



EIROPAS KOMISIJA

Briselē, 2016. gada 29 augustā
sj.d(2016)5343898

Tiesvedības dokumenti

**EIROPAS SAVIENĪBAS TIESAS
PRIEKŠSĒDĒTĀJAM UN TIESAS LOCEKĻIEM**

RAKSTVEIDA APSVĒRUMI,

kurus iesniegusi Eiropas Komisija, saskaņā ar Protokola par Tiesas Statūtiem 23. panta otro daļu, kuru pārstāv Marta OWSIANY-HORNUNG un Edgars KALNIŅŠ, tās Juridiskā dienesta locekļi, kā pārstāvji, ar korespondences adresi Juridiskā dienesta birojā, 11 rue A. Weicker, L – 2721, Luksemburga, piekrītot visu procesuālo dokumentu izsniegšanai, izmantojot e-Curia,

Lietā C-288/16

L.Č.

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši Līguma par Eiropas Savienības darbību 267. pantam, ko Latvijas Republikas Augstākā tiesa iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2016. gada 17. maijā, par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu¹ 146. panta 1. punkta e) apakšpunktu.

¹ OV L 347, 11.12.2006., 1. lpp.

Eiropas Komisijai ir tas gods sniegt sekojošus apsvērumus šajā lietā.

I PAMATA TIESVEDĪBA

Fakti un procedūra

1. Saskaņā ar līgumiem, kuri noslēgti ar nosūtītājiem, transporta uzņēmums SIA "Atek" apņēmās nodrošināt preču, kurām piemēro tranzīta režīmu, transportēšanu no Rīgas ostas (Latvija) līdz Baltkrievijai. Transporta pavadzīmēs (CMR) SIA "Atek" ir minēts kā pārvadātājs.
2. Pārvadājumu faktiski izpildi SIA "Atek" tomēr uzdeva individuālajam komersantam "L.Č.", pamatojoties uz līgumu, kas noslēgts ar "L.Č.". Tādējādi "L.Č." atbildēja par transporta vadīšanu, remontu, uzpildi ar degvielu, muitas dokumentu noformēšanu robežpārejas punktos, kravas apsargāšanu, nodošanu saņēmējam, nepieciešamajiem iekraušanas-izkraušanas darbiem. Pārvadājumi tika veikti ar transportlīdzekļiem, kas bija SIA „Atek” īpašumā un tika iznomāti individuālajam komersantam "L.Č.".
3. "L.Č." nebija attiecīgās licences saskaņā ar Latvijas tiesībām, lai veiktu starptautiskus kravu pārvadājumus.
4. Uzskatot, ka tas ir sniedzis pakalpojumus saistībā ar tranzītu, "L.Č." piemēroja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) 0 % likmi rēķiniem, kas tika izrakstīti SIA "Atek".
5. Pēc pārbaudes nodokļu administrācija pieņēma lēmumu, kas uzdod individuālajam komersantam "L.Č." iemaksāt valsts budžetā PVN, kā arī soda naudu un nokavējuma naudu. Nodokļu administrācija uzskatīja, ka 0 % likme, kas paredzēta likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" 7. panta pirmās daļas 2. punktā nebija piemērojama šajā gadījumā, jo pakalpojumus, ko sniedza "L.Č." nevar pielīdzināt ne ekspeditora, ne transporta ekspedīcijas pakalpojumiem, jo nav tiesiskās saiknes starp pakalpojuma sniedzēju "L.Č." un preču nosūtītāju vai saņēmēju. Nodokļu administrācija pamato savu lēmumu arī ar to, ka "L.Č." nav pārvadātāja statusa saskaņā ar valsts tiesību aktiem.

