



## Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA ĪVA BOTA [Y. BOT]  
SECINĀJUMI,  
sniegti 2016. gada 7. decembrī<sup>1</sup>

**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 jūras kuģu kravu tiešās vajadzības — Iekraušanas kuģi un izkraušanas no tā 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 kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu<sup>2</sup> 148. panta d) punktu.
2. Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *A Oy*<sup>3</sup> un *Keskusverolautakunta* (Centrālā nodokļu pārvalde, Somija) par nodokļu nolēmumu, kurā šī pēdējā minētā uzskatīja, ka iekraušanas kuģi un izkraušanas no tā pakalpojumi, kurus sniedz apakšuzņēmums, kas izsniedz par tiem rēķinu nevis tieši rēderim, bet līgumslēdzējam 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 kuģu vai to kravas vajadzībām sniegtie pakalpojumi ietver kravas iekraušanas kuģi un izkraušanas no tā pakalpojumus.
4. Es turklāt uzskatu, ka minētās direktīvas 148. panta d) punktā minētais atbrīvojums attiecas uz iekraušanas kuģi un izkraušanas no tā pakalpojumiem, kad šos pakalpojumus sniedz apakšuzņēmums, kas darbojas tāda saimnieciskās darbības subjekta labā, kurš pats nav saistīts ar rēderi, bet ar ekspeditoru, pārvaldātāju, pārvaldājumu starpnieku vai personu, kurai ir tiesības rīkoties ar attiecīgo kravu.

1 — Oriģinālvaloda – franču.

2 — OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”.

3 — Turpmāk tekstā – “A”.

## I – Atbilstošās tiesību normas

### A – *Savienības tiesības*

5. PVN direktīvas 148. panta a), c) un d) punktā ir noteikts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

a) preču piegādi, lai apgādātu 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, piekrastes zvejai izmantotu kuģu gadījumā, izņemot kuģu apgādi;

[..]

c) šā panta a) punktā minēto kuģu piegādi, pārbūvi, remontu, tehnisko apkopi, fraktēšanu un īri, kā arī minētajos kuģos iebūvētā vai lietotā aprīkojuma, tostarp zvejas aprīkojuma, piegādi, nomu/īri, remontu un tehnisko apkopi;

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

6. Šis 148. pants – a), c) un d) punkts – atbilst Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze<sup>4</sup>, 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<sup>5</sup> (Likums Nr. 1501/1993 par pievienotās vērtības nodokli), redakcijā, kas bija piemērojama pamatlietas faktu norises laikā, 71. panta 3. punktā ir paredzēts:

“Ar nodokli nav apliekami šādi pārdevumi:

[..]

3) pakalpojumu pārdošana uz kuģa vai lidaparātā, kas piedalās starptautiskajā satiksmē, personām to pārvietošanās uz ārvalstīm laikā, kā arī pakalpojumu pārdošana šāda kuģa 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.

4 — OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”.

5 — Turpmāk tekstā – “AVL”.

9. Kā vieni no *A* sniegto pakalpojumu klāsta ir iekraušanas kuģos, ko izmanto kuģošanai 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 rīkoties ar precēm, nosūtītājs, tranzīta uzņēmums vai rēderis. Apakšuzņēmumam tiek nodota sīka informācija par attiecīgo kuģi un kravu, un tā tiek norādīta gan no [minētā uzņēmuma] saņemtajā rēķinā, gan *A* izsniegtajā rēķinā.

10. Tā kā *A* iesniedza pieteikumu sniegt nodokļu nolēmumu, lai noskaidrotu, vai, piemērojot *AVL* 71. panta 3. punktu, apakšuzņēmuma sniegtie iekraušanas kuģi un izkraušanas no tā pakalpojumi klientiem varēja tikt atbrīvoti no PVN, *Keskusverolautakunta* (Centrālā nodokļu pārvalde) 2014. gada 1. oktobra lēmumā noteica, ka iekraušanas kuģi un izkraušanas no tā 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 pēdējā tirdzniecības stadijā, un ka pieteikumā norādītajā gadījumā iekraušanas kuģi un izkraušanas no tā pakalpojumi tiek sniegti agrākā tirdzniecības stadijā pirms to pēdējās tirdzniecības stadijas.

11. *A* šo lēmumu pārsūdzēja *Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa, Somija), un šī tiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus: “1) Vai [PVN direktīvas] 148. panta d) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka iekraušana kuģi un izkraušana no tā ir pakalpojumi šīs tiesību normas izpratnē, kas tā paša panta a) punkta izpratnē ir paredzēti jūras kuģu kravas tiešajām vajadzībām?

