

GENERALINIO ADVOKATO
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER IŠVADA,
pateikta 2004 m. kovo 25 d.¹

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 abejonę išsklaidyti, jis Teisingumo Teismo prašo priimti prejudicinį sprendimą dėl Šeštosios Tarybos direktyvos³ 15 straipsnio 6, 7 ir 9 punktų išaiškinimo. Todėl suformulavo du klausimus, susijusius su šiose nuostatose numatytų išimčių apimtimi bei atitinkamais kriterijais, skirtais nustatyti, ar pagrindinė bendrovės veikla yra skrydžių tarptautiniais maršrutais paslaugų teikimas.

1 – Originalo kalba: ispanų.

2 – *Vestre Landsret* yra teismas, kuris pirmąja instancija nagrinėja civilines ir baudžiamąsias bylas bei ginčus dėl tam tikrų administracinių aktų, įskaitant susijusių su mokesčinėmis įplaukomis.

3 – 1977 m. gegužės 17 d. šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1).

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 valstybėse⁴.

4. Bendrovei priklauso 10 orlaivių laivynas⁵, kurį ji naudoja taip, kad tas pats orlaivis gali būti panaudotas visoms skrydžių rūšims.

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.

5. Taigi *Cimber Air* veikla oro transporto sektoriuje gali būti padalyta į „nacionalinę“ ir „tarptautinę“. Kiekvienos šių dalių apimties įvertinimas 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 kriterijus⁶.

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 keleivių vidaus skrydžiams, ir siekė pripažinti, kad nuo pastarosios datos abi veiklos rūšys yra atleistos nuo PVM, nes kompanija skrydžius vykdo daugiausiai tarptautiniais maršrutais. Atsakovas šiuos reikalavimus ginčijo.

7. Ginčo *Vestre Landsret* procese objektas buvo Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6, 7 ir 9 dalyse numatytų atleidimų 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 pateikė šiuos klausimus:

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

6 — Neatsižvelgiant į naudojamą parametą, 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 faktinės 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).

2) Jei atsakymas teigiamas, kurie kriterijai, pavyzdžiui, apyvarta, ribinė keleivių apyvarta, faktinė keleivių apyvarta, ke-

leivių ar skrydžių skaičius yra svarbūs nustatant, ar oro linijų bendrovė gabena daugiausia tarptautiniais maršrutais 15 straipsnio 6 punkto prasme?“

mokesčio išimtis⁷. Pastarojoje kategorijoje ji atskiria keliones jūra ir oru, su kuriomis šiame procese aiškinimui pateiktos pastraipos yra konkrečiai susijusios. Nagrinėjamos nuostatos suformuluotos taip:

II — Procesas Teisingumo Teisme

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

„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:

10. 2004 m. kovo 4 d. teismo posėdyje rašytinėje proceso dalyje dalyvavę asmenys ir Vokietijos vyriausybė pateikė pastabas žodžiu.

<...>

III — Aiškintinos Bendrijos teisės normos

11. Šeštosios direktyvos X antraštinė dalis reglamentuoja išimtis. Nustačiusi išimtis, susijusias su atleidimu nuo mokesčio šalies teritorijos ribose (13 straipsnis) ir importo atveju (14 straipsnis), ji 15 straipsnyje išvardija eksporto iš Bendrijos ir panašių sandorių bei tarptautinio transporto atleidimo nuo

6. Oro linijų, kurios už atlygį gabena daugiausia tarptautiniais maršrutais, naudojamų orlaivių tiekimą, modifikavimą, remontą, priežiūrą ir nuomą bei juose įrengtos ir naudojamos įrangos tiekimą, nuomojimą, remontą bei priežiūrą.

⁷ — X antraštinė dalis baigiama 16 straipsniu, pavadintu „Specialūs atleidimo nuo mokesčio atvejai, susiję su tarptautiniu prekių gabenimu“.

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

Landsret klausimus, tačiau jis leidžia plačiau suvokti pagrindiniame ieškinyje nagrinėjamas problemas.

<...>

13. *Lov om merværdiafgift* (toliau – *Momsloven*) reglamentuoja PVM. Šiuo metu galiojanti redakcija yra kodifikuotas 2000 m. rugpjūčio 16 d. įstatymas Nr. 804, nuo 1994 m. liepos 1 d. pakeitęs ankstesnį įstatymą.

9. 6 dalyje nenurodytas paslaugas, reikalingas toje dalyje nurodytų orlaivių ar jų krovinių reikmėms.

