



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MIHALA BOBEKA [*MICHAL BOBEK*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2016. gada 18. februārī¹

Lieta C-80/15

Robert Fuchs AG
pret
Hauptzollamt Lörrach

(Finanzgericht Baden-Württemberg (Bādenes-Virtembergas Finanšu tiesa, Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Muitas savienība un kopējais muitas tarifs — Transportlīdzekļa “komerciālas izmantošanas” jēdziens —
Lidojumu par atlīdzību ar lidojuma instruktoru iekļaušana

I – Ievads

1. Šajā lietā prasītājs valsts tiesā *Roberts Fuchs AG* (turpmāk tekstā – “*Fuchs*”) Eiropas Savienības teritorijā uz pagaidu laiku no Šveices ievēd helikopterus mācību lidojumiem. Valsts tiesā izskatāmais strīds ir saistīts vienīgi ar to, vai *Fuchs* par šiem helikopteriem var pretendēt uz pagaidu ievēšanas atbrīvojumu no muitas nodokļu samaksas.

2. Valsts tiesas uzmanība ir vērsta uz transportlīdzekļu pagaidu ievēšanas atbrīvošanu no nodokļiem. Šī atbrīvojuma pamats ir paredzēts saskaņā ar Komisijas Regulas (EEK) Nr. 2454/93², ar ko īsteno Padomes Regulu (EEK) Nr. 2913/92³ (turpmāk tekstā attiecīgi – “Īstenošanas regula” un “Muitas kodekss”), 558. panta 1. punktu.

3. Lai noteiktu, vai *Fuchs* var tikt atbrīvots no nodokļa, valsts tiesa lūdz Tiesu interpretēt izteicienu “komerciāla izmantošana” nozīmi saskaņā ar Īstenošanas regulas 555. panta 1. punkta a) apakšpunktu. It īpaši valsts tiesa jautā, vai “komerciālas izmantošanas” jēdziens attiecas uz *Fuchs* darbības veidu, proti, mācību lidojumiem.

1 — Oriģinālvaloda – angļu.

2 — Komisijas 1993. gada 2. jūlija Regula (EEK) Nr. 2454/93, ar ko nosaka īstenošanas noteikumus Padomes 1992. gada 12. oktobra Regulai (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (OV 1993, L 253, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Komisijas 2003. gada 18. decembra Regulu (EK) Nr. 2286/2003 (OV L 343, 1. lpp.).

3 — Padomes 1992. gada 12. oktobra Regula (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (OV L 302, 1. lpp.).

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Starptautiskās tiesības

1) Stambulas konvencija

4. EEK pievienojās 1990. gada 26. jūnija Konvencijai par pagaidu ieviešanu (turpmāk tekstā – “Stambulas konvencija”) ar Padomes Lēmumu 93/329/EEK⁴. Saskaņā ar šīs konvencijas 34. pantu Stambulas konvencijas teksti angļu un franču valodās ir vienādi autentiski.

5. Stambulas konvencijas C pielikuma 1. panta a) punktā “transporta līdzekļi” nozīmē “jebkuru kuģi [...], transporta līdzekli uz gaisa spilvena pamata, gaisa kuģi, motorizētu ceļu satiksmes līdzekli un dzelzceļu ritošo sastāvu [...]”. C pielikuma 1. panta b) punktā “komerciāla lietošana” nozīmē “personu transportēšanu par atlīdzību vai preču rūpniecisku vai komerciālu transportēšanu vai nu par atlīdzību, vai bez tās”⁵. C pielikuma 1. panta c) punktā “privāta lietošana” nozīmē “transportu tikai attiecīgās personas privātai lietošanai, izņemot komerciālu lietošanu”⁶.

B – Savienības tiesības

1) Muitas kodekss

6. Muitas kodeksa 137. pantā ir paredzēta kārtība, kādā var saņemt atbrīvojumu no muitas nodokļa par preču pagaidu ieviešanu Eiropas Savienībā.

7. Atbrīvošanas nosacījumi saskaņā ar pagaidu ieviešanas procedūru ir noteikti Īstenošanas regulā saskaņā ar Muitas kodeksa 141. pantu.

8. Muitas kodeksa 204. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir paredzēts, ka muitas parāds radiesies brīdī, kad nav izpildītas saistības, kuras izriet no attiecīgās muitas procedūras izmantošanas.

2) Īstenošanas regula

9. Īstenošanas regulas 232. un 233. pantā, tos lasot kopā, ir paredzēts, ka “transportlīdzekļi, kas minēti 556.–561. pantā”, ir uzskatāmi par deklarētiem pagaidu ieviešanai, šķērsojot Eiropas Savienības muitas robežu.

4 — Padomes 1993. gada 15. marta Lēmums 93/329/EEK, kas attiecas uz Konvencijas par pagaidu ieviešanu noslēgšanu un par tās pielikumu atzišanu (OV L 130, 1. lpp.).

5 — Angļu valodā – “the transport of persons for remuneration or the industrial or commercial transport of goods, whether or not for remuneration” un franču valodā – “l’acheminement des personnes à titre onéreux ou le transport industriel ou commercial des marchandises, que ce soit ou non à titre onéreux”.

6 — Angļu valodā – “the transport exclusively for personal use of the person concerned excluding commercial use” un franču valodā – “l’utilisation par l’intéressé exclusivement pour son usage personnel, à l’exclusion de tout usage commercial”.