2) Vai [PVN direktīvas] 148. panta d) punkts, ņemot vērā [2006. gada 14. septembra sprieduma *Elmeke*<sup>6</sup>] 24. punktu, atbilstoši kuram šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums nevar tikt paplašināti attiecināts uz pakalpojumiem, kas tiek sniegti agrākā tirdzniecības stadijā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ir piemērojams arī šajā gadījumā strīdīgajam 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 *Elmeke*<sup>7</sup>] 24. punktu, atbilstoši kuram šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums ir piemērojams tikai pakalpojumiem, kas tiek sniegti tieši rēderim, ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā paredzētais atbrīvojums nevar tikt piemērots, ja pakalpojums tiek sniegts subjektam, kuram ir tiesības rīkoties ar kravu, piemēram, preces eksportētājam vai importētājam?”

### III – Mans vērtējums

#### A – Ievada apsvērumi

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

13. Pirmkārt, Savienības tiesībās šie atbrīvojumi ir autonomi jēdzieni, kas tādējādi visā Savienībā ir jāinterpretē un jāpiemēro vienveidīgi<sup>8</sup>.

6 — No C-181/04 līdz C-183/04, EU:C:2006:563.

7 — No C-181/04 līdz C-183/04, EU:C:2006:563.

8 — It īpaši skat. spriedumu, 2015. gada 3. septembris, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

14. Otrkārt, šie atbrīvojumi ir jāaplūko vispārējā ar PVN direktīvu izveidotās kopējās PVN sistēmas kontekstā<sup>9</sup>. Taču 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<sup>10</sup>, 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<sup>11</sup>.

15. Treškārt, jēdzieni, kas ir lietoti, lai apzīmētu PVN direktīvas 148. pantā paredzētos atbrīvojumus, ir jāinterpretē šauri, jo šie atbrīvojumi ir atkāpes no principa, saskaņā ar kuru PVN tiek iekasēts par katru sniegto pakalpojumu, ko par atlīdzību veic nodokļa maksātājs. Taču šī interpretācijas norma nenozīmē, ka minēto atbrīvojumu no nodokļa definēšanai lietotie jēdzieni ir jāinterpretē tādējādi, ka tie zaudētu savu iedarbību<sup>12</sup>.

16. Uz *Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa) iesniegto lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu ir jāatbild, ņemot vērā šos interpretācijas kritērijus.

## **B – Par pirmo prejudiciālo jautājumu**

17. Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 148. panta d) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka pakalpojumu sniegšanas, lai apmierinātu jūras kuģu kravu tiešās vajadzības, jēdziens ietver iekraušanas kuģi un izkraušanas no tā pakalpojumus.

18. Šis jautājums, uz kuru visi lietas dalībnieki, kas ir iesnieguši apsvērumus Tiesā, vienprātīgi ierosina sniegt apstiprinošu atbildi, manuprāt, nerada nekādas īpašas grūtības.

19. Jākonstatē, ka PVN direktīvas 148. panta d) punktā no nodokļa atbrīvoto pakalpojumu uzskaitījums nav izsmeļošs, bet tajā ir sniegta vispārēja definīcija, kuras pamatā ir kritērijs, kas ir saistīts ar izvirzīto mērķi, proti, apmierināt kuģu un to kravu tiešās vajadzības. Tiesas ieskatā no nodokļa ir atbrīvoti tādi pakalpojumi, “kuriem ir tieša saikne ar jūras kuģu un to kravu vajadzībām, proti, tie ir pakalpojumi, kas ir nepieciešami šo kuģu ekspluatācijai”<sup>13</sup>.

20. Taču, tāpat kā loču, noenkurošanas vai pietauvošanas darbības ir tādi pakalpojumu veidi, kas tiek sniegti, lai apmierinātu kuģu tiešās vajadzības, iekraušanai kuģī vai izkraušanai no tā neapšaubāmi piemīt pakalpojumu, kas tiek sniegti kravu vajadzībām, iezīmes.

21. Faktiski neskaidrības, ko izraisa PVN direktīvas 148. panta d) punkta formulējums, ne tik daudz attiecas uz iekraušanas kuģī vai izkraušanas no tā iekļaušanu pakalpojumu, kas tiek sniegti, lai apmierinātu kravu tiešās vajadzības, jēdzienā, bet uz to, kā saprast prasību, ka darbības ir jāveic, lai apmierinātu “kuģu *un* to kravu tiešās vajadzības” [..]<sup>14</sup>.