14. Pagal 34 straipsnio 1 dalį nuo mokesčio atleidžiami: 1) tarptautiniais maršrutais gabenantiems orlaiviams reikalingų prekių tiekimas ir paslaugų teikimas (7 punktas); 2) visų rūšių orlaivių bei juose įrengtos įrangos pirkimas ir nuoma, išskyrus pramoginius lainerius, taip pat šių orlaivių remontas, priežiūra ir modifikavimas (8 ir 9 punktai); 3) kuro ir maisto atsargų tiekimas orlaiviams, skirtas vartoti juose arba parduoti keleiviams, laikantis muitų reikalavimų (16 punktas). Todėl atleidimo nuo mokesčio taikymas priklauso nuo kelionės pobūdžio, išskyrus 8 ir 9 punktuose apimtas veiklas, kurios nuo mokesčio atleistos visada, išskyrus pramoginius lainerius.

<...>“

IV — Atskaita ir gražinimas pagal Danijos įstatymą dėl PVM orlaiviams suteiktoms paslaugoms

12. Danijos įstatymo normų, ypač susijusių su komerciniams skrydžiams naudojamiems orlaiviams patiektų prekių ir suteiktų paslaugų apmokestinimu, žinojimas nėra būtinas tam, kad būtų galima atsakyti į *Vestre*

15. Kita vertus, *Momsloven* keleivių vežimą vidaus ir tarptautiniais skrydžiais atleidžia nuo PVM (13 straipsnio 1 dalies 15 punktas), todėl pagal 37 straipsnio 1 dalį oro linijų bendrovės, šiai komercinei veiklai pirkdamos prekes ir paslaugas, neturi teisės atskaityti PVM. Vis dėlto tarptautiniuose skrydžiuose,

jei sandoris nėra atleistas 34 straipsnio pagrindu, atskaita yra galima, nes 45 straipsnio 3 dalis leidžia susigrąžinti dalį mokesčio, Danijoje sumokėto dėl sandorių, susijusių su keleivių gabenimu į kitas šalis.

sutarta dėl užsienio sandorių atleidimo sistemos⁸. Kitaip tariant, kaip Teisingumo Teismas nurodė savo sprendime *Lange*⁹, 15 straipsnyje numatytų išimčių tikslas yra užtikrinti, kad vartotojams iš trečiųjų valstybių netaikomas PVM mokestis (20 punktas).

16. Trumpai tariant, *Cimber Air* negali susigrąžinti mokesčio, kurį ji moka pirkdama prekes bei paslaugas skrydžiams Danijos viduje.

V – Prejudicinių klausimų vertinimas

A – Keli labiau negu tik terminologinio pobūdžio patikslinimai

17. Tarptautinis prekių judėjimas yra grindžiamas apmokestinimu paskirties ar galutinio suvartojimo vietoje. Dėl šios priežasties, jei norima išvengti netiesioginių mokesčių „eksporto“ iš kilmės šalies – o tai būtų susiję su dvigubu apmokestinimu – turi būti

18. Šeštoji direktyva buvo pakeista direktyva 91/680/EEB¹⁰, kurios pagrindinis tikslas, po fiskalinės kontrolės prie vidaus sienų panaikinimo, yra palengvinti perėjimą prie galutinės prekybos Bendrijos viduje apmokestinimo sistemos pagal bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą, apmokestinant prekybą kilmės valstybėje narėje. Vis dėlto, kadangi reikiamos sąlygos negalėjo būti sudarytos iki 1992 m. gruodžio 31 d. (dienos prieš šį panaikinimą), direktyva įtvirtino nuostatą dėl pereinamojo laikotarpio, kurio metu tebegaliojo apmokestinimo paskirties šalyje taisyklė¹¹. Iki tol, kol klausimas bus galutinai išspręstas, mokestis išlieka laikinai taikytinas apmokestinamiesiems asmenims ar neapmokestinamiesiems juridiniams asmenims įsigyjant prekes Bendrijos viduje; apmokestinamasis įvykis laikomas įvykusių valstybėje narėje, kurioje prekės yra tuo metu, kai

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 – Šią poziciją neseniai išdėstė 2004 m. sausio 13 d. išvadoje byloje *Lipjes*, C-68/03, 2004 m. gegužės 27 d. Sprendimas, Rink. p. I-9879, 5881.

baigiasi išsiuntimas ar pervežimas jas įsigyjantiems asmeniui (Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 1 punkto a papunktis ir 28b straipsnio A dalies 1 punktas). Priešingai, jei pirkėjas yra privatus asmuo, šiems sandoriams PVM netaikomas.

