



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-Н Р. CRUZ VILLALÓN
представено на 26 април 2012 година¹

Дело C-33/11

А Оу

(Преюдициално запитване, отправено от Korkein hallinto-oikeus (Финландия))

„Шеста директива ДДС — Освобождаване по член 15, параграф 6 — Понятие за въздухоплавателни средства, ползвани от авиокомпания, опериращи срещу възнаграждение главно по международни линии — Доставка на въздухоплавателно средство на икономически оператор, самият който не оперира главно по международни въздушни линии, а предоставя за ползване въздухоплавателното средство на авиокомпания — Авиокомпания за чартърни полети“

I – Въведение

1. По настоящото дело Korkein hallinto-oikeus (Върховен административен съд на Финландия) отправя до Съда три преюдициални въпроса за тълкуването на Шеста директива² относно освобождаването от ДДС на доставките на въздухоплавателни средства, предназначени да бъдат „ползвани от авиокомпания, опериращи срещу възнаграждение главно по международни линии“.

2. Съмненията на националния съд при тълкуването възникват основно от три фактически обстоятелства: на първо място, дружеството, закупило самолетите, не е авиокомпания, спадаща към описаните в спорната разпоредба, въпреки че е отдало под наем ползването на самолетите на друго предприятие, което от своя страна притежава подобно качество; на второ място, въпросната авиокомпания е компания за чартърни полети; и накрая, налице е сложна структура, обвързваща физическото лице, притежаващо капитала на предприятието, собственик на самолета, последното предприятие и самата авиокомпания.

3. Приложимостта на освобождаването по член 15, параграф 6 от Шеста директива, при обстоятелства като посочените, е нов въпрос в съдебната практика, който има значително икономическо значение поради големия брой наемани самолети, който явно съществува в сектора на европейското въздухоплаване. Според представените от жалбоподателя данни голям брой държави членки признават правото на освобождаване в случаи като настоящия, но проблемът далеч не е решен. Така Комисията решава да се противопостави на подобно широко тълкуване на приложното поле на освобождаването.

¹ — Език на оригиналния текст: испански.

² — Директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година, Шеста директива относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).

4. Впрочем считам за необходимо да подчертая, че обстоятелствата по главното производство се отличават с особена сложност. Различните договорни и дружествени отношения по придобиването и ползването на самолетите биха могли евентуално да породят съмнения за измама, но трябва да отбележа, че тези фактически обстоятелства подлежат на преценка изключително от националния съд.

II – Правна уредба

А – Правото на Съюза: Шеста директива ДДС

5. Към настоящото дело се прилагат разпоредбите на Шеста директива, чийто член 2, параграф 1 гласи, че с данък върху добавената стойност се облага доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.

6. Член 15 от Шеста директива гласи, наред с останалото, че:

„Без да се засягат други общностни разпоредби, държавите членки при условия, които те определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на правилата за освободените доставки и да предотвратят възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба, освобождават от данък върху добавената стойност:

[...]

6. Доставката, [преработването], ремонта, поддръжката, чартирането и наемането на въздухоплавателни средства, ползвани от авиокомпаниите, опериращи срещу възнаграждение главно по международни линии, както и доставката, наемането, ремонта и поддръжката на оборудването, вложено или използвано в такива средства“.

Б – Националното право

7. Шеста директива е транспонирана във Финландия с Arvonlisäverolaki (Закон за ДДС от 20 декември 1993 г., наричан по-нататък „AVL“), чиито релевантни разпоредби в редакцията, приложима към фактите по главното производство, са следните.

8. Съгласно член 1, параграф 1, точка 3 от AVL ДДС се дължи на държавата във всички хипотези на вътреобщностно придобиване на стоки във Финландия по смисъла на член 26а от същия закон. Съгласно член 2b AVL задължено да заплати данъка при вътреобщностното придобиване по смисъла на член 1, параграф 1, точка 3 е придобиващото лице.

9. Глава 6 от AVL (членове 70—72n) се отнася до освобождаванията от данък в процеса на международната търговия. Съгласно член 70, параграф 1, точка 6 от AVL не се събира данък при продажбата на въздухоплавателни средства, на резервни части за тях и на части от екипировката, предназначени за използване от търговец, който оперира срещу възнаграждение главно по международни линии.

10. Съгласно член 72f, точка 1 от AVL вътреобщностното придобиване на стоки е освободено от облагане с ДДС, когато при вноса на тези стоки не би бил събиран ДДС. Съгласно член 94, параграф 1, точка 9 от AVL от облагане с данък се освобождава вносът на плавателни съдове по смисъла на член 58, параграф 1 и на въздухоплавателните средства, на резервни части за тях и на части от екипировката по смисъла на член 70, параграф 1, точка 6 от AVL.

III – Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

11. През 2002 г. и 2004 г. съответно финландското дружество А Оу придобива два реактивни самолета от един и същ френски производител. А Оу е регистрирано като собственик на самолетите, а дружеството В Оу, което управлява международна компания за чартърни полети, като ползвател на същите. Капиталът на дружеството А Оу е изцяло притежаван от физическото лице Х. От своя страна, А Оу притежава 25 % от капитала на дружеството С Оу, а 78 % от капитала на В Оу са собственост на С Оу.

12. Френският продавач декларира двете сделки като вътреобщностни продажби. Във Финландия А Оу не декларира покупката на въздухоплавателните средства като вътреобщностно придобиване на стоки. През 2003 г. и 2005 г. съответно А Оу продава самолетите на регистрирано в Кипър предприятие на цена, по-ниска от придобивната.

13. Въз основа на сключения между двете компании договор В Оу има право да наема самолетите от А Оу за целите на упражняване на собствената си търговска дейност, като фактурира на последната разходите за поддръжката на въздухоплавателните средства и полетите³.

14. Общият оборот от търговската дейност на А Оу за отчетните периоди между 1 януари и 31 декември 2002 г., от една страна, и 1 януари 2003 г. и 30 юни 2004 г., от друга, е формиран изцяло от продажби, осчетоводени въз основа на фактури за продажби, издадени на Х, с изключение на фактурата, издадена на кипърското дружество, закупило самолетите. Тези фактури, издадени на Х, собственика на А Оу, са съставени въз основа на фактурите, издадени от В Оу на А Оу за ползването на въздухоплавателните средства. По същия начин осчетоводените разходи във връзка със самолетите се базират основно на фактурите, издадени от В Оу за поддръжката на въздухоплавателните средства и за полетите. При извършване на данъчна ревизия се установява, че покупките са префактурирани на Х на практика без никакви промени.

15. На 4 ноември 2005 г. компетентната местна данъчна служба издава на А Оу два допълнителни данъчни акта за ДДС за вътреобщностното придобиване на посочените въздухоплавателни средства. В същото време се установява, че А Оу няма право на приспадане или на възстановяване на посочения ДДС.

16. С решение от 26 май 2008 г. Halsingin hallinto-oikeus (Административен съд, Хелзинки) отхвърля жалбата на А Оу. Този съд приема, че закупуването на въздухоплавателните средства представлява подлежащо на облагане вътреобщностно придобиване на стоки, което А Оу не е декларирано, и че А Оу не извършва международни превози по смисъла на член 70, параграф 1, точка 6 от AVL, а на практика действа в качеството си на собственик на С Оу, което се занимава с международна търговия с петролни продукти. В съответствие с декларацията относно дейностите на В Оу посочените въздухоплавателни средства не са използвани от това дружество за международни въздушни превози по смисъла на член 70, параграф 1, точка 6 от AVL. Целта на споразумението между двете дружества била изключително да се осигури транспорт за собствените нужди на Х. Поради това, заключава административният съд, А Оу няма право на приспадане или на възстановяване на ДДС, дължим при вътреобщностното придобиване на стоки.

3 — В писменото си становище А Оу обяснява, че В Оу осигурява „управлението, поддръжката и ремонта, грижи се за наземния персонал и персонала на борда, отговаря за необходимите разрешения и за съответната документация, както и за разписанието на полетите, като освен това пуска на пазара и продава от свое име услугите за въздушен транспорт, извършван с помощта на тези летателни апарати“. Освен тези два самолета, добавя А Оу, В Оу експлоатира много други самолети, които са част от неговата флота и извършват международни полети.

17. А Оу обжалва това решение пред Korkein hallinto-oikeus, като твърди, че не трябва да плаща ДДС за закупуването на въздухоплавателни средства, доколкото те са използвани от авиокомпания, оперираща срещу възнаграждение главно по международни линии, тоест В Оу. Обратно, финландските данъчни власти посочват, че това обстоятелство не е релевантно, тъй като въздухоплавателните средства са придобити от А Оу.