6. "L.Č." apstrīdēja nodokļu administrācijas lēmumu Administratīvajā rajona tiesā, taču bez panākumiem. Pēc tam "L.Č." iesniedza apelācijas sūdzību Administratīvajā apgabaltiesā, kura tā sūdzību daļēji apmierināja (attiecībā uz atsevišķu periodu PVN, soda naudas un nokavējuma naudas aprēķinu). Pārējā daļā tiesa uzskatīja, ka "L.Č." sniegtie pakalpojumi izpaudās kā licencētam starptautisko pārvadājumu veicējam SIA "Atek" piederoša transportlīdzekļa nodrošināšana ar autovadītāju, un tādējādi autovadītāja pakalpojumu sniegšana. Šos pakalpojumus nevar pielīdzināt ne ekspeditora, ne transporta ekspedīcijas pakalpojumiem, jo nav tiesiskās saiknes starp pakalpojuma sniedzēju "L.Č." un preču nosūtītāju vai saņēmēju. Licences trūkuma dēļ "L.Č." nevar uzskatīt par pārvadātāju. Tāpēc Administratīvā apgabaltiesa uzskatīja, ka 0 % likmi nevarēja piemērot pakalpojumiem, ko sniedza "L.Č.".
7. "L.Č." par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu daļā, kurā pieteikums noraidīts, iesniedza kasācijas sūdzību Augstākajā tiesā.

Lietas dalībnieku argumenti

8. "L.Č." uzskata, ka Administratīvā apgabaltiesa ir nepareizi interpretējusi likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" 7. panta pirmās daļas 2. punktu, jo šī norma attiecas uz sniegtajiem pakalpojumiem, proti, pakalpojumiem, kas saistīti ar transportēšanu un jo īpaši tranzītu. Nepareizi interpretēts ir arī Ministru kabineta 2006. gada 14. novembra noteikumu Nr. 933 "Likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" normu piemērošanas kārtība" 145. un 146. pants. "L.Č." jo īpaši norāda, ka minēto noteikumu 145. pants attiecas uz plašu personu loku, kuras saistītas ar tranzītu, tai skaitā arī trešās personas, ja par kravu apkalpošanu ir noslēgts līgums ar preču pārvadātāju vai ekspeditoru.
9. Nodokļu administrācija uzskata, ka kasācijas sūdzība ir jānoraida.

Pamatojums jautājumu uzdošanai un prejudiciālie jautājumi

10. Augstākā tiesa norāda, ka Direktīvas 2006/112/EK 146. panta 1. punkta e) apakšpunkts paredz atbrīvojumu no nodokļa tādu pakalpojumu sniegšanai, kas *tieši saistīti* ar preču eksportu vai importu, neuzskaitot šos pakalpojumus un minot

transportēšanu un palīgdarījumus kā piemērus. Tai ir šaubas, vai pakalpojumi, kas būtu jāatbrīvo no nodokļa nav tie, kas vēlāk tiks iekļauti preču muitas vērtībā, tās importējot galapatēriņa valstī. Vienlaikus tā norāda, ka ir grūti piemērot šādu risinājumu.

11. Ņemot vērā lietas dalībnieku iesniegtos argumentus, Augstākajai tiesai ir šaubas, vai būtu jāatbalsta ekonomiskā (jeb saimnieciskā) saikne starp pakalpojumu un eksportu vai importu, kuru atbalsta "L.Č.", vai tiesiskā saikne (tiešas tiesiskās attiecības) starp pakalpojumu sniedzēju un preču nosūtītāju vai saņēmēju, lai noteiktu pakalpojumus, uz kuriem būtu attiecināms atbrīvojums no nodokļa, uz kuru savukārt norāda nodokļu administrācija.
12. Ņemot vērā iepriekšminēto, Augstākā tiesa nolēma uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

"Vai Padomes 2006.gada 28.novembra direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 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?"

Kādiem kritērijiem jāatbilst minētajā normā norādītajai tiešajai saistībai, lai varētu atzīt, ka pakalpojums, kas saistīts ar preču importu vai eksportu, ir atbrīvots no nodokļa?"

