

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

19 iulie 2012(\*)

„A șasea directivă – Scutiri – Articolul 15 punctul 6 – Scutirea livrărilor de aeronave utilizate de companiile aeriene care operează cu plată, în principal pe rute internaționale – Livrarea de aeronave către un operator care pune aceste aeronave la dispoziția unei astfel de companii – Noțiunea «operarea cu plată pe rute internaționale» – Curse charter”

În cauza C-33/11,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Korkein hallinto-oikeus (Finlanda), prin decizia din 18 ianuarie 2011, primită de Curte la 21 ianuarie 2011, în procedura inițiată de

## A Oy

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul J.-C. Bonichot, președinte de cameră, doamna A. Prechal (raportor), domnul L. Bay Larsen, doamna C. Toader și domnul E. Jarașișnas, judecători,

avocat general: domnul P. Cruz Villalón,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 8 februarie 2012,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru A Oy, de P. Salomaa;
- pentru guvernul finlandez, de M. Pere, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de I. Koskinen și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 26 aprilie 2012,

pronunță prezenta

## Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 15 punctul 6 din 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/111/CEE a Consiliului din 14 decembrie 1992 (JO L 384, p. 47, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unei proceduri inițiate de A Oy (denumită în continuare „A”) împotriva deciziilor de rectificare a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) aferente achiziției de aeronave care i-au fost adresate de Kaakkois-Suomen

verovirasto (administrația financiară pentru sud-estul Finlandei).

## Cadrul juridic

### *Dreptul Uniunii*

3 Articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă 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”.

4 Articolul 15 din această directivă, intitulat „Scutirea operațiunilor la export în afara Comunității, a operațiunilor asimilate și a transportului internațional”, prevede:

„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 oricărui posibil cazuri de evaziune, fraudă sau abuz, următoarele:

[...]

4. livrarea de bunuri destinate alimentării cu combustibil și aprovizionării navelor:

(a) utilizate pentru navigație în largul mării și pentru transportul pasagerilor contra plată sau utilizate în scopuri comerciale, industriale sau pentru pescuit;

[...]

5. livrarea, modificarea, repararea, întreținerea, navlosirea și închirierea de nave maritime menționate la punctul 4 literele (a) și (b) și livrarea, închirierea, repararea și întreținerea echipamentelor – inclusiv a echipamentului de pescuit – încorporate în aceste nave sau utilizate pentru exploatarea acestora;

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;

7. livrarea de bunuri destinate alimentării cu combustibil și aprovizionării aeronavelor menționate la punctul 6;

8. prestarea altor servicii decât cele menționate la punctul 5, pentru a satisface nevoile directe ale vaselor maritime la care se face referire în alineatul menționat anterior sau ale încercătorilor acestora;

9. prestarea altor servicii decât cele menționate la punctul 6, pentru a satisface nevoile directe ale aeronavelor la care se face referire în alineatul menționat anterior sau ale încercătorilor acestora;

[...]”

5 Articolul 28a din această directivă, care figurează în titlul XVIa din A șasea directivă, denumit „Regim tranzitoriu pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre”, prevede:

„(1) Sunt supuse, de asemenea, taxei pe valoarea adăugată:

(a) achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă acționând ca atare sau de către o persoană juridică neimpozabilă în cazul în care vânzătorul este o persoană impozabilă care acționează ca atare [...]

Prin derogare de la primul paragraf, achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate de către o persoană impozabilă sau de către o persoană juridică neimpozabilă, în condițiile prevăzute la alineatul (1a), nu sunt supuse taxei pe valoarea adăugată.

[...]

[...]

(1a) Beneficiară de derogarea prevăzută la alineatul (1) litera (a) al doilea paragraf:

(a) achizițiile intracomunitare de bunuri a căror livrare de către persoane impozabile ar fi scutită în temeiul articolului 15 punctele 4-10;

[...]

(3) «Achiziție intracomunitară de bunuri» înseamnă achiziționarea dreptului de a dispune în calitate de proprietar de bunul corporal mobil expedit sau transportat către persoana care achiziționează bunurile de către sau în numele vânzătorului sau al persoanei care achiziționează bunurile într-un alt stat membru decât cel din care bunurile sunt livrate sau transportate.

[...]” [traducere neoficială]

#### *Dreptul finlandez*

6 Așa cum a fost transpusă în Finlanda prin Legea nr. 1501/1993 privind taxa pe valoarea adăugată [Arvonlisäverolaki (1501/1993)] din 30 decembrie 1993 (denumită în continuare „AVL”).

