



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 19ης Ιουλίου 2012*

«Έκτη οδηγία — Απαλλαγές — Άρθρο 15, σημείο 6 — Απαλλαγή των παραδόσεων αεροσκαφών που χρησιμοποιούνται από αεροπορικές εταιρίες οι οποίες εκτελούν κυρίως διεθνείς μεταφορές επί κομίστρω — Παράδοση αεροσκαφών σε επιχείρηση που τα θέτει στη διάθεση της εν λόγω εταιρίας — Έννοια του όρου “διεθνείς μεταφορές επί κομίστρω” — Ναυλωμένες πτήσεις»

Στην υπόθεση C-33/11,

με αντικείμενο αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, την οποία υπέβαλε το Korkein hallinto-oikeus (Φινλανδία) με απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2011, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 21 Ιανουαρίου 2011, στο πλαίσιο της δίκης

A Oy

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-C. Bonichot, πρόεδρο τμήματος, A. Prechal (εισηγήτρια), L. Bay Larsen, C. Toader και E. Jarašiūnas, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Cruz Villalón,

γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ’ ακροατηρίου συζητήσεως της 8ης Φεβρουαρίου 2012,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η A Oy, εκπροσωπούμενη από τον P. Salomaa,
- η Φινλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την M. Pere,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον I. Koskinen και την L. Lozano Palacios,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 26ης Απριλίου 2012,

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η φινλανδική.

Απόφαση

- 1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 15, σημείο 6, 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/111/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992 (ΕΕ L 384, σ. 47, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο προσφυγής που άσκησε η Α Ου (στο εξής: Α) κατά των συμπληρωματικών πράξεων εκκαθαρίσεως φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) για την κτήση αεροσκαφών, τις οποίες είχε εκδώσει σε βάρος της η Kaakkois-Suomen veronvirsto (φορολογική αρχή της νοτιοανατολικής Φινλανδίας).

Το νομικό πλαίσιο

Η νομοθεσία της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι στον ΦΠΑ υπόκεινται «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν».
- 4 Το άρθρο 15 της οδηγίας αυτής, με τίτλο «Απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή, εκτός της Κοινότητας, των εξομοιούμενων προς αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών», προβλέπει τα εξής:

«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:

[...]

4. τις παραδόσεις αγαθών, τα οποία προορίζονται για εφοδιασμό:

α) πλοίων που χρησιμοποιούνται στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης και εκτελούν μεταφορά επιβατών επί κομίστρω ή με τα οποία ασκείται εμπορική, βιομηχανική ή αλιευτική δραστηριότητα·

[...]

5. τις παραδόσεις, μετατροπές, επιδιορθώσεις, εργασίες συντηρήσεως, ναυλώσεις και μισθώσεις πλοίων θαλάσσης, αναφερομένων στην περίπτωση 4, υπό α' και β', καθώς και τις παραδόσεις, μισθώσεις, επισκευές και εργασίες συντηρήσεως αντικειμένων —περιλαμβανομένου και του αλιευτικού εξοπλισμού— τα οποία είναι ενσωματωμένα στα πλοία αυτά ή χρησιμεύουν για την εκμετάλλευσή τους·
6. τις παραδόσεις, μετατροπές, επιδιορθώσεις, εργασίες συντηρήσεως, ναυλώσεις και μισθώσεις αεροσκαφών, χρησιμοποιούμενων υπό αεροπορικών εταιριών 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·
8. τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των προβλεπομένων στην περίπτωση 5, οι οποίες πραγματοποιούνται για τις άμεσες ανάγκες των αναφερομένων στην περίπτωση αυτή πλοίων θαλάσσης και του φορτίου τους·
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·

[...]».

- 5 Το άρθρο 28α της έκτης οδηγίας, το οποίο περιλαμβάνεται στον τίτλο XVIα της οδηγίας αυτής που φέρει τον τίτλο «Μεταβατικό καθεστώς φορολόγησης των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών», ορίζει τα εξής:

«1. Υπόκεινται επίσης στον ΦΠΑ:

- α) οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται εντός της χώρας από έναν υποκείμενο στο φόρο ενεργούνται υπό την ιδιότητά του αυτή [...]

Κατά παρέκκλιση από το πρώτο εδάφιο, δεν υπόκεινται στον φόρο προστιθεμένης αξίας οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο ή από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται από την παράγραφο 1α.

[...]

[...]

1α. Στην παρέκκλιση της παραγράφου 1, στοιχείο α', δεύτερη φράση, εμπίπτει:

- α) η ενδοκοινοτική κτήση αγαθών, η παράδοση των οποίων εντός της χώρας δεν υπόκειται στον φόρο κατά το άρθρο 15, σημεία 4 έως 10.

[...]

3. Θεωρείται ως “ενδοκοινοτική κτήση αγαθού”, η κτήση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ως κύριος ενσώματο κινητό αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται στον αποκτώντα ή από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο ανεχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.

[...]»

Η φινλανδική νομοθεσία

- 6 Η έκτη οδηγία μεταφέρθηκε στην έννομη τάξη της Φινλανδίας με τον νόμο 1501/1993 περί φόρου προστιθέμενης αξίας [Arvonlisäverolaki], της 30ής Δεκεμβρίου 1993 (στο εξής: AVL).
- 7 Κατά το άρθρο 1, πρώτο εδάφιο, σημείο 3, του AVL, ΦΠΑ οφείλεται για κάθε ενδοκοινοτική κτήση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 26α του νόμου αυτού, που πραγματοποιείται στη Φινλανδία. Η εν λόγω δεύτερη διάταξη ορίζει ως ενδοκοινοτική κτήση την κτήση εξ επαχθούς αιτίας της

κυριότητας ενσώματου κινητού αγαθού, σε περίπτωση μεταφοράς του από τον πωλητή, τον αποκτώντα ή οποιονδήποτε άλλο τρίτο από ένα κράτος μέλος σε άλλο. Κατά το άρθρο 2b του AVL, υποκείμενος στον ΦΠΑ που επιβάλλεται στην ενδοκοινοτική κτήση, κατά την έννοια του άρθρου 1, σημείο 3, είναι ο αποκτών.

