

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2012. gada 19. jūlijā (*)

Sestā direktīvā – Atbrīvojumi no nodokļa – 15. panta 6. punkts – Gaisaku, kurus lieto aviosabiedrības, kas par samaksu darbojas galvenokārt starptautiskos maršrutos, piegāžu atbrīvojums no nodokļa – Gaisaku piegāde komersantam, kurš tos nodod šādas sabiedrības rīcībā – Jādziens “starptautiski pārvadājumi par maksu” – Ārējie

Lieta C-33/11

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Korkein hallinto-oikeus* (Somija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2011. gada 18. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 21. janvārī, tiesvedībā par prasību, ko cēlusi

A Oy.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*], tiesneši A. Prehala [*A. Prechal*] (referente), L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], K. Toadere [*C. Toader*] un E. Jarašāns [*E. Jarašiņš*],

ģenerālvokāts P. Kruss Viljalons [*P. Cruz Villalón*],

sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2012. gada 8. februāra tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- A Oy vārdā – P. Salomaa,
- Somijas valdības vārdā – M. Pere, pārstāve,
- Eiropas Komisijas vārdā – I. Koskinen un L. Lozano Palacios, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2012. gada 26. aprīlī tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Šis līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretājam 15. panta 6. punkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; OV īpašais izdevums latviešu valodā: 9. nod., 1. sēj., 23. lpp.), redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 1992. gada 14. decembra Direktīvu 92/111/EEK (OV L 384, 47. lpp.; OV īpašais izdevums latviešu valodā: 9. nod., 1. sēj., 224. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā, kurā tiek izskatīta prasība, ko cēlusi A Oy (turpmāk

tekst? – “A”), lai apstr?d?tu pazi?ojumu par saist?b? ar gaisaku?u ieg?di maks?jam? pievienot?s v?rt?bas nodok?a (turpm?k tekst? – “PVN”) apm?ru, kuru tam izsniegusi *Kaakkois-Suomen verovirasto* (Somijas Dienvidaustrumu nodok?u p?rvalde).

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3 Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkt? ir noteikts, ka PVN j?maks? par “pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atl?dz?bu attiec?g?s valsts teritorij? veicis nodok?u maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas”.

4 Š?s direkt?vas 15. pant? ar virsrakstu “Atbr?vojums eksportam no Kopienas un l?dz?giem dar?jumiem, k? ar? starptautiskam transportam” ir paredz?ts:

“Cikt?l tas nav pretrun? ar citiem Kopienas noteikumiem, dal?bvalstis atbr?vo turpm?k min?t?s darb?bas atbilst?gi noteikumiem, ko t?s pie?em, lai nodrošin?tu pareizu un god?gu šo atbr?vojumu piem?rošanu un lai nepie?autu nek?du nodok?a nemaks?šanu, apiešanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu:

[..]

4. Pre?u pieg?di ku?u degvielas uzpildei un apg?dei ar p?rtiku:

a) ku?iem, kurus izmanto ku?ošanai atkl?t? j?r? un kuri p?rvad? pasažierus par atl?dz?bu vai kurus izmanto komercdarb?bai, r?pnieciskai darb?bai vai zvejniec?bai;

[..]

5. Š? panta 4. punkta a) un b) apakšpunkt? min?to j?ras ku?u pieg?di, p?rveidošanu, remontu, tehnisko apkopi, frakt?šanu un ?ri, k? ar? šajos ku?os ieb?v?t? vai lietot? apr?kojuma, ieskaitot zvejas apr?kojumu, pieg?di, ?ri, remontu un tehnisko apkopi;

6. T?du lidmaš?nu [gaisaku?u] pieg?di, p?rveidošanu, remontu, tehnisko apkopi, frakt?šanu un ?ri, kuras lieto aviosabiedr?bas, kas par samaksu darbojas galvenok?rt starptautiskos maršrutos [kuras lieto aviosabiedr?bas, kas nodarbojas galvenok?rt ar starptautiskiem p?rvad?jumiem par atl?dz?bu], k? ar? šaj?s lidmaš?n?s [šajos gaisaku?os] ietilpstoš? vai taj?s lietot? apr?kojuma pieg?di, ?ri, remontu un tehnisko apkopi;

7. Pre?u pieg?di 6. punkt? min?to lidmaš?nu [gaisaku?u] degvielas uzpildei un apg?dei ar p?rtiku;

8. Pakalpojumu sniegšanu, iz?emot 5. punkt? nor?d?tos pakalpojumus, lai apmierin?tu min?taj? punkt? nor?d?to j?ras ku?u vai to kravu tieš?s vajadz?bas;

9. Pakalpojumu sniegšanu, iz?emot 6. punkt? nor?d?tos pakalpojumus, lai apmierin?tu min?taj? punkt? nor?d?to lidmaš?nu [gaisaku?u] vai to kravu tieš?s vajadz?bas;

[..].”

5 Sest?s direkt?vas XVIa sada?? ar virsrakstu “Pagaidu rež?ms nodok?u uzlikšanai tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m” rodamaj? 28.a pant? ir noteikts:

“1. “Pievienot?s v?rt?bas nodoklis j?maks? ar?:

a) par Kopienas iekšējām preču iegādēm, ko valsts teritorijā par atlīdzību veic nodokļu maksātājs, kas attiecīgi darbojas, vai juridiska persona, kas nav nodokļu maksātāja, ja pārvērtējs ir nodokļu maksātājs, kas attiecīgi darbojas [...].