10. Īstenošanas regulas II daļas III sadaļas 5. nodaļas nosaukums ir “Pagaidu ieviešana”. Šīs nodaļas 2. iedaļas nosaukums ir “Nosacījumi pilnīgai atbrīvošanai no ievadmuitas nodokļa”. Vēl 2. sadaļa ir sadalīta septiņās apakšiedaļās, katrā no kurām ir uzskaitītas dažādu veidu preces, kuras iespējams atbrīvot no nodokļa. 2. iedaļas 1. apakšiedaļā “Pārvadāšanas veids” ir iekļauts 555.–562. pants. 555. panta 1. punktā ir definēti šādi jēdzieni:

“1. Šajā apakšiedaļā:

- a) “komerciāla izmantošana” ir transportlīdzekļa izmantošana personu pārvadāšanai par atlīdzību vai preču rūpnieciskai vai komerciālai pārvadāšanai par atlīdzību vai bez atlīdzības;
- b) “privāta izmantošana” nozīmē transportlīdzekļa izmantošanu, kas nav komerciāla;
- c) “iekšējā satiksme” nozīmē Kopienas muitas teritorijā uzņemtu personu vai preču pārvadāšanu nogādāšanai uz kādu vietu šajā pašā teritorijā.”

11. Īstenošanas regulas 558. panta 1. punktā ir paredzēts:

“1. Pilnīgu atbrīvojumu no ievadmuitas nodokļa piešķir auto, dzelzceļa, gaisa, jūras un iekšzemes ūdensceļu transporta līdzekļiem, ja:

- a) tie ir ārpus Kopienas muitas teritorijas reģistrēti ārpus šās teritorijas reģistrētas personas vārdā; ja transportlīdzeklis nav reģistrēts, iepriekš minēto nosacījumu var uzskatīt par izpildītu, ja tas pieder personai, kas reģistrēta ārpus Kopienas muitas teritorijas;
- b) tos izmanto persona, kura reģistrēta ārpus šās teritorijas, neierobežojot 559., 560. un 561. pantu, un
- c) komerciālas izmantošanas gadījumā, izņemot dzelzceļa transporta līdzekļus, tos izmanto vienīgi pārvadājumam, kas sākas vai beidzas ārpus Kopienas muitas teritorijas; tos tomēr var izmantot iekšējā satiksmē, ja to paredz spēkā esošie noteikumi transporta jomā, jo īpaši par iebraukšanu un pārvadājumiem.”

III – Fakti, tiesvedība un prejudiciālie jautājumi

12. *Fuchs* ir lidojumu un ekspluatācijas uzņēmums. Tā galvenā mītne ir Šveicē, bet tas ir sertificēts arī Vācijā. Tas piedāvā (tai skaitā) pakalpojumus lidojumu ar helikopteru uzņēmējdarbības jomā, it īpaši mācību lidojumus privātpersonām un profesionāliem pilotiem.

13. Ar 2009. gada 13. oktobra lēmumu *Hauptzollamt Lörrach* (Lerahas Muitas pārvalde, Vācija) atbrīvoja *Fuchs* no pienākuma nolaisties muitas lidlaukā (“Zollflugplatzzwang”) attiecībā uz desmit atsevišķi uzskaitītiem un prasītājas vārdā Šveicē reģistrētiem helikopteriem.

14. 2009. un 2010. gadā šie helikopteri bija ielidojuši Savienības muitas teritorijā. Helikopterus ievada vai nu *Fuchs* darbinieks – lidojumu instruktors – vai pilots students lidojumu instruktora⁷ klātbūtnē, un tie nolaidās īpašajā *Bremgarten* lidlaukā (Vācija). Pēc ierašanās Savienības muitas teritorijā no Šveices tika veikti mācību lidojumi. Tie sākās un beidzās īpašajā *Bremgarten* lidlaukā, nepametot Savienības muitas teritoriju. Pēc tam šie helikopteri no īpašā *Bremgarten* lidlauka atkal izlidoja uz Šveici.

7 — Saskaņā ar iesniedzējtiesas sniegto informāciju helikopteri tika aprikti tā, lai gan pilots, gan otrais pilots varētu vadīt helikopteru neatkarīgi viens no otra. Tas acīmredzot ir noticis visos lidojumos atbilstoši konkrētajai apmācību situācijai.

15. Lerahas Muitas pārvalde ar 2011. gada 23. maija lēmumu atcēla *Fuchs* atbrīvojumu no pienākuma nolaisties muitas lidlaukā. Pēc tam tā noteica *Fuchs* nodokļu parādu par helikopteru izmantošanu apmācībai.

16. *Fuchs* muitas parāds esot radies saistībā ar to pienākumu neizpildi, kas izriet no pagaidu ieviešanas procedūras atbilstoši Muitas kodeksa 204. panta 1. punkta a) apakšpunktam. *Fuchs* esot izmantojis helikopterus komerciāli, lai arī tam nebija izdota atbilstoša aviācijas tiesību atļauja.

17. Lerahas Muitas pārvalde ar 2012. gada 2. aprīļa lēmumu kā nepamatotu noraidīja *Fuchs* iebildumu par muitas nodokļa piemērošanu. *Fuchs* apstrīdēja šo lēmumu *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Bādenes-Virtembergas Finanšu tiesa), kā rezultātā tika iesniegts šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu.

