TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2004 m. rugsėjo 16 d.*

Byloje C-382/02

dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagal EB 234 straipsnį,

pateikto *Vestre Landsret* (Danija) 2002 m. spalio 9 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2002 m. spalio 23 d., byloje

Cimber Air A/S

prieš

Skatteministeriet,

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. W. A. Timmermans, teisėjai C. Gulmann, J.-P. Puissochet (pranešėjas), J. N. Cunha Rodrigues ir N. Colneric,

* Proceso kalba: danų

generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer,
sekretorius H. Von Holstein, sekretoriaus padėjėjas,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2004 m. kovo 4 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Cimber Air A/S,* atstovaujamo advokato R. Mikelsons,

— Danijos vyriausybės ir *Skatteministeriet*, atstovaujamų J. Molde, padedamo advokato P. Biering,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos E. Traversa ir N. B. Rasmussen,

išklausęs 2004 m. kovo 25 d. posėdyje pateiktą generalinio advokato išvadą,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 15 straipsnio 6, 7 ir 9 punktų išaiškinimu.

2 Šis prašymas kilo byloje tarp bendrovės *Cimber Air A/S* ir *Skatteministeriet* (Danijos mokesčių ir akcizų ministerija) dėl prašymo grąžinti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), sumokėtą už orlaiviams patiektas prekes, už kurias Danijos įstatymai dėl PVM nenumato teisės jo grąžinti.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisė

3 Šeštosios direktyvos 15 straipsnyje, kuriame reglamentuojamas eksporto iš Bendrijos ir panašių sandorių bei tarptautinio transporto atleidimas nuo mokesčio, nurodyta:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato, siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčio taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės nuo mokesčio atleidžia:

1) prekes, pardavėjo ar jo vardu išsiųstas ar gabenamas į paskirties vietą už šalies teritorijos, kaip ji apibrėžta 3 straipsnyje, ribų;

2) prekes, išsiųstas ar gabenamas į paskirties vietą už šalies teritorijos, kaip apibrėžta 3 straipsnyje, ribų pirkėjo ar jo vardu, kuris nėra įsisteigęs šalies teritorijoje, išskyrus prekes, kurias gabena pats pirkėjas pramoginiams laivams, privatiems orlaiviams ar bet kuriai kitai asmeniniam naudojimui skirtai transporto priemonei įrengti, aprūpinti kuro ar maisto atsargomis;

<...>

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

7) prekes, skirtas 6 dalyje nurodytiems orlaiviams aprūpinti kuro ir maisto atsargomis;

<...>

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

<...>"

Nacionalinės teisės aktai

4 Atleidimo nuo PVM taisyklės yra nustatytos 2000 m. rugpjūčio 16 d. *Lov om mervaerdiafgift* (Įstatymas dėl PVM, toliau – 2000 m. rugpjūčio 16 d. įstatymas). Jis reglamentuoja oro linijoms skirtų prekių tiekimo apmokestinimą PVM.

5 2000 m. rugpjūčio 16 d. įstatymo, kuris nustato kai kuriems orlaiviams skirtų prekių tiekimo atleidimą nuo PVM, 34 straipsnio 1 dalyje numatoma:

„Nuo mokesčio atleistas šių prekių tiekimas ir paslaugų teikimas:

<...>

7) <...> tarptautiniais maršrutais gabenantiems laivams ir orlaiviams, išskyrus privačius lėktuvus, reikalinga įranga <...> bei paslaugos tokiems orlaiviams <...>;

8) orlaivių pirkimas ir nuoma <...>, išskyrus privačius orlaivius ir pramoginius lainerius;

9) 8 punkte numatytų orlaivių remontas, priežiūra ir modifikavimas <...> bei juose įrengtos įrangos tiekimas, nuoma, remontas ir priežiūra;

<...>

16) kuro ir maisto atsargų tiekimas bei kitoks tiekimas kuro ir maisto atsargomis aprūpinančioms bendrovėms bei laivams ir orlaiviams, skirtas vartoti juose arba parduoti keleiviams, laikantis muitų reikalavimų."

