



# Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2017. gada 29. jūnijā \*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — 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 lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu 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.Č.”**

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. Šarpstone [*E. Sharpston*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— Latvijas valdības vārdā – I. Kalniņš, kā arī D. Pelše un A. Bogdanova, pārstāvji,

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

ņemot vērā pēc ģenerālvokātes uzklauššanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

\* Tiesvedības valoda – latviešu.

## 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.) 146. panta 1. punkta e) apakšpunktu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp IK “L.Č.” 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 nepieļautu nekādu iespējamu krāpšanu, izvairīšanos un ļaunprātīgu izmantošanu.”

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

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

- a) tādu preču piegādes, kuras pārdevējs vai cita persona viņa vārdā nosūta 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” uzņēmās nodrošināt preču, kurām piemērojama tranzīta procedūra, pārvadājumu no Rīgas ostas (Latvija) līdz Baltkrievijai.
- 6 Atbilstoši citam līgumam “Atek” uzdeva “L.Č.” veikt šī preču pārvadājuma faktisko izpildi.
- 7 Minētais pārvadājums tika veikts ar “Atek” piederošiem transportlīdzekļiem, kas bija iznomāti “L.Č.”, un attiecībā pret šo preču nosūtītājiem “Atek” darbojās kā pārvadātājs. Savukārt “L.Č.” nodrošināja transporta vadīšanu, šo transportlīdzekļu remontu un uzpildi ar degvielu, kā arī muitas dokumentu noformēšanu robežpārejas punktos, preču apsargāšanu, to nodošanu saņēmējam un nepieciešamos iekraušanas un izkraušanas darbus.
- 8 “L.Č.”, uzskatot, ka tā sniegtie pakalpojumi ir saistīti ar tranzītu, piemēroja tiem PVN 0 % likmi.
- 9 Attiecībā uz “L.Č.” tika veikts nodokļu audits par laiku no 2008. gada janvāra līdz 2010. gada decembrim. Pēc šī audīta 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.Č.” 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 pārvadātās preču kravas nosūtītāju vai saņēmēju, šos pakalpojumus nevar pielīdzināt ekspeditora vai transporta ekspedīcijas pakalpojumiem un, otrkārt, tā kā “L.Č.” nav Latvijas tiesībās prasītās licences, nevar uzskatīt, ka tam ir pārvadātāja statuss, un līdz ar to tam nebija tiesību veikt kravu pārvadājumus.
- 11 “L.Č.” pārsūdzēja šo lēmumu Administratīvajā 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.Č.”, 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.Č.” nebija attiecīgas licences, nevar arī uzskatīt, ka tam ir pārvadātāja statuss. Līdz ar to, minētās tiesas ieskatā, “L.Č.” sniegtajiem pakalpojumiem nevarēja tikt piemērota PVN 0% likme.
- 13 “L.Č.” par minēto spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību Augstākajā tiesā (Latvija), par daļu, kurā 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.Č.” sniegtie pakalpojumi bija saistīti ar tādām precēm, kuras tika vestas tranzītā cauri Latvijai, tas, ka šie pakalpojumi tika sniegti nevis tieši šo preču saņēmējam vai nosūtītājam, ar kuriem “L.Č.” nebija tiesisku attiecību, bet to darījumu partnerim Latvijā, proti, “Atek”, ietekmē šajā tiesību normā, kurā ir prasīta tieša saikne starp pakalpojumu sniegšanu un attiecīgo preču eksportu vai importu, paredzētā atbrīvojuma piemērošanu.
- 15 Šādos apstākļos Augstākā tiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “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 savstarpējas darījuma 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 darījumiem kā pamatlietā aplūkots, 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 šī 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, savstarpējas 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 darījumiem ārpus Eiropas Savienības. Starptautiskajā tirdzniecībā šāda atbrīvojuma mērķis ir nodrošināt atbilstību principam par attiecīgo preču vai pakalpojumu aplikšanu ar nodokļiem to galamērķa valstī. Tādējādi visiem eksporta darījumiem, kā arī visiem šādiem darījumiem pielīdzināmiem darījumiem ir jābūt atbrīvotiem no PVN, lai nodrošinātu, ka attiecīgais darījums 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 nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu 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).
- 19 Direktīvas 2006/112 146. panta 1. punkta e) apakšpunktā ietvertais atbrīvojums no nodokļa papildina šī paša 146. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, un tā mērķis, tāpat kā šī pēdējā minētā atbrīvojuma mērķis, ir nodrošināt attiecīgo pakalpojumu sniegšanas aplikšanu ar nodokli to galamērķa vietā, proti, vietā, kur eksportētās preces tiks patērētas.
- 20 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.
- 21 Šīs tiesību normas plaša interpretācija, kas ietvertu pakalpojumus, kuri netiek sniegti tieši šādu preču eksportētājam, importētājam vai saņēmējam, varētu dalībvalstīm un attiecīgajiem saimnieciskās darbības subjektiem radīt ierobežojumus, kas nebūtu savienojami ar Direktīvas 2006/112 131. pantā paredzēto pareizu un godīgu atbrīvojumu piemērošanu.
- 22 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 īstenojis 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).
- 23 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 eksportētājam, importētājam vai saņēmējam.
- 24 Šajā gadījumā “L.Č.” sniegtie pakalpojumi nenoliedzami ir nepieciešami pamatlietā aplūkotā eksporta darījuma faktiskai veikšanai. Tomēr šie pakalpojumi ir sniegti nevis tieši šo preču saņēmējam vai eksportētājam, bet gan to darījumu partnerim, proti, “Atek”.
- 25 Turklāt, kā izriet no iesniedzējtiesas lēmuma, minētie pakalpojumi tika sniegti, izmantojot transportlīdzekļus, kas pieder “Atek”, kurš darbojās kā pārvadātājs attiecībā pret minēto preču nosūtītājiem.
- 26 Līdz ar to “L.Č.” 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 tiesāšanās izdevumiem

- 28 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 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

Arabadjiev

Fernlund

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

Sekretārs

A. Calot Escobar

Pirmās palātas priekšsēdētājs

R. Silva de Lapuerta