18. Prasībā valsts tiesā *Fuchs* norādīja, ka ir izpildītas prasības pilnīgam atbrīvojumam no ievadmuitas nodokļa transportlīdzekļu pagaidu ieviešanai. Tas apgalvoja, ka helikopteri nav izmantoti komerciālos nolūkos Īstenošanas regulas izpratnē, jo tie netika izmantoti “personu pārvadāšanai par atlīdzību vai preču rūpnieciskai vai komerciālai pārvadāšanai par atlīdzību vai bez atlīdzības”. Atlīdzība, kuru maksāja piloti studenti, tika saņemta par apmācību, nevis kā maksa par pārvadāšanu.

19. Lerahas Muitas pārvalde savukārt apgalvoja, ka *Fuchs* ir izmantojis šos helikopterus komerciāli. Tā uzskata, ka personas tika pārvadātas par atlīdzību. Lerahas Muitas pārvalde apgalvoja, ka pārvadāšanas jēdziens nav ierobežots tikai ar gadījumiem, kas ir saistīti ar atrašanās vietas maiņu. Drīzāk viss ir atkarīgs no tā, vai *transporta līdzekļos* atrodas personas.

20. Ņemot vērā šīs domstarpības par jēdziena “komerciāla izmantošana” nozīmi, ar 2015. gada 17. februāra lēmumu, kas Tiesas kancelejā saņemts 2015. gada 20. februārī, *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Bādenes-Virtembergas Finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai Komisijas [...] Regulas (EEK) Nr. 2454/93, ar ko nosaka Muitas kodeksa īstenošanas noteikumus, redakcijā, kas izriet no Komisijas [...] Regulas (EK) Nr. 2286/2003 [...], 555. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka par transportlīdzekļa komerciālu izmantošanu ir jāuzskata arī mācību lidojumi ar helikopteriem par atlīdzību, kuru laikā helikopterā atrodas pilots students un lidojumu instruktors?”

21. *Fuchs*, Komisija un Itālijas Republika iesniedza rakstveida apsvērumus šajā lietā. Lerahas Muitas pārvalde, kas ir atbildētāja pamatlietā, neiesniedza rakstveida apsvērumus. Lietas dalībnieki nav lūguši noturēt tiesas sēdi un tā nav arī notikusi.

IV – Vērtējums

A – Ievads

22. Būtībā Tiesai tiek jautāts, vai uz mācību lidojumiem attiecas “komerciālas izmantošanas” definīcija saskaņā ar Īstenošanas regulas 555. panta 1. punktu (skat. tālāk B iedaļu).

23. Šā jēdziena interpretācija būs svarīga, lai noteiktu, vai *Fuchs* var pretendēt uz atbrīvojumu no muitas nodokļiem saskaņā ar attiecīgo apakšiedaļu. Šai Tiesai nav skaidri lūgts izteikt viedokli par to, vai *Fuchs* potenciāli var pretendēt uz atbrīvojumu no nodokļiem. Galu galā tas ir jautājums, uz ko ir jāatbild valsts tiesai. Tomēr, aplūkojot jēdzienu “komerciāla izmantošana”, neizbēgami radīsies jautājumi par atbrīvojuma no muitas nodokļiem piemērošanas jomu “transportlīdzekļu” pagaidu ieviešanas gadījumos. Tāpēc uzskatu, ka, lai sniegtu noderīgu atbildi uz iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu, ir svarīgi pievērsties arī šim jautājumam (skat. tālāk C iedaļu).

B – Jēdziens “komerciāla izmantošana”

24. “Komerciāla izmantošana” ir viens no jēdzieniem, kas definēti Īstenošanas regulas apakšiedaļā, kura ir veltīta transportlīdzekļu pagaidu ieviešanas pilnīgai atbrīvošanai no ievadmuitas nodokļiem. Īstenošanas regulas 555. panta 1. punktā ir noteikts, ka “komerciāla izmantošana” ir transportlīdzekļa izmantošana personu pārvadāšanai par atlīdzību [...]”⁸.

25. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru jēdziena nozīme un tvērums ir jānoskaidro saskaņā ar tā ierasto nozīmi ikdienas valodā, ņemot vērā arī kontekstu, kādā tas tiek lietots, un ar tiesisko regulējumu, kura daļa tas ir, sasniedzamos mērķus⁹.

26. Ikvienā gramatiskā interpretācijā “transportlīdzeklis” ir arī helikopters¹⁰. Tādēļ jautājums būtībā ir, vai *Fuchs* izmanto savus helikopterus “personu pārvadāšanai par atlīdzību”.

27. Šajā ziņā jau iepriekš ir jāatzīmē, ka tas, ka mācību lidojumi sākas un beidzas tajā pašā vietā, tos acīmredzami neizslēdz no “personu pārvadāšanas” jēdziena. Kad notiek mācību lidojumi, savā ziņā tā ir “pārvadāšana”, jo tiek pārvietoti cilvēki. To apstiprinot, Tiesas judikatūrā ir sniegti piemēri par to, ka uz braucieniem turp un atpakaļ attiecas transporta politikas joma¹¹. Uz šīm lietām varētu atsaukties pēc analogijas muitas klasifikācijas kontekstā.

