TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. birželio 29 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Direktyva 2006/112/EB — Pridėtinės vertės mokestis (PVM) — 146 straipsnio 1 dalies e punktas — Eksporto neapmokestinimas — Tiesiogiai su prekių eksportu ar importu susijusių paslaugų teikimas — Sąvoka“

Byloje C-288/16

dėl *Augstākā tiesa* (Aukščiausiasis Teismas, Latvija) 2016 m. gegužės 17 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. gegužės 23 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

„L.Č.“ IK

prieš

Valsts ieņēmumu dienests

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkė R. Silva de Lapuerta (pranešėja), teisėjai E. Regan, J. C. Bonichot, A. Arabadjiev ir C. G. Fernlund,

generalinė advokatė E. Sharpston,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— Latvijos vyriausybės, atstovaujamos I. Kalniņš, D. Pelše ir A. Bogdanova,

— Europos Komisijos, atstovaujamos M. Owsiany-Hornung ir M. E. Kalniņš,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

* Proceso kalba: latvių.

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 146 straipsnio 1 dalies e punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant „L.Č.“ IK ir *Valsts ieņēmumu dienests* (mokesčių administratorius, Latvija) ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM) taikymo krovinių vežimo sandoriams, vykdytiems 2008–2010 metais.

Teisinis pagrindas

3 Direktyvos 2006/112 131 straipsnyje numatyta:

„2–9 skyriuose numatytais atvejais neapmokestinimas PVM taikomas nepažeidžiant kitų Bendrijos nuostatų ir tokiomis sąlygomis, kurias valstybės narės nustato siekdamos užtikrinti tinkamą ir sąžiningą neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymą bei užkirsti kelią galimiems mokesčių sukčiavimo, vengimo juos mokėti ar piktnaudžiavimo atvejams.“

4 Šios direktyvos IX antraštinės dalies 6 skyriaus „Eksporto neapmokestinimas PVM“ 146 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

a) prekių tiekimas, kai jas pardavėjas išsiuntė ar išgabeno į paskirties vietą už Bendrijos ribų arba tai atlikta jo vardu;

<...>

e) paslaugų teikimas, įskaitant transporto paslaugas ir pagalbinius sandorius, bet išskyrus neapmokestinamas pagal 132 ir 135 straipsnius paslaugas, kai šios paslaugos yra tiesiogiai susijusios su prekių, kurioms taikomi 61 straipsnis ir 157 straipsnio 1 dalies a punktas, eksportu ar importu.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

5 Pagal sutartis, sudarytas su keliais vežėjais, SIA „Atek“ įsipareigojo užtikrinti krovinių vežimą taikant tranzito procedūrą iš Rygos (Latvija) uosto į Baltarusiją.

6 Pagal kitą sutartį „Atek“ paskyrė įmonę „L.Č.“ faktiškai vykdyti šį krovinių vežimą.

7 Minėtas vežimas buvo vykdomas naudojant „Atek“ transporto priemones, kurios buvo išnuomotos „L.Č.“, laikant, kad šių krovinių siuntėjo atžvilgiu „Atek“ veikė kaip vežėja. Savo ruožtu „L.Č.“ atsakė už transporto priemonės vairavimą, taisymą, pripildymą kuru, muitinės dokumentų užpildymą ir pateikimą pasienio punktuose, krovinių apsaugą, pristatymą gavėjui ir būtinus darbus kroviniams pakrauti ir iškrauti.

8 Manydama, kad suteiktos paslaugos buvo susijusios su tranzitu, „L.Č.“ joms pritaikė 0 % pridėtinės vertės mokesčio tarifą.

9 „L.Č.“ buvo atliktas mokestinis patikrinimas už 2008 m. sausio mėn.–2010 m. gruodžio mėn. laikotarpį. Po šio patikrinimo mokesčių administratorius apskaičiavo papildomą PVM sumą, mokėtiną į valstybės biudžetą ir nustatė baudą ir delspinigius.

10 2011 m. rugsėjo 21 d. sprendimu mokesčių administratorius patvirtino šį apskaičiavimą, remdamasis tuo, kad „L.Č.“ neturėjo teisės taikyti 0 % PVM tarifo paslaugoms, kurias ji teikė pagal sutartį, sudarytą su „Atek“, nes, viena vertus, nesant teisinio ryšio su vežamo krovinio siuntėju arba gavėju, šios paslaugos negalėjo būti prilygintos nei siuntėjo paslaugoms, nei transporto paslaugų rangovo paslaugoms ir, kita vertus, neturėdama licencijos, reikalaujamos pagal Latvijos teisę, „L.Č.“ negalėjo būti laikoma vežėja ir todėl ji nebuvo įgaliota vykdyti krovinių vežimo.