18. Като счита, че съществуват съмнения относно тълкуването на понятието „авиокомпания, оперираща срещу възнаграждение главно по международни линии“ по член 15, параграф 6 от Шеста директива, както и относно това дали тази разпоредба допуска освобождаване от ДДС на купувача на самолети, самият който не оперира по посочените международни линии, Korkein hallinto-oikeus спира производството по делото и поставя на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Следва ли член 15, параграф 6 от Шеста директива 77/388/ЕИО да се тълкува в смисъл, че изразът „авиокомпания, оперираща срещу възнаграждение главно по международни линии“ обхваща и търговски авиокомпания, които извършват срещу възнаграждение главно международни чартърни полети за нуждите на определени предприятия и физически лица?
- 2) Следва ли член 15, параграф 6 от Шеста директива 77/388/ЕИО да се тълкува в смисъл, че предвиденото в него освобождаване се отнася само за въздухоплавателни средства, доставени директно на авиокомпания, оперираща срещу възнаграждение главно по международни линии, или това освобождаване се отнася и за доставката на въздухоплавателни средства на икономически оператори, въпреки че самите те не оперират срещу възнаграждение главно по международни въздушни линии, а предоставят за ползване въздухоплавателното средство на друг икономически оператор, който извършва такава дейност?
- 3) Като се има предвид, че съответната авиокомпанията е можела да използва въздухоплавателните средства и за други полети, от значение ли е за отговора на втория въпрос обстоятелството, че собственикът на въздухоплавателните средства е прехвърлил разходите за ползването на тези въздухоплавателни средства на конкретно физическо лице, което притежава неговия капитал и използва придобитите въздухоплавателни средства основно в своята търговска дейност и/или за частни цели?“.

IV – Производството пред Съда

19. Преюдициалното запитване е регистрирано в секретариата на Съда на 21 януари 2011 г.

20. Писмени становища представят А Оу, Финландия и Комисията.

21. На съдебното заседание, проведено на 8 февруари 2012 г., устни становища изразяват представителя на предприятието А Оу, Комисията и Република Финландия.

V – Анализ на преюдициалните въпроси

22. От практическа гледна точка считам за най-удачно да отговоря на първия преюдициален въпрос накрая.

А – Вторият преюдициален въпрос

23. С втория си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали предвиденото в член 15, параграф 6 от Шеста директива освобождаване се прилага единствено за доставки на въздухоплавателни средства, извършени пряко на авиокомпания, опериращи срещу възнаграждение главно по международни линии, или може да се приложи и когато придобиването се осъществява от друг икономически оператор, въпреки че самият той не извършва посочените превози, а предоставя за ползване въздухоплавателното средство на компания, която осъществява такава дейност.

24. Първоначалният анализ на текста на въпросната разпоредба не решава напълно този въпрос, тъй като голяма част от текстовете на различните езици на Шеста директива основават изрично освобождаването на критерия за „ползване“ на въздухоплавателното средство от авиокомпания за международни превози⁴, а текстът на финландски език се позова на доставките на авиокомпаниите, без да посочва този критерий, навеждайки по този начин на мисълта, че освобождаването има субективен характер и се прилага изключително при пряко закупуване на самолет от авиокомпания за международни превози⁵.

25. С оглед на тези различия и според посочената съдебна практика освобождаването трябва да се тълкува в зависимост от общата структура на разпоредбата и целта на правната уредба, в която тя се вписва⁶.

26. Трябва да отбележа, че според мен телеологично тълкуване на разпоредбата води до извода, че освобождаването трябва да се прилага винаги когато въздухоплавателното средство се ползва от авиокомпания, оперираща срещу възнаграждение главно по международни линии, както ако тя го придобие пряко, така и ако това средство е придобито от друг икономически оператор с цел да прехвърли ползването на първата (1). Основните принципи, на които се основава общата система на ДДС, и в частност принципът на „неутралност по отношение на конкуренцията“, подкрепят този извод (2), а съдържащата се в Решение от 26 юни 1990 г. по дело *Velker International Oil Company*⁷ и в Решение от 14 септември 2006 г. по дело *Elmeka*⁸ по-ограничителна съдебна практика не поставя пречки за това (3).

1. Телеологично тълкуване на освобождаването

27. Общеизвестно е, че Съдът разглежда предвиденото в Шеста директива освобождаване като самостоятелно понятие на правото на Съюза, което трябва да се впише в общия контекст на общата система на ДДС. Доколкото представлява изключение от общия принцип, според който с ДДС се облага всяка доставка на услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице, посоченото освобождаване трябва да се тълкува стриктно. Това изискване обаче не означава, че

4 — Така в текста на испански език става въпрос за „aeronaves utilizadas por las compañías de navegación aérea“, на френски — за „utilisés par des compagnies de navigation aérienne“, на английски — за „used by airlines“, на немски — за „die von Luftfahrtgesellschaften verwendet werden“, на италиански — за „usati da compagnie di navigazione aerea“, а на нидерландски — за „die worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen“.

5 — Това се променя в текста на финландски език на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и Поправка в ОВ L 74, 19.3.2011 г., стр. 3), в чийто член 148 вече на всички езици е включен критерият за „ползване“ на въздухоплавателното средство.

6 — Вж. напр. Решение от 27 октомври 1977 г. по дело *Bouchereau* (30/77, Recueil, стр. 1999), точка 14.

7 — Дело C-185/89, Recueil, стр. I-2561, наричано по-нататък „дело *Velker*“.