- 8 Στο έκτο κεφάλαιο του AVL, το οποίο αφορά τις απαλλαγές στο διεθνές εμπόριο, το άρθρο 70, πρώτο εδάφιο, σημείο 6, του νόμου αυτού προβλέπει ότι ο φόρος δεν οφείλεται στην περίπτωση «πωλήσεως αεροσκαφών, ανταλλακτικών και/ή ειδών εξοπλισμού για αεροσκάφη τα οποία προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από έμπορο που δραστηριοποιείται κυρίως στον τομέα των διεθνών αεροπορικών μεταφορών επί κομίστρω».
- 9 Κατά το άρθρο 72f, σημείο 1, του AVL, η ενδοκοινοτική κτήση αγαθού απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, εάν κατά την εισαγωγή του αγαθού αυτού δεν θα επιβαλλόταν ΦΠΑ. Το άρθρο 94, πρώτο εδάφιο, σημείο 9, του AVL απαλλάσσει από τον ΦΠΑ την εισαγωγή αεροσκαφών, ανταλλακτικών και ειδών εξοπλισμού, κατά την έννοια του άρθρου 70, πρώτο εδάφιο, σημείο 6, του AVL.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 10 Τον Ιούλιο του 2002 και τον Οκτώβριο του 2003, η Α αγόρασε από τον ίδιο Γάλλο κατασκευαστή δύο καινούργια αεριωθούμενα αεροσκάφη. Ο πωλητής δήλωσε την εμπορική αυτή συναλλαγή ως ενδοκοινοτική πώληση. Η Α δεν δήλωσε τις επίμαχες αγορές ως ενδοκοινοτικές κτήσεις που πραγματοποιήθηκαν στη Φινλανδία.
- 11 Τα ανωτέρω δύο αεροσκάφη καταχωρίστηκαν στο φινλανδικό μητρώο αεροσκαφών στις 22 Ιουλίου 2002 και στις 23 Ιουλίου 2004 αντίστοιχα, ενώ τα Air Operation Certificate (AOC) που τα αφορούσαν εκδόθηκαν στις 19 Νοεμβρίου 2002 και στις 24 Οκτωβρίου 2004 αντίστοιχα. Η Α αναγραφόταν ως ιδιοκτήτρια των εν λόγω δύο αεροσκαφών, η δε Β Ου (στο εξής: Β) οριζόταν ως χρήστης τους. Στις 17 Δεκεμβρίου 2003 και την 1η Απριλίου 2005 αντίστοιχα, τα εν λόγω αεροσκάφη μεταπωλήθηκαν από την Α σε επιχείρηση εδρεύουσα στην Κύπρο.
- 12 Κύριος του συνόλου των μετοχών της Α είναι ο Χ, φυσικό πρόσωπο. Η Α κατέχει το 25 % των μετοχών της C Ου (στο εξής: C). Η Β είναι θυγατρική της C κατά ποσοστό 78 %.
- 13 Η Β διοργανώνει διεθνείς ναυλωμένες πτήσεις και μεριμνά για τη συντήρηση και τη διαχείριση των αεροσκαφών. Βάσει της συμβάσεως που συνήψε με την Α, η Β τιμολόγησε στην Α, μεταξύ άλλων, τις δαπάνες συντηρήσεως των αεροσκαφών και τις πτήσεις. Η σύμβαση αυτή προέβλεπε, εξάλλου, το δικαίωμα της Β να μισθώνει αεροσκάφη για τις δικές της επιχειρηματικές ανάγκες με μίσθωμα το αναγραφόμενο στο παράρτημα της συμβάσεως.
- 14 Κατά τις εταιρικές χρήσεις από 1ης Ιανουαρίου έως 31 Δεκεμβρίου 2002 και από 1ης Ιανουαρίου 2003 έως 30 Ιουνίου 2004, ο ανερχόμενος σε 925 606,32 ευρώ και 2 170 503,84 ευρώ αντίστοιχα κύκλος εργασιών της Α προέκυψε εξ ολοκλήρου από τις λογιστικές εγγραφές που πραγματοποιούνταν βάσει παραστατικών πωλήσεων, τα οποία εκδίδονταν στο όνομα του Χ, ιδιοκτήτη της Α, με μόνη εξαίρεση τα τιμολόγια που αφορούσαν τη μεταπώληση των αεροσκαφών στην κυπριακή εταιρία. Κατά τον φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε, διαπιστώθηκε ότι στα λογιστικά βιβλία της Α δεν εμφανίζονταν έσοδα από τη μίσθωση αεροσκαφών.
- 15 Από την πλευρά τους, οι εγγραφές δαπανών της Α σε σχέση με τα αεροσκάφη αφορούσαν, κατά κύριο λόγο, τα ποσά που είχε τιμολογήσει η Β στην Α για τη συντήρηση των αεροσκαφών και τις πτήσεις. Κατά τον ανωτέρω φορολογικό έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα εν λόγω τιμολόγια εκδίδονταν στο όνομα του Χ σχεδόν χωρίς μεταβολές.

