



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

19 юли 2012 година *

„Шеста директива — Случаи на освобождаване — Член 15, параграф 6 — Освобождаване на доставките на въздухоплавателни средства, ползвани от авиокомпаниите, опериращи срещу възнаграждение главно по международни линии — Доставка на въздухоплавателни средства на оператор, който ги предоставя на такава компания — Понятие „опериране срещу възнаграждение по международни линии“ — Чартърни полети“

По дело C-33/11,

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Korkein hallinto-oikeus (Финландия) с акт от 18 януари 2011 г., постъпил в Съда на 21 януари 2011 г., в рамките на производството, образувано по инициатива на

A Oy,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: г-н J.-C. Bonichot, председател на състав, г-жа A. Prechal (докладчик), г-н L. Bay Larsen, г-жа C. Toader и г-н E. Jarašiūnas, съдии,

генерален адвокат: г-н P. Cruz Villalón,

секретар: г-жа M. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 8 февруари 2012 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за A Oy, от г-н P. Salomaä,

— за финландското правителство, от г-жа M. Pere, в качеството на представител,

— за Европейската комисия, от г-н I. Koskinen и г-жа L. Lozano Palacios, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 26 април 2012 г.,

постанови настоящото

* Език на производството: фински.

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 15, параграф 6 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година 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), изменена с Директива 92/111/ЕИО на Съвета от 14 декември 1992 година (ОВ L 384, стр. 47, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на производство, образувано по инициатива на А Оу (наричано по-нататък „А“) срещу издадени от Kaakkois-Suomen verovirasto (данъчната служба на Югоизточна Финландия) ревизионни актове за определяне на дължим данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) във връзка с придобиването на въздухоплавателни средства.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съгласно член 2, параграф 1 от Шеста директива с ДДС се облага „доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“. [неофициален превод]
- 4 Член 15 от същата директива е озаглавен „Освободени доставки при износ извън Общността, приравнени на него сделки и международен транспорт“ и гласи:

„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:

[...]

4. Доставка на стоки за зареждане с гориво и провизии на плавателни съдове:
 - а) използвани за навигация в открито море и платен превоз на пътници или за извършване на търговски, промишлени или риболовни дейности;
- [...]
5. Доставка, преработването, ремонта, поддръжката, чартирането и наемането на морските плавателни съдове, посочени в параграф 4, букви а) и б), както и доставката, наемането, ремонта и поддръжката на оборудването, включително — риболовното, вложено или използвано на такива съдове;
6. Доставка, 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;
7. Доставка на стоки за зареждане с гориво и провизии на посочените в параграф 6 въздухоплавателни средства;

8. Доставката на услуги освен посочените в параграф 5 за непосредствените нужди на посочените в този параграф морски плавателни съдове или техния товар;
9. Доставката на услуги освен посочените в параграф 6 за непосредствените нужди на посочените в този параграф въздухоплавателни средства или техния товар;

[...]“ [неофициален превод]

- 5 Дял XVIa от Шеста директива е озаглавен „Преходен режим на данъчно облагане на търговията между държавите членки“ и член 28a от него гласи:

„1. Следните дейности също подлежат на облагане с данък върху добавената стойност:

- a) вътреобщностно придобиване на стоки по възмезден начин на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това качество, или от данъчно незадължено юридическо лице, когато продавачът е данъчнозадължено лице, действащо в това качество [...]

В съответствие с условията, предвидени в параграф 1a, чрез дерогация от първа алинея данък върху добавената стойност не се начислява върху вътреобщностните придобивания на стоки от данъчнозадължено лице или от данъчно незадължено юридическо лице. [преводът на тази алинея е неофициален]

[...]

[...]

1a. Предвидената в параграф 1, буква а), втора алинея дерогация се прилага за:

- a) вътреобщностните придобивания на стоки, чиято доставка е освободена от облагане на територията на страната на основание член 15, параграфи 4—10; [преводът на тази алинея е неофициален]

[...]

3. „Вътреобщностно придобиване на стоки“ означава придобиване на правото на разпореждане в качеството на собственик с движими [материални] вещи, изпратени или транспортирани до лицето, което ги придобива, от или за сметка на продавача, или от придобиващото лице до държава членка, която не е държавата членка, от която се изпращат или транспортират стоките.

