

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

esitatud 25. märtsil 2004(1)

Kohtuasi C-382/02

Cimber Air A/S

versus

Skatteministeriet

(Vestre Landsret'i eelotsusetaotlus)

Kuues käibemaksudirektiiv – Maksuvabastused – Rahvusvaheline vedu – Tankimine ja proviandiga varustamine ning õhusõidukitele osutatavad teenused – Artikli 15 lõigete 7 ja 9 tõlgendamine

1. Reisijate rahvusvahelise veoga tegelevad lennuettevõtjad tegutsevad üldiselt ka siseturul. Taani Vestre Landsret (lääne piirkonnakohus)(2) ei ole kindel, kas sellisel juhul tuleb riigi siseliinidel tegutsevatele lennukitele osutatud teenused käibemaksust vabastada.

2. Nimetatud kahtluse hajutamiseks esitas Vestre Landsret Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse kuuenda direktiivi(3) artikli 15 lõigete 6, 7 ja 9 tõlgendamiseks. Vestre Landsret esitas Euroopa Kohtule kaks küsimust seoses nimetatud sätetes ettenähtud maksuvabastuste ulatuse ja kriteeriumitega, mis võimaldaksid määratleda, kas ettevõtja põhitegevus on erinevate riikide vaheliste lennutransporditeenuste osutamine.

I. Asjaolud, põhikohtuasja menetlus ja eelotsuse küsimused

3. Cimber Air A/S (edaspidi „Cimber Air”) on samanimelise grupi liige, mille omanikud on sama nimega valdusettevõtja ja ettevõtja SAS. Cimber Air'i põhitegevuseks on koostöös SAS-i ja Lufthansaga kohalike lennuteenuste osutamine Euroopas. Ta korraldab Taani siselende, samuti rahvusvahelisi lende Taani ja teiste riikide vahel; lisaks sellele teenindab ta lennuliine, mille nii väljumis- kui saabumiskoht asuvad väljaspool Taani territooriumi.(4)

4. Ettevõtja lennukipargis on 10 õhusõidukit,(5) millest igaühete võib kasutada igat liiki liinidel.

5. Seega koosneb Cimber Air'i tegevus lennunduse valdkonnas „siseriiklikust” ja „rahvusvahelisest” osast. Esimese või teise osa tegevusmaht sõltub valitud mõõtühikust. Käibe, läbitud kilomeetrite ja reisijakilomeetrite alusel on rahvusvahelised lennuteenused kergelt ülekaalus. Siseriiklik osa on seevastu ülekaalus reisijate arvu ja lendude sageduse alusel.(6)

6. Cimber Air nõudis Skatteministeriet'ilt (Taani rahandusministeerium) tema poolt

ajavahemikul 1. mai 1996 kuni 30. aprill 2001 reisijate riigisiseste ärilendude jaoks tarnitud kaupade ja osutatud teenuste eest makstud käibemaksu tagastamist ning tema õiguse tunnustamist mõlema tehingu käibemaksust vabastamisele alates viimasena nimetatud kuupäevast, kuna tema põhitegevus on rahvusvaheliste reiside teostamine. Kostja vaidlustas nimetatud nõuded.

7. Vaidlus Vestre Landsret'is käsitles kuuenda direktiivi artikli 15 lõigetes 6, 7 ja 9 ettenähtud maksuvabastuste ulatust ning eriti küsimust, kas kaks viimasena nimetatud lõiget hõlmavad siseliine teenindavate lennukitega seotud tehinguid.

8. Taani kohtul on kahtlusi nende kohtuvaidluse lahenduse aluseks olevate sätete tõlgendamise osas. Seetõttu esitas ta Euroopa Kohtule järgnevad küsimused:

1) Kas kuuenda direktiivi artikli 15 lõikeid 6, 7 ja 9 tuleks tõlgendada selliselt, et liikmesriigil on õigus mitte vabastada siseliinidel tegutsevale õhusõidukile tarnitud kaupu käibemaksust, hoolimata sellest, et ettevõtja, kellele õhusõiduk kuulub, tegutseb peamiselt rahvusvahelistel liinidel või on sellel liikmesriigil kohustus neid tarneid käibemaksust vabastada?

