



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
PEDRO CRUZ VILLALÓN
prezentate la 26 aprilie 2012¹

Cauza C-33/11

A Oy

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Korkein hallinto-oikeus (Finlanda)]

„A șasea directivă TVA — Scutirea prevăzută la articolul 15 punctul 6 — Noțiunea de aeronave utilizate de companiile aeriene care operează cu plată, în principal pe rute aeriene internaționale — Livrare de aeronave unui operator economic care nu operează el însuși pe rute aeriene internaționale, ci care cedează dreptul de utilizare a unei aeronave unei companii aeriene — Companii aeriene de curse charter”

I – Introducere

1. Korkein hallinto-oikeus (Curtea Administrativă Supremă) din Finlanda adresează Curții în prezenta cauză trei întrebări preliminare privind interpretarea celei de A șasea directive², referitoare la scutirea de TVA aplicabilă livrărilor de aeronave destinate „utilizării de companiile aeriene care operează cu plată, în principal pe rute aeriene internaționale”.
2. Îndoelile referitoare la interpretare ale instanței naționale au la origine, în principal, trei împrejurări de fapt: în primul rând, societatea care a achiziționat avioanele nu este o companie aeriană dintre cele descrise de dispoziția în litigiu, deși a cedat dreptul de utilizare a avioanelor în temeiul unui contract de închiriere unei alte societăți care are această calitate; în al doilea rând, compania aeriană în cauză este o companie de curse charter și, în sfârșit, există o rețea de relații destul de complexe între persoana fizică acționar al proprietarului avionului, acesta din urmă și compania aeriană însăși.
3. Aplicabilitatea scutirii prevăzute la articolul 15 punctul 6 din A șasea directivă în împrejurări precum cele menționate reprezintă o problemă inedită în jurisprudență și are o importanță economică notabilă, având în vedere prezența ridicată a flotelor de avioane închiriate care pare să existe în sectorul navigației aeriene europene. Potrivit datelor furnizate de recurentă, un număr considerabil de state membre a recunoscut dreptul la scutire în cazuri precum cel în speță, însă problema este departe de a fi soluționată. Astfel, Comisia a intervenit împotriva unei astfel de interpretări largi a domeniului de aplicare al scutirii.
4. În plus, considerăm necesar să avertizăm că împrejurările din prezenta cauză prezintă o complexitate deosebită. Diferitele raporturi contractuale și legături între societăți care caracterizează achiziționarea și utilizarea avioanelor ar putea eventual genera suspiciuni de fraudă, însă trebuie să precizăm de pe acum că aprecierea acestor împrejurări de fapt revine exclusiv instanței naționale.

1 — Limba originală: spaniola.

2 — A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri — sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”).

II – Cadrul juridic

A – *Dreptul Uniunii: A șasea directivă TVA*

5. În prezenta cauză sunt aplicabile dispozițiile celei de A șasea directive, al cărei articol 2 alineatul (1) prevede că sunt supuse TVA-ului livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

6. Articolul 15 din A șasea directivă prevede, între altele, că

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc, în anumite condiții pe care acestea le stabilesc în scopul asigurării aplicării corecte și directe a unor asemenea scutiri și al prevenirii oricăror posibile cazuri de evaziune, fraudă sau abuz, următoarele:

[...]

6. livrarea, modificarea, repararea, întreținerea, afretarea și închirierea de aeronave utilizate de companiile aeriene care operează cu plată, în principal pe rute aeriene internaționale, precum și livrarea, închirierea, repararea și întreținerea echipamentelor încorporate sau utilizate pentru acestea.” [traducere neoficială]

B – *Dreptul național*

7. A șasea directivă a fost transpusă în Finlanda prin Arvonlisäverolaki din 20 decembrie 1993 (Legea privind TVA, denumită în continuare „ALV”), ale cărei dispoziții relevante, în versiunea aplicabilă faptelor din acțiunea principală, le redăm în continuare.

8. Potrivit articolului 1 alineatul 1 punctul 3 din ALV, TVA este datorată statului pentru achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate în Finlanda, în sensul articolului 26a din aceeași lege. Potrivit articolului 2b din ALV, obligația de plată a TVA-ului la achiziția intracomunitară în sensul articolului 1 alineatul 1 punctul 3 revine persoanei care a efectuat achiziția.

9. Capitolul 6 din ALV (articolele 70-72n) privește scutirile în cadrul comerțului internațional. Potrivit articolului 70 alineatul 1 punctul 6 din ALV, nu este supusă impozitării vânzarea de aeronave, de piese de schimb și de componente pentru acestea destinate să fie utilizate de comercianți care operează cu plată, în principal în domeniul traficului aerian internațional.

10. Articolul 72f punctul 1 din ALV prevede că nu este supusă impozitării achiziția intracomunitară a unui bun dacă importul bunului menționat nu este supus impozitării. Potrivit articolului 94 alineatul 1 punctul 9 din ALV, nu este supus impozitării importul de nave în sensul articolului 58 alineatul 1, precum și de aeronave, de piese de schimb și de componente pentru acestea, în sensul articolului 70 alineatul 1 punctul 6 din ALV.

