



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2017. gada 4. maijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Nodokļi — Pievienotās vērtības nodoklis — Direktīva 2006/112/EK — 148. panta d) punkts — Atbrīvojums no nodokļa — Pakalpojumu sniegšana, lai apmierinātu jūras kuģu un to kravu tiešās vajadzības — Iekraušana kuģī un izkraušana no tā, ko apakšuzņēmums veicis starpnieka vārdā

Lieta C-33/16

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

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. Saffjan*] un D. Švābi [*D. Šváby*],

ģenerālvokāts Ī. Bots [*Y. Bot*],

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

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

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

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

* Tiesvedības valoda – somu.

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2016. gada 7. decembra tiesas sēdē,
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.) 148. panta d) punktu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību, ko uzsāka *A Oy* par tāda *Keskusverolautakunta* (Centrālā nodokļu pārvalde, Somija) nodokļu nolēmuma pamatotību, kurā šī pēdējā minētā uzskatīja, ka par iekraušanas kuģi un izkraušanas no tā pakalpojumiem, kurus sniedz apakšuzņēmums, kas par tiem rēķinu izsniedz nevis tieši rēderim, bet ligumslēdzējam 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 – Kopēja 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 ļaunprātīgu izmantošanu:

1. tādu preču piegādes, kuras pārdevējs vai cita persona viņa vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus Kopienas;

[..]

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

[..]

8. Pakalpojumu sniegšanu, izņemot 5. punktā norādītos pakalpojumus, lai apmierinātu minētajā punktā norādīto jūras 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 interesēs, ir iesaistīts pakalpojumu sniegšanā, uzskata, ka tas pats saņēmis un sniedzis šos pakalpojumus.”

6 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 131. pantu:

“[IX 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.”

7 Šīs direktīvas IX sadaļas 7. nodaļas nosaukums ir “Atbrīvojumi starptautiskajai transportēšanai”. Tajā ietilpst minētās direktīvas 148. pants, kurā ir teikts:

“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.

[..]”

Somijas tiesības

8 1993. gada 30. decembra *Arvonlisäverolaki* 1501/1993 (Likums 1501/1993 par pievienotās vērtības nodokli), redakcijā, kas bija piemērojama pamatlīetas faktu norises laikā (turpmāk tekstā – “AVL”), 71. panta 3. punktā ir paredzēts:

“Ar nodokli nav apliekami šādi pārddevumi:

[..]

- 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.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

9 *A* ir *B Oy* meitasuzņēmums. Tas darbojas divās ostās, kurās tas sniedz iekraušanas un izkraušanas, noliktavas, jūras aģentūras un nosūtīšanas pakalpojumus.

10 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. Praksē iekraušanas un izkraušanas pakalpojumus sniedz apakšuzņēmums, kas izsniedz rēķinus *A*, kurš savukārt izsniedz rēķinus pasūtītājam, kas attiecīgi var būt *B*, 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.

