

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. liepos 19 d.(*)

„Šeštoji direktyva – Neapmokestinimas – 15 straipsnio 6 punktas – Oro linijų bendrovės, kurios už atlygą gabena daugiausia tarptautiniais maršrutais, naudojamų orlaivų tiekimo neapmokestinimas – Orlaivio tiekimas tokio subjektui, kuris jį perduoda tokiai bendrovei – „Gabenimo tarptautiniais maršrutais už atlygą“ sąvoka – Užsakovieji skrydžiai“

Byloje C-33/11

dėl *Korkein hallinto-oikeus* (Suomija) 2011 m. sausio 18 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2011 m. sausio 21 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje, pradėtoje

A Oy,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J.-C. Bonichot, teisėjai A. Prechal (pranešėja), L. Bay Larsen, C. Toader ir E. Jarašiūnas,

generalinis advokatas P. Cruz Villalón,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2012 m. vasario 8 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- A Oy, atstovaujamos P. Salomaa,
- Suomijos vyriausybės, atstovaujamos M. Pere,
- Europos Komisijos, atstovaujamos I. Koskinen ir L. Lozano Palacios,

susipažinęs su 2012 m. balandžio 26 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/111/EEB (OL L 384, p. 47; toliau – Šeštoji direktyva), 15 straipsnio 6 punkto aiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas byloje, kuri pradėjo A Oy (toliau – A) dėl *Kaakkois-Suomen verovirasto* (Pietryčių Suomijos mokesčių inspekcija) pateikto pranešimo apie pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), susijusio su orlaivų įsigijimu, perskaičiavimą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkte nustatyta, kad PVM apmokestinamas „prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

4 Šios direktyvos 15 straipsnyje „Eksporto iš Bendrijos ir panašūs sandorai bei tarptautinio transporto atleidimas nuo mokesčio“ numatyta:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčio taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės nuo mokesčio atleidžia:

<...>

4) prekes, skirtas apdirbti kuro ir maisto atsargomis laivams:

a) naudojamus laivybai atviroje jūroje ir gabenantįs keleivius už atlygą arba naudojamus komercinėje, pramonės ar žvejybos veikloje;

<...>

5) jūrinių laivų, nurodytų 4 dalies a ir b punktuose, tiekimą, modifikavimą, remontą, priežiūrą, nuomą ir juose įmontuotas ar naudojamas įrangas, įskaitant ir žvejybos įrangą, tiekimą, nuomą, remontą ir priežiūrą;

6) oro linijų, kurios už atlygą gabena daugiausia tarptautiniais maršrutais, naudojamų orlaivų tiekimą, modifikavimą, remontą, priežiūrą ir nuomą bei juose įrengtos ir naudojamos įrangos tiekimą, nuomą, remontą ir priežiūrą;

7) prekes, skirtas 6 dalyje nurodytų orlaivų apdirbimui kuro ir maisto atsargomis;

8) nenurodytas 5 dalyje paslaugas, reikalingas toje dalyje nurodytų jūrinių laivų ar jūrų krovinių tiesioginiams reikmėms;

9) nenurodytas 6 dalyje paslaugas, reikalingas toje dalyje nurodytų orlaivų ar jūrų krovinių reikmėms;

<...>“

5 Šeštosios direktyvos XVIa dalyje „Pereinamojo laikotarpio priemonės dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo“ esančiame 28a straipsnyje nustatyta:

„1. „Pridėtinės vertės mokesčiu taip pat apmokestinami:

a) prekių įsigijimai Bendrijos viduje, kai jas už atlygą šalies teritorijoje įsigyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, jeigu pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks <...>

Nukrypstant nuo pirmosios pastraipos, prekės, kurias pagal 1a dalies sąlygas Bendrijoje įsigyja apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, atleidžiamos nuo pridėtinės vertės mokesčio.

<...>

<...>

1a. 1 dalies a punkto antrojoje pastraipoje nustatytas nukrypimas taikomas:

a) Bendrijoje įsigyjamoms prekėms, kurios, pristatytos į atitinkamos šalies teritoriją, atleidžiamos nuo pridėtinės vertės mokesčio pagal 15 straipsnio 4–10 dalis;

<...>

3. „Prekių įsigijimas Bendrijos viduje“ yra teisės disponuoti kilnojamuoju materialiu turtu įsigijimas, tampant jo savininku, kai prekes įsigyjantį asmeniui į kitą valstybę narį, nei valstybę narį, iš kurios prekės yra išsiųstos arba išgabentos, atsiunčia arba atgabena pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo arba asmuo, veikiantis jo vardu.

<...>“

Suomijos teisė

6 Šeštoji direktyva į Suomijos teisę perkelta 1993 m. gruodžio 30 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymu Nr. 1501/1993 (*Arvonlisäverolaki* (1501/1993), toliau – AVL).