II ATBILSTOŠĀS TIESĪBU NORMAS

Savienības tiesību normas

13. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu PVN uzliek pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds.
14. Direktīvas 2006/112/EK 61. panta pirmajā daļā ir noteikts:

"Atkāpjoties no 60. panta, ja uz precēm, kuras importē Kopienā un kuras nav brīvā apgrozībā, attiecas kāds no 156. pantā minētajiem režīmiem vai gadījumiem, vai arī pagaidu importa režīms ar pilnīgu atbrīvošanu no importa

nodevas vai ārējā tranzīta pasākums, tad šādu preču importa vieta ir dalībvalsts, kuras teritorijā uz tām beidz atteikties šie režīmi vai gadījumi.”

15. Direktīvas 2006/112/EK IX sadaļā ir noteikti vairāki atbrīvojumi no PVN.
16. Direktīvas 2006/112/EK IX sadaļas (ar nosaukumu “Atbrīvojumi”) 6. nodaļā (ar nosaukumu “Eksporta atbrīvojumi”) ir 146. pants. Minētā panta 1. punkta e) apakšpunkts atbrīvo no PVN:

“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.”

Valsts tiesību normas

17. Likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" 7. panta pirmās daļas 2. punkts (redakcijā, kas bija spēkā līdz 2012. gada 31. decembrim) paredz, ka pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likme tiek piemērota pakalpojumiem, kas saistīti ar preču eksportu (arī tādu preču eksportu, kurām eksporta procedūra uzsākta citā Eiropas Savienības dalībvalstī), preču importu un tranzīta pārvadājumiem un pakalpojumiem brīvajā zonā un muitas noliktavā, kas tieši saistīti ar precēm, kuras ievestas Eiropas Savienības teritorijā no trešajām valstīm un trešajām teritorijām un nav izlaistas brīvam apgrozījumam (ieskaitot transporta, ekspedīcijas, preču uzglabāšanas, iekraušanas, izkraušanas, ekspertīzes un šķirošanas pakalpojumus).
18. Ministru kabineta noteikumu Nr. 933 145. punkts (redakcijā, kas bija spēkā līdz 2012. gada 31. decembrim) noteic, ka likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" 7. panta pirmās daļas 2. punkts ir piemērojams arī trešo personu (piemēram, muitas brokeru, principālu, subekspeditoru, noliktavu īpašnieku, jūras ostu, lidostu) sniegtajiem pakalpojumiem, ja par attiecīgo eksporta vai tranzīta kravu apkalpošanu ir noslēgts līgums ar preču pārvadātāju vai ekspeditoru.
19. Ministru kabineta noteikumu Nr. 933 146. punkts savukārt noteic, ka likuma 7. panta pirmās daļas 2. punkts ir attiecināms arī uz transporta, ekspedīcijas, preču uzglabāšanas, iekraušanas, izkraušanas, ekspertīzes un šķirošanas pakalpojumiem,

kas saistīti ar preču eksportu (arī tādu preču eksportu, kurām eksporta procedūra uzsākta citā dalībvalstī), preču importu un tranzīta pārvadājumiem.

III ANALĪZE

20. Ar saviem jautājumiem, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112/EK 146. panta 1. punkta e) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tāda pakalpojumu sniegšana, kādus sniedzis prasītājs pamatlietā, attiecībā uz preču, kurām piemēro tranzīta režīmu, transportēšanu uz trešo valsti, ir jāuzskata par tādu, kas ir tieši saistīta ar to preču eksportu vai importu, uz ko attiecas šis noteikums, ja attiecīgais pakalpojums nav sniegts tieši preču nosūtītājam vai saņēmējam.
21. Direktīvas 2006/112/EK 146. panta 1. punkta e) apakšpunkta izcelsme ir Sestās direktīvas² 15. panta 13. punktā. Saskaņā ar šo sākotnējo tiesību normu dalībvalstis atbrīvo no nodokļiem:

“Pakalpojumu sniegšanu, ieskaitot transportu un palīgdarījumus, bet neskaitot pakalpojumu sniegšanu, kuri ir atbrīvoti saskaņā ar 13. pantu, ja šie pakalpojumi ir tieši saistīti ar tranzītu, preču izvešanu, vai arī preču ievēšanu, kas gūst 14. panta 1. punkta b) un c) apakšpunkta un 16. panta 1. punkta noteikumu priekšrocības;”.

