:C:2006:563.

19 – C?526/13, EU:C:2015:536.

20

21 – Turpm?k tekst? – “*Velker*”.

22 – Turpmāk tekst? – “*Forsythe*”.

23 – Spriedums, 1990. gada 26. jūnijs, *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, 22. punkts).

24 – Spriedums, 1990. gada 26. jūnijs, *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, 24. punkts).

25

26 – Spriedums, 2006. gada 14. septembris, *Elmeka* (no C-181/04 līdz C-183/04, EU:C:2006:563, 24. punkts).

27 – C-185/89, EU:C:1990:262.

28

29 – Spriedums, 2015. gada 3. septembris, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, 47. punkts).

30 – Spriedums, 2015. gada 3. septembris, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, 52. punkts).

31 – Spriedums, 1990. gada 26. jūnijs, *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, 24. punkts).

32 – Spriedums, 2006. gada 14. septembris, *Elmeka* (no C-181/04 līdz C-183/04, EU:C:2006:563, 25. punkts).

33

34 – C-185/89, EU:C:1990:262.

35 – No C-181/04 līdz C-183/04, EU:C:2006:563.

36 – It īpaši skat. spriedumu, 2015. gada 3. septembris, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, 28. punkts).