28. Tāpat, pretēji *Fuchs* un Komisijas rakstveida apsvērumos izteiktajiem argumentiem, tas, ka gaisa kuģa vadību students nodod instruktoram un otrādi un tie abi ir apkalpes locekļi, acīmredzami neizslēdz pārvadājuma esamību. Šī situācija varētu tikt uzskatīta par neparastu piemēru, bet fakts paliek fakts, ka cilvēki tiek “pārvadāti” to pārvietošanas nozīmē¹².

29. Tomēr šķiet, ka pat tīri gramatiskā interpretācijā jēdziens “personu pārvadāšana *par atlīdzību*” neaptver šīs lietas faktisko situāciju. Atlīdzība pastāv, tomēr tā tiek īpaši maksāta par mācību lidojumu. Citiem vārdiem sakot, tā ir “personu apmācība *par atlīdzību*”. “Pārvadāšana” tikai izriet no apmācības.

8 — Kā iesniedzējtiesa atzīmējusi sava lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 14. punktā, šajā lietā nav būtiska pārējā definīcijas daļa “[...] vai preču rūpnieciskai vai komerciālai pārvadāšanai par atlīdzību vai bez atlīdzības”, kam es piekritu.

9 — Muitas jomā skat. spriedumu *Digitalnet* u.c. (C-320/11, C-330/11, C-382/11 un C-383/11, EU:C:2012:745, 38. punkts).

10 — Tas arī skaidri atbilst šī jēdziena definīcijai Stambulas konvencijas C pielikuma 1. panta a) punktā, kas attiecas uz “jebkuru kuģi [...], ieskaitot [...] gaisa kuģi”.

11 — Spriedums *Neukirchinger* (C-382/08, EU:C:2011:27, 19. punkts) un ģenerāladvokāta P. Mengoci [P. Mengozzi] secinājumi lietā *Neukirchinger* (C-382/08, EU:C:2010:498, 25.–30. punkts); spriedums *Alpina River Cruises* un *Nicko Tours* (C-17/13, EU:C:2014:191, 29. punkts). Skat. arī ģenerāladvokāta M. Špunara [M. Szpunar] secinājumus apvienotajās lietās *Trijber* un *Harmsen* (C-340/14 un C-341/14, EU:C:2015:505, 30.–34. punkts), kur atzīts, ka “pārvadājums” nav atkarīgs no nogādāšanas no punkta A uz punktu B.

12 — Vēlos uzsvērt, ka tas nenozīmē nekādu novērtējumu par to, vai darbība ir uzskatāma par transporta pakalpojumu. Skat. Komisijas Rokasgrāmatu par Pakalpojumu direktīvas ieviešanu. Šajā nesaistošajā dokumentā ir norādīts, ka Eiropas Parlamenta un Padomes 2006. gada 12. decembra Direktīvas 2006/123/EK par pakalpojumiem iekšējā tirgū (turpmāk tekstā – “Pakalpojumu direktīva”; OV L 376, 36. lpp.) 2. panta 2. punkta d) apakšpunktā paredzētais izņēmums saistībā ar transporta pakalpojumiem “neattiecas uz pakalpojumiem, kuri vispār nav transporta pakalpojumi, piemēram, autoskolu pakalpojumi [...]”.

30. Atzīmēju arī to, ka pilots students (tas ir, persona, kas maksā atlīdzību) “pārvadāšanu” daļēji un varbūt pat visā nodarbības laikā veiks pats. Tas var būt labāk saprotams, ja aplūkojam mācību lidojumus līdzīgi automašīnas vadīšanas apmācībām. Paredzot izmantot automašīnas vadīšanas nodarbības, šīs nodarbības netiek uzskatītas par “personu pārvadāšanu par atlīdzību” jebkurā parastā šo vārdu izpratnē, bet gan par “personu apmācību par atlīdzību”. Tas pats attiecas uz mācību lidojumiem.

31. Tādēļ uz tādiem mācību lidojumu pakalpojumiem kā *Fuchs* nodrošinātie pakalpojumi neattiecas jēdziens “komerciāla izmantošana” saskaņā ar Īstenošanas regulas 555. panta 1. punktu.

32. Savienības tiesību aktu gramatiska interpretācija būtu jāpārskata, tikai ņemot vērā kontekstu un mērķi, ja teksts ir neskaidrs¹³. Šajā gadījumā, manuprāt, teksts ir diezgan skaidrs un nepārprotams. Tomēr, ja varētu uzskatīt, ka ir palikušas vēl kādas neskaidrības, tad sistēmiska un teleoloģiska 555. panta 1. punkta interpretācija liek secināt, ka “komerciāla izmantošana” būtu jāinterpretē tādā nozīmē, ka pakalpojuma par atlīdzību galvenajam mērķim ir jābūt pārvadāšanai.

33. Runājot par attiecīgā noteikuma vēsturisko kontekstu, “komerciālas izmantošanas” definīcijas piemērošanas joma laika gaitā ir izzinoši mainījusies.

