

GENERALINIO ADVOKATO

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER IŠVADA,

pateikta 2004 m. kovo 25 d.(1)

Byla C-382/02

prieš

Skatteministeriet

(*Vestre Landsret* pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – Atleidimas – Tarptautinis transportas – Orlaivų aprėpinimas kuru ir maisto atsargomis bei kitos jiems suteiktos paslaugos – 15 straipsnio 7 ir 9 punktų aiškinimas“

1. Tarptautinių skrydžių paslaugas teikiančios oro linijų bendrovės paprastai skrydžius taip pat vykdo ir savo vidaus rinkose. Danijos *Vestre Landsret* (Vakarų regiono teismas)(2) abejoja, ar tokiais atvejais vidaus skrydžius vykdančioms orlaiviams suteiktos paslaugos turėtų būti atleistos nuo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM).

2. Siekdamas šią abejoną išsklaidyti, jis Teisingumo Teismo prašo priimti prejudicinį sprendimą dėl Šeštosios Tarybos direktyvos(3) 15 straipsnio 6, 7 ir 9 punktų išaiškinimo. Todėl suformulavo du klausimus, susijusius su šiose nuostatose numatyta išimtimi apimtimi bei atitinkamais kriterijais, skirtais nustatyti, ar pagrindinė bendrovės veikla yra skrydžių tarptautiniais maršrutais paslaugų teikimas.

I – Faktai, pagrindinė byla ir Teisingumo Teismui pateikti prejudiciniai klausimai

3. *Cimber Air A/S* (toliau – *Cimber Air*) yra dalis *Cimber Air Group*, valdomos to paties pavadinimo holdingo, ir *SAS* bendrovės. Jos pagrindinė veikla yra gabenimas oru regioninėmis linijomis Europoje, bendradarbiaujant su *SAS* ir *Lufthansa*. Ji vykdo skrydžius Danijos viduje bei tarptautinius skrydžius tarp Danijos ir užsienio valstybių. Taip pat eksploatuoja ir tokias linijas, kurių išvykimo bei atvykimo punktai yra užsienio valstybėse(4).

4. Bendrovei priklauso 10 orlaivų laivynas(5), kurį ji naudoja taip, kad tas pats orlaivis gali būti panaudotas visoms skrydžių rūšims.

5. Taigi *Cimber Air* veikla oro transporto sektoriuje gali būti padalyta į „nacionalinę“ ir „tarptautinę“. Kiekvienos šios dalies apimtį vertinimas priklauso nuo pasirinkto matavimo vieneto. Jei apskaičiavimai pagrįsti apyvarta ar ribine keleivių apyvarta ir faktine keleivių apyvarta, tarptautiniai maršrutai yra nedaug ilgesni. Vis dėlto „nacionalinis“ komponentas yra didesnis, kai taikomas keleivių skaičiaus ar skrydžių dažnumo kriterijus(6).

6. *Cimber Air* kreipėsi į *Skatteministeriet* (Danijos mokesčių ir akcizų ministerija) prašydama

grąžinti PVM, nuo 1996 m. gegužės 1 d. iki 2001 m. balandžio 30 d. sumokėtą už prekes ir paslaugas, suteiktas komerciniams keleiviams vidaus skrydžiams, ir siekį pripažinti, kad nuo pastarosios datos abi veiklos rūšys yra atleistos nuo PVM, nes kompanija skrydžius vykdo daugiausiai tarptautiniais maršrutais. Atsakovas šiuos reikalavimus ginėjo.

7. Gino *Vestre Landsret* procese objektas buvo Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6, 7 ir 9 dalyse numatytas atleidimas nuo mokesčio apimtis ir ypač klausimas, ar 7 ir 9 dalys apima sandorius, susijusius su vidaus maršrutais skraidančiais orlaiviais.

8. Danijos teismas nėra tikras, kaip aiškinti tas nuostatas, nuo kurių priklauso šios bylos sprendimas, todėl Teisingumo Teismui pateiktas šiuos klausimus:

1) Ar Šeštosios direktyvos (Tarybos direktyva 77/388/EEB) 15 straipsnio 7 ir 9 punktai ir 6 punktas reiškia, kad valstybės narės gali nesuteikti PVM lengvatos tiekimui, skirtam vidaus skrydžiams vykdančiam orlaiviui, nors šis orlaivis eksploatuojanti oro linijų bendrovė gabena daugiausia tarptautiniais maršrutais, ar ši valstybės narė privalo tokį tiekimą atleisti nuo PVM?

2) Jei atsakymas teigiamas, kurie kriterijai, pavyzdžiui, apyvarta, ribinis keleivis apyvarta, faktinis keleivis apyvarta, keleivis ar skrydžių skaičius yra svarbūs nustatant, ar oro linijų bendrovė gabena daugiausia tarptautiniais maršrutais 15 straipsnio 6 punkto prasme?

II – Procesas Teisingumo Teisme

9. Šiame procese Teisingumo Teismo statuto 20 straipsnyje numatytais terminais Danijos vyriausybė, *Cimber Air* ir Komisija pateiktas pastabas raštu.

10. 2004 m. kovo 4 d. teismo posėdyje rašytiniame proceso dalyje dalyvavęs asmenys ir Vokietijos vyriausybė pateiktas pastabas žodžiu.