7 Potrivit articolului 1 primul paragraf punctul 3 din AVL, TVA-ul este datorat pentru achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate în Finlanda, în sensul articolului 26a din aceeași lege. Această dispoziție definește achiziția intracomunitară drept achiziția cu titlu oneros a dreptului de proprietate asupra unui bun corporal mobil, dacă vânzătorul, persoana care achiziționează bunul sau orice alt terț care acționează în numele lor transportă acest bun dintr-un stat membru în altul. În temeiul articolului 2b din AVL, obligația de plată a TVA-ului la achiziția intracomunitară în sensul articolului 1 primul paragraf punctul 3 menționat revine persoanei care a efectuat achiziția.

8 Articolul 70 primul paragraf punctul 6 din această lege, care figurează în capitolul VI din AVL, consacrat scutiților în comerțul internațional, prevede că nu este supus impozitării vânzarea de aeronave, de piese de schimb și de componente pentru acestea destinate să fie utilizate de un comerciant care operează cu plată, în principal în domeniul traficului aerian internațional.

9 În temeiul articolului 72f punctul 1 din AVL, este scutită de TVA achiziția intracomunitară a unor bunuri dacă importul acestor bunuri nu este supus TVA-ului. Articolul 94 primul paragraf punctul 9 din AVL prevede că este scutit de TVA importul de aeronave, de piese de schimb și de componente pentru acestea în sensul articolului 70 primul paragraf punctul 6 din AVL.

## Acțiunea principală și întrebările preliminare

10 În iulie 2002 și în octombrie 2003, A a achiziționat de la un producător francez două avioane cu reacție noi. Vânzătorul a notificat vânzarea celor două avioane ca vânzare intracomunitară. A nu a notificat achiziționările în cauză ca achiziții intracomunitare efectuate în Finlanda.

11 Aceste două aeronave au fost înregistrate în registrul finlandez al aeronavelor la 22 iulie 2002 și, respectiv, la 23 iulie 2004, în timp ce „Air Operation Certificate” (AOC) referitoare la acestea au fost eliberate la 19 noiembrie 2002 și, respectiv, la 24 octombrie 2004. A a fost menționat ca proprietar al celor două aeronave, iar B Oy (denumit în continuare „B”) a fost desemnat drept utilizator al acestora. La 17 decembrie 2003 și, respectiv, la 1 aprilie 2005, A a revândut aceste avioane unei întreprinderi înregistrate în Cipru.

12 Acțiunile A sunt deținute integral de persoana fizică X. A deține 25 % din acțiunile C Oy (denumit în continuare „C”). B este o filială a lui C care deține 78 % din cea dintâi societate.

13 B organizează zboruri charter internaționale și asigură întreținerea și gestionarea activităților legate de avioane. În temeiul contractului pe care l-a încheiat cu A, B a facturat acesteia, printre altele, costurile legate de întreținerea aeronavelor și de zboruri. Potrivit contractului, B avea dreptul de a închiria aeronave pentru propriile scopuri comerciale, la prețul menționat în anexa la acest contract.

14 Cifra de afaceri realizată de A în exercițiile fiscale 1 ianuarie-31 decembrie 2002 și 1 ianuarie 2003-30 iunie 2004, în valoare de 925 606,32 euro și, respectiv, de 2 170 503,84 euro, a rezultat integral din înregistrările contabile ale vânzărilor care au fost efectuate pe baza facturilor transmise persoanei X, proprietarul societății A, cu excepția facturilor aferente revânzării aeronavelor transmise întreprinderii cipriote. Cu ocazia controlului fiscal efectuat, s-a constatat că în registrele contabile ale A nu s-au luat în considerare veniturile provenite din închirierea avioanelor.

15 La rândul lor, înregistrările din registrul de cheltuieli al A referitoare la aeronave se refereau în special la sumele facturate de B societății A pentru întreținerea aeronavelor și pentru zboruri. La controlul fiscal sus-menționat s-a constatat că sumele respective adresate persoanei X îi fuseseră transmise practic nemodificate.

16 A a fost înregistrată ca persoană plătitoare de TVA începând cu 1 iulie 2002. În declarația sa finală din 14 iunie 2003, A a comunicat că nu a putut să întreprindă alte activități supuse TVA-ului. Administrația financiară pentru sud-estul Finlandei a radiat această societate din registrul persoanelor plătitoare de TVA cu efect retroactiv de la 1 iulie 2002.