8 — Съединени дела C-181/04-C-183/04, Recueil, стр. I-8167.

термините, използвани за определяне на изключенията, трябва да се тълкуват по такъв начин, че тези изключения да бъдат лишени от тяхното действие. Тълкуването им трябва да бъде съобразено с преследваните с това освобождаване цели и да зачита изискванията на принципа за данъчен неутралитет⁹.

28. Съдът е приел, че целта на „освобождаването на износа, приравнените на него сделки и международния транспорт“ по член 15 от Шеста директива се изразява в „зачитане на принципа за облагане на въпросните стоки или услуги по тяхното местоназначение“¹⁰.

29. В съответствие с тази цел в съдебната практика е обявено например, че освобождаването по член 15, параграф 5 от Шеста директива трябва да се прилага при частичното чартиране на плавателните съдове, предназначени за плаване в открито море и използвани за международно корабоплаване (Решение по дело *Navicon*, посочено по-горе, точка 30), но не и в полза на услуги по наемане на плавателен съд от наематели, които възнамеряват да го използват за изцяло лични нужди като крайни потребители (Решение по дело *Feltgen и Vacino Charter Company*, посочено по-горе, точка 17).

30. В конкретната хипотеза на освобождаване, свързано с международния транспорт, приравнените на износа сделки трябва да бъдат данъчно третираны по същия начин като международния транспорт, тъй като при тези сделки се очаква, че потреблението ще бъде извършено в чужбина¹¹.

31. Според мен всичко изложено дотук потвърждава, че освобождаването по член 15 преследва цел с функционален характер, насочена към освобождаване на цялата верига от сделки, свързани с различните видове международен транспорт, до момента на крайното потребление. Този функционален характер е трудно съвместим със субективния елемент, който Комисията и правителството на Финландия искат да внесат при тълкуването на освобождаването.

32. Няма съмнение, че в настоящото дело освобождаването по член 15, параграф 6 се прилага към сделката по отдаване под наем на самолета от А Оу на В Оу, доколкото наемателят е авиокомпания, която ще използва самолета за целите, посочени в тази разпоредба. Следователно същата логика трябва да се приложи към сделката на продажба на самолета с посредник, чието освобождаване е напълно съвместимо с това на отдаването под наем.

2. Принципът на „неутралност по отношение на конкуренцията“

33. Тълкуването, което предлагам на обхвата на разглежданото освобождаване, се потвърждава от изискванията на присъщия на общата система на ДДС принцип на неутралност по отношение на конкуренцията.

9 — Решение от 13 юли 2006 г. по дело *United Utilities* (C-89/05, Recueil, стр. I-6813), точки 21 и 22, Решение от 8 юни 2006 г. по дело *L.u.P* (C-106/05, Recueil, стр. I-5123), точка 24, Решение от 18 ноември 2004 г. по дело *Temco Europe* (C-284/09, Recueil, стр. I-11237), точка 17, Решение от 14 юни 2004 г. по дело *Horizon College* (C-434/05, Recueil, стр. I-4793), точка 16, Решение по дело *Navicon*, посочено по-горе, точка 22, Решение от 28 януари 2010 г. по дело *Eulitz* (C-473/08, Сборник, стр. I-907), точка 27.

10 — Решение от 18 октомври 2007 г. по дело *Navicon* (C-97/06, Сборник, стр. I-8755), точка 29 и Решение от 22 декември 2010 г. по дело *Feltgen и Vacino Charter Company* (C-116/10, Сборник, стр. I-14187, точка 16).

11 — В този смисъл вж. заключението на генерален адвокат *Lenz*, представено на 2 май 1990 г. по дело *Velker*, посочено по-горе.

34. В съответствие с посочената съдебна практика общата система на ДДС се основава по-специално на два принципа: „от една страна, ДДС се събира за всяка доставка на услуги и за всяка доставка на стоки, осъществена възмездно от данъчнозадължено лице. От друга страна, принципът на данъчен неутралитет не допуска икономически оператори, извършващи една и съща дейност, да бъдат третиращи различно по отношение на облагането с ДДС“¹². На практика, както е отбелязано в доктрината, тези две идеи съответстват на двете проявления или основни приложения на самия принцип за данъчен неутралитет¹³.

35. Тук ни интересува второто от тези проявления или значения на този принцип, което не е нещо друго освен на израз на принципа на равно третиране в областта на ДДС¹⁴. При това положение, ако принципът на равно третиране предполага най-общо, че сходни положения не трябва да се третират по различен начин, освен ако такова третиране не е обективно обосновано¹⁵, неговото проявление в областта на ДДС „не допуска сходни доставки на услуги, макар и намиращи се в конкурентни отношения, да бъдат третиращи различно от гледна точка на ДДС“¹⁶. В крайна сметка става въпрос за „неутралност по отношение на конкуренцията“, нарушаването на която „може да се разглежда само между конкурентни икономически оператори“, докато нарушението на общия принцип за равно третиране „може да се установи посредством други видове дискриминация на икономическите оператори, които не е задължително да са конкуренти, но въпреки това се намират в сравнимо положение в други отношения“¹⁷.