22. Sestās direktīvas priekšlikumā³ tika iekļauts atbrīvojums no nodokļiem šādiem pakalpojumiem: *“tādu preču transportu, kuru galamērķis atrodas ārpus valsts teritorijas, vai uz eksporta noliktavu vai tranzītā”.* Saskaņā ar priekšlikuma paskaidrojuma rakstu: *“Šis ekonomiska rakstura atbrīvojums ir saistīts ar atbrīvojumu preču piegādēm, uz kurām attiecas šāds transports.”*
23. Pretēji Komisijas priekšlikumam, kurš attiecās tikai uz transportu, Sestās direktīvas teksts atbrīvo no nodokļa *“pakalpojumu sniegšanu, kas ir tieši saistīti”* ar tranzītu, preču eksportu, vai arī preču importu, kurām piemēro muitas režīmu. Papildus

² Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 13.6.1977, 1. lpp.)

³ 16. panta 13. punkta b) apakšpunkts.

transportam, ir skaidri iekļauti (transportēšanas) palīgdarījumi. Pašreizējā teksta redakcija, kas vairs skaidri nemin tranzītu (bet tikai atsaucoties uz Direktīvas 2006/112/EK 61. pantu), izriet no Padomes 1992. gada 14. decembra Direktīvas 92/111/EEK, ar ko groza Direktīvu 77/388/EEK un ievieš vienkāršošanas pasākumus attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļiem⁴.

24. Saskaņā ar pirmo nozīmi, tiešai saiknei starp pakalpojumiem, kas atbrīvoti no nodokļa, un preču eksportu vai importu, kam piemēro muitas maksājumu atlikšanas režīmu vai nodokļu atlikšanas režīmu, būtu jāizriet no paša minēto pakalpojumu mērķa. Atsaucoties uz transportēšanu un palīgdarījumiem, likumdevējs ir vēlējis ietvert tikai tos pakalpojumus, kas ir objektīvi nepieciešami eksporta vai importa darījumam, piemērojot atlikšanas režīmu, un kas tieši veicina tā īstenošanu. Tas jo īpaši attiecas uz pakalpojumiem, kas paredzēti muitas formalitāšu nokārtošanai, preču iekraušanai, izkraušanai un apkalpošanai, transportlīdzekļu un konteineru nomai, vai drošības un uzglabāšanas pakalpojumiem⁵.
25. Pretstatā, pakalpojumi, kuriem, ņemot vērā to mērķi, nav tiešas saiknes ar tādu preču eksporta vai importa darījumu, kurām piemēro atlikšanas režīmu, nav atbrīvoti no nodokļa. Tādējādi PVN komiteja uzskatīja, ka konkrētie pakalpojumi, kuru mērķis ir izvērtēt izgatavoto preču atbilstību tirgū laišanas noteikumiem galamērķa trešajā valstī, nav tieši saistīti ar preču eksportu Sestās direktīvas 15. panta, 13. punkta nozīmē⁶.
26. Jautājums ir par to, vai papildus saiknei, kas noteikta ar pašu attiecīgo pakalpojumu mērķi, šie pakalpojumi ir jāsniedz arī tieši eksportētājam vai eksportēto preču saņēmējam vai personai, kas importē preces, kurām paredzēts piemērot atlikšanas režīmu, t. i., tos sniedz darījumu ķēdes posmā, kas atrodas pēc iespējas tuvāk tādu preču eksporta vai importa darījumam, kurām piemēro atlikšanas režīmu.

