

ENERĢLADVOKĀTA DAMASO RUISA-HARABO KOLOMERA SECINĀJUMI,

sniegti 2004. gada 25. martā. (1)

Lieta C-382/02

Cimber Air A/S

pret

Skatteministeriet

[Vestre Landsret (Dānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu]

Sestā PVN direktīva – Atbrīvojumi – Starptautiskais transports – Lidmašīnas degvielas uzpilde, apgāde ar pārtiku un citi pakalpojumi – 15. panta 7. un 9. punkta interpretācija

1. Aviosabiedrības, kas veic starptautiskos pasažieru pārvadājumus, parasti darbojas ar savas iekšzemes tirgos. *Vestre Landsret* (Rietumu apgabaltiesa, Dānija) (2) nav pārliecināta, vai šādos gadījumos valsts iekšzemes maršrutos izmantoto lidmašīnu sniegtie pakalpojumi ir jāatbrīvo no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – PVN).

2. Lai izklaidētu šīs šaubas, tādēļ Tiesu sniegt prejudiciālu nolēmumu par Sestās direktīvas 15. panta 6., 7. un 9. punkta interpretāciju (3). Tāpēc tādā formulā divus jautājumus, kas attiecas uz šādas tiesību normas noteikto atbrīvojumu apmēru un kritērijiem, kas jāpiemēro, izlemjot, vai sabiedrības pamatdarbība ir nodrošināt gaisa satiksmes pakalpojumus starp dažādām valstīm.

I – Fakti, pamata prāva un Tiesai uzdotie prejudiciālie jautājumi

3. *Cimber Air A/S* (turpmāk tekstā – *Cimber Air*) ir *Cimber Air Group* daļa, kas pieder tādā pašā nosaukuma holdinga sabiedrībai un sabiedrībai SAS. Tā galvenokārt nodarbojas ar reģionālo aviopakalpojumu sniegšanu Eiropā sadarbībā ar SAS un *Lufthansa*. Tā veic iekšzemes lidojumus Dānijā un starptautiskos lidojumus starp Dāniju un ārvalstīm; tā arī aptver maršrutus, kuru ielidošanas un izlidošanas punkti atrodas ārpus Dānijas teritorijas. (4)

4. Sabiedrības pāšūmā ir gaisa flote, kas sastāv no 10 lidmašīnām (5), kuru tā ekspluatē tādējādi, ka viena un tā pati lidmašīna var tikt izmantota visu veidu lidojumiem.

5. *Cimber Air* darbību gaisa satiksmes jomā lūdz ar to var iedalīt divās daļās – iekšzemes un starptautiskajā. Katra darbības veida apjoms ir atkarīgs no izvēlētais mērvienības. Ja aprēķins ir balstīts uz apgrozījumu vai pieejamām "sādvietām – kilometriem" un "pasažieru – kilometru" ienākumiem, starptautiskās satiksmes apjoms ir nedaudz lielāks. Tomēr "iekšzemes" daļas apjoms ir lielāks tad, ja kā kritēriju izmanto pasažieru skaitu vai lidojumu biežumu. (6)

6. *Cimber Air* prasa Skatteministeriet [Dānijas Finanšu ministrijai] samaksāt PVN atmaksu par periodu no 1996. gada 1. maija līdz 2001. gada 30. aprīlim par preču piegādi un pakalpojumu

sniegšanu iekšzemes pasažieru komercīdojumiem un prasa atzīt, ka abas darbības ir atbrīvotas no PVN, jo aviosabiedrība darbojas galvenokārt starptautiskos maršrutos. Atbildētājs nepiekrīt šīm prasībām.

7. Debates procesa laikā *Vestre Landsret* bija vārstas uz Sestās direktīvas 15. panta 6., 7. un 9. punktu noteiktajiem izņēmumiem un it īpaši uz jautājumu, vai 7. un 9. punkts ietver darbības, kas attiecas uz lidmašīnām, kuras izmanto iekšzemes maršrutos.

8. Dānijas tiesa nav pārliecināta, kā interpretēt šīs normas, par kurām šajā lietā ir jāpieņem lēmums, tādēļ uzdeva Tiesai šādus jautājumus:

1) Vai Sestās direktīvas 15. panta 6., 7. un 9. punkti ir jāinterpretē tā, ka dalībvalstij ir tiesības iebilst pret atbrīvošanu no PVN par piegādātām lidmašīnām, kas tiek izmantotas iekšzemes lidojumiem, neatkarīgi no fakta, ka aviosabiedrība, kas izmanto šo lidmašīnu, darbojas galvenokārt starptautiskos maršrutos, vai arī tā, ka dalībvalstij ir jāatbrīvo no PVN šādas darbības?

2) Apstiprinot atbildes uz otro variantu gadījumā, kādi kritēriji, piemēram, apgrozījums, sēdvietas – kilometri, pasažieru vai lidojumu skaits, ir jāņem vērā, lai noteiktu, ka aviosabiedrība darbojas galvenokārt starptautiskos maršrutos 15. panta 6. punkta nozīmē?

II – Tiesvedība Tiesā

9. Šajā procesā EK Tiesas Statūtu 20. pantā noteiktajos termiņos rakstveida atbildes Tiesai ir iesniegušas Dānijas valdība, *Cimber Air* un Komisija.

10. 2004. gada 4. marta tiesas sēdē personas, kas piedalījās rakstveida procesā, un Vācijas valdība sniedza mutvārdu argumentus.

III – Interpretājamās Kopienas tiesību normas

11. Sestās direktīvas X sadaļa regulē [nodokļu] atbrīvojumus. Pēc tam, kad ir noteikti atbrīvojumi, kas attiecas uz darbībām valsts teritorijā (13. pants) un uz importu (14. pants), tās 15. pantā ir uzskaitīti atbrīvojumi eksportam no Kopienas, tādēļ kā darījumi un starptautiskais transports. (7) Šajā pārdotajā kategorijā tā nošķir ja prasīti satiksmi no gaisa satiksmes, kas tieši attiecas uz tiem punktiem, kuru interpretācija tiek prasīta šajā procesā; tas ir izteikts šādi:

"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 nodokļa nemaksāšanu, apiešanu vai apmērošanu izmantošanu:

[..]

