

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)
της 16ης Σεπτεμβρίου 2004*

Στην υπόθεση C-382/02,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ,

την οποία υπέβαλε το Vestre Landsret (Δανία), με απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2002, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 23ης Οκτωβρίου 2002, στο πλαίσιο της δίκης

Cimber Air A/S

κατά

Skatteministeriet,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. W. A. Timmermans, πρόεδρο τμήματος, C. Gulmann, J.-P. Puissochet (εισηγητή), J. N. Cunha Rodrigues και N. Colneric, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η δανική.

γενικός εισαγγελέας: D. Ruiz-Jarabo Colomer
γραμματέας: H. von Holstein, βοηθός γραμματέας,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 4ης Μαρτίου 2004,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Cimber Air A/S, εκπροσωπούμενη από τον R. Mikelsons, advokat,

- η Δανική Κυβέρνηση και το Skatteministeriet, εκπροσωπούμενοι από τον J. Molde, επικουρούμενο από τον P. Biering, advokat,

- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Lumma,

- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους E. Traversa και N. B. Rasmussen,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 25ης Μαρτίου 2004,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η υπό κρίση αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 15, σημεία 6, 7 και 9, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Cimber Air A/S και του Skatteministeriet (δανικού Υπουργείου Φορολογίας) αφορώσας αίτημα επιστροφής φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που εισπράχθηκε για παραδόσεις σε αεροσκάφη, για τις οποίες η δανική νομοθεσία περι ΦΠΑ δεν προβλέπει δικαίωμα επιστροφής.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική ρύθμιση

- 3 Το άρθρο 15 της έκτης οδηγίας, το οποίο ρυθμίζει τις απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή, των εξομοιουμένων προς αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών, ορίζει:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν, ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

1. τις παραδόσεις αγαθών, αποστελλομένων ή μεταφερομένων από τον πωλητή ή για λογαριασμό του εκτός του εδάφους [της Κοινότητας].
2. τις παραδόσεις αγαθών, αποστελλομένων ή μεταφερομένων από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας αγοραστή ή για λογαριασμό του, εκτός του εδάφους [της Κοινότητας], εξαιρέσει των αγαθών που μεταφέρονται από τον ίδιο τον αγοραστή και προορίζονται για εξοπλισμό ή εφοδιασμό σκαφών αναψυχής και τουριστικών αεροσκαφών ή οποιουδήποτε άλλου μεταφορικού μέσου ιδιωτικής χρήσεως.

[...]

6. τις παραδόσεις, μετατροπές, επιδιορθώσεις, εργασίες συντηρήσεως, ναυλώσεις και μισθώσεις αεροσκαφών, χρησιμοποιουμένων υπό αεροπορικών εταιρειών που εκτελούν κυρίως διεθνείς μεταφορές επί κομίστρω, καθώς επίσης και τις παραδόσεις, μισθώσεις, επιδιορθώσεις και εργασίες συντηρήσεως αντικειμένων, τα οποία είναι ενσωματωμένα στα αεροσκάφη αυτά ή χρησιμεύουν για την εκμετάλλευσή τους.
7. τις παραδόσεις αγαθών, προοριζομένων για εφοδιασμό των αναφερομένων στην περίπτωση 6 αεροσκαφών.

[...]

9. τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των προβλεπομένων στην περίπτωση 6, οι οποίες πραγματοποιούνται για τις άμεσες ανάγκες των αναφερομένων στην περίπτωση αυτή αεροσκαφών και του φορτίου τους;

[...].».

Η εθνική κανονιστική ρύθμιση

- 4 Οι κανόνες περί απαλλαγής από τον ΦΠΑ περιλαμβάνονται στον *Ion om pernaerdiavgift* (νόμο περί ΦΠΑ), της 16ης Αυγούστου 2000 (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ). Οι διατάξεις του νόμου αυτού ρυθμίζουν την είσπραξη ΦΠΑ επί των παραδόσεων σε αεροπορικές εταιρίες.
- 5 Το άρθρο 34, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, το οποίο αφορά την απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τις παραδόσεις σε ορισμένα αεροσκάφη, προβλέπει:

«Απαλλάσσονται από τον φόρο οι ακόλουθες παραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών:

[...]