III – Acțiunea principală și întrebările preliminare

11. În 2002 și, respectiv, în 2004 societatea finlandeză A Oy a achiziționat două aeronave cu reacție de la același producător francez. A Oy a fost înregistrată ca proprietar al avioanelor, iar societatea B Oy, care administrează o companie internațională de curse charter, a fost desemnată drept utilizator al acestora. Societatea A Oy este deținută integral de persoana fizică X. La rândul său, A Oy deține 25 % din societatea C Oy, iar C Oy deține 78 % din B Oy.

12. Vanzătorul francez a declarat cele două operațiuni ca vânzări intracomunitare. A Oy nu a declarat în Finlanda achiziționarea aeronavelor ca achiziție intracomunitară de bunuri. În 2003 și, respectiv, în 2005, A Oy a vândut avioanele unei întreprinderi înregistrate în Cipru, cu un preț mai mic decât prețul de achiziție.

13. În temeiul contractului încheiat între cele două companii, B Oy avea dreptul de a închiria aeronave de la A Oy pentru propriile scopuri comerciale, facturând acesteia din urmă lucrările de întreținere a aeronavelor și zborurile³.

14. Cifra de afaceri realizată de A Oy în exercițiile fiscale 1 ianuarie-31 decembrie 2002, pe de o parte, și 1 ianuarie 2003-30 iunie 2004, pe de altă parte, a rezultat integral din înregistrările contabile ale vânzărilor, efectuate pe baza facturilor transmise persoanei fizice X, cu singura excepție a facturii transmise întreprinderii cipriote care a achiziționat avioanele. Facturile transmise persoanei fizice X, proprietarul A Oy, făceau referire la facturile emise de B Oy către A Oy pentru utilizarea aeronavelor. De asemenea, înregistrările din registrul de cheltuieli referitoare la aeronave se refereau în special la facturile emise de B Oy pentru întreținerea aeronavelor și pentru zboruri. La controlul fiscal s-a constatat că facturile adresate persoanei fizice X îi fuseseră transmise practic nemodificate.

15. La 4 noiembrie 2005, administrația financiară competentă a adresat A Oy două decizii suplimentare de rectificare a TVA-ului referitoare la achizițiile intracomunitare ale aeronavelor amintite. Totodată, s-a stabilit că A Oy nu avea dreptul la nicio deducere și nici la rambursarea TVA-ului menționat.

16. Prin ordonanța din 26 mai 2008, Halsingin hallinto-oikeus (Tribunalul administrativ Helsinki) a respins acțiunea formulată de A Oy. Instanța menționată a apreciat că, în cazul achiziționării aeronavelor, este vorba despre o achiziție intracomunitară de bunuri supusă TVA-ului care nu a fost declarată de A Oy și că A Oy nu a operat transporturi aeriene internaționale în sensul articolului 70 alineatul 1 punctul 6 din ALV, ci a acționat practic ca proprietar al C Oy, care desfășoară o activitate de comerț internațional cu hidrocarburi. Potrivit unei declarații cu privire la activitățile B Oy, această societate nu a utilizat aeronavele în discuție în transportul aerian internațional în sensul articolului 70 alineatul 1 punctul 6 din ALV. Acordul dintre cele două societăți avea ca scop exclusiv asigurarea transportului persoanei fizice X pentru scopurile sale private. Prin urmare, concluzionează Tribunalul administrativ, A Oy nu are niciun drept la deducerea sau la rambursarea TVA-ului datorat pentru achiziția intracomunitară de bunuri.

17. A Oy a contestat această decizie la Korkein hallinto-oikeus, susținând că nu ar trebui să fie supusă TVA-ului pentru achiziționarea aeronavelor, întrucât acestea ar fi fost utilizate de o companie aeriană, mai precis de B Oy, care operează cu plată, în principal pe rute aeriene internaționale. Autoritățile fiscale finlandeze susțin, dimpotrivă, că această împrejurare este lipsită de orice relevanță, întrucât societatea A Oy este cea care a achiziționat aeronavele.

3 — În observațiile prezentate, A Oy a explicat că B Oy asigura „gestiunea, întreținerea și repararea, se ocupa de personalul de la sol și de personalul de bord, răspundea de autorizațiile necesare și de documentația corespunzătoare, precum și de orare, pe lângă comercializarea și vânzarea în nume propriu a serviciilor de transport aerian furnizate prin intermediul acestor aparate”. A Oy adaugă că, pe lângă aceste două avioane, B Oy exploatează un mare număr de avioane care fac parte din flota acesteia și care efectuează zboruri internaționale.