- 11 A iesniedza pieteikumu sniegt nodokļu nolēmumu Centrālajai nodokļu pārvaldei, lai noskaidrotu, vai, piemērojot AVL 71. panta 3. punktu, apakšuzņēmuma sniegtie iekraušanas kuģi un izkraušanas no tā pakalpojumi klientiem varēja tikt atbrīvoti no PVN.
- 12 Ar 2014. gada 1. oktobra lēmumu Centrālā nodokļu pārvalde norādīja A, ka iekraušanas kuģi un izkraušanas no tā 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 pēdējā šo pakalpojumu tirdzniecības stadijā. Taču pieteikumā norādītajā gadījumā preču iekraušanas un izkraušanas pakalpojumi tika sniegti agrākā stadijā.
- 13 A šo lēmumu pārsūdzēja *Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa, Somija), pamatojot, ka šajā lēmumā ir pārkāpts Direktīvas 2006/112 148. panta d) punkts, jo šī norma esot jāinterpretē tādējādi, ka tādu 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 pērk.
- 14 Savai aizstāvībai 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 pēdējo 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 kuģojošu 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 šādus prejudiciālus jautājumus:
 - “1) Vai Direktīvas 2006/112 148. 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 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 īpašniekam, 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 kuģī vai izkraušanas no tā pakalpojumi ir pakalpojumi, kas sniegti šīs direktīvas 148. panta a) punktā minētu kuģu kravas tiešajām vajadzībām.
- 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 kādu no šiem “citiem pakalpojumiem, kas nav minēti c) punktā”, ir nepieciešams, lai, pirmkārt, tas būtu sniegts kuģa un tā kravas tiešām vajadzībām un, otrkārt, lai šis kuģis būtu kāds no šīs direktīvas 148. panta a) punktā minētajiem kuģiem.
- 20 Attiecībā uz otro nosacījumu iesniedzējtiesa, šķiet, uzskata, ka pamatlietā tas ir izpildīts, taču 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 pēdējā minētajā ir paredzēts no nodokļa atbrīvot ar starptautiskiem jūras pārvadājumiem saistītus pakalpojumus un šo pakalpojumu precizēšanai ir norādīts uz tiem pašiem kuģiem, proti, šī 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 šī panta a) punktā paredzēta 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. jūlijs, *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, šī krava minētajā kuģī ir jāiekrauj nosūtišanas ostā un pēc tam jāizkrauj galamērķa ostā.
- 25 Tādēļ šādi pakalpojumi ir paredzēti Direktīvas 2006/112 148. panta a) punktā minēta kuģa kravas tiešām vajadzībām un, tā kā tie ir obligāti nepieciešami kuģa, kas pārvadā minēto kravu, izmantošanai, tie ir paredzēti arī šī kuģa tiešajām vajadzībām.
- 26 Šādos apstākļos uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 148. panta d) punkts ir interpretējams tādējādi, ka kravas iekraušanas kuģī vai izkraušanas no tā pakalpojumi ir pakalpojumi, kas sniegti šīs direktīvas 148. panta a) punktā minētu kuģu kravas tiešām vajadzībām.