22. Šajā ziņā ir jākonstatē, ka PVN direktīvas 148. panta d) punkta valodu redakcijās ir lietoti dažādi saikļi, lai vārdus “a) punktā minēto kuģu” nošķirtu no vārdiem “to kravu”. Lai arī vācu, grieķu, spāņu, franču un itāļu valodu redakcijās šajā tiesību normā ir noteikts, ka no nodokļa atbrīvo “pakalpojumu sniegšanu, [..], lai apmierinātu a) punktā minēto kuģu *un* to kravu tiešās vajadzības”, bulgāru, rumāņu, somu un angļu valodu redakcijās šajā pašā tiesību normā tostarp ir paredzēts atbrīvojums

9 — It īpaši skat. spriedumu, 2012. gada 19. jūlijs, A (C-33/11, EU:C:2012:482, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

10 — It īpaši skat. spriedumu, 2012. gada 19. jūlijs, A (C-33/11, EU:C:2012:482, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).

11 — It īpaši skat. spriedumu, 2012. gada 19. jūlijs, A (C-33/11, EU:C:2012:482, 32., 33. un 48. punkts un tajos minētā judikatūra).

12 — It īpaši skat. spriedumu, 2012. gada 19. jūlijs, A (C-33/11, EU:C:2012:482, 49. punkts un tajā minētā judikatūra).

13 — Skat. spriedumu, 1985. gada 4. jūlijs, *Berkholz* (168/84, EU:C:1985:299, 21. punkts, izslēdzot no pakalpojumu, kas ir atbrīvoti no nodokļa, kategorijas azartspēļu automātu uzstādīšanu, kuriem “nav nekādas saiknes ar kuģošanas vajadzībām”).

14 — Mans izcēlums.

“pakalpojumu sniegšan[ai], [...] lai apmierinātu a) punktā minēto kuģu *vai* to kravu tiešās vajadzības”<sup>15</sup>. Šī atšķirība formulējumā rada šaubas par to, vai atbrīvojums no PVN attiecas tikai uz tādu pakalpojumu sniegšanu, kas kumulatīvi var apmierināt kuģu un to kravu tiešās vajadzības, vai arī tas attiecas uz visu pakalpojumu sniegšanu, lai apmierinātu kuģu tiešās vajadzības, kā arī uz visu pakalpojumu sniegšanu, lai apmierinātu to kravu vajadzības.

23. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, ciktāl Savienības tiesību normas ir jāinterpretē un jāpiemēro vienveidīgi, ņemot vērā redakcijas, kas noteiktas visās Savienības valodās, vienā no Savienības tiesību normas valodu redakcijām lietotais formulējums nevar būt vienīgais pamats šīs tiesību normas interpretācijai vai arī tam nevar tikt piešķirta prioritāra nozīme salīdzinājumā ar pārējo valodu redakcijām. Gadījumā, ja Savienības tiesību normas teksts dažādu valodu redakcijās atšķiras, attiecīgā norma ir jāinterpretē saistībā ar tā tiesiskā regulējuma vispārējo struktūru un mērķi, kurā šī norma ietilpst<sup>16</sup>.

24. Šajā gadījumā ir jākonstatē, ka interpretācija, saskaņā ar kuru PVN direktīvas 148. panta d) punktā paredzētais atbrīvojums būtu piemērojams tikai kuģiem un kravām kopīgiem pakalpojumiem, būtiski ierobežotu šī atbrīvojuma apjomu, izslēdzot visraksturīgākās darbības, kas tiek veiktas ostās attiecībā uz šī panta a) punktā minētajiem kuģiem.

25. Tādējādi loču un noenkurošanas darbības, kuras varētu tikt uzskatītas par darbībām, kas tiek veiktas, lai apmierinātu tikai kuģa tiešās vajadzības, ņemot vērā, ka tādējādi tās tikai netieši apmierina kravu vajadzības, tiktu izslēgtas no atbrīvojuma no nodokļa, kamēr šīs kravas iekraušana kuģī arī varētu tikt izslēgta, aizbildinoties ar to, ka tā esot tieši noderīga tikai šai vienīgajai kravai un tikai netieši – kuģim.

26. Visbeidzot, saskaņā ar šo koncepciju par darbībām, ar ko kumulatīvi un vienlaikus tiek apmierinātas kuģa un tā kravu tiešās vajadzības, varētu tikt uzskatītas tikai tādas darbības kā uz kuģa sniegti glabāšanas un uzraudzības pakalpojumi.