18. Considerând că există îndoieli cu privire la interpretarea noțiunii „companiile aeriene care operează cu plată, în principal pe rute aeriene internaționale”, prevăzută la articolul 15 punctul 6 din A șasea directivă, precum și cu privire la aspectul dacă această dispoziție nu permite să fie scutită de TVA o persoană care a achiziționat avioane și care nu operează ea însăși pe rute internaționale, Korkein hallinto-oikeus a suspendat judecarea cauzei și a adresat Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Articolul 15 punctul 6 din A șasea directivă 77/388/CEE privind TVA trebuie interpretat în sensul că noțiunea «companiile aeriene care operează cu plată, în principal pe rute aeriene internaționale» vizează și companiile aeriene comerciale care efectuează în principal curse charter internaționale cu plată pentru necesitățile întreprinderilor și ale particularilor?
- 2) Articolul 15 punctul 6 din A șasea directivă 77/388 privind TVA trebuie interpretat în sensul că scutirea de TVA prevăzută de dispoziția menționată este aplicabilă numai livrărilor de aeronave efectuate direct către o companie aeriană care operează în principal în domeniul traficului aerian internațional cu plată sau respectiva scutire se aplică și livrării de aeronave către un operator economic care nu operează el însuși cu plată pe rute internaționale, ci cedează dreptul de utilizare a unei aeronave unui operator economic care desfășoară o astfel de activitate?
- 3) Pentru a răspunde la a doua întrebare, prezintă importanță faptul că proprietarul aeronavelor impută costurile aferente utilizării acestora particularului, care este acționar al proprietarului și care utilizează aeronavele achiziționate în principal pentru propriile scopuri comerciale și/sau private, având în vedere aspectul că aeronavele ar putea fi utilizate de compania aeriană și pentru alte tipuri de zboruri?”

IV – Procedura în fața Curții

19. Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare a fost înregistrată la grefa Curții la 21 ianuarie 2011.

20. Au depus observații scrise A Oy, Republica Finlanda și Comisia.

21. În ședința care s-a desfășurat la 8 februarie 2012 s-au prezentat pentru a formula observații orale reprezentantul societății A Oy, Comisia și Republica Finlanda.

V – Analiza întrebărilor preliminare

22. Din motive practice, considerăm preferabil să lăsăm la final răspunsul la prima dintre întrebările adresate.

A – A doua întrebare preliminară

23. Prin intermediul celei de a doua întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă scutirea prevăzută la articolul 15 punctul 6 din A șasea directivă este aplicabilă numai livrărilor de aeronave efectuate direct către companii aeriene care operează cu plată, în principal pe rute aeriene internaționale sau dacă poate fi aplicată și atunci când cumpărătorul este un alt operator economic, care nu operează el însuși pe rute aeriene internaționale, ci cedează dreptul de utilizare a aeronavei unei companii care desfășoară o astfel de activitate.

24. O primă analiză a conținutului literal al dispoziției în discuție nu răspunde complet la această întrebare, întrucât, deși majoritatea versiunilor lingvistice ale celei de A șasea directive întemeiază în mod expres scutirea pe criteriul „utilizării” aeronavei de către o companie aeriană care operează pe rute internaționale⁴, versiunea finlandeză face referire la livrările către companii aeriene fără a recurge la criteriul menționat, ducând astfel la ideea potrivit căreia scutirea are caracter subiectiv și se aplică exclusiv atunci când o companie aeriană care operează pe rute internaționale achiziționează în mod direct avionul⁵.

25. Având în vedere această diferență și după cum reiese dintr-o jurisprudență constantă, scutirea trebuie interpretată în funcție de structura generală a dispoziției și de scopul reglementării din care face parte⁶.

26. Or, trebuie deja precizat că, în opinia noastră, o interpretare teleologică a dispoziției ar conduce la ideea că scutirea trebuie aplicată atunci când aeronava urmează să fie utilizată de o companie aeriană care operează cu plată, în principal pe rute aeriene internaționale, atât în cazul în care este achiziționată în mod direct de aceasta, cât și în cazul în care este achiziționată de un alt operator economic cu scopul de a ceda dreptul de utilizare a acesteia celei dintâi (1). Principiile fundamentale pe care se întemeiază sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și, în special, principiul „neutralității din punct de vedere concurențial” susțin această concluzie (2), fără ca jurisprudența, puțin mai restrictivă, cuprinsă în Hotărârea din 26 iunie 1990, *Velker International Oil Company*⁷, și în Hotărârea din 14 septembrie 2006, *Elmeke*⁸, să reprezinte un obstacol (3).

1. Interpretarea teleologică a scutirii

27. După cum se știe, Curtea consideră scutirile prevăzute de A șasea directivă noțiuni autonome de drept al Uniunii care trebuie plasate în contextul general al sistemului comun al TVA-ului. În măsura în care constituie excepții de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de către o persoană impozabilă, scutirile menționate trebuie interpretate în mod strict. Această cerință nu înseamnă totuși că termenii utilizați pentru a defini scutirile trebuie interpretați într-un mod care ar priva aceste scutiri de efecte. Interpretarea lor trebuie să fie conformă, în primul rând, cu obiectivele urmărite de scutirile respective și trebuie de asemenea să respecte cerințele principiului neutralității fiscale⁹.

28. Curtea a afirmat că obiectivul „scutirilor în ceea ce privește operațiunile de export, operațiunile similare și transportul internațional” prevăzute la articolul 15 din A șasea directivă constă în „respectarea principiului impozitării bunurilor sau serviciilor în cauză la locul de destinație al acestora”¹⁰.

4 — Astfel, versiunea spaniolă face referire la „aeronaes utilizadas por las compañías de navegación aérea”, cea franceză, la „utilisés par des compagnies de navigation aérienne”, cea engleză, la „used by airlines”, cea germană, la „die von Luftfahrtgesellschaften verwendet werden”, cea italiană, la „usati da compagnie di navigazione aerea”, iar cea olandeză, la „die worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen”.