⁴ OVL 384, 30.12.1992., 47. lpp.

⁵ Skatīt PVN komitejas darba dokumentu Nr. 392.

⁶ 2003. gada 25. septembra 70. sanāksmes Pamatnostādņu dokuments.

27. Šis jautājums ir jāizskata, ņemot vērā šīs normas mērķus.
28. Sestās direktīvas priekšlikuma Paskaidrojuma raksts attiecībā uz atbrīvojumiem eksportam, līdzīgiem darījumiem un starptautiskajiem pārvadājumiem, kas minēti priekšlikuma 16. pantā (Sestās direktīvas 15. pants), norāda: *“Ņemot vērā sistēmas pamatuzbūvi, saskaņā ar kuru eksports jau no paša sākuma ir jāatbrīvo no jebkāda pievienotās vērtības nodokļa sloga, 16. pantā ir uzskaitīti darījumi, kas ir atbrīvoti no pievienotās vērtības nodokļa un kas tomēr dod tiesības uz iepriekšēja pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu.”*
29. Attiecībā uz Sestās direktīvas 15. panta mērķi, Tiesa norādīja: *“Starptautiskajā tirdzniecībā šāds atbrīvojums ir paredzēts, lai būtu ievērots princips par attiecīgo preču vai pakalpojumu aplikšanu ar nodokļiem tā galamērķa valstī. Jebkurai eksporta darbībai, kā arī jebkurai darbībai, kas ir pielīdzināta eksportam, ir jābūt atbrīvotai no PVN, lai nodrošinātu, ka attiecīgā darbība tiek aplikta ar nodokļiem tikai vietā, kur attiecīgās preces tiks patērētas.”*⁷
30. No Tiesas judikatūras izriet, ka atbrīvojums no nodokļa eksportam un darījumiem, kas ir pielīdzināti eksportam, attiecas tikai uz galīgo piegādi (tirdzniecības galīgajā stadijā). Šajā ziņā Tiesa atzina, ka *“[...] tāpat kā eksporta darbībām paredzētais atbrīvojums ir piemērojams tikai eksportēto preču gala piegādēm pārdevējam vai viņa labā, arī Direktīvas 2006/112 148. panta a) punktā paredzēto atbrīvojumu nevar paplašināti piemērot šādu preču piegādēm, kas ir veikta agrākā komercdarījumu ķēdes stadijā [...]. Šādu secinājumu tostarp apstiprina tas, ka, ja atbrīvojumu paplašinātu, attiecinot to uz iepriekšējām stadijām pirms preču gala piegādes kuģu operatoriem, kuri tās izmantos savai apgādei, dalībvalstīm būtu jāievieš kontroles un uzraudzības mehānismi, lai pārliecinātos par šo ar nodokļa atbrīvojumu piegādāto preču galīgo saņēmēju. Šādi mehānismi nekādi nevienkāršotu administratīvās procedūras, tieši otrādi, tie dalībvalstīm un attiecīgajiem nodokļu maksātājiem nozīmētu apgrūtinājumus, kuri nebūtu savienojami ar Direktīvas 2006/112 131. pantā*

⁷ Spriedums *Navicon*, C-97/06, EU:C:2007:609, 29. punkts.

noteikto atbrīvojuma pareizu un vienkāršu piemērošanu [..]. No tā izriet, ka, lai saņemtu Direktīvas 2006/112 148. panta a) punktā paredzēto atbrīvojumu, apgādei paredzētu preču piegāde ir jāsaņem kuģu, ko izmanto kuģošanai atklātā jūrā, operatoriem, kuri tās izmantos, un tātad tai ir jānotiek šo preču tirdzniecības ķēdes galīgajā stadijā."⁸.