27. Turklāt šī interpretācija nav saderīga arī ar PVN direktīvas 148. panta mērķi veicināt starptautiskos jūras un gaisa preču un pasažieru pārvadājumus, nodrošinot uzņēmumiem, kuri darbojas šajā nozarē, uzkrāšanas priekšrocību, kas ir atbrīvojums no PVN priekšapmaksas. Lai sasniegtu šo mērķi, atbrīvojums, kas ir piemērojams visiem jūras kuģu uzpildes ar degvielu un apgādes darījumiem, ir jāpiemēro arī visiem pakalpojumiem, kas tiek sniegti, lai apmierinātu minēto kuģu vai to kravu tiešās vajadzības.

28. Šo apsvērumu dēļ ierosinu Tiesai uz pirmo jautājumu atbildēt, ka PVN direktīvas 148. panta d) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka pakalpojumu sniegšanas, lai apmierinātu šī panta a) punktā minēto kuģu vai to kravu tiešās vajadzības, jēdziens ietver iekraušanas kuģī un izkraušanas no tā pakalpojumus.

### **C – Par otro un trešo prejudiciālo jautājumu**

29. Ar savu otro un trešo jautājumu, kas ir jāaplūko kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 148. panta d) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums attiecas uz iekraušanas kuģī un izkraušanas no tā pakalpojumiem, kad šos pakalpojumus sniedz apakšuzņēmums, kas darbojas saimnieciskās darbības subjekta labā, kurš pats nav saistīts ar rēderi, bet ar ekspeditoru, pārvadātāju, pārvadājumu starpnieku vai personu, kurai ir tiesības rīkoties ar attiecīgo kravu.

15 — Mans izcēlums.

16 — Šajā ziņā skat. it īpaši spriedumu, 2016. gada 28. jūlijs, *Edilizia Mastrodonato* (C-147/15, EU:C:2016:606, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).



30. Tā kā šajā prejudiciālajā jautājumā aplūkojamā tiesību norma, kas ir formulēta tāpat kā Sestās direktīvas 15. panta 8. punkts, ir atcelta un aizstāta, Tiesas judikatūra attiecībā uz šī panta interpretāciju ir jāuzskata par atbilstīgu, lai interpretētu PVN direktīvas 148. panta d) punktu.

31. Tiesas judikatūra ir noteikta 1990. gada 26. jūnija spriedumā *Velker International Oil Company*<sup>17</sup>, 2006. gada 14. septembra spriedumā *Elmeka*<sup>18</sup> un 2015. gada 3. septembra spriedumā *Fast Bunkering Klaipėda*<sup>19</sup>.

32. 1990. gada 26. jūnija spriedums *International Oil Company*<sup>20</sup> attiecas uz Sestās direktīvas 15. panta 4. punkta interpretāciju saistībā ar kuģu uzpildes ar degvielu un apgādes darījumiem. Sabiedrība *Velker International Oil Company Ltd NV de Rotterdam*<sup>21</sup>, kas bija iegādājusies divus sūtījumus ar flotes degvielu, tos pārdeva sabiedrībai *Forsythe International BV de La Haye*<sup>22</sup>, kas tos lika piegādāt tvertnēs, kuras tā 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. Precīzāk, tā vēlējās noskaidrot, vai jēdziens “preču piegādes, kas paredzētas kuģu uzpildei ar degvielu un apgādei” varēja tikt attiecināts ne tikai uz tādu preču piegādēm uz kuģa, kas tieši paredzētas uzpildei ar degvielu un apgādei un kas vēlāk tiek eksportētas, bet arī uz agrākās 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. punktā paredzētais] obligātais atbrīvojums eksportam tiek piemērots tikai paša pārdevēja vai kāda cita viņa vārdā eksportēto preču gala piegādei, tāpat [15. panta 4. punktā] paredzētais atbrīvojums ir piemērojams vienīgi preču piegādei kuģa operatoram, kurš izmantos šīs preces uzpildei ar degvielu un apgādei, un tāpat tas nevar tikt paplašināts uz šo preču piegādi, kas ir veikta iepriekšējā komercdarījumu ķēdes stadijā”<sup>23</sup>.

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 piegādāto preču galīgo saņēmēju”, un ka “šie mehānismi [dalīb]valstīm un attiecīgajiem uzņēmējiem radītu ar Sestās direktīvas 15. panta pirmajā teikumā paredzēto “pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu” nesaderīgus ierobežojumus”<sup>24</sup>.