[...]“.

Национално право

- 6 Шеста директива е транспонирана във Финландия със Закон 1501/1993 за данъка върху добавената стойност (Arvonlisäverolaki (1501/1993) от 30 декември 1993 г. (наричан по-нататък „AVL“).
- 7 Съгласно член 1, първа алинея, точка 3 от AVL ДДС се дължи във всички случаи на вътреобщностно придобиване на стоки във Финландия по смисъла на член 26a от същия закон. Последната разпоредба определя вътреобщностното придобиване като придобиване по възмезден начин на собствеността върху движима материална вещ, ако продавачът,

приобретателят или трето лице, действащо от тяхно име, превози тази вещ от една държава членка в друга. Съгласно член 2b от AVL задължен да заплати ДДС при вътреобщностното придобиване по смисъла на посочения член 1, първа алинея, точка 3 е приобретателят.

- 8 Глава шеста от AVL се отнася до случаите на освобождаване от облагане в международната търговия и член 70, първа алинея, точка 6 от нея предвижда, че данък не се дължи при продажбата на въздухоплавателни средства, на резервни части и/или на части от оборудването за тях, предназначени за ползване от търговец, който оперира срещу възнаграждение главно по международни линии.
- 9 Съгласно член 72f, точка 1 от AVL вътреобщностното придобиване на стоки е освободено от облагане с ДДС, ако за вноса на тези стоки не се дължи ДДС. Член 94, първа алинея, точка 9 от AVL освобождава от облагане с ДДС вноса на въздухоплавателни средства, резервни части и оборудване по смисъла на член 70, първа алинея, точка 6 от AVL.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 10 През юли 2002 г. и октомври 2003 г. А купува два реактивни самолета от френски производител. Продавачът декларира вътреобщностна продажба. А не декларира въпросните покупки като вътреобщностни придобивания във Финландия.
- 11 Двете въздухоплавателни средства са регистрирани във финландския регистър на въздухоплавателните средства съответно на 22 юли 2002 г. и 23 юли 2004 г., като АОС („Air Operation Certificate“) са им издадени съответно на 19 ноември 2002 г. и 24 октомври 2004 г. А е посочено като собственик на двете въздухоплавателни средства, а В Оу (наричано по-нататък „В“) е посочено като техен ползвател. Самолетите се препродадени на регистрирано в Кипър предприятие съответно на 17 декември 2003 г. и 1 април 2005 г.
- 12 Физическото лице Х притежава всички акции на А. А притежава 25 % от акциите на С Оу (наричано по-нататък „С“). В е дъщерно дружество на С като последното притежава 78 % от него.
- 13 В организира международни чартърни полети и осигурява поддръжката и управлението на самолетите. Въз основа на сключен с А договор В фактурира на последното по-специално разходите за поддръжката на самолетите, както и извършените с тях полети. Освен това съгласно същия договор В има право да наема самолетите за собствените си търговски нужди на посочената в приложението към договора цена.
- 14 Оборътът на А за отчетните периоди от 1 януари до 31 декември 2002 г. и от 1 януари 2003 г. до 30 юни 2004 г., в размер съответно на 925 606,32 EUR и 2 170 503,84 EUR, е формиран изцяло от счетоводни записи въз основа на фактури за продажби, издадени на Х — собственика на А, с изключение на фактурите, издадени на кипърското предприятие във връзка с препродажбата на въздухоплавателните средства. При извършването на данъчна ревизия се установява, че в счетоводството на А няма отразени доходи от отдаването под наем на самолетите.
- 15 От своя страна осчетоводените разходи на А за въздухоплавателните средства са свързани главно със сумите, фактурирани от В на А за поддръжката на въздухоплавателните средства и извършените с тях полети. В хода на същата данъчна ревизия се установява, че тези суми са били префактурирани на Х на практика без никакви промени.

