TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2004. gada 16. septembrī *

Lieta C-382/02

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Vestre Landsret* (Dānija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2002. gada 9. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2002. gada 23. oktobrī, tiesvedībā

***Cimber Air A/S***

pret

***Skatteministeriet.***

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: otrās palātas priekšsēdētājs K. V. A. Timmermanss [*C. W. A. Timmermans*], tiesneši K. Gulmans [*C. Gulmann*], Ž. P. Puisošē [*J.-P. Puissochet*] (referents), H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*] un N. Kolnerika [*N. Colneric*],

* Tiesvedības valoda — dāņu.

ģenerāladvokāts D. Ruiss-Harabo Kolomers [*D. Ruiz-Jarabo Colomer*], sekretārs H. fon Holšteins [*H. von Holstein*], sekretāra palīgs,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2004. gada 4. martā,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Cimber Air A/S* vārdā — R. Mikelsons [*R. Mikelsons*], *advokat*,

— Dānijas valdības un *Skatteministeriet* vārdā — J. Molde [*J. Molde*], pārstāvis, kam palīdz P. Bīrings [*P. Biering*], *advokat*,

— Vācijas valdības vārdā — M. Lumma [*M. Lumma*], pārstāvis,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — E. Traversa [*E. Traversa*] un N. B. Rasmusens [*N. B. Rasmussen*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus tiesas sēdē 2004. gada 25. martā,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz 15. panta 6., 7. un 9. punkta interpretāciju 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., turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

2 Šis lūgums tika iesniegts prāvā starp sabiedrību *Cimber Air A/S* un *Skatteministeriet* (Dānijas Nodokļu un akcīžu ministriju) saistībā ar lūgumu atmaksāt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — "PVN"), kas samaksāts par piegādēm lidmašīnām, attiecībā uz kurām Dānijas tiesību akti PVN jomā neparedz atmaksājuma tiesības.

### Atbilstošās tiesību normas

*Kopienu tiesības*

3 Sestās direktīvas 15. pants, kas regulē atbrīvojumu eksportam no Kopienas un līdzīgiem darījumiem, kā arī starptautiskajam transportam, nosaka:

"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:

1. Tādu preču piegādi, kuras pārdevējs vai cita persona pārdevēja vārdā nosūta vai transportē uz ceļamērķi ārpus Kopienas;

2. Tādu preču piegādi, kuras pircējs vai cita persona pircēja vārdā nosūta vai transportē uz ceļamērķi ārpus Kopienas, ja šis pircējs nav reģistrēts šīs valsts teritorijā, izņemot preces, kuras transportē pats pircējs, lai aprīkotu, uzpildītu un apgādātu ar pārtiku izpriecu ceļojumu kuģus, privātus lidaparātus vai citus transporta līdzekļus privātai lietošanai;

[..]

6. Tādu lidmašīnu piegādi, pārveidošanu, remontu, tehnisko apkopi, fraktēšanu un īri, kuras lieto aviosabiedrības, kas par samaksu darbojas galvenokārt starptautiskos maršrutos, kā arī šajās lidmašīnās ietilpstošā vai tajās lietotā aprīkojuma piegādi, īri, 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;

[..]."

*Valsts tiesību akti*

4 Noteikumi par atbrīvojumiem no PVN ir iekļauti 2000. gada 16. augusta *"lov om mervaerdiafgift"* (likumā par PVN) (turpmāk tekstā — "2000. gada 16. augusta likums"). Šie noteikumi regulē PVN iekasēšanu par piegādi, kas paredzēta aviosabiedrībām.

5 2000. gada 16. augusta likuma 34. panta 1. punkts par atbrīvojumu no PVN attiecībā uz piegādēm noteikta veida lidmašīnām paredz:

"No nodokļa ir atbrīvotas šādas preču piegādes un pakalpojumi:

[..]

7. [..] nepieciešamais aprīkojums, kas piegādāts izmantošanai lidmašīnās un kuģos, kuri veic starptautiskus braucienus, izņemot privātas lidmašīnas [..], kā arī pakalpojumi, kas paredzēti šādām lidmašīnām [..];

8. lidmašīnu pārdošana un noma [..], izņemot privātas lidmašīnas un izpriecu ceļojumu kuģus;

9. 8. punktā minēto lidmašīnu [..] remonts, tehniskā apkope un pārveidošana, kā arī tajās uzstādāmā aprīkojuma piegāde, noma, remonts un tehniskā apkope;

[..]

