



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2012. gada 19. jūlijā *

Sestā direktīva — Atbrīvojumi no nodokļa — 15. panta 6. punkts — Gaisakuģu, kurus lieto aviosabiedrības, kas par samaksu darbojas galvenokārt starptautiskos maršrutos, piegāžu atbrīvojums no nodokļa — Gaisakuģu piegāde komersantam, kurš tos nodod šādas sabiedrības rīcībā — Jēdziens “starptautiski pārvadājumi par maksu” — Čarterreisi

Lietā C-33/11

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Korkein hallinto-oikeus* (Somija) iesniedza ar lēmumu, 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. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*],

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

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

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

ņemot 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. aprīļa tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – somu.

Spriedums

- 1 Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretējams 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 nodokļu 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 lūgums ir iesniegts tiesvedībā, kurā tiek izskatīta prasība, ko cēlusi *A Oy* (turpmāk tekstā – “A”), lai apstrīdētu paziņojumu par saistībā ar gaisakuģu iegādi maksājamā pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) apmēru, kuru tam izsniegusi *Kaakkois-Suomen verovirasto* (Somijas Dienvidaustrumu nodokļu pārvalde).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Sestās direktīvas 2. panta 1. punktā ir noteikts, ka PVN jāmaksā par “preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas”.
- 4 Šīs direktīvas 15. pantā ar virsrakstu “Atbrīvojums eksportam no Kopienas un līdzīgiem darījumiem, kā arī starptautiskam transportam” ir paredzēts:

“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 ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

4. Preču piegādi kuģu degvielas uzpildei un apgādei ar pārtiku:

- a) kuģiem, kurus izmanto kuģošanai atklātā jūrā un kuri pārvadā pasažierus par atlīdzību vai kurus izmanto komercdarbībai, rūpnieciskai darbībai vai zvejniecībai;

[..]

5. Šā panta 4. punkta a) un b) apakšpunktā minēto jūras kuģu piegādi, pārveidošanu, remontu, tehnisko apkopi, fraktēšanu un īri, kā arī šajos kuģos iebūvētā vai lietotā aprīkojuma, ieskaitot zvejas aprīkojumu, piegādi, īri, remontu un tehnisko apkopi;
6. Tādu lidmašīnu [gaisakuģu] piegādi, pārveidošanu, remontu, tehnisko apkopi, fraktēšanu un īri, kuras lieto aviosabiedrības, kas par samaksu darbojas galvenokārt starptautiskos maršrutos [kurus lieto aviosabiedrības, kas nodarbojas galvenokārt ar starptautiskiem pārvadājumiem par atlīdzību], kā arī šajās lidmašīnās [šajos gaisakuģos] ietilpstošā vai tajās lietotā aprīkojuma piegādi, īri, remontu un tehnisko apkopi;
7. Preču piegādi 6. punktā minēto lidmašīnu [gaisakuģu] degvielas uzpildei un apgādei ar pārtiku;
8. Pakalpojumu sniegšanu, izņemot 5. punktā norādītos pakalpojumus, lai apmierinātu minētajā punktā norādīto jūras kuģu vai to kravu tiešās vajadzības;

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

[..].”

5 Sestās direktīvas XVIa sadaļā ar virsrakstu “Pagaidu režīms nodokļu uzlikšanai tirdzniecībā starp dalībvalstīm” rodamajā 28.a pantā ir noteikts:

“1. “Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā arī:

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 pārdevējs 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 Šā 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 īpašniekam ar kustamu materiālu īpašumu, ko personai, kas iegādājusies preces, atsūtījis vai atvedis pārdevējs vai kāds viņa vārdā, vai persona, kas iegādājas preces citai dalībvalstij, nevis tai, no kuras preces ir nosūtītas vai transportētas.

[..]”