17 La 4 noiembrie 2005, aceeași administrație financiară a adoptat decizii de rectificare a TVA-ului referitoare la TVA-ul datorat de A pentru achiziția intracomunitară a două aeronave. Totodată, s-a stabilit că A nu avea dreptul nici la o deducere și nici la rambursarea cuantumului TVA-ului datorat.

18 Prin ordonanța din 26 mai 2008, Helsingin hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ Helsinki) a respins acțiunea formulată de A împotriva acestor decizii de rectificare a TVA-ului. În opinia instanței menționate, cele două achiziționări de aeronave au constituit achiziții intracomunitare supuse TVA-ului care nu au fost declarate de A administrației financiare. Instanța apreciază că această societate nu a operat cu plată în domeniul traficului aerian internațional în sensul articolului 70 primul paragraf punctul 6 din ALV, ci a acționat practic ca proprietar al C, o societate

care desfășoară activități de comerț internațional cu produse petroliere. În plus, B nu a utilizat aeronavele în discuție cu plată în cadrul transportului aerian internațional în sensul aceluiași articol 70 primul paragraf punctul 6. Acordul avea ca scop exclusiv asigurarea transportului persoanei fizice X, acționarul majoritar al acestor societăți, în folosul său personal.

19 A a formulat recurs împotriva acestei ordonanțe la Korkein hallinto-oikeus (Curtea Administrativă Supremă). Aceasta a susținut că achiziția aeronavelor trebuia scutită de la plata TVA-ului, întrucât acestea au fost achiziționate și înregistrate de A pentru a le închiria lui Y, care este o companie aeriană ce operează cu plată, în principal în domeniul traficului aerian internațional. Astfel, conform unei practici uzuale în acest sector, A a mandatat B să asigure, în schimbul unui tarif, disponibilitatea permanentă pentru zbor a aeronavelor și să promoveze utilizarea în scop comercial a acestora în temeiul unor contracte specifice, în timp ce B a oferit efectiv avioane unor terți contra unui tarif calculat pe baza orelor de zbor.

20 În schimb, admițând totodată că B trebuie considerat drept o companie aeriană care operează cu plată în domeniul traficului aerian internațional și deși X ar fi fost singura persoană transportată contra cost, cealaltă parte la procedură consideră că, întrucât A nu efectuează ea însăși zboruri internaționale, ci a livrat aeronavele din Franța în Finlanda și le-a cedat cu titlu gratuit spre folosință societății B, achizițiile în litigiu nu pot fi scutite de la plata TVA-ului.

21 În acest context, Korkein hallinto-oikeus a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 15 punctul 6 din [A șasea directivă] 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 a răspunde necesităților întreprinderilor și ale particularilor?

2) Articolul 15 punctul 6 din [A șasea directivă] trebuie interpretat în sensul că scutirea prevăzută de dispoziția menționată este aplicabilă numai livrărilor de aeronave efectuate direct către o companie aeriană care operează cu plată în principal în domeniul traficului aerian internațional 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 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?”

## **Cu privire la întrebările preliminare**

### *Cu privire la prima întrebare*

22 Prin intermediul primei întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă noțiunea „operarea cu plată pe rute internaționale”, în sensul articolului 15 punctul 6 din A șasea directivă, trebuie interpretată în sensul că include numai cursele de linie regulate sau vizează și cursele charter efectuate pentru a răspunde cererii din partea unor întreprinderi sau din partea unor particulari.

23 Îndoielile exprimate de instanța de trimitere cu privire la acest aspect par să aibă la origine anumite diferențe existente între versiunile lingvistice ale acestei dispoziții. În observațiile sale, A

subliniaz?, în această privin?, c? unele dintre aceste versiuni lingvistice, cum ar fi versiunile în limba englez? și suedez?, se refer? astfel la „rute interna?ionale” sau la „linii interna?ionale” mai degrab? decât la „trafic interna?ional”, expresie care poate p?rea mai generic? și care este utilizat? în majoritatea celorlalte versiuni lingvistice ale acestei dispozi?ii și în special în versiunea în limba finlandez?.