11 „L.Č.“ apskundė šį sprendimą *Administratīvā rajona tiesa* (Apylinkės administracinis teismas, Latvija), o šis 2012 m. gruodžio 11 d. sprendimu skundą atmetė.

12 Pastarasis sprendimas buvo apskųstas *Administratīvā apgabaltiesa* (Administracinis apygardos teismas, Latvija) ir šis teismas 2014 m. gegužės 29 d. sprendimu patenkino dalį apeliacinio skundo, o likusią dalį atmetė. Konkrečiai kalbant, šis teismas nusprendė, kad, nesant vežamo krovinio siuntėjo arba gavėjo ir „L.Č“ teisinio ryšio, jos teikiamos paslaugos negalėjo būti prilygintos siuntėjo arba transporto paslaugų rangovo paslaugoms, tačiau buvo vairuotojo paslaugų teikimas, kurį užtikrino naudojimasis „Atek“ kaip tarptautinio vežimo licencijos turėtojai nuosavybės teise priklausančia transporto priemone, ir kad neturėdama tokios licencijos „L.Č.“ negalėjo toliau būti laikoma vežėja. Todėl, pasak šio teismo, „L.Č.“ teikiamoms paslaugoms negalėjo būti taikomas 0 % PVM tarifas.

13 „L.Č.“ dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundą *Augstākā tiesa* (Aukščiausiasis Teismas, Latvija) dėl tų dalių, dėl kurių *Administratīvā apgabaltiesa* (Administracinis apygardos teismas) atmetė jos ieškinį.

14 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad kyla abejonių aiškinant Direktyvos 2006/112 146 straipsnio 1 dalies e punktą. Pirmiausia minėtas teismas abejoja, ar, nepaisant to, kad „L.Č.“ suteiktos paslaugos buvo susijusios su kroviniais, kuriuos ji vežė tranzitu per Latviją, aplinkybė, jog šios paslaugos buvo suteiktos ne tiesiogiai krovinio siuntėjui arba gavėjui, su kuriais „L.Č.“ neturėjo teisinio santykio, o tik vieno iš šių asmenų verslo partneriui Latvijoje, t. y. „Atek“, turi poveikį PVM neapmokestinimo, numatyto šioje nuostatoje, kuri reikalauja tiesioginio ryšio tarp paslaugų teikimo ir susijusių prekių eksporto arba importo, taikymui.

15 Šiomis aplinkybėmis *Augstākā tiesa* (Aukščiausiasis Teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [direktyvos 2006/112] 146 straipsnio 1 dalies e punktą reikia aiškinti taip, kad pagal jį neapmokestinama vien tuo atveju, kai egzistuoja tiesioginis teisinis ryšys, t. y. abipusiai sutartiniai santykiai tarp paslaugų teikėjo ir krovinių siuntėjo arba gavėjo?

2. Kokius kriterijus turi atitikti minėtoje teisės nuostatoje nurodytas tiesioginis ryšys, kad paslaugos, susijusios su krovinių importu arba eksportu, būtų neapmokestinamos?“

Dėl prejudicinių klausimų

16 Klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar Direktyvos 2006/112 146 straipsnio 1 dalies e punktą reikia aiškinti taip, kad šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas PVM taikomas tokiam sandoriui, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, t. y. prekių vežimo paslaugų teikimui į trečiąją šalį, kai šios paslaugos nėra suteikiamos tiesiogiai šių prekių siuntėjui arba gavėjui.

17 Konkrečiai šis teismas nori išsiaiškinti, ar tokio neapmokestinimo, kai reikalaujama, kad nagrinėjamų paslaugų teikimas būtų „tiesiogiai susijęs“ su prekių eksportu arba importu, kuriuos numato minėta nuostata, taikymui būtinas tiesioginis teisinis ryšys, pavyzdžiui, abipusiai sutartiniai santykiai tarp paslaugų teikėjo ir nagrinėjamų prekių siuntėjo arba gavėjo.