19. 15 straipsnyje įtvirtinta taisyklė buvo pakeista siekiant nustatyti, kad nuo mokesčio yra atleistas eksportas „už Bendrijos ribų“. Buvo logiška šį aspektą patikslinti, nes, kaip nurodžiau, privataus asmens įsigijimai Bendrijos viduje nėra apmokestinami, ir todėl neturi būti laikomi atleistais nuo mokesčio¹², taip pat todėl, kad įsigijimai, atlikti apmokestinamojo asmens ar neapmokestinamojo juridinio asmens, visuomet yra apmokestinami. Taip pat, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, pastaruoju atveju atitinkamas veikimas kilmės valstybėje narėje nėra apmokestinamas (28c straipsnio A dalies a punktas).

20. Vis dėlto prieš tai nurodytas 1991 m. pakeitimas poveikio keleiviniam transportui nedaro, ir tiek, kiek jis susijęs su prekinio transportu, pastarąjį laiko šalutiniu dalyku

12 — Atleidimas suponuoja ankstesnį mokesčio taikymą, o kadangi anksčiau mokeskis nebuvo taikomas, apie atleidimą kalbėti nėra būtinybės.

bei priemone, būtina realizuoti 28a straipsnyje nurodytus teisinius sandorius¹³. Taigi manoma, kad keleivių vežimo paslaugos yra teikiamos vietoje, kur vyksta transportavimas (Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 punkto b papunktis), todėl valstybė narė PVM gali taikyti jos teritorijos ribose įvykusiai kelionei, net jei kelionės dalis buvo už šių ribų, su sąlyga, kad tuo nesikėsinama į kitų valstybių mokesčių jurisdikciją¹⁴. Todėl savo sprendime *Reisebüro Binder*¹⁵ Teisingumo Teismas pareiškė, kad tarptautinių transporto paslaugų teikimo atveju visas už jas gautas atlyginimas turi būti paskirstytas *pro rata* pagrindu, atsižvelgiant į skirtingose Bendrijos šalyse įveiktus atstumus.

21. Remiantis prieš tai išdėstytais aplinkybėmis, galima padaryti dvi išvadas: 1) 15 straipsnio 6 dalyje vartojama „tarptautinių maršrutų“ sąvoka reiškia maršrutus, einančius per daugiau negu vienos valstybės narės teritoriją; ir 2) nauja versija šios sąvokos nepakeičia¹⁶.

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 Tivreno Express*, 283/84, Rink. p. 231, 21 punktas ir 1990 m. kovo 13 d. Sprendimo *Komisija prieš Pranciją*, 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 — Manydamas, kad yra būtinybė, 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).

22. Vis dėlto, kai šios sąvokos naudojimas yra susijęs su Šeštąja direktyva po 1991 m. pakeitimo įsigaliojimo, yra pavojus, kad dėl pamėgdžiojimo proceso jos reikšmė bus išplėsta kelionėms už Sąjungos ribų. Todėl mano pateikti patikslinimai yra būtini, siekiant išvengti nesusipratimų, kad tolesnė šios išvados eilutėse ši ar kitos panašios sąvokos turėtų būti suprantamos kaip nukreipiančios į keliavimą už valstybės narės teritorijos ribų, nors paskirties vieta gali būti ne valstybėje narėje; atrodo, šie terminai sukėlė Danijos teismo abejones.

teismų praktika¹⁸, turi būti aiškinamos siaurai, nes jos reiškia Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkte numatyto bendro pareigos mokėti mokesį principo išimtis.

B — Aiškinimo kriterijai

23. Išvadoje, kurią aš 2001 m. liepos 12 d. pateikiau byloje *CSC Financial Services*¹⁷, nurodžiau gaires, skirtas aiškinti nuostatas dėl PVM netaikymo tam tikriems sandoriams.

25. Aš taip pat pabrėžiau neutralumo principą, reglamentuojantį bendrą PVM sistemą, kurį atleidimo nuo mokesčio schema pažeidžia todėl, kad ji kenkia taisyklei, jog mokesčio rinkliava turi būti taikoma visuotinai, siekiant puoselėti konkurenciją vieningoje rinkoje.