24 În această privin?, rezult? dintr-o jurispruden?? constant? c? interpretarea unei dispozi?ii a dreptului Uniunii trebuie, în principiu, s? ?in? seama de eventualele diferen?e care exist? între diferitele versiuni lingvistice ale acesteia (a se vedea printre altele Hot?rârea din 16 septembrie 2004, *Cimber Air*, C-382/02, Rec., p. I-8379, punctul 38).

25 În spe??, trebuie s? se constate totu?i c? nuan?ele privind modul de formulare subliniate la punctul 23 din prezenta hot?râre nu pot conduce la concluzia c? legiuitorul Uniunii ar fi inten?ionat s? exclud? zborurile charter interna?ionale din domeniul de aplicare al scutirii prev?zute la articolul 15 punctul 6 din A ?asea directiv?.

26 Din perspectiva unei interpret?ri strict literale, trebuie ar?tat mai întâi c? termenii „rute interna?ionale” și „linii interna?ionale” care figureaz? în unele versiuni lingvistice nu fac obiectul niciunei defini?ii cuprinse în A ?asea directiv? și nu sunt înso?i?i, astfel cum a subliniat Comisia European? și guvernul finlandez, de nicio clarificare care s? vizeze precizarea faptului c? zborurile în cauz? trebuie s? aib? un caracter „regulat”. În aceste condi?ii, astfel de termeni pot fi în esen?? interpreta?i, la fel ca expresia „trafic interna?ional”, utilizat? în alte versiuni lingvistice, în sensul c? desemneaz? zboruri efectuate cu o aeronav? între dou? puncte geografice care confer? transportului în cauz? un caracter mai degrab? interna?ional decât intern. Astfel cum a subliniat Curtea anterior, articolul 15 punctul 6 din A ?asea directiv? vizeaz?, în esen??, companii a c?ror activitate este în principal interna?ional? (Hot?rârea *Cimber Air*, citat? anterior, punctele 27 și 28).

27 Pe de alt? parte, conform unei jurispruden?e constante, în vederea interpret?rii unei dispozi?ii de drept al Uniunii, trebuie s? se ?in? seama nu numai de termenii utiliza?i, ci și de contextul în care apare aceasta, precum și de obiectivele urm?rite de reglementarea din care face parte această dispozi?ie (a se vedea printre altele Hot?rârea din 26 iunie 1990, *Velker International Oil Company*, C-185/89, Rec., p. I-2561, punctul 17, precum și Hot?rârea din 22 decembrie 2010, *Feltgen și Bacino Charter Company*, C-116/10, Rep., p. I-14187, punctul 12 și jurispruden?a citat?).

28 Or, nici contextul în care se înscrie articolul 15 punctul 6 din A ?asea directiv?, nici finalitatea acestei dispozi?ii nu sunt de natur? s? impun? ca aeronavele utilizate de companii care efectueaz? în principal zboruri charter interna?ionale s? fie excluse din domeniul de aplicare al scutirii instituite de această dispozi?ie.

29 În ceea ce prive?te finalitatea dispozi?iei men?ionate, ea vizeaz? scutirea livr?rii de aeronave atunci când acestea sunt destinate a fi utilizate în principal în vederea transportului interna?ional, și anume pentru efectuarea de zboruri care traverseaz? spa?ii aflate sub jurisdic?ia mai multor state, precum și, dac? este cazul, spa?ii interna?ionale.

30 Având în vedere un astfel de obiectiv, nu pare a fi necesar? realizarea unei distinc?ii în func?ie de aspectul dac? transportul aerian interna?ional se efectueaz? prin zboruri regulate sau prin zboruri charter.

31 În ceea ce prive?te contextul în care se înscrie articolul 15 punctul 6 din A ?asea directiv?, trebuie amintit c?, astfel cum reiese dintr-o jurispruden?? constant?, scutirile constituie no?iuni autonome de drept al Uniunii care trebuie replasate în contextul general al sistemului comun de TVA instituit de directiva men?ionat? (a se vedea printre altele Hot?rârea *Cimber Air*, citat?)

anterior, punctul 23, și Hotărârea din 18 octombrie 2007, Navicon, C-97/06, Rep., p. I-8755, punctul 20).

