

GENERALINIO ADVOKATO

PEDRO CRUZ VILLALÓN IŠVADA,

pateikta 2012 m. balandžio 26 d.(1)

Byla C-33/11

A Oy

(*Korkein hallinto-oikeus* (Suomija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – Atleidimas nuo mokesčio pagal 15 straipsnio 6 punktą – Oro linijų bendrovė, kurios už atlygą gabena daugiausia tarptautiniais maršrutais, naudojamą orlaivį samprata – Orlaivio tiekimas tokio subjektui, kuris pats už atlygą negabena daugiausia tarptautiniais maršrutais, bet perduoda orlaivį tokiu gabenimu užsiimančiam tokio subjektui – Užsakomuosius skrydžius vykdančios oro linijų bendrovės“

I – **Žanga**

1. Šioje byloje *Korkein hallinto-oikeus* (Suomijos vyriausiasis administracinis teismas) pateikia Teisingumo Teismui tris prejudicinius klausimus dėl Šeštosios direktyvos(2) aiškinimo, susijusių su atleidimu nuo PVM, taikytinu orlaiviu, skirtą „naudoti oro linijoms, kurios už atlygą gabena daugiausia tarptautiniais maršrutais“, tiekimui.
2. Nacionalinio teismo abejonės dėl aiškinimo daugiausia kyla dėl trijų faktinių aplinkybių: pirma, likutuvus perkanti bendrovė nėra ginčijamoje nuostatoje nurodyta oro linijų bendrovė, nors ji perleidžia šiuos likutuvus naudoti, juos išnuomodama, kitai šonei, atitinkančiai tokią sampratą; antra, aptariama oro linijų bendrovė vykdo užsakomuosius skrydžius ir galiausiai vertinimas iš dalies tampa sudėtingesnis dėl fizinio asmens, kuriam priklauso liktuvo savininke esančios bendrovės akcijos, šios bendrovės ir pačios oro linijų bendrovės ryšio.
3. Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6 punkte numatyto atleidimo nuo mokesčio taikymo problema klausime nurodytomis aplinkybėmis teismo praktikoje nebuvo nagrinėta ir yra pakankamai reikšminga ekonominiu požiūriu, nes atrodo, jog nuomojamą liktuvą Europos oro linijų sektoriuje yra gana nemažai. Vadovaujantis ieškovės pateikta informacija, didelė dalis valstybių narių pripažįsta teisę atleidi nuo mokesčio pagrindinės bylos aplinkybėmis, tačiau klausimas dar tikrai nėra išspręstas. Komisija pasisako prieš tokį platų atleidimo nuo mokesčio taikymo srities aiškinimą.
4. Be to, mano manymu, svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad bylos aplinkybės yra ypač sudėtingos. Bendrovė sutartiniai santykiai ir ryšiai, susiję su liktuvo pirkimu ir naudojimu, gali kelti tarimą dėl sukčiavimo, bet visų pirma reikia pastebėti, kad faktinės aplinkybės gali būti vertinti tik nacionalinis teismas.

II – Teisinis pagrindas

A – *Sąjungos teisė: Šeštoji PVM direktyva*

5. Šiai bylai taikytinos Šeštosios direktyvos nuostatos ir pirmiausia 2 straipsnio 1 punktas, kuriame nurodyta, jog PVM apmokestinamas prekės tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

6. Šeštosios direktyvos 15 straipsnyje, be kita ko, numatyta:

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

<...>

6) oro linijų, kurios už atlygą gabena daugiausia tarptautiniais maršrutais, naudojamų orlaivų tiekimo, modifikavimo, remontų, priežiūrų ir nuomų bei juose įrengtos ir naudojamos įrangos tiekimo, nuomojimų, remontų ir priežiūrų.“

B – *Nacionalinė teisė*

7. Ši Suomijos teisė Šeštoji direktyva perkelta *Arvonlisäverolaki* (1993 m. gruodžio 20 d. PVM įstatymas, toliau – AVL), kurio reikšmingų nuostatų redakcijos, taikytinos pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms, pateikiamos toliau.

8. Pagal AVL 1 straipsnio 1 dalies 3 punktą valstybei turi būti mokamas PVM už Suomijoje vykdytą prekės įsigijimą Bendrijos viduje, kaip tai suprantama pagal to paties įstatymo 26a straipsnį. Vadovaujantis AVL 2b straipsniu, sumokėti mokesčiai už įsigijimą Bendrijos viduje pagal 1 straipsnio 1 dalies 3 punktą turi pirkėjams.

9. AVL 6 skyriuje (70–72n straipsniai) reglamentuojami su tarptautine prekyba susiję atleidimo nuo mokesčių atvejai. Pagal AVL 70 straipsnio pirmos pastraipos 6 punktą mokesčiai netaikomos, kai parduodami orlaiviai, jų atsarginės dalys ir įranga, skirti prekybininkui, už atlygą gabenančiam daugiausia tarptautiniais maršrutais.

10. AVL (763/1999) 72f straipsnio 1 punkte nustatyta, kad prekės įsigijimas Bendrijos viduje neapmokestinamas PVM, jeigu prekės importas būtų neapmokestinamas. Pagal AVL 94 straipsnio pirmos pastraipos 9 punktą nuo mokesčių atleidžiamas laivų pagal AVL 58 straipsnio pirmą pastraipą ir orlaivų, jų atsarginių dalių ir įrangos pagal AVL 70 straipsnio pirmos pastraipos 6 punktą importas.

III – Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

11. Atitinkamai 2002 ir 2004 m. Suomijoje steigta bendrovė A Oy iš to paties Prancūzijos gamintojo įsigijo du reaktyvinius lėktuvus. A Oy buvo registruota kaip lėktuvų savininkė, o tarptautinę užsakomąją skrydžių bendrovę valdanti bendrovė B Oy – kaip naudotoja. Visos A Oy akcijos priklauso fiziniam asmeniui X. A Oy priklauso 25 % bendrovės C Oy akcijų, o 78 % bendrovės B Oy akcijų priklauso C Oy.

12. Prancūzijos pardavėjas abu sandorius deklaravo kaip pardavimą Bendrijos viduje. Suomijoje A Oy orlaivų įsigijimo nedeklaravo kaip prekės įsigijimo Bendrijos viduje. Atitinkamai

2003 ir 2005 m. A Oy pardav? l?ktuvus Kipre registruotai ?monei už mažesn? nei ?sigijimo kain?.

13. Pagal ši? dviej? bendrovi? sudaryt? sutart? B Oy tur?jo teis? nuomotis A Oy orlaivius savo verslo tikslais ir išrašyti s?skaitas fakt?ras šiai bendrovei už orlaivi? prieži?ros darbus ir skrydžius(3).

14. Visa A Oy apyvarta mokestiniais metais nuo 2002 m. sausio 1 d. iki 2002 m. gruodžio 31 d. ir nuo 2003 m. sausio 1 d. iki 2004 m. birželio 30 d. buvo susijusi tik su X skirtomis pardavimo s?skaitomis fakt?romis, išskyrus l?ktuvus nusipirkusiai Kipro ?monei išrašyt? s?skait? fakt?r?. Šios A Oy savininkui X išrašytos s?skaitos fakt?ros buvo grindžiamos s?skaitomis fakt?romis už l?ktuv? naudojimą, kurias B Oy pateik? A Oy. Be to, su l?ktuvais susij? ?rašai apie išlaidas iš esm?s ap?m? B Oy išrašytas s?skaitas fakt?ras už l?ktuv? prieži?r? ir skrydžius. Atlikus mokestin? patikrinimą buvo nustatyta, kad s?skaitos fakt?ros X iš esm?s b?davo perduodamos j? nepakei?iant.

15. 2005 m. lapkri?io 4 d. kompetentinga mokes?i? inspekcija pateik? pranešimus apie mok?tino PVM perskai?iavimą d?l min?t? orlaivi? ?sigijimo Bendrijos viduje. Kartu buvo nustatyta, kad A Oy neturi teis?s atskaityti arba susigr?žinti PVM.

16. 2008 m. geguž?s 26 d. nutartimi *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinkio administracinis teismas) atmet? A Oy skund?. Min?to administracinio teismo teigimu, l?ktuv? ?sigijimas yra PVM apmokestinamas ?sigijimas Bendrijos viduje, apie kur? A Oy mokes?i? inspekcijai nepraneš?, ir ši bendrov? nevykd? veiklos gabenimo tarptautiniais maršrutais sektoriuje, kaip tai suprantama pagal AVL 70 straipsnio pirmos pastraipos 6 punkt?, ta?iau faktiškai veik? kaip C Oy, tarptautin?s prekybos iš naftos gaunamais produktais bendrov?s, savinink?. Iš paaiškinimo apie B Oy veiklą matyti, kad min?ti l?ktuvai nebuvo naudojami šios bendrov?s vykdomam gabenimui oru tarptautiniais maršrutais, kaip tai suprantama pagal AVL 70 straipsnio pirmos pastraipos 6 punkt?. Tokiu bendrovi? susitarimu buvo siekiama tik užtikrinti asmeninius X poreikius susisiekimo srityje. Tod?l teismas nusprend?, kad A Oy neturi teis?s atskaityti arba susigr?žinti už l?ktuv? ?sigijimą Bendrijos viduje mok?tin? PVM.

17. A Oy apskund? š? sprendimą *Korkein hallinto-oikeus*. Ji teig?, kad už orlaivi? ?sigijimą PVM netur?jo b?ti mokamas, nes juos naudojo oro linij? bendrov?, už atlyg? gabenanti daugiausia tarptautiniais maršrutais, t. y. B Oy. Ta?iau Suomijos mokes?i? institucija nurod?, kad ši aplinkyb? yra visiškai nereikšminga, nes orlaivi? pirk?ja yra pati A Oy.

18. Manydamas, kad kyla abejoni? aiškinant Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6 punkte ?tvirtint? „oro linij?, kurios už atlyg? gabena daugiausia tarptautiniais maršrutais“ s?vok? ir d?l to, ar šia nuostata neleidžiama l?ktuv? pirk?jams, kurie patys j? nenaudoja min?tam gabenimui tarptautiniais maršrutais, b?ti atleistiems nuo PVM, *Korkein hallinto-oikeus* sustabd? bylos nagrin?jimą ir pateik? tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 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 priva?i? asmen? poreikius?

2. Ar Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 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 į antrąjį klausimą svarbu tai, kad orlaivio savininkas žino faktą, už orlaivio naudojimą išrašo fiziniam asmeniui, kuris yra jos akcininkas ir kuris įsigytų orlaivą daugiausia naudoja savo paties verslo ir (arba) asmeniniais tikslais, atsižvelgiant į tai, kad oro linijų bendrovės orlaivius gali naudoti ir kitiems skrydžiams?“

IV – Procesas Teisingumo Teisme

19. Teisingumo Teismo kanceliarijoje prašymas priimti prejudicinį sprendimą užregistruotas 2011 m. sausio 21 dieną.

20. A Oy, Suomijos Respublika ir Komisija pateikė rašytines pastabas.

21. Bendrovės A Oy, Komisijos ir Suomijos Respublikos atstovai dalyvavo 2012 m. vasario 8 d. posėdyje ir jame pateikė žodines pastabas.

