

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2017. gada 4. maijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīva 2006/112/EK – 148. panta d) punkts – Atbrīvojums no nodokļa – Pakalpojumu sniegšana, lai apmierinātu jēras kuģu un to kravu tiešās vajadzības – Iekraušana kuģā un izkraušana no tā, ko apakšuzņēmums veicis starpnieka veidā

Lieta C-33/16

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa, Somija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2016. gada 15. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 20. janvārī, tiesvedībā, ko uzsākusī

A Oy,

piedaloties:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö.

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: J. Malenovskis [*J. Malenovský*] (referents), kas pilda astotās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši M. Safjans [*M. Safjan*] un D. Švābi [*D. Šváby*],

ģenerālvokāts ģ. Bots [*Y. Bot*],

sekretārs I. Illēši [*I. Illéssy*], administrators,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2016. gada 20. oktobra tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- A Oy vērā – R. Nyrhinen un M. Pokkinen,
- Somijas valdības vērā – H. Leppo, pārstāve,
- Grieķijas valdības vērā – E. Tsaousi un K. Nasopoulou, pārstāves,
- Nīderlandes valdības vērā – M. Bulterman un M. de Ree, pārstāves,
- Polijas valdības vērā – A. Kramarczyk-Szaładzińska un B. Majczyna, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vērā – M. Owsiany-Hornung un P. Aalto, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2016. gada 7. decembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu 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.) 148. panta d) punktu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību, ko uzsāka A Oy par tādā Keskusverolautakunta (Centrālā nodokļu pārraide, Somija) nodokļu nolikuma pamatotību, kurā šā pārdotā minētā uzskatīja, ka par iekraušanas kuģu un izkraušanas no tās pakalpojumiem, kurus sniedz apakšuzņēmums, kas par tiem rīcinu izsniedz nevis tieši rēderim, bet līgumslēdzējam uzņēmumam, nevar saņemt Direktīvas 2006/112 148. panta d) punktā paredzēto atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa (PVN).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Padomes 1977. gada 17. maija Direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK (OV 1991, L 376, 1. lpp.), (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”) 15. pantā bija noteikts:

“Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai aunsprātņu izmantošanu:

1. tādā preču piegādēs, kuras pārvadājs vai cita persona viņa vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus Kopienas;

[..]

5. Šā panta 4. punkta a) un b) apakšpunktā minēto jāras kuģu piegādi, pārvietošanu, remontu, tehnisko apkopi, fraktēšanu un ūri, kā arī šajos kuģos iebūvētā vai lietotā aprīkojuma, ieskaitot zvejas aprīkojumu, piegādi, ūri, remontu un tehnisko apkopi;

[..]

8. Pakalpojumu sniegšanu, izņemot 5. punktā norādītos pakalpojumus, lai apmierinātu minētajā punktā norādīto jāras kuģu vai to kravu tiešās vajadzības;

[..].”

4 Sestā direktīva ir atcelta un aizstāta ar Direktīvu 2006/112, kura stājusies spēkā 2007. gada 1. janvārī.

5 Direktīvas 2006/112 28. pantā ir paredzēts:

“Ja nodokļa maksātājs, kas darbojas savā vārdā, bet kādas citas personas intereses, ir iesaistīts pakalpojumu sniegšanā, uzskata, ka tas pats saņemmis un sniedzis šos pakalpojumus.”

6 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 131. pantu:

"[IX sada?as] 2. l?dz 9. noda?? paredz?tos atbr?vojumus, neskarot citus Kopienas noteikumus, piem?ro saska?? ar noteikumiem, ko dal?bvalstis pie?em, lai nodrošin?tu pareizu un god?gu šo atbr?vojumu piem?rošanu un lai nepie?autu nek?du iesp?jamu kr?pšanu, izvair?šanos un ?aunpr?t?gu izmantošanu."