34. Sākotnēji lietotais jēdziens bija “izmantošana profesionālām vajadzībām”. Tas tika definēts kā “transportlīdzekļa tieša izmantošana darbībās, ko veic par maksu vai peļņas nolūkā”¹⁴. Pēc tam šo jēdzienu aizstāja “komerciāla izmantošana”, kas tika definēta kā “transportlīdzekļa izmantošana personu vai preču pārvadāšanai par atlīdzību vai saistībā ar uzņēmuma saimniecisko darbību”¹⁵. Abas šīs definīcijas skaidri būtu aptvērušas, piemēram, *Fuchs* veikto mācību lidojumu darbības veidu.

35. Tomēr šī “komerciālas izmantošanas” definīcija vēlāk ar Komisijas Regulu Nr. 2286/2003 tika sašaurināta līdz redakcijai, kas šodien atrodama (un attiecīgajā brīdī piemērojama) Īstenošanas regulas 555. panta 1. punktā. Tas tika darīts speciāli, lai to saskaņotu ar “komerciālas izmantošanas” definīciju Stambulas konvencijā¹⁶.

36. Tādējādi pirms ar Regulu Nr. 2286/2003 veiktajiem grozījumiem “komerciāla izmantošana” aptvēra triju veidu situācijas:

- “izmantošanu personu pārvadāšanai [...] par atlīdzību”;
- “transportlīdzekļu izmantošanu preču pārvadāšanai [...] par atlīdzību”;
- “transportlīdzekļu izmantošanu [...] saistībā ar uzņēmuma saimniecisko darbību”.

37. Trešā, visaptverošā kategorija attiecās uz visiem transportlīdzekļu izmantošanas veidiem saistībā ar uzņēmējdarbību: a) par atlīdzību vai bez atlīdzības, un b) neatkarīgi no izmantošanas mērķa.

38. Savukārt pēc grozījumiem ar Regulu Nr. 2286/2003 “komerciāla izmantošana” attiecās tikai uz:

- “transportlīdzekļa izmantošanu personu pārvadāšanai par atlīdzību”;

13 — Spriedumi ECB/Vācija (C-220/03, EU:C:2005:748, 31. punkts) un *Carboni e derivati* (C-263/06, EU:C:2008:128, 48. punkts).

14 — Padomes 1989. gada 14. jūnija Regulas (EEK) Nr. 1855/89 par transportlīdzekļu pagaidu ieviešanu (OV L 186, 8. lpp.) 1. panta 2. punkta d) apakšpunkts.

15 — Komisijas 2001. gada 4. maija Regula (EK) Nr. 993/2001 par grozījumiem Regulā Nr. 2454/93 (OV L 141, 1. lpp.). Skat. 1. panta 28. punktu, kas aizstāj šīs regulas III sadaļu ar (tai skaitā) 555. panta 1. punktu. Lai gūtu pilnīgu priekšstatu, varētu piebilst, ka sākotnējā 1993. gada Īstenošanas regulā bija tāda pati “komerciālas izmantošanas” definīcija, kas redzama Īstenošanas regulas pašreizējā redakcijā (Īstenošanas regulas sākotnējā redakcijā šī definīcija parādījās 670. pantā). Tas ir mulsoši, ka šī definīcija tika uz laiku paplašināta ar Regulu Nr. 993/2001, pirms sākotnējā definīcija visbeidzot tika atkal iekļauta ar Regulu Nr. 2286/2003, kā paskaidrots tālāk 35. punktā.

16 — Regulas Nr. 2286/2003 preambulas 12. apsvērums.

— “transportlīdzekļa izmantošanu [...] preču rūpnieciskai vai komerciālai pārvadāšanai par atlīdzību vai bez atlīdzības”.

39. Ar šiem grozījumiem no “komerciālas izmantošanas” darbības jomas tika īpaši izslēgta trešā – visaptverošā kategorija “transportlīdzekļa izmantošana [...] saistībā ar saimniecisko darbību”.

40. Tādēļ var tikt secināts, ka šī visaptverošās kategorijas izslēgšana nozīmēja, ka personu pārvadāšana bez atlīdzības tika izslēgta no “komerciālas izmantošanas” jēdziena. Tomēr, pretēji iesniedzējtiesas norādījumiem, ar šo izslēgšanu “komerciālas izmantošanas” piemērošanas joma tika sašaurināta vēl arī citā veidā, padarot izmantošanas mērķi par būtisku faktoru (skat. iepriekš 37. punktu).

41. Tas nozīmē, ka “komerciālas izmantošanas” jēdziens neaptver *visas* situācijas, kurās tiek veikta ar transportlīdzekļiem saistīta saimnieciska darbība un notiek personu pārvadāšana plašā nozīmē. Šī definīcija ir šaurāka. Tajā ir jāņem vērā galvenais darbības mērķis. Tādējādi tā attiecas uz saimniecisku darbību, *kurās galvenais mērķis ir cilvēku pārvadāšana*.

42. *Fuchs* veikto mācību lidojumu veida galvenais mērķis noteikti *nav* cilvēku pārvadāšana. Tāpat kā transportlīdzekļa vadīšanas nodarbību gadījumā mācības ir galvenais vingrinājumu mērķis un tas, par ko tiek maksāta atlīdzība. Pārvadāšana no tā tikai izriet. Tāpēc uz *Fuchs* veikto mācību lidojumu veidu *neattiecas* “komerciālas izmantošanas” jēdziens.