7 Pagal AVL 1 straipsnio pirmos pastraipos 3 punktą PVM mokamas už bet kokį Suomijoje atliktą prekių įsigijimą Bendrijos viduje, kaip tai suprantama pagal to paties įstatymo 26a straipsnį. Pastarojoje nuostatoje įsigijimas Bendrijos viduje apibrėžiamas kaip kilnojamojo materialiojo turto nuosavybės įsigijimas už atlygą, kai pardavėjas, pirkėjas ar bet kuris kitas trečiasis asmuo, veikiantis jo sąskaita, šį turtą gabena iš vienos valstybės narės į kitą. Pagal AVL 2b straipsnį sumokėti PVM už įsigijimą Bendrijos viduje, kaip tai suprantama pagal 1 straipsnio pirmos pastraipos 3 punktą, turi pirkėjas.

8 AVL 6 skyriuje, skirtame su tarptautine prekyba susijusiems neapmokestinimo atvejams, esančio 70 straipsnio pirmos pastraipos 6 punkte numatyta, kad mokestis netaikomas parduodant orlaivius, jei atsarginės dalis ir (ar) rangas, kai jie skirti naudoti prekybininkui, už atlygą gabenančiam daugiausia tarptautiniais maršrutais.

9 Pagal AVL 72f straipsnio 1 punktą prekių įsigijimas Bendrijos viduje neapmokestinamas, jeigu šių prekių importas būtų neapmokestinamas PVM. Pagal AVL 94 straipsnio pirmos pastraipos 9 punktą PVM neapmokestinamas orlaivis, jei atsarginė dalis ir rangas, kaip tai suprantama pagal AVL 70 straipsnio pirmos pastraipos 6 punktą, importas.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

10 2002 m. liepos ir 2003 m. spalio mėn. A iš Prancūzijos gamintojo nusipirko du naujus reaktyvinius lėktuvus. Pardavėjas deklaravo pardavimą Bendrijos viduje. A nedeklaravo aptariamų

pirkim? kaip Suomijoje atlikt? ?sigijim? Bendrijos viduje.

11 Šie du orlaiviai Suomijos orlaivi? registre ?registruoti atitinkamai 2002 m. liepos 22 d. ir 2004 m. liepos 23 d., o su jais susij? „Air Operation Certificate“ (AOC) išduoti atitinkamai 2002 m. lapkri?io 19 d. ir 2004 m. spalio 24 d. A nurodyta kaip ši? dviej? orlaivi? savinink?, o B Oy (toliau – B) – kaip j? naudotoja. Atitinkamai 2003 m. gruodžio 17 d. ir 2005 m. balandžio 1 d. šiuos l?ktuvus A perpardav? Kipre registruotai ?monei.

12 Visos A akcijos priklauso fiziniam asmeniui X. A priklauso 25 % C Oy (toliau – C) akcij?. B, kurios 78 % priklauso C, yra dukterin? C ?mon?.

13 B organizuoja tarptautinius užsakomuosius skrydžius ir užtikrina l?ktuv? technin? prieži?r? bei valdym?. Pagal B su A sudaryt? sutart? B išraš? s?skait? fakt?r? A, be kita ko, už technin?s prieži?ros ir skrydži? išlaidas. Be to, pagal ši? sutart? B gal?jo nuomotis šiuos l?ktuvus savo verslo poreikiams už sutarties priede nustatyt? kain?.

14 Mokestiniais metais nuo 2002 m. sausio 1 d. iki gruodžio 31 d. ir nuo 2003 m. sausio 1 d. iki 2004 m. birželio 30 d. visa A apyvarta – atitinkamai 925 606,32 EUR ir 2 170 503,84 EUR – pagal ?rašus apskaitoje susijusi s?skaitomis fakt?romis d?l pardavim? X, A savininkui, išskyrus s?skaitas fakt?ras, susijusias su orlaivi? perpardavimu Kipro ?monei. Atlikus mokestin? patikrinim? konstatuota, kad A apskaitoje nenurodytos pajamos, gautos nuomojant l?ktuvus.

15 A išlaid?, patirt? d?l orlaivi?, ?rašai daugiausia susij? su sumomis, nurodytomis B išrašytose s?skaitose fakt?rose A už orlaivi? technin? prieži?r? ir skrydžius. Atliekant min?t? mokestin? patikrinim? konstatuota, kad šios sumos iš esm?s be pakeitim? nurodytos X perrašytose s?skaitose fakt?rose.