6. Tādu lidmašīnu piegādi, pārvietošanu, remontu, tehnisko apkopi, fraktēšanu un citādi, kuras lieto aviosabiedrības, kas par samaksu darbojas galvenokārt starptautiskos maršrutos, kā arī šādas lidmašīnas ietilpstot vai tajās lietotā aprīkojuma piegādi, citādi, remontu un tehnisko apkopi;

7. Preču piegādi 6. punktā minēto lidmašīnu degvielas uzpildei un apgādei ar pārtiku;

[..]

9. Pakalpojumu sniegšanu, izņemot 6. punktā norādītos pakalpojumus, lai apmierinātu minētajā punktā norādīto lidmašīnu vai to kravu tiešās vajadzības;

[..]."

IV – PVN atskaitēšana un atmaksēšana par pakalpojumiem, kas sniegti lidmašīnām, saskaņā ar Dānijas tiesību m

12. Dānijas tiesību normas par aplikšanu ar nodokļiem, it īpaši tās, kas attiecas uz piegādēm un pakalpojumiem lidmašīnām, kuras tiek izmantotas komerciālojumiem, nav būtiskas, lai atbildētu uz *Vestre Landsret* jautājumiem, bet tās sniedz pilnīgāku izpratni par galvenā procesa pamatproblēmām.

13. *Lov om merværdiafgift* (turpmāk tekstā – *Momsloven*) regulā PVN. Šobrīd spēkā esošā redakcija ir atrodama konsolidētajā 2000. gada 16. augusta likumā Nr. 804, kas, stājoties spēkā 1994. gada 1. jūlijā, aizstāj iepriekšējo likumdošanu.

14. 34. panta 1. punkts nosaka atbrīvojumu no PVN: 1) preču un pakalpojumu piegādei lidmašīnā, kuras veic starptautiskus lidojumus, aprīkojumam un nodrošinājumam (7. punkts); 2) visu veidu lidmašīnā, izņemot izprieču lidmašīnas, un tajās uzstādīto aprīkojuma pārdošanai un nomai, kā arī šo lidmašīnu remontam, tehniskajai apkopei un pārveidošanai (8. un 9. punkts); un 3) lidmašīnu degvielas pirkšanai un apgādei ar pārtiku lietošanai uz borta vai pārdošanai pasažieriem, ievērojot muitas likumdošanu (16. punkts). Līdz ar to atbrīvojuma izmantošana ir atkarīga no ceļojuma veida, izņemot darbības, uz kurām attiecas 8. un 9. punkts, kas ir atbrīvotas vienmēr, izņemot izprieču lidmašīnas.

15. No otras puses, *Momsloven* atbrīvo pasažieru transportu iekšzemes un starptautiskajos lidojumos no PVN (13. panta 1. un 15. punkts) tādā veidā, ka saskaņā ar 37. panta 1. daļu aviosabiedrības nav tiesīgas atskaitīt PVN no ienākumiem par preču un pakalpojumu pirkumiem savai komercdarbībai. Tomēr starptautiskiem maršrutiem, ja darījumu neizslēdz 34. pants, atskaitēšana ir iespējama, jo 45. panta 3. daļa ļauj atļaut Dānijā samaksāto daļu par darījumiem, kas attiecas uz pasažieru pārvadājumiem uz citām valstīm.

16. Rezumējot, *Cimber Air* nevar saņemt to nodokļu atmaksu, ko tā ir samaksājusi par preču un pakalpojumu pirkumiem Dānijas iekšzemes lidojumiem.

V – Tiesai uzdoto prejudiciālo jautājumu izvērtējums

A – *Daži precizējumi, kas nav tikai terminoloģiskas dabas*

17. Uz starptautiskajiem preču pārvadājumiem attiecas princips, saskaņā ar kuru aplikšana ar nodokļiem notiek ceļamērķā vai tiek aplikts pārdzīvais patēriņš. Šī iemesla dēļ, ja vālamies izvairīties no netiešo nodokļu "eksporta" no izcelsmes valsts, kas ir saistīts ar dubultu aplikšanu ar nodokļiem, ir jāvienojas par rēziju darījumu atbrīvošanu. (8) Citiem vārdiem sakot, kā Tiesa secināja savā spriedumā lietā *Lange* (9), 15. panta atbrīvojumu mērķis ir nodrošināt, lai valstu, kas nav dalībvalstis, patērētāji nebūtu PVN maksātāji (20. punkts).

18. Sestā direktīvā ir grozīta ar Direktīvu 91/680/EEK (10), kuras galvenais mērķis, papildus fiskālās kontroles uz iekšzemes robežām atceļšanai, ir veicināt pāreju uz noteiktu nodokļu sistēmu Kopienā iekšējā tirdzniecībā, ieviešot vienotu pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, saskaņā ar kuru darījums tiek aplikts ar nodokli izcelsmes dalībvalstī. Tomēr, tā kā nepieciešamos nosacījumus pilnībā nevarēja izpildīt ar 1992. gada 31. decembri (diena pirms atceļšanas), tika radīti pārejas perioda noteikumi, kura laikā tika saglabāts noteikums par

aplikšanu ar nodokli ceļā?am?r?a valst?. (11) Pirms jautājums tiek galīgi noregulēts, nodoklis, iegādājoties precī Kopienā, nodokļu maksātājiem vai nodokļu nemaksātājiem juridiskām personām ir jāturpina maksāt pēc pagaidu noteikumiem; tiek uzskatīts, ka darbība, par ko maksā nodokļus, notiek dalībvalstī, kur preces atrodas laikā, kad beidzas to nosūtīšana vai transportēšana sākot no jām (Sestās direktivas 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkts un 28.b A daļas 1. punkts). Gluži pretēji – šādi darījumi nav PVN priekšmets, ja pircējs ir privātpersona.