- 16 От 1 юли 2002 г. А е регистрирано като данъчнозадължено лице по ДДС. В декларацията си от 14 юни 2003 г. за прекратяване на дейността А посочва, че не е извършвало подлежаща на облагане с ДДС дейност. Данъчната служба на Югоизточна Финландия заличава посоченото дружество от регистъра на данъчнозадължените лица по ДДС с обратно действие, считано от 1 юли 2002 г.
- 17 На 4 ноември 2005 г. същата данъчна служба издава ревизионните актове за определяне на дължим от А ДДС във връзка с вътреобщностното придобиване на двете въздухоплавателни средства. Същевременно се констатира, че А няма право на приспадане или на възстановяване на дължимия ДДС.
- 18 С решение от 26 май 2008 г. Helsingin hallinto-oikeus (Административен съд, Хелзинки) отхвърля жалбата на А срещу ревизионните актове. Според тази юрисдикция двете покупки на въздухоплавателни средства са представлявали подлежащи на облагане с ДДС вътреобщностни придобивания, които А не е декларирало пред данъчните власти. Това дружество не оперирало срещу възнаграждение по международни линии по смисъла на член 70, първа алинея, точка 6 от AVL, а на практика действало в качеството си на собственик на дружеството С, което се занимава с международна търговия с петролни продукти. Освен това и В не ползвало въпросните самолети за опериране срещу възнаграждение по международни линии по смисъла на същия член 70, първа алинея, точка 6. Целта на договора била единствено да се осигури транспорт за собствените нужди на Х, който е основният акционер в тези дружества.
- 19 А обжалва това решение пред Korkein hallinto-oikeus (Върховен административен съд). То твърди, че придобиването на въздухоплавателните средства трябва да бъде освободено от облагане с ДДС, тъй те са придобити и регистрирани от А с цел да бъдат предоставени на В, което именно е авиокомпания, оперираща срещу възнаграждение главно по международни линии. Всъщност в съответствие с обичайната практика в този сектор В било натоварено от А да поддържа срещу заплащане въздухоплавателните средства в постоянна готовност за полети и да популяризира ползването им за търговски цели чрез сключването на отделни договори, като В действително предлагало самолетите на трети лица срещу определено възнаграждение за летателен час.
- 20 От друга страна — макар да приема, че В трябва да се счита за авиокомпания, оперираща срещу възнаграждение по международни линии, при това въпреки обстоятелството, че Х бил единственото превозвано срещу възнаграждение лице — другата страна в производството смята, че спорните придобивания не могат да бъдат освободени от облагане с ДДС, тъй като самото А не извършва международни полети, а доставило въздухоплавателните средства от Франция във Финландия и там ги предоставило безвъзмездно на В, за да може последното да ги ползва.
- 21 При това положение Korkein hallinto-oikeus решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Следва ли член 15, параграф 6 от [Шеста директива] да се тълкува в смисъл, че понятието „авиокомпания, оперираща срещу възнаграждение главно по международни линии“ обхваща и търговските авиокомпания, опериращи чартърни полети срещу възнаграждение главно по международни линии за нуждите на предприятия и физически лица?
- 2) Следва ли член 15, параграф 6 от [Шеста директива] да се тълкува в смисъл, че предвиденото в него освобождаване се отнася само за директните доставки на въздухоплавателни средства на авиокомпания, оперираща срещу възнаграждение главно по международни линии, или това освобождаване се отнася и за доставката на

въздухоплавателни средства на оператор, който лично не оперира срещу възнаграждение главно по международни въздушни линии, а предоставя въздухоплавателното средство на друг оператор, извършващ такава дейност?

