



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2017. gada 4. oktobrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Sestā direktīva 77/388/EEK – Direktīva 2006/112/EK – Atbrīvojums no PVN – 86. panta 1. punkta b) apakšpunkts un 144. pants – Nelielas vērtības vai nekomerciāla rakstura preču atbrīvojums no ievadmuitas nodokļa – Ar preču ieviešanu saistītu pakalpojumu atbrīvojums no nodokļa – Valsts tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram ar PVN tiek apliktas nelielas vērtības dokumentu pārvadāšanas izmaksas, lai gan tām ir papildraksturs attiecībā pret precēm, ko neapliek ar nodokli

Lieta C-273/16

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa, Itālija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2015. gada 9. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 13. maijā, tiesvedībā

Agenzia delle Entrate

pret

Federal Express Europe Inc.

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*], K.G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] un S. Rodins [*S. Rodin*],

ģenerālvokāts E. Tančevs [*E. Tanchev*]

sekretārs R. Skjāno [*R. Schiano*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2017. gada 18. maija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza

- *Federal Express Europe Inc.* vārdā – *G. Brocchieri, G. Di Garbo, G. Polacco* un *B. Bagnoli, avvocati*, kā arī *T. Scheer, advocaat*,
- Itālijas valdības vārdā – *G. Palmieri*, pārstāve, kurai palīdz *S. Fiorentino* un *E. De Bonis, avvocati dello Stato*,
- Eiropas Komisijas vārdā – *R. Lyal*, kā arī *L. Lozano Palacios* un *F. Tomat*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – itāļu.

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklaušanās pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 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 (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 86. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 144. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Agenzia delle Entrate* (Nodokļu pārvalde, Itālija) un *Federal Express Europe Inc.* (turpmāk tekstā – “FedEx”), *FedEx Corporation* grupas Itālijas meitasuzņēmumu, par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) piemērošanu preču, kas atbrīvotas no PVN, pārvadāšanas izmaksām.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Regula (EEK) Nr. 918/83

- 3 Padomes 1983. gada 28. marta Regulas (EEK) Nr. 918/83, ar kuru izveido Kopienas sistēmu atbrīvojumiem no muitas nodokļiem (OV 1983, L 105, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 1991. gada 7. novembra Regulu (EEK) Nr. 3357/91 (OV 1991, L 318, 3. lpp.) (turpmāk tekstā – “Regula Nr. 918/83”), 27. panta teksts ir šāds:

“Saskaņā ar 28. pantu nelielas vērtības preču sūtījumus, ko tieši no trešās valsts sūta saņēmējam Kopienā, atbrīvo no ievad muitas nodokļa.

“Nelielas vērtības preces” ir preces, kuru patiesā vērtība vienam sūtījumam kopā nepārsniedz [EUR] 22.”

Direktīva 83/181/EEK

- 4 Padomes 1983. gada 28. marta Direktīvas 83/181/EEK, kas nosaka Direktīvas 77/388/EEK 14. panta 1. punkta d) apakšpunkta darbības jomu attiecībā uz atbrīvošanu no pievienotās vērtības nodokļa sakarā ar noteiktu preču galīgo ieviešanu (OV 1983, L 105, 38. lpp.), kas grozīta ar Padomes 1988. gada 13. jūnija Direktīvu 88/331/EEK (OV 1988, L 151, 79. lpp.) (turpmāk tekstā – “Direktīva 83/181”), 22. pantā bija noteikts:

“Ievedot no nodokļa atbrīvo preces, kuru kopējā vērtība nepārsniedz [EUR] 10. Dalībvalstis var piešķirt atbrīvojumu ievadamām precēm, kuru kopējā vērtība ir lielāka nekā [EUR] 10, taču nepārsniedz [EUR] 22.

Tomēr dalībvalstis var izslēgt no pirmās daļas pirmajā teikumā paredzētā nodokļa atbrīvojuma preces, kas importētas pa pastu.”