32 Or, acest sistem se întemeiază, printre altele, pe principiul neutralității fiscale care se opune tratamentului diferit în materie de aplicare a TVA-ului al agenților economici care efectuează aceleași operațiuni (a se vedea printre altele Hotărârile citate anterior Cimber Air, punctul 24, și Navicon, punctul 21). Un astfel de principiu nu impune ca operațiunile să fie identice. Astfel, reiese dintr-o jurisprudență constantă că principiul menționat se opune ca prestațiile de servicii asemănătoare, care se află, așadar, în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului (a se vedea printre altele Hotărârea din 28 iunie 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust și The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, Rep., p. I-5517, punctul 46 și jurisprudența citată).

33 Principiul neutralității fiscale include principiul eliminării denaturării concurenței care rezultă dintr-un tratament diferențiat din punctul de vedere al TVA-ului. Prin urmare, denaturarea este demonstrată din moment ce se constată că prestațiile de servicii se află în concurență și sunt tratate inegal din punctul de vedere al TVA-ului (a se vedea Hotărârea JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust și The Association of Investment Trust Companies, citată anterior, punctul 47 și jurisprudența citată).

34 Or, serviciile de transport oferite de operatorii care efectuează în principal zboruri internaționale sunt, fie că este vorba despre zboruri regulate și/sau despre zboruri charter, similare și se află în mod evident în concurență, astfel încât un tratament diferențiat din punctul de vedere al scutirii de TVA pentru livrările de aeronave care ar fi în funcție de aspectul că operatorul economic operează în principal prin efectuarea de zboruri regulate internaționale sau de zboruri charter internaționale ar genera riscul de a se produce denaturări ale concurenței între operatorii respectivi.

35 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la prima întrebare preliminară că termenii „operarea cu plată pe rute internaționale”, în sensul articolului 15 punctul 6 din A șasea directivă, trebuie interpretați în sensul că includ și zborurile charter internaționale efectuate pentru a răspunde cererii din partea unor întreprinderi sau a unor particulari.

#### *Cu privire la a doua întrebare*

36 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 15 punctul 6 din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că scutirea prevăzută la acest articol se aplică livrării unei aeronave către un operator economic care nu este el însuși „o companie aeriană care operează cu plată, în principal pe rute aeriene internaționale” în sensul acestei dispoziții, dar care achiziționează aeronava respectivă în scopul utilizării sale exclusive de către o astfel de companie.

37 În această privință, trebuie să se sublinieze, în primul rând, că versiunea în limba finlandeză a articolului 15 punctul 6 menționat se referă la livrarea de aeronave „către” o companie aeriană care operează cu plată, în principal pe rute aeriene internaționale.

38 Cu toate acestea, majoritatea celorlalte versiuni lingvistice ale aceleiași dispoziții se referă la livrări de aeronave „utilizate de” o astfel de companie.

39 Astfel cum s-a amintit deja la punctul 24 din prezenta hotărâre, interpretarea acestei dispoziții trebuie să țină seama, în principiu, de diferențele lingvistice astfel observate.

40 În al doilea rând, trebuie să se constate că prin faptul că nu pune accentul pe identitatea

beneficiarului livrării sau a proprietarului aeronavei, ci pe împrejurarea că aeronavele care fac obiectul livrării trebuie să fie „utilizate de” o companie care operează cu plată, în principal pe rute aeriene internaționale, modul de redactare a majorității versiunilor lingvistice ale articolului 15 punctul 6 din Așasea directivă nu determină, ca atare, excluderea din domeniul de aplicare al scutirii instituite de această dispoziție a livrărilor de aeronave către un operator economic care le achiziționează exclusiv în scopul utilizării lor de către o astfel de companie, de exemplu în cadrul unei operațiuni de leasing.

41 În al treilea rând, astfel cum s-a amintit deja la punctul 27 din prezenta hotărâre, în vederea interpretării articolului 15 punctul 6 din Așasea directivă, trebuie să se țină seama nu numai de termenii dispoziției menționate, ci și de contextul său, precum și de obiectivele urmărite de aceasta.

42 În ceea ce privește, în primul rând, obiectivul urmărit, s-a menționat deja la punctul 29 din prezenta hotărâre că el constă în scutirea de la plata TVA-ului a livrării de aeronave atunci când acestea sunt destinate a fi utilizate în principal în vederea transportului internațional, și anume pentru efectuarea de zboruri care traversează spații aflate sub jurisdicția mai multor state, precum și, dacă este cazul, spații internaționale.