Somijas tiesības

6 Sestā direktīva 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 šā likuma 26.a panta izpratnē ir jāmaksā PVN. Šajā tiesību normā iegāde Kopienas iekšienē ir definēta kā īpašumtiesību uz kustamu ķermenisku mantu iegūšana par atlīdzību, ja pārdevējs, pircējs vai kāda trešā persona, kura rīkojas to vārdā, šo mantu pārvadā no vienas dalībvalsts uz kādu citu dalībvalsti. 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 tādu gaisakuģu, 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 gaisakuģu, 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 kāda franču ražotāja iegādājās divas reaktīvās lidmašīnas. Pārdevējs šo darījumu deklarēja kā pārdošanu Kopienas iekšienē. A šos pirkumus kā Somijā veiktas iegādes Kopienas iekšienē nav deklarējusi.
- 11 Abi šie gaisakuģi tika reģistrēti Somijas gaisakuģu 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 gaisakuģu 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 tālāk kādam Kiprā reģistrētam 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 čarterreiskus 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 ļauts arī par līguma pielikumā norādīto maksu no A nomāt lidmašīnas savām komerciālajām vajadzībām.
- 14 Viss A apgrozījums pārskata laikposmos 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 gaisakuģu tālākpārdošanu. Veiktās nodokļu revīzijas gaitā tika konstatēts, ka no lidmašīnu nomas gūto ieņēmumu uzskaitē A grāmatvedībā nebija veikta.
- 15 Savukārt ar gaisakuģiem saistīto A izmaksu iegrāmatojumi galvenokārt bija saistīti ar summām, par kurām B bija izrakstījusi rēķinus A par gaisakuģu 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. jūnija pieteikumā par darbības izbeigšanu A norādīja, ka neesot varējusi veikt ar PVN apliekamu darbību. Somijas Dienvidaustrumu nodokļu pārvalde šo sabiedrību svītroja 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 gaisakuģu iegādi Kopienas iekšienē. Vienlaikus tika konstatēts, ka A nav tiesību nedz veikt kādu atskaitījumu no maksājamās summas, 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 nolēmumu noraidīja. Minētā tiesa nosprieda, ka abas gaisakuģu 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 strādājošās sabiedrības C īpašniece. Turklāt šādiem

starptautiskiem aviopārvadājumiem tā paša 70. panta pirmās daļas 6. punkta izpratnē attiecīgās lidmašīnas *B* neesot arī izmantojusi. Ar šo norunu esot bijis paredzēts gluži vienkārši nodrošināt šo sabiedrību lielākās līdzdalības īpašnieka *X* vajadzības transporta ziņā.