7 Š?s direkt?vas IX sada?as 7. noda?as nosaukums ir "Atbr?vojumi starptautiskajai transport?šanai". Taj? ietilpst min?t?s direkt?vas 148. pants, kur? ir teikts:

"Dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a š?dus dar?jumus:

a) pre?u pieg?di, lai apg?d?tu ku?us, ko izmanto ku?ošanai atkl?t? j?r? un kas p?rvad? pasažierus par atl?dz?bu, un ku?us, kurus izmanto komercdarb?bai, r?pnieciskai darb?bai vai zvejniec?bai, vai ar? gl?bšanas vai pal?dz?bas darbiem uz j?ras vai kurus izmanto piekrastes zvejai, piekrastes zvejai izmantotu ku?u gad?jum?, iz?emot ku?u apg?di;

[..]

c) š? panta a) punkt? min?to ku?u pieg?di, p?rb?vi, remontu, tehnisko apkopi, frakt?šanu un ?ri, k? ar? min?tajos ku?os ieb?v?t? vai lietot? apr?kojuma, tostarp zvejas apr?kojuma, pieg?di, nomu/?ri, remontu un tehnisko apkopi;

d) pakalpojumu sniegšanu, iz?emot c) punkt? nor?d?tos pakalpojumus, lai apmierin?tu a) punkt? min?to ku?u vai to kravu tieš?s vajadz?bas.

[..]"

Somijas ties?bas

8 1993. gada 30. decembra *Arvonlisäverolaki* 1501/1993 (Likums 1501/1993 par pievienot?s v?rt?bas nodokli), redakcij?, kas bija piem?rojama pamatlietas faktu norises laik? (turpm?k tekst? – "AVL"), 71. panta 3. punkt? ir paredz?ts:

"Ar nodokli nav apliekami š?di p?rdevumi:

[..]

3) pakalpojumu p?rdošana uz ku?a vai lidapar?t?, kas piedal?s starptautiskaj? satiksm?, person?m to p?rvietošan?s uz ?rvalst?m laik?, k? ar? pakalpojumu p?rdošana š?da ku?a vai t? kravu tiešaj?m vajadz?b?m."

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

9 A ir B Oy meitasuz??mums. Tas darbojas div?s ost?s, kur?s tas sniedz iekraušanas un izkraušanas, noliktavas, j?ras a?ent?ras un nos?t?šanas pakalpojumus.

10 K? vieni no A sniegto pakalpojumu kl?sta ir iekraušanas ku?os, ko izmanto ku?ošanai atkl?t? j?r? un kas nodrošina tirdzniec?bas dar?jumu veikšanu, un izkraušanas no tiem pakalpojumi. Praks? iekraušanas un izkraušanas pakalpojumus sniedz apakšuz??mums, kas izsniedz r??inus A, kurš savuk?rt izsniedz r??inus pas?t?t?jam, kas attiec?gi var b?t B, persona, kurai ir ties?bas r?koties ar prec?m, nos?t?t?js, tranz?ta uz??mums vai r?deris. Apakšuz??mumam tiek nodota s?ka inform?cija par attiec?go ku?i un kravu, un t? tiek nor?d?ta gan no min?t? uz??muma sa?emtaj? r??in?, gan A izsniegtaj? r??in?.

11 A iesniedza pieteikumu sniegt nodok?u nol?mumu Centr?lajai nodok?u p?rvaldei, lai

noskaidrotu, vai, piemērojot AVL 71. panta 3. punktu, apakšuzņēmuma sniegtie iekraušanas kuģu un izkraušanas no tās pakalpojumi klientiem varēja tikt atbrīvoti no PVN.

12 Ar 2014. gada 1. oktobra Izmumu Centrālā nodokļu pārvalde norādīja A, ka iekraušanas kuģu un izkraušanas no tās pakalpojumi nav uzskatāmi par no PVN atbrīvotiem pakalpojumiem AVL 71. panta 3. punkta, ar ko ir transponēti Direktīvas 2006/112 148. panta a), c) un d) punkts, izpratnē, jo pakalpojumu sniegšana kuģiem, kas nodarbojas ar starptautiskajiem pārvadājumiem, vai to kravām var tikt atbrīvota no PVN tikai tad, ja tie tiek sniegti pārdot šo pakalpojumu tirdzniecības stadijā. Tātad pieteikumā norādītajā gadījumā pārvadāšanu un izkraušanas pakalpojumi tika sniegti agrākā stadijā.