V – Prejudicinių klausimų vertinimas

22. Manau, kad dėl sisteminių priežasčių į pirmąjį prejudicinį klausimą būtų geriausia atsakyti pabaigoje.

A – Antrasis prejudicinis klausimas

23. Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6 punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio taikytinas tik orlaivų tiekimui tiesiogiai oro linijų bendrovei, už atlygą gabenanti daugiausia tarptautiniais maršrutais, ar šis atleidimas nuo mokesčio taip pat galima taikyti tiekimui kitam subjekto, kuris pats už atlygą negabena daugiausia tarptautiniais maršrutais, bet perleidžia orlaivą naudoti šioje srityje veikianti oro linijų bendrovei.

24. Remiantis pradiniu atitinkamos nuostatos teksto vertinimu, negalima visiškai atsakyti į šį klausimą, nes nors Šeštosios direktyvos redakcijose daugeliu kalbų atleidimas nuo mokesčio grindžiamas tik kriterijumi, kad orlaivą „naudoja“ tarptautiniais maršrutais gabenanti oro linijų bendrovė(4), redakcijoje suomių kalba nurodomas tiekimas oro linijų bendrovėms, tačiau neįtvirtintas minėtas kriterijus, todėl būtų galima manyti, jog atleidimas nuo mokesčio yra taikytinas konkrečiam subjektui ir gali būti pritaikytas tik tiesiogiai įkrovų perkančiai tarptautiniais maršrutais gabenanti oro linijų bendrovei(5).

25. Atsižvelgiant į šiuos skirtumus ir nusistovėjusį teismo praktiką, atleidimas nuo mokesčio reikia aiškinti įvertinus teisės akto, kuriame įtvirtinta ši nuostata, bendrą struktūrą ir tikslą(6).

26. Reikia pažymėti, kad, mano manymu, išnagrinėjus nuostatos tikslą galima prieiti prie išvados, jog atleidimas nuo mokesčio turi būti taikomas, jei orlaivą naudoja oro linijų bendrovė, už atlygą gabenanti daugiausia tarptautiniais maršrutais, ir kai ši bendrovė į nusiperka tiesiogiai, ir kai orlaivą įsigyja kitas subjekto, kuris perleidžia jį naudoti minėtai oro linijų bendrovei (1). Toki išvadą patvirtina pagrindiniai principai, kuriais grindžiama bendra PVM sistema, ir visų pirma „konkurencinio neutralumo“ principas (2), jai neprieštarauja ir galbūt iš dalies ribojanti teismo praktika, įtvirtinta 1990 m. birželio 26 d. Sprendime *Velker International Oil Company*(7) ir 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendime *Elmeka*(8).

1. Atleidimo nuo mokesčio tikslo aiškinimas

27. Primintina, jog Teisingumo Teismas pripažino, kad Šeštojoje direktyvoje numatyti atleidimai nuo mokesčio yra savarankiškos Sąjungos teisės sąvokos, kurios turi būti suprantamos kaip

bendrosios PVM sistemos dalis. Atleidimai nuo mokesčių turi būti aiškinami siaurai, nes jais nukrypstama nuo bendro principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas už atlygą. Vis dėlto šis reikalavimas nereiškia, kad atleidimams nuo mokesčių apibrėžti vartojamos sąvokos turėtų būti aiškinamos taip, kad jie taptų neveiksmingi. Jų aiškinimas turi atitikti, pirma, tokiomis atleidimais nuo mokesčių siekiamus tikslus ir, antra, nepažeisti mokesčių neutralumo principo(9).

28. Teisingumo Teismas nurodė, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnyje numatytų atleidimų nuo mokesčių „eksporto, jiems prilyginamiems bei tarptautinio transporto sandoriams“ tikslas yra „laikytis principo, pagal kurį atitinkamos prekės ir paslaugos apmokestinamos jų paskirties vietoje“(10).

29. Laikydamasis šio tikslo Teisingumo Teismas, pavyzdžiui, nusprendė, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 5 punkte numatytas atleidimas nuo mokesčių taikytinas plaukiojimui atviroje jūroje ir tarptautinei laivybai naudojamų laivų daliniam frachtavimui (minuto Sprendimo *Navicon* 30 punktas), bet ne laivų nuomai asmenims, kurie jais naudojami kaip galutiniai vartotojai, vien asmeniniams poreikiams tenkinti (minuto Sprendimo *Feltgen ir Bacino Charter Company* 17 punktas).

30. Būtent su tarptautiniu transportu susijusiais neapmokestinimo atvejais tokius sandorius reikia laikyti eksportui prilyginamais sandoriais ir jiems taikyti tokį patį apmokestinimą kaip eksportui, nes tikėtina, kad vartojimo vieta bus užsienyje(11).

31. Manau, kad tai, kas nurodyta, patvirtina, jog 15 straipsnyje numatytais atleidimo nuo mokesčių atvejais siekiama funkcinio tikslo atleisti nuo mokesčių visą su tarptautinio transporto priemonėmis susijusį sandorį grandinėje iki galutinio vartotojo. Ši funkcinių pobūdžio sunku suderinti su Komisijos ir Suomijos vyriausybės siūlymu aiškinant atleidimų nuo mokesčių vadovautis jo taikymu konkrečiam subjektui.