24. Buvo nurodyta, pirma, kad visos PVM mokėjimo išimties, kaip numato Bendrijos

26. Abu požiūriai yra ypač svarbūs šiam procesui, nes, kaip teigia Komisija ir Danijos vyriausybė, pateiktuose klausimuose nurodytos nuostatos gerokai nukrypsta nuo fiskalinės rinkliavos neutralumo, būtino dėl praktinių priežasčių, susijusių su mokesčio surinkimo sunkumais. Šios išvados 11 išnašoje paminėtoje išvadoje nurodžiau skirtumą tarp objektyvaus ir subjektyvaus atleidimo, Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 7 ir 9 dalys, kaip

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 principą, kad išimties turi būti aiškinamos siaurai, pakartojo trijuose 2003 m. lapkričio 20 d. priimtuose sprendimuose, dar nepaskelbtuose Rinkinyje (*Assunrandar-Societetet*, C-8/01, Rink. p. I-13711 *Margarete Ulterpertinger*, C-212/01, Rink. p. I-13859 ir *Peter d'Ambrumenil*, C-307/01, Rink. p. I-13989, atitinkamai 36, 34 ir 52 punktai).

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.

- 3) kitas paslaugas, reikalingas tiesioginėms orlaivių ar jų krovinių reikmėms (9 punktas).

C — *Su orlaiviais susijusiems sandoriams taikomos išimtys*

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

- 1) orlaivių tiekimą, modifikavimą ir nuomą bei juose įrengtos ir naudojamos įrangos remontą, priežiūrą ir nuomojimą (6 punktas);
- 2) prekes, skirtas orlaivių aprūpinimui kuro ir maisto atsargomis (7 punktas);

28. Siejamasis faktorius nustatant, ar atleidimas nuo mokesčio turi būti taikomas pirmosios rūšies atžvilgiu, yra transportą teikianti bendrovė, tad jeigu ji už atlygį gabena „daugiausia“ tarptautiniais maršrutais, atleidimas nuo mokesčio taikomas, ir yra nesvarbu, ar orlaiviai naudojami vidaus skrydžiams, ar skrydžiams už šalies ribų. 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 įvykiams, susijusiems su tarptautiniais skrydžiams naudojamais orlaiviais, o *Cimber Air* ir Vokietijos vyriausybė mano, kad jų 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 požiū-

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

ris atrodo labiau priimtinas. Pažodinis 7 ir 9 punktų kartu su 6 punktu aiškinimas nulemia išvadą, kad juose minimi „oro linijų, kurios už atlygį gabena daugiausia tarptautiniais maršrutais, naudojami orlaiviai“, ir maršrutas, kuriuo jie skrenda, yra nesvarbūs. Mokesčio taikymo paprastumas ir ekonominė realybė, Bendrijos teisėje laikomi pateisinamais kriterijais²⁰, byloja šio požiūrio naudai, nes teikėjams sunku atskirti maisto tiekimą ir paslaugų teikimą, skirtą vidaus skrydžiams, nuo skirtojo tarptautiniams skrydžiams²¹. Trumpai tariant, sisteminis požiūris į 15 straipsnį paremtų jų nuomonę, nes „panašūs“ sandoriai, kuriuos jo nuostatos mini, galėtų apimti sandorius, susijusius su daugiausia tarptautinius skrydžius vykdančių oro linijų bendrovių vidaus skrydžiams naudojamais orlaiviais.

31. Vis dėlto prieš tai nurodytas nuostatas panagrinėjus išsamiau ir atidžiau pažvelgus į bendrą PVM sistemą, ieškovo pagrindinėje 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 pasiūlė *Cimber Air* ir Vokietijos vyriausybė. Ši nuostata numato eksporto iš Bendrijos, pavyzdžiui, sandorių ir tarptautinio transporto, atleidimą nuo mokesčio. Pirmoji kategorija apima pirmąsias tris pastraipas, numatančias bendrą tarptautinės prekybos atleidimą, keleivių vežamų prekių, apibrėžiamų kaip asmeninis bagažas, atleidimą bei tam tikrą kilnojamo turto, kuris bus išgabentas iš Bendrijos teritorijos, aptarnavimo atleidimą.

33. Atleidimų grupė, taikoma sandoriams, panašiams į prekių išsiuntimą į kitas šalis, apima sandorius, kuriuos tarptautinės organizacijos ir pagalbą teikiantieji asmenys pagal diplomatinčius ir konsulinius susitarimus sudaro įsigydamos prekes 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).