- 16 Η Α καταχωρίστηκε ως υποκείμενη στον ΦΠΑ από 1ης Ιουλίου 2002. Με δήλωση περί λήξεως της οικονομικής της δραστηριότητας, της 14ης Ιουνίου 2003, η Α δήλωσε ότι δεν ασκεί πλέον καμία υποκείμενη στον ΦΠΑ δραστηριότητα. Η φορολογική αρχή της νοτιοανατολικής Φινλανδίας διέγραψε την εν λόγω εταιρία από το μητρώο υποκειμένων στον ΦΠΑ με αναδρομική ισχύ από 1ης Ιουλίου 2002.
- 17 Στις 4 Νοεμβρίου 2005, η εν λόγω φορολογική αρχή εξέδωσε συμπληρωματικές πράξεις εκκαθαρίσεως ΦΠΑ σε βάρος της Α για την ενδοκοινοτική κτήση των δύο αεροσκαφών. Ταυτόχρονα έκρινε ότι η Α δεν είχε δικαίωμα μειώσεως του οφειλομένου ποσού ούτε δικαίωμα επιστροφής του.
- 18 Η προσφυγή που άσκησε η Α κατά των εν λόγω συμπληρωματικών πράξεων εκκαθαρίσεως φόρου απορρίφθηκε με απόφαση του Helsingin hallinto-oikeus (διοικητικού δικαστηρίου του Ελσίνκι) της 26ης Μαΐου 2008. Κατά το εν λόγω δικαστήριο, οι δύο αγορές αεροσκαφών συνιστούσαν υποκείμενη στον ΦΠΑ ενδοκοινοτική κτήση αγαθών, την οποία η Α δεν είχε δηλώσει στη φορολογική αρχή. Η εταιρία αυτή δεν ασκούσε δραστηριότητα στον τομέα των διεθνών αεροπορικών μεταφορών επί κομίστρω, κατά την έννοια του άρθρου 70, πρώτο εδάφιο, σημείο 6, του AVL, αλλά ενεργούσε στην πράξη ως ιδιοκτήτρια της C, διεθνούς εμπορικής εταιρίας πετρελαιοειδών. Επιπροσθέτως, τα επίμαχα αεροσκάφη δεν χρησιμοποιούνταν από τη Β στο πλαίσιο διεθνών αεροπορικών μεταφορών επί κομίστρω κατά την έννοια του ανωτέρω άρθρου 70, πρώτο εδάφιο, σημείο 6. Η όλη μεθόδευση εξυπηρετούσε μόνον την κάλυψη προσωπικών αναγκών μεταφοράς του Χ, κυρίου μετόχου των εν λόγω εταιριών.
- 19 Η Α άσκησε αναίρεση κατά της εν λόγω αποφάσεως ενώπιον του Korkein hallinto-oikeus. Υποστήριξε δε ότι η κτήση των αεροσκαφών έπρεπε να τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ, καθόσον τα εν λόγω αεροσκάφη είχαν κτηθεί και καταχωριστεί από την Α με σκοπό να παραχωρηθούν στη Β, η οποία είναι αεροπορική εταιρία που δραστηριοποιείται κυρίως στον τομέα των διεθνών αεροπορικών μεταφορών επί κομίστρω. Συγκεκριμένα, η Α είχε αναθέσει στη Β έναντι αμοιβής, σύμφωνα με τη συνήθη πρακτική στον εν λόγω τομέα, να μεριμνά ώστε τα αεροσκάφη να είναι πάντα κατάλληλα για πτήση και να προωθεί την εμπορική χρήση τους βάσει συγκεκριμένων συμβάσεων, η δε Β πρότεινε, κατ' ουσίαν, την παραχώρηση των αεροσκαφών σε τρίτους έναντι αμοιβής ανά ώρα πτήσεως.
- 20 Από πλευράς του ο έτερος διάδικος στην υπόθεση της κύριας δίκης, καίτοι δέχεται ότι η Β πρέπει να θεωρηθεί αεροπορική εταιρία η οποία δραστηριοποιείται στον τομέα των διεθνών αεροπορικών μεταφορών επί κομίστρω, ακόμα και αν το μόνο μεταφερόμενο εξ επαχθούς αιτίας πρόσωπο είναι ο Χ, είναι εντούτοις της γνώμης ότι, καθόσον η Α δεν εκτελεί η ίδια διεθνείς πτήσεις, αλλά παρέδωσε τα αεροσκάφη από τη Γαλλία στη Φινλανδία και τα παραχώρησε δωρεάν στη Β για να τα χρησιμοποιεί η ίδια, οι επίμαχες κτήσεις δεν μπορούν να τύχουν απαλλαγής από τον ΦΠΑ.
- 21 Στο πλαίσιο αυτό, το Korkein hallinto-oikeus αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Έχει το άρθρο 15, σημείο 6, της [έκτης οδηγίας] την έννοια ότι στις “αεροπορικές εταιρίες που εκτελούν, κυρίως, διεθνείς μεταφορές επί κομίστρω” περιλαμβάνονται και αεροπορικές εταιρίες οι οποίες εκτελούν κυρίως διεθνείς ναυλωμένες πτήσεις επί κομίστρω προς κάλυψη των αναγκών επιχειρήσεων και ιδιωτών;
- 2) Έχει το άρθρο 15, σημείο 6, της [έκτης οδηγίας] την έννοια ότι η προβλεπόμενη από αυτό απαλλαγή ισχύει μόνο για αεροσκάφη που παραδίδονται άμεσα σε αεροπορικές εταιρίες, οι οποίες εκτελούν κυρίως διεθνείς μεταφορές επί κομίστρω, ή ότι η σχετική απαλλαγή ισχύει και για παραδόσεις αεροσκαφών σε επιχειρήσεις που δεν εκτελούν οι ίδιες κυρίως διεθνείς αεροπορικές μεταφορές επί κομίστρω, αλλά παραχωρούν τη χρήση αεροσκάφους σε άλλη επιχείρηση, η οποία δραστηριοποιείται στον τομέα αυτό;