13 A šo Izmumu pārskaidroja *Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa, Somija), pamatojot, ka šajā Izmumā ir pārkāpts Direktīvas 2006/112 148. panta d) punkts, jo šā norma esot jāinterpretē tādējādi, ka tādus pakalpojumu sniegšana, kas pēc sava rakstura ir saistīti ar tiešām kuģu un to kravu vajadzībām, kādi ir kravu iekraušanas un izkraušanas pakalpojumi, ir jāatbrīvo no PVN neatkarīgi no personas, kas šos pakalpojumus pārdod vai pārk.

14 Savai aizstāvbai Somijas nodokļu administrācija pamatojās tostarp uz Tiesas 2006. gada 14. septembra spriedumu *Elmeka* (no C-181/04 līdz C-183/04, EU:C:2006:563), norādot, ka minētajā normā paredzētais atbrīvojums no PVN attiecas tikai uz pārdot minēto pakalpojumu tirdzniecības stadiju.

15 Tomēr iesniedzējtiesa uzskata, ka no minētā sprieduma neizriet atbilde uz jautājumu, vai tad, kad no attiecīgā pakalpojuma rakstura ir secināms, ka tas ir saistīts ar atklātā jūrā kuģošanu kuģu un to kravu tiešajām vajadzībām, atbrīvojuma no PVN piemērošanai tomēr ir nepieciešams, lai par šo pakalpojumu rēķins tiktu izsniegts tieši rēderim.

16 Šādos apstākļos *Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai Direktīvas 2006/112 148. panta d) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka iekraušana kuģu un izkraušana no tās ir pakalpojumi šīs tiesību normas izpratnē, kas tā paša panta a) punkta izpratnē ir paredzēti jūrās kuģu kravas tiešajām vajadzībām?

2) Vai Direktīvas 2006/112 148. panta d) punkts, ņemot vērā [2006. gada 14. septembra] sprieduma [*Elmeka*, no C-181/04 līdz C-183/04, EU:C:2006:563] 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 Direktīvas 2006/112 148. panta d) punkts, ņemot vērā [minētā sprieduma] 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 kravas pāšņiekam, piemēram, preces eksportētājam vai importētājam?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

17 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 148. panta d)

punkts ir interpretējams tādējādi, ka kravas iekraušanas kuģu vai izkraušanas no tās pakalpojumi ir pakalpojumi, kas sniegti šīs direktīvas 148. panta a) punktā minēto kuģu kravas tiešajam vajadzībam.

18 Vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar Direktīvas 2006/112 148. panta d) punktu no PVN ir atbrīvota pakalpojumu sniegšana, izņemot c) punktā norādītos pakalpojumus, lai apmierinātu a) punktā minēto kuģu vai to kravu tiešās vajadzības.

19 Tādējādi no 148. panta d) punkta teksta izriet, ka, lai pakalpojums varētu tikt uzskatīts par kļu no šiem "citiem pakalpojumiem, kas nav minēti c) punktā", ir nepieciešams, lai, pirmkārt, tas būtu sniegts kuģa un tās kravas tiešam vajadzībam un, otrkārt, lai šis kuģis būtu kļu no šīs direktīvas 148. panta c) punktā minētajiem kuģiem.

20 Attiecībā uz otro nosacījumu iesniedzējtiesa, šīet, uzskata, ka pamatlietā tas ir izpildīts, tāu tai par to vēl ir jāpārlicinās.

21 Attiecībā uz pirmo nosacījumu ir jānorāda, ka Direktīvas 2006/112 148. panta d) punktā nav precizēts, kā ir saprotams jēdziens "kuģu vai to kravu tiešās vajadzības". Šādos apstākļos minētais jēdziens ir jāinterpretē, ņemot vērā 148. panta d) punkta kontekstu.