- 5 Direktīva 83/181 tika atcelta ar Padomes 2009. gada 19. oktobra Direktīvu 2009/132/EK, kas nosaka Direktīvas 2006/112/EK 143. panta b) un c) punkta darbības jomu attiecībā uz atbrīvošanu no pievienotās vērtības nodokļa sakarā ar noteiktu preču galīgo importu (OV 2009, L 292, 5. lpp.). Direktīvas 2009/132 23. pantā pēc būtības ir pārņemts Direktīvas 83/181 22. panta saturs.

Direktīva 2006/79/EK

- 6 Padomes 2006. gada 5. oktobra Direktīvas 2006/79/EK par atbrīvojumu no nodokļiem, ievadot preces kā nekomerciālus siksūtījumus no trešām valstīm (OV 2006, L 286, 15. lpp.), preambulas 2. un 3. apsvērums ir šādi:

“(2) No apgrozījuma nodokļa un akcīzes nodokļa būtu jāatbrīvo nekomerciālu siksūtījumu ieviešana no trešām valstīm.

(3) Šim nolūkam ierobežojumiem, ar kādiem piemēro šādu atbrīvojumu, praktisku iemeslu dēļ būtu, cik iespējams, jāsakrīt ar tiem, kas paredzēti ar Kopienas režīmu muitas nodokļiem, kas noteikts [Regulā Nr. 918/83].”

- 7 Šīs direktīvas 1. pants ir formulēts šādi:

“1. Preces nekomerciālos siksūtījumos, ko privātpersonas no trešām valstīm sūta citām privātpersonām dalībvalstīs, ievadot atbrīvo no apgrozījuma nodokļa un akcīzes nodokļa.

2. 2. panta 1. punkta nozīmē “nekomerciāli siksūtījumi” ir sūtījumi, kas reizē atbilst šādiem nosacījumiem:

- a) tie nav regulāri;
- b) tajos ir tikai tādas preces, kas paredzētas saņēmēja personīgai vai ģimenes lietošanai un kuru veids un daudzums neliecina, ka tās ievestas komerciālos nolūkos;
- c) tajos ir preces, kuru kopējā vērtība nepārsniedz EUR 45;
- d) tās sūtītājs saņēmējam ir nosūtījis bez jebkādas samaksas.”

PVN direktīva

- 8 PVN direktīvas 85. pantā, kurš ietilpst tās VII sadaļas “Summa, kurai uzliek nodokli” 4. nodaļā par preču importu, ir noteikts:

“Attiecībā uz preču importu summa, kurai uzliek nodokli, ir muitas vērtība, kas noteikta saskaņā ar spēkā esošajiem Kopienas noteikumiem.”

- 9 Šīs direktīvas 86. panta, kura arī ietilpst jau minētajā 4. nodaļā, 1. punktā ir noteikts:

“Summa, kurai uzliek nodokli, ietver šādas sastāvdaļas tiktāl, ciktāl tās vēl nav ietvertas:

- a) nodokļus, nodevas un citus maksājumus, kas aprēķināti ārpus importa dalībvalsts, kā arī tos, kuri aprēķināti importēšanas dēļ, izņemot iekasējamo PVN;

b) papildu izdevumus, piemēram, komisijas maksu, iesaiņošanas, transportēšanas un apdrošināšanas izmaksas, kas radušās līdz pirmajam galamērķim importa dalībvalsts teritorijā, kā arī papildu izdevumus, ko rada transportēšana uz citu galamērķi Kopienā, ja minētā vieta ir zināma, kad iestājas nodokļa iekasējamības gadījums.”

10 Minētās direktīvas 143. pantā, kas ietilpst tās IX sadaļas “Atbrīvojumi” 5. nodaļā “Importa atbrīvojumi”, ir noteikts, ka:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

a) preču galīgu importu, ja šādu preču piegāde, ko veic nodokļa maksātājs, jebkuros apstākļos ir atbrīvota no nodokļa dalībvalsts attiecīgajā teritorijā;

b) to preču galīgu importu, ko reglamentē [Padomes 1969. gada 28. maija] Direktīvas 69/169/EEK [par normatīvu un administratīvu aktu saskaņošanu attiecībā uz atbrīvojumiem no apgrozījuma nodokļa un akcīzes nodokļa par preču ieviešanu starptautiskos ceļojumos (OV 1969, L 133, 6. lpp.)], [83/181] un [2006/79];

[..].”