36. Ar šo 2006. gada 14. septembra spriedumā *Elmeka*<sup>25</sup> rasto risinājumu attiecībā uz preču piegādēm, kas paredzētas kuģu uzpildei ar degvielu un apgādei, ir piemērojams Sestās direktīvas 15. panta 8. punktā noteiktais atbrīvojums no nodokļa par pakalpojumu sniegšanu. Pamatlieta attiecās uz degvielas pārvadājumiem, ko veica sabiedrība *Elmeka NE*, kuras sabiedrības mērķis bija apkalpot tankkuģi, kas transportēja naftas produktus tirdzniecības sabiedrības *Oceanix International Bunkering SA* vārdā, un kura apņēmas veikt preču piegādi attiecīgo kuģu rēderiem.

17 — C-185/89, EU:C:1990:262.

18 — No C-181/04 līdz C-183/04, EU:C:2006:563.

19 — C-526/13, EU:C:2015:536.

20 — C-185/89, EU:C:1990:262.

21 — Turpmāk tekstā – “*Velker*”.

22 — Turpmāk tekstā – “*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 — No C-181/04 līdz C-183/04, EU:C:2006:563.

37. Tiesa nosprieda, ka, “lai nodrošinātu visas Sestās direktīvas viendabīgu piemērošanu”, šīs direktīvas 15. panta 8. punktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa “ir attiecināms tikai uz pakalpojumiem, kas sniegti tieši rēderim, un nevar tikt paplašināti attiecināts arī uz tiem, kas sniegti agrākā tirdzniecības stadijā”<sup>26</sup>. Tā pamatoja savu risinājumu, pamatus, kas izklāstīti sprieduma *Velker International Oil Company*<sup>27</sup> 22. un 24. punktā attiecībā uz Sestās direktīvas 15. panta 4. punktā minēto kuģu uzpildi ar degvielu un apgādi, attiecinot uz atbrīvojumu no nodokļa par pakalpojumu sniegšanu šīs tiesību normas izpratnē.

38. 2015. gada 3. septembra spriedumā *Fast Bunkering Klaipėda*<sup>28</sup> nav apšaubīts princips, saskaņā ar kuru atbrīvojums nevar tikt paplašināti attiecināts uz preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu agrākās tirdzniecības stadijās, pat ja, ņemot vērā iemeslus attiecībā uz preču piegādes, kas veiktas kādai personai PVN direktīvas 14. panta 1. punkta izpratnē, jēdziena analīzi, tajā ir atzīts, ka atbrīvojums var tikt piemērots pamatlietas īpašajos apstākļos, kad sabiedrība piegādāja degvielu jūras kuģiem, noslēdzot līgumu nevis ar minēto kuģu operatoriem, bet ar starpniekiem, kas darbojās savā vārdā.

39. Ņemot vērā apstākli, ka sabiedrība pati tieši uzpildīja degvielu to kuģu tvertnēs, kuriem tā bija paredzēta, un ka tikai pēc uzpildes varēja precīzi noteikt piegādātās degvielas daudzumu, Tiesa uzskatīja, ka, lai arī saskaņā ar piemērojamajās valsts tiesībās paredzētajām formalitātēm īpašumtiesības uz degvielu formāli tika nodotas starpniekiem, tie nevienā brīdī nevarēja izmantot piegādāto degvielas apmēru, jo tiesības to izmantot piederēja kuģu operatoriem, sākot no tvertņu uzpildes brīža, tādējādi kuģu operatori no šīs dienas ieguva tiesības to izmantot faktiski tā, it kā viņi paši būtu tās īpašnieki<sup>29</sup>.

40. Tiesa no tā secināja, ka pamatlietā aplūkotās piegādes nevar tikt kvalificētas kā piegādes starpniekiem, kuri rikojas savā vārdā, bet tās ir jāuzskata par tādām, kas ir kvalificējas kā piegādes tieši kuģu operatoriem, kuri šajā statusā var saņemt PVN direktīvas 148. panta a) punktā paredzēto atbrīvojumu<sup>30</sup>. Tātad Tiesas rastajā risinājumā ir atzīts, ka degvielas piegādes ir atbrīvotas no PVN, lai arī rēķini par tām tiek izsniegti nevis pašiem kuģu operatoriem, bet starpniekiem.