16 A kaip PVM mok?toja ?registruota nuo 2002 m. liepos 1 d. 2003 m. birželio 14 d. veiklos pabaigos deklaracijoje A nurod?, kad ji negal?jo vykdyti PVM apmokestinamos veiklos. Pietry?i? Suomijos mokes?i? inspekcija išbrauk? šia bendrov? iš PVM mok?toj? registro atgaline data nuo 2002 m. liepos 1 d.

17 2005 m. lapkri?io 4 d. ši mokes?i? inspekcija pateik? pranešim? d?l mokes?io perskai?iavimo, susijus? su A už dviej? orlaivi? ?sigijim? Bendrijos viduje mok?tinu PVM. Kartu ji konstatavo, kad A neturi teis?s nei atskaityti, nei susigr?žinti mok?tinos sumos.

18 A pateiktas skundas d?l šio pranešimo d?l mokes?io perskai?iavimo atmestas 2008 m. geguž?s 26 d. *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinkio administracinis teismas) sprendimu. Šio teismo nuomone, du orlaivi? pirkimai yra PVM apmokestinami ?sigijimai Bendrijos viduje, kuri? A nedeklaravo mokes?i? administratoriui. Ši bendrov? nevykd? veiklos tarptautinio oro susisiekimo sektoriuje už atlyg?, kaip tai suprantama pagal AVL 70 straipsnio pirmos pastraipos 6 punkt?, o faktiškai veik? kaip C, tarptautin?s prekybos iš naftos gaunamais produktais bendrov?s, savinink?. Be to, aptariam? l?ktuv? B nenaudojo tarptautiniam oro susisiekimui už atlyg?, kaip tai suprantama pagal to paties 70 straipsnio pirmos pastraipos 6 punkt?. Susitarimu tiesiog siekta užtikrinti ši? bendrov? pagrindinio akcininko X susisiekimo poreikius.

19 A pateik? kasacin? skund? d?l šio sprendimo *Korkein hallinto-oikeus* (Vyriausiasis administracinis teismas). Ji tvirtina, kad orlaivi? ?sigijimas turi b?ti neapmokestinamas PVM, nes A juos ?sigijo ir ?registravo, kad gal?t? perduoti ?, kuri yra oro linij? bendrov?, vykdan?i veikl? už atlyg? daugiausia tarptautinio oro susisiekimo srityje. Iš ties? B pagal šiame sektoriuje ?prast? praktik? už atlyg? ?sipareigojo A užtikrinti, kad orlaiviai visada bus tinkami skraidyti, ir skatinti komercin? j? naudojim? pagal speciali?sias sutartis, nors B iš tikr?j? si?l? l?ktuvus tretiesiems asmenims už atlyg?, nustatyt? už skrydžio valand?.

20 Ta?iau, pripaž?stant, kad B turi b?ti laikoma oro linij? bendrove, vykdan?ia veikl? už atlyg? tarptautinio oro susisiekimo srityje, net jei X buvo vienintelis už atlyg? vežamas asmuo, kita proceso šalis mano, kad d?l to, jog A pati nevykdo tarptautini? skrydži?, o gabeno orlaivius iš Pranc?zijos ? Suomij? ir juos nemokamai perdav? naudoti B, gin?ijami ?sigijimai negali b?ti neapmokestinami PVM.

21 Šiomis aplinkyb?mis *Korkein hallinto-oikeus* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar [Šeštosios direktyvos] 15 straipsnio 6 punkt? reikia aiškinti taip, kad „prie oro linij?, kurios už atlyg? gabena daugiausia tarptautiniais maršrutais,“ priskiriamos ir komercinius skrydžius vykdan?ios ?mon?s, kurios už atlyg? gabena daugiausia tarptautiniais užsakomaisiais maršrutais, tenkindamos bendrovi? ir fizini? asmen? poreikius?

2. Ar [Šeštosios direktyvos] 15 straipsnio 6 punkt? reikia aiškinti taip, kad jame numatytas atleidimas galioja tik oro linij?, kurios už atlyg? gabena daugiausia tarptautiniais maršrutais, naudojam? orlaivi? tiekimui, ar vis d?lto šis atleidimas galioja ir orlaivi? tiekimui ?kio subjektui, kuris už atlyg? negabena daugiausia tarptautiniais maršrutais, o orlaiv? yra perleid?s naudoti šioje srityje veikian?iam ?kio subjektui?

3. Ar atsakant ? antr?j? klausim? svarbu tai, kad orlaivio savinink? s?skait? fakt?r? už orlaivio naudojim? išrašo fiziniam asmeniui, kuris yra jos akcininkas ir kuris ?sigyt? orlaiv? daugiausia naudoja savo verslo ir (arba) asmeniniais tikslais, atsižvelgiant ? tai, kad oro linij? bendrov? orlaivius gali naudoti ir kitiems skrydžiams?“

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo klausimo

22 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar „gabenimas už atlyg? tarptautiniais maršrutais“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6 punkt?, turi b?ti aiškinamas kaip apimantis tik gabenim? reguliariosiomis linijomis, ar taip pat apimantis užsakomuosius skrydžius ?moni? ar fizini? asmen? prašymu.