22 Šajā ziņā ir jānorāda, ka Direktīvas 2006/112 148. panta c) punktā, uz kuru ir skaidra atsauce šīs direktīvas 148. panta d) punktā, gluži kā pārdēvē minētajā ir paredzēts no nodokļa atbrīvot ar starptautiskiem jūras pārvadājumiem saistītus pakalpojumus un šo pakalpojumu precizēšanai ir norādīts uz tiem pašiem kuģiem, proti, šā paša panta a) punktā minētajiem kuģiem. Tā kā šīs abas normas ir tik līdzīgas un savstarpēji papildinošas, jēdziens "kuģu vai to kravu tiešās vajadzības" ir jāinterpretē, ņemot vērā minētās direktīvas 148. panta c) punkta struktūru.

23 Tātad ir jānorāda, ka atbilstoši Direktīvas 2006/112 148. panta c) punktam no nodokļa ir atbrīvota tostarp noma, remonts un tehniskā apkope, ciktāl tie ir saistīti ar šā panta a) punktā paredzēto kuģa izmantošanu. Būtībā minētajā 148. panta c) punktā ir izvirzīta prasība par saikni starp sniegto pakalpojumu un attiecīgā kuģa izmantošanu (šajā ziņā skat. spriedumu, 1985. gada 4. jūlijā, *Berkholz*, 168/84, EU:C:1985:299, 21. punkts).

24 Kravas iekraušanas un izkraušanas pakalpojumi šai prasībai atbilst. Proti, kravas pārvadāšana ir parasts atklātā jūrā kuģojošu kuģu izmantošanas veids. Lai krava varētu tikt pārvadāta un kuģis tādējādi izmantots, šā krava minētajā kuģī ir jāiekrauj nosūtīšanas ostā un pēc tam jāizkrauj galamērķa ostā.

25 Tādēļ šādi pakalpojumi ir paredzēti Direktīvas 2006/112 148. panta a) punktā minēto kuģa kravas tiešam vajadzībam un, tā kā tie ir obligāti nepieciešami kuģa, kas pārvadā minēto kravu, izmantošanai, tie ir paredzēti arī šā kuģa tiešajam vajadzībam.

26 Šādos apstākļos uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 148. panta d) punkts ir interpretējams tādējādi, ka kravas iekraušanas kuģu vai izkraušanas no tās pakalpojumi ir pakalpojumi, kas sniegti šīs direktīvas 148. panta a) punktā minēto kuģu kravas tiešam vajadzībam.

Par otro un trešo jautājumu

27 Ar savu otro un trešo jautājumu, kas ir jāaplūko kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 148. panta d) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka no nodokļa ir atbrīvotajiem tikai tie iekraušanas vai izkraušanas šīs direktīvas 148. panta a) punktā minēto kuģu?

pakalpojumi, kas veikti šo pakalpojumu tirdzniecības pētījuma stadijā, vai arī, ka nodoklis nav jāpiemēro arī agrākas stadijas sniegtiem pakalpojumiem, ja šādu pakalpojumu ir sniedzis tirgus dalībnieka apakšuzņēmējs, kurš pēc tam par to izsniedz rēķinu ekspeditoram vai pārvadājumu uzņēmumam. Iesniedzējtiesa arī vaicā, vai minētais 148. panta d) punkts ir interpretējams tādējādi, ka no nodokļa ir atbrīvoti arī kravas iekraušanas un izkraušanas pakalpojumi, kuri sniegti kravas pašniekam, kā, piemēram, importētājam vai eksportētājam.

28 Pirmkārt, ir jānorāda, ka Direktīvas 2006/112 148. panta d) punkts saistīts ar tajā minētajiem pakalpojumiem nav atsaucies uz konkrētu to tirdzniecības stadiju, nedz arī minēta persona, kurai par tiem būtu jāmaksā. Līdz ar to no šīs normas teksta vien nevar secināt, ka no tajā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa būtu izslēgti pakalpojumi, kuri nav sniegti pētījuma tirdzniecības stadijā, vai pakalpojumi, par kuriem rēķins izsniegts starpniekam.