5 — Acest lucru a fost modificat în versiunea finlandeză a Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), al cărei articol 148 a inclus, în toate versiunile lingvistice, criteriul „utilizării” aeronavei.

6 — A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 27 octombrie 1977, *Bouchereau* (30/77, Rec., p. 1999, punctul 14).

7 — C-185/89, Rec., p. I-2561, denumită în continuare „Hotărârea Velker”.

8 — C-181/04-C-183/04, Rec., p. I-8167.

9 — Hotărârea din 13 iulie 2006, *United Utilities* (C-89/05, Rec., p. I-6813, punctele 21 și 22), Hotărârea din 8 iunie 2006, *L.u.P.* (C-106/05, Rec., p. I-5123, punctul 24), Hotărârea din 18 noiembrie 2004, *Temco Europe* (C-284/09, Rec., p. I-11237, punctul 17), Hotărârea din 14 iunie 2007, *Horizon College* (C-434/05, Rep., p. I-4793, punctul 16), Hotărârea din 18 octombrie 2007, *Navicon* (C-97/06, Rep., p. I-8755, punctul 22), și Hotărârea din 28 ianuarie 2010, *Eulitz* (C-473/08, Rep., p. I-907, punctul 27).

10 — Hotărârea *Navicon*, citată anterior, punctul 29, și Hotărârea din 22 decembrie 2010, *Feltgen și Bacino Charter Company* (C-116/10, Rep., p. I-14187, punctul 16).

29. În concordanță cu obiectivul menționat, în jurisprudență s-a declarat, de exemplu, că scutirea prevăzută la articolul 15 punctul 5 din A șasea directivă trebuie să se aplice navlosirii parțiale a navelor destinate navigației în largul mării și utilizate pentru navigație internațională (Hotărârea Navicon, citată anterior, punctul 30), însă nu se poate aplica unei operațiuni de închiriere a unei nave destinate unor locatari care intenționează să o utilizeze în scopuri strict private, în calitate de consumatori finali (Hotărârea Feltgen și Bacino Charter Company, citată anterior, punctul 17).

30. În cazul concret al scutirilor care privesc transporturile internaționale, trebuie să se considere că acestea sunt operațiuni asimilate celor de export și că le este aplicabil același tratament fiscal ca acestora, întrucât se consideră că consumul are loc în străinătate¹¹.

31. Toate cele de mai sus confirmă, în opinia noastră, că scutirile prevăzute la articolul 15 urmăresc un obiectiv de natură funcțională, destinat scutirii întregului lanț de operațiuni legate de mijloacele de transport internaționale până la momentul consumatorului final. Această natură funcțională este dificil de conciliat cu elementul subiectiv pe care Comisia și guvernul finlandez urmăresc să îl introducă în interpretarea scutirii.

32. În prezenta cauză nu există nicio îndoială cu privire la faptul că scutirea prevăzută la articolul 15 punctul 6 este aplicabilă operațiunii prin care A Oy închiriază avionul către B Oy, întrucât locatara este o companie aeriană care va utiliza avionul în sensul dispoziției menționate. Or, aceeași logică ar trebui să se aplice în ceea ce privește operațiunea de achiziționare a avionului de către un intermediar, a cărei scutire este perfect compatibilă cu cea a închirierii.

2. Principiul „neutralității din punct de vedere concurențial”

33. Interpretarea pe care o propunem cu privire la domeniul de aplicare al scutirii în discuție este confirmată de cerințele principiului neutralității fiscale, inerent sistemului comun al TVA-ului.

34. Potrivit unei jurisprudențe constante, sistemul comun al TVA-ului este reglementat în special de două principii: „[p]e de o parte, TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii și pentru fiecare livrare de bunuri efectuate cu titlu oneros de către o persoană impozabilă. Pe de altă parte, principiul neutralității fiscale se opune tratamentului diferit în materie de aplicare a TVA-ului al agenților economici care efectuează aceleași operațiuni”¹². În realitate, astfel cum s-a arătat în doctrină, aceste două idei corespund celor două aspecte sau aplicări principale ale aceluiași principiu al neutralității fiscale¹³.

35. În speță este relevant al doilea dintre aceste aspecte sau accepțiuni ale principiului, care nu reprezintă decât expresia în materie de TVA a principiului egalității de tratament¹⁴. Cu toate acestea, deși principiul egalității presupune, cu caracter general, ca situații comparabile să nu fie tratate în mod diferit dacă nu există o justificare obiectivă pentru aceasta¹⁵, manifestarea sa în domeniul TVA-ului „se opune, în special, ca prestații asemănătoare de servicii, care se află, așadar, în

11 — În acest sens, a se vedea Concluziile avocatului general Lenz prezentate la 2 mai 1990 în cauza Velker, citată anterior.

12 — Hotărârea Navicon, citată anterior, punctul 21.

13 — În acest sens, Martínez Muñoz, Y., „El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE”, *Revista española de Derecho Financiero*, 145, ianuarie-martie 2010, p. 182. A se vedea de asemenea Guichard, M., „«L'Esprit des Lois» communautaires en matière de TVA: du principe de neutralité”, *Revue de Droit Fiscal*, nr. 36, 2001, p. 1205, și Vanistendael, F., „Neutrality and the limits of VAT”, *Selected issues in European tax law*, 1999, p. 13.