41. Es piekrītu iesniedzējtiesas viedoklim, saskaņā ar kuru judikatūrā nav sniegta skaidra atbilde uz jautājumu par to, vai atbrīvojums ir piemērojams iekraušanas kuģi un izkraušanas no tā pakalpojumiem, ņemot vērā tikai vienu apstākli, ka šie pakalpojumi pēc savas būtības ir saistīti ar kravu vajadzībām, neatkarīgi no tā, kas ir pakalpojumu sniedzējs vai adresāts, vai, gluži otrādi, šie pakalpojumi var tikt atbrīvoti no nodokļa tikai tad, ja rēķins tiek izsniegts operatoram pēdējā tirdzniecības stadijā.

42. Lai atbildētu uz šo jautājumu, sākumā ir jānoskaidro, atbilstoši kādai loģikai tiek piešķirts PVN direktīvas 148. panta d) punktā paredzētais atbrīvojums. Faktiski ir divi veidi, kā saprast šo tiesību normu, kā to ir interpretējusi Tiesa, kura ir norādījusi, ka atbrīvojums ir piemērojams tikai “preču gala piegādei kuģu operatoriem”<sup>31</sup> un “pakalpojumiem, kas sniegti tieši rēderim jūras kuģu tiešajām vajadzībām”<sup>32</sup>.

43. Atbilstoši pirmajai koncepcijai, ko piedāvā A un Nīderlandes, Polijas un Somijas valdības, PVN direktīvas 148. panta d) punktā vienīgais atbrīvojuma no nodokļa kritērijs ir pakalpojumu sniegšanas būtība, neatkarīgi no tā, vai šo pakalpojumu sniedz apakšuzņēmums, vai arī rēķins par to ir ticis izsniegts nevis tieši rēderim, bet subjektam, kuram ir tiesības rīkoties ar kravu, vai trešajai personai.

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

27 — C-185/89, EU:C:1990:262.

28 — C-526/13, EU:C:2015:536.

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, *Elmeke* (no C-181/04 līdz C-183/04, EU:C:2006:563, 25. punkts).

Polijas valdība uzskata, ka šī koncepcija pilnībā ir saderīga ar Tiesas judikatūru, ņemot vērā atšķirības, kas pastāv starp agrāk izspriestajām lietām, kuras attiecas uz degvielas piegādēm kuģiem un ar tām saistītiem transporta pakalpojumiem, kamēr šī lieta attiecas uz iekraušanas kuģi un izkraušanas no tā pakalpojumiem.

44. Atbilstoši otrajai koncepcijai, ko atbalsta Grieķijas valdība un Eiropas Komisija, iekraušanas kuģi un izkraušanas no tā pakalpojumi var tikt atbrīvoti no PVN tikai tad, ja tie tiek sniegti tieši rēderim pēdējā tirdzniecības stadijā. Grieķijas valdība šajā ziņā apgalvo, ka šie pakalpojumi var tikt atbrīvoti no nodokļa tikai ar nosacījumu, ja kravās ir preces kuģa darbības un uzturēšanas vajadzībām. Tāpēc šīs valdības ieskatā no nodokļa var tikt atbrīvoti tikai tie pakalpojumi, kas ir saistīti ar kuģi pašu par sevi un kas tiek sniegti tieši rēderim. Lai pamatotu savu interpretāciju, saskaņā ar kuru tikai galīgais darījums, proti, rēderim sniegtais pakalpojums, var tikt atbrīvots no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 148. panta d) punktu, Komisija norāda, ka šī interpretācija nav nelabvēlīga nevienā tirdzniecības stadijā, jo persona, kas veic darījumu, var izmantot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu. Tādējādi gadījumā, ja tiek izmantots apakšuzņēmums, pakalpojumi, kurus galvenais uzņēmums sniedz rēderim, var tikt atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 148. panta d) punktu, savukārt pakalpojumi, kurus apakšuzņēmums sniedz galvenajam uzņēmumam, nevar tikt atbrīvoti no nodokļa, jo tie netiek sniegti pēdējā tirdzniecības stadijā, tomēr neskarot to, ka galvenajam uzņēmumam vēlāk netiek liegts atskaitīt vai lūgt atlīdzināt PVN, ko tas ir samaksājis savam apakšuzņēmumam. Komisijas ieskatā tikai [ši] ierosinātā interpretācija atbilstot Tiesas judikatūrai un principam, saskaņā ar kuru PVN direktīvas 148. pantā paredzētie atbrīvojumi ir uzskatāmi par eksporta atbrīvojumu no nodokļa. Turklāt tas ļautu nodrošināt vienkāršu atbrīvojuma piemērošanu, savukārt tā paplašināta attiecināšana uz agrākām tirdzniecības stadijām radītu praktiskas grūtības.