Atkāpjoties no pirmās daļas, uz Kopienas iekšējām preču iegādēm, ko saskaņā ar 1. punkta a) apakšpunkta nosacījumiem veicis nodokļa maksātājs vai juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, pievienotās vērtības nodokli neattiecina.

[..]

[..]

1.a Šī panta 1. punkta a) apakšpunkta otrajā daļā noteikto izņēmumu attiecina uz:

a) Kopienas iekšējām preču iegādēm, kuru piegāde valsts teritorijā būtu jāatbrīvo no nodokļa saskaņā ar 15. panta 4. līdz 10. punktu;

[..]

3. “Kopienas iekšējā preču iegāde” nozīmē iegūt tiesības rīkoties kā pašniekam ar kustamu materiālu pašumu, ko personai, kas iegādājusies preces, atstājis vai atvedis pārvērtējs vai kāds viņa vārdā, vai persona, kas iegādājas preces citai daļbvalstij, nevis tai, no kuras preces ir nosūtītas vai transportētas.

[..]”

Somijas tiesības

6 Sestā direktīvā Somijā tika transponēta ar 1993. gada 30. decembra Likumu Nr. 1501/1993 par pievienotās vērtības nodokli [Arvonlisäverolaki (1501/1993), turpmāk tekstā – “AVL”].

7 Saskaņā ar AVL 1. panta pirmās daļas 3. punktu par Somijā veiktu preču iegādi Kopienas iekšienē šī likuma 26.a panta izpratnē ir jāmaksā PVN. Šajā tiesību normā iegāde Kopienas iekšienē ir definēta kā pašumtiesību uz kustamu ģermenisku mantu iegāšana par atlīdzību, ja pārvērtējs, pircējs vai kāda trešā persona, kura rīkojas vārdā, šo mantu pērvadā no vienas daļbvalsts uz kādu citu daļbvalsti. Saskaņā ar AVL 2.b pantu nodokli, ar ko apliekama iegāde Kopienas iekšienē 1. panta pirmās daļas 3. punkta izpratnē, pienākums maksāt ir pircējam.

8 Atbrīvojumiem no nodokļa saistībā ar starptautisko tirdzniecību veltītajā AVL sestajā nodaļā esošā 70. panta pirmās daļas 6. punktā ir paredzēts, ka nodoklis nav jāmaksā par tādā gaisaku, to rezerves daļu un/vai aprīkojuma pārdošanu, ko paredzēts lietot komersantam, kurš nodarbojas galvenokārt ar starptautiskiem aviopārvadājumiem par atlīdzību.

9 Saskaņā ar AVL 72.f panta 1. punktu preču iegāde Kopienas iekšienē ir atbrīvota no PVN, ja PVN nebūtu jāmaksā, šīs preces importējot. Saskaņā ar AVL 94. panta pirmās daļas 9. punktu no PVN ir atbrīvota gaisaku, to rezerves daļu un aprīkojuma AVL 70. panta pirmās daļas 6. punkta izpratnē importēšana.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

10 2002. gada jūlijā un 2003. gada oktobrī A no kādā franču ražotāja iegādājās divas reaktīvās lidmašīnas. Pārdevās šo darījumu deklarēja kā pārdošanu Kopienas iekšienē. A šos pirkumus kā Somijā veiktas iegādes Kopienas iekšienē nav deklarējusi.

11 Abi šie gaisakuši tika reģistrēti Somijas gaisakuu reģistrā attiecīgi 2002. gada 22. jūlijā un 2004. gada 23. jūlijā, savukārt attiecīgi 2002. gada 19. novembrī un 2004. gada 24. oktobrī attiecībā uz tiem tika izsniegti "Air Operation Certificates" (AOC). A tika minēta kā abu šo gaisakuu īpašniece, un B Oy (turpmāk tekstā – "B") tika norādīta kā to lietotāja. Attiecīgi 2003. gada 17. decembrī un 2005. gada 1. aprīlī A šīs lidmašīnas pārdeva tīk kādām Kiprā reģistrētām uzņēmumam.

12 Visas A kapitāla daļas pieder kādai fiziskai personai X. A pieder 25 % sabiedrībā C Oy (turpmāk tekstā – "C"). B 78 % apmērā ir C meitassabiedrība.

13 B rīko starptautiskus pārticības un nodrošina lidmašīnu tehnisko apkopi, kā arī pārvaldību. Saskaņā ar B un A starpā noslēgto līgumu par lidmašīnu tehniskās apkopes un lidojumu izmaksām B izrakstīja rēķinus A. Šajā līgumā B bija iekļauts arī par līguma pielikumu norādīto maksu no A nomāt lidmašīnas savām komerciālajām vajadzībām.

14 Viss A apgrozījums pārskata laikposmā no 2002. gada 1. janvāra līdz 31. decembrim un no 2003. gada 1. janvāra līdz 2004. gada 30. jūnijam, proti, attiecīgi EUR 925 606,32 un EUR 2 170 503,84 apmērā, izrietēja no iegrāmatojumiem, kas veikti, pamatojoties uz pārdošanas rēķiniem, kas izrakstīti A īpašniekam X, izņemot vienīgi Kipras uzņēmumam adresētos rēķinus par gaisakuu tīk pārdošanu. Veiktās nodokļu revīzijas gaitā tika konstatēts, ka no lidmašīnu nomas gūto ieņēmumu uzskaitē A grāmatvedībā nebija veikta.