- 19 *A* šo nolēmumu kasācijas kārtībā pārsūdzēja *Korkein hallinto-oikeus* [Somijas Augstākajā administratīvajā tiesā]. *A* apgalvo, ka gaisakuģu iegādei esot bijis jābūt atbrīvotai no PVN, jo *A* tos esot iegādājusies un reģistrējusi ar domu tos uzticēt *B*, kura gluži noteikti ir aviosabiedrība, kas nodarbojas galvenokārt ar starptautiskiem aviopārvadājumiem par atlīdzību. Proti, atbilstoši tam, kā šajā nozarē mēdz darīt, *A* esot uzdevusi *B* par atlīdzību rūpēties, lai gaisakuģi allaž būtu gatavībā lidojumam, un sekmēt to lietošanu komerciālām vajadzībām, pamatojoties uz īpašiem līgumiem, savukārt *B* patiesībā ar lidmašīnām esot apkalpojusi trešās personas, pretī saņemot atlīdzību par katru lidojuma stundu.
- 20 Turpretim, lai arī atzīdama, ka *B* ir uzskatāma par aviosabiedrību, kura nodarbojas ar starptautiskiem aviopārvadājumiem par atlīdzību, pat ja par atlīdzību ir ticis pārvadāts tikai *X*, otra tiesvedības dalībiece uzskata, ka, tā kā *A* pati neveic starptautiskos lidojumus, bet gan ir uzdevusi gaisakuģus no Francijas nogādāt Somijā un tos par brīvu nodevusi lietošanā *B*, strīdīgās iegādes nevarot būt atbrīvojamas no PVN.
- 21 Tādēļ *Korkein hallinto-oikeus* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai [Sestās direktīvas] 15. panta 6. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka jēdziens “aviosabiedrības, kas par samaksu darbojas galvenokārt starptautiskos maršrutos” aptver arī komerciālās aviosabiedrības, kas galvenokārt sniedz starptautisko čarterreisu pārvadājumu pakalpojumus par atlīdzību, lai apmierinātu uzņēmumu un privātpersonu vajadzības?
- 2) Vai [Sestās direktīvas] 15. panta 6. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā paredzētais atbrīvojums attiecas tikai uz gaisakuģu piegādi, kas tiek tieši veikta aviosabiedrībām, kuras nodarbojas galvenokārt ar starptautiskiem aviopārvadājumiem par atlīdzību, vai arī šis atbrīvojums tāpat attiecas arī uz gaisakuģu piegādi komersantam, kas pats nenodarbojas galvenokārt ar starptautiskiem aviopārvadājumiem par atlīdzību, taču gaisakuģi nodod tāda komersanta rīcībā, kurš ar šiem pārvadājumiem nodarbojas?
- 3) Vai, atbildot uz otro jautājumu, ir kāda nozīme apstāklim, ka par gaisakuģu lietošanu šo gaisakuģu īpašniece saņem maksu no privātpersonas, kurai pieder līdzdalība īpašnieces kapitālā un kura iegādātos gaisakuģus galvenokārt lieto savām komerciālajām un/vai privātajām vajadzībām, ņemot vērā, ka gaisakuģus šī aviosabiedrība varēja izmantot arī citiem lidojumiem?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 22 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai jēdziens “starptautiski pārvadājumi par maksu” Sestās direktīvas 15. panta 6. punkta izpratnē ir jāinterpretē tādējādi, ka tas aptver vienīgi pārvadājumus regulāros maršrutos vai vienlīdz arī uzņēmumu un privātpersonu pieprasījuma apmierināšanai rīkotos čarterreisu.
- 23 Iesniedzējtiesas šaubas šajā jautājumā šķiet esam saistītas ar apstākli, ka šīs tiesību normas formulējumā valodu redakcijās ir rodamas zināmas atšķirības. Savos apsvērumos *A* šajā ziņā uzsver, ka dažās valodu redakcijās, piemēram, redakcijās angļu vai zviedru valodā faktiski ir minēti drīzāk “international routes”