36. „Неутралността по отношение на конкуренцията“ трябва да бъде запазена и да се има предвид при тълкуването на освобождаването от ДДС. По-специално, прилагането на това освобождаване не трябва да води до различно третиране във връзка с ДДС на доставки на сходни стоки или услуги, които следователно се конкурират помежду си.

37. В случай като настоящия рискът от неравно третиране на дейности, които се конкурират помежду си, изглежда очевиден. „Субективното“ тълкуване на освобождаването би било в полза на авиокомпания, която закупува пряко самолет, и обратно, би накърнило интересите на предприятие, което не е авиокомпания, оперираща по международни линии, а закупува самолет и го отдава под наем на компания, която извършва такава дейност.

38. Най-напред, относно констатацията за допуснато неравно третиране, безспорно е, че дори и за купувач, който не е авиокомпания и не може да се ползва от освобождаването, а трябва да плати ДДС, няма пречка след това да получи възстановяване по силата на член 28е, параграф 1, точка 2, буква г) от Шеста директива. Независимо от това евентуално възстановяване, без съмнение самото внасяне на ДДС предполага плащане на парични средства, чиито финансови последици могат да бъдат значителни, като се имат предвид високите размери, които то може

12 — Решение по дело Navicon, посочено по-горе, точка 21.

13 — В този смисъл Martínez Muñoz, Y. El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE. — Revista española de Derecho Financiero, 145/1—3, 2010, p. 182. Вж. също Guichard, M. L'Esprit des Lois communautaires en matière de TVA: du principe de neutralité. — Revue de Droit Fiscal, No 36, 2001, p. 1205 и Vanistendael, F. Neutrality and the limits of VAT. Selected issues in European tax law, 1999, p. 13.

14 — Решение от 8 юни 2006 г. по дело L.u.P. (C-106/05, Recueil, стр. I-5123), точка 48.

15 — Вж. напр. Решение от 12 април 1984 г. по дело Unifrex (281/82, Recueil, стр. 1969), точка 30.

16 — Решение от 7 септември 1999 г. по дело Gregg (C-216/97, Recueil, стр. I-4947), точка 20), Решение от 11 октомври 2001 г. по дело Adam (C-267/99, Recueil, стр. I-7467), точка 36, Решение от 10 септември 2002 г. по дело Kügler (C-141/00, Recueil, стр. I-6833), точка 40, Решение от 23 октомври 2003 г. по дело Комисия/Германия (C-109/02, Recueil, стр. I-12691), точка 20, Решение от 26 май 2005 г. по дело Kingscrest Associates и Montecello (C-498/03, Recueil, стр. I-4427), точка 41, Решение от 12 януари 2006 г. по дело Turn-und Sportunion Waldburg (C-246/04; Recueil, стр. I-589), Решение от 4 май 2006 г. по дело Abbey National (C-169/04, Recueil, стр. I-4027), точка 56, Решение по дело L.u.P., посочено по-горе, точка 32 и Решение от 16 септември 2008 г. по дело Isle of Wight Council и др. (C-288/07, Сборник, стр. I-7203), точка 42.

17 — Решение от 10 април 2008 г. по дело Marks & Spencer (C-309/06, Сборник, стр. I-2283) точка 49.

да има. Следователно алтернативата между прилагането на освобождаването и облагането на сделката, за да бъде признато след това право на възстановяване, не е еднаква от икономическа гледна точка; така посоченото неравно третиране се изразява в евентуалния разход за финансиране на това плащане.

39. От друга страна, и що се отнася до съществуването на „положение на конкуренция“ между сравняваните понятия, може да се посочи, че принципът на неутралност по отношение на конкуренцията не се прилага в този случай, доколкото това различно третиране се прави между две дружества (собственика на самолета и авиокомпанията), които не извършват една и съща дейност и не се конкурират помежду си. Наистина, възможно е собственикът на самолета да прехвърли тежестта на финансовите разходи за евентуално плащане, каквото представлява ДДС, посредством увеличаване на цената на наема на самолета. По този начин авиокомпанията, които решават да изградят цялата си флота или част от нея въз основа на наемане на самолети, могат да бъдат поставени в по-неблагоприятно икономическо положение спрямо тези, които са собственици на самолети, поради причини изцяло от данъчно естество, нямащи нищо общо с различната структура и различните финансови последици, които може да има правомерният и доброволен избор между сделките продажба и отдаване под наем.