15 Savukārt ar gaisakušiem saistīto A izmaksu iegrāmatojumi galvenokārt bija saistīti ar summām, par kurām B bija izrakstījusi rēķinus A par gaisakuu tehnisko apkopi un lidojumiem. Iepriekš minētās nodokļu revīzijas gaitā tika konstatēts, ka minēto summu izmaksas būtībā tikušas pārnestas X bez izmaiņām.

16 A bija reģistrējusies kā PVN maksātāja kopš 2002. gada 1. jūlija. 2003. gada 14. jūnijā pieteikumu par darbības izbeigšanu A norādīja, ka neesot varējusi veikt ar PVN apliekamu darbību. Somijas Dienvidaustrumu nodokļu pārvalde šo sabiedrību svētroja no PVN maksātāju reģistra ar atpakaļejošu spēku kopš 2002. gada 1. jūlija.

17 2005. gada 4. novembrī šī pati nodokļu pārvalde izsniedza paziņojumus par PVN summu, kas A ir jāmaksā par abu gaisakuu iegādi Kopienas iekšienē. Vienlaikus tika konstatēts, ka A nav tiesību nedz veikt kādu atskaitījumu no maksājumu summām, nedz saņemt tās atmaksu.

18 A pārsūdzību par šiem paziņojumiem par nodokļu maksājumu apmēru *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinki Administratīvā tiesa) ar 2008. gada 26. maija nolikumu noraidīja. Minētā tiesa nosprieda, ka abas gaisakuu iegādes esot bijušas ar nodokli apliekama preču iegāde Kopienas iekšienē, kuru A nebija deklarējusi nodokļu administrācijai. Šī sabiedrība neesot nodarbojusies ar starptautiskiem aviopārvadājumiem AVL 70. panta pirmās daļas 6. punkta izpratnē, bet gan praktiski esot rīkojusies kā naftas produktu starptautiskās tirdzniecības jomā strādājošs sabiedrības C īpašniece. Turklāt šādiem starptautiskiem aviopārvadājumiem tā pāša 70. panta pirmās daļas 6. punkta izpratnē attiecīgās lidmašīnas B neesot arī izmantojusi. Ar šo norunu esot bijis paredzēts gluži vienkārši nodrošināt šo sabiedrību lielāks līdzdalības īpašnieka X vajadzības transporta ziņā.

19 A šo nolikumu kasācijas kārtībā pārsūdzēja *Korkein hallinto-oikeus* [Somijas Augstākajā

administratīvaj? ties?]. A apgalvo, ka gaisaku?u ieg?dei esot bijis j?b?t atbr?votai no PVN, jo A tos esot ieg?d?jusies un re?istr?jusi ar domu tos uztic?t B, kura gluži noteikti ir aviosabiedr?ba, kas nodarbojas galvenok?rt ar starptautiskiem aviop?rvad?jumiem par atl?dz?bu. Proti, atbilstoši tam, k? šaj? nozar? m?dz dar?t, A esot uzdevusi B par atl?dz?bu r?p?ties, lai gaisaku?i allaž b?tu gatav?b? lidojumam, un sekm?t to lietošanu komerci?l?m vajadz?b?m, pamatojoties uz ?pašiem l?gumiem, savuk?rt B paties?b? ar lidmaš?n?m esot apkalpojusi treš?s personas, pret? sa?emot atl?dz?bu par katru lidojuma stundu.

20 Turpretim, lai ar? atz?dama, ka B ir uzskat?ma par aviosabiedr?bu, kura nodarbojas ar starptautiskiem aviop?rvad?jumiem par atl?dz?bu, pat ja par atl?dz?bu ir ticis p?rvad?ts tikai X, otra tiesved?bas dal?bniece uzskata, ka, t? k? A pati neveic starptautiskos lidojumus, bet gan ir uzdevusi gaisaku?us no Francijas nog?d?t Somij? un tos par br?vu nodevusi lietošan? B, str?d?g?s ieg?des nevarot b?t atbr?vojamās no PVN.

21 T?d?? *Korkein hallinto-oikeus* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai [Sest?s direkt?vas] 15. panta 6. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka j?dziens “aviosabiedr?bas, kas par samaksu darbojas galvenok?rt starptautiskos maršrutos” aptver ar? komerci?l?s aviosabiedr?bas, kas galvenok?rt sniedz starptautisko ?arterreisu p?rvad?jumu pakalpojumus par atl?dz?bu, lai apmierin?tu uz??mumu un priv?tpersonu vajadz?bas?

2) Vai [Sest?s direkt?vas] 15. panta 6. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka taj? paredz?tais atbr?vojums attiecas tikai uz gaisaku?u pieg?di, kas tiek tieši veikta aviosabiedr?b?m, kuras nodarbojas galvenok?rt ar starptautiskiem aviop?rvad?jumiem par atl?dz?bu, vai ar? šis atbr?vojums t?pat attiecas ar? uz gaisaku?u pieg?di komersantam, kas pats nenodarbojas galvenok?rt ar starptautiskiem aviop?rvad?jumiem par atl?dz?bu, ta?u gaisaku?i nodod t?da komersanta r?c?b?, kurš ar šiem p?rvad?jumiem nodarbojas?