jeb “starptautiski maršruti”, nevis “starptautiski pārvadājumi”, kas varētu šķist vispārīgāks formulējums, kurš tiek izmantots vairumā pārējo šīs tiesību normas valodu redakciju, tostarp arī redakcijā somu valodā.

- 24 Šajā ziņā pastāvīgajā judikatūrā ir noteikts, ka, interpretējot Savienības tiesību normu, principā ir jāņem vērā dažādajās valodu redakcijās iespējami esošā neatbilstība (skat. tostarp 2004. gada 16. septembra spriedumu lietā C-382/02 *Cimber Air*, Krājums, I-8379. lpp., 38. punkts).
- 25 Tomēr šoreiz jākonstatē, ka no šā sprieduma 23. punktā norādītajām formulējuma niansēm nav secināms, ka Savienības likumdevējs būtu gribējis no Sestās direktīvas 15. panta 6. punktā noteiktā atbrīvojuma piemērojamības jomas izslēgt starptautiskos čarterreiskus.
- 26 Pirmkārt, jānorāda, ka jau tīri burtiskā ziņā dažu valodu redakcijās rodami vārdi “international routes” jeb “starptautiskie maršruti” Sestajā direktīvā nav nekur definēti un tos, kā norādījušas Eiropas Komisija un Somijas valdība, nepapildina neviens paskaidrojums, ar kuru būtu gribēts norādīt, ka attiecīgajiem lidojumiem pēc savas iedabas jābūt “regulāriem”. Šajos apstākļos ar šiem vārdiem, gluži tāpat kā ar citu valodu redakcijās izmantoto formulējumu “starptautiski pārvadājumi”, būtībā ir saprotama norāde uz lidojumiem ar gaisakuģi starp diviem tādiem ģeogrāfiskiem punktiem, kuru dēļ attiecīgais pārvadājums drīzāk ir starptautisks nekā iekšzemes. Tiesa jau agrāk ir uzsvērusi, ka Sestās direktīvas 15. panta 6. punkts būtībā attiecas uz sabiedrībām, kuru darbība ir galvenokārt starptautiska (iepriekš minētais spriedums lietā *Cimber Air*, 27. un 28. punkts).
- 27 Turklāt pastāvīgajā judikatūrā ir noteikts, ka, interpretējot tādu Savienības tiesību normu kā šajā lietā aplūkotā, ir jāņem vērā ne vien tās teksts, bet arī konteksts un to ietverošā tiesiskā regulējuma izvirzītie mērķi (skat. tostarp 1990. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-185/89 *Velker International Oil Company, Recueil*, I-2561. lpp., 17. punkts, kā arī 2010. gada 22. decembra spriedumu lietā C-116/10 *Feltgen un Bacino Charter Company*, Krājums, I-14187. lpp., 12. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 28 Taču nedz Sestās direktīvas 15. panta 6. punkta konteksts, nedz šīs tiesību normas mērķis nav tādi, kuru dēļ no tajā noteiktā atbrīvojuma piemērojamības jomas būtu jāizslēdz gaisakuģi, kurus lieto galvenokārt ar starptautisku čarterreisu pakalpojumu sniegšanu nodarbojošās aviosabiedrības.
- 29 Šīs tiesību normas mērķis ir no nodokļa atbrīvot gaisakuģu piegādi, ja tie galvenokārt ir paredzēti lietošanai starptautiskiem pārvadājumiem, proti, lidojumiem, kas šķērso vairāku valstu jurisdikcijā esošas teritorijas, kā arī vajadzības gadījumā – starptautisko gaisa telpu.
- 30 Mērķim esot šādam, nešķiet, ka būtu jāveic kāda nošķiršana atkarībā no tā, vai starptautiskie aviopārvadājumi tiek veikti regulāros maršrutos vai čarterreisos.
- 31 Jautājumā par Sestās direktīvas 15. panta 6. punkta kontekstu jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai atbrīvojumi no nodokļa ir autonomi Savienības tiesību jēdzieni, kas jāaplūko ar minēto direktīvu izveidotās kopējās PVN sistēmas vispārīgajā kontekstā (skat. tostarp iepriekš minēto spriedumu lietā *Cimber Air*, 23. punkts, un 2007. gada 18. oktobra spriedumu lietā C-97/06 *Navicon*, Krājums, I-8755. lpp., 20. punkts).
- 32 Šī sistēma tostarp ir balstīta uz nodokļu neitralitātes principu, kurš liedz vienādas darbības veicošiem uzņēmumiem piemērot atšķirīgus nosacījumus aplikamības ar PVN ziņā (skat. tostarp iepriekš minētos spriedumus lietā *Cimber Air*, 24. punkts, un lietā *Navicon*, 21. punkts). Šim principam nav svarīgi, lai darbības būtu identiskas. Proti, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka minētais princips liedz PVN ziņā atšķirīgi vērtēt līdzīgu, tātad – savstarpēji konkurējošu, pakalpojumu sniegšanu (skat. tostarp 2007. gada 28. jūnija spriedumu lietā C-363/05 *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust un The Association of Investment Trust Companies*, Krājums, I-5517. lpp., 46. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 33 Nodokļu neitralitātes princips nozīmē, ka ir jānovērš no dažādas attieksmes PVN ziņā izrietošie konkurences kropļojumi. Tādējādi kropļojumu esamība ir pierādīta, tiklīdz ir atzīts, ka attiecīgie pakalpojumi savstarpēji 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 pārvadājumu pakalpojumi, vai tie būtu lidojumi regulāros maršrutos un/vai čarterreisi, ir līdzīgi un acīmredzami atrodas sāncensībā, un tādēļ atšķirība attiekmē gaisakuģu piegāžu atbrīvojuma no PVN ziņā atkarībā no tā, vai komersants galvenokārt veic starptautiskus lidojumus regulāros maršrutos vai starptautiskus čarterreisus, radītu draudus, ka konkurence starp minētajiem komersantiem varētu tikt kropļota.
- 35 Ievērojot iepriekš izklāstīto, uz pirmo jautājumu jāatbild, ka vārdi “starptautiski pārvadājumi par maksu” Sestās direktīvas 15. panta 6. punkta izpratnē ir jāinterpretē tādējādi, ka tie aptver arī uzņēmumu un privātpersonu pieprasījuma apmierināšanai rīkotos starptautiskos čarterreisus.