40. Нещо повече, ако конкретното „ползване“ на самолета е без значение и единствено извършваната от самото предприятие купувач дейност има значение за предоставяне на освобождаването, тоест ако за това предоставяне е достатъчно закупуването на самолет от авиокомпания, оперираща срещу възнаграждение главно по международни линии, напълно възможно е да се предвиди хипотеза, при която такова различно третиране е проведено между две компании, които в крайна сметка се явяват „посредници“ при закупуването на самолет. Така например финансова организация, която закупува самолет, за да го отдаде под наем на авиокомпания, няма да се ползва от освобождаването, но това освобождаване би могло да се признае на авиокомпания А, оперираща по международни линии, която купува самолет не за собствено ползване, а за да го предостави срещу заплащане на друга авиокомпания Б. Финансовата организация и авиокомпания А извършват сходни във всяко отношение сделки¹⁸, които обаче са подложени на различен данъчен режим, който е по-тежък за първата в резултат на погрешно „субективно“ разбиране на освобождаването.

3. Съдебната практика относно доставките на стоки и услуги, предназначени за плавателни съдове

41. Накрая, трябва да се позова на съдебната практика Velker и Elmeka, макар и да считам, че тя не може да промени заключението, до което водят телеологичното тълкуване на освобождаването и принципът на неутралност по отношение на конкуренцията.

42. На пръв поглед отправеният от Korkein hallinto-oikeus въпрос има безспорна връзка с въпросите, разглеждани в двете посочени решения. И двете дела са имали за предмет дейности по снабдяване с гориво на плавателни съдове. На първо място, по дело Velker Съдът си поставя въпроса дали могат да се разглеждат като „доставка на стоки за зареждане с гориво и провизии“ на плавателните съдове по член 15, параграф 4 от Шеста директива (и следователно като освободени по силата на тази разпоредба) доставките на предприемач, въпреки че самият той не използва стоките за зареждането с гориво и провизии на корабите, а ги доставя на друг предприемач, който от своя страна ги използва по предназначение. На второ място, по дело Elmeka Съдът си поставя същия въпрос, но този път във връзка с освобождаването по член 15, параграф 8 на доставката на услуги „за непосредствените нужди на [...] морски[те] плавателни

¹⁸ — Трябва да се напомни, че в съответствие с посочената съдебна практика „при преценката дали стоките или услугите са сходни, по принцип е без значение кой е производителят на стоките или предоставящият услугите и каква правна форма те са възприели за извършване на своята дейност“. Вж. Решение от 17 февруари 2005 г. по дело Linnweber и Akitidis (съединени дела C-453/02 и C-462/02, Recueil, стр. I-1131), точки 24 и 25 и Решение по дело Turn-und Sportunion Waldburg, посочено по-горе, точка 34.

съдове“, посочени в параграф 5¹⁹. И в двете дела Съдът приема, че посочените освобождавания могат да се приложат само за доставките на стоки и услуги, пряко извършени на корабоприитежателя или оператора за посрещане на непосредствените нужди на плавателните съдове, но не следва те да обхващат доставките на тези стоки или услуги, „направени на по-ранен етап от търговската верига“²⁰.

43. По настоящото дело Комисията и правителството на Финландия защитават идеята за аналогично прилагане на тази съдебна практика. Счита обаче, че това аналогично прилагане не е удачно, доколкото нито един от основните доводи, върху които посочените решения основават стеснителното тълкуване на разглежданите в тях освобождавания, може да се приложи в контекста на член 15, параграф 6.

44. Първият от тези два довода се позовава на трудностите от практическа гледна точка за прилагането на противното решение: „разширяването на освобождаването до периода от време преди окончателното доставяне на стоки на притежателя на кораба предполага въвеждане от държавите на механизми за контрол и надзор с цел да се установи крайното предназначение на стоките, доставени при режим на освобождаване от данъка“, които механизми „ще доведат за държавите и за засегнатите оператори до усложнения, несъвместими с „правилно[то] и ясно прилагане на правилата за освободените доставки“, предвидено в първото изречение на член 15 от Шеста директива“²¹.

45. Тези възражения губят много от тежестта си, когато, както е в настоящия случай, не става дума за доставка на стоки или услуги, предназначени за зареждане с гориво и провизии или за посрещане на непосредствените нужди на кораб или самолет, а за самата сделка на продажба на този кораб или самолет. Не следва да се забравя, че за да може самолет да бъде предназначен за търговски превози на товари или пътници, той следва да получи редица специални разрешения, въз основа на които лесно може да се провери дали той действително ще бъде използван от авиокомпания²². От тази гледна точка трудно може да се сравни доставката на гориво (като разглежданата по делата *Velker* и *Elmek*) или на други стоки, предназначени за зареждане с гориво и провизии на кораба, чието предназначение действително трудно би могло да бъде контролирано, и доставката на самолет или кораб.