16. preču, kas domātas degvielas uzpildei un apgādei ar pārtiku, piegāde un citu piederumu piegāde apgādes uzņēmumiem, kā arī kuģiem vai lidmašīnām patēriņam uz borta vai pārdošanai pasažieriem, ievērojot muitas likumdošanu."

6 Tādējādi saskaņā ar 2000. gada 16. augusta likuma 34. panta 1. punkta 7) un 16) apakšpunktu:

— nodevas par pacelšanos un piezemēšanos,

— degviela,

— ēdināšana,

— bagāžas iekraušanas un izkraušanas darbi

ir uzskatāmi par "preču piegādi" un "pakalpojumu sniegšanu", kas ir paredzētas Direktīvas 15. panta 7) un 9) apakšpunktā un kas ir atbrīvotas no PVN tikai tad, ja šie pakalpojumi ir sniegti lidojumam uz ārvalstīm.

7 Attiecībā uz pirkumiem starptautiskajiem lidojumiem, to skaitā arī tranzīta lidojumiem, iekasētais PVN var tikt atmaksāts saskaņā ar 2000. gada 16. augusta likuma 45. panta 3. punktu; attiecībā uz pirkumiem sakarā ar iekšzemes lidojumiem tiesības uz atmaksu nav paredzētas.

**Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi**

8 *Cimber Air A/S* ir aviosabiedrība, kuras galvenā darbība ir gaisa satiksme Eiropas regulārajos reģionālajos maršrutos sadarbībā ar tās partneriem *SAS* un *Lufthansa*. Tā nodrošina iekšzemes lidojumus Dānijā, kā arī starptautiskos lidojumus starp Dāniju un ārvalstīm. Tā izmanto arī maršrutus, kuru sākumpunkts un galapunkts ir ārvalstīs.

9 Pamata lietā *Skatteministeriet* uzskata, ka no PVN nav atbrīvojamas dažas piegādes *Cimber Air A/S* lidmašīnām, kuras veic iekšzemes lidojumus, t.i., starp lidostām Dānijā, jo no pievienotās vērtības nodokļa ir atbrīvojamas tikai piegādes lidmašīnām, kuras veic starptautiskus lidojumus. *Cimber Air A/S* no savas puses uzskata, ka visas

piegādes lidmašīnām, kuras veic iekšzemes lidojumus, ir atbrīvojamas no nodokļa, jo aviosabiedrība darbojas galvenokārt starptautiskos maršrutos.

10 *Cimber Air A/S* vērsās *Vestre Landsret* ar prasību, lai *Skatteministeriet* uzliktu par pienākumu atzīt, ka pēc 2001. gada 30. aprīļa piegādātās preces un sniegtie pakalpojumi ir atbrīvojami no PVN, jo aviosabiedrības galvenā nodarbošanās ir starptautiskie pārvadājumi.

11 Papildus *Cimber Air A/S* prasa, lai *Skatteministeriet* uzliek par pienākumu atmaksāt pārmaksāto PVN, kas no aviosabiedrības ir prettiesiski iekasēts. Šo summu veido PVN, ko *Cimber Air A/S* ir maksājusi saviem piegādātājiem par dažādām piegādēm tikai iekšzemes lidojumiem vai saistībā ar tiem.

12 Pušu viedokļi atšķiras jautājumā, vai Sestās direktīvas 15. panta 7. un 9. punkts kopā ar šī panta 6. punktu pieļauj iekasēt PVN no piegādēm *Cimber Air A/S* lidmašīnām, kad tās veic iekšzemes lidojumus, kaut arī aviosabiedrība veic galvenokārt starptautiskus lidojumus.

13 Šajos apstākļos *Vestre Landsret* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

"1) Vai Sestās direktīvas (Padomes Direktīva 77/388/EEK) 15. panta 7. un 9. punkts, kā arī 6. punkts ir jāinterpretē šādi: dalībvalsts var nepiešķirt atbrīvojumus no

PVN par piegādēm lidmašīnām, kuras tiek izmantotas iekšzemes lidojumiem, neatkarīgi no fakta, ka aviosabiedrība, kas izmanto šo lidmašīnu, darbojas galvenokārt starptautiskos maršrutos, vai arī attiecīgajai dalībvalstij šādas piegādes ir jāatbrīvo no PVN?