7. [...] ο αναγκαίος εξοπλισμός που παραδίδεται προς χρήση εντός αεροσκαφών και πλοίων που εκτελούν διεθνή δρομολόγια, εξαιρουμένων των τουριστικών αεροσκαφών [...], καθώς και η παροχή υπηρεσιών σε τέτοια αεροσκάφη [...].
8. η πώληση και εκμίσθωση αεροσκαφών [...], εξαιρουμένων των τουριστικών αεροσκαφών και των σκαφών αναψυχής·
9. οι επισκευές, η συντήρηση και οι μετατροπές των διαλαμβανόμενων στο σημείο 8 αεροσκαφών [...], καθώς και οι παραδόσεις, εκμισθώσεις, επισκευές και η συντήρηση του μόνιμου εξοπλισμού τους·

[...]

16. οι παραδόσεις εφοδίων και άλλων προμηθειών σε επιχειρήσεις εφοδιασμού, καθώς και σε πλοία ή αεροσκάφη προς κατανάλωση εντός αυτών ή προς πώληση στους επιβάτες, τηρουμένων των διατάξεων της τελωνειακής νομοθεσίας.»

6 Δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 34, παράγραφος 1, σημεία 7 και 16, του νόμου περί ΦΠΑ:

— οι φόροι απογείωσης και προσγείωσης,

— τα καύσιμα,

- η προμήθεια εδεσμάτων,

- η διεκπεραίωση των αποσκευών,

συνιστούν τις «παραδόσεις» και τις «παροχές υπηρεσιών» του άρθρου 15, σημεία 7 και 9, της οδηγίας και απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ μόνον εφόσον αφορούν διεθνείς πτήσεις.

- 7 Δυνάμει του άρθρου 45, παράγραφος 3, του νόμου περί ΦΠΑ, υφίσταται δυνατότητα επιστροφής του καταβληθέντος ΦΠΑ για τις αγορές που αφορούν τις διεθνείς πτήσεις, περιλαμβανομένων των πτήσεων transit, η οποία δεν υφίσταται για τις αγορές που αφορούν τις πτήσεις εσωτερικού.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 8 Η Cimber Air A/S είναι αεροπορική εταιρία, της οποίας η κύρια δραστηριότητα συνίσταται στην εκτέλεση περιφερειακών αεροπορικών δρομολογίων στην Ευρώπη σε συνεργασία με τους δύο συνεταιίρους της, τη SAS και τη Lufthansa. Η Cimber Air A/S εκτελεί πτήσεις εσωτερικού στη Δανία, καθώς και διεθνείς πτήσεις μεταξύ Δανίας και εξωτερικού. Επιπλέον, εκτελεί δρομολόγια των οποίων τα σημεία αναχωρήσεως και προορισμού βρίσκονται στο εξωτερικό.
- 9 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, το Skatteministeriet υποστηρίζει ότι δεν είναι δυνατή η απαλλαγή από τον ΦΠΑ ορισμένων παραδόσεων σε αεροσκάφη της Cimber Air A/S που εκτελούν πτήσεις εσωτερικού, ήτοι μεταξύ αερολιμένων που βρίσκονται επί δανικού εδάφους, δεδομένου ότι η απαλλαγή χορηγείται μόνο για

αεροσκάφη που πραγματοποιούν διεθνείς πτήσεις. Η Cimber Air A/S ισχυρίζεται ότι της απαλλαγής πρέπει να τυγχάνουν όλες οι παραδόσεις σε αεροσκάφη που εκτελούν πτήσεις εσωτερικού, καθόσον η εταιρία εκτελεί κυρίως διεθνείς πτήσεις.