2) Tuginedes viimasele oletusele, siis milliste kriteeriumide – näiteks käive, läbitud kilomeetrid, reisijate või lendude arv – põhjal võib järeldada, et artikli 15 lõike 6 mõttes on tegemist peamiselt rahvusvahelistel liinidel tegutseva lennuettevõtjaga?

II. Menetlus Euroopa Kohtus

9. Käesolevas menetluses esitasid EÜ Kohtu põhikirja artiklis 20 määratud tähtaja jooksul kirjalikke märkusi Taani valitsus, Cimber Air ja komisjon.

10. 4. märtsi 2004. aasta kohtuistungil esitasid suulisi märkusi kirjalike märkuste esitajad ja Saksamaa valitsus.

III. Tõlgendatavad ühenduse õigusnormid

11. Maksuvabastusi käsitleb kuuenda direktiivi X jaotis. Pärast riigisiseste tehingute maksuvabastuse (artikkel 13) ja impordi maksuvabastuse sätestamist (artikkel 14) kehtestab artikkel 15 ühendusevälise ekspordi, sarnaste tehingute ja rahvusvahelise veo maksuvabastuse.(7) Viimati nimetatud kategoorias teeb direktiiv vahet mere- ja õhureisidel; käesoleva eelotsusetaotlusega palutakse tõlgendada õhureise käsitletavaid lõike, mis on sõnastatud järgmiselt:

„Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

6. tasu eest peamiselt rahvusvahelistel liinidel tegutsevate lennufirmade kasutatavate õhusõidukite tarnimine, ümberehitamine, remont, hooldus, väljaüürimine ja rendileandmine ning nendes sisalduvate või kasutatavate seadmete tarnimine, rendileandmine, remont ja hooldus;

7. lõikes 6 nimetatud õhusõidukite tankimiseks ja proviandiga varustamiseks ettenähtud kauba tarnimine;

[...]

9. lõikes 6 nimetatud teenuste osutamine, mis on otseselt vajalikud seoses nimetatud lõikes osutatud õhusõidukite või nende lastiga;

[...]”.

IV. Õhusõidukitele osutatavate teenuste käibemaksu mahaarvamine ja tagastamine Taani õiguses

12. Vestre Landsret'i küsimustele vastamiseks ei ole vältimatult vajalik tunda Taani õigusnorme, eriti neid, mis puudutavad ärilende teostavatele lennukitele tarnitud kaupade ja osutatud teenuste maksustamist, kuid see võimaldab paremini mõista põhikohtuasja aluseks olevaid probleeme.

13. Käibemaksu reguleerib Lov om merværdiafgift (edaspidi „momsloven”). Kehtiv tekst sisaldub konsolideeritud seaduses nr 804, mis on avaldatud 16. augustil 2000 ja millega asendati eelnev, alates 1. juulist 1994 kehtiv õigusakt.

14. Artikli 34 lõike 1 kohaselt on käibemaksust vabastatud: 1) kaupade tarnimine ja teenuste osutamine rahvusvahelisi liine teenindavate õhusõidukite seadistamiseks, tankimiseks ja proviandiga varustamiseks (punkt 7); 2) igat liiki õhusõidukite (välja arvatud lõbusõidulennukite) ja püsikinnitusega seadmete müük ja rendileandmine, samuti nende remont, hooldus ja ümberehitamine (punktid 8 ja 9) ning 3) tankimiseks ja proviandiga varustamiseks ning õhusõidukite pardal tarvitamiseks või müügiks tarnitud kaubad kooskõlas tollialaste õigusaktidega (punkt 16). Maksuvabastuse kohaldamine sõltub reisi olemusest, erandiks on punktides 8 ja 9 sätestatud tegevus, mis, välja arvatud lõbusõidulennukite puhul, on alati käibemaksust vabastatud.

15. Teiselt poolt on momsloven'i kohaselt käibemaksust vabastatud reisijatevedu sise- ja rahvusvahelistel lendudel (artikli 13 lõike 1 punkt 15), nii et vastavalt artikli 37 lõikele 1 ei tohi lennuettevõtjad nimetatud äritegevuseks ostetud kauba ja teenuste pealt käibemaksu maha arvata. Kui tehing ei ole artikli 34 alusel käibemaksust vabastatud, siis on rahvusvahelistel liinidel käibemaksu mahaarvamine siiski võimalik, kuna artikli 45 lõige 3 võimaldab teistesse maadesse reisijate veoga seotud tehingutelt Taanis makstud käibemaksu tagastamist.