45. Katra no šīm abām koncepcijām ir balstīta uz spēcīgiem argumentiem.

46. Lai pieņemtu interpretāciju, saskaņā ar kuru atbrīvojums no nodokļa var tikt piemērots tikai pakalpojumiem, kas tiek sniegti tieši rēderim, šķiet, var minēt divus galvenos iemeslus.

47. Pirmais iemesls attiecas uz pakalpojumu sniegšanas PVN direktīvas 148. panta d) punkta izpratnē atzīšanu par eksporta darījumiem, attiecībā uz kuriem obligātais atbrīvojums tiek piemērots tikai paša pārdevēja vai kāda cita viņa vārdā eksportēto preču gala piegādēm. Taču apakšuzņēmuma pakalpojumi, par kuriem tiek izsniegts rēķins galvenajam uzņēmumam, kurš savukārt izsniedz rēķinu pasūtītājam, kas nav rēderis, tiek sniegti agrākās darījumu ķēdes stadijās, kas izslēdz jebkādu to pielīdzināšanu eksporta darījumam.

48. Otrais iemesls ir saistīts ar PVN direktīvas 148. panta mērķi veicināt starptautiskos jūras un gaisa preču un pasažieru pārvadājumus, nodrošinot uzņēmumiem, kas darbojas šajā nozarē, likviditātes priekšrocību, ko sniedz atbrīvojums no PVN priekšapmaksas<sup>33</sup>. No šī viedokļa raugoties, ir loģiski, ka atbrīvojums tiek noteikts tikai tiem uzņēmumiem, kas faktiski nodarbojas ar starptautiskajiem jūras un gaisa preču pārvadājumiem, nepaplašinot to uz saimnieciskās darbības subjektiem, kas veic atšķirīgus, lai arī tieši ar pārvadājumiem saistītus darījumus. Tāpēc atbrīvojums ir jāpiešķir atkarībā no personas, kurai tiek izsniegts rēķins par pakalpojuma sniegšanu, statusa.

49. Tomēr, manuprāt, var atrast citus izšķirošākus iemeslus, lai pamatotu otro interpretāciju, saskaņā ar kuru ir jāņem vērā darījuma būtība, nepakārtojot atbrīvojuma piemērošanu nosacījumam, ka to veic pats pakalpojuma sniedzējs, kurš tieši rīkojas rēdera vārdā.

33 — Skat. šo secinājumu 27. punktu.



50. Pirmais iemesls ir balstīts uz PVN direktīvas 148. panta d) punkta formulējumu, kurā no nodokļa atbrīvotie darījumi ir definēti, ņemot vērā sniegto pakalpojumu būtību, nevis pakalpojuma sniedzēju vai pakalpojuma saņēmēju, uz kuriem šajā tiesību normā nav nekādas atsaucē. Tāpēc elementiem, kas attiecas uz personām, principā nav nozīmes, lai noteiktu no nodokļa atbrīvotus darījumus.

51. Otrais iemesls ir balstīts uz kopējai PVN sistēmai raksturīgo nodokļu neitralitātes principu, saskaņā ar kuru uzņēmējiem, kas veic vienus un tos pašus darījumus, nedrīkst piemērot atšķirīgus nosacījumus attiecībā uz PVN iekasēšanu. Ar šo principu, manuprāt, nav saderīgs tas, ka saimnieciskās darbības subjektiem, kas sniedz pakalpojumus, lai apmierinātu kuģu vai to kravu tiešās vajadzības, tiktu piemērota atšķirīga attieksme atkarībā no tā, vai viņi šo pakalpojumu sniedz tieši vai netieši, kā arī atkarībā no tās personas statusa, kurai viņi sniedz šo pakalpojumu.

52. Trešais iemesls, kuram, manuprāt, ir būtiska nozīme, ir tas, ka Tiesas judikatūra, saskaņā ar kuru atbrīvojums no PVN ir jānosaka tikai pēdējā tirdzniecības ķēdes posmā, manuprāt, nevar tikt transponēta uz īpašo situāciju, kurā tiek sniegts tikai viens pakalpojums, kas ir tieši saistīts ar kuģa vai tā kravu vajadzībām. Abās lietās, kurās ir pasludināti 1990. gada 26. jūnija spriedums *Velker International Oil Company*<sup>34</sup> un 2006. gada 14. septembra spriedums *Elmeka*<sup>35</sup>, tika aplūkotas situācijas, kurās pirms kuģa uzpildes ar degvielu un apgādes tika veikts atšķirīgs darījums, proti, tvertņu piegāde pirms flotes degvielas iekraušanas kuģī pirmajā lietā un degvielas transportēšana pirms tās piegādes rēderiem otrajā lietā.