23 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo abejon?s šiuo klausimu atrodo susijusios su tam tikrais šios nuostatos kalbini? versij? skirtumais. Savo pastabose A šiuo atžvilgiu pažymi, kad kai kuriose ši? versij?, pavyzdžiui, angl? ar šved? kalba, iš ties? nurodyti „tarptautiniai maršrutai“ ar „tarptautin?s linijos“, o ne „tarptautinis susisiekimas“, t. y. s?voka, kuri gali atrodyti bendresnio pob?džio ir kuri vartojama daugumoje kit? šios nuostatos kalbini? versij? ir, be kita ko, versijoje suomi? kalba.

24 Šiuo atžvilgiu pagal nusistovėjusi teismo praktiką aiškinant Sąjungos teisės nuostatą iš esmės reikia atsižvelgti į galimą jos skirtingą kalbinių versijų neatitikimą (žr., be kita ko, 2004 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Cimber Air*, C-382/02, Rink. p. I-8379, 38 punktą).

25 Tačiau nagrinėjamu atveju reikia konstatuoti, kad dėl formuluočių skirtumų, nurodytų šio sprendimo 23 punkte, negalima manyti, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas tarptautiniams užsakomiesiems skrydžiams norėjo netaikyti atleidimo nuo mokesčio, nustatyto Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6 punkte.

26 Kiek tai susiję vien su tekstu, visų pirma reikia pažymėti, kad terminai „tarptautiniai maršrutai“ ar „tarptautinės linijos“, vartojami kai kuriose kalbinėse versijose, niekaip neapibrėžiami Šeštojoje direktyvoje ir, kaip pažymėjo Europos Komisija ir Suomijos vyriausybė, niekaip nepatikslinami, siekiant nurodyti, kad atitinkami skrydžiai turi būti „reguliaraus“ pobūdžio. Šiomis aplinkybėmis tokie terminai gali būti suprantami, kaip ir formuluočių „tarptautinis susisiekimasis“, kaip iš esmės reiškiantys skrydžius orlaiviu tarp dviejų geografinių taškų, ir dėl to atitinkamas gabenimas įgyja tarptautinį, o ne vidaus pobūdį. Kaip anksčiau pažymėjo Teisingumo Teismas, Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6 punktą iš esmės taikomas bendrovėms, kurių veikla iš esmės yra tarptautinė (minėto Sprendimo *Cimber Air* 27 ir 28 punktai).

27 Be to, pagal nusistovėjusi Teisingumo Teismo praktiką aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos formuluočių, bet ir į kontekstą bei teisės akto, kuriame ji tvirtinta, tikslus (žr., be kita ko, 1990 m. birželio 26 d. Sprendimo *Velker International Oil Company*, C-185/89, Rink. p. I-2561, 17 punktą bei 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Feltgen et Bacino Charter Company*, C-116/10, Rink. p. I-14187, 12 punktą ir nurodytą teismo praktiką).

28 Tačiau nei dėl konteksto, kuriame tvirtintas Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6 punktą, nei dėl šios nuostatos tikslo negalima teigti, kad bendrovės, vykdančios daugiausia tarptautinius užsakomuosius skrydžius, nepatenka į ją nustatyto neapmokestinimo atvejo taikymo sritį.

29 Kalbant apie šios nuostatos tikslą, pažymėtina, kad ją siekiama atleisti nuo mokesčio orlaivį tiekimą, kai jie iš esmės skirti naudoti tarptautiniams skrydžiams, t. y. skrydžiams per kelių valstybių jurisdikcijai priklausančią erdvę bei tam tikrais atvejais tarptautinę erdvę.

30 Atsižvelgiant į šį tikslą neatrodo, kad reiktų skirti, ar tarptautinis oro vežimas vykdomas reguliariais, ar užsakomaisiais skrydžiais.

31 Be to, kalbant apie kontekstą, kuriame tvirtintas Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6 punktą, primintina, kad pagal nusistovėjusi teismo praktiką neapmokestinimo PVM atvejais yra savarankiškos Sąjungos teisės savykos, kurias reikia vertinti atsižvelgiant į visą šią direktyvą nustatytos bendros PVM sistemos kontekstą (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Cimber Air* 23 punktą ir 2007 m. spalio 18 d. Sprendimo *Navicon*, C-97/06, Rink. p. I-8755, 20 punktą).