32. Šioje byloje negalima abejoti, kad 15 straipsnio 6 punktas taikytinas A Oy lėktuvo nuomos B Oy sandoriui, nes nuomininkas yra oro linijų bendrovė, naudosianti lėktuvų minutoje nuostatoje nurodytiems tikslams. Tokie pat argumentai turėtų galioti ir kai lėktuvų perka tarpininkas, kurio atleidimas nuo mokesčių visiškai suderinamas su nuomos atleidimu nuo mokesčių.

2. „Konkurencijos neutralumo“ principas

33. Mano siūlomų atleidimo nuo mokesčių apimtį aiškinant patvirtina bendrai PVM sistemai būdingas mokesčių neutralumo principas.

34. Nusistovėjusioje teismo praktikoje nurodoma, kad bendra PVM sistema reglamentuojama dviem principais: „pirma, PVM yra taikomas kiekvienai už atlygą mokesčių mokėtojo teikiamai paslaugai arba prekių tiekimui. Antra, mokesčių neutralumo principu draudžiama PVM apmokestinimo atžvilgiu nevienodai vertinti tokius pat sandorius vykdančius ūkio subjektus“(12). Iš tiesų, kaip buvo pažymėta doktrinoje, du minėti teiginiai atspindi du pagrindinius mokesčių neutralumo principo taikymo aspektus(13).

35. Šioje byloje svarbus antrasis aspektas arba principo apibrėžimas, atspindintis vienodo požiūrio principo perkėlimą į PVM sritį(14). Nors vienodo požiūrio principas iš esmės reiškia, kad draudžiama panašias situacijas vertinti skirtingai ir skirtingas situacijas vertinti vienodai, nebent tai būtų objektyviai pagręsta(15), jį taikant PVM atveju „visą pirma draudžiama PVM atžvilgiu skirtingai vertinti panašias paslaugas, kurios konkuruoja tarpusavyje“(16). Iš tiesų tai yra „konkurencijos neutralumas“, kuris gali būti pažeistas „tik tarp konkuruojančių ūkio subjektų“, nors bendrojo vienodo požiūrio principo pažeidimas „mokesčių srityje gali pasireikšti ir kitais ūkio

subjekt?, kurie iš esmės nėra konkurentai, tačiau vis dėlto yra kitu atžvilgiu panašioje padėtyje, diskriminacijos būdais“ (17).

36. „Konkurencijos neutralum“ reikia išsaugoti ir jį atsižvelgti aiškinant atleidimo nuo PVM atvejus. Pirmiausia reikia išvengti to, kad dėl atleidimo nuo mokesčio taikymo panaši tarpusavyje konkuruojanti prekė tiekimas arba paslaugų teikimas PVM atžvilgiu būtų vertinamas skirtingai.

37. Akivaizdu, kad tokiu atveju, kaip šioje byloje, kyla skirtingo konkuruojančios veiklos vertinimo pavojus. Tiesiogiai orlaivų perkančiai oro linijų bendrovei būtų naudingas aiškinimas, kad atleidimas nuo mokesčio taikytinas „konkrečiam subjektui“, priešingai nei bendrovei, nesančiai tarptautiniais maršrutais gabenančiai oro linijų bendrovei, bet perkančiai lėktuvų nuomoti minėtą veiklą užsiimančiai bendrovei.

38. Pirmą kartą, kalbant apie skirtingo požiūrio pripažinimą, oro linijų bendrovei nesantis pirkėjas, žinoma, negali pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio ir turi sumokėti PVM, tačiau jam nekludoma vėliau susigrąžinti sumokėtą mokestį pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 1 dalies 2 punkto d papunktį. Tačiau, net ir esant minėto susigrąžinimo galimybei, vien PVM sumokėjimo faktas reiškia išankstinį mokėjimą, kurio finansinės pasekmės gali būti reikšmingos, atsižvelgiant į aptariamą sumą dydį. Todėl pasirinkimas tarp, pirma, sandorio atleidimo nuo mokesčio ir, antra, apmokestinimo, pripažįstant teisę susigrąžinti mokestį, nėra ekonomiškai neutralus; minėtas nevienodas požiūris sudaro galimos išlaidos išankstiniam mokėjimui finansuoti.

39. Antra, kalbant apie „konkurencijos situaciją“ lyginamais atvejais, galima teigti, kad šioje byloje konkurencijos neutralumo principas netaikytinas, nes šis skirtingas požiūris yra susijęs su dviem bendrovėmis (lėktuvo savininke ir oro linijų bendrove), kurios neužsiima ta pačia veikla ir nekonkuruoja. Vis dėlto tikėtina, kad lėktuvo savininkas perkeltų galimą PVM atitinkančio išankstinio mokėjimo finansines išlaidas į lėktuvo nuomos kainą. Todėl oro linijų bendrovės, nusprendusios visus arba dalį savo lėktuvų nuomotis, galėtų būti ekonomiškai nepalankesnėje padėtyje, palyginti su lėktuvų savininkėmis esančiomis bendrovėmis, vien dėl mokesčių priežasčių, nesusijusių su situacijos skirtingumu arba finansinėmis pasekmėmis, kurios galėtų kilti dėl teisėto ir laisvo pasirinkimo tarp pirkimo ir nuomos sandorio.