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 atbrīvojami tikai tie iekraušanas vai izkraušanas šīs direktīvas 148. panta a) punktā minētā kuģi pakalpojumi, kas veikti šo pakalpojumu tirdzniecības pēdējā stadijā, vai arī, ka nodoklis nav jāpiemēro arī agrākās stadijās 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 atbrīvojami arī kravas iekraušanas un izkraušanas pakalpojumi, kuri sniegti kravas īpašniekam, kā, piemēram, importētājam vai eksportētājam.
- 28 Pirmkārt, ir jānorāda, ka Direktīvas 2006/112 148. panta d) punktā saistībā ar tajā minētajiem pakalpojumiem nav atsauces 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 pēdējā to 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) punktā paredzēto atbrīvojumu dalībvalstīm ir jāvar īstenot veidā, kas šo atbrīvojumu ļauj piemērot pareizi un godīgi, novēršot nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu 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. punktā paredzētais atbrīvojums, kura teksts identiski ir pārņemts Direktīvas 2006/112 148. panta d) punktā, attiecas vienīgi uz attiecīgā pakalpojuma tirdzniecības pēdējo stadiju.
- 32 Tomēr ir jāatgādina, ka apvienotajās lietās, kurās tika pasludināts 2006. gada 14. septembra spriedums *Elmeka* (no C-181/04 līdz C-183/04, EU:C:2006:563), tika aplūkoti degvielas pārvaļāšanas pakalpojumi, kuri tika veikti uz pasūtītāja rēķina, kurš šo degvielu pēc tam pārdeva rēderiem. Tādējādi faktiski bija jāisteno vairāki darījumi, pirms panākt šo pakalpojumu izmantošanu Sestās direktīvas 15. panta 8. punktā paredzētajām vajadzībām, jo šāda izmantošana konkretizējas tikai tad, kad degviela ir piegādāta kuģu izmantotājiem, kuri to izlieto. Līdz ar to Tiesa minētajā spriedumā konstatēja, ka, lai paredzēto atbrīvojumu no nodokļa attiecinātu uz agrākām šī pakalpojuma tirdzniecības stadijām, būtu jāievieš kontroles un uzraudzības mehānismi, lai pārliecinātos 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 pielāgota minētajā spriedumā iztirzātajām lietām, kuras bija par tādu 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, šādās situācijās Direktīvas 2006/112 148. panta d) punktā paredzētā atbrīvojuma godīga un pareiza piemērošana tiek nodrošināta bez kontroles un uzraudzības mehānismiem.
- 34 Tā tas 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) punktā 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 Tā kā nav neviena cita elementa, kas varētu pamatot minētās direktīvas 148. panta d) punktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanu tikai attiecīgo pakalpojumu tirdzniecības pēdējā stadijā, ir jāatzīst, ka šis atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams tādiem kravas iekraušanas un izkraušanas pakalpojumiem kā pamatlīnētā, kuri tiek sniegti ne tikai galīgajā šo pakalpojumu tirdzniecības stadijā, bet arī iepriekšējās stadijās.
- 36 Šādu secinājumu turklāt apstiprina Direktīvas 2006/112 148. panta mērķis.
- 37 Proti, kā izriet no šīs direktīvas IX sadaļas 7. nodaļas nosaukuma, tās mērķis ir veicināt preču vai pasažieru starptautiskos pārvadājumus. Interpretēt Direktīvas 2006/112 148. panta d) punktā paredzēto atbrīvojumu tādējādi, ka tas attiecas tikai uz iekraušanas vai izkraušanas pakalpojumu tirdzniecības pēdējo stadiju, būtu pretrunā šim mērķim, jo, tā kā katram tirdzniecības virknes starpniekam no saviem klientiem būtu jāiekasē avanss par PVN samaksu, šādas interpretācijas rezultātā tiktu paaugstinātas starptautisko pārvadājumu cenas, bet šī paaugstināšanās nebūtu pamatota ar minētā atbrīvojuma godīgu un pareizu piemērošanu.
- 38 Otrkārt, attiecībā uz kravas iekraušanas un izkraušanas pakalpojumiem, kurus sniedzis viens uzņēmums, bet rēķins izsniegts citam, kā, piemēram, ekspeditoram vai pārvadātājam, ir skaidrs, ka, no vienas puses, ir uzskatāms, ka ikviens tirgus dalībnieks darbojas savā vārdā. No otras puses, ja persona piekrīt cita vārdā samaksāt rēķinu par pakalpojumiem, tā var tikt uzskatīta par šī pakalpojuma sniegšanas dalībnieci.
- 39 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 28. pantu, ja nodokļa maksātājs, kas darbojas savā vārdā, bet kāda cita interesēs, piedalās pakalpojumu sniegšanā, ir uzskatāms, ka tas pats saņēmis un sniedzis šos pakalpojumus.
- 40 No tā izriet, ka, ja par tirgus dalībniekam sniegtu kravas iekraušanas vai izkraušanas pakalpojumu rēķins tiek izsniegts ekspeditoram vai pārvadātājam, ir jāatzīst, ja vien netiek konstatēts, ka šis uzņēmums nav rīkojies savā vārdā, ka ir notikusi jauna pakalpojuma sniegšana, kuras rezultātā ir mainījusies iepriekš sniegtā pakalpojuma vieta šo pakalpojumu tirdzniecības virknē.
- 41 Tomēr šis apstāklis vien nav pamats apšaubīt Direktīvas 2006/112 148. panta d) punktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa piemērojamību kravas iekraušanas un izkraušanas pakalpojumiem. Proti, un kā izriet arī no šī sprieduma 35. punkta, tā kā šajā normā paredzētais atbrīvojums ir piemērojams šādiem pakalpojumiem neatkarīgi no to tirdzniecības virknes stadijas, kurā tas tiek sniegts, papildu pakalpojuma iestarpināšana šajā virknē minētā atbrīvojuma piemērojamību neietekmē.
- 42 Treškārt, attiecībā uz Direktīvas 2006/112 148. panta d) punktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa piemērojamību kravas iekraušanas vai izkraušanas pakalpojumiem, kas sniegti attiecīgo kravu īpašniekiem, ciktāl ir atgādināts, ka tas var tikt piemērots kravas iekraušanas vai izkraušanas pakalpojumiem neatkarīgi no tirdzniecības virknes stadijas, kurā attiecīgais pakalpojums tiek sniegts, šādi pakalpojumi var tikt atbrīvoti no nodokļa ar nosacījumu, ka tie ietilpst šajā tirdzniecības virknē.
- 43 Šajā ziņā, kā uzsvērusi arī iesniedzējtiesa, Tiesa 2006. gada 14. septembra spriedumā *Elmeke* (no C-181/04 līdz C-183/04, EU:C:2006:563) ir atzinusi, ka minētajās lietās aplūkotā pakalpojuma tirdzniecības virkne beidzās, kad attiecīgais pakalpojums tika sniegts konkrētā kuģa rēderim.
- 44 Tādējādi šis risinājums arī ir jāievieto atbilstošajā kontekstā. Minētajās lietās runa bija par degvielas pārvadāšanas pakalpojumiem. Tā kā šādu pakalpojumu mērķis bija apmierināt attiecīgo kuģu vajadzības, tomēr tās nebija tieši saistītas ar pārvadāto kravu, to izmaksas kā tādas nevarēja tikt tieši attiecinātas uz šīs kravas īpašniekiem.