3) Vai, atbildot uz otro jaut?jumu, ir k?da noz?me apst?klim, ka par gaisaku?u lietošanu šo gaisaku?u ?pašniece sa?em maksu no priv?tpersonas, kurai pieder l?dzdal?ba ?pašnieces kapit?l? un kura ieg?d?tos gaisaku?us galvenok?rt lieto sav?m komerci?laj?m un/vai priv?taj?m vajadz?b?m, ?emot v?r?, ka gaisaku?us š? aviosabiedr?ba var?ja izmantot ar? citiem lidojumiem?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo jaut?jumu

22 Ar savu pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai j?dziens “starptautiski p?rvad?jumi par maksu” Sest?s direkt?vas 15. panta 6. punkta izpratn? ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas aptver vien?gi p?rvad?jumus regul?ros maršrutos vai vienl?dz ar? uz??mumu un priv?tpersonu piepras?juma apmierin?šanai r?kotos ?arterreisus.

23 Iesniedz?jtiesas šaubas šaj? jaut?jum? š?iet esam saist?tas ar apst?kli, ka š?s ties?bu normas formul?jum? valodu redakcij?s ir rodamas zin?mas atš?ir?bas. Savos apsv?rumos A šaj? zi?? uzsver, ka daž?s valodu redakcij?s, piem?ram, redakcij?s ang?u vai zviedru valod? faktiski ir min?ti dr?z?k “international routes” jeb “starptautiski maršruti”, nevis “starptautiski p?rvad?jumi”, kas var?tu š?ist visp?r?g?ks formul?jums, kurš tiek izmantots vairum? p?r?jo š?s ties?bu normas valodu redakciju, tostarp ar? redakcij? somu valod?.

24 Šaj? zi?? past?v?gaj? judikat?r? ir noteikts, ka, interpret?jot Savien?bas ties?bu normu, princip? ir j??em v?r? daž?daj?s valodu redakcij?s iesp?jami esoš? neatbilst?ba (skat. tostarp

2004. gada 16. septembra spriedumu liet? C-382/02 *Cimber Air*, Kr?jums, I-8379. lpp., 38. punkts).

25 Tom?r šoreiz j?konstat?, ka no š? sprieduma 23. punkt? nor?d?taj?m formul?juma nians?m nav secin?ms, ka Savien?bas likumdev?js b?tu grib?jis no Sest?s direkt?vas 15. panta 6. punkt? noteikt? atbr?vojuma piem?rojam?bas jomas izsl?gt starptautiskos ?arterreiskus.

26 Pirmk?rt, j?nor?da, ka jau t?ri burtisk? zi?? dažu valodu redakcij?s rodamie v?rdi “international routes” jeb “starptautiskie maršruti” Sestaj? direkt?v? nav nekur defin?ti un tos, k? nor?d?jušas Eiropas Komisija un Somijas vald?ba, nepapildina neviens paskaidrojums, ar kuru b?tu grib?ts nor?d?t, ka attiec?gajiem lidojumiem p?c savas iedabas j?b?t “regul?riem”. Šajos apst?k?os ar šiem v?rdiem, gluži t?pat k? ar citu valodu redakcij?s izmantoto formul?jumu “starptautiski p?rvad?jumi”, b?t?b? ir saprotama nor?de uz lidojumiem ar gaisaku?i starp diviem t?diem ?eogr?fiskiem punktiem, kuru d?? attiec?gais p?rvad?jums dr?z?k ir starptautisks nek? iekšzemes. Tiesa jau agr?k ir uzsv?rusi, ka Sest?s direkt?vas 15. panta 6. punkts b?t?b? attiecas uz sabiedr?b?m, kuru darb?ba ir galvenok?rt starptautiska (iepriekš min?tais spriedums liet? *Cimber Air*, 27. un 28. punkts).

27 Turkl?t past?v?gaj? judikat?r? ir noteikts, ka, interpret?jot t?du Savien?bas ties?bu normu k? šaj? liet? apl?kot?, ir j??em v?r? ne vien t?s teksts, bet ar? konteksts un to ietveroš? tiesisk? regul?juma izvirz?tie m?r?i (skat. tostarp 1990. gada 26. j?nija spriedumu liet? C-185/89 *Velker International Oil Company, Recueil*, I-2561. lpp., 17. punkts, k? ar? 2010. gada 22. decembra spriedumu liet? C-116/10 *Feltgen un Bacino Charter Company*, Kr?jums, I-14187. lpp., 12. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

28 Ta?u nedz Sest?s direkt?vas 15. panta 6. punkta konteksts, nedz š?s ties?bu normas m?r?is nav t?di, kuru d?? no taj? noteikt? atbr?vojuma piem?rojam?bas jomas b?tu j?izsl?dz gaisaku?i, kurus lieto galvenok?rt ar starptautisku ?arterreisu pakalpojumu sniegšanu nodarboš?s aviosabiedr?bas.

29 Š?s ties?bu normas m?r?is ir no nodok?a atbr?vot gaisaku?u pieg?di, ja tie galvenok?rt ir paredz?ti lietošanai starptautiskiem p?rvad?jumiem, proti, lidojumiem, kas š??rso vair?ku valstu jurisdikcij? esošas teritorijas, k? ar? vajadz?bas gad?jum? – starptautisko gaisa telpu.

30 M?r?im esot š?dam, neš?iet, ka b?tu j?veic k?da noš?iršana atkar?b? no t?, vai starptautiskie aviop?rvad?jumi tiek veikti regul?ros maršrutos vai ?arterreisos.