16. Lühidalt, Cimber Air'ile ei saa tagastada käibemaksu, mida ta on maksnud Taani siselendudele ostetud kaupade ja teenuste pealt.

V. Eelotsuse küsimuste analüüs

A. Mõned enam kui terminoloogilise iseloomuga täpsustused

17. Kauba rahvusvahelise liikumise puhul kehtib sihtkohas või lõpptarbimise kohas maksustamise põhimõte. Seetõttu tuleb kaudsete maksude „ekspordi” vältimiseks väljapoole päritolumaad – mis tähendaks topeltemaksustamist – seada sisse välistehingute maksuvabastuse kord.(8) Teiste sõnadega, nagu Euroopa Kohus märkis kohtuasjas Lange(9), on kuuenda direktiivi artiklis 15 sätestatud maksuvabastuste eesmärk kolmandate riikide tarbijate vabastamine käibemaksust (punkt 20).

18. Kuuendat direktiivi muudeti direktiiviga 91/680/EMÜ(10), mille peamine eesmärk oli lisaks maksukontrolli kaotamisele sisepiiridel ühendusesisese kaubanduse maksustamise lõplikule süsteemile üleminek ühise käibemaksusüsteemi abil, mille kohaselt maksustamine toimub päritoluliikmesriigis. Kuna vajalikud tingimused ei olnud 31. detsembriks 1992 (maksukontrolli

kaotamiseks ettenähtud tähtpäevale eelnev päev) täidetud, siis algas üleminekuperiood, mille kestel jäi kehtima sihtliikmesriigis maksustamise reegel.(11) Lõplikule süsteemile üleminekuni maksustatakse ajutiselt käibemaksuga ühendusesisene kauba omandamine maksukohustuslase poolt või mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt, kusjuures maksustatava tehingu tegemise kohaks loetakse liikmesriik, kus asub omandajale tarnitava kauba lähetamise või veo sihtkoht (kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 1 punkt a ja artikli 28b A osa artikkel 1). Seevastu ei maksustata nimetatud tehinguid käibemaksuga, kui ostja on füüsiline isik.

19. Artiklit 15 muudeti eesmärgiga täpsustada, et käibemaksust vabastatud ekspordiga on tegemist siis, kui eksporditakse „väljapoole ühendust”. Nimetatud täpsustus on loogiline, kuna esiteks, nagu ma just märkisin, ei maksustata eraisikute ühendusesisest kauba omandamist, nii et seda ei saa lugeda käibemaksust vabastatuks(12) ja teiselt poolt on kauba omandamine maksukohustuslase või mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt alati maksustatud. Samas on viimati nimetatud juhul päritoluliikmesriigis toimunud vastav kaubatarne topeltmaksustamise vältimiseks käibemaksust vabastatud (artikli 28c A osa punkt a).

20. Nimetatud, 1991. aastal toimunud muutus ei mõjuta reisijate transporti ja mis puudutab kaupade transporti, siis käsitletakse neid kõrvalisel moel kui artiklis 28a(13) viidatud tehingute tegemiseks vajaliku vahendina. Kooskõlas eelnevaga on reisijateveo teenuse osutamise kohaks veo sihtkoht (kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkt b), nii et liikmesriigid võivad käibemaksuga maksustada veoteenuse liikmesriigi territooriumil asuva kahe punkti vahel isegi siis, kui reis toimub osaliselt väljaspool liikmesriiki, tingimusel, et see ei riku teiste riikide maksualast pädevust.(14) Seetõttu on Euroopa Kohus oma otsuses Reisebüro Binder(15) leidnud, et piiriülese veo korral tuleb üldine vastutasu jaotada vastavalt igas liikmesriigis läbitud vahemaale.