32 Tačiau ši sistema grindžiama būtent mokesčių neutralumo principu, pagal kurį draudžiama renkant PVM skirtingai vertinti įvairius subjektus, kurie sudaro tokius pačius sandorius (žr., be kita ko, minėtą sprendimą *Cimber Air* 24 punktą ir *Navicon* 21 punktą). Pagal šį principą nereikalaujama, kad sandoriai būtų identiški. Iš tiesų pagal nusistovėjusi teismo praktiką šiuo principu draudžiama, kad teikiamos panašios paslaugos, kurios dėl to tarpusavyje konkuruoja, PVM atžvilgiu būtų vertinamos skirtingai (žr., be kita ko, 2007 m. birželio 28 d. Sprendimo *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ir The Association of Investment Trust Companies*, C-363/05, Rink. p. I-5517, 46 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

33 Mokesčių neutralumo principas reiškia konkurencijos iškraipymo, atsirandančio dėl skirtingo

vertinimo PVM atžvilgiu, panaikinim??. Tod?l iškraipymas ?rodytas, kai konstatuojama, kad teikiamos paslaugos konkuruoja tarpusavyje ir PVM atžvilgiu vertinamos nevienodai (žr. min?to Sprendimo *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ir The Association of Investment Trust Companies* 47 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

34 Ta?iau daugiausia tarptautinius skrydžius vykdan?i? ?kio subjekt? teikiamos transporto paslaugos, neatsižvelgiant ? tai, ar tai reguliarieji ir (ar) užsakomieji skrydžiai, yra panašios ir akivaizdžiai konkuruoja tarpusavyje, tod?l skirtingai vertinant orlaivi? tiekim? neapmokestinimo PVM atžvilgiu pagal tai, ar ?kio subjektas daugiausia vykdo tarptautinius reguliariusius skrydžius, ar tarptautinius užsakomuosius skrydžius, kilt? konkurencijos tarp ši? ?kio subjekt? iškraipymo rizika.

35 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad termin? „gabenimas tarptautiniais maršrutais už atlyg?“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6 dal?, reikia aiškinti taip, kad jis taip pat apima tarptautinius užsakomuosius skrydžius, skirtus ?moni? ar fizini? asmen? poreikiams tenkinti.

D?l antrojo klausimo

36 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas klausia, ar Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6 punkt? reikia aiškinti taip, kad jame numatytas neapmokestinimas taikomas orlaivio tiekimui ?kio subjektui, kuris pats n?ra „oro linij? bendrov?, kuri už atlyg? gabena daugiausia tarptautiniais maršrutais“, kaip tai suprantama pagal ši? nuostat?, ta?iau kuris ?sigyja š? orlaiv?, kad j? išimtinai naudot? tokia bendrov?.

37 Šiuo atžvilgiu, pirma, reikia pažym?ti, kad šio 15 straipsnio 6 punkte suomi? kalba nurodytas orlaivi? tiekimas oro linij? bendrovei, kuri už atlyg? gabena daugiausia tarptautiniais maršrutais.

38 Ta?iau daugelyje kit? šios nuostatos kalbini? versij? nurodytas orlaivi?, kuriuos „naudoja“ tokia bendrov?, tiekimas.

39 Kaip jau pažym?ta šio sprendimo 24 punkte, aiškinant ši? nuostat? reikia atsižvelgti ? nurodytus kalbinius skirtumus.

40 Antra, reikia konstatuoti, kad d?l Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6 punkto daugelio kalbini? versij? formuluot?s, kiek joje akcentuojama ne asmens, kuriam tiekiama, ar orlaivio savininko tapatyb?, o aplinkyb?, kad tiekiami orlaiviai turi b?ti „naudojami“ bendrov?s, už atlyg? daugiausia gabenan?ios tarptautiniais maršrutais, negalima paneigti galimyb?s, kad šioje nuostatoje ?tvirtintas neapmokestinimas netaikomas orlaivio tiekimui ?kio subjektui, kuris j? ?sigyja, kad j? išimtinai naudot? tokia bendrov?, pavyzdžiui, pagal finansin?s nuomos sutart?.

41 Tre?ia, kaip jau pažym?ta šio sprendimo 27 punkte, aiškinant Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6 punkt? reikia atsižvelgti ne tik ? šios nuostatos formuluot?, ta?iau taip pat ? kontekst?, kuriame ji ?tvirtinta, ir ja siekiamus tikslus.

42 Kalbant, pirma, apie siekiam? tiksl?, jau šio sprendimo 29 punkte nurodyta, kad siekiama neapmokestinti PVM tiekam? orlaivi?, kai jie skirti naudoti daugiausia gabenti tarptautiniais maršrutais, t. y. skrydžiams per keli? valstybi? jurisdikcijai priklausan?i? erdv? ir tam tikrais atvejais tarptautin? erdv?.