31 Jaut?jum? par Sest?s direkt?vas 15. panta 6. punkta kontekstu j?atg?dina, ka atbilstoši past?v?gajai judikat?rai atbr?vojumi no nodok?a ir autonomi Savien?bas ties?bu j?dzieni, kas j?apl?ko ar min?to direkt?vu izveidot?s kop?j?s PVN sist?mas visp?r?gaj? kontekst? (skat. tostarp iepriekš min?to spriedumu liet? *Cimber Air*, 23. punkts, un 2007. gada 18. oktobra spriedumu liet? C-97/06 *Navicon*, Kr?jums, I-8755. lpp., 20. punkts).

32 Š? sist?ma tostarp ir balst?ta uz nodok?u neitralit?tes principu, kurš liedz vien?das darb?bas veicošiem uz??mumiem piem?rot atš?ir?gus nosac?jumus apliekam?bas ar PVN zi?? (skat. tostarp iepriekš min?tos spriedumus liet? *Cimber Air*, 24. punkts, un liet? *Navicon*, 21. punkts). Šim principam nav svar?gi, lai darb?bas b?tu identiskas. Proti, no past?v?g?s judikat?ras izriet, ka min?tais princips liedz PVN zi?? atš?ir?gi v?rt?t l?dz?gu, t?tad – savstarp?ji konkur?jošu, pakalpojumu sniegšanu (skat. tostarp 2007. gada 28. j?nija spriedumu liet? C-363/05 *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust un The Association of Investment Trust Companies*, Kr?jums, I-5517. lpp., 46. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

33 Nodok?u neitralit?tes princips noz?m?, ka ir j?nov?rš no daž?das attieksmes PVN zi??

izrietošie konkurences kropojumi. Tādējādi kropojumu esamība ir pierādīta, tiklīdz ir atzīts, ka attiecīgē pakalpojumi savstarpīgi konkurē un PVN ziņā tiek vērtēti atšķirīgi (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust un The Association of Investment Trust Companies*, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).

34 Galvenokārt starptautiskus lidojumus veicošu komersantu sniegtie pakalpojumi, vai tie būtu lidojumi regulāros maršrutos un/vai ārtērreisi, ir līdzīgi un acīmredzami atrodas sīncensībā, un tādēļ atšķirībā attieksmē gaisakuņu piegāžu atbrīvojuma no PVN ziņā atkarībā no tā, vai komersants galvenokārt veic starptautiskus lidojumus regulāros maršrutos vai starptautiskus ārtērreismus, radītu draudus, ka konkurence starp minētajiem komersantiem varētu tikt kropota.

35 Ievērojot iepriekš izklāstīto, uz pirmo jautājumu jāatbild, ka vārdi “starptautiski pakalpojumi par maksu” Sestās direktīvas 15. panta 6. punkta izpratnē ir jāinterpretē tādējādi, ka tie aptver arī uzņēmumu un privātpersonu pieprasījuma apmierināšanai rīkotos starptautiskos ārtērreismus.

Par otro jautājumu

36 Ar savu otro jautājumu iesniedzītiesa vaicā, vai Sestās direktīvas 15. panta 6. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā paredzētais atbrīvojums no nodokļa attiecas uz gaisakuņa piegādi komersantam, kurš pats nav “aviosabiedrība, kas par samaksu darbojas galvenokārt starptautiskos maršrutos” šīs tiesību normas izpratnē, bet minēto gaisakuņi iegādājas, lai to lietotu tikai un vienīgi šāda sabiedrība.

37 Šajā ziņā, pirmkārt, jānorāda, ka minētā 15. panta 6. punkta redakcijā somu valodā ir minēta gaisakuņu piegāde “aviosabiedrībai”, kura nodarbojas galvenokārt ar starptautiskiem aviopakalpojumiem par atlīdzību.

38 Turpretim vairumā pētīto šīs tiesību normas valodu redakciju tiek runāts par to, ka gaisakuņu piegādi, kurus šāda sabiedrība “lieto”.

39 Kā jau atgādināts šī sprieduma 24. punktā, interpretējot šo tiesību normu, principā jāņem vērā šādi novērotās valodnieciskās atšķirības.

40 Otrkārt, jāatzīst, ka Sestās direktīvas 15. panta 6. punkta formulējums vairumā valodu redakciju, kurās uzsvērts tādējādi tiek likts nevis uz piegādes saņēmēja vai gaisakuņa pašnieka identitāti, bet gan uz nosacījumu, ka piegādātos gaisakuņus “lieto” sabiedrība, kas nodarbojas galvenokārt ar starptautiskiem pakalpojumiem par atlīdzību, pats par sevi nemudina no šajā tiesību normā noteiktā atbrīvojuma piemērojamības jomas izslēgt gaisakuņu piegādes tādām komersantām, kurš tos iegādājas, lai nodotu lietošanā tikai un vienīgi šādai sabiedrībai, piemēram, veicot līzīngā darījumu.

41 Treškārt, kā jau atgādināts šī sprieduma 27. punktā, interpretējot Sestās direktīvas 15. panta 6. punktu, ir jāņem vērā ne tikai minētās tiesību normas formulējums, bet arī tās konteksts un izvirzītie mērķi.

42 Jautājums, pirmkārt, par izvirzīto mērķi šī sprieduma 29. punktā jau ir norādīts, ka tas ir no PVN atbrīvot gaisakuņu piegādi, ja vien tie galvenokārt ir paredzēti lietošanai starptautiskiem pakalpojumiem, proti, lidojumiem, kas šīrso vairāku valstu jurisdikcijā esošās teritorijas, kā arī vajadzības gadījumā – starptautisko gaisa telpu.