III – Aiškinamos Bendrijos teisės normos

11. Šeštosios direktyvos X antraštinis dalis reglamentuoja išimtis. Nustatiusi išimtis, susijusias su atleidimu nuo mokesčio šalies teritorijos ribose (13 straipsnis) ir importo atveju (14 straipsnis), ji 15 straipsnyje išvardija eksporto iš Bendrijos ir panašius sandorius bei tarptautinio transporto atleidimo nuo mokesčio išimtis(7). Pastarojoje kategorijoje ji atskiria keliones į ir iš, su kuriomis šiame procese aiškinimui pateiktos pastraipos yra konkrečiai susijusios. Nagrinėjamos nuostatos suformuluotos taip:

„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:

<...>

6. Oro linijų, kurios už atlygą gabena daugiausia tarptautiniais maršrutais, naudojamų orlaivių tiekimą, modifikavimą, remontą, priežiūrą ir nuomą bei juose rengtos ir naudojamos rangos tiekimą, nuomą, remontą bei priežiūrą.

7. Prekes, skirtas 6 dalyje nurodytiems orlaiviams aprūpinti kuro ir maisto atsargomis.

<...>

9. 6 dalyje nenurodytas paslaugas, reikalingas toje dalyje nurodyt? orlaivi? ar j? krovini? reikm?ms.

<...>“

IV – Atskaita ir gr?žinimas pagal Danijos ?statym? d?l PVM orlaiviams suteiktoms paslaugoms

12. Danijos ?statymo norm?, ypa? susijusi? su komerciniams skrydžiams naudojamiems orlaiviams patiekt? prek? ir suteikt? paslaug? apmokestinimu, žinojimas n?ra b?tinamas tam, kad b?t? galima atsakyti ? *Vestre Landsret* klausimus, ta?iau jis leidžia pla?iau suvokti pagrindiniame ieškinyje nagrin?jamas problemas.

13. *Lov om merværdiafgift* (toliau – *Momsloven*) reglamentuoja PVM. Šiuo metu galiojanti redakcija yra kodifikuotas 2000 m. rugpj??io 16 d. ?statymas Nr. 804, nuo 1994 m. liepos 1 d. pakeit?s ankstesn? ?statym?.

14. Pagal 34 straipsnio 1 dal? nuo mokes?io atleidžiami: 1) tarptautiniais maršrutais gabenantiems orlaiviams reikaling? prek? tiekimas ir paslaug? teikimas (7 punktas); 2) vis? r?ši? orlaivi? bei juose ?rengtos ?rangos pirkimas ir nuoma, išskyrus pramoginius lainerius, taip pat ši? orlaivi? remontas, prieži?ra ir modifikavimas (8 ir 9 punktai); 3) kuro ir maisto atsarg? tiekimas orlaiviams, skirtas vartoti juose arba parduoti keleiviams, laikantis muit? reikalavim? (16 punktas). Tod?l atleidimo nuo mokes?io taikymas priklauso nuo kelion?s pob?džio, išskyrus 8 ir 9 punktuose apimtas veiklas, kurios nuo mokes?io atleistos visada, išskyrus pramoginius lainerius.

15. Kita vertus, *Momsloven* keleivi? vežim? vidaus ir tarptautiniais skrydžiais atleidžia nuo PVM (13 straipsnio 1 dalies 15 punktas), tod?l pagal 37 straipsnio 1 dal? oro linij? bendrov?s, šiai komercinei veiklai pirkdamos prekes ir paslaugas, neturi teis?s atskaityti PVM. Vis d?lto tarptautiniuose skrydžiuose, jei sandoris n?ra atleistas 34 straipsnio pagrindu, atskaita yra galima, nes 45 straipsnio 3 dalis leidžia susigr?žinti dal? mokes?io, Danijoje sumok?to d?l sandori?, susijusi? su keleivi? gabenimu ? kitas šalis.

16. Trumpai tariant, *Cimber Air* negali susigr?žinti mokes?io, kur? ji moka pirkdama prekes bei paslaugas skrydžiams Danijos viduje.

V – Prejudicini? klausim? vertinimas

A – *Keli labiau negu tik terminologinio pob?džio patikslinimai*

17. Tarptautinis prek? jud?jimas yra grindžiamas apmokestinimu paskirties ar galutinio suvartojimo vietoje. D?l šios priežasties, jei norima išvengti netiesiogini? mokes?i? „eksporto“ iš kilm?s šalies – o tai b?t? susij? su dvigubu apmokestinimu – turi b?ti sutarta d?l užsienio sandori? atleidimo sistemos(8). Kitaip tariant, kaip Teisingumo Teismas nurod? savo sprendime *Lange*(9), 15 straipsnyje numatyt? išim?i? tikslas yra užtikrinti, kad vartotojams iš tre?i?j? valstybi? netaikomas PVM mokestis (20 punktas).

18. Šeštoji direktyva buvo pakeista direktyva 91/680/EEB(10), kurios pagrindinis tikslas, po fiskalin?s kontrol?s prie vidaus sien? panaikinimo, yra palengvinti per?jim? prie galutin?s prekybos Bendrijos viduje apmokestinimo sistemos pagal bendr? prid?tin?s vert?s mokes?io sistem?, apmokestinant prekyb? kilm?s valstyb?je nar?je. Vis d?lto, kadangi reikiamos s?lygos negal?jo b?ti sudarytos iki 1992 m. gruodžio 31 d. (dienos prieš š? panaikinim?), direktyva ?tvirtino nuostat? d?l pereinamojo laikotarpio, kurio metu tebegaliojo apmokestinimo paskirties šalyje taisykl?(11). Iki tol, kol klausimas bus galutinai išspr?stas, mokestis išlieka laikinai taikytinas

apmokestinamiesiems asmenims ar neapmokestinamiesiems juridiniams asmenims ?sigyjant prekes Bendrijos viduje; apmokestinamasis ?vykis laikomas ?vykusi valstyb?je nar?je, kurioje prek?s yra tuo metu, kai baigiasi i?siuntimas ar perve?imas jas ?sigyjan?iam asmeniui (Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 1 punkto a papunktis ir 28b straipsnio A dalies 1 punktas). Priešingai, jei pirk?jas yra privatus asmuo, šiems sandoriams PVM netaikomas.