14 — Hotărârea L.u.P., citată anterior, punctul 48.

15 — A se vedea, pentru toate, Hotărârea din 12 aprilie 1984, Unifrex/Consiliul și Comisia (281/82, Rec., p. 1969, punctul 30).

concurență unele cu celelalte, să fie tratate în mod diferit în ceea ce privește TVA-ul”¹⁶. Este vorba, în definitiv, despre o „neutralitate din punct de vedere concurențial” a cărei încălcare „nu poate fi avută în vedere decât între operatorii economici concurenți”, în timp ce încălcarea principiului general al egalității de tratament „poate fi caracterizată, în materie fiscală, prin alte tipuri de discriminări, care afectează operatori economici care nu sunt în mod necesar concurenți, dar se găsesc totuși într-o situație comparabilă în alte privințe”¹⁷.

36. „Neutralitatea din punct de vedere concurențial” trebuie garantată și trebuie luată în considerare în ceea ce privește interpretarea scutirilor de TVA. În special, trebuie evitat ca, prin aplicarea scutirilor menționate, să se determine aplicarea unui tratament diferit în ceea ce privește TVA-ul livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii similare, care se află, așadar, în concurență unele cu celelalte.

37. Pare evident riscul ca acest tratament inegal al activităților aflate în concurență unele cu altele să se producă într-o situație precum cea din prezenta cauză. Interpretarea „subiectivă” a scutirii ar favoriza o companie aeriană care ar achiziționa în mod direct o aeronavă, prejudiciind în schimb o societate care, nefiind ea însăși o companie aeriană care operează pe rute internaționale, achiziționează un avion și îl închiriază unei companii care desfășoară activitatea menționată.

38. Mai întâi, în ceea ce privește constatarea unui tratament inegal, este adevărat că, deși un cumpărător care nu este o companie aeriană nu ar putea beneficia de scutire și ar trebui să plătească TVA, nimic nu s-ar opune ca acesta să obțină ulterior rambursarea taxei în temeiul articolului 28f alineatul (1) punctul 2 litera (d) din A șasea directivă. Fără a aduce atingere acestei eventuale rambursări, simpla plată a TVA-ului implică totuși un avans în numerar ale cărui consecințe financiare pot fi importante, ținând seama de sumele semnificative la care poate ajunge acest avans. În consecință, alegerea între aplicarea scutirii și impozitarea operațiunii pentru a recunoaște ulterior dreptul la rambursare nu este neutră din punct de vedere economic; tratamentul inegal la care s-a făcut referire se concretizează în eventualul cost al finanțării avansului în numerar menționat.

39. Pe de altă parte, în ceea ce privește existența unei „situații de concurență” între termenii comparației, s-ar putea susține că principiul neutralității din punct de vedere concurențial nu este aplicabil în prezenta cauză, întrucât acest tratament diferențiat privește două societăți (proprietara avionului și compania aeriană) care nu desfășoară aceeași activitate și care nu sunt concurenți între ele. Este totuși probabil ca proprietarul avionului să impute costurile financiare ale acestui eventual avans în numerar reprezentat de TVA prin creșterea chiriei avionului. Astfel, companiile aeriene care decid să își constituie flota în totalitate sau parțial recurgând la închiriere ar putea fi prejudiciate din punct de vedere economic în raport cu acelea care sunt proprietare ale avioanelor, iar aceasta din motive strict fiscale, care nu au legătură nici cu o situație diferită, nici cu diversele consecințe financiare pe care le poate avea opțiunea legitimă și voluntară între o operațiune de achiziționare și una de închiriere.

40. Mai mult, dacă „utilizarea” concretă a avionului este lipsită de importanță și singura care contează în vederea acordării scutirii este activitatea desfășurată de societatea cumpărătoare însăși, mai precis, dacă, pentru a acorda scutirea, este suficient ca o companie care operează cu plată, în principal pe rute aeriene internaționale să achiziționeze avionul, poate fi imaginată fără nicio problemă o situație de fapt în care acest tratament diferențiat ar privi două companii care, în ultimă instanță, ar opera ca „intermediari” la achiziționarea unui avion. Astfel, de exemplu, o entitate financiară care achiziționează un avion pentru a-l închiria unei companii aeriene nu ar beneficia de scutire, însă

16 — Hotărârea din 7 septembrie 1999, Gregg (C-216/97, Rec., p. I-4947, punctul 20), Hotărârea din 11 octombrie 2001, Adam (C-267/99, Rec., p. I-7467, punctul 36), Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler (C-141/00, Rec., p. I-6833, punctul 40), Hotărârea din 23 octombrie 2003, Comisia/Germania (C-109/02, Rec., p. I-12691, punctul 20), Hotărârea din 26 mai 2005, Kingscrest Associates și Montecello (C-498/03, Rec., p. I-4427, punctul 41), Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Turn-und Sportunion Waldburg (C-246/04, Rec., p. I-589), Hotărârea din 4 mai 2006, Abbey National (C-169/04, Rec., p. I-4027, punctul 56), Hotărârea L.u.P., citată anterior, punctul 32, și Hotărârea din 16 septembrie 2008, Isle of Wight Council și alții (C-288/07, Rep., p. I-7203, punctul 42).