- 3) Δεδομένου ότι η αεροπορική εταιρία μπορούσε να διαθέτει τα αεροσκάφη και για άλλες πτήσεις, έχει σημασία για την απάντηση στο δεύτερο ερώτημα το γεγονός ότι η ιδιοκτήτρια εταιρία των αεροσκαφών μετακυλίζει τη χρέωση για τη χρήση τους σε ιδιώτη, ο οποίος είναι μέτοχός της και χρησιμοποιεί τα αποκτηθέντα αεροσκάφη κατά κύριο λόγο προς κάλυψη δικών του επαγγελματικών και/ή ιδιωτικών αναγκών;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 22 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσία, να διευκρινιστεί αν στις «διεθνείς μεταφορές επί κομίστρω», κατά την έννοια του άρθρου 15, σημείο 6, της έκτης οδηγίας, περιλαμβάνονται μόνον οι τακτικές αεροπορικές μεταφορές ή και οι ναυλωμένες πτήσεις προς κάλυψη των αναγκών επιχειρήσεων ή ιδιωτών.
- 23 Οι αμφιβολίες του αιτούντος δικαστηρίου σχετικά με την ερμηνεία της διατάξεως αυτής οφείλονται προφανώς σε ορισμένες διαφορές που υφίστανται μεταξύ των γλωσσικών αποδόσεων της. Με τις παρατηρήσεις της, η Α υπογραμμίζει, συναφώς, ότι σε ορισμένες από τις εν λόγω γλωσσικές αποδόσεις, όπως για παράδειγμα στην αγγλική ή στη σουηδική γλώσσα, γίνεται συγκεκριμένα λόγος για «διεθνή δρομολόγια» ή «διεθνείς αερογραμμές» αντί για «διεθνείς μεταφορές», έκφραση στην οποία θα μπορούσε να αποδοθεί ευρύτερη έννοια και η οποία χρησιμοποιείται στην πλειονότητα των άλλων γλωσσικών αποδόσεων της διατάξεως αυτής, μεταξύ των οποίων συγκαταλέγεται και η απόδοσή της στη φινλανδική γλώσσα.
- 24 Συναφώς, κατά πάγια νομολογία, για την ερμηνεία διατάξεως του δικαίου της Ένωσης πρέπει να λαμβάνονται κατ' αρχήν υπόψη οι τυχόν διαφορές που υφίστανται μεταξύ των διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων της (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2004, C-382/02, *Cimber Air*, Συλλογή 2004, σ. I-8379, σκέψη 38).
- 25 Εν προκειμένω πρέπει, εντούτοις, να διαπιστωθεί ότι οι διαφορές στη διατύπωση που επισημαίνονται στη σκέψη 23 της παρούσας αποφάσεως δεν μπορούν να οδηγήσουν στο συμπέρασμα ότι ο νομοθέτης της Ένωσης είχε την πρόθεση να αποκλείσει τις ναυλωμένες διεθνείς πτήσεις από το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 15, σημείο 6, της έκτης οδηγίας.
- 26 Καταρχάς, από αμιγώς γραμματικής απόψεως, πρέπει να επισημανθεί ότι οι χρησιμοποιούμενες σε ορισμένες γλωσσικές αποδόσεις εκφράσεις «διεθνή δρομολόγια» ή «διεθνείς αερογραμμές» δεν ορίζονται σε καμία διάταξη της έκτης οδηγίας, ούτε συνοδεύονται, όπως επισήμαναν η Ευρωπαϊκή Επιτροπή και η Φινλανδική Κυβέρνηση, από οποιαδήποτε διευκρίνιση με σκοπό να επισημανθεί ότι οι οικείες πτήσεις πρέπει να έχουν τον χαρακτήρα «τακτικών πτήσεων». Υπό τις συνθήκες αυτές, η εν λόγω διατύπωση, όπως και ο όρος «διεθνείς μεταφορές» που χρησιμοποιείται στις άλλες γλωσσικές αποδόσεις, έχει, κατ' ουσίαν, την έννοια των πτήσεων που εκτελούνται με αεροσκάφος μεταξύ δύο γεωγραφικών σημείων τα οποία προσδίδουν στην οικεία μεταφορά τον χαρακτήρα διεθνούς και όχι εγχώριας μεταφοράς. Όπως έχει υπογραμμίσει το Δικαστήριο, το άρθρο 15, σημείο 6, της έκτης οδηγίας αφορά, κατ' ουσίαν, εταιρίες που ασκούν κυρίως διεθνείς δραστηριότητες (απόφαση *Cimber Air*, προπαρατεθείσα, σκέψεις 27 και 28).
- 27 Εξάλλου, κατά πάγια νομολογία, για την ερμηνεία διατάξεως του δικαίου της Ένωσης, όπως η επίμαχη εν προκειμένω, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όχι μόνον το γράμμα της, αλλά και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 26ης Ιουνίου 1990, C-185/89, *Velker International Oil Company*, Συλλογή 1990, σ. I-2561, σκέψη 17, καθώς και της 22ας Δεκεμβρίου 2010, C-116/10, *Feltgen και Bacino Charter Company*, Συλλογή 2010, σ. I-14187, σκέψη 12 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 28 Όμως, ούτε το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το άρθρο 15, σημείο 6, της έκτης οδηγίας ούτε ο σκοπός της διατάξεως αυτής μπορούν να οδηγήσουν στο συμπέρασμα ότι τα αεροσκάφη που χρησιμοποιούνται από εταιρίες οι οποίες εκτελούν κυρίως διεθνείς ναυλωμένες πτήσεις δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπει η εν λόγω διάταξη.
- 29 Όσον αφορά τον σκοπό που επιδιώκει η διάταξη αυτή, τούτος συνίσταται στην απαλλαγή από τον φόρο της παραδόσεως αεροσκαφών τα οποία προορίζονται για χρήση κυρίως σε διεθνείς μεταφορές, δηλαδή στο πλαίσιο πτήσεων που εκτελούνται στον εναέριο χώρο πολλών κρατών και, ενδεχομένως, σε διεθνή εναέριο χώρο.
- 30 Η εν λόγω διάταξη, λαμβανομένου υπόψη του ανωτέρω σκοπού, προφανώς δεν απαιτεί να γίνεται διάκριση των διεθνών αεροπορικών μεταφορών αναλόγως του αν αυτές εκτελούνται με τακτικές ή με ναυλωμένες πτήσεις.
- 31 Όσον αφορά το πλαίσιο εντός του οποίου εντάσσεται το άρθρο 15, σημείο 6, της έκτης οδηγίας, πρέπει να υπομνησθεί ότι, όπως προκύπτει από πάγια νομολογία, οι απαλλαγές αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ένωσης, οι οποίες πρέπει να εντάσσονται στο γενικό πλαίσιο του κοινού συστήματος του ΦΠΑ που θεσπίστηκε με την εν λόγω οδηγία (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις *Cimber Air*, προπαρατεθείσα, σκέψη 23, και της 18ης Οκτωβρίου 2007, C-97/06, *Navicon*, Συλλογή 2007, σ. I-8755, σκέψη 20).