- 3) Като се има предвид, че съответната авиокомпания е можела да ползва въздухоплавателните средства и за други полети, от значение ли е за отговора на втория въпрос обстоятелството, че собственикът на въздухоплавателните средства е префактурирал разходите за ползването на тези въздухоплавателни средства на физическо лице, което е негов акционер и ползва закупените въздухоплавателни средства главно за собствените си търговски и/или частни нужди?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 22 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали понятието „опериране срещу възнаграждение по международни линии“ по смисъла на член 15, параграф 6 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че обхваща единствено превозите по редовни линии или включва и чартърните полети, отговарящи на търсенето от страна на предприятия или физически лица.
- 23 Съмненията на запитващата юрисдикция в това отношение изглежда са свързани с наличието на някои различия между текстовете на различните езици на посочената разпоредба. В тази връзка в становището си А подчертава, че в някои от текстовете на различните езици, като например текстовете на английски или шведски език, на практика се използва изразът „international routes“, или „международни линии“, вместо израза „международен превоз“, който се явява по-общ и се използва в повечето от другите текстове на различни езици на същата разпоредба, и по-специално в текста ѝ на фински език.
- 24 В това отношение съгласно постоянната съдебна практика при тълкуването на разпоредба от правото на Съюза по принцип трябва да се взема предвид възможната липса на съответствие между отделните нейни текстове на различните езици (вж. по-специално Решение от 16 септември 2004 г. по дело *Cimber Air*, C-382/02, Recueil, стр. I-8379, точка 38).
- 25 В случая обаче следва да се констатира, че посочените в точка 23 от настоящото решение нюанси във формулировката не позволяват да се направи изводът, че законодателят на Съюза е имал намерение да изключи международните чартърни полети от приложното поле на въведеното с член 15, параграф 6 от Шеста директива освобождаване.
- 26 При строго буквален анализ най-напред следва да се отбележи, че изразът „international routes“, или „международни линии“, който се съдържа в някои текстове на различни езици, няма никакво определение в Шеста директива и — както отбелязват Комисията и финландското правителство — не се допълва от каквото и да било уточнение, което да посочва, че съответните полети трябва да имат „редовен“ характер. При това положение посоченият израз, подобно на използвания в други текстове на различни езици израз „международен превоз“, по същество трябва да се разбира в смисъл на полети, извършвани с въздухоплавателно средство между две географски точки, които придават на съответния превоз по-скоро международен, а не вътрешен характер. Както Съдът вече е подчертавал, член 15, параграф 6 от Шеста директива по същество се отнася за компании, чиято дейност е предимно международна (Решение по дело *Cimber Air*, посочено по-горе, точки 27 и 28).

- 27 Освен съгласно постоянната съдебна практика, при тълкуването на разпоредба на правото на Съюза като разглежданата в случая трябва да се взема предвид не само съдържанието ѝ, но и нейният контекст и целите, които преследва правната уредба, от която тя е част (вж. по-специално Решение от 26 юни 1990 г. по дело *Velker International Oil Company*, C-185/89, Recueil, стр. I-2561, точка 17 и Решение от 22 декември 2010 г. по дело *Feltgen и Bacino Charter Company*, C-116/10, Сборник, стр. I-14187, точка 12 и цитираната съдебна практика).
- 28 Нито контекстът, в който се вписва член 15, параграф 6 от Шеста директива, нито целта на тази разпоредба обаче изискват по някакъв начин въздухоплавателни средства, ползвани от компании, опериращи главно международни чартърни полети, да бъдат изключени от приложното поле на въведеното с тази разпоредба освобождаване.
- 29 Що се отнася до целта на същата разпоредба, с последната се цели от облагане да бъде освободена доставката на въздухоплавателни средства, предназначени главно за опериране по международни линии, тоест за полети, пресичащи пространства под юрисдикцията на няколко държави, а в някои случаи и международни пространства.
- 30 Предвид тази цел, изглежда, не се налага да се прави разграничение относно това дали международният въздушен превоз се извършва с редовни или с чартърни полети.
- 31 От друга страна, що се отнася до контекста, в който се вписва член 15, параграф 6 от Шеста директива, следва да се напомни, че съгласно постоянната съдебна практика случаите на освобождаване представляват самостоятелни понятия от правото на Съюза, които трябва да намерят своето място в цялостния контекст на общата система на ДДС, установена с посочената директива (вж. по-специално Решение по дело *Cimber Air*, посочено по-горе, точка 23 и Решение от 18 октомври 2007 г. по дело *Navicon*, C-97/06, Сборник, стр. I-8755, точка 20).
- 32 Впрочем тази система се основава по-специално на принципа на данъчния неутралитет, който не допуска икономически оператори, извършващи еднакви дейности, да бъдат третираны различно по отношение на облагането с ДДС (вж. по-специално Решение по дело *Cimber Air*, посочено по-горе, точка 24 и Решение по дело *Navicon*, посочено по-горе, точка 21). Този принцип не предполага еднакви дейности. Всъщност от постоянната съдебна практика следва, че посоченият принцип не допуска предоставянето на сходни услуги, които следователно се конкурират, да се третира различно по отношение на ДДС (вж. по-специално Решение от 28 юни 2007 г. по дело *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust и The Association of Investment Trust Companies*, C-363/05, Сборник, стр. I-5517, точка 46 и цитираната съдебна практика).
- 33 Принципът на данъчен неутралитет предполага отстраняването на нарушенията на конкуренцията, произтичащи от различно третиране по отношение на ДДС. Следователно нарушението е доказано, когато се установи, че се предоставят конкуриращи се услуги и предоставянето им не се третира еднакво по отношение на ДДС (вж. Решение по дело *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust и The Association of Investment Trust Companies*, посочено по-горе, точка 47 и цитираната съдебна практика).
- 34 Транспортните услуги, предлагани от оператори, които извършват главно международни полети — независимо дали с редовни полети и/или с чартърни полети, — обаче са сходни и явно се конкурират, поради което различно третиране по отношение на освобождаването от ДДС на доставките на въздухоплавателни средства, зависещо от това дали операторът ги извършва главно чрез редовни международни полети или главно чрез международни чартърни полети, би създавало опасност от нарушаване на конкуренцията между посочените оператори.