31. Iepriekš minētajā spriedumā *Elmeka* šī pieeja tiek piemērota pakalpojumiem, kas minēti Direktīvas 2006/112/EK 148. panta d) punktā, proti, "pakalpojumu sniegšanu, izņemot c) punktā norādītos pakalpojumus, lai apmierinātu a) punktā minēto kuģu vai to kravu tiešās vajadzības;". Tiesa nosprieda, ka "šajā noteikumā paredzētais atbrīvojums no nodokļa attiecas uz pakalpojumiem, kas sniegti tieši rēderim jūras kuģu tiešajām vajadzībām".
32. Atbrīvojumam, kas paredzēts Direktīvas 2006/112/EK 146. panta 1. punkta e) apakšpunktā, kas papildina to, kas paredzēts tā paša panta a) un b) apakšpunktā, attiecībā uz preču eksportu, ir viens un tas pats mērķis, proti, nodrošināt, ka eksportētajām precēm (kā arī precēm, kuras importē un kurām piemēro atlikšanas režīmu), nepiemēros PVN Savienības teritorijā, kurā tās netiek patērētas.
33. Šis mērķis tiks sasniegts, ja pakalpojumi, par kuriem izrakstīts rēķins no Savienības eksportēto preču saņēmējam (attiecīgi importētājam vai importēto preču saņēmējam, kurām piemēro atlikšanas režīmu) ir atbrīvoti no nodokļa. Patiešām, eksportētājs, pārvadātājs un citi pakalpojumu sniedzēji jau no paša sākuma varēs atskaitīt PVN, kas viņiem tika iekļauts rēķinā par pakalpojumiem, kas saistīti ar eksportu, tā, ka PVN piemērošana šiem iepriekšējiem darījumiem neietekmēs nodokļu slogu, kas gulstas uz eksportētajām precēm.
34. Tomēr ir skaidrs, ka 146. panta 1. punkta e) apakšpunkts neattiecina atbrīvojumu tikai uz pakalpojumiem, kas tiek sniegti eksportēto preču saņēmējam (un importētājam vai preču saņēmējam, kurām piemēro atlikšanas režīmu). Tas attiecas arī uz gadījumiem,

⁸ Spriedums *Fast Bunkering Klaipėda*, C-526/13, EU:C:2015:536, 27., 28. un 29. punkts un tajos minētā judikatūra; Spriedums *Elmeka*, no C-181/04 līdz C-183/04, EU:C:2006:563, 22. punkts.

kad pakalpojumus, kas nepieciešami eksportam, tiek sniegti eksportētājam. Šajā sakarā atbrīvojumam ir cits mērķis, proti, lai izvairītos no naudas plūsmas grūtībām, ar ko sastopas eksportētāji, kuri neiekļauj PVN rēķinos saviem klientiem un kuriem ir hronisks atskaitāmā PVN pārpalikums, kas jāatmaksā. Šajā sakarā pakalpojumu, kas tiek sniegti eksportētājam, atbrīvojums padara PVN sistēmu vienkāršāku un neitrālāku.