Par otro jautājumu

- 36 Ar savu otro jautājumu iesniedzējtiesa vaicā, vai Sestās direktīvas 15. panta 6. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā paredzētais atbrīvojums no nodokļa attiecas uz gaisakuģa piegādi komersantam, kurš pats nav “aviosabiedrība, kas par samaksu darbojas galvenokārt starptautiskos maršrutos” šīs tiesību normas izpratnē, bet minēto gaisakuģi 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 gaisakuģu piegāde “aviosabiedrībai”, kura nodarbojas galvenokārt ar starptautiskiem aviopārvadājumiem par atlīdzību.
- 38 Turpretim vairumā pārējo šīs tiesību normas valodu redakciju tiek runāts par tādu gaisakuģu piegādi, kurus šāda sabiedrība “lieto”.
- 39 Kā jau atgādināts šā 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 uzsvars tādējādi tiek likts nevis uz piegādes saņēmēja vai gaisakuģa īpašnieka identitāti, bet gan uz nosacījumu, ka piegādātos gaisakuģus “lieto” sabiedrība, kas nodarbojas galvenokārt ar starptautiskiem pārvadājumiem par atlīdzību, pats par sevi nemudina no šajā tiesību normā noteiktā atbrīvojuma piemērojamības jomas izslēgt gaisakuģu piegādes tādām komersantam, kurš tos iegādājas, lai nodotu lietošanā tikai un vienīgi šādai sabiedrībai, piemēram, veicot lizinga darījumu.
- 41 Treškārt, kā jau atgādināts šā 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 Jautājumā, pirmkārt, par izvirzīto mērķi šā sprieduma 29. punktā jau ir norādīts, ka tas ir no PVN atbrīvot gaisakuģu piegādi, ja vien tie galvenokārt ir paredzēti lietošanai starptautiskiem pārvadājumiem, proti, lidojumiem, kas šķērso vairāku valstu jurisdikcijā esošas 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 gaisakuģa piegādei būtu piemērojams šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no nodokļa, ir tāds, ka minēto gaisakuģi ir paredzēti lietot tādai sabiedrībai, kuras darbība galvenokārt tiek izvēsta starptautiskajos pārvadājumos par maksu, un pašai pircēja identitātei šā vārda tiešā nozīmē nav nozīmes.