40. Be to, jei pats lėktuvo „naudojimas“ yra nesvarbus ir norint pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio reikia atsižvelgti tik į sąsiją su jo vykdymo veikla, t. y. ar atleidimui nuo mokesčio suteikti pakanka, kad lėktuvų nusipirkėjas už atlygą daugiausia tarptautiniais maršrutais gabenanti oro linijų bendrovė, nesunkiai galėtų sivaizduoti atvejį, kai skirtingai būtų vertinamos dvi kaip lėktuvų pirkimo „tarpininkės“ veikiančios bendrovės. Taigi, pavyzdžiui, atleidimu nuo mokesčio negalėtų pasinaudoti finansų subjektas, perkantis lėktuvą, kad jį išnuomotų oro linijų bendrovei, bet atleidimas nuo mokesčio būtų taikomas tarptautiniais maršrutais gabenančiai oro linijų bendrovei A, perkančiai orlaivą naudoti ne savo veikloje, bet perleisti jį už atlygą kitai oro linijų bendrovei B. Finansų subjektas ir oro linijų bendrovės A sudaryti sandoriai būtų visiškai tapatūs (18), bet jiems būtų taikomas skirtingas apmokestinimas, nepalankesnis pirmuoju atveju dėl klaidingo atleidimo nuo mokesčio taikymo tik „konkrečiam subjektui“.

3. Su prekės tiekimu ir paslaugų teikimu laivams susijusi teismo praktika

41. Galiausiai reikia atkreipti dėmesį į teismo praktiką bylose *Velker* ir *Elmeka*, nors, mano manymu, ji negali paneigti iš atleidimo nuo mokesčio tikslo ir konkurencijos neutralumo principo aiškinimo kylančios išvados.

42. *Korkein hallinto-oikeus* pateiktas klausimas iš pirmo žvilgsnio atrodo neabejotinai susijęs su dviejuose minėtuose sprendimuose nagrinėjtais klausimais. Nurodytos bylos buvo susijusios su kuro tiekimo laivams sandoriais. Byloje *Velker* Teisingumo Teismo buvo klausiama, ar tiekimas

verslininkui, kuris pats nenaudoja prekių apsirūpinimui atsargomis, bet jas pristato kitam verslininkui, kuris jas naudoja šiam tikslui, gali būti pripažįstamas „prekių, skirtų apsirūpinti atsargomis laivus“ tiekimu pagal Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 punktą (ir todėl pagal šią nuostatą atleistas nuo mokesčių). Byloje *Elmeka* buvo pateiktas toks pat klausimas, bet šį kartą jis buvo siejamas su 15 straipsnio 8 punkte tvirtintu atleidimu nuo mokesčių paslaugoms, „reikalingoms įveikti laivų tiesioginį reikimą“, nurodytoms 5 dalyje(19). Abiem atvejais Teisingumo Teismas nusprendė, kad atleidimai nuo mokesčių gali būti taikomi tik prekių tiekimui arba paslaugų teikimui tiesiogiai laivo savininkui arba eksploatuojančiam asmeniui tiesioginį reikimą, todėl į jį taikymo negalima išplėsti „ankstesniame prekybos etape“ vykdomam prekių teikimui arba paslaugų teikimui(20).

43. Komisija ir Suomijos vyriausybė teigia, kad šioje byloje pagal analogiją turėtų būti taikoma minėta teismo praktika. Vis dėlto manau, kad toks taikymas pagal analogiją negalimas, nes 15 straipsnio 6 punktui negalima *a priori* pritaikyti nė vieno iš dviejų pagrindinių argumentų, kuriais minėtuose sprendimuose grindžiamas siauras atitinkamose bylose nagrinėtų neapmokestinimo atvejų taikymas.

44. Pirmuoju iš minėtų argumentų atkreipiamas dėmesys į praktinius kitokio sprendimo taikymo sunkumus: „taikant atleidimą nuo mokesčių ankstesniuose nei galutinis prekių tiekimas laivų naudotojams etapuose valstybės narės turėtų nustatyti kontrolės ir priežiūros sistemą, kad būtų užtikrinta galutinė prekių, kurioms taikomas atleidimas nuo mokesčių, paskirtis“ ir „tokia sistema valstybės narės ir atitinkamiems kitam subjektams nustatyti apribojimus, nesuderinamus su „teisingu ir sąžiningu atleidimo nuo mokesčių taikymu“, numatytu Šeštosios direktyvos 15 straipsnio pirmame sakinyje“(21).

45. Šie prieštaravimai tampa daug mažiau tikinantys, kai, kaip šioje byloje, prekių tiekimas arba paslaugų teikimas yra skirti ne apsirūpinti atsargomis arba tiesioginį reikimą laivo ar laiktuvo reikimams, bet tokio laivo arba orlaivio pardavimo sandoriui. Be to, nereikia užmiršti, kad norint orlaivą naudoti komerciniam krovinių arba keleivių gabenimui, būtina gauti ne vieną specialų leidimą ir todėl yra lengviau kontroliuoti, ar šis orlaivis iš tiesų naudos oro linijų bendrovę(22). Šiuo atžvilgiu kuro (kaip bylose *Velker* ir *Elmeka*) arba kitų laivo atsargų, kurių paskirties vietą faktiškai sunku paprastai ir efektyviai patikrinti, tiekimą sunku palyginti su laiktuvo arba laivo tiekimu.

46. Todėl nėra kliūčių taikyti atleidimą nuo mokesčių nagrinėjamo atveju, nes nuo laiktuvo pirkimo momento žinoma, ar jis naudos oro linijų bendrovę, nurodyta Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6 punkte, ir mokesčių institucijai pateikiami tai patvirtinantys rodymai(23). Tokia atsargumo priemonė, mano manymu, netrukdytų „užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą“, kaip to reikalaujama Šeštosios direktyvos 15 straipsnio pirmame sakinyje, ir bet kuriuo atveju būtų tinkamesnis sprendimas siekiant išvengti mokesčių vengimo, nei atsisakymas taikyti atleidimą nuo mokesčių.