- 10 Ως εκ τούτου, η Cimber Air A/S άσκησε αγωγή ενώπιον του Vestre Landsret, ζητώντας να υποχρεωθεί το Skatteministeriet να αναγνωρίσει ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σ' αυτή μετά τις 30 Απριλίου 2001 απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, δεδομένου ότι η δραστηριότητά της συνίσταται κυρίως στην εκτέλεση διεθνών μεταφορών.
- 11 Περαιτέρω, η Cimber Air A/S ζητούσε να υποχρεωθεί το Skatteministeriet να της επιστρέψει τον, κατά την άποψή της, αχρεωστήτως καταβληθέντα ΦΠΑ. Το ποσό αυτό αφορά τον ΦΠΑ που η Cimber Air A/S κατέβαλε στους προμηθευτές της για διάφορες παραδόσεις που πραγματοποιήθηκαν για πτήσεις αποκλειστικώς εσωτερικού ή σε σχέση με τις πτήσεις αυτές.
- 12 Οι διάδικοι διαφωνούν ως προς το αν οι συνδυασμένες διατάξεις, αφενός, του άρθρου 15, σημεία 7 και 9, της έκτης οδηγίας και, αφετέρου, της παραγράφου 6 του ίδιου άρθρου απαγορεύουν την είσπραξη ΦΠΑ για παραδόσεις σε αεροσκάφη της Cimber Air A/S όταν αυτά εκτελούν πτήσεις εσωτερικού, ενώ η δραστηριότητα της εταιρίας συνίσταται κυρίως στην εκτέλεση διεθνών πτήσεων.
- 13 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Vestre Landsret αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν οι διατάξεις του άρθρου 15, σημεία 7 και 9, καθώς και του σημείου 6, της έκτης οδηγίας (οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου) την έννοια ότι ένα κράτος

μέλος δικαιούται να μην απαλλάσσει από τον ΦΠΑ τις παραδόσεις σε αεροσκάφος που εκτελεί εσωτερικές πτήσεις, ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι η αεροπορική εταιρία που εκμεταλλεύεται το αεροσκάφος αυτό εκτελεί κυρίως διεθνείς μεταφορές, ή υποχρεούται το κράτος μέλος να απαλλάσσει τις παραδόσεις αυτές από τον ΦΠΑ;

- 2) Στην τελευταία αυτή περίπτωση, βάσει ποιων κριτηρίων, όπως π.χ. ο κύκλος εργασιών, οι θέσεις ανά χιλιόμετρο, οι επιβάτες ανά χιλιόμετρο ή ο αριθμός επιβατών ή πτήσεων, θα κριθεί αν μια αεροπορική εταιρία εκτελεί κυρίως διεθνείς μεταφορές, κατά την έννοια του άρθρου 15, σημείο 6, της έκτης οδηγίας;»

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 14 Με το πρώτο του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν τα σημεία 6, 7 και 9 της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις αυτές παραδόσεις και παροχές υπηρεσιών σε αεροσκάφη που εκτελούν πτήσεις εσωτερικού, αλλά χρησιμοποιούνται από αεροπορικές εταιρίες που εκτελούν κυρίως διεθνείς μεταφορές επί κομίστρω.

Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

- 15 Η Δανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι, στο μέτρο που το άρθρο 15 της έκτης οδηγίας αφορά την απαλλαγή των εξαγωγών από το έδαφος της Κοινότητας, τα

σημεία 7 και 9 του άρθρου αυτού αφορούν κατ' ανάγκην τις παραδόσεις και παροχές υπηρεσιών σε διεθνείς πτήσεις, προϋπόθεση η οποία πρέπει να εξετάζεται σε σχέση με κάθε δρομολόγιο των αεροσκαφών. Από τη συνολική ερμηνεία του άρθρου 15 προκύπτει ότι το σημείο 6 του ίδιου άρθρου, δυνάμει του οποίου η εκτίμηση των προβλεπόμενων στο άρθρο αυτό παραδόσεων και παροχών υπηρεσιών εξαρτάται από την κύρια δραστηριότητα της αεροπορικής εταιρίας, αποτελεί εξαίρεση και μόνο στο πλαίσιο του εν λόγω άρθρου.

16 Προς στήριξη της ερμηνείας αυτής, η Δανική Κυβέρνηση υπενθυμίζει ότι οι διατάξεις που αφορούν τις απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας αποτελούν αντικείμενο του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας. Το άρθρο αυτό δεν απαλλάσσει από τον ΦΠΑ τις παραδόσεις για τις εσωτερικές πτήσεις, γεγονός που ενισχύει την άποψη ότι οι διατάξεις του άρθρου 15, σημεία 7 και 9, της οδηγίας αυτής δεν αφορούν τις παραδόσεις ή παροχές υπηρεσιών σε αεροσκάφη που χρησιμοποιούνται σε εσωτερικά δρομολόγια, έστω και αν η εταιρία στην οποία ανήκουν εκτελεί κυρίως διεθνείς πτήσεις.

17 Την άποψη αυτή συμμαρτίζεται η Επιτροπή, η οποία τονίζει περαιτέρω ότι οι διατάξεις της έκτης οδηγίας περί των φορολογικών απαλλαγών πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς, προκειμένου να τηρείται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Η αρχή αυτή επιτάσσει φορολογική ισότητα για όλες τις μεταφορές εντός του εθνικού εδάφους.