17 — Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer (C-309/06, Rep., p. I-2283, punctul 49).

scutirea ar putea fi recunoscută în favoarea unei companii aeriene A care operează pe rute internaționale și care achiziționează o aeronavă, nu pentru uz propriu, ci pentru a o ceda cu titlu oneros unei alte companii aeriene B. Entitatea financiară și compania aeriană A ar realiza operațiuni similare din toate punctele de vedere¹⁸, însă ar fi supuse, cu toate acestea, unui regim de impozitare diferențiat și care ar fi mai dezavantajos pentru prima ca urmare a unei concepții „subiective” eronate a scutirii.

3. Jurisprudența privind livrările de bunuri și prestările de servicii destinate navelor maritime

41. În sfârșit, trebuie să facem referire la jurisprudența Velker și Elmeka, deși aceasta nu poate invalida, în opinia noastră, concluzia la care conduc interpretarea teleologică a scutirii și principiul neutralității din punct de vedere concurențial.

42. Problema ridicată de Korkein hallinto-oikeus prezintă, la prima vedere, o legătură neîndoieală cu aspectele tratate în cele două hotărâri menționate. Ambele cauze aveau ca obiect operațiuni de furnizare de carburant pentru nave. În primul rând, în cauza Velker, s-a solicitat Curții să stabilească dacă puteau fi considerate „livrări de bunuri pentru alimentarea și aprovizionarea” navelor, menționate la articolul 15 punctul 4 din A șasea directivă (și, prin urmare, scutite în temeiul acestei dispoziții), livrările către un întreprinzător care nu utilizează el însuși mărfurile pentru alimentarea și aprovizionarea navelor, ci le livrează unui alt întreprinzător care le dă destinația amintită. În al doilea rând, în cauza Elmeka a fost ridicată aceeași problemă, însă de această dată în legătură cu scutirea prevăzută la articolul 15 punctul 8, care privește prestările de servicii efectuate „pentru a satisface nevoile directe ale vaselor maritime”, la care se face referire la punctul 5¹⁹. În ambele cauze, Curtea s-a pronunțat în sensul că scutirile menționate pot fi aplicate numai livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii efectuate în mod direct către proprietarul navei sau către armator pentru necesitățile directe ale navelor, prin urmare, nu puteau fi extinse la livrările acestor bunuri sau la prestările acestor servicii „efectuate într-o etapă anterioară de comercializare”²⁰.

43. Comisia și guvernul finlandez au pledat în prezenta cauză pentru o aplicare prin analogie a acestei jurisprudențe. Considerăm însă că aplicarea prin analogie menționată nu este întemeiată, întrucât niciunul dintre cele două argumente principale pe baza cărora hotărârile citate își construiesc interpretarea strictă a scutirilor în discuție în cauzele respective nu poate fi extins ca atare la contextul articolului 15 punctul 6.

44. Primul dintre aceste două argumente face referire la dificultățile practice pe care le-ar presupune aplicarea soluției contrare: „extinderea scutirii la etapele anterioare livrării finale de bunuri către operatorul navei ar impune ca statele să pună în practică mecanisme de control și de supraveghere cu scopul de a se asigura de destinația definitivă a bunurilor livrate cu scutire de taxă”, mecanisme care „ar conduce, pentru statele și pentru operatorii afectați, la complicații incompatibile cu «aplicarea directă și corectă a scutirilor» prevăzută la prima teză a articolului 15 din A șasea directivă”²¹.

45. Aceste obiecții pierd destul teren atunci când, precum în prezenta cauză, nu este vorba despre livrări de bunuri sau prestări de servicii pentru alimentarea și aprovizionarea sau pentru necesitățile directe ale unei nave sau ale unui avion, ci chiar despre operațiunea de vânzare a acestei nave sau aeronave. Nu trebuie uitat că, pentru ca o aeronavă să poate fi destinată transportului comercial de mărfuri sau de pasageri, este necesară obținerea unei serii de permise specifice care facilitează

18 — În această privință trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, „pentru evaluarea asemănării mărfurilor sau a serviciilor, identitatea producătorului sau a furnizorului de servicii și forma juridică în care acesta își desfășoară activitatea nu prezintă, în principiu, relevanță”. A se vedea Hotărârea din 17 februarie 2005, Linnweber și Akritidis (C-453/02 și C-462/02, Rec., p. I-1131, punctele 24 și 25), și Hotărârea Turn-und Sportunion Waldburg, citată anterior, punctul 34.

19 — Care, la rândul său, face trimitere la punctul 4 literele (a) și (b).

20 — Hotărârea Velker, citată anterior, punctul 22.

21 — Hotărârile Velker, punctul 24, și Elmeka, punctul 23, citate anterior.

verificarea utilizării efective a acesteia de către o companie aeriană²². Din această perspectivă, livrarea de combustibil (precum cea în discuție în cauzele Velker și Elmeka) sau de alte bunuri destinate alimentării și aprovizionării navei, a căror destinație este, într-adevăr, dificil de controlat în mod simplu și eficient, nu poate fi comparată cu livrarea unui avion sau a unei nave.