19. 15 straipsnyje ?tvirtinta taisykl? buvo pakeista siekiant nustatyti, kad nuo mokes?io yra atleistas eksportas „už Bendrijos rib?“. Buvo logiška š? aspekt? patikslinti, nes, kaip nurodžiau, privataus asmens ?sigijimai Bendrijos viduje n?ra apmokestinami, ir tod?l neturi b?ti laikomi atleistais nuo mokes?io(12), taip pat tod?l, kad ?sigijimai, atlikti apmokestinamojo asmens ar neapmokestinamojo juridinio asmens, visuomet yra apmokestinami. Taip pat, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, pastaruoju atveju atitinkamas teikimas kilm?s valstyb?je nar?je n?ra apmokestinamas (28c straipsnio A dalies a punktas).

20. Vis d?lto prieš tai nurodytas 1991 m. pakeitimas poveikio keleiviniam transportui nedaro, ir tiek, kiek jis susij?s su prekiniu transportu, pastar?j? laiko šalutiniu dalyku bei priemone, b?tina realizuoti 28a straipsnyje nurodytus teisinius sandorius(13). Taigi manoma, kad keleivi? ve?imo paslaugos yra teikiamos vietoje, kur vyksta transportavimas (Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 punkto b papunktis), tod?l valstyb? nar? PVM gali taikyti jos teritorijos ribose ?vykusiai kelionei, net jei kelion?s dalis buvo už ši? rib?, su s?lyga, kad tuo nesik?sinama ? kit? valstybi? mokes?i? jurisdikcij?(14). Tod?l savo sprendime *Reisebüro Binder*(15) Teisingumo Teismas pareišk?, kad tarptautini? transporto paslaug? teikimo atveju visas už jas gautas atlyginimas turi b?ti paskirstytas *pro rata* pagrindu, atsižvelgiant ? skirtingose Bendrijos šalyse ?veiktus atstumus.

21. Remiantis prieš tai išd?stytomis aplinkyb?mis, galima padaryti dvi išvadas: 1) 15 straipsnio 6 dalyje vartojama „tarptautini? maršrut?“ s?voka reiškia maršrutus, einan?ius per daugiau negu vienos valstyb?s nar?s teritorij?; ir 2) nauja versija šios s?vokos nepakei?ia(16).

22. Vis d?lto, kai šios s?vokos naudojimas yra susij?s su Šešt?ja direktyva po 1991 m. pakeitimo ?sigaliojimo, yra pavojus, kad d?l pam?gdžiojimo proceso jos reikšm? bus išpl?sta kelion?ms už S?jungos rib?. Tod?l mano pateikti patikslinimai yra b?tini, siekiant išvengti nesusipratim?, kad tolesn?se šios išvados eilut?se ši ar kitos panašios s?vokos tur?t? b?ti suprantamos kaip nukreipian?ios ? keliavim? už valstyb?s nar?s teritorijos rib?, nors paskirties vieta gali b?ti ne valstyb?je nar?je; atrodo, šie terminai suk?l? Danijos teismo abejones.

B – Aiškinimo kriterijai

23. Išvadoje, kuri? aš 2001 m. liepos 12 d. pateikiau byloje *CSC Financial Services*(17), nurodžiau gaires, skirtas aiškinti nuostatas d?l PVM netaikymo tam tikriems sandoriams.

24. Buvo nurodyta, pirma, kad visos PVM mok?jimo išimtys, kaip numato Bendrijos teism? praktika(18), turi b?ti aiškinamos siaurai, nes jos reiškia Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkte numatyto bendro pareigos mok?ti mokest? principo išimtis.

25. Aš taip pat pabr?žiau neutralumo princip?, reglamentuojant? bendr? PVM sistem?, kur? atleidimo nuo mokes?io schema pažeidžia tod?l, kad ji kenkia taisyklei, jog mokes?io rinkliava turi b?ti taikoma visuotinai, siekiant puosel?ti konkurencij? vieningoje rinkoje.

26. Abu poži?riai yra ypa? svarb?s šiam procesui, nes, kaip teigia Komisija ir Danijos vyriausyb?, pateiktuose klausimuose nurodytos nuostatos gerokai nukrypsta nuo fiskalin?s rinkliavos neutralumo, b?tino d?l praktini? priežas?i?, susijusi? su mokes?io surinkimo sunkumais. Šios išvados 11 išnašoje pamin?toje išvadoje nurodžiau skirtum? tarp objektyvaus ir subjektyvaus atleidimo, Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 7 ir 9 dalys, kaip bus paaiškinta toliau, priklauso

pirmajai kategorijai, ir kadangi atspindi pragmatiškas bei trumpalaikes priežastis, nesusijusias su esminiais teisinės tvarkos principais, jos reikalauja dar griežtesnio siaurinamojo aiškinimo principo taikymo.