43. Ņemot vērā iepriekš minēto, uz valsts tiesas uzdoto jautājumu būtu jāatbild šādi – mācību lidojumi ar helikopteriem par atlīdzību, kuros instruktors un pilots students atrodas helikopterā, *nav* transportlīdzekļa “komerciāla izmantošana” Īstenošanas regulas 555. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

C – Īstenošanas regulas 558. panta 1. punkts

1) Ievads

44. Īstenošanas regulas 555. panta 1. punktā ir iekļautas vairākas definīcijas. Tomēr atbrīvojuma no ievadumtās nodokļa materiāltiesiskie *nosacījumi* ir paredzēti 556. un nākamajos pantos. Tikai dažos no šiem nosacījumiem faktiski ir izmantots viens vai vairāki no 555. panta 1. punktā definētajiem jēdzieniem.

45. Valsts tiesa nav skaidri uzdevusi nekādus jautājumus par Īstenošanas regulas 558. panta 1. punkta interpretāciju. Jautājums par to, vai *Fuchs* var vai nevar pretendēt uz atbrīvojumu atbilstīgi šim noteikumam, ir jāizlemj valsts tiesai, pilnībā pārzinot šīs lietas konkrētos faktus.

46. Tomēr, lai valsts tiesai sniegtu noderīgu atbildi, uzskatu par nepieciešamu izteikt savas domas par Īstenošanas regulas 558. panta 1. punkta vispārējo piemērošanas jomu¹⁷. Tas tā daļēji ir arī tādēļ, ka Komisija ir iesniegusi sīki izstrādātus rakstveida apsvērumus par šo jautājumu.

2) Atbrīvojumu piemērošanas joma saskaņā ar 558. panta 1. punktu

47. Īstenošanas regulas 558. panta 1. punkta a), b) un c) apakšpunktā ir minēti trīs nosacījumi transportlīdzekļu pagaidu ieviešanas atbrīvošanai no nodokļa. Tikai vienā no šiem trim nosacījumiem – 558. panta 1. punkta c) apakšpunktā – ir ietverta atsauce uz “komerciālu izmantošanu”.

17 — Šajā ziņā skat., piemēram, spriedumu *AIFA un Ministero della Salute* (C-452/14, EU:C:2015:644, 33. un 34. punkts).

48. Saskaņā ar 558. panta 1. punkta c) apakšpunktu transportlīdzekļa komerciālas izmantošanas gadījumā pārvadājums parasti var pretendēt uz atbrīvojumu tikai tad, ja tas “sākas vai beidzas ārpus Kopienas muitas teritorijas”. Tomēr tas nav obligāts nosacījums, kas būtu jāievēro, lai varētu pretendēt uz *jebkādu* atbrīvojumu saskaņā ar 558. panta 1. punktu. Šis ierobežojums ir piemērojams tikai īpašos gadījumos, uz kuriem attiecas c) apakšpunkts, tas ir, transportlīdzekļa “komerciālas izmantošanas” gadījumiem. Citiem vārdiem sakot, atbrīvojumi saskaņā ar 558. panta 1. punktu var tikt piešķirti, ja ir izpildīti nosacījumi saskaņā ar a) un b) apakšpunktu, bet c) apakšpunktam konkrētajā gadījumā vispār nav nekādas nozīmes.

49. Iepriekš šo secinājumu IV B sadaļā izklāstīto iemeslu dēļ uz *Fuchs* veikto apmācību darbības veidu *nav* attiecināms “komerciālas izmantošanas” jēdziens. Tāpēc tam, ka šīs darbības ne vienmēr “sākas vai beidzas ārpus Kopienas muitas teritorijas”, nav izšķirošas nozīmes, lai pretendētu uz atbrīvojumu no nodokļiem saskaņā ar Īstenošanas regulas 558. panta 1. punktu.

50. Komisija rakstveida apsvērumos apgalvo, ka mācību lidojumi nav “komerciāla izmantošana”. Tomēr tā turpinājumā otrajā posmā norāda, ka mācību lidojumi tomēr nevar pretendēt uz atbrīvojumu no nodokļiem saskaņā ar 558. panta 1. punktu. Abos gadījumos Komisija apgalvo, ka tas tā būtībā ir tādēļ, ka *Fuchs* veikto mācību lidojumu galvenais mērķis *nav* preču vai cilvēku pārvadāšana.

51. Jau minēto iemeslu dēļ piekritu pirmajam no šiem argumentiem. Tomēr nepiekritu Komisijas interpretācijai par 558. panta 1. punkta piemērošanas jomu šādu iemeslu dēļ.

52. Komisija apgalvo, ka atbrīvojums no nodokļiem saskaņā ar Īstenošanas regulas 558. panta 1. punktu attiecas tikai uz situācijām, kad transportlīdzeklis tiek izmantots *pārvadāšanai* (kas atbilstoši Komisijas secinājumam, šajā gadījumā nav noticis).

53. Šajā ziņā Komisija apgalvo, ka visas dažādās definīcijas, kas ietvertas Īstenošanas regulas 555. panta 1. punktā, nozīmē, ka transportlīdzekļi tiek izmantoti īpaši pārvadāšanai. Piemērojot to paplašināti, arī atbrīvojums no nodokļiem tādējādi būtu pieejams tikai tad, ja attiecīgās darbības mērķis būtu pārvadāšana. Tā uzskata, ka šo secinājumu pamato arī Īstenošanas regulas 558. panta 1. punkta ievadteikums. Visbeidzot, Komisija atsaucas uz spriedumu lietā *Siig*, lai pamatotu apgalvojumu, ka pagaidu ieviešanas atbrīvošana no nodokļa attiecas tikai uz *īpašas pārvadāšanas darbības* veikšanu¹⁸.