43 Ta?iau reikia konstatuoti, kad d?l tokio tikslo Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6 punkt? reikia aiškinti taip, kad, norint tiekiamam orlaiviui taikyti šioje nuostatoje numatyt? neapmokestinim?, šis orlaivis turi b?ti skirtas naudoti bendrovei, kurios pagrindin? veikla apima

tarptautin? susisiekim? už atlyg?, o paties pirk?jo tapatyb? n?ra svarbi.

44 Priešingai, d?l pastarojo aspekto reikia atsižvelgti ? tai, kad apmokestinant orlaivio pirk?j? PVM už š? ?sigijim?, net jei jis ?vykdytas tik d?l to, kad š? orlaiv? naudot? bendrov?, už atlyg? daugiausia gabenanti tarptautiniais maršrutais, gal?t?, be kita ko, padid?ti jo mok?tina kaina siekiant orlaiv? taip naudoti, o tai pakenkt? šiam tikslui. Iš ties? galima manyti, kad orlaivio pirk?jas, tur?damas mok?ti PVM nuo jo pardavimo kainos, paprastai visas išlaidas, atsiradusias d?l to, kad reik?jo sumok?ti PVM, ar dal? j? perkels bendrovei naudotojai.

45 Iš ties? tokiais atvejais, kaip išvados 38 punkte pažym?jo generalinis advokatas, net aplinkyb?, kad prireikus orlaivio pirk?jas Šeštojoje direktyvoje nustatytomis s?lygomis v?liau gal?t? š? PVM atskaityti ar j? susigr?žinti, nepakei?ia fakto, kad finansavimo išlaidos, susijusios su išankstiniu PVM, kurio suma nagrin?jamu atveju gali b?ti labai didel?, sumok?jimu, tenka šiam pirk?jui.

46 Remiantis tuo, kas aprašyta, neapmokestinimo PVM netaikymas orlaivio tiekimui ir pirk?jo sumok?tas mokestis netiesiogiai tekt? š? orlaiv? naudojan?iai bendrovei.

47 Antra, d?l Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6 punkto pri?mimo aplinkybi? šio sprendimo 31 punkte jau buvo priminta, kad šia nuostata numatyti neapmokestinimo atvejai yra savarankiškos S?jungos teis?s s?vokos, kurios turi b?ti taikomos, atsižvelgiant ? bendr? šia direktyva nustatytos bendros PVM sistemos kontekst?.

48 Ši sistema grindžiama b?tent dviem principais. Pirma, PVM taikomas kiekvienam apmokestinamojo asmens paslaug? teikimui arba prek? tiekimui už atlyg?. Ir, antra, kaip priminta šio sprendimo 32 ir 33 punktuose, pagal mokes?i? neutralumo princip? draudžiama, be kita ko, PVM atžvilgiu skirtingai vertinti panašius sandorius, kurie d?l to konkuruoja tarpusavyje.

49 Taigi pagal nusistov?jusi? teismo praktik?, atsižvelgiant ? šiuos principus, Šeštosios direktyvos 15 straipsnyje nustatyti neapmokestinimo atvejai turi b?ti aiškinami siaurai, nes jie yra bendrojo principo, pagal kur? PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens prek? tiekimas ir paslaug? teikimas už atlyg?, išimtys (žr., be kita ko, min?to Sprendimo *Velker International Oil Company* 19 punkt?; min?to Sprendimo *Cimber Air* 25 punkt?; 2006 m. rugs?jo 14 d. Sprendimo *Elmeke*, C-181/04–C-183/04, Rink. I-8167, 15 punkt?; min?to Sprendimo *Navicon* 22 punkt? ir min?to Sprendimo *Feltgen ir Bacino Charter Company* 19 punkt?), ta?iau ši siauro aiškinimo taisykl? nereiškia, kad terminai, vartojami šiems neapmokestinimo atvejams apibr?žti, turi b?ti aiškinami taip, kad jie netekt? savo poveikio (žr., be kita ko, min?to Sprendimo *Navicon* 22 punkt?).

50 Ta?iau nagrin?jamu atveju, pirma, kaip pažym?ta, Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6 punktu iš esm?s siekiama, kaip matyti iš jo formuluot?s, skaitomos atsižvelgiant ? šios nuostatos tikslus, iš esm?s atleisti nuo PVM orlaivi? ?sigijim?, kai orlaiviai skirti naudoti bendrovei, daugiausia vykdan?iai veikt? tarptautinio susisiekim? srityje už atlyg?.