6 Pagal 2000 m. rugpjūčio 16 d. įstatymo 34 straipsnio 1 dalies 7 ir 16 punktus:

— pakilimo ir nutūpimo mokesčiai,

— degalai,

— maistas,

— bagažo apdorojimas

yra Direktyvos 15 straipsnio 7 ir 9 punktuose numatytos prekės bei paslaugos, kurios atleidžiamos nuo PVM, tik jei yra skirtos į užsienį vykdomam skrydžiui.

7 Pirkimų tarptautiniams skrydžiams, įskaitant tranzitinius skrydžius, atveju sumokėtas PVM gali būti grąžintas pagal 2000 m. rugpjūčio 16 d. įstatymo 45 straipsnio 3 dalį, o vidaus skrydžių atveju tokios galimybės nėra.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

8 *Cimber Air A/S* yra oro linijų bendrovė, kurios pagrindinė veikla – gabenimas oru regioninėmis reguliariomis linijomis Europoje, bendradarbiaujant su dviem partneriais – *SAS* ir *Lufthansa*. Be to, ji vykdo skrydžius Danijos viduje bei tarptautinius skrydžius tarp Danijos ir užsienio valstybių. Ji eksploatuoja ir tokias linijas, kurių išvykimo bei atvykimo punktai yra užsienio valstybėse.

9 Pagrindinėje byloje *Skatteministeriet* mano, kad nereikia nuo PVM atleisti kai kurių prekių *Cimber Air A/S* orlaiviams, vykdantiems vidaus skrydžius, tai yra skrydžius tarp Danijos oro uostų, nes atleidimas gali būti taikomas tik tarptautinius skrydžius atliekančių orlaivių atžvilgiu. *Cimber Air A/S* mano, kad bet koks tiekimas vidinius

skrydžius vykdantiems orlaiviams turi būti atleidžiamas, nes ji gabena daugiausia tarptautiniais maršrutais.

10 Todėl *Cimber Air A/S* pareiškė ieškinį *Vestre Landsret*, kad *Skatteministeriet* pripažintų, jog po 2001 m. balandžio 30 d. jai pateiktos prekės ir paslaugos yra atleistos nuo PVM, nes ji gabena daugiausia tarptautiniais maršrutais.

11 Be to, *Cimber Air A/S* prašo, kad *Skatteministeriet* grąžintų neteisingai sumokėto PVM permoką. Tai yra PVM suma, kurią *Cimber Air A/S* sumokėjo savo tiekėjams už tiekimą išimtinai vidaus maršrutams arba susijusį su jais.

12 Šalių nuomonės skiriasi dėl klausimo, ar kartu nagrinėjamos, pirma, Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 7 ir 9 punktų nuostatos ir, antra, to paties straipsnio 6 punkto nuostatos draudžia PVM apmokestinti *Cimber Air A/S* orlaiviams skirtas prekes, kai jie atlieka vidaus skrydį, nors bendrovė gabena daugiausia tarptautiniais maršrutais.

13 Tokiomis aplinkybėmis *Vestre Landsret* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir Teisingumo Teismui pateikti tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar Šeštosios direktyvos (Tarybos direktyva 77/388/EEB) 15 straipsnio 7 ir 9 punktai, taip pat 6 punktas reiškia, kad valstybė narė gali nesuteikti PVM

lengvatos tiekimui, skirtam vidaus skrydį vykdančiam orlaiviui, nors šį orlaivį eksploatuojanti oro linijų bendrovė gabena daugiausia tarptautiniais maršrutais, ar ši valstybė narė privalo tokį tiekimą atleisti nuo PVM?