18 Η Επιτροπή αναγνωρίζει μεν ότι το άρθρο 15, σημείο 6, της έκτης οδηγίας παρεκκλίνει ρητώς από την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, πλην όμως τονίζει ότι από τις προπαρασκευαστικές εργασίες ουδόλως προκύπτει ότι τα σημεία 7 και 9 του άρθρου αυτού επιτρέπουν μια τέτοια παρέκκλιση, με αποτέλεσμα η προβλεπόμενη στα σημεία αυτά φορολογική απαλλαγή να μπορεί να χορηγηθεί μόνο στις παραδόσεις και λοιπές παροχές υπηρεσιών που αφορούν αεροσκάφη χρησιμοποιούμενα αποκλειστικώς για διεθνείς μεταφορές.

- 19 Η Cimber Air A/S, υποστηριζόμενη κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση από τη Γερμανική Κυβέρνηση, δίδει διαφορετική ερμηνεία στις διατάξεις του άρθρου 15, σημεία 7 και 9, της έκτης οδηγίας. Η εταιρία ισχυρίζεται ότι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις αυτές υπηρεσίες αφορά τα αεροσκάφη που εκτελούν εσωτερικές πτήσεις, όταν η δραστηριότητα της αεροπορικής εταιρίας στην οποία ανήκουν συνίσταται κυρίως στην εκτέλεση, επί κομίστρω, διεθνών μεταφορών.
- 20 Η Cimber Air A/S και η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι, στην περίπτωση αεροσκαφών που εκτελούν τόσο πτήσεις εσωτερικού όσο και διεθνείς πτήσεις, η παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας δικαιολογείται από τη δυσχέρεια καθορισμού του τμήματος των υπηρεσιών που πρέπει να απαλλαγεί από τον ΦΠΑ και του τμήματος που πρέπει να υπαχθεί σ' αυτόν.
- 21 Κατά την άποψή τους, το καθοριστικό κριτήριο, βάσει του οποίου το γράμμα της διατάξεως υπερισχύει της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, προκειμένου να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ οι παραδόσεις αγαθών και οι λοιπές παροχές υπηρεσιών του άρθρου 15, σημεία 7 και 9, της έκτης οδηγίας, είναι να ανήκει το αεροσκάφος για το οποίο χορηγείται η απαλλαγή σε αεροπορική εταιρία που εκτελεί κυρίως διεθνείς μεταφορές. Το κριτήριο αυτό καθιστά δυνατή την απλή και συνεκτική εφαρμογή των κανόνων του άρθρου 15, σημεία 6, 7 και 9, της έκτης οδηγίας.
- 22 Όσον αφορά τη διαφορά της κύριας δίκης, η Cimber Air A/S αντλεί από την ερμηνεία αυτή το συμπέρασμα ότι οι διατάξεις της δανικής νομοθεσίας και η εφαρμογή τους, βάσει των οποίων το ευεργέτημα της απαλλαγής χορηγείται μόνο στα αεροσκάφη που εκτελούν διεθνείς πτήσεις, είναι αντίθετες προς το κοινοτικό δίκαιο.