29 Šādos apstākļos ir jāpārbauda, vai šāda izslēgšana var izrietēt no Direktīvas 2006/112 148. panta d) punkta konteksta.

30 Šajā ziņā saskaņā ar Direktīvas 2006/112 131. pantu, kurā identiski ir pārņemts Sestās direktīvas 15. panta teksts, Direktīvas 2006/112 148. panta d) punkts paredz to atbrīvojumu dalībvalstīm ir jāvar īstenot veidā, kas šo atbrīvojumu ļauj piemērot pareizi un godīgi, novēršot nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai āunprātīgu izmantošanu.

31 Šajā kontekstā Tiesa 2006. gada 14. septembra sprieduma *Elmeka* (no C-181/04 līdz C-183/04, EU:C:2006:563) 24. punktā, uz ko atsaukusies iesniedzējtiesa, ir norādījusi, ka Sestās direktīvas 15. panta 8. punkts paredz tāis atbrīvojums, kura teksts identiski ir pārņemts Direktīvas 2006/112 148. panta d) punktā, attiecas vienīgi uz attiecīgā pakalpojuma tirdzniecības pētījuma stadiju.

32 Tomēr ir jāatgādina, ka apvienotajā lietā, kurā tika pasludināts 2006. gada 14. septembra spriedums *Elmeka* (no C-181/04 līdz C-183/04, EU:C:2006:563), tika aplūkoti degvielas pārvadāšanas pakalpojumi, kuri tika veikti uz pasūtītāja rēķina, kurš šo degvielu pēc tam pārdeva rēķinā. Tādējādi faktiski bija jāsteno vairāki darījumi, pirms panākt šo pakalpojumu izmantošanu Sestās direktīvas 15. panta 8. punkts paredz tajā vajadzībām, jo šāda izmantošana konkretizējas tikai tad, kad degviela ir piegādāta kuģu izmantošanai, kuri to izlieto. Līdz ar to Tiesa minētajā spriedumā konstatēja, ka, lai paredzētu atbrīvojumu no nodokļa attiecinātu uz agrāko šo pakalpojuma tirdzniecības stadiju, būtu jāievieš kontroles un uzraudzības mehānismi, lai pārlielinātu par šo ar nodokļa atbrīvojumu piegādāto preču galīgo saņēmēju. Proti, šie mehānismi izpaustos kā apgrūtinājumi, kuri nebūtu savienojami ar atbrīvojuma pareizu un vienkāršu piemērošanu.

33 Šāda judikatūra, kas pielīgota minētajā spriedumā iztirzātajām lietām, kuras bija par tādā pakalpojumu sniegšanu, kuru mērķos varētu notikt novirzes, nav attiecināma uz situācijām, kurās, ņemot vērā to raksturu, pakalpojuma sniegšanas mērķis ir skaidrs, kolīdz par to notiek vienošanās. Proti, šāds situācijās Direktīvas 2006/112 148. panta d) punkts paredzētā atbrīvojuma godīga un pareiza piemērošana tiek nodrošināta bez kontroles un uzraudzības mehānismiem.

34 Tātad ir tādā gadījumā kā pamatlietā, kad runa ir par kravas iekraušanas un izkraušanas pakalpojumiem. Proti, no atbildes uz pirmo jautājumu izriet, ka pārbaude, vai tie atbilst Direktīvas 2006/112 148. panta d) punkts paredzētā atbrīvojuma piemērošanas nosacījumiem, ir jāveic tikai par kuģa, kurā vai no kura tiek faktiski krauta krava, veidu. Tādējādi šo pakalpojumu izmantošana var tikt uzskatīta par veiktu atbilstoši izpildes nosacījumiem, par kādiem notikusi vienošanās.