47. Sprendimai *Velker* ir *Elmeka* grindžiami dar vienu argumentu, susijusiu su bendru PVM pobūdžiu ir iš to kylančiu apmokestinimo išimčių siauru aiškinimu(24). Akivaizdu, kad šie reikalavimai bent jau iš esmės yra taikytini ir 15 straipsnio 6 punkte tvirtintam neapmokestinimo atvejui. Vis dėlto, kaip esu nurodęs pirmiau, teismų praktikoje taip pat pažymima, kad neapmokestinimo PVM atvejų aiškinimas turi neprieštarauti jais siekiamiems tikslams bei nepažeisti mokesčių neutralumo principo, ir dėl šių reikalavimų nagrinėjamo atleidimo nuo mokesčių atveju reikia prieiti prie kitokios išvados nei sprendimuose *Velker* ir *Elmeka*.

4. Išvada dėl antrojo prejudicinio klausimo

48. Atsižvelgdamas į tai, kad išdėstyta, manau, jog teisės nuostatos tekstas (kurio redakcijose daugeliu kalbų aiškiai nurodomas orlaivio „naudojimas“), atleidimo nuo mokesčių tikslai ir PVM

neutralumo principas šiuo atveju ?pareigoja taikyti atleidimo nuo mokes?io tikslu pagr?st? aiškinim?. Taigi Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6 punkt? reikia aiškinti taip, kad jame numatytas atleidimas galioja orlaiv? tiekimui ?kio subjektams, kurie patys už atlyg? daugiausia negabena tarptautiniais maršrutais, bet š? orlaiv? perleidžia naudoti šia veikla užsiiman?iai oro linij? bendrovei.

B – *Tre?iasis prejudicinis klausimas*

49. Iš dalies papildydamas ankstesn? klausim?, tre?iuoju prejudiciniu klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia sužinoti, ar atsakant ? antr?j? klausim? yra svarbios kai kurios šios bylos faktin?s aplinkyb?s, t. y. pirmiausia tai, kad bendrov? orlaiv? savinink? (A Oy) perkelia orlaiv? naudojimo išlaidas fiziniam asmeniui (X), kuris yra jos akcininkas ir ?sigytus orlaivius daugiausia naudoja savo paties verslo ir (arba) asmeniniais tikslais, atsižvelgiant ? tai, kad oro linij? bendrov? orlaiv? gal?jo naudoti ir kitiems skrydžiams.

50. Ieškov? gin?ija tok? faktini? aplinkybi? apib?dinim?. Vis d?lto manau, kad šios nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? nurodytos faktin?s aplinkyb?s yra nereikšmingos atsakant ? antr?j? klausim? ir iš esm?s neužkerta kelio suteikti šioje byloje nagrin?jam? atleidim? nuo mokes?io ?kio subjektui, perleidžian?iam teis? naudoti nupirkt? l?ktuv? tarptautiniais maršrutais gabenan?iai oro linij? bendrovei.

51. Kaip esu pabr?ž?s pirmiau, iš Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6 punkto matyti, kad vienintelis atleidimo nuo mokes?io taikym? nustatantis kriterijus yra tai, ar orlaiv? naudoja oro linij? bendrov?, už atlyg? gabenanti daugiausia tarptautiniais maršrutais. Jei l?ktuvo pirk?jas gali ?rodyti, kad orlaiv? verslo tikslais iš ties? eksploatuoja šiuos požymius atitinkanti oro linij? bendrov?, verslo ar kitokie santykiai, galintys sieti bendrov? orlaivio savinink?, jos akcij? daugum? turint? akcinink? ir pa?i? oro linij? bendrov?, netur?t? tur?ti jokios ?takos apmokestinimui PVM. Taigi, net jei iš dalies l?ktuv? naudoja jo savininkas, privalantis padengti tam tikras išlaidas, ir nors visas sandoris galiausiai yra naudingas mokant kitus nei PVM mokes?ius, tai neturi reikšm?s atleidimo nuo mokes?io taikymui, jei oro linij? bendrov? eksploatuoja l?ktuv? verslo tikslais vykdydama savo ?prast? veikl?.

52. Ta?iau jei b?t? ?rodyta, kad orlaivis iš tikr?j? n?ra skirtas oro linij? bendrovei eksploatuoti verslo tikslais, o skirtas tik privatiems poreikiams, t. y. galutiniam vartotojui fiziniam ar juridiniam asmeniui, b?t? galima atsisakyti taikyti atleidim? nuo mokes?io, nes nebuvo ?vykdytos Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6 punkte ?tvirtintos s?lygos. Bet kuriuo atveju šias aplinkybes vertinti turi pagrindin? byl? nagrin?jantis nacionalinis teismas.

C – *Pirmasis prejudicinis klausimas*

53. Pirmuoju klausimu *Korkein hallinto-oikeus* prašo Teisingumo Teismo atsakyti, ar Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6 punkte ?tvirtinta s?voka „oro linijos, kurios už atlyg? gabena daugiausia tarptautiniais maršrutais“ apima daugiausia tarptautiniais užsakomaisiais skrydžiais gabenan?ias oro bendroves.

54. Atrodo, kad abejon?s d?l šios nuostatos aiškinimo ir v?l kyla d?l Šeštosios direktyvos redakcij? ?vairiomis kalbomis skirtum?.