43 Jākonstatē, ka šāda mērķa esamība mudina Sestās direktīvas 15. panta 6. punktu interpretēt tādējādi, ka nosacījums, lai gaisakuņa piegādei būtu piemērojams šajā tiesību normā

paredz?tais atbr?vojums no nodok?a, ir t?ds, ka min?to gaisaku?i ir paredz?ts lietot t?dai sabiedr?bai, kuras darb?ba galvenok?rt tiek izv?rsta starptautiskajos p?rvad?jumos par maksu, un pašai pirc?ja identit?tei š? v?rda tieš? noz?m? nav noz?mes.

44 Ta?u šaj? nupat min?taj? zi?? ir j??em v?r?, ka t?d??, ka gaisaku?a pirc?jam par min?to ieg?di ir j?maks? PVN pat tad, ja t? ir notikusi tikai t?lab, lai min?to gaisaku?i var?tu lietot sabiedr?ba, kas nodarbojas galvenok?rt ar starptautiskiem p?rvad?jumiem par atl?dz?bu, var tostarp tikt sad?rdzin?ta ar? maksa, kuru šai p?d?jai n?kas maks?t, lai var?tu š?du lietošanu veikt, t?d?j?di tiekot apdraud?tam min?tajam m?r?im. Proti, ir prezum?jams, ka gaisaku?a pirc?js, kuram j?maks? PVN par t? p?rdošanas cenu, no š?da PVN samaksas pien?kuma raduš?s izmaksas parasti piln?b? vai da??ji p?rnes?s uz lietot?ju sabiedr?bu.

45 Proti, š?d? gad?jum?, k? savu secin?jumu 38. punkt? nor?d?jis ar? ?ener?ladvok?ts, pat tad, ja gaisaku?a pirc?js vajadz?bas gad?jum? v?l?k var atskait?t min?to PVN vai sa?emt t? atmaksu saska?? ar Sestaj? direkt?v? paredz?tajiem nosac?jumiem, uz min?t? pirc?ja pleciem joproj?m pa to laiku gulstas ar PVN samaksai avans? veikto maks?jumu finans?šanu saist?t?s izmaksas, kuru summa konkr?taj? gad?jum? var izr?d?ties visnota? liela.

46 No t? izriet, ka gaisaku?a pieg?des neatbr?vošana no PVN un pirc?ja pien?kums šo nodokli maks?t tikko aprakst?taj? m?r? netieši skars min?to gaisaku?i lietojošo sabiedr?bu.

47 Jaut?jum?, otrk?rt, par Sest?s direkt?vas 15. panta 6. punkta kontekstu š? sprieduma 31. punkt? jau ir ticis atg?din?ts, ka šaj? ties?bu norm? noteiktie atbr?vojumi no nodok?a ir autonomi Savien?bas ties?bu j?dzieni, kas j?apl?ko ar min?to direkt?vu izveidot?s kop?j?s PVN sist?mas visp?r?gaj? kontekst?.

48 Š? sist?ma ir balst?ta uz konkr?ti diviem principiem. Pirmk?rt, PVN tiek iekas?ts par katru sniegto pakalpojumu un par katru pre?u pieg?di, ko par atl?dz?bu veic nodok?a maks?t?js. Otrk?rt, k? atg?din?ts š? sprieduma 32. un 33. punkt?, nodok?u neitralit?tes princips liedz tostarp l?dz?gus, t?tad – savstarp?ji konkur?jošus, dar?jumus PVN zi?? v?rt?t atš?ir?gi.

49 Lai ar? atbilstoši past?v?gajai judikat?rai, iev?rojot šos principus, Sest?s direkt?vas 15. pant? noteiktie atbr?vojumi no nodok?a ir j?interpret? šauri, jo tie veido atk?pi no visp?r?g? principa, ka PVN tiek iekas?ts par katru pre?u pieg?di un katru sniegto pakalpojumu, ko par atl?dz?bu veicis nodok?u maks?t?js (skat. tostarp iepriekš min?tos spriedumus liet? *Velker International Oil Company*, 19. punkts, un liet? *Cimber Air*, 25. punkts; 2006. gada 14. septembra spriedumu apvienotaj?s liet?s no C-181/04 l?dz C-183/04 *Elmeka*, Kr?jums, I-8167. lpp., 15. punkts, un iepriekš min?tos spriedumus liet? *Navicon*, 22. punkts, k? ar? liet? *Feltgen* un *Bacino Charter Company*, 19. punkts), šis noteikums par šauru interpret?ciju tom?r nenoz?m?, ka šo atbr?vojumu no nodok?a noteikšanai izmantotais formul?jums b?tu j?interpret? t?d?j?di, ka tie zaud?tu savu iedarb?bu (skat. tostarp iepriekš min?to spriedumu liet? *Navicon*, 22. punkts).

50 T?tad, pirmk?rt, ar Sest?s direkt?vas 15. panta 6. punktu, k? jau nor?d?ts un k? min?t?s ties?bu normas m?r?u gaism? izriet no paša t? formul?juma, b?t?b? ir grib?ts no PVN atbr?vot gaisaku?u ieg?des, ja ir paredz?ts, ka tos lietos sabiedr?ba, kura galvenok?rt nodarbojas ar starptautiskiem p?rvad?jumiem par maksu.