- 32 Το σύστημα αυτό στηρίζεται ιδίως στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία απαγορεύει τη διαφορετική μεταχείριση, όσον αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ, των επιχειρήσεων που διενεργούν τις ίδιες πράξεις (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσες αποφάσεις *Cimber Air*, σκέψη 24, και *Navicon*, σκέψη 21). Κατά την αρχή αυτή δεν απαιτείται να πρόκειται για πανομοιότυπες πράξεις. Πράγματι, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι η εν λόγω αρχή αποκλείει τη διαφορετική μεταχείριση, όσον αφορά τον ΦΠΑ, της παροχής παρόμοιων υπηρεσιών, οι οποίες συνεπώς ανταγωνίζονται οι μεν τις δε (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 28ης Ιουνίου 2007, C-363/05, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust* και *The Association of Investment Trust Companies*, Συλλογή 2007, σ. I-5517, σκέψη 46 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 33 Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας εμπεριέχει την αρχή της εξαλείψεως των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού οι οποίες προκύπτουν από διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά τον ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, η στρέβλωση αποδεικνύεται οσάκις διαπιστώνεται ότι συγκεκριμένες παροχές υπηρεσιών είναι ανταγωνιστικές μεταξύ τους και δεν τυγχάνουν ίσης μεταχείρισεως όσον αφορά τον ΦΠΑ (βλ. απόφαση *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust* και *The Association of Investment Trust Companies*, προπαρατεθείσα, σκέψη 47 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 34 Οι υπηρεσίες μεταφοράς που παρέχουν επιχειρήσεις οι οποίες εκτελούν κυρίως διεθνείς πτήσεις, είτε πρόκειται για τακτικές ή/και για ναυλωμένες πτήσεις, είναι παρόμοιες και προδήλως ανταγωνιστικές, με αποτέλεσμα η διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των παραδόσεων αεροσκαφών, αναλόγως του αν η επιχείρηση εκτελεί κυρίως διεθνείς τακτικές ή διεθνείς ναυλωμένες πτήσεις, να ενέχει τον κίνδυνο στρεβλώσεως του ανταγωνισμού μεταξύ των εν λόγω επιχειρήσεων.
- 35 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι στις «διεθνείς μεταφορές επί κομίστρω», κατά την έννοια του άρθρου 15, σημείο 6, της έκτης οδηγίας, περιλαμβάνονται και οι διεθνείς ναυλωμένες πτήσεις προς κάλυψη των αναγκών επιχειρήσεων και ιδιωτών.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 36 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν το άρθρο 15, σημείο 6, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι η προβλεπόμενη από αυτό απαλλαγή ισχύει και στην περίπτωση παραδόσεως αεροσκάφους σε επιχείρηση που δεν είναι η ίδια «αεροπορική εταιρία η οποία εκτελεί, κυρίως, διεθνείς μεταφορές επί κομίστρω» κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, αλλά αποκτά το εν λόγω αεροσκάφος με σκοπό την αποκλειστική χρησιμοποίησή του από την εν λόγω εταιρία.
- 37 Συναφώς πρέπει, πρώτον, να επισημανθεί ότι το επίμαχο άρθρο 15, σημείο 6, στη φινλανδική γλώσσα κάνει λόγο για παράδοση αεροσκαφών «σε» αεροπορική εταιρία που εκτελεί, κυρίως, διεθνείς μεταφορές επί κομίστρω.
- 38 Εντούτοις, στην πλειονότητα των άλλων γλωσσικών αποδόσεων της διατάξεως αυτής γίνεται λόγος για παραδόσεις αεροσκαφών «χρησιμοποιούμενων» από μια τέτοια εταιρία.
- 39 Όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 24 της παρούσας αποφάσεως, η ερμηνεία της διατάξεως αυτής πρέπει, κατ' αρχήν, να λαμβάνει υπόψη τις διαφορές μεταξύ των γλωσσικών αποδόσεων που έχουν επισημανθεί.
- 40 Δεύτερον, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το γράμμα του άρθρου 15, σημείο 6, της έκτης οδηγίας, στην πλειονότητα των γλωσσικών αποδόσεών του, δίνοντας έμφαση όχι στην ταυτότητα του δικαιούχου της παραδόσεως ή του ιδιοκτήτη του αεροσκάφους, αλλά στο γεγονός ότι τα αεροσκάφη που αποτελούν αντικείμενο της παραδόσεως πρέπει να «χρησιμοποιούνται» από εταιρία που εκτελεί, κυρίως, διεθνείς μεταφορές επί κομίστρω, δεν συνεπάγεται, αυτό καθαυτό, τον αποκλεισμό από το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής που θεσπίζει η διάταξη αυτή των παραδόσεων αεροσκαφών σε επιχείρηση η οποία τα αποκτά με αποκλειστικό σκοπό τη χρησιμοποίησή τους από τέτοια εταιρία, για παράδειγμα στο πλαίσιο χρηματοδοτικής μισθώσεως.
- 41 Τρίτον, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 27 της παρούσας αποφάσεως, για την ερμηνεία του άρθρου 15, σημείο 6, της έκτης οδηγίας πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όχι μόνο το γράμμα της εν λόγω διατάξεως, αλλά και το περιεχόμενο και οι σκοποί που αυτή επιδιώκει.
- 42 Όσον αφορά, πρώτον, τον επιδιωκόμενο σκοπό, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 29 της παρούσας αποφάσεως, τούτος συνίσταται στην απαλλαγή από τον ΦΠΑ της παραδόσεως αεροσκαφών τα οποία προορίζονται κυρίως για χρήση σε διεθνείς μεταφορές, δηλαδή στο πλαίσιο πτήσεων που εκτελούνται στον εναέριο χώρο πολλών κρατών και, ενδεχομένως, σε διεθνή εναέριο χώρο.
- 43 Επιβάλλεται, επίσης, η διαπίστωση ότι, από τον σκοπό αυτό μπορεί να συναχθεί η ακόλουθη ερμηνεία του άρθρου 15, σημείο 6, της έκτης οδηγίας, κατά την οποία προϋπόθεση για να τύχει η παράδοση αεροσκάφους της προβλεπόμενης από τη διάταξη αυτή απαλλαγής είναι το εν λόγω αεροσκάφος να προορίζεται για χρήση από εταιρία η οποία δραστηριοποιείται κυρίως στον τομέα των διεθνών μεταφορών επί κομίστρω, χωρίς να έχει συναφώς καμία σημασία η ταυτότητα του αποκτώντα.
- 44 Αντιθέτως, πρέπει να ληφθεί υπόψη, όσον αφορά το ζήτημα αυτό, το γεγονός ότι η επιβολή σε βάρος του αποκτώντα της υποχρεώσεως καταβολής ΦΠΑ για την κτήση αεροσκάφους, ακόμα και στην περίπτωση που σκοπός της εν λόγω κτήσεως είναι μόνον η χρησιμοποίηση του αεροσκάφους από εταιρία η οποία εκτελεί κυρίως διεθνείς μεταφορές επί κομίστρω, ενδέχεται να έχει ως αποτέλεσμα, μεταξύ άλλων, την αύξηση του ποσού που η ανωτέρω εταιρία οφείλει να καταβάλει για να χρησιμοποιήσει το συγκεκριμένο αεροσκάφος και, ως εκ τούτου, ενδέχεται να βλάψει τον εν λόγω σκοπό. Πράγματι, είναι ευκόλως αναμενόμενο ότι ο αγοραστής αεροσκάφους που οφείλει να καταβάλει τον ΦΠΑ επί της τιμής πωλήσεώς του θα μετακυλίει, κατά κανόνα, εν όλω ή εν μέρει την εν λόγω επιβάρυνση από την καταβολή του ΦΠΑ στην εταιρία που το χρησιμοποιεί.