20 — Kai kuriais atvejais taikydamas Šeštosios direktyvos taisyklės Teisingumo Teismas pasinaudoja nusistovėjusiomis ir paprastomis gairėmis (vienas pavyzdžių 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 *DIDS*, C-260/95, Rink. p. I-1005, 23 punktas). Paties Šeštosios direktyvos 15 straipsnio įvadinėje pastraipoje nurodomas siekis užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčio taikymą.

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

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 oru²³.

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 įmanoma atskirti dalių, susijusių su vieno ar kito maršruto pobūdžiu. Tai taikoma orlaivių ir jų įrangos 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 atlygį gabenanti „daugiausia“ tarptautiniais maršrutais, tai yra savo oro laivyną naudojanti daugiausia gabenimui į užsienį.

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 panašių sandorių atleidimą (žr. prieš tai nurodyto sprendimo *Lange* 20 punktą), tačiau šis faktas šių trijų kategorijų sujungti neleidžia.

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 tiesioginėms orlaivio ir jo krovinio reikmėms (pavyzdžiui, valymas, pakilimo ir nusileidimo mokesčiai, infrastruktūra keleiviams ar prekėms priimti, lėktuvui pastatyti bei laikyti ar багаžui aptarnauti)²⁴, teikimas yra sandoriai, kurie gali būti priskirti konkrečiam skrydžiui. Kitas aprūpinimas, pavyzdžiui, kuras, sukelia didesnių komplikacijų, bet dėl savo pobūdžio jis gali būti skeliamas ir *pro rata* padalijamas tarp skirtingų skrydžių²⁵. Tiesa, kad tai ne visuomet paprasta, tačiau galinčios kilti problemos nėra tokios svarbios, kad pateisintų bendro PVM taikymo principo išimtį²⁶. Siurinamojo aiškinimo taisyklė, kurią

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

25 — Pagal Danijos sistemą mokesčiai už kurą visuomet yra įtrauktas į sąskaitų-faktūrą, tačiau bendrovė parengia mėnesinę suvartojimo ataskaitą, ji padalydama tarp vidaus ir tarptautinių skrydžių. Todėl ji gali susigrąžinti tarptautinius skrydžius atitinkančių 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 į teikiamas Bendrijos teritorijoje ir ne Bendrijos teritorijoje, nepateisina šeštosios direktyvos netaikymo (12 punktas). Šią poziciją kruozų 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 *Cinber 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 įtvirtinta sistema ieškovo atžvilgiu pakankamai gerai veiktų daugiau kaip 30 metų.

jau minėjau, šioje vietoje kaip tik gali būti panaudota tam, kad *Cimber Air* ir Vokietijos vyriausybės nuomonės būtų atmetos. Negalima pamiršti, kad, kaip Teisingumo Teismas pabrėžė sprendime *Velker International Oil Company*, siaurinamasis aiškinimas ypač būtinas nuostatomis, įtvirtinančioms taisyklės, kad PVM yra mokėtinas sandoriams, sudarytiems šalies viduje (20 punktas), išimtis.

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 – visos tos pačios rūšies prekių ir paslaugų teikimas turi būti be išimčių arba apmokestinamas, arba nuo mokesčio atleistas²⁷.

37. Priešingu atveju kiltų pavojus bendros PVM sistemos ramsčiams.

39. *Cimber Air* siūlomame aiškinyje neatšizvelgiama į šią esminę taisyklę, nors, kaip buvo paaiškinta prieš tai, jos nesilaikyti nėra svarių priežasčių.

38. Kaip pabrėžiau nurodytoje išvadoje byloje *Lipjes*, PVM, kaip asmenų ekonominio pajėgumo išraiška, yra mokestis vartotojų sandoriams. Norimas tikslas pasiekiamas mokestį taikant verslininkų ar prekybininkų sandoriams, kurie mokestį perkelia galutiniam vartotojui, taip jį „neutralizuodami“. Dėl šios priežasties bet kokia fiskalinė priemonė, kuri, kaip ir bet kokie objektyvūs

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 privalumą prieš tokias, kurios vykdo skrydžius valstybės viduje, ar kurių veikloje vidaus komponentas yra vyraujantis. Nėra jokios priežasties nuo mo-

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.

kesčio atleisti valstybės viduje sudarytus sandorius²⁸, kurie gali būti identifikuoti, ir todėl priskirti tam tikram maršrutui. Priešingu atveju būtų nesilaikoma bendro mokesčio taikymo, būtų griaunamas jo neutralumas ir sudaromos rimtos kliūtys realiai konkurencijai vieningoje rinkoje sukurti.

tarptautiniams maršrutams naudojamus orlaivius³⁰. Tai taip pat yra ir *Value Added Tax Act 1994* (30 skirsnio 6 dalies b punktas), atleidžiančio maisto tiekimą skrydžiams, kurių paskirties vieta yra už Jungtinės Karalystės ribų, atveju.