C – Su orlaiviais susijusiems sandoriams taikomos išimtys

27. Šeštosios direktyvos 15 straipsnis numato tris veiklos, susijusios su komerciniais tikslais naudojamais orlaiviais, rūšis:(19)

3) 1) orlaivių tiekimo, modifikavimo ir nuomo bei juose įrengtos ir naudojamos įrangos remontas, priežiūra ir nuomojimas (6 punktas);

4) 2) prekes, skirtas orlaivių aprūpinimui kuro ir maisto atsargomis (7 punktas);

5) kitas paslaugas, reikalingas tiesioginiams orlaivių ar jų krovinių reikiams (9 punktas).

28. Siejamasis faktorius nustatant, ar atleidimas nuo mokesčių turi būti taikomas pirmosios rūšies atžvilgiu, yra transportas teikianti bendrovė, tad jeigu ji už atlygą gabena „daugiausia“ tarptautiniais maršrutais, atleidimas nuo mokesčių taikomas, ir yra nesvarbu, ar orlaiviai naudojami vidaus skrydžiams, ar skrydžiams už šalies ribas. Šiuo klausimu šiame procese nesutarimo nėra.

29. Neaiškumų kyla aiškinant 7 ir 9 punktus. Komisija ir Danijos vyriausybė laikosi nuomonės, kad juose numatytas atleidimas taikomas tik apmokestinamiems vykiams, susijusiems su tarptautiniams skrydžiams naudojamais orlaiviais, o *Cimber Air* ir Vokietijos vyriausybė mano, kad jie apimtis yra tokia pati kaip ir 6 dalies ir kad siejamasis faktorius taip pat yra oro linijų bendrovė. Taigi, jei vyrauja jos „tarptautinis komponentas“, šiose dalyse nurodytos paslaugos nėra apmokestinamos net tada, kai jos teikiamos orlaiviams, vykdančioms skrydžius valstybės viduje.

30. *Cimber Air* ir Vokietijos vyriausybės pateikti argumentai verčia susimąstyti, ir po pradinio šio klausimo nagrinėjimo jų požiūris atrodo labiau priimtinas. Pažodinis 7 ir 9 punktų kartu su 6 punktu aiškinimas nulemia išvadą, kad juose minimi „oro linijos“, kurios už atlygą gabena daugiausia tarptautiniais maršrutais, naudojami orlaiviai“, ir maršrutas, kuriuo jie skrenda, yra nesvarbūs. Mokesčių taikymo paprastumas ir ekonominė realybė, Bendrijos teisėje laikomi pateisinamais kriterijais(20), byloja šio požiūrio naudai, nes teikėjams sunku atskirti maisto tiekimo ir paslaugų teikimo, skirtų vidaus skrydžiams, nuo skirtojo tarptautiniams skrydžiams(21). Trumpai tariant, sisteminis požiūris 15 straipsnį paremtų jų nuomone, nes „panašūs“ sandoriai, kuriuos jo nuostatos mini, galėtų apimti sandorius, susijusius su daugiausia tarptautinius skrydžius vykdančiomis oro linijų bendrovėmis vidaus skrydžiams naudojamais orlaiviais.

31. Vis dėlto prieš tai nurodytas nuostatas panagrinėjus išsamiau ir atidžiau pažvelgus bendrą PVM sistemą, ieškovo pagrindiniame byloje bei Vokietijos vyriausybės argumentai ištirpsta kaip cukraus gabalėliai arbatoje, ir tampa aišku, kad nors 6 dalyje atleidimas yra siejamas su oro linijų bendrove, taigi – tampa subjektyvaus pobūdžio, kitos dvi nuostatos jo taikymą susieja su orlaivio realiai skristu maršrutu, o tai, be jokios abejonės, yra objektyvu.

32. Iš tiesų šis 15 straipsnio struktūros aiškinimo kriterijus lemia kitokį rezultatą, nei pasiūlytą *Cimber Air* ir Vokietijos vyriausybės. Ši nuostata numato eksporto iš Bendrijos, pavyzdžiui, sandorių ir tarptautinio transporto, atleidimą nuo mokesčių. Pirmoji kategorija apima pirmąsias tris pastraipas, numatančias bendrą tarptautinę prekybą atleidimą, keleivių vežimą prekių, apibrėžiamą kaip asmeninis bagažas, atleidimą bei tam tikrą kilnojamo turto, kuris bus išgabentas iš Bendrijos teritorijos, aptarnavimo atleidimą.

33. Atleidimų grupę, taikoma sandoriams, panašioms prekėms išsiuntimui į kitą šalį, apima

sandorius, kuriuos tarptautinės organizacijos ir pagalbos teikiantieji asmenys pagal diplomatinius ir konsulinčius susitarimus sudaro? sigydomos prekės bei paslaugas (10 ir 12 punktai). Tai taip pat taikoma centriniams bankams tiekiamam auksui (11 punktas), paslaugoms, susijusioms su eksportu ar importu prekių, kurioms taikomos specialiosios nuostatos, ir tarpininkų suteiktoms paslaugoms, kai šios sudaro dalį atleistų tarptautinių sandorių (13 ir 14 punktai).

34. Likusieji 15 straipsnio punktai (4–9 punktai)(22) yra susiję su tarptautinėmis laivų ir orlaivų operacijomis. Todėl šiame prejudicinio sprendimo procese nagrinėjamos nuostatos yra susijusios visai ne su veikla, prilyginta nuo mokesčio atleistam eksportui, o su tarptautiniu keliavimu oru(23).