- 45 Πράγματι, σε μια τέτοια περίπτωση και όπως υπογράμμισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 38 των προτάσεων του, ακόμα και αν ο αγοραστής του αεροσκάφους είναι, ενδεχομένως, τελικώς σε θέση να τύχει εκπώσεως ή επιστροφής του εν λόγω ΦΠΑ υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπει η έκτη οδηγία, τούτο ουδόλως αναιρεί το γεγονός ότι το κόστος χρηματοδότησεως της προκαταβολής του χρηματικού ποσού που απαιτείται για την καταβολή του ΦΠΑ, το οποίο μπορεί εν προκειμένω να είναι ιδιαιτέρως υψηλό, βαρύνει τον εν λόγω αγοραστή.
- 46 Ως εκ τούτου, υπό τις ανωτέρω περιστάσεις, η μη απαλλαγή από τον ΦΠΑ σε περίπτωση παραδόσεως αεροσκάφους και η καταβολή του εκ μέρους του αγοραστή θα επιβαρύνει εμμέσως την εταιρία που χρησιμοποιεί το εν λόγω αεροσκάφος.
- 47 Όσον αφορά, δεύτερον, το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το άρθρο 15, σημείο 6, της έκτης οδηγίας, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 31 της παρούσας αποφάσεως, οι απαλλαγές που προβλέπει η διάταξη αυτή αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ένωσης, οι οποίες πρέπει να εντάσσονται στο γενικό πλαίσιο του κοινού συστήματος του ΦΠΑ που θεσπίστηκε με την εν λόγω οδηγία.
- 48 Το σύστημα αυτό στηρίζεται 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, και όπως υπομνήσθηκε στις σκέψεις 32 και 33 της παρούσας αποφάσεως, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει, μεταξύ άλλων, να αντιμετωπίζονται διαφορετικά από πλευράς ΦΠΑ παρόμοιες πράξεις, οι οποίες συνεπώς είναι ανταγωνιστικές μεταξύ τους.
- 49 Καίτοι, κατά πάγια νομολογία, λαμβανομένων υπόψη των εν λόγω αρχών, οι απαλλαγές του άρθρου 15 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται στενά, δεδομένου ότι συνιστούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή σύμφωνα με την οποία ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε παράδοση αγαθών και σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο (βλ., ιδίως, αποφάσεις *Velker International Oil Company*, προπαρατεθείσα, σκέψη 19, *Cimber Air*, προπαρατεθείσα, σκέψη 25, της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-181/04 έως C-183/04, *Elmeke*, Συλλογή 2006, σ. I-8167, σκέψη 15, *Navicon*, προπαρατεθείσα, σκέψη 22, καθώς και *Feltgen* και *Bacino Charter Company*, προπαρατεθείσα, σκέψη 19), αυτός ο κανόνας περί στενής ερμηνείας δεν σημαίνει, εντούτοις, ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των εν λόγω απαλλαγών πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπο που θα καθιστούσε τις απαλλαγές αυτές άνευ αποτελέσματος (βλ., ιδίως, απόφαση *Navicon*, προπαρατεθείσα, σκέψη 22).
- 50 Εν προκειμένω, αφενός, όπως υπογραμμίστηκε ανωτέρω, το άρθρο 15, σημείο 6, της έκτης οδηγίας αποσκοπεί, κατ' ουσίαν, όπως προκύπτει από το γράμμα του σε συνδυασμό με τους σκοπούς που επιδιώκει η διάταξη αυτή, στην απαλλαγή από τον ΦΠΑ των κήσεων αεροσκαφών τα οποία προορίζονται για χρήση από εταιρία που δραστηριοποιείται κυρίως στον τομέα των διεθνών μεταφορών επί κομίστρω.
- 51 Αφετέρου, δεν προβλήθηκε ούτε προκύπτει από κανένα στοιχείο ότι μπορεί να προσκρούει στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας η ερμηνεία κατά την οποία η προβλεπόμενη από το άρθρο 15, σημείο 6, της έκτης οδηγίας απαλλαγή ισχύει και για την παράδοση αεροσκάφους σε επιχείρηση που δεν είναι «αεροπορική εταιρία, η οποία εκτελεί, κυρίως, διεθνείς μεταφορές επί κομίστρω» κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, αλλά αποκτά το εν λόγω αεροσκάφος με αποκλειστικό σκοπό τη χρησιμοποίησή του από την εν λόγω εταιρία.
- 52 Αντιθέτως, και όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 40 των προτάσεων του, δεν μπορεί να αποκλειστεί εκ των προτέρων ότι η αντίθετη ερμηνεία μπορεί, υπό ορισμένες περιστάσεις, να παραβιάζει την εν λόγω αρχή.