43 Or, trebuie să se constate că un astfel de obiectiv este de natură să conducă la o interpretare a articolului 15 punctul 6 din Așasea directivă conform căreia condiția pentru ca o livrare a unei aeronave să beneficieze de scutirea prevăzută de această dispoziție este tocmai ca aeronava respectivă să fie destinată a fi utilizată de o companie care desfășoară activități cu plată, în principal pe rute aeriene internaționale, fapt care prezintă importanță identitatea persoanei propriu-zise care a achiziționat aeronava.

44 Dimpotrivă, în ceea ce privește ultimul aspect, trebuie să se țină seama de faptul că supunerea persoanei care a achiziționat aeronava la plata TVA-ului pentru achiziția respectivă, chiar dacă aceasta nu a avut loc în scopul unei utilizări a aeronavei în cauză de către o companie care operează cu plată, în principal pe rute aeriene internaționale, ar putea să determine, printre altele, o majorare a prețului pe care această din urmă companie trebuie să îl plătească pentru a proceda la o astfel de utilizare și ar putea să afecteze astfel obiectivul menționat. Așadar, se poate considera că persoana care a achiziționat aeronava, obligată să plătească TVA asupra prețului de vânzare al acesteia va imputa, în general, companiei care utilizează aeronava toate sau o parte din costurile rezultate din obligația de plată a TVA-ului.

45 Prin urmare, într-o astfel de ipoteză, după cum a subliniat avocatul general la punctul 38 din concluzii, nici împrejurarea că persoana care a achiziționat aeronava are ulterior, dacă este cazul, posibilitatea să deducă TVA-ul menționat sau să obțină rambursarea acestuia în condițiile prevăzute de Așasea directivă nu afectează faptul că respectiva persoană care a efectuat achiziția va fi suportat între timp costul finanțării avansului în numerar care rezultă, așadar, din plata TVA-ului, al cărui quantum poate fi, în speță, extrem de ridicat.

46 Rezultă că, în condițiile descrise mai sus, lipsa scutirii de la plata TVA-ului pentru livrarea aeronavei și plata acestuia de către persoana care a efectuat achiziția va reprezenta o sarcină suportată indirect de compania care utilizează aeronava respectivă.

47 În ceea ce privește, în al doilea rând, contextul în care se înscrie articolul 15 punctul 6 din Așasea directivă, la punctul 31 din prezenta hotărâre s-a amintit deja că scutirile prevăzute de această dispoziție constituie noțiuni autonome de drept al Uniunii care trebuie replasate în contextul general al sistemului comun de TVA instituit de directiva menționată.

48 Acest sistem se bazează în special pe două principii. Pe 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, astfel cum s-a amintit la punctele 32 și 33 din prezenta hotărâre, principiul neutralității fiscale se opune, printre altele, ca operațiuni asemănătoare, care se află, așadar, în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului.

49 Deși, potrivit unei jurisprudențe constante, având în vedere aceste principii, scutițiile prevăzute la articolul 15 din A șasea directivă trebuie interpretate în mod strict, dat fiind că acestea constituie o derogare de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare livrare de bunuri și pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de către o persoană impozabilă (a se vedea printre altele Hotărârea Velker International Oil Company, citată anterior, punctul 19, Hotărârea Cimber Air, citată anterior, punctul 25, Hotărârea din 14 septembrie 2006, Elmeka, C-181/04-C-183/04, Rec., p. I-8167, punctul 15, Hotărârea Navicon, citată anterior, punctul 22, și Hotărârea Feltgen și Bacino Charter Company, citată anterior, punctul 19), totuși, această normă de strictă interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini aceste scutiri trebuie să fie interpretați într-un mod care le-ar priva pe acestea de efecte (a se vedea printre altele Hotărârea Navicon, citată anterior, punctul 22).

50 Or, în speță, pe de o parte, astfel cum s-a subliniat anterior, articolul 15 punctul 6 din A șasea directivă vizează, în esență, după cum reiese din modul său de redactare interpretat în lumina obiectivelor urmărite prin dispoziția menționată, scutirea de la plata TVA-ului a achizițiilor de aeronave atunci când acestea sunt destinate a fi utilizate de către o companie care desfășoară activități cu plată, în principal pe rute aeriene internaționale.

51 Pe de altă parte, nu s-a susținut și nu rezultă că interpretarea conform căreia de scutirea prevăzută la articolul 15 punctul 6 din A șasea directivă trebuie să beneficieze și livrarea unei aeronave către un operator economic care nu este „o companie aeriană care operează cu plată, în principal pe rute aeriene internaționale” în sensul acestei dispoziții, dar care achiziționează aeronava respectivă în scopul exclusiv al utilizării sale de către o astfel de companie, ar fi de natură să aducă atingere principiului neutralității fiscale.