Απάντηση του Δικαστηρίου

- 23 Οι απαλλαγές αποτελούν αυτόνομες έννοιες του κοινοτικού δικαίου, οι οποίες εντάσσονται στο γενικό πλαίσιο του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας που θεσπίστηκε με την έκτη οδηγία (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 26ης Μαρτίου 1987, 235/85, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, Συλλογή 1987, σ. 1471, σκέψη 18· της 5ης Ιουνίου 1997, C-2/95, SDC, Συλλογή 1997, σ. I-3017, σκέψη 21, και της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, C-141/00, Kügler, Συλλογή 2002, σ. I-6833, σκέψη 25).
- 24 Το σύστημα αυτό βασίζεται ιδίως σε δύο αρχές. Αφενός, ο ΦΠΑ εισπράττεται επί κάθε παροχής υπηρεσιών και επί κάθε παραδόσεως αγαθών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο. Αφετέρου, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει τη διαφορετική μεταχείριση, όσον αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ, των επιχειρηματιών που διενεργούν τις ίδιες πράξεις.
- 25 Για τους λόγους αυτούς, μολοντί δεν αμφισβητείται ότι η έκτη οδηγία μπορεί να προβλέπει απαλλαγές που παραβιάζουν τις διαλαμβανόμενες στην ανωτέρω σκέψη αρχές, εντούτοις το Δικαστήριο κρίνει παγίως ότι οι απαλλαγές αυτές πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς (βλ., υπό την έννοια αυτή, προαναφερθείσα απόφαση SDC, σκέψη 20· απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, C-216/97, Gregg, Συλλογή 1999, σ. I-4947, σκέψη 12, και προαναφερθείσα απόφαση Kügler, σκέψη 28).
- 26 Εν προκειμένω, σύμφωνα με το άρθρο 15, σημεία 7 και 9, της έκτης οδηγίας, απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ οι παραδόσεις αγαθών προοριζόμενων για εφοδιασμό των αεροσκαφών που αναφέρονται στο σημείο 6 του ίδιου άρθρου και οι παροχές υπηρεσιών, εκτός των προβλεπόμενων στο σημείο 6, οι οποίες πραγματοποιούνται για τις άμεσες ανάγκες των εν λόγω αεροσκαφών και του φορτίου τους.

- 27 Αντιθέτως, το άρθρο 15, σημείο 6, της έκτης οδηγίας κάνει λόγο περί «αεροσκαφών, χρησιμοποιούμενων υπό αεροπορικών εταιρειών που εκτελούν κυρίως διεθνείς μεταφορές επί κομίστρω».
- 28 Επομένως, αντιθέτως προς τους ισχυρισμούς της Επιτροπής και της Δανικής Κυβερνήσεως, η απαλλαγή του άρθρου 15 της έκτης οδηγίας αφορά ρητώς, δυνάμει των σημείων 7 και 9, καθώς και του σημείου 6 του ίδιου άρθρου, τις πτήσεις εσωτερικού των αεροσκαφών που χρησιμοποιούνται από εταιρίες με κυρίως διεθνή δραστηριότητα.
- 29 Το γεγονός, το οποίο επικαλείται η Επιτροπή, ότι οι απαλλαγές στο εσωτερικό των κρατών μελών προβλέπονται στο άρθρο 13 της έκτης οδηγίας και ότι οι προϋποθέσεις απαλλαγής του άρθρου 15 της ίδιας οδηγίας είναι πλήρως εναρμονισμένες δεν μπορεί να προσδώσει στο άρθρο 15 έννοια διαφορετική από αυτήν που προκύπτει σαφώς από την ανάγνωσή του.
- 30 Συνεπώς, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι διατάξεις του άρθρου 15, σημεία 6, 7 και 9, της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις αυτές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών σε αεροσκάφη που εκτελούν πτήσεις εσωτερικού, αλλά τα οποία χρησιμοποιούνται από αεροπορικές εταιρίες που εκτελούν κυρίως διεθνείς μεταφορές επί κομίστρω, απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 31 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν ποια είναι τα κριτήρια για τον καθορισμό του αν μια αεροπορική εταιρία εκτελεί κυρίως διεθνείς μεταφορές.

Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

- 32 Η Επιτροπή και η Δανική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι, λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως που θα έπρεπε να δοθεί στο πρώτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.
- 33 Κατά την Cimber Air A/S, ο όρος «κυρίως» που χρησιμοποιείται στο άρθρο 15, σημείο 6, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύεται σε σχέση με το σύνολο της μεταφορικής δραστηριότητας μιας αεροπορικής εταιρίας, βάσει, αφενός, μιας εκτιμήσεως σε βάθος χρόνου και, αφετέρου, της αναλύσεως της παραγωγής και των πωλήσεων της εταιρίας.
- 34 Η Cimber Air A/S ισχυρίζεται ότι για τον προσδιορισμό του διεθνούς τμήματος της μεταφορικής δραστηριότητας πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ένα μεγάλο χρονικό διάστημα, έτσι ώστε, αν μια αεροπορική εταιρία εκτελεί κυρίως διεθνείς μεταφορές για διάστημα πολλών ετών και ελαττώνει τη δραστηριότητά της αυτή κατά τη διάρκεια ενός έτους, το γεγονός αυτό να μη συνεπάγεται διαφορετική φορολογική μεταχείριση από απόψεως ΦΠΑ για τα αεροσκάφη της εταιρίας κατά το εν λόγω έτος.
- 35 Όσον αφορά τα κριτήρια προσδιορισμού του εύρους της διεθνούς μεταφορικής δραστηριότητας μιας αεροπορικής εταιρίας, η Cimber Air A/S προτείνει ως μονάδα μετρήσεως της παραγωγής τις θέσεις ανά χιλιόμετρο, βάσει της οποίας είναι εν συνεχεία δυνατό να προσδιορισθεί το τμήμα του κύκλου εργασιών που προέρχεται από τις διεθνείς πτήσεις.
- 36 Η εταιρία υποστηρίζει ότι ενδεικτικά στοιχεία όπως ο αριθμός των επιβατών που καταβάλλουν κόμιστρο και ο αριθμός των πτήσεων δεν αποδίδουν με την ίδια ακρίβεια το εύρος της δραστηριότητας μιας μεταφορικής εταιρίας.