11 Atbilstoši PVN direktīvas 144. pantam, kas ietilpst tajā pašā nodaļā:

Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa ar preču importu saistītu pakalpojumu sniegšanu, ja šādu pakalpojumu vērtība ir ieskaitīta summā, kurai uzliek nodokli, saskaņā ar 86. panta 1. punkta b) apakšpunktu.”

12 PVN direktīvas 413. pantā ir noteikts:

“Šī direktīva stājas spēkā 2007. gada 1. janvārī.”

Itālijas tiesības

13 1972. gada 26. oktobra *decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto* (Itālijas Republikas prezidenta Dekrēts Nr. 633, ar ko tiek iedibināts un reglamentēts pievienotās vērtības nodoklis) (1972. gada 11. novembra *GURI* Nr. 292), pamatlietas faktu norises laikā piemērojamajā redakcijā (turpmāk tekstā – “Dekrēts Nr. 633/72”), 9. pantā ir noteikts:

“1. Starptautiski pakalpojumi vai ar starptautisku tirdzniecību saistīti pakalpojumi ir:

[..]

2) tādu preču pārvadājumi, kuras tiek eksportētas, pārvadātas tranzītā vai ievestas uz laiku, kā arī preču, kas tiek importētas, pārvadājumi, kuru maksai piemērojams nodoklis atbilstīgi 69. panta 1. punktam [..]

[..].”

14 Šī dekrēta 69. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Nodoklis saskaņā ar 16. pantā norādītajām likmēm tiek aprēķināts atbilstoši ievesto preču vērtībai, kas noteikta saskaņā ar noteikumiem muitas jomā un kam pieskaitīta atbilstošo muitas nodokļu summa, izņemot PVN, kā arī izmaksas par piegādi līdz galamērķim [Savienības] teritorijā, kas norādīts pārvadājuma dokumentā, ar kuru preces šajā teritorijā tiek ievestas. [..]”

15 Saskaņā ar 2015. gada 29. jūlija *legge Nr. 115. – Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea – Legge europea 2014* (Likums Nr. 115 par pienākumu, kas Itālijai izriet no dalības Eiropas Savienībā, izpildi – Eiropas likums 2014) (2015. gada 3. augusta *GURI* Nr. 178) 12. panta 1. punktu:

“1. [Dekrēta Nr. 633/72] 9. panta 1. punktā ar vēlākiem tā grozījumiem pēc tā 4) apakšpunkta iekļauj šādu apakšpunktu:

“4 *bis*) papildu pakalpojumi saistībā ar nekomerciāliem siksūtījumiem un nelielas vērtības sūtījumiem, kas minēti Direktīvās [2006/79] un [2009/132], ja vien atlīdzība par papildu pakalpojumiem ir iekļauta nodokļa bāzē saskaņā ar šā dekrēta 69. pantu un ja vien uz to nav attiecināts nodoklis.”

Pamatlietas fakti un prejudiciālais jautājums

16 Pēc *Guardia di Finanza* (Muitas un finanšu policija, Itālija) veiktās pārbaudes un konstatācijas protokola, kas paziņots 2008. gada 18. septembrī, *FedEx* tika izsniegti četri paziņojumi par nodokli saistībā ar tās veiktajiem ienākošajiem (*inbound*) pārvadājumu pakalpojumiem, kuru ietvaros tika pārvadāti starptautiski sūtījumi un tika nodrošināta to piegāde adresātiem Itālijas teritorijā.

17 Konkrēti paziņojumā par nodokli par 2007. finanšu gadu Nodokļu pārvalde pamatlietā konstatēja, ka PVN ir jāpalielina par EUR 1 913 970, un arī piemēroja naudas sodu EUR 5 167 719,01 apmērā par “rēķinu neizdošanu par darījumiem, kam piemērojams nodoklis,” un “mazāka nodokļa nekā maksājama deklarēšanu”.