55. Iš redakcijose kai kuriomis kalbomis vartojam? s?vok? galima daryti prielaid?, kad oro linij? bendrov?s turi vykdyti reguliariusius reisus. Taip yra redakcijoje angl? kalba, kurioje nurodomi „international routes“, o ši s?voka gali reikšti reguliariusius maršrutus ir skrydžius. Vis d?lto redakcijose daugeliu kalb? pabr?žiama faktin? aplinkyb?, kad l?ktuv? naudojanti oro linij? bendrov? gabena daugiausia tarptautiniais maršrutais, tiesiogiai ar netiesiogiai nenurodant, kad ši

veikla yra atliekama vykdanč užsakomuosius ar reguliariusius skrydžius.

56. Teismo praktika aiškiai patvirtina minėtą platų požiūrą. Kol kas vienintelėje su Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6 punkte tvirtintu atleidimu nuo mokesčių susijusioje byloje *Cimber Air* (25) buvo nagrinėjamas šio atleidimo nuo mokesčių taikymas orlaivio pirkimo sandoriams, kai juos naudoja už atlygą gabenančios daugiausia tarptautiniais maršrutais oro linijų bendrovės, kurios tokiais lėktuvais vykdo ir vidaus skrydžius. Minėtame sprendime Teisingumo Teismas pažymėjo, kad svarbiausias atleidimo nuo mokesčių taikymo kriterijus yra lėktuvų naudojančios oro linijų bendrovės „daugiausia“ vykdomos veiklos pobūdis, o ne konkretus atskiro lėktuvo naudojimo būdas.

57. Vadovaujantis tais pačiais argumentais, maršruto pobūdis turėtų būti nereikšmingas ir siekiant taikyti atleidimą nuo mokesčių.

58. Galiausiai toks sprendimas labiau suderinamas su mokesčių neutralumo principu, nes nėra jokios objektyvios priežasties PVM atžvilgiu skirtingai vertinti dvi tarptautiniais maršrutais gabenančias oro linijų bendroves vien dėl to, kad viena iš jų daugiausia vykdo užsakomuosius, o kita – reguliariusius skrydžius, arba todėl, kad atitinkamas lėktuvas yra naudojamas vieno ar kito pobūdžio maršrutams.

59. Apibendrinamas manau, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6 punktą reikia aiškinti taip, kad „oro linijoms, kurios už atlygą gabena daugiausia tarptautiniais maršrutais,“ priskiriamos ir komercinius skrydžius vykdančios bendrovės, kurios už atlygą gabena daugiausia tarptautiniais užsakomaisiais skrydžiais, tenkindamos bendrovių ir fizinių asmenų poreikius.

VI – Išvada

60. Todėl siūlau Teisingumo Teismui *Korkein hallinto-oikeus* prejudicinius klausimus atsakyti taip:

„1. Šeštosios PVM direktyvos 77/388/EEB 15 straipsnio 6 punktą reikia aiškinti taip, kad „oro linijoms, kurios už atlygą gabena daugiausia tarptautiniais maršrutais,“ priskiriamos ir komercinius skrydžius vykdančios bendrovės, kurios už atlygą gabena daugiausia tarptautiniais užsakomaisiais skrydžiais, tenkindamos bendrovių ir fizinių asmenų poreikius.

2. Šeštosios PVM direktyvos 77/388/EEB 15 straipsnio 6 punktą reikia aiškinti taip, kad jame numatytas atleidimas nuo mokesčių taikomas ne tik tiesiogiai oro linijų bendrovei, kuri už atlygą gabena daugiausia tarptautiniais maršrutais, tiekiamiems orlaiviams, bet ir orlaivio tiekimui kitų subjektams, kurie patys už atlygą daugiausia negabena tarptautiniais maršrutais, bet orlaivį perleidžia naudoti šio veiklą vykdančiai oro linijų bendrovei.

3. Tai, kad orlaivio savininkas perkelia orlaivio naudojimo išlaidas fiziniam asmeniui, kuris yra bendrovės savininkas ir įsigytus orlaivius daugiausia naudoja savo paties komerciniams ir (arba) asmeniniams tikslams, atsižvelgiant į tai, kad oro linijų bendrovė orlaivius gali naudoti ir kitiems skrydžiams, nekeičia atsakymo į antrąjį prejudicinį klausimą, nebent iš tokių aplinkybių paaiškėtų, kad iš tikrųjų orlaivis nėra skirtas oro linijų bendrovei eksploatuoti verslo tikslais, o skirtas tik fizinio ar juridinio asmens privatiems poreikiams, tačiau tai turi būti vertinti nacionalinis teismas.“

1 – Originalo kalba: ispanų.

2 – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema: vienodas vertinimo

pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva).

3 – Raštu pateiktose pastabose A Oy paaiškina, kad B Oy užsiima „valdymu, priežiūra ir remontu, personalo žemėje ir skrydžių gulos klausimais, yra atsakinga už reikalingus leidimus ir atitinkamus dokumentus, tvarkaraščius bei savo vardu platina ir parduoda šiomis transporto priemonėmis teikiamas oro susisiekimo paslaugas“. A Oy taip pat nurodo, kad, be minėtų dviejų lėktuvų, B Oy eksploatavo daugelį kitų jai priklausančių ir tarptautinius skrydžius vykdančių lėktuvų.

4 – Šiuo klausimu redakcijoje ispanų kalba nurodyta „*aeronaves utilizadas por las compañías de navegación aérea*“, prancūzų kalba – „*utilisés par des compagnies de navigation aérienne*“, anglų kalba – „*used by airlines*“, vokiečių kalba – „*die von Luftfahrtgesellschaften verwendet werden*“, italų kalba „*usati da compagnie di navigazione aerea*“ ir olandų kalba – „*die worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen*“.