53. Taču, kā pamatoti apgalvo A un Polijas valdība, pamatlietā ir sniegts tikai viens vienīgs iekraušanas vai izkraušanas pakalpojums, kuram ir cieša saikne ar kuģa un tā kravas vajadzībām un par kuru apakšuzņēmums izsniedz rēķinu vēl pirms tam, kad A ir izsniedzis rēķinu savam pasūtītājam.

54. Atteikumu paplašināti attiecināt atbrīvojumu uz agrākām tirdzniecības stadijām pirms preču gala piegādes kuģu operatoram Tiesa ir pamatojusi ar risku saistībā ar attiecīgo preču un pakalpojumu galīgā saņēmēja maiņu un nepieciešamību dalībvalstīm ieviest kontroles un uzraudzības mehānismus, lai pārliecinātos par to galīgo saņēmēju. Šie mehānismi dalībvalstīm un attiecīgajiem uzņēmējiem radītu ierobežojumus, kas nebūtu saderīgi ar PVN direktīvas 131. pantā paredzēto pareizo un godīgo atbrīvojumu piemērošanu<sup>36</sup>.

55. Taču šis risks izriet no tā, ka darījumi tiek veikti pirms faktiskās kuģu uzpildes ar degvielu un apgādes, kas izraisītu to, ka tirdzniecības ķēdē tiktu ieviestas iespējas mainīt naftas produktu gala saņēmēju. Tādējādi šī iespēja ir izslēgta attiecībā uz kravu iekraušanas un izkraušanas pakalpojumiem, kas tiek sniegti tieši uz kuģa.

56. Komisija tiesas sēdē minēja vēl citu risku, ka šī iekraušana un izkraušana varētu tikt veiktas uz tāda kuģa, kas neatbilst PVN direktīvas 148. panta a) punktā minētajiem kritērijiem, jo vairāk tāpēc, ka visām dalībvalstīm neesot datorizēta reģistra, kas ļautu pārbaudīt kuģa, kurā tikusi iekrauta vai no kura tikusi izkrauta krava, iezīmes. Nenoliedzot, ka var pastāvēt risks, ka iekraušana kuģī un izkraušana no tā varētu tikt veiktas uz kuģa vai no kuģa, kas tostarp netiek izmantots kuģošanai atklātā jūrā, ir jākonstatē, ka šis risks nerodas saistībā ar apakšuzņēmuma veikto darījumu, par kuru galvenais uzņēmums izsniedz rēķinu pasūtītājam. Var pastāvēt arī iespēja, ka darījums, par kuru ostas pakalpojumu sniedzējs izsniedz rēķinu tieši rēderim, faktiski tiek veikts uz kuģa, kas nav PVN direktīvas 148. panta a) punktā paredzētais kuģis. Tātad ir loģiski, ka, ņemot vērā vispārējo risku, uz kuru norāda Komisija, tiktu apstrīdēts pats šis direktīvas 148. pantā minēto darījumu atbrīvojuma no nodokļa princips.

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).

57. Šādos apstākļos es uzskatu, ka Tiesas judikatūra par kuģa iepriekšējas apgādes darbībām nav attiecināma uz pakalpojumiem, kas sniegti, lai apmierinātu kravas tiešās vajadzības. Es uzskatu, ka PVN direktīvas 148. panta d) punktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa ir jāpiemēro, ņemot vērā šo pakalpojumu būtību, nevis to sniedzēja vai saņēmēja [statusu].

#### IV – Secinājumi

58. Tādējādi es ierosinu Tiesai uz *Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa, Somija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 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 kuģī un izkraušanas no tā pakalpojumus.

PVN direktīvas 148. panta d) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no nodokļa attiecas uz iekraušanas kuģī un izkraušanas no tā pakalpojumiem, ja šos pakalpojumus sniedz apakšuzņēmums, kas darbojas tāda saimnieciskās darbības subjekta labā, kurš pats nav saistīts ar rēderi, bet ar ekspeditoru, pārvadātāju vai pārvadājumu starpnieku, vai personu, kurai ir tiesības rīkoties ar attiecīgo kravu.