- 35 Въз основа на гореизложеното на първия въпрос трябва да се отговори, че понятието „опериране срещу възнаграждение по международни линии“ по смисъла на член 15, параграф 6 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че обхваща и международните чартърни полети, отговарящи на търсенето от страна на предприятия или физически лица.

По втория въпрос

- 36 С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 15, параграф 6 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в него освобождаване се отнася за доставката на въздухоплавателно средство на оператор, като самият той не е „авиокомпания, оперираща срещу възнаграждение главно по международни линии“ по смисъла на тази разпоредба, а придобива въздухоплавателното средство с цел то да бъде ползвано изключително от такава компания.
- 37 В това отношение, първо, следва да се отбележи, че в текста на фински език на посочения член 15, параграф 6 се посочва доставката на въздухоплавателни средства „на“ авиокомпания, оперираща срещу възнаграждение главно по международни линии.
- 38 От друга страна, обаче в повечето от останалите текстове на различни езици на същата разпоредба се посочват доставките на въздухоплавателни средства, „ползвани от“ такава компания.
- 39 Както вече бе напомнено в точка 24 от настоящото решение, при тълкуването на тази разпоредба по принцип трябва да се вземат предвид така установените езикови различия.
- 40 Второ, трябва да се констатира, че формулировката на повечето текстове на различни езици на член 15, параграф 6 от Шеста директива — доколкото подчертава именно обстоятелството, че доставяните въздухоплавателни средства трябва да бъдат „ползвани от“ компания, оперираща срещу възнаграждение главно по международни линии, а не самоличността на получателя на доставката или на собственика на въздухоплавателно средство — сама по себе си не изключва от приложното поле на въведеното с тази разпоредба освобождаване доставките на въздухоплавателни средства на оператор, който ги придобива изключително с цел те да бъдат ползвани от такава компания, например във връзка с лизингова сделка.
- 41 Трето, както вече бе напомнено в точка 27 от настоящото решение, за целите на тълкуването на член 15, параграф 6 от Шеста директива е важно да се вземе предвид не само съдържанието на посочената разпоредба, но също и нейният контекст и целите, които преследва.
- 42 На първо място, що се отнася до преследваната цел, в точка 29 от настоящото решение вече бе посочено, че тя се изразява в освобождаването от облагане с ДДС на доставката на въздухоплавателни средства, предназначени главно за ползване с цел опериране по международни линии, тоест за полети, пресичащи пространства под юрисдикцията на няколко държави, а в някои случаи и международни пространства.
- 43 Трябва да се констатира обаче, че тази цел може да доведе до тълкуване на член 15, параграф 6 от Шеста директива, съгласно което, за да може доставка на въздухоплавателно средство да се ползва от предвиденото в тази разпоредба освобождаване, е необходимо изпълнението именно на условието това въздухоплавателно средство да бъде предназначено за ползване от компания, чиято основна дейност се изразява в опериране срещу възнаграждение по международни линии, без сама по себе си самоличността на приобретателя да има значение.