54. Neuzskatu, ka šie argumenti ir pārliecinoši.

55. Pirmkārt, atbrīvojumu no nodokļiem pieejamība transportlīdzekļu pagaidu ieviešanai nav izteikti ierobežota tikai ar gadījumiem, kad transportlīdzekļi tiek izmantoti konkrēti pārvadāšanai. Šāds ierobežojums nav atrodams Īstenošanas regulas 558. panta 1. punktā. Vēl vairāk, tas nav atrodams arī nevienā citā Īstenošanas regulas 556.–561. pantā minēto vispārējo atbrīvojumu no nodokļiem pamatojumā. Tāpat tas nav atrodams Stambulas konvencijā. It īpaši, tas nav minēts šīs konvencijas C pielikuma 1. panta a) punktā ietvertajā “transportlīdzekļa” jēdziena definīcijā.

56. Šādu skaidri izteiktu, uz mērķi orientētu ierobežojumu tomēr būtu bijis viegli iestarpināt. Patiešām, šāds ierobežojums ir iekļauts saskaņā ar lielāko daļu no citiem pamatojumiem atbrīvošanai no muitas nodokļiem pagaidu ieviešanas gadījumos¹⁹.

57. Manuprāt, ja nav neviena šāda skaidri izteikta ierobežojuma, tas pats par sevi ir pietiekams iemesls, lai noraidītu Komisijas argumentāciju šajā jautājumā. Papildinot iepriekš minēto, tomēr būtu jāpiebilst, ka šāds ierobežojums nav arī prezumējams.

18 — Spriedums *Siig* (C-272/03, EU:C:2004:805, 18. punkts).

19 — Skat., piemēram, Īstenošanas regulas 563. pantu – “sporta”; Īstenošanas regulas 566. pantu – “domātas izmeklēšanai vai ārstēšanai”; Īstenošanas regulas 568. pantu – “kas vajadzīga iepazīstināšanai pirms komercializācijas”, un Īstenošanas regulas 569. pantu – “ar nolūku tos lietot kā profesionālas iekārtas”.

58. 558. panta 1. punkta pirmais teikums attiecas uz “auto, dzelzceļa, gaisa, jūras un iekšzemes ūdensceļu transporta līdzekļiem” bez funkcionāla vai mērķa ierobežojuma. Arī 558. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts ir neitrāli, atsaucoties uz objektīviem kritērijiem, proti, reģistrācijas un uzņēmējdarbības veikšanas vietu. 558. panta 1. punkta c) apakšpunkts nav piemērojams vispār, izņemot transportlīdzekļa “komerciālu izmantošanu”.

59. Otrkārt, Komisija uzskata, ka *definīcijas*, kas ietvertas 555. panta 1. punktā, paredz, ka tajās minētie transportlīdzekļi tiek izmantoti īpaši pārvadāšanas nolūkā (pretstatā, piemēram, apmācībai). Pamatojoties uz to, Komisija secina, ka ar transportlīdzekļu pagaidu ieviešanas *atbrīvojumiem no nodokļiem* saskaņā ar 558. panta 1. punktu tiek pieprasīts, lai šādi transportlīdzekļi tiktu izmantoti īpaši pārvadāšanai.

60. Nepiekrītu, jo nebūtu sajaucamas definīcijas un atbrīvošanas no nodokļiem pamatojums.

61. Komisijas piedāvātajiem tālejošajiem secinājumiem būtu vajadzīgs stabils pamatojums, bet pierādījumi šajā lietā, labākajā gadījumā, ir neskaidri.

62. Šajā ziņā ir jāatzīmē, ka:

- tikai divās no trim 555. panta 1. punkta definīcijām, kā atzīst pati Komisija, ir iekļauti jebkādi funkcionāli ierobežojumi. Tādu nav “privātas izmantošanas” definīcijai. Taisnība, ka jēdziena “privāta lietošana” definīcija Stambulas konvencijas angļu valodas redakcijā varbūt arī ir funkcionāla. Tomēr tas tā nav franču valodas redakcijas gadījumā, kas ir neitrāla.
- “transporta līdzekļa” definīcija Stambulas konvencijā ir neitrāla attiecībā uz funkciju²⁰. Turpretī Īstenošanas regulas sākotnējā redakcijā “transportlīdzeklis” bija skaidri definēts funkcionāli kā “jebkurš transportlīdzeklis, ko izmanto *cilvēku vai preču pārvadāšanai* [...]”²¹ (izcēlums pievienots). Tomēr šī definīcija pēc tam tika svītrotā²². Ja Komisijai būtu taisnība, tās argumentācija būtu loģiski jāpiemēro *visiem* transportlīdzekļu pagaidu ieviešanas atbrīvojumu no nodokļiem pamatojumiem (ne tikai 558. panta 1. punktam)²³.