19. Tiesību norma, ko satur 15. pants, ir grozīta ar mērķi noteikt, ka atbrīvojamais eksports ir tāds, kas tiek realizēts "ārpus Kopienas". Šis precizējums bija loģiski nepieciešams, jo privātpersonas izdarītie iepirkumi Kopienā iekšienā nav apliekami ar nodokli, kā es tikko norādīju, un līdz ar to tie nav jāaplako kā atbrīvojums (12), tāpat arī tāpēc, ka tie [iepirkumi], ko veic nodokļu maksātājs vai juridiska persona, kas nav nodokļu maksātājs, vienmēr ir apliekami ar nodokli. Tajā pat laikā pārdotajam gadījumā izcelsmes dalībvalstī ir jāatbrīvo no atbilstošā nodokļa (28. c pants A daļa a) apakšpunkts), lai novērstu dubultu aplikšanu ar nodokļiem.

20. Tomēr iepriekš minētie 1991. gada grozījumi neattiecas uz personu pārvādzieniem, un preču transportu tas aplako kā palīgjaucējumu tādā mērķī, kādā tas nepieciešams, lai īstenotu tiesiskus darījumus, uz kuriem attiecas 28.a pants. (13) Saistībā ar minēto pasažieru transportu pakalpojumi tiek uzskatīti par sniegtiem tajā vietā, kur beidzas ceļojums (Sestās direktivas 9. panta 2. punkts b) apakšpunkts), tātad, ka dalībvalstīs, neiejaucoties svešā nodokļu jurisdikcijā, var aplikēt ar nodokļiem lidojumus savā teritorijā, arī ja lidojums daļēji notiek ārpus tās. (14) Tā rezultātā Tiesa spriedumā *Reisebüro Binder* (15) nosprieda, ka pārrobežu personu pārvādzuma gadījumā kopējā atbildība ir jāiedala atbilstoši katrā no dalībvalstīm veiktajam ceļā posmam.

21. No iepriekš minētajiem apsvērumiem var izdarīt divus secinājumus: 1) termins "starptautiskie maršruti", kas ir lietots 15. panta 6. punktā, attiecas uz maršrutiem, kuri šķērso vairākas kuras vienas dalībvalsts teritoriju, un 2) jaunā redakcija nemaina šo definīciju. (16)

22. Tomēr, ja šis jēdziens tiek lietots saistībā ar Sesto direktīvu, tā kā ir stājušies spēkā 1991. gada grozījumi, pastāv iespēja, ka, paplašināti piemērojot, tā satur varētu tikt attiecināts arī uz ceļojumiem ārpus Savienības. Iepriekš manis sniegtie precizējumi līdz ar to ir nepieciešami, lai izvairītos no pārraportiem: tā turpmākajos šo secinājumu punktos šis jēdziens vai citi līdzīgi jēdzieni ir jāsaprot kā tādi, kas attiecas uz ceļojumiem ārpus dalībvalstu teritorijas pat tad, ja galamērķis neatrodas valstī, kura nav dalībvalsts; šā ietvaros, ka šie termini radīja šaubas Dānijā tiesā.

B – Interpretācijas kritēriji

23. 2001. gada 12. jūlijā sniegtajos secinājumos lietotā *CSC Financial Services* (17) es norādīju to normu, kuras atbrīvo noteiktus tiesiskus darījumus no PVN, interpretācijas vadlīnijas.

24. Pirmkārt, es secināju, ka visi atbrīvojumi no PVN pienākuma ir jāinterpretē sašaurināti, kā to norāda Kopienas tiesu prakse (18), jo ir runa par izņēmumiem no vispārējā nodokļu samaksas pienākuma, kas noteikts Sestās direktivas 2. panta 1. punktā.

25. Tāpat es arī uzsvēru neitralitātes principu, kas regulē kopājo PVN sistēmā, ko normas par atbrīvošanu no nodokļiem pārklāj, samazinot vispārējās aplikšanas ar nodokļiem principa kā konkurences balsta vienotā tirgū nozīmīgumu.

26. Abi uzskati ir būtiski šajā tiesvedībā, jo, kā norāda Komisija un Dānijas valdība, tiesību normas, kuras ir uzdoto jautājumu pamatā, būtiski ierobežo aplikšanas ar nodokļiem objektivitāti sakarā ar praktiskiem apsvērumiem ar nodokļu iekasēšanu saistīto grūtību dēļ. Bez tam, ja nodala objektīvos un subjektīvos atbrīvojumus, kā to darīju iepriekš 11. zemsveras piezīmē

min?tajos secin?jumos, k? turpm?k tiks izskaidrots, Sest?s direkt?vas 15. panta 7. un 9. punkt? min?tie atbr?vojumi pieder pirmajai kategorijai un, t? k? tie balst?s uz pragmatiskiem un ?slaic?giem apst?k?iem un nav saist?ti ar tiesisk?s iek?rtas pamatprincipiem, ir interpret?jami ?paši sašaurin?ti.

C – *Atbr?vojumi dar?jumiem, kas attiecas uz lidmaš?n?m*

27. Sest?s direkt?vas 15. pants ietver tr?s darb?bas veidus, kas attiecas uz komerci?los nol?kos izmantot?m lidmaš?n?m (19):

- 1) lidmaš?nu pieg?de, p?rveidošana un frakt?šana, un lidmaš?nu un taj?s ietilpstoš? vai lietot? apr?kojuma remonts, tehnisk? apkope un ?re (6. punkts);
- 2) pre?u pieg?de lidmaš?nu degvielas uzpildei un apg?dei ar p?rtiku (7. punkts);
- 3) citu pakalpojumu sniegšana, lai apmierin?tu lidmaš?nu vai to kravu tieš?s vajadz?bas (9. punkts).