- 44 Точно обратното, в това отношение трябва да се вземе предвид обстоятелството, че задължаването на приобретателя на въздухоплавателно средство да заплати ДДС за това придобиване — въпреки че последното е извършено само с цел ползване на въздухоплавателното средство от компания, оперираща срещу възнаграждение главно по международни линии, — би могло да доведе по-специално до увеличаване на цената, която последната компания трябва да заплати, за да може да започне ползването, и по този начин да навреди на посочената цел. Всъщност може да се приеме, че приобретателят на въздухоплавателното средство, който трябва да заплати ДДС върху продажната му цена, по принцип ще префактурира на компанията ползвател целия размер или част от размера на задължението, тъй като е бил длъжен да заплати ДДС.
- 45 Всъщност в такъв случай — както подчертава генералният адвокат в точка 38 от заключението си — въпреки че е възможно приобретателят на въздухоплавателното средство впоследствие да приспадне посочения ДДС или да си го възстанови съгласно предвидените в Шеста директива условия, това по никакъв начин не променя обстоятелството, че междувременно в тежест на приобретателя ще се окажат разходите по финансирането на първоначалната парична вноска за заплащането на ДДС, чийто размер в случая може да се окаже изключително голям.
- 46 Следователно в посочения по-горе смисъл липсата на освобождаване от ДДС на доставката на въздухоплавателното средство и заплащането на ДДС от приобретателя непряко ще се окаже в тежест на компанията, ползваща въздухоплавателното средство.
- 47 На второ място, що се отнася до контекста, в който се вписва член 15, параграф 6 от Шеста директива, в точка 31 от настоящото решение вече бе напомнено, че въведените с тази разпоредба случаи на освобождаване представляват самостоятелни понятия от правото на Съюза, които трябва да намерят своето място в цялостния контекст на общата система на ДДС, установена с посочената директива.
- 48 Тази система по-конкретно се основава 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, както бе напомнено в точки 32 и 33 от настоящото решение, принципът на данъчен неутралитет не допуска сходни дейности, които следователно се конкурират, да се третират различно по отношение на ДДС.
- 49 Въпреки че съгласно постоянната съдебна практика с оглед на тези принципи въведените с член 15 от Шеста директива случаи на освобождаване трябва да се тълкуват стриктно, тъй като те представляват дерогация от общия принцип, според който ДДС се събира за всяка доставка на стоки и за всяка доставка на услуги, осъществена възмездно от данъчнозадължено лице (вж. по-специално Решение по дело *Velker International Oil Company*, посочено по-горе, точка 19, Решение по дело *Cimber Air*, посочено по-горе, точка 25, Решение от 14 септември 2006 г. по дело *Elmeke*, C-181/04-C-183/04, Recueil, стр. I-8167, точка 15, Решение по дело *Navicon*, посочено по-горе, точка 22 и Решение по дело *Feltgen и Bacino Charter Company*, посочено по-горе, точка 19), това изискване за стриктно тълкуване обаче не означава, че термините, използвани за определяне на тези случаи на освобождаване, трябва да се тълкуват по начин, който би ги лишил от техния ефект (вж. по-специално Решение по дело *Navicon*, посочено по-горе, точка 22).
- 50 В случая обаче, от една страна, както вече бе подчертано, от текста на член 15, параграф 6 от Шеста директива, разглеждан във връзка с преследваните от посочената разпоредба цели, по същество цели да освободи от облагане с ДДС придобиванията на въздухоплавателни средства, когато са предназначени за ползване от компания, оперираща срещу възнаграждение главно по международни линии.