35 Tātad kā nav neviena cita elementa, kas varētu pamatot minētās direktīvas 148. panta d)

punkt? paredz?t? atbr?vojuma piem?rošanu tikai attiec?go pakalpojumu tirdzniec?bas p?d?j? stadij?, ir j?atz?st, ka šis atbr?vojums no nodok?a ir piem?rojams t?diem kravas iekraušanas un izkraušanas pakalpojumiem k? pamatliet?, kuri tiek sniegti ne tikai gal?gaj? šo pakalpojumu tirdzniec?bas stadij?, bet ar? iepriekš?j?s stadij?s.

36 Š?du secin?jumu turkl?t apstiprina Direkt?vas 2006/112 148. panta m?r?is.

37 Proti, k? izriet no š?s direkt?vas IX sada?as 7. noda?as nosaukuma, t?s m?r?is ir veicin?t pre?u vai pasažieru starptautiskos p?rvad?jumus. Interpret?t Direkt?vas 2006/112 148. panta d) punkt? paredz?to atbr?vojumu t?d?j?di, ka tas attiecas tikai uz iekraušanas vai izkraušanas pakalpojumu tirdzniec?bas p?d?jo stadiju, b?tu pretrun? šim m?r?im, jo, t? k? katram tirdzniec?bas virknes starpniekam no saviem klientiem b?tu j?iekas? avanss par PVN samaksu, š?das interpret?cijas rezult?t? tiku paaugstin?tas starptautisko p?rvad?jumu cenas, bet š? paaugstin?šan?s neb?tu pamatota ar min?t? atbr?vojuma god?gu un pareizu piem?rošanu.

38 Otrk?rt, attiec?b? uz kravas iekraušanas un izkraušanas pakalpojumiem, kurus sniedzis viens uz??mums, bet r??ins izsniegts citam, k?, piem?ram, ekspeditoram vai p?rvad?t?jam, ir skaidrs, ka, no vienas puses, ir uzskat?ms, ka ikviens tirgus dal?bnieks darbojas sav? v?rd?. No otras puses, ja persona piekr?t cita v?rd? samaks?t r??inu par pakalpojumiem, t? var tikt uzskat?ta par š? pakalpojuma sniegšanas dal?bnieci.

39 Saska?? ar Direkt?vas 2006/112 28. pantu, ja nodok?a maks?t?js, kas darbojas sav? v?rd?, bet k?da cita interes?s, piedal?s pakalpojumu sniegšan?, ir uzskat?ms, ka tas pats sa??mis un sniedzis šos pakalpojumus.

40 No t? izriet, ka, ja par tirgus dal?bniekam sniegtu kravas iekraušanas vai izkraušanas pakalpojumu r??ins tiek izsniegts ekspeditoram vai p?rvad?t?jam, ir j?atz?st, ja vien netiek konstat?ts, ka šis uz??mums nav r?kojies sav? v?rd?, ka ir notikusi jauna pakalpojuma sniegšana, kuras rezult?t? ir main?jusies iepriekš sniegt? pakalpojuma vieta šo pakalpojumu tirdzniec?bas virkn?.

41 Tom?r šis apst?klis vien nav pamats apšaub?t Direkt?vas 2006/112 148. panta d) punkt? paredz?t? atbr?vojuma no nodok?a piem?rojam?bu kravas iekraušanas un izkraušanas pakalpojumiem. Proti, un k? izriet ar? no š? sprieduma 35. punkta, t? k? šaj? norm? paredz?tais atbr?vojums ir piem?rojams š?diem pakalpojumiem neatkar?gi no to tirdzniec?bas virknes stadijas, kur? tas tiek sniegts, papildu pakalpojuma iestarpin?šana šaj? virkn? min?t? atbr?vojuma piem?rojam?bu neietekm?.