2) Gadījumā, ja atbilde ir apstiprinoša otrajam variantam — kādi kritēriji (piemēram, apgrozījums, sēdvietas–kilometri, pasažieri–kilometri vai pasažieru vai lidojumu skaits) ir jāņem vērā, lai noteiktu, ka aviosabiedrība darbojas galvenokārt starptautiskos maršrutos 15. panta 6. punkta izpratnē?"

**Par pirmo jautājumu**

14 Pirmajā jautājumā iesniedzējtiesa pēc būtības vaicā, vai Sestās direktīvas 15. panta 6., 7. un 9. punkts ir jāinterpretē tā, ka šajās tiesību normās minētās preču piegādes vai pakalpojumu sniegšana lidmašīnām, kuras veic iekšzemes lidojumus, bet kuras izmanto aviosabiedrības, kas par samaksu darbojas galvenokārt starptautiskos maršrutos, ir atbrīvojamas no PVN.

*Tiesai iesniegtie apsvērumi*

15 Dānijas valdība apgalvo — tā kā Sestās direktīvas 15. pants attiecas uz atbrīvojumu eksportam no Kopienas, šī panta 7. un 9. punkts var attiekties tikai uz preču

piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu starptautiskiem lidojumiem, ņemot vērā šo nosacījumu attiecībā uz katru lidmašīnas lidojumu. 15. panta 6. punkts, saskaņā ar kuru šajā pantā minētās preču piegādes vai pakalpojumu sniegšana ir jānovērtē atbilstoši darbībām, ko galvenokārt veic aviosabiedrība, ir uzskatāms par izņēmumu attiecībā uz 15. pantu, kas ir interpretējams tā kopumā.

16 Dānijas valdība, pamatojot savu interpretāciju, atgādina, ka normas attiecībā uz atbrīvojumiem valsts teritorijā ir Sestās direktīvas 13. panta priekšmets. Piegādes lidojumiem valsts teritorijā saskaņā ar šo pantu nav atbrīvotas no nodokļa, līdz ar to tiek apstiprināts, ka šīs Direktīvas 15. panta 7. un 9. punkts neattiecas uz preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu lidmašīnām, kuras tiek izmantotas iekšzemes maršrutos, kaut arī tās pieder aviosabiedrībai, kas galvenokārt veic starptautiskus lidojumus.

17 Šo viedokli atbalsta Komisija, kas turklāt norāda, ka Sestās direktīvas normas par atbrīvojumu no nodokļiem ir jāinterpretē sašaurināti, lai ievērotu nodokļu uzlikšanas neitralitātes principu. Šis princips pieprasa vienlīdzīgu attieksmi visu valsts pārvadājumu aplikšanā ar nodokļiem.

18 Komisija piekrīt, ka Sestās direktīvas 15. panta 6. punkts skaidri pieļauj atkāpi no nodokļu uzlikšanas neitralitātes principa, tomēr tā uzskata, ka tiesību akta projekta dokumentos nekas nenorāda, ka šī panta 7. un 9. punkts pieļauj šādu atkāpi; attiecīgajos punktos minēto atbrīvojumu no nodokļiem var piešķirt tikai preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanai lidmašīnām, kuras tiek izmantotas tikai starptautiskos lidojumus.

19 *Cimber Air A/S*, ko tiesas sēdē atbalsta Vācijas valdība, Sestās direktīvas 15. panta 7. un 9. punktu interpretē savādāk. Aviosabiedrība uzskata, ka šajās tiesību normās minēto piegāžu atbrīvojumi no PVN attiecas uz lidmašīnām, kuras veic iekšzemes lidojumus, ja aviosabiedrība, kurai tās pieder, par samaksu darbojas galvenokārt starptautiskos maršrutos.

20 *Cimber Air A/S* un Vācijas valdība pamato nodokļu uzlikšanas neitralitātes principa neievērošanu ar grūtībām gadījumos, kad lidmašīna veic iekšzemes un starptautiskus lidojumus, noteikt, kura piegāžu daļa ir jāatbrīvo no PVN un kura jāapliek ar nodokli.

21 Līdz ar to, pēc viņu domām, lai atbrīvotu Sestās direktīvas 15. panta 7. un 9. punktā minētās preču piegādes vai pakalpojumus no nodokļa, noteicošais kritērijs, saskaņā ar kuru lielāks juridiskais spēks ir tiesību akta tekstam, nevis nodokļu uzlikšanas neitralitātes principam, ir lidmašīnas, kura saņem preču piegādes vai pakalpojumus, piederība aviosabiedrībai, kas darbojas galvenokārt starptautiskos maršrutos. Šis kritērijs ļauj vienkārši un saskaņoti piemērot Sestās direktīvas 15. panta 6., 7. un 9. punkta noteikumus.