46. Nimic nu s-ar opune, prin urmare, aplicării scutirii în aceste cazuri, cu condiția ca, la momentul cumpărării avionului, să fie cunoscut faptul că va fi utilizat de către o companie aeriană dintre cele prevăzute la articolul 15 punctul 6 din A șasea directivă și să fie adusă autorităților fiscale dovada acestui fapt²³. O măsură de precauție de acest tip nu ar împiedica, în opinia noastră, „aplicarea directă și corectă a scutirilor” impusă de prima teză a articolului 15 din A șasea directivă și ar fi, în orice caz, o soluție pentru a evita fraudele mai adecvată decât neaplicarea scutirii.

47. Hotărârile Velker și Elmeka se întemeiază de asemenea pe un al doilea argument, care vizează caracterul general al TVA-ului și, în consecință, interpretarea strictă a scutirilor de taxă²⁴. În mod evident, aceste imperative sunt aplicabile, cel puțin în principiu, și scutirii prevăzute la articolul 15 punctul 6. Cu toate acestea, astfel cum s-a arătat mai sus, jurisprudența impune de asemenea ca interpretarea scutirilor de TVA să fie conformă cu obiectivele urmărite de aceste scutiri și să respecte cerințele principiului neutralității fiscale, aceste două elemente conducând, în contextul scutirii în discuție în prezenta cauză, la o concluzie contrară celei din Hotărârile Velker și Elmeka.

4. Concluzie cu privire la a doua întrebare preliminară

48. Având în vedere toate cele de mai sus, considerăm că textul dispoziției (care, în majoritatea versiunilor lingvistice, face referire expresă la „utilizarea” aeronavei), obiectivele scutirii și principiul neutralității TVA-ului impun în acest caz o interpretare teleologică a scutirii. Prin urmare, articolul 15 punctul 6 din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că scutirea prevăzută de acesta trebuie să se aplice livrărilor de aeronave către un operator economic care nu operează el însuși cu plată, în principal pe rute aeriene internaționale, dar care a cedat dreptul de utilizare a unei aeronave unei companii aeriene care desfășoară o astfel de activitate.

B – A treia întrebare preliminară

49. În mod evident ca o completare la întrebarea anterioară, prin cea de a treia întrebare preliminară, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă prezintă importanță, pentru a răspunde la a doua întrebare preliminară, unele dintre împrejurările de fapt din prezenta cauză, în special faptul că societatea proprietară a aeronavelor (A Oy) impută costurile aferente utilizării acestora unui particular (X) care este acționar al proprietarului și care utilizează aeronavele achiziționate în principal pentru propriile scopuri comerciale și/sau private, având în vedere aspectul că aeronavele ar putea fi utilizate de compania aeriană și pentru alte tipuri de zboruri.

50. Recurenta a contestat exactitatea acestei expuneri a situației de fapt. Independent de aceasta, considerăm că împrejurările de fapt invocate în decizia de trimitere ar fi lipsite de relevanță pentru răspunsul la cea de a doua întrebare preliminară și nu ar împiedica, în principiu, aplicarea scutirii în discuție în favoarea unui operator economic care cedează dreptul de utilizare a avionului achiziționat unei companii aeriene care operează pe rute internaționale.

22 — A Oy face referire în observațiile sale la așa-numitul AOC (Air Operation Certificate), indicând costurile ridicate presupuse de obținerea și de păstrarea acestuia (acestea implică, precizează A Oy, un cost anual suplimentar între 138 000 și 195 000 de euro). Acest lucru ar face improbabilă o eliberare frauduloasă a certificatului menționat, care nu este necesar atunci când avionul este destinat uzului privat.

23 — Astfel cum afirmă A Oy în observațiile sale, autoritățile belgiene au introdus o măsură de precauție de acest tip în reglementarea administrativă internă, iar autoritățile olandeze consideră ca o dovadă suficientă o declarație semnată de cumpărător cu privire la destinația avionului.

24 — Hotărârile Velker, punctul 19, și Elmeka, punctul 15, citate anterior.

51. Astfel cum am avut ocazia să subliniem mai sus, din articolul 15 punctul 6 din A șasea directivă reiese că unicul criteriu pentru a stabili aplicabilitatea acestei scutiri rezidă în utilizarea aeronavei de către o companie aeriană care operează cu plată, în principal pe rute aeriene internaționale. În măsura în care cumpărătorul avionului poate dovedi că aeronava este efectiv destinată exploatarei din punct de vedere economic de către o companie aeriană care îndeplinește aceste condiții, relațiile comerciale sau de alt tip care pot exista între societatea proprietară a avionului, acționarul majoritar al acesteia și compania aeriană însăși nu ar trebui să aibă nicio influență în ceea ce privește TVA-ul. Astfel, cu toate că există o utilizare parțială a avionului de către proprietar, cu toate că acesta suportă anumite cheltuieli și cu toate că toată operațiunea este eventual avantajoasă pentru acesta dintr-o perspectivă fiscală care nu are legătură cu TVA-ul, nimic dintre acestea nu ar avea relevanță în scopul scutirii dacă respectiva companie aeriană exploatează din punct de vedere economic avionul în activitatea sa obișnuită.