- 53 Επιπροσθέτως, καίτοι είναι βεβαίως αληθές ότι η ερμηνεία που εκτίθεται στη σκέψη 51 της παρούσας αποφάσεως μπορεί προφανώς να διαφέρει ως ένα βαθμό από την ερμηνεία που δέχθηκε το Δικαστήριο όσον αφορά τις προβλεπόμενες από το άρθρο 15, σημεία 4 και 8, της έκτης οδηγίας απαλλαγές, σε σχέση με πράξεις εφοδιασμού πλοίων θαλάσσης και την παροχή υπηρεσιών για τις άμεσες ανάγκες αυτών (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις *Velker International Oil Company*, σκέψεις 21 και 22, καθώς και *Elmeke*, σκέψεις 22 και 24), εντούτοις πρέπει να επισημανθεί, συναφώς, ότι δεν απαιτείται η αυτούσια αποδοχή των λύσεων που προκρίνουν οι εν λόγω αποφάσεις για την ερμηνεία του σημείου 6 του άρθρου αυτού.
- 54 Πράγματι, προκύπτει ιδίως από τις σκέψεις 23 έως 25 της προπαρατεθείσας αποφάσεως *Elmeke* το γεγονός ότι η επέκταση της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 15, σημεία 4 και 8, της έκτης οδηγίας σε στάδια προγενέστερα της τελικής παραδόσεως των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών απευθείας στον εφοπλιστή αποκλείστηκε από το Δικαστήριο με τις εν λόγω αποφάσεις για τον λόγο, ιδίως, ότι μια τέτοια απαλλαγή θα απαιτούσε τη θέσπιση, εκ μέρους των κρατών, μηχανισμών ελέγχου και επιβλέψεως με σκοπό την εξακρίβωση του τελικού προορισμού των επίμαχων αγαθών ή υπηρεσιών. Οι μηχανισμοί αυτοί συνεπάγονται, τόσο για τα εν λόγω κράτη όσο και για τις οικείες επιχειρήσεις, υποχρεώσεις ασυμβίβαστες προς την «ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών» την οποία επιτάσσει το άρθρο 15, πρώτη περίοδος, της έκτης οδηγίας (βλ., επίσης, απόφαση *Velker International Oil Company*, προπαρατεθείσα, σκέψη 24).
- 55 Όπως, μεταξύ άλλων, παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 44 έως 46 των προτάσεών του, τέτοιου είδους λόγοι δεν μπορούν να προβληθούν κατ' αναλογία και για την απαλλαγή από τον φόρο της παραδόσεως αεροσκάφους σε επιχείρηση η οποία το προορίζει αποκλειστικώς για χρήση από εταιρία που εκτελεί κυρίως διεθνείς μεταφορές επί κομίστρω.
- 56 Πράγματι, η εξάρτηση σε παρόμοιες περιπτώσεις της απαλλαγής αυτής από την προϋπόθεση να είναι γνωστή και αποδεδειγμένη κατά τον χρόνο κτήσεως του αεροσκάφους η χρήση για την οποία προορίζεται και από τη μεταγενέστερη επαλήθευση της πραγματικής χρήσεως του εν λόγω αεροσκάφους από μια τέτοια εταιρία προφανώς δεν συνεπάγεται, για τα κράτη και τις οικείες επιχειρήσεις, λαμβανομένου υπόψη του είδους του επίμαχου αγαθού και, ιδίως, των καταχωρίσεων και εγκρίσεων από τις οποίες εξαρτάται η εκμετάλλευσή του, υποχρεώσεις ασυμβίβαστες προς την ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών που προβλέπει η έκτη οδηγία.
- 57 Κατόπιν του συνόλου των προεκτεθέντων, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 15, σημείο 6, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι η προβλεπόμενη από αυτό απαλλαγή ισχύει και για την παράδοση αεροσκάφους σε επιχείρηση που δεν είναι η ίδια «αεροπορική εταιρία, η οποία εκτελεί, κυρίως, διεθνείς μεταφορές επί κομίστρω» κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, αλλά αποκτά το εν λόγω αεροσκάφος με αποκλειστικό σκοπό τη χρησιμοποίησή του από την εν λόγω εταιρία.