52 În schimb, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 40 din concluzii, nu se poate exclude *a priori* că interpretarea contrară poate, în anumite împrejurări, să aducă o astfel de atingere.

53 Pe de altă parte, deși este adevărat, desigur, că interpretarea menționată la punctul 51 din prezenta hotărâre pare să se îndepărteze, într-o anumită măsură, de cea reținută de Comisie în ceea ce privește scutițiile prevăzute la articolul 15 punctele 4 și 8 din A șasea directivă, referitoare la operațiuni de alimentare cu combustibil și de aprovizionare a navelor maritime și la prestări de servicii efectuate pentru a satisface nevoile directe ale acestora (a se vedea Hotărârile citate anterior Velker International Oil Company, punctele 21 și 22, și Elmeka, punctele 22 și 24), trebuie subliniat totuși, în această privință, că nu se impune o transpunere a soluțiilor reținute în hotărârile menționate în ceea ce privește interpretarea punctului 6 al aceluiași articol.

54 Astfel, după cum reiese în special din cuprinsul punctelor 23-25 din Hotărârea Elmeka, citată anterior, faptul că extinderea scutirii prevăzute la articolul 15 punctele 4 și 8 din A șasea directivă la etapele anterioare livrării de bunuri sau prestării de servicii finale efectuate direct către operatorul navei a fost exclusă de Curte în hotărârile menționate s-a întemeiat în special pe considerația potrivit căreia o astfel de scutire 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 sau a serviciilor în cauză. Astfel de mecanisme ar conduce, pentru statele respective și pentru operatorii afectați, la complicații incompatibile cu „aplicarea directă și corectă a scutițiilor” prevăzută în prima teză a articolului 15 din A șasea directivă (a se vedea de asemenea Hotărârea Velker

International Oil Company, citat anterior, punctul 24).

55 Or, astfel cum a subliniat, printre altele, avocatul general la punctele 44-46 din concluzii, astfel de considerații nu pot fi transpuse în cazul scutirii livrării unei aeronave către un operator economic care dorește ca destinația acesteia să fie utilizarea exclusivă de către o companie care operează cu plată, în principal pe rute aeriene internaționale.

56 Astfel, faptul de a supune scutirea, într-un caz similar, condiției ca destinația respectivă să fie cunoscută și stabilită în mod corespunzător din momentul la care a avut loc achiziționarea aeronavei și verificării ulterioare a utilizării efective a aeronavei de către o astfel de companie nu pare a fi de natură, înănd seama de tipul de bun în cauză în speță, precum și, printre altele, de mecanismele de înregistrare și de autorizare la care este supusă utilizarea acestuia, să genereze, pentru statele și pentru operatorii afectați, complicații incompatibile cu aplicarea directă și corectă a scutirilor prevăzute de A șasea directivă.

57 Având în vedere ansamblul considerațiilor care preced, trebuie să se răspundă la a doua întrebare preliminară că articolul 15 punctul 6 din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că scutirea prevăzută la acest articol se aplică și livrării unei aeronave către un operator economic care nu este el însuși „o companie aeriană care operează cu plată, în principal pe rute aeriene internaționale” în sensul acestei dispoziții, dar care achiziționează aeronava respectivă în scopul utilizării sale exclusive de către o astfel de companie.

#### *Cu privire la a treia întrebare*

58 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă răspunsul la a doua întrebare poate fi influențat de împrejurarea că operatorul economic care a achiziționat aeronava imputat, pe de altă parte, costurile aferente utilizării acesteia unui particular, care este acționar al proprietarului și care utilizează această aeronavă în principal pentru propriile scopuri comerciale și/sau private, având în vedere aspectul că aeronava poate fi utilizată de compania aeriană și pentru alte tipuri de zboruri.

59 În această privință, trebuie amintit că, în conformitate cu răspunsul dat la a doua întrebare preliminară, singurul criteriu care permite să se stabilească dacă scutirea prevăzută la articolul 15 punctul 6 din A șasea directivă este aplicabilă rezidă în constatarea conform căreia aeronava în cauză este utilizată de o companie aeriană care operează cu plată, în principal pe rute aeriene internaționale, ceea ce este de competența de apreciere a instanței de trimitere.