18 Nodokļu pārvalde pamatojās uz tādu Dekrēta Nr. 633/72 9. panta 1. punkta 2) apakšpunkta, lasot kopā ar šī dekrēta 69. panta 1. punktu, interpretāciju, atbilstoši kurai PVN maksājuma muiā nepiemērojamība precēm, kuras ietilpst sīkpakās, nav šķērslis piemērot PVN maksai par šo preču pārvadājumiem un atbrīvojums no PVN par šīm pakārtotajām izmaksām ir piešķirams tikai tad, ja šīm izmaksām PVN ir ticis piemērots jau muiā.

19 *FedEx* vērsās *Commissione tributaria provinciale di Milano* (Milānas provinces Nodokļu tiesa, Itālija) ar prasību par šo paziņojumu par nodokli, it īpaši norādot, ka interpretācijai, kādu Nodokļu pārvalde piešķirusi Dekrēta Nr. 633/72 9. panta 1. punkta 2) apakšpunktam, nav absolūti nekāda pamatojuma.

20 Ar 2013. gada 27. marta spriedumu *Commissione tributaria provinciale di Milano* (Milānas provinces Nodokļu tiesa) *FedEx* celto prasību apmierināja.

21 Pa to laiku *FedEx* bija vērsusies Eiropas Komisijā ar sūdzību, lai saskaņā ar LESD 258. pantu uzsāktu procedūru sakarā ar pienākumu neizpildi pret Itālijas Republiku saistībā ar PVN piemērošanu importētu nelielas vērtības preču pārvadāšanas izmaksām, jo tā uzskatīja, ka tas neatbilst PVN direktīvas 86. panta 1. punkta b) apakšpunktam un 144. pantam.

22 Pēc procedūras sakarā ar pienākumu neizpildi uzsākšanas 2012. gada 27. septembrī Komisija 2012. gada 1. oktobrī izdeva brīdinājuma vēstuli, bet 2013. gada 21. novembrī – argumentētu atzinumu. Kad Itālijas Republika pēc šī atzinuma saņemšanas Dekrēta Nr. 633/72 9. panta 1. punktu grozīja, kā izklāstīts šī sprieduma 15. punktā, procedūra saistībā ar pienākumu neizpildi tika izbeigta.

23 *Commissione tributaria provinciale di Milano* (Milānas provinces Nodokļu tiesa) 2013. gada 27. marta spriedumu apstiprināja *Commissione tributaria regionale della Lombardia* (Lombardijas reģiona Nodokļu tiesa), un pēdējā minētā uzskatīja, ka Nodokļu pārvaldes nostāja bija “acimredzamā pretrunā” PVN direktīvas 144. pantam. Pēdējā minētā vērsās ar kasācijas sūdzību *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa, Itālija).

- 24 Kasācijas sūdzībā Nodokļu pārvalde norāda, ka Dekrēta Nr. 633/72 9. panta 1. punkta 2) apakšpunkta, lasot kopā ar šī paša dekrēta 69. panta 1. punktu, interpretācija nav pretrunā PVN direktīvas 144. pantam, jo, pirmkārt, direktīva stājas spēkā tikai 2008. gada 1. janvārī un tādēļ nav piemērojama pamatlietā un, otrkārt, šis strīds katrā ziņā neietilpst nedz šīs direktīvas 86. panta, nedz tās 144. panta piemērošanas jomā, jo pamatlietā aplūkotajām izmaksām nav aksesuāra rakstura un tās nav radušās starptautisku pārvadājumu rezultātā.
- 25 Iesniedzējtiesai ir šaubas par Dekrēta Nr. 633/72 9. panta 1. punkta 2) apakšpunkta un 69. panta atbilstību PVN direktīvas 86. panta 1. punkta b) apakšpunktam un 144. pantam.
- 26 Šādos apstākļos *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai noteikumus, kas paredzēti Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK 144. pantā un 86. panta 1. punktā (kas atbilst Padomes 1977. gada 17. maija Direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.) 14. panta 1. un 2. punktam un 11. panta B daļas 3. punktam), lasot tos kopsakarā, var interpretēt tādējādi, ka vienīgais nosacījums, lai ar PVN netiktu aplikti saistītie pakalpojumi, kuri sastāv no t.s. *inbound* jeb ienākošajiem iekšzemes pārvadājumiem – no lidostas teritorijas līdz galamērķim dalībvalsts teritorijā, un ar klauzulu “atbrīvots [no nodokļiem] galapunktā [*free-at-destination*]” –, ir tas, ka to vērtība preču ieviešanas brīdī ir jāiekļauj nodokļa bāzē neatkarīgi no to faktiskās aplikšanas ar nodokli muitā, un ka tātad ar minētajiem [Savienības] noteikumiem nav saderīga Dekrēta Nr. 633/72, tolaik spēkā esošajā redakcijā, 9. panta 1. punkta 2) apakšpunktā un 69. panta 1. punktā minēto valsts tiesību normu kopuma interpretācija *ratione temporis*, uz kuras pamata jebkurā gadījumā – un tātad arī gadījumos, kad imports netiek aplikts ar PVN – kā aplūkojamajā gadījumā, kur runa ir par dokumentiem unniecīgas vērtības precēm, – pašu preču importa brīdī ir jāievēro turpmākā prasība par to faktisku aplikšanu ar PVN (un par konkrētu nodokļa samaksu muitā); un tā tas ir, iespējams, arī ņemot vērā pārvadājuma pakalpojumu papildu raksturu attiecībā pret galvenajiem pakalpojumiem (importu) un abu darbību (pamata un palīgdarbības) pamatā esošās vienkāršošanas iemeslu?”