2. Jei atsakymas teigiamas, kurie kriterijai, pavyzdžiui, apyvarta, ribinė keleivių apyvarta, faktinė keleivių apyvarta, keleivių ar skrydžių skaičius yra svarbūs nustatant, ar oro linijų bendrovė gabena daugiausia tarptautiniais maršrutais 15 straipsnio 6 punkto prasme?"

Dėl pirmojo klausimo

14 Pirmuoju klausimu prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikęs teismas iš esmės klausia, ar pagal Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6, 7 ir 9 punktus juose numatytas tiekimas bei paslaugų teikimas vidaus skrydžius vykdantiems orlaiviams, kuriuos eksploatuoja daugiausia tarptautiniais maršrutais už atlygį gabenančios oro linijų bendrovės, yra atleistas nuo PVM.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

15 Danijos vyriausybė teigia, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnis yra susijęs su eksporto iš Bendrijos atleidimu, ir todėl šio straipsnio 7 ir 9 punktai gali būti taikomi

tik tiekimams ar paslaugoms, skirtoms tarptautiniams skrydžiams, šią sąlygą tikrinant kiekvieno orlaivio skrydžio atveju. 15 straipsnio, pagal kurį jame numatytas tiekimas arba paslaugų teikimas turi būti vertinami atsižvelgiant į pagrindinę oro linijų bendrovių veiklą, 6 punktas yra tik 15 straipsnio, aiškinamo bendrai, išimtis.

16 Grįsdama savo aiškinimą, Danijos vyriausybė primena, kad nuostatoms dėl atleidimo šalies viduje yra skirtas Šeštosios direktyvos 13 straipsnis. Tai, kad pagal šį straipsnį tiekimai skrydžiams šalies viduje nėra atleisti nuo mokesčio, paremia teiginį, jog šios direktyvos 15 straipsnio 7 ir 9 punktai netaikomi vidaus linijose naudojamiems orlaiviams skirtam tiekimui arba paslaugų teikimui, nors bendrovė, kuriai jie priklauso, daugiausia vykdo tarptautinius skrydžius.

17 Šiai nuomonei pritaria Komisija, kuri, be to, pažymi, kad Šeštosios direktyvos nuostatos dėl atleidimo nuo mokesčio turi būti aiškinamos siaurai, kad būtų laikomasi mokesčių neutralumo principo. Pagal šį principą visų rūšių nacionalinis transportas mokesčių atžvilgiu turi būti traktuojamas vienodai.

18 Komisija pripažįsta, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6 punktas aiškiai numato leidžiančią nukrypti nuo mokesčių neutralumo principo nuostatą, bet pažymi, kad *travaux préparatoires* nėra duomenų, jog šio straipsnio 7 ir 9 punktai leidžia tokią nuostatą, dėl kurios šiuose punktuose numatyta mokesčių nuolaida būtų suteikiama tik tarptautiniams maršrutams naudojamiems orlaiviams skirtiems tiekimams bei kitoms paslaugoms.

19 *Cimber Air A/S*, kurią posėdyje palaikė Vokietijos vyriausybė, kitaip aiškina Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 7 ir 9 punktus. Bendrovė teigia, kad šiose nuostatose numatytų paslaugų atleidimas nuo PVM taikomas vidaus skrydžius vykdantiems orlaiviams, kai oro linijų bendrovė, kuriai jie priklauso, už atlygį gabena daugiausia tarptautiniais maršrutais.

20 *Cimber Air A/S* ir Vokietijos vyriausybė pateisina mokesčių neutralumo principo pažeidimą tuo, kad orlaiviui vykdant vidaus ir tarptautinius skrydžius yra sunku nustatyti, kuri paslaugų dalis turi būti atleista, ir kuri apmokestinta PVM.

21 Todėl, jų nuomone, lemiamas kriterijus, suteikiantis pirmenybę teksto formuluotei, o ne mokesčių neutralumo principui, ir prekių tiekimą bei kitas paslaugas, numatytas Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 7 ir 9 punktuose, atleidžiantis nuo mokesčio, yra orlaivio, kuriam jis skirtas, priklausomybė daugiausia tarptautiniais maršrutais gabenančiai oro linijų bendrovei. Šis kriterijus leistų paprastai ir nuosekliai taikyti Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 7 ir 9 punktuose numatytas taisykles.