28. Atbr?vojuma no nodok?iem piem?rošanu pirmajam veidam nosaka p?c sabiedr?bas, kura veic pieg?di, t?, ka tad, ja t? darbojas par atl?dz?bu "galvenok?rt" starptautiskos maršrutos, nodok?u priekšroc?bas st?jas sp?k? gan tad, ja lidmaš?na tiek lietota iekšzemes lidojumiem, gan ar? lidojumiem ?rpus valsts teritorijas. Par šo jaut?jumu šaj? proces? nav str?da.

29. Str?ds rodas par 7. un 9. punkta interpret?ciju. Komisija un D?nijas vald?ba uzskata, ka atbr?vojumi attiecas tikai uz tajos paredz?taj?m, ar nodok?iem apliekamaj?m darb?b?m, kuras attiecas uz lidmaš?n?m, kas tiek izmantotas starptautiskiem lidojumiem, turpretim *Cimber Air* un V?cijas vald?ba uzskata, ka t?m ir t?ds pat m?r?is, k?ds paredz?ts 6. punkt?, un ka izš?irošais krit?rijs t?gad ir pati aviosabiedr?ba; l?dz ar to, ja t?s "starptautisko p?rvad?jumu da?a" jau iepriekš domin?, pakalpojumi, uz kuriem attiecas šie punkti, nav apliekami ar nodok?iem pat tad, kad tos sniedz lidmaš?nas, kuras izmanto iekšzemes maršrutos.

30. Argumenti, ko izvirza *Cimber Air* un V?cijas vald?ba, ir prec?zi, un, s?kotn?ji p?rbaudot lietas materi?lus, to viedoklis š?iet visatbilstoš?kais. 7. un 9. punkta gramatisk? interpret?cija saist?b? ar 6. punktu noved pie secin?juma, ka lidmaš?nas, uz kur?m tie attiecas, ir t?das, ko "lieto aviosabiedr?bas, kas par atl?dz?bu darbojas galvenok?rt starptautiskos maršrutos", un ka l?dz ar to nav noz?mes tam, k?da veida maršrutos t?s izmanto. Nodok?u piem?rošanas vienk?rš?ba un ekonomisk? realit?te, ko Kopienu tiesu prakse min k? atbilstošu krit?riju (20), ie?em t?du pašu poz?ciju, jo pakalpojumu sniedz?jiem ir gr?ti noš?irt pieg?des un pakalpojumus iekšzemes maršrutu no tiem, kas dom?ti starptautiskiem lidojumiem. (21) Visbeidzot, sistematiska interpret?cija saist?b? ar 15. pantu atbalst?tu šo uzskatu, jo pie tur min?tajiem "l?dz?gajiem" gad?jumiem var?tu pieskait?t dar?jumus, kuri attiecas uz lidmaš?n?m, ko izmanto sabiedr?bas, kas darbojas galvenok?rt starptautiskos maršrutos.

31. Tom?r, dzi??k izp?tot iepriekš min?tos noteikumus un tuv?k apl?kojot PVN vienoto sist?mu, pras?t?jas un V?cijas vald?bas argumenti pamatpr?v? izš??st k? cukurs t?jas tas? un liecina, ka, kaut ar? 6. punkts atbr?vojuma pieš?iršanu balsta uz aviosabiedr?bu un tam t?gad ir subjekt?va daba, tom?r divi p?r?jie noteikumi padara t? piem?rošanu atkar?gu no lidmaš?nas faktiski veikto maršrutu veidiem, padarot to neapstr?dami objekt?vu.

32. Patiesi, 15. panta strukt?ras interpret?cija noved pie rezult?ta, kas atš?iras no *Cimber Air* un V?cijas vald?bas pied?v?t?. Š? norma nosaka atbr?vojumu eksportam ?rpus Kopienas, dar?jumiem un starptautiskajiem p?rvad?jumiem. Pirm? grupa ietver pirmos tr?s punktus, kas attiecas uz visp?r?gu atbr?vojumu starptautiskaj? tirdzniec?b?, un kustamu lietu, ko ved pasažieri

sav? personiskaj? bag?ž?, un noteikta kustam? ?pašuma, kas ir j?izved no Kopien? teritorijas, apstr?des atbr?vojumu.

33. Dar?jumu atbr?vojumu grupa, kas tiek nosaukta k? l?dz?ga pre?u nos?t?šanai uz cit?m valst?m, ietver t?du pre?u un pakalpojumu nos?t?šanu, ko diplom?tisku un konsul?ru vienošanos ietvaros veic starptautiskas un pal?dz?bas organiz?cijas (10. un 12. punkts). Tas pats attiecas uz zelta pieg?d?m centr?laj?m bank?m (11. punkts), pakalpojumiem, kas saist?ti ar pre?u eksportu un importu un g?st ?pašo noteikumu priekšroc?bas, un pakalpojumiem, ko sniedz starpnieki, gad?jumos, kad tie ietilpst starptautiskos dar?jumos, kas ir atbr?voti no nodok?a (13. un 14. punkts).