Par prejudiciālo jautājumu

- 27 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 144. pants, lasot kopā ar tās 86. panta 1. punkta b) apakšpunktu, ir interpretējams tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā, atbilstoši kuram, lai piemērotu atbrīvojumu no PVN pakārtotiem pakalpojumiem, tostarp pārvadājumiem, nodokļa bāzē tiek iekļauta ne tikai to vērtība, bet arī lai šiem pakalpojumiem PVN faktiski tiktu piemērots ieviešanas brīdī muitā.
- 28 Ņemot vērā faktu, ka Itālijas valdības uzskata, ka PVN direktīva pamatlietas faktu laikā nebija piemērojama, vispirms ir jānosaka šajā lietā piemērojamās tiesību normas.
- 29 Šajā ziņā no PVN direktīvas 413. panta izriet, ka tā stājas spēkā 2007. gada 1. janvārī. Attiecībā uz transponēšanas termiņu šīs direktīvas preambulas 66. apsvērumā ir noteikts, ka “pienākums [to] transponēt valstu tiesību aktos būtu jāattiecina uz tiem noteikumiem, kuri būtiski grozīti salīdzinājumā ar iepriekšējām direktīvām”, un ka “pienākums transponēt nemainītos noteikumus izriet no iepriekšējām direktīvām”.
- 30 PVN direktīvas 86. un 144. pants attiecīgi atbilst Sestās direktīvas 77/388 11. panta B daļas 3. punktam un 14. panta 1. punkta i) apakšpunktam, un tādēļ transponēšanas pienākums izriet no iepriekšējām direktīvām. Pēdējās minētās normas Sestajā direktīvā 77/388 tika iekļautas ar Padomes 1991. gada

16. decembra Direktīvu 91/680/EEK, kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK nolūkā atcelt fiskālās robežas (OV 1991, L 376, 1. lpp.), kuras 3. panta 1. punktā minēto normu transponēšanai tika noteikts termiņš līdz 1993. gada 1. janvārim.