- 44 Taču šajā nupat minētajā ziņā ir jāņem vērā, ka tādēļ, ka gaisakuģa pircējam par minēto iegādi ir jāmaksā PVN pat tad, ja tā ir notikusi tikai tālab, lai minēto gaisakuģi varētu lietot sabiedrība, kas nodarbojas galvenokārt ar starptautiskiem pārvadājumiem par atlīdzību, var tostarp tikt sadārdzināta arī maksa, kuru šai pēdējai nākas maksāt, lai varētu šādu lietošanu veikt, tādējādi tiekot apdraudētam minētajam mērķim. Proti, ir prezumējams, ka gaisakuģa pircējs, kuram jāmaksā PVN par tā pārdošanas cenu, no šāda PVN samaksas pienākuma radušās izmaksas parasti pilnībā vai daļēji pārnesīs uz lietotāju sabiedrību.
- 45 Proti, šādā gadījumā, kā savu secinājumu 38. punktā norādījis arī ģenerāladvokāts, pat tad, ja gaisakuģa pircējs vajadzības gadījumā vēlāk var atskaitīt minēto PVN vai saņemt tā atmaksu saskaņā ar Sestajā direktīvā paredzētajiem nosacījumiem, uz minētā pircēja pleciem joprojām pa to laiku gulstas ar PVN samaksai avansā veikto maksājumu finansēšanu saistītās izmaksas, kuru summa konkrētajā gadījumā var izrādīties visnotaļ liela.
- 46 No tā izriet, ka gaisakuģa piegādes neatbrīvošana no PVN un pircēja pienākums šo nodokli maksāt tikko aprakstītajā mērā netieši skars minēto gaisakuģi lietojošo sabiedrību.
- 47 Jautājumā, otrkārt, par Sestās direktīvas 15. panta 6. punkta kontekstu šā sprieduma 31. punktā jau ir ticis atgādināts, ka šajā tiesību normā noteiktie atbrīvojumi no nodokļa ir autonomi Savienības tiesību jēdzieni, kas jāaplūko ar minēto direktīvu izveidotās kopējās PVN sistēmas vispārīgajā kontekstā.
- 48 Šī sistēma ir balstīta uz konkrēti diviem principiem. Pirmkārt, PVN tiek iekasēts par katru sniegto pakalpojumu un par katru preču piegādi, ko par atlīdzību veic nodokļa maksātājs. Otrkārt, kā atgādināts šā sprieduma 32. un 33. punktā, nodokļu neitralitātes princips liedz tostarp līdzīgus, tātad – savstarpēji konkurējošus, darījumus PVN ziņā vērtēt atšķirīgi.
- 49 Lai arī atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai, ievērojot šos principus, Sestās direktīvas 15. pantā noteiktie atbrīvojumi no nodokļa ir jāinterpretē šauri, jo tie veido atkāpi no vispārīgā principa, ka PVN tiek iekasēts par katru preču piegādi un katru sniegto pakalpojumu, ko par atlīdzību veicis nodokļu maksātājs (skat. tostarp iepriekš minētos spriedumus lietā *Velker International Oil Company*, 19. punkts, un lietā *Cimber Air*, 25. punkts; 2006. gada 14. septembra spriedumu apvienotajās lietās no C-181/04 līdz C-183/04 *Elmeka*, Krājums, I-8167. lpp., 15. punkts, un iepriekš minētos spriedumus lietā *Navicon*, 22. punkts, kā arī lietā *Feltgen* un *Bacino Charter Company*, 19. punkts), šis noteikums par šauru interpretāciju tomēr nenozīmē, ka šo atbrīvojumu no nodokļa noteikšanai izmantotais formulējums būtu jāinterpretē tādējādi, ka tie zaudētu savu iedarbību (skat. tostarp iepriekš minēto spriedumu lietā *Navicon*, 22. punkts).
- 50 Tātad, pirmkārt, ar Sestās direktīvas 15. panta 6. punktu, kā jau norādīts un kā minētās tiesību normas mērķu gaismā izriet no paša tā formulējuma, būtībā ir gribēts no PVN atbrīvot gaisakuģu iegādes, ja ir paredzēts, ka tos lieto sabiedrība, kura galvenokārt nodarbojas ar starptautiskiem pārvadājumiem par maksu.
- 51 Otrkārt, nav nedz apgalvots, nedz arī šķiet, ka nodokļu neitralitātes principu spētu apdraudēt tāda interpretācija, atbilstoši kurai Sestās direktīvas 15. panta 6. punktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa būtu attiecināms arī uz gaisakuģa piegādi komersantam, kurš nav “aviosabiedrība, kas par samaksu darbojas galvenokārt starptautiskos maršrutos” šīs tiesību normas izpratnē, taču minēto gaisakuģi iegādājas tikai un vienīgi tālab, lai to lietotu šāda sabiedrība.
- 52 Turpretim, kā savu secinājumu 40. punktā norādījis arī ģenerāladvokāts, *a priori* nav izslēdzams, ka zināmos apstākļos šo principu varētu apdraudēt pretēja interpretācija.
- 53 Turklāt, lai arī šā sprieduma 51. punktā izklāstītā interpretācija patiešām var šķist zināmā mērā atšķirīga no Tiesas paustās izpratnes jautājumā par Sestās direktīvas 15. panta 4. un 8. punktā paredzētajiem atbrīvojumiem attiecībā uz darījumiem jūras kuģu degvielas uzpildei un apgādei ar

pārtiku un pakalpojumiem, kas sniegti to tiešajām vajadzībām (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Velker International Oil Company*, 21. un 22. punkts, kā arī apvienotajās lietās *Elmeke*, 22. un 24. punkts), šajā ziņā tomēr jānorāda, ka minētajos spriedumos nolemtais nebūt nav obligāti attiecināms arī uz tā paša panta 6. punkta interpretāciju.