51 Otrķrt, nav nedz apgalvots, nedz ar? ņiet, ka nodok?u neitralit?tes principu sp?tu apdraud?t t?da interpret?cija, atbilstoņi kurai Sest?s direkt?vas 15. panta 6. punkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a b?tu attiecin?ms ar? uz gaisaku?a pieg?di komersantam, kurņ nav “aviosabiedr?ba, kas par samaksu darbojas galvenok?rt starptautiskos marņrutos” ņ?s ties?bu normas izpratn?, ta?u min?to gaisaku?i ieg?d?jas tikai un vien?gi t?lab, lai to lietotu ņ?da sabiedr?ba.

52 Turpretim, k? savu secin?jumu 40. punkt? nor?d?jis ar? ?ener?ladvok?ts, *a priori* nav izsl?dzams, ka zin?mos apst?k?os ņo principu var?tu apdraud?t pret?ja interpret?cija.

53 Turkl?t, lai ar? ņ? sprieduma 51. punkt? izkl?st?t? interpret?cija patieņm var ņ?ist zin?m? m?r? atņ?ir?ga no Tiesas paust?s izpratnes jaut?jum? par Sest?s direkt?vas 15. panta 4. un 8. punkt? paredz?tajiem atbr?vojumiem attiec?b? uz dar?jumiem j?ras ku?u degvielas uzpildei un apg?dei ar p?rtiku un pakalpojumiem, kas sniegti to tieņaj?m vajadz?b?m (skat. iepriekņ min?tos spriedumus liet? *Velker International Oil Company*, 21. un 22. punkts, k? ar? apvienotaj?s liet?s *Elmeka*, 22. un 24. punkts), ņaj? zi?? tom?r j?nor?da, ka min?tajos spriedumos nolemtais neb?t nav oblig?ti attiecin?ms ar? uz t? paņa panta 6. punkta interpret?ciju.

54 Proti, k? konkr?ti izriet no iepriekņ min?t? sprieduma apvienotaj?s liet?s *Elmeka* 23.–25. punkta, Sest?s direkt?vas 15. panta 4. un 8. punkt? paredz?to atbr?vojumu paplaņin?tu attiecin?ņanu uz stadij?m pirms pre?u gal?g?s pieg?des vai pakalpojumu gal?g?s sniegņanas tieņi ku?a lietot?jam Tiesa min?tajos spriedumos nepie??va tieņi t?p?c, ka t?s ieskat? ņ?di atbr?vojumi liktu valst?m ieviest kontroles un uzraudz?bas meh?nismus, lai p?rliecin?tos par attiec?go pre?u vai pakalpojumu gala adres?tu. ņie meh?nismi valst?m un attiec?gajiem uz??m?jiem rad?tu ar Sest?s direkt?vas 15. panta pirmaj? teikum? paredz?to “pareizu un god?gu ņo atbr?vojumu piem?roņanu” nesader?gus ierobe?ojumus (skat. ar? iepriekņ min?to spriedumu liet? *Velker International Oil Company*, 24. punkts).

55 ņie apsv?rumi, k? savu secin?jumu 44.–46. punkt? nor?d?jis ar? ?ener?ladvok?ts, nav attiecin?mi uz gad?jumu, kad no nodok?a tiek atbr?vota gaisaku?a pieg?de t?dam komersantam, kurņ ņo gaisaku?i nodod lietoņan? tikai un vien?gi sabiedr?bai, kas nodarbojas galvenok?rt ar starptautiskiem p?rvad?jumiem par atl?dz?bu.

56 Proti, tas, ka ņ?d? gad?jum? atbr?vojums no nodok?a tiek pak?rtots gan nosac?jumam, ka ņis paredz?tais lietojums ir zin?ms un pien?c?gi fiks?ts gaisaku?a ieg?des br?d?, gan v?l?kai p?rbaudei, vai min?to gaisaku?i patieņm lieto ņ?da sabiedr?ba, ?emot v?r? attiec?go precu, k? ar? t?s ekspluat?cij? iev?rojamo re?istr?cijas un at?aujas k?rt?bu, neņ?iet valst?m un attiec?gajiem komersantiem rad?m ierobe?ojumus, kas neb?tu sader?gi ar Sestaj? direkt?v? paredz?to atbr?vojumu pareizu un god?gu piem?roņanu.

57 ?emot v?r? visu iepriekņ izkl?st?to, uz otro jaut?jumu j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 15. panta 6. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka taj? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a attiecas ar? uz gaisaku?a pieg?di komersantam, kurņ pats nav “aviosabiedr?ba, kas par samaksu darbojas galvenok?rt starptautiskos marņrutos” ņ?s ties?bu normas izpratn?, ta?u ņo gaisaku?i ieg?d?jas, lai to lietotu tikai un vien?gi ņ?da sabiedr?ba.

Par treņo jaut?jumu

58 Ar savu treņo jaut?jumu iesniedz?jtiesa vaic?, vai, atbildot uz otro jaut?jumu, ir k?da noz?me apst?klim, ka komersants, kurņ ieg?d?jies gaisaku?i, par t? lietoņanu turkl?t sa?em maksu no priv?tpersonas, kurai pieder l?dzdal?ba t? kapit?l? un kura ņo gaisaku?i galvenok?rt lieto sav?m komerci?laj?m un/vai priv?taj?m vajadz?b?m, ?emot v?r?, ka ņai aviosabiedr?bai ir

iespēja to izmantot arī citiem lidojumiem.