18 Šiuo klausimu reikia priminti, kad Direktyvos 2006/112 146 straipsnis susijęs su eksporto sandorių už Europos Sąjungos ribų neapmokestinimu PVM. Iš tiesų, tarptautinės prekybos atveju tokiu neapmokestinimu siekiama laikytis principo, pagal kurį atitinkamos prekės ir paslaugos apmokestinamos jų paskirties vietoje. Bet koks eksportas ar jam prilyginamas sandoris turi būti neapmokestinamas PVM, kad būtų užtikrinta, jog nagrinėjamas sandoris bus apmokestinamas tik atitinkamų prekių vartojimo vietoje (žr. dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1) 15 straipsnio 2007 m. spalio 18 d. Sprendimo *Navicon*, C-97/06, EU:C:2007:609, 29 punktą ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Feltgen ir Bacino Charter Company*, C-116/10, EU:C:2010:824, 16 punktą).

19 Direktyvos 2006/112 146 straipsnio 1 dalies e punkte nurodytu neapmokestinimu PVM papildomas to paties 146 straipsnio 1 dalies a punkte numatytas neapmokestinimo atvejis ir siekiama, kaip ir a punkte numatytu neapmokestinimu, užtikrinti nagrinėjamų paslaugų teikimo apmokestinimą jų paskirties vietoje, t. y. ten, kur eksportuotos prekės yra suvartojamos.

20 Dėl to minėto 146 straipsnio 1 dalies e punkte konkrečiai numatyta, kad vežimo paslaugos, tiesiogiai susijusios su prekių eksportu už Sąjungos ribų, yra neapmokestinamos PVM.

21 Platus šios nuostatos aiškinimas, nurodantis paslaugas, kurios nėra teikiamos tiesiogiai tokių prekių eksportuotojui, importuotojui arba gavėjui, gali nustatyti valstybėms narėms ir atitinkamiems ūkio subjektams apribojimų, kurie būtų nesuderinami su tinkamu ir sąžiningu neapmokestinimo PVM taikymu, numatytu Direktyvos 2006/112 131 straipsnyje.

22 Be to, remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, neapmokestinimo PVM atvejai turi būti aiškinami siaurai, nes jie yra bendrojo principo, nurodančio, jog kiekvienas apmokestinamojo asmens prekių tiekimas ar paslaugų teikimas už atlygį yra apmokestinamas PVM, išimtis (žr. visų pirma 1990 m. birželio 26 d. Sprendimo *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, 19 punktą; 2004 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Cimber Air*, C-382/02, EU:C:2004:534, 25 punktą; 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Elmeka*, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 15 ir 20 punktus ir 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *A*, C-33/11, EU:C:2012:482, 49 punktą).

23 Todėl iš Direktyvos 2006/112 146 straipsnio 1 dalies e punkto formuluotės ir tikslo matyti, kad ši nuostata turi būti aiškinama taip, jog tiesioginio ryšio egzistavimas reiškia ne tik tai, kad nagrinėjamų paslaugų teikimas pagal jų objektą prisideda prie veiksmingos eksporto ar importo sandorio realizacijos, bet taip pat tai, kad šios paslaugos, numatytos minėtoje nuostatoje, yra teikiamos tiesiogiai prekių eksportuotojui, importuotojui ar gavėjui, priklausomai nuo konkretaus atvejo.

24 Šiuo atveju „L.Č.“ suteiktos paslaugos neabejotinai yra būtinos veiksmingo pagrindinėje byloje nagrinėjamo eksporto sandoriui įvykdyti. Tačiau šios paslaugos suteikiamos ne tiesiogiai prekių gavėjui ar siuntėjui, o vieno iš šių asmenų verslo partneriui, t. y. „Atek“.

25 Be to, kaip matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, minėtos paslaugos buvo suteiktos naudojant „Atek“, kuri buvo laikoma minėtų krovinių vežėja, transporto priemones.

26 Todėl „L.Č.“ suteiktos paslaugos nepatenka į neapmokestinimo PVM taikymo sritį, numatytą Direktyvos 2006/112 146 straipsnio 1 dalies e punkte.

27 Šiomis aplinkybėmis į patektus klausimus reikia atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 146 straipsnio 1 dalies e punktą reikia aiškinti taip, kad šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas PVM yra netaikomas paslaugų teikimui, kaip antai nagrinėjamam pagrindinėje byloje, susijusiam su prekių vežimo paslaugomis į trečiąją šalį, kai šios paslaugos nebuvo suteiktos tiesiogiai šių prekių siuntėjui arba gavėjui.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

28 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 146 straipsnio 1 dalies e punktą reikia aiškinti taip, kad šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu netaikomas tokiam paslaugų teikimui, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, susijusiam su prekių vežimu į trečiąją šalį, kai šios paslaugos nebuvo suteiktos tiesiogiai šių prekių siuntėjui arba gavėjui.

Parašai.