51 Kita vertus, nebuvo tvirtinama ir neatrodo, kad aiškinimu, pagal kur? Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6 punkte numatytas neapmokestinimo atvejis taip pat turi b?ti taikomas orlaivio tiekimui ?kio subjektui, kuris n?ra „oro linij? bendrov?, už atlyg? daugiausia gabenanti tarptautiniais maršrutais“, kaip tai suprantama pagal šią nuostat?, ta?iau kuris ?sigyja š? orlaiv? tik d?l to, kad j? naudot? tokia bendrov?, gal?t? b?t? pakenkta mokes?i? neutralumo principui.

52 Ta?iau, kaip išvados 40 punkte pažym?jo generalinis advokatas, *a priori* negalima atmesti galimybi?s, kad aiškinant priešingai tam tikromis aplinkyb?mis šis principas gal?t? b?ti pažeistas.

53 Be to, nors tiesa, kad gali atrodyti, jog šio sprendimo 51 punkte pateiktas aiškinimas tam tikra apimtimi nukrypsta nuo Teisingumo Teismo aiškinimo, kiek tai susiję su Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 ir 8 punktuose numatytais įriniu laivų aprūpinimo atsargomis ir į tiesioginams reikmėms reikalingų paslaugų teikimo sandorių neapmokestinimo atvejais (žr. minėtų sprendimų *Velker International Oil Company* 21 ir 22 punktus bei *Elmeka* 22 ir 24 punktus), šiuo atžvilgiu vis dėlto reikia pažymėti, kad šiuose sprendimuose nurodytą išeičių perkėlimas nereiškia, jog juos reikia atsižvelgti aiškinant šio straipsnio 6 punktą.

54 Iš tiesų, kaip matyti konkrečiai iš minėto Sprendimo *Elmeka* 23–25 punktų, aplinkybų, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 ir 8 punktuose numatyto neapmokestinimo taikymas ankstesniuose etapuose nei galutinis prekių tiekimas ar paslaugų teikimas tiesiogiai laivo naudotojui buvo paneigtas, Teisingumo Teismas šiuose sprendimuose pirmąsi visų pirma argumentu, kad dėl tokio neapmokestinimo valstybės turėtų nustatyti kontrolės ir priežiūros sistemas, siekdamas užtikrinti galutinę aptariamų prekių ar paslaugų paskirtį. Tokios sistemos valstybės narės ir atitinkamiems ūkio subjektams reikėtų apribojimus, nesuderinamus su „teisingu ir sąžiningu atleidimo nuo mokesčio taikymu“, numatytu Šeštosios direktyvos 15 straipsnio pirmame sakinyje (taip pat žiūrėti minėto Sprendimo *Velker International Oil Company* 24 punktą).

55 Taigi, kaip, be kita ko, išvados 44–46 punktuose pažymėjo generalinis advokatas, tokie argumentai netaikytini neapmokestinant orlaivio tiekimo ūkio subjektui, kuris į skiria išimtinai naudoti bendrovei, už atlygą daugiausia gabenančiai tarptautiniais maršrutais.

56 Iš tiesų tokiais atvejais neapmokestinimui taikant sąlygą, kad ši paskirtis būtų žinoma ir tinkamai nustatyta, kai orlaivis įsigyjamas, o vėliau patikrinta, kaip tokia bendrovė šį orlaivį faktiškai naudoja, neatrodo, atsižvelgiant į aptariamo turto rūšį ir visų pirma į registravimo ir leidimų, kurie būtų norint jį naudoti, sistemą, kad valstybės ir atitinkamiems ūkio subjektams atsirastų apribojimų, nesuderinamų su teisingu ir sąžiningu Šeštojoje direktyvoje numatytą neapmokestinimo atvejų taikymu.

57 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6 punktą reikia aiškinti taip, kad jame numatytas neapmokestinimas taip pat taikomas orlaivio tiekimui ūkio subjektui, kuris pats nėra „oro linijos, už atlygą gabenančios daugiausia tarptautiniais maršrutais“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, tačiau kuris įsigyja šį orlaivį, kad jį išimtinai naudotų tokia bendrovė.

Dėl trečiojo klausimo

58 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar atsakymui į antrąjį klausimą gali turėti įtakos aplinkybų, kad orlaivį įsigijęs ūkio subjektas išlaidas už jo naudojimą perkelia fiziniam asmeniui, kuris yra jo akcininkas ir kuris naudoja orlaivį daugiausia savo paties komerciniams ir (ar) privatiems tikslams, atsižvelgiant į tai, kad oro linijų bendrovė taip pat gali jį naudoti kitiems skrydžiams.

59 Šiuo klausimu reikia priminti, kad atsižvelgiant į atsakymą į antrąjį klausimą vienintelis kriterijus, leidžiantis nustatyti, ar gali būti taikomas Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6 punkte numatytas neapmokestinimas, yra konstatavimas, kad atitinkamą orlaivį naudoja oro linijų bendrovė, už atlygą gabenanti daugiausia tarptautiniais maršrutais, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

60 Todėl šiuo atžvilgiu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo trečiajame klausime nurodytos aplinkybės *a priori* nereikšmingos siekiant atsakyti į antrąjį klausimą, nes

pirk?jas gali ?rodyti, kad šis kriterijus ?vykdytas.