34. P?r?jie 15. panta punkti (no 4. l?dz 9. punktam) (22) attiecas uz ku?u un lidmaš?nu starptautisk?m darb?b?m. Šaj? prejudici?l? nol?muma proces? analiz?t?s ties?bu normas nek?d? gad?jum? neattiecas uz darb?b?m, kas uzskat?mas par atbr?votu eksportu, bet attiecas uz starptautisko gaisa satiksmi. (23)

35. Šie noteikumi t?p?c attiecas uz pre?u un pakalpojumu pieg?d?m lidmaš?n?m, kas ir paredz?tas š?da veida darb?b?m. Tom?r ir gad?jumi, kad daž?m darb?b?m nav iesp?jams noš?irt, kuras da?as attiecas uz viena veida un kuras – uz otra veida maršrutiem, jo praks? t? pati lidmaš?na bez atš?ir?bas tiek izmantota gan iekšzemes lidojumiem, gan lidojumiem, kuru galam?r?is atrodas ?rzem?s. Tas attiecas uz pieg?d?m lidmaš?n?m un to apr?kojumam, k? ar? uz to p?rveidošanu, remontu, tehnisko apkopi, frakt?šanu un ?ri, kas min?tas 6. punkt?. Neiesp?jamas nodal?šanas rezult?t? rodas t?das gr?t?bas nodok?u administr?šan?, ka ir j?izmanto likumiska fikcija, kas atbr?vo min?tos tiesiskos dar?jumus no nodok?a, ja tie ir paredz?ti uz??mumam, kas par atl?dz?bu "galvenok?rt" darbojas starptautiskos maršrutos, t. i., izmanto savu gaisa floti galvenok?rt p?rvad?jumiem uz ?rzem?m. Šaj? jaut?jum? procesa dal?bnieki ir vienispr?tis.

36. Tom?r 7. un 9. punkt? iek?auto apg?des un pakalpojumu sniegšanas sakar?, š?iet, past?v vair?kas probl?mas. Atš?ir?b? no darb?b?m, ko nosaucu iepriekš?jos punktos un kas faktiski ir nedal?mas, iepriekš?ja apg?de un pakalpojumi, ?emot v?r? lidmaš?nu un to apr?kojuma tieš?s vajadz?bas (piem., t?r?šana, pacelšan?s un nolaišan?s nodevas, aparat?ras izmantošana pasažieru vai pre?u uz?emšanai, lidmaš?nu nos?din?šanai un novietošanai vai r?c?bai ar bag?žu) (24), ir darb?bas, kas ?auj noteikt lidojuma veidu. Citas pieg?des, k? degviela, rada liel?kas gr?t?bas, bet p?c savas b?t?bas ir dal?mas un var tikt *pro rata* sadal?tas starp daž?diem maršrutiem. (25) Tik tieš?m, dažk?rt nav viegli nodal?t, ta?u š?s gr?t?bas nerasniedz t?du pak?pi, lai pamatotu iz??mumu no visp?r?ja PVN piem?rošanas principa. (26) Sašaurin?tas interpret?cijas likums, ko iepriekš nor?d?ju, attiecas uz to piln? m?r? un liek noraid?t pras?t?jas un V?cijas vald?bas t?zes. Nedr?kst aizmirst, ka sašaurin?ta interpret?cija ir ?paši nepieciešama, k? Tiesa ir nospriedusi spriedum? *Velker International Oil Company*, š?d?m norm?m, kas satur iz??mumus no noteikuma par PVN maks?šanas pien?kumu iekšzem? veiktiem dar?jumiem (20. punkts).

37. Pret?j? gad?jum? kop?g?s PVN sist?mas sasaistes punkti b?tu apdraud?ti.

38. K? nor?d?ju savos secin?jumos liet? *Lipjes*, PVN ir nodoklis, kas gulstas uz pat?r?t?ju dar?jumiem k? personas ekonomiskas kapacit?tes izpausme. Šis m?r?is tiek sasniegts, aplikot ar nodokli uz??m?ju vai pašnodarbin?to apgroz?jumu, kas šo nastu nodod t?l?k galapat?r?t?jam, l?dz ar to padarot nodokli "neitr?lu". Katrs fisk?ls pas?kums, kas l?dz?gi k? apl?kojamie nodok?u atbr?vojumi atbr?vo no PVN tiesiskus dar?jumus, kuri princip? tiek aplikti ar nodokli, p?rrauj ??di un izn?cina neitralit?ti, t?p?c tie ir j?interpret? un j?piem?ro sašaurin?ti. Sekojoši, ??de ir j?p?rrauj visiem vien?di: viena veida pre?u un pakalpojumu pieg?des bez iz??mumiem ir vai nu j?apliek ar nodokli, vai no t? j?atbr?vo. (27)

39. Prasītājas piedāvāt interpretācija neievēro šo būtisko noteikumu, kā paskaidrots iepriekš, nesniedzot atbilstošu pamatojumu, kas to attaisnotu.

40. Ja darbības, kas attiecas uz Sestās direktivas 15. panta 7. un 9. punktu, tiktu atbrīvotas no nodokļiem attiecībā uz lidmašīnām, ko sabiedrības, kas galvenokārt nodarbojas ar starptautiskiem pasažieru pārvadājumiem, izmanto iekšzemes lidojumiem, tām nepamatoti tiktu dotas priekšrocības attiecībā pret citām sabiedrībām, kas darbojas tikai iekšzemes satiksmē vai kurām šī sfera ir noteicošā. Nav pamata atbrīvot no nodokļiem dažādus iekšzemes darījumus (28), ko var individualizēt un līdz ar to piesaistīt noteiktam maršrutam. Pretējais risinājums būtu pretrunā aplikšanas ar nodokļiem vienlīdzības principam, iznīcinātu tās neitralitāti un kļūtu par nopietnu šķērslī patiesas konkurences nodibināšanai kopējā tirgū.

41. Atbilde, ko piedāvāju, ir balstīta uz Kopienas tiesiskās iekārtas struktūrlaižm prasībām un nav saistīta ar dalībvalstu likumdošanu, ņemot vērā, ka tās piedāvā atšķirīgus risinājumus. (29) Tā tādā sistēmā kā Dānijas atzīst pirmām kārtām vispārēju atbrīvojumu piegādēm, pārveidošanai, remontam, tehniskai apkopei, fraktšanai un tādām, kas veikta minēto sabiedrību izmantotajām lidmašīnām, un līdz ar to attiecas uz preču piegādi, apgādi un citiem pakalpojumiem tikai tām lidmašīnām, kuras tiek izmantotas starptautiskos maršrutos. (30) Atbilstošās normas satur *Value Added Tax Act 1994* (30. sadaļas 6. nodaļas b) punkts), kas atbrīvo no nodokļa piegādes lidojumiem ar galamērķi ārpus Apvienotās Karalistes.