52. Numai în cazul în care s-ar dovedi că aeronava nu este în mod real destinată exploatarei din punct de vedere economic de către compania aeriană și că unica sa destinație este utilizarea privată – în definitiv, consumatorul final – de către o persoană fizică sau juridică, scutirea poate fi refuzată pentru motivul că nu ar fi întrunite în fapt condițiile impuse la articolul 15 punctul 6 din A șasea directivă. Aprecierea tuturor acestor împrejurări revine, în orice caz, instanței naționale care a fost sesizată cu acțiunea principală.

C – Prima întrebare preliminară

53. Prin intermediul primei întrebări preliminare, Korkein hallinto-oikeus solicită Curții să stabilească dacă noțiunea „companiile aeriene care operează cu plată, în principal pe rute aeriene internaționale”, prevăzută la articolul 15 punctul 6 din A șasea directivă, vizează și companiile aeriene care efectuează în principal curse charter internaționale.

54. Încă o dată, îndoielile cu privire la interpretarea dispoziției menționate par să aibă la origine diferențele dintre versiunile lingvistice ale celei de A șasea directive.

55. Problema se pune astfel deoarece unele dintre aceste versiuni utilizează termeni care ar putea eventual sugera că trebuie să fie vorba despre companii aeriene care efectuează zboruri regulate. Este cazul versiunii engleze, de exemplu, în care se face referire la „international routes”, terminologie care ar putea evoca existența unor rute și a unor zboruri regulate. Majoritatea versiunilor lingvistice pun accent însă pe împrejurarea ca respectiva companie aeriană care utilizează avionul să opereze în principal pe rute internaționale, fără nicio referire, directă sau indirectă, la împrejurarea dacă această activitate se desfășoară prin intermediul curselor charter sau al curselor de linie regulate.

56. Jurisprudența vine în mod clar în sprijinul acestei interpretări largi. Hotărârea *Cimber Air*²⁵, singura până în prezent care privește scutirea prevăzută la articolul 15 punctul 6 din A șasea directivă, se referea la problema aplicabilității scutirii menționate în privința operațiunilor de achiziționare a unor aeronave utilizate de companiile aeriene care operează cu plată, în principal pe rute aeriene internaționale, însă care efectuează și zboruri interne cu avioanele menționate. În hotărârea citată, Curtea a insistat că, pentru aplicarea scutirii, decisivă este natura activităților desfășurate „în principal” de compania aeriană care utilizează avionul, iar nu utilizarea concretă a celui avion în mod specific.

57. Aplicând aceeași logică, natura rutelor ar trebui să fie de asemenea lipsită de relevanță pentru aplicarea scutirii.

25 — Hotărârea din 16 septembrie 2004 (C-382/02, Rec., p. I-8379).

58. Această soluție este, în sfârșit, mai conformă cu principiul neutralității fiscale, întrucât nu pare să existe niciun motiv obiectiv pentru a trata în mod diferit, în scopuri de TVA, două companii aeriene care operează pe rute internaționale pe considerentul că una dintre ele efectuează zboruri în principal prin organizarea de curse charter, iar cealaltă, de curse regulate sau pe considerentul că avionul în cauză este destinat unui tip de zboruri sau altuia.

59. În concluzie, considerăm că articolul 15 punctul 6 din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că expresia „companii aeriene care operează cu plată, în principal pe rute aeriene internaționale” vizează și companiile aeriene comerciale care efectuează în principal curse charter internaționale cu plată pentru necesitățile întreprinderilor și ale particularilor.

VI – Concluzie

60. În consecință, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Korkein hallinto-oikeus (Finlanda) după cum urmează:

- „1) Articolul 15 punctul 6 din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că expresia «companiile aeriene care operează cu plată, în principal pe rute aeriene internaționale» vizează și companiile aeriene comerciale care efectuează în principal curse charter internaționale cu plată pentru necesitățile întreprinderilor și ale particularilor.
- 2) Articolul 15 punctul 6 din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că scutirea prevăzută de acesta se aplică nu numai livrărilor de aeronave efectuate direct către o companie aeriană care operează cu plată, în principal pe rute aeriene internaționale, ci și livrărilor de aeronave către un operator economic care nu operează el însuși cu plată, în principal pe rute aeriene internaționale, ci cedează dreptul de utilizare a unei aeronave unui operator economic care desfășoară o astfel de activitate.
- 3) Faptul că proprietarul aeronavelor impută costurile aferente utilizării acestora unui particular care este acționar al proprietarului și care utilizează aeronavele achiziționate în principal pentru propriile scopuri comerciale și/sau private, având în vedere aspectul că aeronavele ar putea fi utilizate de compania aeriană și pentru alte tipuri de zboruri, nu modifică concluzia la care s-a ajuns în ceea ce privește răspunsul la cea de a doua întrebare preliminară, cu unica excepție a situației în care din împrejurările menționate va reieși că aeronava nu ar fi în mod real destinată exploatării din punct de vedere economic de către compania aeriană, ci utilizării private exclusive de către o persoană fizică sau juridică, aspect a cărui apreciere revine instanței naționale.”