60 În acest context, împrejurările menționate de instanța de trimitere în cadrul celei de a treia întrebări preliminare sunt, în consecință, *a priori* lipsite de relevanță pentru răspunsul la cea de a doua întrebare preliminară întrucât persoana care a achiziționat aeronava poate să demonstreze că criteriul menționat este într-adevăr îndeplinit.

61 În schimb, dacă s-ar dovedi că, în urma unei examinări globale a împrejurărilor din acțiunea principală, instanța națională consideră că aeronavele nu sunt destinate exploatarea din punct de vedere economic de către compania aeriană în cadrul unui transport internațional, articolul 15 punctul 6 din A șasea directivă nu ar putea fi aplicabil.

62 Trebuie amintit de asemenea că, astfel cum a subliniat în special guvernul finlandez în observațiile formulate, rezultatul dintr-o jurisprudență constantă că aplicarea reglementării Uniunii nu ar putea fi extinsă într-o asemenea măsură încât să acopere practicile abuzive ale agenților economici, și anume operațiunile care nu sunt realizate în cadrul tranzacțiilor comerciale normale, ci doar cu scopul de a beneficia în mod abuziv de avantajele prevăzute de dreptul Uniunii, și că acest principiu al interzicerii practicilor abuzive se aplică de asemenea domeniului

TVA-ului (a se vedea printre altele Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctele 69 și 70 și jurisprudența citată).

63 Acest principiu are astfel ca finalitate interzicerea aranjamentelor pur artificiale, lipsite de realitate economică, efectuate în scopul unic de obținere a unei facilități fiscale (Hotărârea din 22 mai 2008, Ampliscientifica și Amplifin, C-162/07, Rep., p. I-4019, punctul 28).

64 În consecință, în cadrul interpretării celei de A șasea directive, existența unei practici abuzive poate fi reținută atunci când, pe de o parte, operațiunile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante din A șasea directivă și din legislația națională de transpunere a acestei directive, au ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin aceste dispoziții și, pe de altă parte, potrivit unui ansamblu de elemente obiective, scopul esențial al operațiunilor în cauză este obținerea unui astfel de avantaj fiscal (a se vedea Hotărârea citată anterior Halifax, punctele 74 și 75, și Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service, C-425/06, Rep., p. I-897, punctul 42).

65 Este de competența instanței naționale să verifice, potrivit regulilor de probă din dreptul național, atât timp cât nu se aduce atingere eficacității dreptului Uniunii, dacă elementele constitutive ale unei practici abuzive sunt întrunite în acțiunea principală (a se vedea Hotărârea Halifax, citată anterior, punctul 76).

66 Având în vedere toate considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la a treia întrebare preliminară că împrejurările menționate de instanța de trimitere, și anume faptul că operatorul economic care a achiziționat aeronava impută costurile aferente utilizării acesteia unui particular, care este acționar al proprietarului și care utilizează această aeronavă în principal pentru propriile scopuri comerciale și/sau private, în timp ce aeronava poate fi utilizată de compania aeriană și pentru alte tipuri de zboruri, nu sunt de natură să modifice răspunsul la a doua întrebare preliminară.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

67 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară:

1) **Termenii „operarea cu plată pe rute internaționale”, în sensul articolului 15 punctul 6 din 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, astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/111/CEE a Consiliului din 14 decembrie 1992, trebuie interpretată în sensul că includ și zborurile charter internaționale efectuate pentru a răspunde cererii din partea unor întreprinderi sau a unor particulari.**

2) **Articolul 15 punctul 6 din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/111, trebuie interpretat în sensul că scutirea prevăzută la acest articol se aplică și livrării unei aeronave către un operator economic care nu este el însuși „o companie aeriană care operează cu plată”, în principal pe rute aeriene internaționale în sensul acestei dispoziții, dar care achiziționează aeronava respectivă în scopul utilizării sale exclusive de către o astfel de companie.**

3) **Împrejurările menționate de instanța de trimitere, și anume faptul că operatorul economic care a achiziționat aeronava impută costurile aferente utilizării acesteia unui particular, care este acționar al proprietarului și care utilizează această aeronavă în principal pentru propriile scopuri comerciale și/sau private, în timp ce aeronava poate fi utilizată de compania aeriană și pentru alte tipuri de zboruri, nu sunt de natură să modifice răspunsul la a doua întrebare preliminară.**

Semnături

\* Limba de procedură: finlandeza.