- 54 Proti, kā konkrēti izriet no iepriekš minētā sprieduma apvienotajās lietās *Elmeke* 23.–25. punkta, Sestās direktīvas 15. panta 4. un 8. punktā paredzēto atbrīvojumu paplašinātu attiecināšanu uz stadijām pirms preču galīgās piegādes vai pakalpojumu galīgās sniegšanas tieši kuģa lietotājam Tiesa minētajos spriedumos nepieļāva tieši tāpēc, ka tās ieskatā šādi atbrīvojumi liktu valstīm ieviest kontroles un uzraudzības mehānismus, lai pārlicinātos par attiecīgo preču vai pakalpojumu gala adresātu. Šie mehānismi valstīm un attiecīgajiem uzņēmējiem radītu ar Sestās direktīvas 15. panta pirmajā teikumā paredzēto “pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu” nesaderīgus ierobežojumus (skat. arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Velker International Oil Company*, 24. punkts).
- 55 Šie apsvērumi, kā savu secinājumu 44.–46. punktā norādījis arī ģenerālvokāts, nav attiecināmi uz gadījumu, kad no nodokļa tiek atbrīvota gaisakuģa piegāde tādām komersantam, kurš šo gaisakuģi nodod lietošanā tikai un vienīgi sabiedrībai, kas nodarbojas galvenokārt ar starptautiskiem pārvadājumiem par atlīdzību.
- 56 Proti, tas, ka šādā gadījumā atbrīvojums no nodokļa tiek pakārtots gan nosacījumam, ka šis paredzētais lietojums ir zināms un pienācīgi fiksēts gaisakuģa iegādes brīdī, gan vēlākai pārbaudei, vai minēto gaisakuģi patiešām lieto šāda sabiedrība, ņemot vērā attiecīgo precī, kā arī tās ekspluatācijā ievērojamo reģistrācijas un atļaujas kārtību, nešķiet valstīm un attiecīgajiem komersantiem radām ierobežojumus, kas nebūtu saderīgi ar Sestajā direktīvā paredzēto atbrīvojumu pareizu un godīgu piemērošanu.
- 57 Ņemot vērā visu iepriekš izklāstīto, uz otro jautājumu jāatbild, ka Sestās direktīvas 15. panta 6. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā paredzētais atbrīvojums no nodokļa attiecas arī uz gaisakuģa piegādi komersantam, kurš pats nav “aviosabiedrība, kas par samaksu darbojas galvenokārt starptautiskos maršrutos” šīs tiesību normas izpratnē, taču šo gaisakuģi iegādājas, lai to lietotu tikai un vienīgi šāda sabiedrība.

Par trešo jautājumu

- 58 Ar savu trešo jautājumu iesniedzējtiesa vaicā, vai, atbildot uz otro jautājumu, ir kāda nozīme apstāklim, ka komersants, kurš iegādājies gaisakuģi, par tā lietošanu turklāt saņem maksu no privātpersonas, kurai pieder līdzdalība tā 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.
- 59 Šajā ziņā jāatgādina, ka atbilstoši uz otro jautājumu sniegtajai atbildei vienīgais kritērijs, pēc kura var noteikt, vai Sestās direktīvas 15. panta 6. punktā paredzētais atbrīvojums ir piemērojams, ir konstatējums, ka attiecīgo gaisakuģi 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 direktīvas 15. panta 6. punkts turpretim nebūtu piemērojams gadījumā, ja izrādītos, ka, vispusīgi izvērtējusi attiecīgos pamatlīetas 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 izvērējama tiktāl, lai tajā tiktu iekļauta uzņēmēju ļaunprātīga rīcība, t.i., darījumi, kas netiek veikti parastu komercdarījumu ietvaros, bet gan, tikai lai ļaunprātīgi izmantotu Savienības tiesību sniegtās priekšrocības, un ka šis ļaunprātīgas rīcības 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 neatspoguļojošas 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, ļaunprātīga rīcība var tikt konstatēta, ja, pirmkārt, lai arī formāli piemērojot minētās direktīvas attiecīgās normas un šo direktīvu transponējošo valsts tiesību aktu noteikumus, attiecīgo darījumu rezultātā tiktu gūtas nodokļu priekšrocības, kuru piešķiršana būtu pretēja šiem noteikumiem, un, otrkārt, ja no objektīvu elementu kopuma izriet, ka attiecīgo 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 pamatlīdētā ir konstatējami šādu ļaunprātīgu rīcību veidojoši elementi, pārbauda iesniedzējtiesa atbilstoši valsts tiesībās 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 norādītie apstākļi, proti, ka gaisakuģa pircējs par tā lietošanu turklāt saņem maksu no privātpersonas, kurai pieder līdzdalība tā 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 tiesāšanās izdevumiem

- 67 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās 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 čarterreisus;
- 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 gaisakuģa piegādi komersantam, kurš pats nav “aviosabiedrība, kas par samaksu darbojas galvenokārt starptautiskos maršrutos” šīs tiesību normas izpratnē, taču šo gaisakuģi iegādājas, lai to lietotu tikai un vienīgi šāda sabiedrība;

- 3) atbildi uz otro jautājumu nemaina iesniedzējtiesas norādītie apstākļi, proti, ka gaisakuģa pircējs par tā lietošanu turklāt saņem maksu no privātpersonas, kurai pieder līdzdalība tā 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.

[Paraksti]