22 Dėl šio aiškinimo *Cimber Air A/S* prieina prie išvados pagrindinėje byloje, kad Danijos taisyklės ir jų įgyvendinimo praktika, nuo mokesčio atleidžianti tik tarptautiniais maršrutais skraidančius orlaivius, prieštarauja Bendrijos teisei.

Teisingumo Teismo vertinimas

23 Atleidimas nuo mokesčių yra savarankiška Bendrijos teisės sąvoka, kurią reikia nagrinėti atsižvelgiant į bendrą Šeštosios direktyvos nustatytą PVM sistemą (žr. visų pirma 1987 m. kovo 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus*, 235/85, Rink. p. 1471, 18 punktą; 1997 m. birželio 5 d. Sprendimo *SDC*, C-2/95, Rink. p. I-3017, 21 punktą ir 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimo *Kügler*, C-141/00, Rink. p. I-6833, 25 punktą).

24 Ši sistema pirmiausia paremta dviem principais. Pirma, PVM yra taikomas kiekvienai už atlygį mokesčio mokėtojo teikiamai paslaugai arba prekių tiekimui. Antra, mokesčių neutralumo principas draudžia PVM apmokestinimo atžvilgiu nevienodai traktuoti tokius pat sandorius vykdančius ūkio subjektus.

25 Dėl šių priežasčių, net jeigu ir yra nusistovėję, kad Šeštoji direktyva gali numatyti atleidimus, kurie pažeidžia pirmesniame punkte primintus principus, Teisingumo Teismas mano, kad šiuos atleidimus reikia aiškinti siaurai (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *SDC* 20 punktą; 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Gregg*, C-216/97, Rink. p. I-4947, 12 punktą ir minėto sprendimo *Kügler* 28 punktą).

26 Šioje byloje pagal Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 7 ir 9 punktus šio straipsnio 6 punkte numatytų orlaivių kuro bei maisto atsargoms skirtų prekių tiekimas ir tame pačiame punkte nenumatytų paslaugų teikimas, tiesiogiai susijęs su orlaivių ir jų krovinio poreikiais, yra atleistas nuo PVM.

27 15 straipsnio 6 punktas taikomas „oro linijų, kurios už atlygį gabena daugiausia tarptautiniais maršrutais, naudojamiems orlaiviams".

28 Priešingai nei teigia Komisija ir Danijos vyriausybė, Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 7 ir 9 punktuose bei 6 punkte numatytas atleidimas formaliai taikomas orlaivių, naudojamų bendrovių, kurių veikla yra daugiausia tarptautinė, vidaus skrydžiams.

29 Komisijos nurodyta aplinkybė, kad atleidimas valstybės narės viduje yra numatytas Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje ir kad šios direktyvos 15 straipsnio atleidimo sąlygos yra visiškai suderintos, 15 straipsniui nesuteikia kitokios prasmės, nei aiškiai išplaukia jį skaitant.

30 Todėl į pirmą klausimą reikia atsakyti, kad pagal Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6, 7 ir 9 punktus jose numatytas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas vidaus skrydžius vykdantiems orlaiviams, kuriuos eksploatuoja daugiausia tarptautiniais maršrutais už atlygį gabenančios oro linijų bendrovės, yra atleistas nuo PVM.

Dėl antrojo klausimo

31 Antruoju klausimu prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikęs teismas iš esmės klausia, pagal kokius kriterijus reikia nustatyti, ar oro linijų bendrovė gabena daugiausia tarptautiniais maršrutais.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

32 Komisija ir Danijos vyriausybė mano, kad, atsižvelgiant į tai, koks turi būti atsakymas į pirmąjį klausimą, į šį klausimą atsakyti nereikia.