- 31 No tā izriet, ka, tā kā šajā lietā prejudiciālais jautājums attiecas uz paziņojumu par nodokli, ko izdevusi Nodokļu pārvalde par 2007. gadu, PVN direktīva *rationae temporis* pamatlietā ir piemērojama.
- 32 Iesniedzējtiesa vaicā par to, vai Itālijas tiesiskais regulējums, pārvadāšanas izmaksu atbrīvojuma no PVN piemērošanai izvirzot nosacījumu, ka nodokļa bāzē ir jāiekļauj ne tikai to vērtība, bet arī ka tām ieviešanas brīdī muitā faktiski ir jāpiemēro PVN, ir saderīgs ar Savienības tiesībām.
- 33 Uzdotais jautājums it īpaši attiecas uz preču ar nelielu vērtību vai nekomerciāla rakstura preču sūtījumiem, kuriem, pirmkārt, saskaņā ar Regulas Nr. 918/83 27. pantu nav piemērojami ievadumtas nodokļi un, otrkārt, saskaņā ar PVN direktīvas 143. panta b) punktu ir atbrīvoti no PVN to ieviešanas brīdī muitā.
- 34 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar PVN direktīvas 143. panta b) punktu dalībvalstīm ir pienākums no PVN atbrīvot to preču galīgo importu no trešajām valstīm, uz ko attiecas Direktīvas 83/181 un 2006/79. Turklāt saskaņā ar PVN direktīvas 144. pantu dalībvalstīm ir jāatbrīvo no nodokļa ar preču importu saistītu pakalpojumu sniegšana, ja šādu pakalpojumu vērtība ir ieskaitīta nodokļa bāzē saskaņā ar šīs direktīvas 86. panta 1. punkta b) apakšpunktu.
- 35 Attiecībā uz nodokļa bāzi saistībā ar preču importu no PVN direktīvas 85. panta izriet, ka nodokļa bāze ir muitas vērtība. Šai vērtībai katrā ziņā ir jāietver šīs direktīvas 86. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētie elementi, kuru starpā kā saistītās izmaksas ir minētas pārvadāšanas izmaksas.
- 36 Taču Itālijas tiesiskajā regulējumā, kurš bija spēkā pamatlīetas faktu laikā, īpaši Dekrēta Nr. 633/72 9. pantā paredzētā pārvadāšanas izmaksu atbrīvojuma no PVN piemērošanai bija izvirzīts nosacījums, ka nodokļa bāzē ir jāiekļauj ne tikai to vērtība, bet arī ka tām ieviešanas brīdī muitā faktiski ir jāpiemēro PVN. Atbilstoši lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu teiktajam šīs prasības mērķis bija izvairīties no situācijām, kad PVN tiek uzlikts dubultā.
- 37 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka PVN mērķiem ikviens pakalpojums, kā tas izriet no PVN direktīvas 1. panta 2. punkta otrās daļas, parasti ir jāuzskata par atsevišķu un neatkarīgu pakalpojumu (šajā ziņā skat. spriedumu, 2013. gada 17. janvāris, *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 29. punkts).
- 38 Tomēr no Tiesas judikatūras arī izriet, ka noteiktos apstākļos vairāki formāli nošķirti pakalpojumi, kas var tikt sniegti atsevišķi un tādējādi ir atsevišķi apliekami ar nodokli vai no tā atbrīvojami, ir jāuzskata par vienu vienotu darījumu, ja tie nav neatkarīgi. Viens vienots pakalpojums pastāv it īpaši tad, ja divi vai vairāki elementi vai darbības, ko nodokļu maksātājs veicis, ir tik cieši saistīti, ka tie objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mākslīga (spriedums, 2015. gada 16. jūlijs, *Mapfre asistencia un Mapfre warranty*, C-584/13, EU:C:2015:488, 50. punkts).
- 39 Šajā ziņā ir jānorāda, ka PVN direktīvas 86. panta 1. punkta b) apakšpunkts nodrošina, ka papildu pakalpojums ar nodokli tiek aplikts pēc tam, kad tas ir piemērots galvenajam pakalpojumam. Tātad saskaņā ar šīs direktīvas 144. pantu, pirmkārt, galvenais no nodokļa atbrīvotais pakalpojums atbilst preču importam un, otrkārt, pakārtotie pakalpojumi ir minētās direktīvas 86. panta 1. punkta b) apakšpunktā uzskaitītie, un tie paši par sevi ir piesaistāmi galvenā pakalpojuma nodokļa režīmam ar nosacījumu, ka to vērtība ir iekļaujama nodokļa bāzē.
- 40 Līdz ar to no PVN direktīvas 86. panta 1. punkta b) apakšpunkta un 144. panta kombinācijas izriet, ka, ja pārvadājumu izmaksas tiek iekļautas no nodokļa atbrīvotā importa darījuma nodokļa bāzē, pakārtotais pakalpojums arī ir jāatbrīvo no PVN.