- 51 От друга страна, не се твърди и не изглежда възможно принципът на данъчен неутралитет да бъде накърнен от тълкуването, съгласно което от предвиденото в член 15, параграф 6 от Шеста директива освобождаване трябва да се ползва и доставката на въздухоплавателно средство на оператор, който не е „авиокомпания, оперираща срещу възнаграждение главно по международни линии“ по смисъла на тази разпоредба, но който придобива въздухоплавателното средство единствено с цел то да бъде ползвано от такава компания.
- 52 За сметка на това, както отбелязва и генералният адвокат в точка 40 от своето заключение, не може а priori да се отхвърли възможността при определени обстоятелства обратното тълкуване да доведе до такова накърняване.
- 53 Освен това — макар наистина да изглежда, че посоченото в точка 51 от настоящото решение тълкуване в някаква степен се отклонява от възприетото тълкуване от Съда относно случаите на освобождаване, предвидени в член 15, параграфи 4 и 8 от Шеста директива във връзка със сделки за зареждане с гориво и провизии на морски плавателни съдове и доставката на услуги за непосредствените им нужди (вж. Решение по дело *Velker International Oil Company*, посочено по-горе, точки 21 и 22 и Решение по дело *Elmeke*, точки 22 и 24) — по този повод трябва да се отбележи, че при тълкуването на параграф 6 от същия член обаче не е задължително да се приложат възприетите разрешения в посочената съдебна практика.
- 54 Всъщност, както следва по-специално от точки 23—25 от Решение по дело *Elmeke*, посочено по-горе, това, че предвиденото в член 15, параграфи 4 и 8 от Шеста директива разширяване на освобождаването до периоди от време, предхождащи периода на окончателната доставка на стоки или услуги пряко на ползващото кораба лице, е било изключено от Съда в посочените решения, се дължи по-специално на съображението, че това освобождаване предполага въвеждане от държавите на механизми за контрол и надзор с цел да се установи крайното предназначение на съответните стоки или услуги. Такива механизми са щели да 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 (вж. също Решение по дело *Velker International Oil Company*, посочено по-горе, точка 24).
- 55 Както по-специално отбелязва генералният адвокат в точки 44—46 от своето заключение, тези съображения не са относими към освобождаването на доставката на въздухоплавателно средство на оператор, който го предназначава изключително за ползване от компания, оперираща срещу възнаграждение главно по международни линии.
- 56 Всъщност, ако в такива случаи освобождаването се постави в зависимост от това дали посоченото предназначение е известно и надлежно доказано от момента на придобиването на въздухоплавателното средство, както и от последващата проверка на действителното ползване на същото въздухоплавателно средство от такава компания, не изглежда — с оглед вида на разглежданата в случая стока, и по-специално механизмите за регистрация и издаване на разрешения, от които зависи ползването ѝ — това освобождаване да е от такова естество, че да доведе за държавите и за засегнатите оператори до усложнения, които биха били несъвместими с правилното и ясно прилагане на правилата за освободените доставки, предвидени в Шеста директива.
- 57 Въз основа на всичко гореизложено на втория въпрос трябва да се отговори, че член 15, параграф 6 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в него освобождаване се отнася и за доставката на въздухоплавателно средство на оператор, като самият той не е „авиокомпания, оперираща срещу възнаграждение главно по международни линии“ по смисъла на тази разпоредба, а придобива въздухоплавателното средство с цел то да бъде ползвано изключително от такава компания.