35. Taigi šios nuostatos yra susijusios su prekių tiekimu ir paslaugų teikimu tokio pobūdžio operacijoms skirtiems orlaiviams. Tačiau kartais dėl to, kad realiai tie patys orlaiviai neatskiriant naudojami vidaus ir tarptautiniams skrydžiams, kai kurių operacijų atveju nėra? manoma atskirti dalį, susijusią su vieno ar kito maršruto pobūdžiu. Tai taikoma orlaivų ir jų? rangos tiekimui bei jų modifikavimui, remontui, priežiūrai, nuomai ir nuomojimui, nurodytiems 6 dalyje. Negalimumas atskirti lemia mokesčio administravimo sudėtingumą, todėl būtina pasitelkti teisinę fikciją, leidžiančią pirmiau nurodytus teisinius sandorius atleisti nuo mokesčio, kai gavėjas yra bendrovė, už atlygą gabenanti „daugiausia“ tarptautiniais maršrutais, tai yra savo oro laivyną naudojanti daugiausia gabenimui? užsienį. Visi šio proceso dalyviai šiuo klausimu sutaria.

36. Vis dėlto dėl maisto ir paslaugų, numatytų atitinkamai 7 ir 9 dalyse, teikimo kyla mažiau problemų. Kitaip nei pirmesniame punkte paminėta veikla, kuri realiai yra neatskirinama, maisto ir paslaugų, skirtų tiesioginiams orlaivio ir jo krovinio reikmėms (pavyzdžiui, valymas, pakilimo ir nusileidimo mokesčiai, infrastruktūra keleiviams ar prekėms priimti, lėktuvui pastatyti bei laikyti ar bagažui aptarnauti)(24), teikimas yra sandoriai, kurie gali būti priskirti konkrečiam skrydžiui. Kitas aprišinimas, pavyzdžiui, kuras, sukelia didesnę komplikaciją, bet dėl savo pobūdžio jis gali būti skeliamas ir *pro rata* padalijamas tarp skirtingų skrydžių(25). Tiesa, kad tai ne visuomet paprasta, tačiau galinčios kilti problemos nėra tokios svarbios, kad pateisintų bendro PVM taikymo principo išimtį(26). Siaurinamojo aiškinimo taisyklė, kuri jau minėjau, šioje vietoje kaip tik gali būti panaudota tam, kad *Cimber Air* ir Vokietijos vyriausybės nuomonės būtų atmestos. Negalima pamiršti, kad, kaip Teisingumo Teismas pabrėžė sprendime *Velker International Oil Company*, siaurinamasis aiškinimas ypač būtinas nuostatoms, tvirtinančioms taisyklę, kad PVM yra mokėtinas sandoriams, sudarytiems šalies viduje (20 punktas), išimtis.

37. Priešingu atveju kiltų pavojus bendros PVM sistemos ramėjams.

38. Kaip pabrėžiau nurodytoje išvadoje byloje *Lipjes*, PVM, kaip asmenų ekonominio pajūgumo išraiška, yra mokestis vartotojų sandoriams. Norimas tikslas pasiekiamas mokestį taikant verslininkų ar prekybininkų sandoriams, kurie mokestį perkelia galutiniam vartotojui, taip jų „neutralizuodami“. Dėl šios priežasties bet kokia fiskalinė priemonė, kuri, kaip ir bet kokie objektyvūs atleidimai, nuo PVM atleidžia iš esmės apmokestinamus sandorius, nutraukia grandinę ir panaikina neutralumą, todėl ji turi būti aiškinama ir taikoma siaurai. Taigi grandinė turi būti nutraukta vienodais pagrindais – visas tos pačios rūšies prekių ir paslaugų teikimas turi būti be išimčių arba apmokestinamas, arba nuo mokesčio atleistas(27).

39. *Cimber Air* siūlomame aiškinime neatsižvelgiama į šią esminę taisyklę, nors, kaip buvo paaiškinta prieš tai, jos nesilaikyti nėra svarbi priežastis?

40. Jei atleidimas būtų leidžiamas veiklai, nurodytai Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 7 ir 9 dalyse, susijusiai su orlaiviais, skraidančiais šalies viduje ir naudojamais bendrovių, užsiimančių daugiausia tarptautiniu oro keleiviniu transportu, šios bendrovės nepagrįstai turėtų privalumų prieš tokias, kurios vykdo skrydžius valstybės viduje, ar kurių veikloje vidaus komponentas yra vyraujantis. Nėra jokios priežasties nuo mokesčio atleisti valstybės viduje sudarytus sandorius(28),

kurie gali būti identifikuoti, ir todėl priskirti tam tikram maršrutui. Priešingu atveju būtų nesilaikoma bendro mokesčio taikymo, būtų griauamas jo neutralumas ir sudaromos rimtos kliūtys realiai konkurencijai vieningoje rinkoje sukurti.

41. Mano siūlomas atsakymas yra pagrįstas Bendrijos teisinės tvarkos struktūros reikalavimais ir neatsižvelgia į valstybių narių teisės aktus, turint omeny, kad jie siūlo įvairias alternatyvas(29). Taigi tokia sistema kaip Danijos, numatyti bendrą tiekimo, modifikavimo, remonto, priežiūros, nuomos ir nuomojimo atleidimą, prekių, maisto tiekimo ir paslaugų teikimo atžvilgiu nukreipia į tarptautiniams maršrutams naudojamus orlaivius(30). Tai taip pat yra ir *Value Added Tax Act 1994* (30 skirsnio 6 dalies b punktas), atleidžiančio maisto tiekimo skrydžiams, kurių paskirties vieta yra už Jungtinių Karalystės ribų, atveju.