- 45 Savukārt kravas iekraušanas un izkraušanas pakalpojumu gadījumā, tā kā tie ir tieši saistīti ar pārvadāto kravu un tādējādi to izmaksas pašas par sevi ir attiecināmas uz šīs kravas īpašniekiem, šo pakalpojumu sniegšana minētajiem īpašniekiem ir jāuzskata par tādu, 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 atbrīvojami ne tikai tie kravas iekraušanas vai izkraušanas šīs direktīvas 148. panta a) punktā minētā kuģī pakalpojumi, kas veikti šo pakalpojumu tirdzniecības pēdējā stadijā, bet arī agrākās stadijās sniegti pakalpojumi, ja šādu pakalpojumu ir sniedzis tirgus dalībnieka apakšuzņēmējs, kurš pēc tam par to izsniedz rēķinu ekspeditoram vai pārvadājumu uzņēmumam, un, otrkārt, no nodokļa ir atbrīvojami arī kravas iekraušanas un izkraušanas pakalpojumi, kas sniegti šīs kravas īpašniekam, kā tās eksportētājs vai importētājs.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 47 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 (astotā palāta) nospriež:

- 1) **Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 148. panta d) punkts ir interpretējams tādējādi, ka kravas iekraušanas kuģī vai izkraušanas no tā pakalpojumi ir pakalpojumi, kas sniegti šīs direktīvas 148. panta a) punktā minētu kuģu kravas tiešām vajadzībām;**
- 2) **Direktīvas 2006/112 148. panta d) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, pirmkārt, no nodokļa ir atbrīvojami ne tikai tie kravas iekraušanas vai izkraušanas šīs direktīvas 148. panta a) punktā minētā kuģī pakalpojumi, kas veikti šo pakalpojumu tirdzniecības pēdējā stadijā, bet arī agrākās stadijās sniegti pakalpojumi, ja šādu pakalpojumu ir sniedzis tirgus dalībnieka apakšuzņēmējs, kurš pēc tam par to izsniedz rēķinu ekspeditoram vai pārvadājumu uzņēmumam, un, otrkārt, no nodokļa ir atbrīvojami arī kravas iekraušanas un izkraušanas pakalpojumi, kas sniegti šīs kravas īpašniekam, kā tās eksportētājs vai importētājs.**

[Paraksti]