По третия въпрос

- 58 С третия си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали за отговора на втория въпрос е от значение обстоятелството, че придобилият въздухоплавателното средство оператор след това префактурира разходите за ползването му на физическо лице, което е негов акционер и ползва въздухоплавателното средство главно за собствените си търговски и/или частни нужди, като се има предвид, че авиокомпанията е имала възможност да ползва въздухоплавателното средство и за други полети.
- 59 В това отношение следва да се напомни, че съгласно отговора на втория въпрос единственият критерий, позволяващ да се определи дали предвиденото в член 15, параграф 6 от Шеста директива освобождаване е приложимо, е това дали съответното въздухоплавателно средство се ползва от авиокомпания, оперираща срещу възнаграждение главно по международни линии, което следва да се прецени от националната юрисдикция.
- 60 Ето защо при това положение обстоятелствата, посочени от запитващата юрисдикция в нейния трети въпрос, а priori са ирелевантни за отговора на втория въпрос, ако приобретателят може да докаже, че посоченият критерий е изпълнен.
- 61 От друга страна, прилагането на член 15, параграф 6 от Шеста директива ще се окаже невъзможно, ако при общия анализ на фактите по разглежданото дело в главното производство националният съд прецени, че въздухоплавателните средства не са предназначени за ползване със стопанска цел от авиокомпанията за опериране по международни линии.
- 62 Следва също така да се напомни, както по-специално подчертава финландското правителство в становището си, че съгласно постоянната съдебна практика прилагането на правната уредба на Съюза не може да става по начин, който прикрива злоупотребите на икономическите оператори, тоест операциите, които са извършени не в рамките на обичайните търговски сделки, а единствено с цел злоупотреба с предвидените в правото на Съюза предимства, както и че този принцип на забрана на злоупотребите се прилага и в областта на ДДС (вж. по-специално Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и др., C-255/02, Recueil, стр. I-1609, точки 69 и 70 и цитираната съдебна практика).
- 63 Така този принцип води до забрана на напълно изкуствените конструкции, които не отразяват икономическата действителност и са създадени единствено с цел получаване на данъчно предимство (Решение от 22 май 2008 г. по дело Ampliscientifica и Amplifin, C-162/07, Сборник, стр. I-4019, точка 28).
- 64 Следователно при тълкуването на Шеста директива може да се приеме, че е налице злоупотреба, когато, от една страна, разглежданите сделки — въпреки привидното спазване на условията, предвидени в релевантните разпоредби от посочената директива, както и на транспониращото тази директива национално законодателство — водят до получаване на данъчно предимство, чието предоставяне противоречи на преследваната с тези разпоредби цел, и от друга страна, от определена съвкупност от обективни обстоятелства е видно, че основната цел на разглежданите сделки е получаването на данъчно предимство (вж. Решение по дело Halifax, посочено по-горе, точки 74 и 75 и Решение от 21 февруари 2008 г. по дело Part Service, C-425/06, Сборник, стр. I-897, точка 42).
- 65 Националната юрисдикция трябва да провери дали в спора по главното производство съответно е налице фактическият състав на злоупотреба съгласно правилата за доказване по националното право и без да се накърнява действието на правото на Съюза (вж. Решение по дело Halifax, посочено по-горе, точка 76).

66 Въз основа на гореизложеното на поставения трети въпрос трябва да се отговори, че посочените от запитващата юрисдикция обстоятелства, а именно че приобретателят на въздухоплавателното средство след това префактурира разходите за ползването му на физическо лице, което е негов акционер и ползва въздухоплавателното средство главно за собствените си търговски и/или частни нужди, като при това авиокомпанията е имала възможност да ползва въздухоплавателното средство и за други полети, не могат да променят отговора на втория въпрос.

По съдебните разноски

67 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

- 1) Понятието „опериране срещу възнаграждение по международни линии“ по смисъла на член 15, параграф 6 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, изменена с Директива 92/111/ЕИО на Съвета от 14 декември 1992 година, трябва да се тълкува в смисъл, че обхваща и международните чартърни полети, отговарящи на търсенето от страна на предприятия или физически лица.
- 2) Член 15, параграф 6 от Директива 77/388, изменена с Директива 92/111, трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в него освобождаване се отнася и за доставката на въздухоплавателно средство на оператор, като самият той не е „авиокомпания, оперираща срещу възнаграждение главно по международни линии“ по смисъла на тази разпоредба, а придобива въздухоплавателното средство с цел то да бъде ползвано изключително от такава компания.
- 3) Посочените от запитващата юрисдикция обстоятелства, а именно че приобретателят на въздухоплавателното средство след това префактурира разходите за ползването му на физическо лице, което е негов акционер и ползва въздухоплавателното средство главно за собствените си търговски и/или частни нужди, като при това авиокомпанията е имала възможност да ползва въздухоплавателното средство и за други полети, не могат да променят отговора на втория въпрос.

Подписи