42. Vis dėlto kitos teisinės sistemos užima kitokią poziciją. 1979 m. vasario 12 d. Liuksemburgo įstatymas *Taxe sur la valeur ajoutée* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas)(31) nedetalizuodamas atleidžia sandorius, susijusius su už atlygą daugiausia tarptautiniais maršrutais gabenančių bendrovių naudojamų orlaivių aprėpimu maistu ir gėrimais. Belgijos 1969 m. liepos 3 d. įstatymas, sukūręs *Code de la taxe sur la valeur ajoutée*(32), atleidžia orlaivio ir susijusių paslaugų teikimą, kai jie yra naudojami tokio pobūdžio bendrovės (42 straipsnio 2 dalies 1–3 punktai), ši taisyklė taiko ir į naudojamam orlaiviui aprėpti (42 straipsnio 2 dalies 4 punktas).

43. Trečioji valstybių narių grupė vadovaujasi ta pačia sistema kaip iš Šeštoji direktyva, tad iš esmės į nuostatų aiškinimas kelia tą pačią abejonę, kaip ir Bendrijos teisės aktai. Kaip pavyzdį galima nurodyti Prancūzijos *Code général des impôts* (262 straipsnio II dalies 4–7 punktai), Vokietijos *Umsatzsteuergesetz*(33) (8 straipsnis) ir Ispanijos *Ley del impuesto sobre el valor añadido*(34) (22 straipsnio 4, 6 ir 7 dalys). Vis dėlto Ispanijoje *Reglamento del impuesto*(35) neabejotinai nurodo, kad atitinkama veikla yra ta, kuri susijusi su tarptautiniais maršrutais skraidančiais orlaiviais(36), ir būtų taip buvo aiškinama teisinėje doktrinoje(37).

44. Trumpai tariant, *Vestre Landsret* abejonėms išsklaidyti valstybių narių teisės aktuose bendrą gairę nėra. Todėl sprendimą reikia priimti bendrą PVM sistemą reglamentuojančių principų pagrindu, iš kurių, kaip minėjau, galima padaryti išvadą, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 7 ir 9 punktuose tvirtintos mokesčių lengvatos yra susijusios su sandoriais, priskiriamais skrydžiams už nacionalinių sienų ribų, kuriuos atlieka orlaiviai, naudojami oro linijų bendrovei, neatsižvelgiant į tai, ar į pagrindinę veiklą sudaro tarptautinio transporto paslaugų teikimas už atlygą.

45. Mano siūlomas atsakymas į pirmą klausimą panaikina būtų nagrinėti antrąjį klausimą.

VI – Išvada

46. Mano nuomone, dėl visų prieš tai išdėstytų priežasčių *Vestre Landsret* pateiktus klausimas Teisingumo Teismas atsakymas turėtų būti:

„1977 m. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 15 straipsnio 7 ir 9 dalys reiškia, kad valstybės narės neprivalo nuo PVM atleisti šiose nuostatose minimus sandorius, jei pastarieji yra susiję su vidaus skrydžiais skraidančiais orlaiviais, net jei orlaiviai yra naudojami bendrovei, kurių pagrindinę veiklą sudaro gabenimas už atlygą daugiausia tarptautiniais maršrutais“.

1 – Originalo kalba: ispanų.

- 2 – *Vestre Landsret* yra teismas, kuris pirmąją instanciją nagrinėja civilines ir baudžiamąsias bylas bei ginčus dėl tam tikrų administracinių aktų, įskaitant susijusių su mokestiniais plaukomis.
- 3 – 1977 m. gegužės 17 d. šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1).
- 4 – Bendradarbiavimo susitarimas su SAS apima maršrutus Danijos viduje ir tarptautinius maršrutus iš Kopenhagos, Karupo bei Sonderborgo miestų. Susitarimas su *Lufthansa* numato susisiekimą Vokietijos viduje ir maršrutus Europos regione iš Berlyno bei Hamburgo.
- 5 – Du orlaiviai yra išnuomoti kitoms bendrovėms, o *Cimber Air* nuomojasi kitus penkis.
- 6 – Neatsižvelgiant į naudojamų parametrų, skirtumai yra nedideli, daugiausiai 62,24 % – vidaus skrydžiams valstybės viduje keleivių skaičiaus pagrindu (dvejų 1996–1997 m. laikotarpiu) ir mažiausiai ribai esant 32,41 %, jei naudojamas faktinis keleivių apyvartos santykis (dvejų 2000–2001 metų laikotarpiu). Bet kuriuo atveju apyvarta šioje bendrovės veiklos dalyje visuomet yra mažesnė (49,37 %, 48,90 %, 39,51 %, 41,51 % ir 33,60 % atitinkamai 1996–1997, 1997–1998, 1998–1999, 1999–2000 ir 2000–2001 metais).
- 7 – X antraštinis dalis baigiama 16 straipsniu, pavadintu „Specialus atleidimo nuo mokesčio atvejai, susiję su tarptautiniu prekių gabenimu“.
- 8 – L.M. Pérez Herrero, „La Sexta Directiva Comunitaria del IVA“, *Cedecs Editorial, S.L.*, 1-as leidimas, Barcelona, 1997, p. 236.
- 9 – 1993 m. rugpjūčio 2 d. Sprendimas *Lange*, C-111/92, Rink. p. I-4677.
- 10 – 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildanti bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1).
- 11 – Ši pozicija neseniai išdėstyta 2004 m. sausio 13 d. išvadoje byloje *Lipjes*, C-68/93, kurioje sprendimas dar nepriimtas.
- 12 – Atleidimas suponuoja ankstesnį mokesčio taikymą, o kadangi anksčiau mokestis nebuvo taikomas, apie atleidimą kalbėti nėra būtina.
- 13 – Paslaugų teikimo pervežant prekes Bendrijos viduje atveju apmokestinama paprastai išvykimo valstybėje narėje (Šeštosios direktyvos 28b straipsnio C dalies 2 punktas).
- 14 – 1986 m. sausio 23 d. Sprendimo *Trans Tirreno Express*, 283/84, Rink. p. 231, 21 punktas ir 1990 m. kovo 13 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-30/89, Rink. p. I-691, 18 punktas.
- 15 – 1997 m. lapkričio 6 d. Sprendimas *Reisebüro Binder*, C-116/96, Rink. p. I-6103.
- 16 – Manydamos, kad yra būtina, 1991 m. Bendrijos teisės aktų leidėjas padarė reikiamus Šeštosios direktyvos 15 straipsnio pakeitimus (kartu su minėtu straipsniu jis pakeitė ir 1, 2, 3, 10, 12, 13 ir 14 straipsnius).
- 17 – 2001 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *CSC Financial Services*, C-235/00, Rink. p. I-10237.
- 18 – 1990 m. birželio 26 d. Sprendimo *Velker Internacional Oil Company*, C-185/89, Rink. p. I-2561, 19 punktas; 1997 m. birželio 5 d. Sprendimo *SDC*, C-2/95, Rink. p. I-3017, 20 punktas; 2000