42 Trešk?rt, attiec?b? uz Direkt?vas 2006/112 148. panta d) punkt? paredz?t? atbr?vojuma no nodok?a piem?rojam?bu kravas iekraušanas vai izkraušanas pakalpojumiem, kas sniegti attiec?go kravu ?pašniekiem, cikt?l ir atg?din?ts, ka tas var tikt piem?rots kravas iekraušanas vai izkraušanas pakalpojumiem neatkar?gi no tirdzniec?bas virknes stadijas, kur? attiec?gais pakalpojums tiek sniegts, š?di pakalpojumi var tikt atbr?voti no nodok?a ar nosac?jumu, ka tie ietilpst šaj? tirdzniec?bas virkn?.

43 Šaj? zi??, k? uzsv?rusi ar? iesniedz?jtiesa, Tiesa 2006. gada 14. septembra spriedum? *Elmeka* (no C?181/04 l?dz C?183/04, EU:C:2006:563) ir atzinusi, ka min?taj?s liet?s apl?kot? pakalpojuma tirdzniec?bas virkne beidz?s, kad attiec?gais pakalpojums tika sniegts konkr?t? ku?a r?derim.

44 T?d?j?di šis risin?jums ar? ir j?ievieto atbilstošaj? kontekst?. Min?taj?s liet?s runa bija par degvielas p?rvad?šanas pakalpojumiem. T? k? š?du pakalpojumu m?r?is bija apmierin?t attiec?go ku?u vajadz?bas, tom?r t?s nebija tieši saist?tas ar p?rvad?to kravu, to izmaksas k? t?das

nevarēja tikt tieši attiecinātas uz šīs kravas pašniekiem.

45 Savukārt kravas iekraušanas un izkraušanas pakalpojumu gadījumā, tātad tie ir tieši saistīti ar pārvadāto kravu un tādējādi to izmaksas pašas par sevi ir attiecināmas uz šīs kravas pašniekiem, šo pakalpojumu sniegšana minētajiem pašniekiem ir jāuzskata par tādā, kas joprojām ietilpst minēto pakalpojumu tirdzniecības virknē. No tā izriet, ka šādi pakalpojumi var tikt atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar Direktīvas 2006/112 148. panta d) punktu.

46 Šādos apstākļos uz otro un trešo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 148. panta d) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, pirmkārt, no nodokļa ir atbrīvotajiem ne tikai tie kravas iekraušanas vai izkraušanas šīs direktīvas 148. panta a) punktā minēto pakalpojumi, kas veikti šo pakalpojumu tirdzniecības pārdāvstadijā, bet arī agrākās stadijās sniegti pakalpojumi, ja šādu pakalpojumu ir sniedzis tirgus dalībnieka apakšuzņēmums, kurš pārcēlams par to izsniedz rādītājus ekspektoram vai pārvadājumu uzņēmumam, un, otrkārt, no nodokļa ir atbrīvotajiem arī kravas iekraušanas un izkraušanas pakalpojumi, kas sniegti šīs kravas pašniekam, kā tās eksportētājs vai importētājs.

Par tiesāšanas izdevumiem

47 Attiecībā uz pamatlīnijas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

1) **Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 148. panta d) punkts ir interpretējams tādējādi, ka kravas iekraušanas kuģu vai izkraušanas no tās pakalpojumi ir pakalpojumi, kas sniegti šīs direktīvas 148. panta a) punktā minēto kuģu kravas tiešm vajadzībām;**

2) **Direktīvas 2006/112 148. panta d) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, pirmkārt, no nodokļa ir atbrīvotajiem ne tikai tie kravas iekraušanas vai izkraušanas šīs direktīvas 148. panta a) punktā minēto pakalpojumi, kas veikti šo pakalpojumu tirdzniecības pārdāvstadijā, bet arī agrākās stadijās sniegti pakalpojumi, ja šādu pakalpojumu ir sniedzis tirgus dalībnieka apakšuzņēmums, kurš pārcēlams par to izsniedz rādītājus ekspektoram vai pārvadājumu uzņēmumam, un, otrkārt, no nodokļa ir atbrīvotajiem arī kravas iekraušanas un izkraušanas pakalpojumi, kas sniegti šīs kravas pašniekam, kā tās eksportētājs vai importētājs.**

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – somu.