46. Следователно няма никаква пречка за прилагането на освобождаването в тези случаи, при условие че от момента на закупуването на самолета се знае, че той ще бъде използван от авиокомпания, спадаща към посочените в член 15, параграф 6 от Шеста директива, и се представят доказателства за това обстоятелство на данъчните органи²³. Резерва от този вид според мен не би била пречка за изпълнение на посоченото в първото изречение на член 15 от Шеста директива изискване за „правилно и ясно прилагане на правилата за освободените доставки“ и при всички случаи представлява по-удачен подход за избягване на данъчни измами от лишаването от данъчно освобождаване.

19 — Който от своя страна се позовава на параграф 4, букви а) и б).

20 — Решение по дело *Velker*, посочено по-горе, точка 22.

21 — Решение по дело *Velker*, посочено по-горе, точка 24 и Решение по дело *Elmek*, посочено по-горе, точка 23.

22 — В своето писмено становище А Оу се позовава на т.нар. АОС (Air Operation Certificate), посочвайки колко скъпо е неговото получаване и запазване (според А Оу това е допълнителен годишен разход в порядъка между 138 000 и 195 000 EUR). Това прави малко вероятно искането за получаване на този сертификат с измамни цели, доколкото той не е необходим, когато самолетът е предназначен за лична употреба.

23 — Както А Оу сочи в своето писмено становище, белгийските власти са въвели резерва от този вид в своите вътрешни административни правила, а в Нидерландия се счита за достатъчно доказателство подписаната от купувача декларация относно предназначението на самолета.

47. В решенията по дела Velker и Elmeke е посочен и втори довод, извлечен от общия характер на ДДС и от свързаното с него ограничително тълкуване на освобождаването от данъка²⁴. Очевидно е, че тези изисквания са приложими, най-малкото по принцип, към освобождаването по член 15, параграф 6. Без съмнение, както посочих по-горе, съдебната практика изисква тълкуването на освобождаването от ДДС да се съобрази също с преследваните с това освобождаване цели и да се спазят изискванията на принципа за данъчен неутралитет — два фактора, които в контекста на тук разглежданото освобождаване водят до извод в обратен смисъл на решенията по дела Velker и Elmeke.

4. Заключение по втория преюдициален въпрос

48. С оглед на гореизложеното считам, че текстът на разпоредбата (която в по-голямата част от текстовете на различните езици се позовава изрично на „ползването“ на самолета), целите на освобождаването и принципът на неутралност на ДДС налагат в този случай тълкуване, което да отчита крайната цел на освобождаването. Следователно член 15, параграф 6 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че се прилага за доставки на въздухоплавателни средства на икономически оператори, въпреки че самите те не оперират срещу възнаграждение главно по международните въздушни линии, а отстъпват този самолет за ползване от авиокомпания, която осъществява такава дейност.

Б – Третият преюдициален въпрос

49. С третия си преюдициален въпрос, който в известен смисъл допълва предходния, запитващата юрисдикция иска да се установи дали за отговора на втория преюдициален въпрос са от значение някои от фактическите обстоятелства по настоящото дело, в частност фактът, че дружеството собственик на въздухоплавателните средства (А Оу) прехвърля разходите за ползването на тези въздухоплавателни средства на частноправен субект (Х), който притежава неговия капитал и използва придобитите въздухоплавателни средства основно в своята търговска дейност и/или за лични цели, като се има предвид, че авиокомпанията може да използва въздухоплавателните средства и за други полети.

50. Жалбоподателят оспорва верността на това изложение на фактите. Независимо от това, считам, че тези посочени в акта за преюдициално запитване фактически обстоятелства не са от значение за отговора на втория преюдициален въпрос и по принцип не са пречка за прилагането на разглежданото освобождаване спрямо икономически оператор, който отстъпва ползването на придобития от него самолет на авиокомпания, оперираща по международни линии.

51. Както подчертах по-горе, от член 15, параграф 6 от Шеста директива става ясно, че единственият критерий за определяне на приложимостта на това освобождаване се състои в използването на самолета от страна на авиокомпания, оперираща срещу възнаграждение главно по международни линии. Доколкото приобретателят на самолета може да докаже, че самолетът действително е предназначен да бъде икономически използван от авиокомпания с тези характеристики, търговските или други отношения, които могат да съществуват между дружеството собственик на самолета, неговият мажоритарен акционер и самата авиокомпания не следва да имат някакво отражение върху облагането с ДДС. Така, макар и да е налице частично ползване на самолета от страна на собственика, който поема определени разходи и за него цялата тази сделка има евентуални благоприятни последици в данъчно отношение, извън ДДС, всичко това няма значение за целите на освобождаването, щом като авиокомпанията използва икономически самолета в своята обичайна дейност.