m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Komisija prieš Jungtinę Karalystę*, C-359/97, Rink. p. I-6355, 64 punktas; 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Skandia*, C-240/99, Rink. p. I-1951, 32 punktas. Pastaruoju metu Teisingumo Teismas principu, kad išimtys turi būti aiškinamos siaurai, pakartojo trijuose 2003 m. lapkričio 20 d. priimtuose sprendimuose, dar nepaskelbtuose Rinkinyje (*Assunrandør-Societetet*, C-8/01; *Margarete Unterpertinger*, C-212/01 ir *Peter d'Ambrumenil*, C-307/01, atitinkamai 36, 34 ir 52 punktai).

19 – Šioje byloje 2 dalis, reglamentuojanti privačius ir pramoginius laivus, yra nesvarbi.

20 – Kai kuriais atvejais taikydamas Šeštosios direktyvos taisyklės Teisingumo Teismas pasinaudoja nusistovėjusiomis ir paprastomis gairėmis (vienas pavyzdžiū yra 2001 m. sausio 25 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją*, C-429/97, Rink. p. I-637, 49 punktas). Kitais atvejais jis atsižvelgė į ekonomines realijas (1997 m. vasario 20 d. Sprendimo *DFDS*, C-260/95, Rink. p. I-1005, 23 punktas). Paties Šeštosios direktyvos 15 straipsnio vadinyje pastraipoje nurodomas siekis užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą.

21 – Tai yra dar sunkiau, jei atsižvelgiama į tai, kad šiandien valstybės sienas kertantis orlaivis rytoj gali skristi vidaus maršrutu.

22 – Tai yra Direktyvos 91/860 nepakeistos dalys, todėl jos yra išlaikiusios savo pirminę redakciją.

23 – Pagrindas jas laikyti atleistomis nuo PVM yra toks pats, kaip ir tas, kuris pateisina eksporto bei panašią sandorių atleidimą (žr. prieš tai nurodyto sprendimo *Lange* 20 punktą), tačiau šis faktas šių trijų kategorijų sujungti neleidžia.

24 – Danijos vyriausybė savo rašytinėse pastabose paaiškina, kad pirmiau nurodytiems pakilimo ir nusileidimo mokesčiams, lėktuvui skirtu maisto ir gėrimų tiekimui bei bagažo aptarnavimui tiekėjai išrašo PVM sąskaitę-faktūrą tik tada, kai orlaivis vykdo vidaus skrydį.

25 – Pagal Danijos sistemą mokestis už kurį visuomet yra trauktas sąskaitę-faktūrą, tačiau bendrovė pareigia mokesinį suvartojimo ataskaitą, ją padalydama tarp vidaus ir tarptautinių skrydžių. Todėl ji gali susigrąžinti tarptautinius skrydžius atitinkančią mokesčio dalį.

26 – 1992 m. spalio 27 d. Sprendime *Komisija prieš Vokietiją* (C-74/91, Rink. p. I-5437) Teisingumo Teismas pareiškė, kad techninio pobūdžio sunkumai, susiję su oro transporto paslaugų išskyrimu teikiamas Bendrijos teritorijoje ir ne Bendrijos teritorijoje, nepateisina Šeštosios direktyvos netaikymo (12 punktas). Ši pozicija kruizų jūra atžvilgiu jis patvirtino 1996 m. gegužės 23 d. Sprendimo *Komisija prieš Graikiją* (C-331/94, Rink. p. I-2675) 12 punkte. Būtent šie sunkumai sudaro *Cimber Air* argumentų pagrindą, kaip atsakydamas į mano klausimą per posėdį patvirtino jos atstovas. Antra vertus, šios problemos nėra tokios neįveikiamos, kaip ji teigia, nes, Danijos vyriausybės atstovo nuomone, jo šalyje tvirtinta sistema ieškovo atžvilgiu pakankamai gerai veikia daugiau kaip 30 metų.