41. Mano siūlomas atsakymas yra pagrįstas Bendrijos teisinės tvarkos struktūros reikalavimais ir neatsižvelgia į valstybių narių teisės aktus, turint omeny, kad jie siūlo įvairias alternatyvas²⁹. Taigi tokia sistema kaip Danijos, numaćiusi bendrą tiekimo, modifikavimo, remonto, priežiūros, nuomos ir nuomojimo atleidimą, prekių, maisto tiekimo ir paslaugų teikimo atžvilgiu nukreipia į

42. Vis dėlto kitos teisinės sistemos užėmė kitokią poziciją. 1979 m. vasario 12 d. Liuksemburgo įstatymas *Taxe sur la valeur ajoutée* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas)³¹ nedetalizuodamas atleidžia sandoarius, susijusius su už atlygį daugiausia tarptautiniais maršrutais gabenančių bendrovių naudojamų orlaivių aprūpinimu maistu ir gėrimais. Belgijos 1969 m. liepos 3 d. įstatymas, sukūręs *Code de la taxe sur la valeur ajoutée*³², atleides orlaivio ir susijusių paslaugų teikimą, kai jie yra naudojami tokio pobūdžio bendrovės (42 straipsnio 2 dalies 1–3 punktai), šią taisyklę taiko ir jų naudo-

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

29 — Daugeliu atveju 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 požūriais, bet pagal Bendrijos teisinės tvarkos reikalavimus. PVM srityje kaip pavyzdį galū 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 *Tenoco Europa*, C-284/03.

30 — Momsloven 34 straipsnio 1 dalies 7 punktas atleidžia tik prekių teikimą ir paslaugų teikimą siekiant aprūpinti įranga, kuru ir maistu tarptautiniams maršrutams naudojamus orlaivius.

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

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

jamam orlaiviui aprūpinti (42 straipsnio 2 dalies 4 punktą).

skraidančiais orlaiviais³⁶, ir būtent taip buvo aiškinama teisinėje doktrinoje³⁷.

43. Trečioji valstybių narių grupė vadovaujasi ta pačia sistema kaip iš Šeštoji direktyva, tad iš esmės jų nuostatų aiškinimas kelia tų pačių abejonių, 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

44. Trumpai tariant, *Vestre Landsret* abejo-nėms išsklaidyti valstybių narių teisės aktuose bendrų gairių 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 įtvirtintos mokesčių lengvatos yra susijusios su sandoriais, priskiriamais skrydžiams už nacionalinių sienų ribų, kuriuos atlieka orlaiviai, naudojami oro linijų bendrovių, neatsižvelgiant į tai, ar jų pagrindinę veiklą sudaro tarptautinio transporto paslaugų teikimas už atlygį.

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

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 šių orlaivių: 1) naudojamų išimtinai bendrovių, už atlygį teikiančių daugiausia prekių ar keleivių pervežimo tarptautiniais maršrutais paslaugas“. Be to, 6 ir 7 punktuose jis šią taisyklę taiko maisto atsargų tiekimui ir kitoms orlaivio aprūpinimo paslaugoms, kurias apima 4 dalyje numatytos išimties. Ankstesnis šį mokesčių 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 kelionėms į abi puses, 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 Balcarų salų teritorijose ir į 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). Šią 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 nurodytų orlaivių tarptautinių ar vidaus skrydžių metu“. Vis dėlto aiškindama 1985 m. įstatymą (patvirtintą spalio 30 d. Karališkuoju dekretu 2028/1985 – 1985 m. spalio 31 d. BOE) įgyvendinančių taisyklių 16 straipsnio 6 dalį ji tvirtino, kad „produktų tarptautiniais ar panašiais maršrutais skraidančių orlaivių aprūpinimui tiekimas yra atleistas nuo mokesčio“ (1986 m. gruodžio 23 d. Sprendimas, BOE, paskelbtas 1987 m. sausio 26 d.).

VI — Išvada

46. Mano nuomone, dėl visų prieš tai išdėstytų priežasčių į *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 bendrovių, kurių pagrindinę veiklą sudaro gabenimas už atlygį daugiausia tarptautiniais maršrutais.“