42. Tomēr citas tiesību sistēmas ievieš atšķirīgu nostāju. Luksemburgas 1979. gada 12. februāra likums *Taxe sur la valeur ajoutée* ["Par pievienotās vērtības nodokli"] (31) 43. panta 1. punkta h) apakšpunktā bez turpmākiem paskaidrojumiem atbrīvo no nodokļa darījumus lidmašīnu transporta vajadzību segšanai, ko izmanto sabiedrības, kas par atlīdzību galvenokārt darbojas starptautiskos maršrutos. Beļģijā 1969. gada 3. jūlija likums, kas ievieš *Code de la taxe sur la valeur ajoutée* (32), līdzīgi regulē izmantoto lidmašīnu apgādi (42. panta 2. daļas 4. punkts), atbrīvojot piegādes lidmašīnām un atbilstošos pakalpojumus no nodokļa, ja lidmašīnas izmanto šāda sabiedrība (42. panta 2. daļas 1., 2. un 3. punkts).

43. Trešā dalībvalstu grupa vadošs pēc Sestās direktivas, tāpēc to tiesību normu interpretācijā pamatā rodas tie paši jautājumi, kuri [rodas] Kopienas tiesību normu [interpretācijā]. Piemēram, *Code général des impôts* (262. panta 2. daļas 4., 5., 6. un 7. punkts) Francijā, *Umsatzsteuergesetz* (8. pants) Vācijā (33) un *Ley del impuesto sobre el valor añadido* (22. panta 4., 6. un 7. punkts) Spānijā (34). Tomēr Spānijā *Reglamento del impuesto* (35) skaidri nosaka, ka ir runa par darbībām, kas saistītas ar lidmašīnām, kuras tiek izmantotas starptautiskos maršrutos (36), kā tas arī tiek saprasts juridiskajā literatūrā (37).

44. Rezumējot, valsts tiesību normās nevar atrast vadlīnijas, kas palīdzētu izskaidrot šaubīgos jautājumus *Vestre Landsret*. Tātad tie ir jāizgaismo, pamatojoties uz vispārīgajiem PVN sistēmas principiem, kuri, kā es tikko izklāstēju, noved pie secinājuma, ka Sestās direktivas 15. panta 7. un 9. punktā noteiktās nodokļu priekšrocības attiecas uz darījumiem, kas saistīti ar lidojumiem ārpus valsts teritorijas, kuros tiek izmantotas aviokompānijas lidmašīnas, neatkarīgi no tā, vai tās par atlīdzību galvenokārt darbojas starptautiskajā gaisa satiksmē.

45. ņemot vērā atbildi, ko es piedāvāju uz pirmo jautājumu, otrs jautājums nav jāpārbauda.

VI – Secinājumi

46. ņemot vērā iepriekš minētos atbildes, piedāvāju Tiesai uz *Vestre Landsret* uzdotajiem jautājumiem atbildēt šādi:

"15. panta 6., 7. un 9. punkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, ir j?interpret? t?d?j?di, ka dal?bvalst?m nav pien?kuma atbr?vot no nodok?a dar?jumus, uz kuriem attiecas min?tie noteikumi, ja šie dar?jumi attiecas uz lidmaš?n?m, ko izmanto iekšzemes maršrutos, un, proti, pat tad ne, ja š?s lidmaš?nas izmanto sabiedr?bas, kas par atl?dz?bu galvenok?rt darbojas starptautiskaj? gaisa satiksm?."

1 – Ori?in?lvaloda – sp??u.

2 – *Vestre Landsret* ir pirm? instance civilliet?m un krimin?liet?m un apel?cijas instance noteiktiem administrat?vjiem aktiem, taj? skait? par nodok?u ie??mumiem.

3 – 1977. gada 17. maija Padomes Sest? direkt?va 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.).

4 – Sadarb?bas l?gums ar SAS aptver iekšzemes maršrutus D?nij? un starptautiskos maršrutus no Kopenh?genas, Karupas un Zonderborgas. L?gums ar *Lufthansa* nodrošina satiksmi V?cijas iekšien? un re?ion?los Eiropas maršrutus no Berl?nes un Hamburgas.

5 – Divas lidmaš?nas ir iznom?tas cit?m sabiedr?b?m, vienlaikus *Cimber Air* nom? citas piecas lidmaš?nas.

6 – Neatkar?gi no t?, kurš krit?rijs ir izmantots, atš?ir?bas nav lielas, proti, iekšzemes satiksme maksim?li sast?da 62,24 %, pamatojoties uz pasažieru skaitu (1996.–1997. gada period?), un minim?lais sliekšnis ir 32,41 %, ja tiek izmantota "pasažieru – kilometru ien?kumu" proporcija (2000.–2001. gada period?). Jebkur? gad?jum? šaj? sabiedr?bas darb?bas da?? apgroz?jums vienm?r ir zem?ks (49,37 %, 48,90 %, 39,51 %, 41,51 % un 33,60 %, attiec?gi, 1996.–1997., 1997.–1998., 1998.–1999., 1999.–2000. un 2000.–2001. gada period?).

7 – X sada?u nosl?dz 16. pants, kura virsraksts ir "?paši iz??mumi, kas saist?ti ar starptautisko pre?u transportu".

8 – Pérez Herrero, L. M. *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs Editorial, S.L., 1. izd., Barcelona, 1997, 236. lpp.

9 – 1993. gada 2. augusta lieta C?111/92 (Rec., l?4677. lpp.).