63. Treškārt un visbeidzot, nepiekrītu tam, kā Komisija interpretē spriedumu *Siig*.

64. *Siig* lieta bija saistīta ar preču pārvadājumiem pa autoceļiem. Ciktāl tas attiecas uz šeit izskatāmo lietu, preces *Siig* lietā tika pārvietotas ar vienu transportlīdzekli Eiropas Savienības ietvaros, izkrautas un tad iekrautas citā transportlīdzeklī, lai pārvadātu ārpus Eiropas Savienības. Atbrīvošana no nodokļiem tika pieprasīta, pamatojoties uz to, ka pastāvēja “komerciāla izmantošana”, kurā bija ietverta pārvadāšana, kas sākās vai beidzās ārpus Eiropas Savienības (lai arī izmantojot divus dažādus transportlīdzekļus).

65. Tiesa uzskatīja, ka šādos gadījumos nevarēja tikt pieprasīts atbrīvojums no nodokļiem. Tā konstatēja, ka “pagaidu ieviešanas procedūras piemērošana ir tieši atkarīga no tā, vai ar konkrēto transportlīdzekli tiek veikts noteikts pārvadājums, proti, pārvadājums, kura laikā minētais transportlīdzeklis un pārvadātās preces vai personas šķērso Kopienas muitas teritorijas ārējo robežu”²⁴.

20 — Stambulas konvencijas C pielikuma 1. panta a) punkts.

21 — Īstenošanas regulas sākotnējās redakcijas 670. pants. Sīkāku paskaidrojumu par to skat. 15. zemsvītras piezīmē iepriekš.

22 — Ir apšaubāmi, vai šis ierobežojums būtu uzskatāms par atbilstošu Stambulas konvencijā atrodamajai neitrālajai definīcijai (skat. iepriekš saistībā ar “komerciālas izmantošanas” definīciju, kas tika grozīta šī paša iemesla dēļ).

23 — Ir skaidri noteikts, ka Īstenošanas regulas 555. panta 1. punktā ietvertās definīcijas ir piemērojamas visam apakšpunktam, kurā tās parādās.

24 — Spriedums *Siig* (C-272/03, EU:C:2004:805, 18. punkts).

66. Šķiet, ka Komisija no tā secina, ka jebkādi pagaidu ieviešanas atbrīvošanai no nodokļiem ir vajadzīgs skaidri definēts “pārvadājums” (nevis, piemēram, apmācības). Manuprāt, tā ir nepareiza sprieduma *Siig* interpretācija. Spriedumā *Siig* Tiesa patiešām pieprasīja, lai būtu konkrēts “pārvadājums”. Tomēr tas bija tāpēc, ka viens no nosacījumiem atbrīvošanai no nodokļiem bija tāds, ka *šādā gadījumā* pārvadājums “sākas vai beidzas ārpus Kopienas muitas teritorijas”²⁵.

67. Turklāt arī saskaņā ar 558. panta 1. punktu šāda prasība būtu piemērojama *tikai* gadījumos, kad atbrīvojums no nodokļiem tiek pieprasīts konkrēti “komerciālai izmantošanai”²⁶.

3) Secinājums par 558. panta 1. punktu

68. Iepriekš izklāstīto iemeslu dēļ neuzskatu, ka atbrīvojums saskaņā ar Īstenošanas regulas 558. panta 1. punktu attiecībā uz izmantošanas veidiem, kas nav “komerciāla izmantošana”, ir ierobežots ar gadījumiem, kad attiecīgais transportlīdzeklis tiek izmantots konkrēti pārvadāšanai.

69. Visbeidzot, valsts tiesai ir jāizlemj, vai šajā lietā *Fuchs* var izmantot nodokļu atbrīvojumu. To darot, valsts tiesai ir jānodrošina atbilstība Savienības tiesību vispārējiem principiem, tai skaitā tiesiskās palāvēības principam un/vai iegūto tiesību principam.

70. Saskaņā ar lēmumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu pausto *Fuchs* bija pieprasījis un saņēmis atbrīvojumu no nodokļiem pagaidu ieviešanai. Pēc tam šis atbrīvojums, ņemot vērā *Fuchs* darbību raksturu un Īstenošanas regulas 555. un 558. panta specifisko interpretāciju, ar atpakaļejošu spēku tika anulēts. Kā norādīja Komisija, atbrīvošanai no nodokļiem var būt būtiski arī vairāki citi Īstenošanas regulā minētie pamati, lai gan nav skaidrs, vai *Fuchs* atbilstu to nosacījumiem. Taču tie atkal ir jautājumi, uz kuriem ir jāatbild valsts tiesai.

V – Secinājumi

71. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, iesaku Tiesai uz *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Bādenes-Virtembergas Finanšu tiesa) prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

Mācību lidojums ar helikopteru par atlīdzību, kurā instruktors un pilots students atrodas helikopterā, nav transportlīdzekļa “komerciāla izmantošana” Komisijas 1993. gada 2. jūlija Regulas (EEK) Nr. 2454/93, ar ko nosaka īstenošanas noteikumus Kopienas Muitas kodeksa izveidei, ar grozījumiem, kas veikti ar Komisijas 2003. gada 18. decembra Regulu (EK) Nr. 2286/2003, 555. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

25 — Spriedums *Siig* (C-272/03, EU:C:2004:805, 17. punkts).

26 — Patiešām, kā norādīts iepriekš, spriedumā *Siig* tika ietverta arī “komerciāla izmantošana”.