35. Līdz ar to, ņemot vērā Direktīvas 2006/112/EK 146. panta 1. punkta e) apakšpunkta mērķus, Komisija uzskata, ka atbrīvojums no nodokļa būtu piemērojams tikai tiem pakalpojumiem, kas, ņemot vērā to mērķi, ir nepieciešami preču, kurām paredzēts piemērot atlikšanas režīmu, eksportam vai importam, un kas tiek sniegti tieši eksportētājam vai eksportēto preču saņēmējam, attiecīgi importētājam vai importēto preču, kurām piemēro atlikšanas režīmu, saņēmējam. Plašāka piemērošana neatbilstu atbrīvojuma mērķim.
36. Komisija arī norāda, ka šāda interpretācija atbilst noteikumam, saskaņā ar kuru atbrīvojumi ir interpretējami šauri, jo tie ir izņēmumi no principa, saskaņā ar kuru pakalpojumi, ko sniedz pret atlīdzību, ir apliekami ar PVN.⁹
37. Šajā lietā nav strīda par to, ka pakalpojums, kuru sniedz prasītājs pamatlietā, ņemot vērā tā mērķi, ir nepieciešams preču, kurām piemēro tranzīta režīmu, eksporta darījumiem (un vajadzības gadījumā importa darījumiem). Šo pakalpojumu saturs ir aprakstīts lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 1. punktā. Runa ir par “*pārvadājumu faktiski izpildi*”; “*sniedzot transporta pakalpojumus*” pakalpojuma sniedzējs “L.Č.” atbildēja par “*transporta vadīšanu, remontu, uzpildi ar degvielu, muitas dokumentu noformēšanu robežpārejas punktos, kravas apsargāšanu, nodošanu saņēmējam, nepieciešamajiem iekraušanas-izkraušanas darbiem*”¹⁰. Pirmais kritērijs, kas attiecas uz nosacījumu, saskaņā ar kuru pakalpojumiem jābūt tieši saistītiem ar preču, kurām piemēro atlikšanas režīmu, eksportu vai importu, tātad ir izpildīts.

⁹ Iepriekšminētais Spriedums *Elmeke*, 15. punkts.

¹⁰ Jāatzīmē, ka Augstākā tiesa, šķiet, atceļ Administratīvās apgabaltiesas klasifikāciju, saskaņā ar kuru runa ir par autovadītāja pakalpojuma sniegšanu. Šī klasifikācija, šķiet, ir pretrunā ar faktu, ka “L.Č.” veica pārvadājumus, izmantojot transportlīdzekli, ko tas pats bija nomājis (no SIA “Atek”).

38. Šajā ziņā tas, ka ekspluatantam nebija pārvadātāja licences, neietekmē atbrīvojuma no nodokļa piemērošanu.¹¹
39. Tomēr attiecīgie pakalpojumi netiek sniegti tieši preču eksportētājam vai saņēmējam. Tādējādi otrais kritērijs, lai pakalpojumus varētu uzskatīt par tādiem, kas ir tieši saistīti ar preču, kurām piemēro atlikšanas režīmu, eksportu vai importu, nav izpildīts. Tāpēc Komisija uzskata, ka atbrīvojums no nodokļa nav piemērojams attiecīgajiem pakalpojumiem.

IV SECINĀJUMS

40. Ņemot vērā iepriekšminēto, Komisijai ir tas gods ierosināt Tiesai sniegt šādu atbildi uz Augstākās tiesas uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem:

"Direktīvas 2006/112/EK 146. panta 1. punkta e) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādu pakalpojumu sniegšana, kādus sniedzis prasītājs pamatlietā, attiecībā uz preču, kurām piemēro tranzīta režīmu, transportēšanu uz trešo valsti, nav jāuzskata par tādu, kas ir tieši saistīta ar to preču eksportu vai importu, uz ko attiecas šis noteikums, tā kā attiecīgais pakalpojums nav sniegts tieši preču nosūtītājam vai saņēmējam."

(parakstīts elektroniski)

Marta OWSIANY-HORNUNG

(parakstīts elektroniski)

Edgars KALNIŅŠ

Komisijas pārstāvji

¹¹ Pēc analogijas skatīt Spriedumu *Card Protection Plan*, C-349/96, EU:C:1999:93, 33. līdz 36. punkts, attiecībā uz ekspluatantu, kuram nebija apdrošinātāja licences, Tiesa nosprieda, ka "Sestās direktīvas 13. panta B daļas a) punkts [tagad Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 1. punkta a) apakšpunkts] ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts nevar piemērot apdrošināšanas darījumu atbrīvojumu tikai attiecībā uz tām piegādēm, ko veic apdrošinātāji, kas saskaņā ar valsts tiesību aktiem ir pilnvarotas nodarboties ar apdrošināšanu".