33 *Cimber Air A/S* teigia, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6 punkte vartojama sąvoka „daugiausia" turi būti aiškinama atsižvelgiant į oro linijų bendrovės maršrutų visumą, pirma, vertinant juos laiko atžvilgiu ir, antra, analizuojant gamybos ir pardavimo kriterijus.

34 Ji mano, kad tarptautinių maršrutų dalis turi būti vertinama ilgalaikės perspektyvos atžvilgiu, kad tokiu atveju, kai oro linijų bendrovės, keletą metų eksploatavusios daugiausia tarptautinius maršrutus, veikla sumažėja vieneriais metais, tais metais tai nesukeltų kitokio mokestinio šios bendrovės orlaivių traktavimo PVM srityje.

35 Dėl kriterijų, pagal kuriuos nustatoma oro linijų bendrovės tarptautinių maršrutų svarba, *Cimber Air A/S* siūlo kiekį matuoti ribine keleivių apyvarta, o tai leistų nustatyti ir apyvartos tarptautinių skrydžių dalį.

36 Bendrovė tvirtina, kad duomenys, pavyzdžiui, už atlygį skrendančių keleivių skaičius ir skrydžių skaičius, nesuteikia tikslių duomenų apie oro linijų bendrovės veiklos apimtį.

Teisingumo Teismo vertinimas

37 Dėl šio sprendimo 23–25 punktuose nurodytų priežasčių „daugiausia tarptautiniais maršrutais gabenančios bendrovės" sąvoka yra svarbi Bendrijai ir turi būti aiškinama siaurai, nes ja paremtas atleidimas nuo PVM.

38 Aiškinant šią sąvoką reikia atsižvelgti į jos skirtumus kai kuriomis kalbomis. Direktyvos 15 straipsnio 6 punkto versija prancūzų, italų, ispanų ir portugalų kalbomis vartoja žodį *essentiellement* arba jam analogišką žodį, o danų, vokiečių, anglų ir olandų kalbomis – *hovedsageligt*, *hauptsächlich*, *chiefly* ir *hoofdzakelijk*. Pagal pastarąsias sąvokas minėta nuostata taikoma oro linijų bendrovėms, kurių tarptautinių maršrutų yra paprasčiausiai daugiau negu ne tarptautinių maršrutų, nors pagal pirmąsias tarptautiniai maršrutai turėtų būti beveik išimtinė šių bendrovių veikla.

39 Iš to galima padaryti išvadą, kad daugiausia tarptautiniais maršrutais gabenančiomis bendrovėmis reikia laikyti tas, kurių ne tarptautiniai maršrutai yra aiškiai mažiau svarbūs nei jų tarptautiniai maršrutai.

40 Į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad tokių bendrovių tarptautinių ir ne tarptautinių maršrutų svarbą įvertinti turi nacionaliniai teismai. Atliekant šį vertinimą galima atsižvelgti į visus duomenis, kurie nurodo santykinę atitinkamų maršrutų svarbą, pavyzdžiui, apyvartą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

41 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti pastarasis teismas. Išskyrus šias šalis, Teisingumo Teismui pateikiant savo pastabas patirtos bylinėjimosi išlaidos nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nutaria:

1. **1977 m. gegužės 17 d. šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas – 15 straipsnio 6, 7 ir 9 punktuose numatytas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas vidaus skrydžius vykdantiems orlaiviams, kuriuos eksploatuoja daugiausia tarptautiniais maršrutais už atlygį gabenančios oro linijų bendrovės, yra atleistas nuo PVM.**

2. **Tokių bendrovių tarptautinių ir ne tarptautinių maršrutų svarbą įvertinti turi nacionaliniai teismai. Atliekant šį vertinimą galima atsižvelgti į visus duomenis, kurie nurodo santykinę atitinkamų maršrutų svarbą, pavyzdžiui, apyvartą.**

Parašai.