22 *Cimber Air A/S*, balstoties uz šādu interpretāciju, pamata prāvā secina, ka Dānijas normas un to piemērošana, piešķirot tiesības uz atbrīvojumu no nodokļa tikai attiecībā uz lidmašīnām, kuras veic starptautiskus lidojumus, nav saderīgas ar Kopienu tiesībām.

*Tiesas atbilde*

23 Atbrīvojumi no nodokļa ir autonomi Kopienu tiesību jēdzieni, kas ir jāaplūko ar Sesto direktīvu izveidotās kopējās PVN sistēmas kontekstā (skat. jo īpaši 1987. gada 26. marta spriedumu lietā 235/85 Komisija/Nīderlande, *Recueil*, 1471. lpp., 18. punkts, 1997. gada 5. jūnija spriedumu lietā C-2/95 *SDC*, *Recueil*, I-3017. lpp., 21. punkts, un 2002. gada 10. septembra spriedumu lietā C-141/00 *Kügler*, *Recueil*, I-6833. lpp., 25. punkts).

24 Šī sistēma balstās uz diviem principiem. Pirmkārt, PVN tiek iekasēts par katru sniegto pakalpojumu un preču piegādi, ko par atlīdzību veic nodokļa maksātājs. Otrkārt, nodokļu uzlikšanas neitralitātes princips nepieļauj, ka attieksme pret ekonomiskajiem operatoriem, kas veic vienādas operācijas, ir dažāda PVN iekasēšanas jomā.

25 Šādu iemeslu dēļ, lai gan Sestā direktīva neapšaubāmi var paredzēt atbrīvojumus, kas neatbilst iepriekšējā punktā minētajiem principiem, Tiesa pastāvīgi spriež, ka minētie atbrīvojumi ir jāinterpretē sašaurināti (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu *SDC*, 20. punkts, 1999. gada 7. septembra spriedumu lietā C-216/97 *Gregg*, *Recueil*, I-4947. lpp., 12. punkts, un iepriekš minēto spriedumu *Kügler*, 28. punkts).

26 Šajā lietā saskaņā ar Sestās direktīvas 15. panta 7. un 9. punktu preču piegāde šī panta 6. punktā minēto lidmašīnu degvielas uzpildei un apgādei ar pārtiku un pakalpojumu sniegšana, izņemot 6. punktā norādītos pakalpojumus, lai apmierinātu minēto lidmašīnu vai to kravu tiešās vajadzības, ir atbrīvota no PVN.

27 Bet 15. panta 6. punkts attiecas uz "lidmašīnām, kuras lieto aviosabiedrības, kas par samaksu darbojas galvenokārt starptautiskos maršrutos".

28 Tādējādi, pretēji Komisijas un Dānijas valdības apgalvotajam, atbrīvojums no Sestās direktīvas 15. pantā paredzētā nodokļa saskaņā ar šī panta 7., 9., kā arī 6. punktu formāli attiecas uz lidmašīnu, ko lieto aviosabiedrības, kuru darbībai ir galvenokārt starptautisks raksturs, iekšzemes lidojumiem.

29 Komisijas minētais apstāklis, ka atbrīvojumi dalībvalsts teritorijā ir paredzēti Sestās direktīvas 13. pantā un ka šis direktīvas 15. pantā minēto atbrīvojumu noteikumi ir pilnībā saskaņoti, nevar 15. pantam piešķirt citu nozīmi kā vien to, kas skaidri izriet no tā teksta.

30 Līdz ar to uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 15. panta 6., 7. un 9. punkta noteikumi ir jāinterpretē tādā veidā, ka preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, kas minētas attiecīgajās normās, lidmašīnām, kuras veic iekšzemes lidojumus, bet kuras lieto aviosabiedrības, kas par samaksu darbojas galvenokārt starptautiskos maršrutos, ir atbrīvota no PVN.

**Par otro jautājumu**

31 Otrajā jautājumā iesniedzējtiesa pēc būtības vaicā, kādi kritēriji ir jāievēro, lai noteiktu, vai aviosabiedrība darbojas galvenokārt starptautiskos maršrutos.