5 – Tai buvo pakeista 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos redakcijoje suomių kalba, kurios 148 straipsnio redakcijoje visomis kalbomis tvirtintas orlaivio „naudojimo“ kriterijus.

6 – Pavyzdžiui, žr. 1977 m. spalio 27 d. Sprendimo *Bouchereau* (30/77, Rink. p. 1999) 14 punktą.

7 – Byla C-185/89, Rink. p. I-2561, toliau – *Velker*.

8 – Sujungtos bylos C-181/04–C-183/04, Rink. p. I-8167.

9 – Žr. 2006 m. liepos 13 d. Sprendimo *United Utilities* (C-89/05, Rink. p. I-6813) 21 ir 22 punktus; 2006 m. birželio 8 d. Sprendimo *L.u.P* (C-106/05, Rink. p. I-5123) 24 punktą; 2004 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Temco Europe* (C-284/03, Rink. p. I-11237) 17 punktą; 2004 m. birželio 14 d. Sprendimo *Horizon College* (C-434/05, Rink. p. I-4793) 16 punktą; 2007 m. spalio 18 d. Sprendimo *Navikon* (C-97/06, Rink. p. I-8755) 22 punktą ir 2010 m. sausio 28 d. Sprendimo *Eulitz* (C-473/08, Rink. p. I-907) 27 punktą.

10 – Minėto Sprendimo *Navicon* 29 punktas ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Feltgen ir Bacino Charter Company* (C-116/10, Rink. p. I-14187) 16 punktas.

11 – Šiuo klausimu žr. 1990 m. gegužės 2 d. generalinio advokato C. O. Lenz išvadą minėtoje byloje *Velker*.

12 – Minėto Sprendimo *Navicon* 21 punktas.

13 – Šiuo klausimu Y. Martínez Muñoz „El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE“, *Revista española de Derecho Financiero* Nr. 145, 2010 m. sausis–kovas, p. 182. Taip pat žr. M. Guichard „L'Esprit des Lois“ communautaires en matière de TVA: du principe de neutralité“, *Revue de Droit Fiscal* Nr. 36, 2001, p. 1205 ir F. Vanistendael „Neutrality and the limits of VAT“, *Selected issues in European tax law*, 1999, p. 13.

14 – Minėto Sprendimo *L.u.P.* 48 punktas.

15 – Visų pirma žr. 1984 m. balandžio 12 d. Sprendimo *Unifrex prieš Komisiją ir Tarybą* (281/82, Rink. p. 1969) 30 punktą.

16 – 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Gregg* (C-216/97, Rink. p. I-4947) 20 punktas; 2001 m. spalio 11 d. Sprendimo *Adam* (C-267/99, Rink. p. I-7467) 36 punktas; 2002 m. rugsėjo 10 d.

Sprendimo *Kügler* (C-141/00, Rink. p. I-6833) 40 punktas; 2003 m. spalio 23 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją* (C-109/02, Rink. p. I-12691) 20 punktas; 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* (C-498/03, Rink. p. I-4427) 41 punktas; 2006 m. sausio 12 d. Sprendimas *Turn-und Sportunion Waldburg* (C-246/04, Rink. p. I-589); 2006 m. gegužės 4 d. Sprendimo *Abbey National* (C-169/04, Rink. p. I-4027) 56 punktas; min?to Sprendimo *L.u.P.* 32 punktas ir 2008 m. rugs?jo 16 d. Sprendimo *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, Rink. p. I-7203) 42 punktas.

17 – 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer* (C-309/06, Rink. p. I-2283) 49 punktas.

18 – Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal nusistov?jusi? teismo praktik? „nustatant, ar prek?s arba paslaugos yra panašios, preki? tiek?jo arba paslaug? teik?jo tapatyb? ir teisin? forma, kurios pagrindu jis vykdo savo veiklą, iš esm?s n?ra svarbios“. Žr. 2005 m. vasario 17 d. Sprendimo *Linneweber ir Akritidis* (sujungtos bylos C-453/02 ir C-462/02, Rink. p. I-1131) 24 ir 25 punktus ir min?to Sprendimo *Turn-und Sportunion Waldburg* 34 punkt?.

19 – Kuriame pa?iame nurodoma ? 4 dalies a ir b punktus.

20 – Min?to Sprendimo *Velker* 22 punktas.

21 – Min?to Sprendimo *Velker* 24 punktas ir min?to Sprendimo *Elmeka* 23 punktas.

22 – A Oy rašytin?se pastabose nurodo AOC (*Air Operation Certificate*), pažym?dama, kad jo gavimas ir išlaikymas yra labai brangus (A Oy teigimu, tai kasmet kainuoja 138 000–195 000 EUR). D?l to mažai tik?tina, kad šiuo sertifikatu, kuris n?ra reikalingas, jei l?ktuvas skirtas priva?iam naudojimui, naudojamosi suk?iaujant.

23 – Vadovaujantis tuo, k? A Oy patvirtina rašytin?se pastabose, Belgijos valdžios institucijos numat? toki? atsargumo priemon? savo vidin?se administracin?se taisykl?se ir, Nyderland? valdžios institucij? manymu, pirk?jo pasirašyta deklaracija d?l l?ktuvo paskirties yra pakankamas ?rodymas.

24 – Sprendimo *Velker* 19 punktas ir Sprendimo *Elmeka* 15 punktas.

25 – 2004 m. rugs?jo 16 d. Teisingumo Teismo sprendimas (382/02, Rink. p. I-8379).