59 Šajā ziņā jāatgādina, ka atbilstoši uz otro jautājumu sniegtajai atbildei vienīgais kritērijs, pēc kura var noteikt, vai Sestās direktivas 15. panta 6. punktā paredzētais atbrīvojums ir piemērojams, ir konstatējums, ka attiecīgā gaisakuģa lieto aviosabiedrība, kas nodarbojas galvenokārt ar starptautiskiem pārvadājumiem par atlīdzību, un to izvērtēt ir valsts tiesas ziņā.

60 Tādējādi šiem iesniedzējtiesas trešajā jautājumā norādītajiem faktiskajiem apstākļiem tādēļ *a priori* nav nozīmes, lai atbildētu uz otro jautājumu, jo pircējs var pierādīt, ka minētais kritērijs patiešām ir izpildīts.

61 Sestās direktivas 15. panta 6. punkts turpretim nebūtu piemērojams gadījumā, ja izrādītos, ka, vispusīgi izvērtējusi attiecīgos pamatlietas apstākļus, valsts tiesa konstatētu, ka gaisakuģus nav paredzēts saimnieciski ekspluatēt kādai aviosabiedrībai starptautiskos pārvadājumos.

62 Vienlīdz jāatgādina, kā savos rakstveida apsvērumos tostarp uzsvērusi arī Somijas valdība, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai Savienības tiesiskā regulējuma piemērošana nav izvēršama tiktāl, lai tajā tiktu iekāuta uzņēmuma āunprēta gārcība, t.i., darījumi, kas netiek veikti parastu komercdarījumu ietvaros, bet gan, tikai lai āunprēti izmantotu Savienības tiesību sniegtās priekšrocības, un ka šis āunprēta gārcības aizlieguma princips ir piemērojams arī PVN jomā (skat. tostarp 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-255/02 *Halifax* u.c., Krājums, I-1609. lpp., 69. un 70. punkts un tajos minētā judikatūra).

63 Tādējādi saskaņā ar šo principu ir aizliedzamas gluži fiktīvas, saimniecisko realitāti neatspoguļošas shēmas, kas īstenotas ar vienu vienīgu mērķi saņemt kādas nodokļu priekšrocības (2008. gada 22. maija spriedums lietā C-162/07 *Ampliscientifica* un *Amplifin*, Krājums, I-4019. lpp., 28. punkts).

64 Šādi, interpretējot Sesto direktīvu, āunprēta gārcība var tikt konstatēta, ja, pirmkārt, lai arī formāli piemērojot minētās direktivas attiecīgās normas un šo direktīvu transponējošo valsts tiesību aktu noteikumus, attiecīgā darījumu rezultātā tiktu gētas nodokļu priekšrocības, kuru piešķiršana būtu pretēja šiem noteikumiem, un, otrkārt, ja no objektīvu elementu kopuma izriet, ka attiecīgā darījumu pamatmērķis ir iegūt šādu nodokļu priekšrocību (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Halifax* u.c., 74. un 75. punkts, kā arī 2008. gada 21. februāra spriedumu lietā C-425/06 *Part Service*, Krājums, I-897. lpp., 42. punkts).

65 To, vai attiecīgajā gadījumā pamatlietā ir konstatējami šādu āunprēta gārcību veidojoši elementi, pārbauda iesniedzējtiesa atbilstoši valsts tiesību noteiktajai pierādīšanas kārtībai, ja vien tādējādi netiek kaitēts Savienības tiesību efektivitātei (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Halifax* u.c., 76. punkts).

66 Ievērojot visu iepriekš izklāstīto, uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka atbildi uz otro jautājumu nemaina iesniedzējtiesas norādītā apstākļi, proti, ka gaisakuģa pircējs par tās lietošanu turklāt saņem maksu no privātpersonas, kurai pieder lidzdaļa tās kapitālā un kura šo gaisakuģi galvenokārt lieto savām komerciālajām un/vai privātajām vajadzībām, ņemot vērā, ka šai aviosabiedrībai ir iespēja to izmantot arī citiem lidojumiem.

Par tiesāšanas izdevumiem

67 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

- 1) vārdi “starptautiski pārvadājumi par maksu” Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 1992. gada 14. decembra Direktīvu 92/111/EEK, 15. panta 6. punkta izpratnē ir jāinterpretē tādējādi, ka tie aptver arī uzņēmumu un privātpersonu pieprasījuma apmierināšanai rīkotos starptautiskos pārtieciņus;
- 2) Direktīvas 77/388, redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Direktīvu 92/111, 15. panta 6. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā paredzētais atbrīvojums no nodokļa attiecas arī uz gaisakuļa piegādi komersantam, kurš pats nav “aviosabiedrība, kas par samaksu darbojas galvenokārt starptautiskos maršrutos” šīs tiesību normas izpratnē, tādu šo gaisakuļu iegādājas, lai to lietotu tikai un vienīgi šāda sabiedrība;
- 3) atbildi uz otro jautājumu nemaina iesniedzējtiesas norādītie apstākļi, proti, ka gaisakuļa pircējs par to lietošanu turklāt saņem maksu no privātpersonas, kurai pieder līdzdalība tajā kapitālā un kura šo gaisakuļu galvenokārt lieto savām komerciālajām un/vai privātajām vajadzībām, ņemot vērā, ka šai aviosabiedrībai ir iespēja to izmantot arī citiem lidojumiem.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – somu.