- 41 Izpildot prasību, ka šī pakalpojuma sniegšanai faktiski ir jāpiemēro PVN muitā, kā tas paredzēts pamatlietā aplūkotojā tiesiskajā regulējumā, PVN direktīvas 144. pantā paredzētais atbrīvojums no nodokļa kļūtu neefektīvs, jo šādas prasības rezultātā minēto atbrīvojumu no nodokļa nekad nevarētu piemērot tādu sūtījumu importam, kuros ietilpst preces ar nelielu vērtību vai bez komerciāla rakstura, taču pēdējās minētās ir atbrīvojamas no PVN saskaņā ar PVN direktīvas 143. panta b) punktu.
- 42 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru atbrīvojumu apzīmēšanai izmantoto terminu interpretācijai jābūt saskaņā ar šo atbrīvojumu pamatā esošajiem mērķiem, jānodrošina to efektivitāte, kā arī jāatbilst nodokļu neitralitātes prasībai (šajā ziņā skat. spriedumu, 2013. gada 21. marts, *PFC Clinic*, C-91/12, EU:C:2013:198, 23. punkts).
- 43 Visbeidzot Itālijas valdība uzskata, ka pamatlietā aplūkojamā atbrīvojuma no nodokļa mērķis ir izvairīties no situācijām, kad nodokli piemēro dubultā, paskaidrojot, ka gadījumā, kad pārvadāšanas maksa ir atbrīvota no PVN muitā, tai ir jāpiemēro PVN, pat ja šī maksa ir ietverta nodokļa bāzē. *FedEx* un Komisija savukārt uzskata, ka atbrīvojuma no nodokļa mērķis ir tehniska vienkāršošana un ka tādēļ šāda atbrīvojuma piemērošana nav atkarīga no tā, vai pārvadājuma maksai ir piemērots PVN muitā. Līdz ar to tās norāda, ka ar importu saistītās pārvadāšanas maksas ir atbrīvotas no PVN, pamatojoties uz PVN direktīvas 144. pantu, ja to vērtība ir ietverta nodokļa bāzē.
- 44 Tiesa jau ir atzinusi, ka nelielas vērtības preču importa gadījumā atbrīvojuma no muitas nodokļu mērķis ir muitas administratīvo procedūru vienkāršošana (šajā ziņā skat. spriedumu, 2009. gada 2. jūlijs, *Har Vaessen Douane Service*, C-7/08, EU:C:2009:417, 33. punkts).
- 45 Tā kā PVN direktīvas 144. pantā paredzētais atbrīvojums attiecas uz tādām pašām precēm, kurām piemērojams iepriekš minētais atbrīvojums, minētā judikatūra ir jāattiecina arī uz šo pantu. Līdz ar to var secināt, ka šī atbrīvojuma mērķis nav nodokļu dubultas uzlikšanas novēršana, bet gan tīri tehniska rakstura, proti, nodokļa piemērošanas vienkāršošana.
- 46 No tā izriet, ka ar galīgo ieviešanu saistītās transporta maksas ir jāatbrīvo no PVN, ciktāl to vērtība ir ietverta nodokļa bāzē, pat ja tām PVN nav piemērots ieviešanas brīdī muitā.
- 47 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz iesniedzējtiesas prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 144. pants, lasot kopā ar šīs direktīvas 86. panta 1. punkta b) apakšpunktu, ir interpretējams tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā, atbilstoši kuram, lai piemērotu atbrīvojumu no PVN pakārtotiem pakalpojumiem, tostarp pārvadājumiem, ne tikai to vērtībai ir jābūt iekļautai nodokļa bāzē, bet arī šiem pakalpojumiem PVN faktiski ir jāpiemēro ieviešanas brīdī muitā.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 48 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 144. pants, lasot kopā ar šīs direktīvas 86. panta 1. punkta b) apakšpunktu, ir interpretējams tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā, atbilstoši kuram, lai piemērotu atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa pakārtotiem pakalpojumiem, tostarp pārvadājumiem, ne tikai to vērtībai ir jābūt iekļautai nodokļa bāzē, bet arī šiem pakalpojumiem pievienotās vērtības nodoklis faktiski ir jāpiemēro ieviešanas brīdī muitā.

[Paraksti]