*Tiesai iesniegtie apsvērumi*

32 Komisija un Dānijas valdība uzskata, ka uz šo jautājumu nav jāatbild, ņemot vērā atbildi, kas, viņuprāt, būtu sniedzama uz pirmo jautājumu.

33 *Cimber Air A/S* uzskata, ka jēdziens "galvenokārt", kas lietots Sestās direktīvas 15. panta 6. punktā, ir jānovērtē attiecībā uz aviosabiedrības veikto darbību visos tās maršrutos, pirmkārt, veicot novērtējumu laika ziņā un, otrkārt, analizējot ražošanas un pārdošanas kritērijus.

34 Tā uzskata, ka darbība starptautiskajos maršrutos ir jāvērtē ilgā laika periodā, lai fakts, ka aviosabiedrībai, kas vairākus gadus ir darbojusies galvenokārt starptautiskos maršrutos, pēdējā gadā šāda veida darbība ir mazinājusies, neradītu aviosabiedrības lidmašīnu atšķirīgu aplikšanu ar PVN.

35 Attiecībā uz kritērijiem, lai noteiktu aviosabiedrības darbības starptautiskajos maršrutos nozīmību, *Cimer Air A/S* piedāvā to mērīt sēdvietās–kilometros, kas tādā veidā ļautu noteikt starptautiskajos lidojumos realizēto apgrozījuma daļu.

36 Aviosabiedrība norāda, ka tādi rādītāji kā par maksu pārvadāto pasažieru skaits un lidojumu skaits nav tik precīzi kritēriji tās darbības novērtēšanai.

*Tiesas atbilde*

37 Šī sprieduma 23.–25. punktā minēto iemeslu dēļ jēdzienam "aviosabiedrības, kas par samaksu darbojas galvenokārt starptautiskos maršrutos" ir Kopienas nozīme un tas ir jāinterpretē sašaurināti, jo uz tā pamata tiek piešķirti atbrīvojumi no PVN.

38 To interpretējot, ir jāņem vērā šīs normas atšķirīgais tulkojums dažās valodās. Sestās direktīvas 15. panta 6. punkta redakcijā franču, itāļu, spāņu un portugāļu valodā ir vārds *"essentiellement"* vai arī tā ekvivalents, bet dāņu, vācu, angļu un holandiešu valodas redakcijā, attiecīgi, ir lietoti vārdi *"hovedsageligt"*, *"hauptsächlich"*, *"chiefly"* un *"hoofdzakelijk"*. Saskaņā ar šiem izteicieniem minētā norma attiecas uz aviosabiedrībām, kurām pārvadājumi starptautiskajos maršrutos ir tikai pārsvarā pār cita veida pārvadājumiem, turpretim saskaņā ar sākumā minētajiem izteicieniem pārvadājumiem starptautiskajos maršrutos vajadzētu būt šo sabiedrību gandrīz ekskluzīvai darbībai.

39 No šīs analīzes var secināt, ka jebkurā gadījumā par sabiedrībām, kas darbojas galvenokārt starptautiskos maršrutos, ir uzskatāmas tās, kuru pārvadājumi maršrutos, kas nav starptautiski, ir acīmredzami nenozīmīgāki nekā pārvadājumi starptautiskajos maršrutos.

40 Uz otro jautājumu ir jāatbild, ka valsts tiesām ir jānovērtē aviosabiedrību starptautisko pārvadājumu un cita veida pārvadājumu nozīmīgums. Lai veiktu šādu novērtējumu, var ņemt vērā visus elementus, kas norāda uz attiecīgā pārvadājumu veida nozīmīgumu, jo īpaši apgrozījumu.

**Par tiesāšanās izdevumiem**

41 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesā, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

**1) 15. panta 6., 7. un 9. 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, ir jāinterpretē tādā veidā, ka preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, kas minētas attiecīgajās normās, lidmašīnām, kuras veic iekšzemes lidojumus, bet kuras lieto aviosabiedrības, kas par samaksu darbojas galvenokārt starptautiskos maršrutos, ir atbrīvota no PVN;**

**2) valsts tiesām ir jānovērtē aviosabiedrību starptautisko pārvadājumu un cita veida pārvadājumu nozīmīgums. Lai veiktu šādu novērtējumu, var ņemt vērā visus elementus, kas norāda uz attiecīgā pārvadājumu veida nozīmīgumu, jo īpaši apgrozījumu.**

[Paraksti]