10 – Padomes 1991. gada 16. decembra Direkt?va 91/680/EEK, kas papildina pievienot?s v?rt?bas nodok?u kop?jo sist?mu un groza Direkt?vu 77/388/EEK nol?k? atcelt fisk?l?s robežas (OV 1991, L 376, 1. lpp.).

11 – Nesen esmu paudis šo nost?ju secin?jumus, kas 2004. gada 13. janv?r? sniegti liet? C?68/93 *Lipjes*, kur? spriedums v?l nav pie?emts.

12 – Atbr?vojums prezum? aplikšanas ar nodok?iem iepriekš?ju pak?aut?bu: t?tad, ja nenotiek aplikšana ar nodokli, nav vajadz?bas run?t par atbr?vojumu.

13 – Sniedzot pakalpojumus Kopienas iekšien?, darb?ba, kas apliekama ar nodokli, vienm?r notiek dal?bvalst?, kura ir transport?šanas s?kumpunkts (Sest?s direkt?vas 28.b panta C da?as 2. punkts).

14 – 1986. gada 23. janv?ra spriedums liet? C?283/84 *Trans Tirreno Express* (Rec , 231. lpp., 21.

punkts) un 1990. gada 13. marta spriedums liet? C?30/89 Komisija/Francija (Rec., l?691. lpp., 18. punkts).

15 – 1997. gada 6. novembra spriedums liet? C?116/96 (Rec., l?6103. lpp.).

16 – Kopien? likumdev?js 1991. gad? izdar?ja vajadz?gos groz?jumus 15. pant? un to uzskat?ja par nepieciešamu (tika groz?ts gan iepriekš min?tais pants, gan ar? 1., 2., 3., 10., 12., 13. un 14. pants).

17 – 2001. gada 13. decembra lieta C?235/00 (Rec., l?10237. lpp.).

18 – 1990. gada 26. j?nija lieta C?185/89 *Velker Internacional Oil Company* (Rec., l?2561. lpp., 19. punkts); 1997. gada 5. j?nija lieta C?2/95 *SDC* (Rec., l?3017. lpp., 20. punkts); 2000. gada 12. septembra lieta C?359/97 Komisija/*Reino Unido* (Rec., l?6355. lpp., 64. punkts); 2001. gada 8. marta lieta C?240/99 *Skandia* (Rec., l?1951. lpp., 32. punkts). P?d?j? laik? Tiesa vairk?kk?rt, trijos savos spriedumos, kas pie?emti 2003. gada 20. novembr?, ir atk?rtojusi principu, ka atbr?vojumi ir j?interpret? sašaurin?ti (lieta C?8/01 *Assunrandør-Societetet*, lieta C?212/01 *Margarete Unterpertinger* un lieta C?307/01 *Peter d'Ambrumenil*, Kr?jum? v?l nav public?ti, attiec?gi, 36., 34. un 52. punkts).

19 – 2. punkts, kas attiecas uz priv?t?m un izpriecu lidmaš?n?m, uz šo gad?jumu neattiecas.

20 – Tiesa dažos gad?jumos izsak?s par labu droš?m un vienk?rš?m vadl?nij?m, piem?rojojot Sesto direkt?vu [tam piem?rs ir 2001. gada 25. janv?ra spriedums liet? C?429/97 Komisija/Francija (Rec., l?637. lpp., 49. punkts)]. Cit? gad?jum? t? ir piesaukusi ekonomisko realit?ti [1997. gada 20. febru?ra spriedums liet? C?260/95 *DFDS* (Rec., l?1005. lpp., 23. punkts)]. Sest?s direkt?vas 15. panta ievadda?a pati prasa pareizu un god?gu nodok?a atbr?vojumu piem?rošanu.

21 – Gr?t?bas pieaug, paturot pr?t?, ka lidmaš?nu, kas šodien veic lidojumus ?rpus valsts teritorijas, r?t var izmantot valsts iekšien?.

22 – Direkt?va 91/680 nav groz?jusi šos punktus, t?p?c tie ir saglab?juši savu s?kotn?jo redakciju.

23 – Iemesls, k?p?c t?s tiek uzskat?tas par atbr?vot?m no pievienot?s v?rt?bas nodok?a, ir tas pats, ar ko tiek pamatota eksporta un tam piel?dzin?mo dar?jumu atbr?vošana (sal. ar iepriekš min?t? sprieduma *Lange* 20. punktu), bet šis fakts neaizliedz kombin?t š?s tr?s kategorijas.

24 – D?nijas vald?ba savos rakstveida paskaidrojumos nor?da, ka pacelšan?s un nolaišan?s nodevu, p?rtikas pieg?des apkalpošanai lidmaš?n? un r?c?bas ar bag?žu pakalpojumu sniedz?ji PVN iek?auj r??in? tikai tad, ja lidmaš?nu izmanto iekšzemes lidojumiem.

25 – Attiec?b? uz degvielu, saska?? ar D?nijas nodok?u sist?mu, nodoklis vienm?r tiek iek?auts r??in?, bet sabiedr?ba sniedz ikm?neša skaidrojumu par pat?ri?u, nodalot degvielu iekšzemes lidojumiem un degvielu starptautiskiem lidojumiem. L?dz ar to tai ir iesp?jams sa?emt atmaksu par p?d?jo min?to nodok?u da?u.