Απάντηση του Δικαστηρίου

- 37 Για τους λόγους που αναλύθηκαν με τα σημεία 23 έως 25 της παρούσας αποφάσεως, η έννοια της «αεροπορικής εταιρίας που εκτελεί κυρίως διεθνείς μεταφορές» είναι έννοια του κοινοτικού δικαίου και πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικώς, δεδομένου ότι αποτελεί τη βάση για απαλλαγές από τον ΦΠΑ.
- 38 Η ερμηνεία αυτή πρέπει να λάβει υπόψη τις διαφορές που υφίστανται μεταξύ διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων της επίμαχης διατάξεως. Πράγματι, στην απόδοση του άρθρου 15, σημείο 6, της έκτης οδηγίας στη γαλλική, ιταλική, ισπανική και πορτογαλική γλώσσα χρησιμοποιείται η λέξη «essentiellement» ή ανάλογη αυτής, ενώ στη δανική, γερμανική, αγγλική και ολλανδική απόδοση χρησιμοποιούνται, αντιστοίχως, οι λέξεις «hovedsageligt», «hauptsächlich», «chiefly» και «hoofdzakelijk». Σύμφωνα με τη δεύτερη αυτή ομάδα γλωσσικών αποδόσεων, η επίμαχη διάταξη αφορά τις αεροπορικές εταιρίες των οποίων η διεθνής δραστηριότητα υπερέχει απλώς σε σχέση με τις λοιπές δραστηριότητές τους, ενώ, σύμφωνα με την πρώτη ομάδα, οι διεθνείς δραστηριότητες θα πρέπει να αποτελούν τη σχεδόν αποκλειστική δραστηριότητα των εταιριών αυτών.
- 39 Από την ανάλυση αυτή μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι ως εταιρίες που εκτελούν κυρίως διεθνείς μεταφορές πρέπει να θεωρούνται, εν πάση περιπτώσει, εκείνες των οποίων οι δραστηριότητες πλην των διεθνών είναι αισθητά υποδεέστερες από τις διεθνείς δραστηριότητές τους.
- 40 Επομένως, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι εναπόκειται στα εθνικά δικαστήρια να εκτιμήσουν το εύρος των διεθνών και των λοιπών δραστηριοτήτων των εταιριών αυτών. Για την εκτίμηση αυτή μπορούν να λαμβάνονται υπόψη όλα τα στοιχεία που παρέχουν ενδείξεις ως προς το εύρος του οικείου είδους μεταφορών, ιδίως δε ο κύκλος εργασιών.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 41 Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπιπτόντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφασίζει:

- 1) Οι διατάξεις του άρθρου 15, σημεία 6, 7 και 9, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοίμορφη φορολογική βάση, έχουν την έννοια ότι οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις αυτές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών σε αεροσκάφη που εκτελούν πτήσεις εσωτερικού, αλλά τα οποία χρησιμοποιούνται από αεροπορικές εταιρίες που εκτελούν κυρίως διεθνείς μεταφορές επί κομίστρω, απαλλάσσονται από τον φόρο προστιθέμενης αξίας.
- 2) Στα εθνικά δικαστήρια εναπόκειται να εκτιμήσουν το εύρος των διεθνών και των λοιπών δραστηριοτήτων των εταιριών αυτών. Για την εκτίμηση αυτή μπορούν να λαμβάνονται υπόψη όλα τα στοιχεία που παρέχουν ενδείξεις ως προς το εύρος του οικείου είδους μεταφορών, ιδίως δε ο κύκλος εργασιών.

(υπογραφές)