Επί του τρίτου ερωτήματος

- 58 Με το τρίτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν έχει σημασία για την απάντηση στο δεύτερο ερώτημα το γεγονός ότι η εταιρία που απέκτησε το αεροσκάφος μετακυλίζει τη χρέωση για τη χρήση του σε ιδιώτη, ο οποίος είναι μέτοχός της και χρησιμοποιεί το εν λόγω αεροσκάφος κατά κύριο λόγο προς κάλυψη δικών του επαγγελματικών και/ή ιδιωτικών αναγκών, δεδομένου ότι η αεροπορική εταιρία μπορούσε να διαθέτει το αεροσκάφος και για άλλες πτήσεις.
- 59 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, σύμφωνα με την απάντηση που δόθηκε στο δεύτερο ερώτημα, το μόνο κριτήριο για να καθοριστεί αν είναι εφαρμοστέα η προβλεπόμενη από το άρθρο 15, σημείο 6, της έκτης οδηγίας απαλλαγή έγκειται στη διαπίστωση αν το επίμαχο αεροσκάφος χρησιμοποιείται από αεροπορική εταιρία που εκτελεί κυρίως διεθνείς αεροπορικές μεταφορές επί κομίστρω, γεγονός το οποίο εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εκτιμήσει.

- 60 Στο πλαίσιο αυτό, οι περιστάσεις που εκθέτει το αιτούν δικαστήριο με το τρίτο ερώτημά του είναι, συνεπώς, *a priori* αλυσιτελείς για να δοθεί απάντηση στο δεύτερο ερώτημα, εφόσον ο αποκτών μπορεί να αποδείξει την πλήρωση του εν λόγω κριτηρίου.
- 61 Αντιθέτως, αν ο εθνικός δικαστής κρίνει, κατόπιν συνολικής εξετάσεως των περιστάσεων της υποθέσεως της κύριας δίκης, ότι τα αεροσκάφη δεν προορίζονται για οικονομική εκμετάλλευση εκ μέρους της αεροπορικής εταιρίας στο πλαίσιο διεθνών μεταφορών, δεν μπορεί να εφαρμοστεί το άρθρο 15, σημείο 6, της έκτης οδηγίας.
- 62 Πρέπει, επίσης, να υπομνησθεί ότι, όπως μεταξύ άλλων υπογράμμισε η Φινλανδική Κυβέρνηση με τις παρατηρήσεις της, κατά πάγια νομολογία, η εφαρμογή της κανονιστικής ρυθμίσεως της Ένωσης δεν μπορεί να επεκτείνεται μέχρι σημείου που να καλύπτει την καταχρηστική πρακτική επιχειρήσεων, δηλαδή τις πράξεις που δεν διενεργούνται εντός του πλαισίου φυσιολογικών εμπορικών συναλλαγών, αλλά με μοναδικό σκοπό την καταχρηστική εκμετάλλευση των πλεονεκτημάτων που προβλέπει το δίκαιο της Ένωσης και ότι η αρχή αυτή της απαγορεύσεως των καταχρηστικών πρακτικών έχει εφαρμογή και στον τομέα του ΦΠΑ (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψεις 69 και 70 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 63 Η αρχή αυτή συνεπάγεται απαγόρευση των αμιγώς επίπλαστων μεθοδεύσεων που στερούνται οικονομικής ουσίας και σκοπούν αποκλειστικώς στην επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος (απόφαση της 22ας Μαΐου 2008, C-162/07, Ampliscientifica και Amplifin, Συλλογή 2008, σ. I-4019, σκέψη 28).
- 64 Κατά συνέπεια, στο πλαίσιο της ερμηνείας της έκτης οδηγίας, καταχρηστική πρακτική θεωρείται ότι υφίσταται όταν, αφενός, οι επίμαχες πράξεις, παρά την τυπική εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις της εν λόγω οδηγίας και της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει την οδηγία αυτή στο εσωτερικό δίκαιο, έχουν ως αποτέλεσμα την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος του οποίου η χορήγηση θα αντέβαινε στον επιδιωκόμενο από τις διατάξεις αυτές σκοπό και, αφετέρου, από ένα σύνολο αντικειμενικών στοιχείων προκύπτει ότι ο κύριος σκοπός των επίμαχων πράξεων είναι η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος (βλ. αποφάσεις Halifax κ.λπ., προπαρατεθείσα, σκέψεις 74 και 75, και της 21ης Φεβρουαρίου 2008, C-425/06, Part Service, Συλλογή 2008, σ. I-897, σκέψη 42).
- 65 Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να ελέγξει, σύμφωνα με τους περί αποδείξεως κανόνες του εθνικού δικαίου και εφόσον δεν πλήττεται η αποτελεσματικότητα του δικαίου της Ένωσης, αν τυχόν συντρέχουν, στην περίπτωση της διαφοράς της κύριας δίκης, οι περιστάσεις οι οποίες στοιχειοθετούν καταχρηστική πρακτική (βλ. απόφαση Halifax κ.λπ., προπαρατεθείσα, σκέψη 76).
- 66 Κατόπιν όλων των προεκτεθέντων, στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι περιστάσεις που εκθέτει το αιτούν δικαστήριο, δηλαδή το γεγονός ότι η αγοράστρια εταιρία του αεροσκάφους μετακυλίζει τη χρέωση για τη χρήση του σε ιδιώτη ο οποίος είναι μέτοχός της και χρησιμοποιεί το εν λόγω αεροσκάφος κατά κύριο λόγο προς κάλυψη δικών του επαγγελματικών και/ή ιδιωτικών αναγκών, ενώ η αεροπορική εταιρία μπορεί να διαθέτει το αεροσκάφος και για άλλες πτήσεις, δεν μπορούν να μεταβάλουν την απάντηση που δόθηκε στο δεύτερο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Στις «διεθνείς μεταφορές επί κομίστρω», κατά την έννοια του άρθρου 15, σημείο 6, 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/111/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992, περιλαμβάνονται και οι διεθνείς ναυλωμένες πτήσεις προς κάλυψη των αναγκών επιχειρήσεων και ιδιωτών.
- 2) Το άρθρο 15, σημείο 6, της έκτης οδηγίας 77/388 έχει την έννοια ότι η προβλεπόμενη από αυτό απαλλαγή ισχύει και για την παράδοση αεροσκάφους σε επιχείρηση που δεν είναι η ίδια «αεροπορική εταιρία, η οποία εκτελεί, κυρίως, διεθνείς μεταφορές επί κομίστρω» κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, αλλά αποκτά το εν λόγω αεροσκάφος με αποκλειστικό σκοπό τη χρησιμοποίησή του από την εν λόγω εταιρία.
- 3) Οι περιστάσεις που εκθέτει το αιτούν δικαστήριο, δηλαδή το γεγονός ότι η αγοράστρια εταιρία του αεροσκάφους μετακυλίζει τη χρέωση για τη χρήση του σε ιδιώτη, ο οποίος είναι μέτοχός της και χρησιμοποιεί το εν λόγω αεροσκάφος κατά κύριο λόγο προς κάλυψη δικών του επαγγελματικών και/ή ιδιωτικών αναγκών, ενώ η αεροπορική εταιρία μπορεί να διαθέτει το αεροσκάφος και για άλλες πτήσεις, δεν μπορούν να μεταβάλουν την απάντηση που δόθηκε στο δεύτερο ερώτημα.

(υπογραφές)