26 – 1992. gada 27. oktobra spriedum? liet? C?74/91 Komisija/V?cija (Rec., l?5437. lpp.) Tiesa apstiprin?ja, ka tehniskas gr?t?bas, iedalot gaisa transporta servisa pakalpojumus Kopien? un ?rpus Kopienas teritorijas veiktajos, nav pamats, lai nepiem?rotu Direkt?vu (12. punkts). Šo domu Tiesa apstiprin?ja attiec?b? uz ku?u kru?ziem 1996. gada 23. maija spriedum? liet? C?331/94 Komisija/Grie?ija (Rec., l?2675. lpp., 12. punkts). Tieši š?s probl?mas ir galvenais *Cimber Air* arguments, ko t?s p?rst?vis apstiprin?ja tiesas s?d?, atbildot uz maniem jaut?jumiem. Turpretim min?t?s gr?t?bas neš?iet nep?rvaramas, k? tiek apgalvots, jo, saska?? ar D?nijas vald?bas

pārstatīja teikto, Dānijas pastāvot šīs sistēmas attiecībā uz prasītāju apmierināšanu darbojas vairāk nekā 30 gadus.

27 – 1999. gada 7. septembra spriedums lietā C-216/97 *Greg* (Rec., l. 4947. lpp., 20. punkts) un 2002. gada 10. septembra spriedums lietā C-141/00 *Kügler* (Rec., l. 6833. lpp., 30. punkts) Tiesa norādīja, ka nodokļu neitralitātes princips aizliedz atšķirīgu attieksmi, apliekot ar PVN, pret tirgus dalībniekiem, kas veic viena veida darījumus.

28 – Jātagādina, ka Sestās Direktīvas mērķis saskaņā ar tās 2. panta 1. punktu ir aplikāt ar nodokli "preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā (izcēlums mans) veicis nodokļu maksātājs, kas kļūst rīkojas".

29 – Daudzos gadījumos un atšķirīgos jautājumos Tiesa ir atsaukusies uz "Kopienas tiesību jēdziena" koncepciju, lai parādītu, ka noteikts termins, ko satur Savienības institūciju izdota norma, nav jāinterpretē atbilstoši valsts tiesiskās iekārtas patēriņam, bet gan ievērojot Kopienas tiesiskās iekārtas pašas prasības. PVN jomā es, piemēram, varu nosaukt "zemes gabalu iznomāšanas" jēdzienu (sal. ar 2003. gada 12. jūnija spriedumu lietā C-275/01 *Sinclair Collis* (Rec., l. 5965. lpp., 22. punkts, un tajā minētie spriedumi), kuram pievēršos turpmāk lietā C-284/03 *Temco Europa*.

30 – *Momslov* 34. panta 7. punkts atbilst tikai preču un pakalpojumu piegādes lidmašīnu iekārtām un apgādei, kas tiek izmantotas starptautiskos maršrutos.

31 – *Mémorial A* 1979, 451. un turpmākās lpp.

32 – 1969. gada 17. jūlija *Moniteur belge*.

33 – 1999. gada 9. jūnija likums (*BGBI. I* 1999, 1270. lpp.).

34 – 28. decembra likums 37/1992 (*Boletín Oficial del Estado*, turpmāk tekstā – *BOE*; 1992. gada 29. decembris, 44247. lpp.). 22. panta 4. punkts nodrošina atbilstošu nodokļu "piegādi, pārveidošanai, remontam, tehniskajai apkopei, fraktēšanai un šķelšanai lidmašīnām: 1. [tām,] ko izmanto tikai komercsabiedrības, kas galvenokārt veic preču un pasažieru pārvadājumus par atlīdzību starptautiskos maršrutos". Turpmāk 6. un 7. punktā ir runa par to pašu saistībā ar lidmašīnu apgādi un pakalpojumiem, uz ko attiecas 4. punkta minētie atbilstoši nodokļi. Iepriekšējais šis nodokļu likumiskais regulējums (2. augusta likums) bija skaidrāks, un tā 10. panta 4. daļa attiecās uz "lidmašīnām, kas tiek izmantotas starptautiskiem lidojumiem".

35 – Šis tiesību akts tika pieņemts nākamajā dienā pēc likuma ar *Real Decreto* 1624/1992 (1992. gada 31. decembra *BOE*).

36 – 10. panta 3. daļa noteic: "1. Atbilstoši nodokļa attiecas uz turp un atpakaļ lidojumiem ar pieturām teritorijās, kurās nodokļa piemērošanas teritorijas. 2. Atbilstoši nodokļa neattiecas uz tādām pasažieru un to bagāžas pārvadājumiem, kas sākas un beidzas ceļojuma puslīnī vai Balēru salās, ar to, ja kuģis vai lidmašīna turpina savu lidojumu ar ceļamrīti ostās vai lidostās, kurās minētās teritorijas."

37 – Sereno Sobrado (Serrano Sobrado, J.A. *El IVA en el comercio exterior*, Banco Exterior de España: Madrid, 1987) uzskata, ka atbilstoši nodokļa attiecas uz tām lidmašīnām, ko tieši izmanto starptautiskos maršrutos (38. lpp.). Šo pašu viedokli pārstatīja Kastelāno Montero (Castellano Montero, L. *El IVA en el comercio internacional: intercambios de bienes y servicios*, Cámara Oficial de Comercio e Industria de Madrid: Madrid, 1997, 43. lpp.). Tomēr jāpiemin, ka Spānijas

valdība ir pilnīgi citā domā, jo *Dirección General de Tributos*, pieņēmot 1993. gada 27. aprīļa nesaistošu lēmumu (496/93), apstiprināja, ka "piegādes lidmašīnu apgādei ir atbrīvotas no nodokļa neatkarīgi no tā, vai minētās preces tiek lietotas vai izmantotas starptautiskiem lidojumiem vai iekšzemes lidojumiem". Tomēr, interpretējot 1985. gada *Reglamento de la Ley* 16. panta 6. punktu [pieņemtu ar 30. oktobra *Real Decreto* 2028/1985 (1985. gada 31. oktobra *BOE*)], tā apgalvoja, ka "prešu piegādes lidmašīnu apgādei, kas tiek izmantotas starptautiskos vai tiem pielīdzinātos maršrutos, ir atbrīvotas no nodokļa" (1986. gada 23. decembra lēmums, publicēts 1987. gada 26. janvārī *BOE*).