27 – 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Gregg* (C-216/97, Rink. p. I-4947) 20 punkte ir 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimo *Kügler* (C-141/00, Rink. p. I-6833) 30 punkte Teisingumo Teismas nurodė, kad mokesčių neutralumo principas draudžia tokius pačius sandorius sudarančias įmones PVM apmokestinimo atžvilgiu vertinti skirtingai.

28 – Negalima pamiršti, kad pagal 2 straipsnio 1 punktą Šeštosios direktyvos tikslas yra mokesčių taikymas „prekių tiekimui ar paslaugų teikimui, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“ (pabrėžta mano).

29 – Daugeliu atvejų ir įvairiomis faktinėmis aplinkybėmis Teisingumo Teismas pasakymą

„Bendrijos teisės sąvoka“ vartojo pažymėti, kad Sąjungos institucijų pasiūlytos taisyklės konkretus terminas turi būti aiškinamas ne remiantis tam tikrais nacionalinių sistemų požiriais, bet pagal Bendrijos teisinės tvarkos reikalavimus. PVM srityje kaip pavyzdį galiu paminėti „nekilnojamojo turto nuomos“ sąvoką (žr. 2003 m. birželio 12 d. Sprendimo *Sinclair Collis*, C-275/01, Rink. p. I-5965, 22 punktą ir jame nurodytas bylas), kurią aš artimiausiu metu nagrinėsiu byloje *Temco Europa*, C-284/03.

30 – Momsloven 34 straipsnio 1 dalies 7 punktą atleidžia tik prekių teikimo ir paslaugų teikimo siekiant aprašyti rangą, kuru ir maistu tarptautiniams maršrutams naudojamus orlaivius.

31 – *Mémorial A* 1979, p. 451 ir toliau.

32 – 1969 m. liepos 17 d. *Moniteur belge*.

33 – 1999 m. birželio 9 d. Įstatymas (BGBl. I 1999, p. 1270).

34 – Gruodžio 28 d. Įstatymas 37/1992 (*Boletín Oficial del Estado –en lo sucesivo, „BOE“* – 1992 m. gruodžio 29 d., p. 44247). 22 straipsnio 4 dalis nuo mokesčio atleidžia „tiekimą, modifikavimą, remontą, priežiūrą, nuomą ar nuomojimą šie orlaiviai: 1) naudojami išimtinai bendrovių, už atlygą teikiančių daugiausia prekių ar keleivių pervežimo tarptautiniais maršrutais paslaugas“. Be to, 6 ir 7 punktuose jis šie taisyklės taiko maisto atsargų tiekimui ir kitoms orlaivio aprašymo paslaugoms, kurias apima 4 dalyje numatytos išimtys. Ankstesnis šis mokestis reglamentavęs Įstatymas (rugpjūčio 2 d. Įstatymas 30/1985) buvo aiškesnis ir 10 straipsnio 4 dalyje minėjo „tarptautiniais maršrutais skraidančius orlaivius“.

35 – Šis reglamentas kitą po Įstatymo dieną buvo patvirtintas Karališkuoju dekretu 1624/1992 (1992 m. gruodžio 31 d. BOE).

36 – 10 straipsnio 3 dalis nurodo: „1. Šis atleidimas nuo mokesčio taip pat taikomas kelionoms abipusės, kai sustojama teritorijose, esančiose už mokesčio taikymo teritorijos ribų. 2. Šis atleidimas nuo mokesčio netaikomas gabenimui tų keleivių ir jų bagažo, kurie kelionę pradeda Pusiasalio ar Balearų salų teritorijose ir jų šiose teritorijose baigia, net jei laivas ar orlaivis vyksta į uostus ar oro uostus, esančius už šios teritorijos“.

37 – J. A. Serrano Sobrado, „*El IVA en el comercio exterior*“, Banco Exterior de España, Madridas 1987, mano, kad atleidimas nuo mokesčio yra susijęs su orlaiviu, kuris iš tiesų skrenda tarptautiniais maršrutais (p. 38). Šis nuomonę palaiko L. Castellano Montero, „*El IVA en el comercio internacional: intercambios de bienes y servicios*“, Cámara Oficial de Comercio e Industria de Madrid, Madridas 1997, p. 43. Vis dėlto reikia pripažinti, kad Ispanijos valdžios institucijos laikosi kiek kitokio požiūrio, nes Dirección General de Tributos (Mokesčių inspekcija) savo 1993 m. balandžio 27 d. (byla 496/93) neprivalomame sprendime patvirtino, kad „maisto atsargų tiekimas yra nuo mokesčio atleistas, neatsižvelgiant į tai, ar produktai yra naudojami arba suvartojami pirmiau nurodyti orlaiviai tarptautiniuose ar vidaus skrydžių metu“. Vis dėlto aiškindama 1985 m. Įstatymą (patvirtintą spalio 30 d. Karališkuoju dekretu 2028/1985 – 1985 m. spalio 31 d. BOE) gyvendinančią taisyklę 16 straipsnio 6 dalį ji tvirtino, kad „produktų tarptautiniais ar panašiais maršrutais skraidančių orlaivių aprašymui tiekimas yra atleistas nuo mokesčio“ (1986 m. gruodžio 23 d. Sprendimas, BOE, paskelbtas 1987 m. sausio 26 d.).