24 — Решение по дело Velker, точка 19 и Решение по дело Elmeke, точка 15.

52. Само ако може да се докаже, че самолетът наистина не е предназначен за икономическо използване от авиокомпанията, а че неговото единствено предназначение е частното ползване — в крайна сметка окончателното потребление — от физическо или юридическо лице, освобождаването може да се откаже поради фактическото неизпълнение на условията по член 15, параграф 6 от Шеста директива. При всички случаи преценката на всички тези обстоятелства се прави от националната юрисдикция, която разглежда спора по главното производство.

В – Първият преюдициален въпрос

53. С първия си преюдициален въпрос *Korkein hallinto-oikeus* иска от Съда да установи дали понятието „авиокомпания, оперираща срещу възнаграждение главно по международни линии“, използвано в член 15, параграф 6 от Шеста директива, обхваща и авиокомпания, които извършват по-специално международни чартърни полети.

54. Отново съмненията относно тълкуването на това понятие изглежда са породени от разликите между текстовете на различните езици на Шеста директива.

55. Това е така, защото някои от тези текстове използват думи, които евентуално могат да наведат на мисълта, че става въпрос за редовни полети. Така е в текста на английски език, където например се говори за „international routes“ — термин, който може да предположи наличието на редовни линии и полети. Безспорно, по-голямата част от текстовете на различните езици наблягат върху това, че авиокомпанията, която ползва самолета, оперира главно по международни линии, без да се прави някакво пряко или непряко посочване дали тази дейност се извършва с чартърни полети или с редовни полети.

56. Съдебната практика ясно подкрепя това разширително тълкуване. В Решение по дело *Cimber Air*²⁵ — единствено до момента решение, в което се прави позоваване на освобождаването по член 15, параграф 6 от Шеста директива — е поставен въпросът за приложимостта на това освобождаване към сделките по придобиване на въздухоплавателни средства, използвани от авиокомпания, оперираща срещу възнаграждение главно по международни линии, но които извършват и вътрешни полети тъкмо с тези самолети. В посоченото решение Съдът настоява, че определящо за прилагането на освобождаването е естеството на дейностите, които „главно“ извършва авиокомпанията, използваща самолета, а не конкретното ползване на даден самолет.

57. Прилагайки същата логика, естеството на линиите също би трябвало да няма значение за прилагането на освобождаването.

58. Накрая, това решение е съобразено в най-голяма степен с принципа за данъчен неутралитет, тъй като не съществува никаква обективна причина за различно третиране за целите на ДДС на две авиокомпания, извършващи международни полети, поради това че едната извършва основно чартърни полети, а другата — редовни полети или поради това че въпросният самолет се използва за единия или другия вид полети.

59. В заключение считам, че член 15, параграф 6 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че изразът „авиокомпания, оперираща срещу възнаграждение главно по международни линии“ обхваща и търговски авиокомпания, които извършват срещу възнаграждение главно международни чартърни полети за нуждите на определени предприятия и физически лица.

²⁵ — Решение от 16 септември 2004 г. по дело (C-382/02, Recueil, стр. I-8379).

VI – Заключение

60. Вследствие на това предлагам на Съда да отговори на поставените от Korkein hallinto-oikeus (Финландия) преюдициални въпроси по следния начин:

- „1) Член 15, параграф 6 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че изразът „авиокомпания, оперираща срещу възнаграждение главно по международни линии“ обхваща и търговски авиокомпания, които извършват срещу възнаграждение главно международни чартърни полети за нуждите на определени предприятия и физически лица.
- 2) Член 15, параграф 6 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в него освобождаване се отнася не само за въздухоплавателни средства, доставени директно на авиокомпания, оперираща срещу възнаграждение главно по международни линии, но и за доставката на въздухоплавателни средства на икономически оператори, въпреки че самите те не оперират срещу възнаграждение главно по международните въздушни линии, а отстъпват този самолет за ползване от авиокомпания, която осъществява такава дейност.
- 3) Като се има предвид, че авиокомпанията може да използва въздухоплавателните средства и за други полети, фактът, че собственикът на въздухоплавателните средства прехвърля разходите за ползването им на частноправен субект, който притежава неговия капитал и използва придобитите въздухоплавателни средства основно в своята търговска дейност и/или за частни цели, не променя извода, направен в отговора на втория преюдициален въпрос, освен ако от тези обстоятелства става ясно, че самолетът не е действително предназначен за икономическо ползване от авиокомпанията, а изключително за частно ползване от физическо или юридическо лице, което националната юрисдикция следва да провери“.