61 Ta?iau, jei bendrai nagrin?jant aplinkybes pagrindin?je byloje paaišk?t?, kad nacionalinis teismas mano, jog orlaiviai n?ra skirti naudoti komerciniais tikslais oro linij? bendrovei vykdant tarptautin? susisiekim?, Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6 punktas negal?t? b?ti taikomas.

62 Taip pat reikia priminti, kad, kaip pastabose pažym?jo Suomijos vyriausyb?, pagal nusistov?jusi? teismo praktik? S?jungos teis?s akt? taikymas netur?t? b?ti išpl?stas tiek, kad apimt? ?kio subjekt? piktnaudžiavim?, t. y. sandorius, kurie sudaromi ne vykdant ?prastin? komercin? veikl?, bet siekiant ?gyti S?jungos teis?s numatyt? naud? piktnaudžiaujant, ir šis draudimo piktnaudžiauti principas taikomas ir PVM srityje (žr., be kita ko, 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 69 ir 70 punktus ir juose nurodyt? teismo praktik?).

63 Taigi šis principas reiškia, kad draudžiami visiškai dirbtini, ekonomiškai nepagr?sti dariniai, kuriais siekiama vien mokestin?s naudos (2008 m. geguž?s 22 d. Sprendimo *Ampliscientifica ir Amplifin*, C-162/07, Rink. p. I-4019, 28 punktas).

64 Taigi, aiškinant Šešt?j? direktyv?, piktnaudžiavimu gali b?ti laikoma, kai, pirma, nagrin?jamais sandoriais, nepaisant formalaus atitinkam? šioje direktyvoje numatyt? s?lyg? ir ši? direktyv? ? nacionalin? teis? perkelian?i? nacionalin?s teis?s akt? taikymo, ?gyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas prieštaraut? šiomis nuostatomis siekiamam tikslui, ir, antra, pagal visas objektyvias aplinkybes nagrin?jamais sandoriais iš esm?s siekiama ?gyti tok? mokestin? pranašum? (žr. min?to Sprendimo *Halifax ir kt.*, 74 ir 75 punktus bei 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Part Service*, C-425/06, Rink. p. I-897, 42 punkt?).

65 Patikrinti, ar pagrindin?je byloje yra ši? piktnaudžiavimo požymi?, turi nacionalinis teismas, vadovaudamasis nacionalin?s teis?s ?rodym? vertinimo taisykl?mis, kiek jos nepažeidžia S?jungos teis?s veiksmingumo (žr. min?to Sprendimo *Halifax ir kt.* 76 punkt?).

66 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pateikt? tre?i?j? klausim? reikia atsakyti, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nurodytos aplinkyb?s, t. y. tai, jog orlaivio pirk?jas perkelia orlaivio naudojimo išlaidas fiziniam asmeniui, kuris yra jo akcininkas ir kuris naudoja orlaiv? daugiausia savo komerciniams ir (ar) privatiems tikslams, oro linij? bendrovei taip pat turint galimyb? j? naudoti kitiems skrydžiams, negali pakeisti atsakymo ? antr?j? klausim?.

D?I bylin?jimosi išlaid?

67 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1. Termin? „gabenimas tarptautiniais maršrutais už atlyg?“, kaip tai suprantama pagal 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?I valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/111/EEB, 15 straipsnio 6 punkt?, reikia aiškinti taip, kad jis taip pat apima tarptautinius užsakomuosius skrydžius, skirtus ?moni? ar fizini? asmen? poreikiams tenkinti.

2. Direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 92/111, 15 straipsnio 6 punkt? reikia aiškinti taip, kad jame numatytas neapmokestinimas taip pat taikomas orlaivio tiekimui ?kio subjektui, kuris pats n?ra „oro linijos, už atlyg? gabenan?ios daugiausia tarptautiniais

maršrutais“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, tačiau kuris įsigyja šį orlaivį, kad jį išimtinai naudotų tokia bendrovė.

3. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nurodytos aplinkybės, t. y. jog orlaivio pirkėjas perkia orlaivio naudojimo išlaidas fiziniam asmeniui, kuris yra jo akcininkas ir kuris jį naudoja daugiausia savo komerciniams ir (ar) privatiems tikslams, oro linijų bendrovei taip pat turint galimybę jį naudoti kitiems skrydžiams, negali pakeisti atsakymo į antrąjį klausimą.

Parašai.

* Proceso kalba: suomių.