21. Eelnevad tähelepanekud võimaldavad teha kaks järeldust: esiteks peetakse artikli 15 lõikes 6 kasutatud mõistega „rahvusvahelised liinid” silmas enam kui ühe liikmesriigi territooriumit läbivat vedu ja teiseks ei muuda kuuendasse direktiivi sisseviidud muudatused seda määratlust.(16)

22. Sellele vaatamata on 1991. aastal tehtud muudatuste jõustumisest alates oht, et selle mõiste kasutamisel kuuenda direktiivi raames võib selle tähendus jälgendamise teel laieneda väljapoole ühendust tehtavatele reisidele. Eespool toodud täpsustused on seega vajalikud arusaamatuste vältimiseks; alljärgnevalt pean ma nimetatud mõiste või sarnaste mõistete kasutamisel silmas ühe liikmesriigi territooriumilt väljuvaid lende, mille sihtpunkt ei asu kolmandas riigis; näib, et Taani kohtul on tekkinud kahtlused eelkõige seoses selle juhuga.

B. *Tõlgendamise kriteeriumid*

23. Ettepanekus, mille ma esitasin 12. juulil 2001 kohtuasjas CSC Financial Services,(17) osutasin ma kriteeriumitele, mida peab silmas pidama tehingute käibemaksust vabastamist käsitlevate sätete tõlgendamisel.

24. Rõhutasin esiteks, et Euroopa Kohtu praktika(18) kohaselt peab kõiki maksuvabastusi tõlgendama kitsalt, kuna tegemist on erandiga kuuenda direktiivi artikli 2 lõikes 1 sätestatud üldisest maksukohustuse põhimõttest.

25. Rõhutasin samuti ühise käibemaksusüsteemi osas kehtivat neutraalsuse põhimõtet, mida maksuvabastused rikuvad, kuna sellega piiratakse ühisturu konkurentsi huvides kehtivat üldise maksustatuse põhimõtte kohaldatavust.

26. Mõlemad seisukohad on äärmiselt kohased eelotsuse küsimusele antava vastuse osas, kuna, nagu komisjon ja Taani valitsus märgivad, eelotsuse küsimustes viidatud sätted kujutavad endast erapooletu maksustamise ilmset erandit; see on vajalik praktilistel kaalutlustel maksu

sissenõudmisega seotud raskuste tõttu. Eespool viidatud ettepaneku lehekülje 11 joonealuses märkuses tegin ma vahet objektiivsetel ja subjektiivsetel maksuvabastustel, nagu ma alljärgnevalt seletan, kuuluvad kuuenda direktiivi artikli 15 lõigetes 7 ja 9 sätestatud maksuvabastused esimesse kategooriasse ja nõuavad kitsa tõlgendamise põhimõtte karmimat kohaldamist, kuna nad põhinevad pragmaatilistel ja majanduslikel kaalutlustel, mis ei ole seotud õiguskorra põhiprintsiipidega.

C. *Õhusõidukitega seotud tehingute maksuvabastused*

27. Kuuenda direktiivi artikkel 15 sisaldab kolme liiki ärilisel eesmärgil kasutatavate lennukitega seotud tegevust:(19)

3) õhusõidukite tarnimine, ümberehitamine ja väljaüürimine ning samuti õhusõidukite või nendes sisalduvate või kasutatavate seadmete remont, hooldus ja rendileandmine (lõige 6);

4) õhusõidukite tankimiseks ja proviandiga varustamiseks ettenähtud kauba tarnimine (lõige 7);

5) teiste teenuste osutamine, mis on otseselt vajalikud seoses õhusõidukite või nende lastiga (lõige 9).

28. Siduv element, mille alusel otsustatakse esimest liiki tegevuse käibemaksust vabastamise üle, on vedu teostav ettevõtja; kui ta tegutseb tasu eest „peamiselt” rahvusvahelistel lennuliinidel, siis on ta käibemaksust vabastatud olenemata sellest, kas tema lennukid teostavad siselende või kasutatakse neid lendudeks väljapoole riiki. Nimetatud asjaolu üle käesolevas menetluses vaidlust ei ole.

29. Lahkarvamusi tekitab lõigete 7 ja 9 tõlgendamine. Komisjoni ja Taani valitsuse arvates vabastavad neis ettenähtud erandid käibemaksust vaid rahvusvahelisteks lendudeks kasutatavate lennukitega seotud maksustatavad tehingud, samas kui Cimber Air ja Saksamaa valitsus leiavad, et nimetatud sätete kohaldamisala on sama, mis lõikel 6 ja et siduvaks elemendiks on siin samuti lennuettevõtja, nii et „rahvusvahelise elemendi” ülekaalu korral ei pea nimetatud lõigetes loetletud teenuste pealt käibemaksu maksma isegi siis, kui neid osutatakse riigi siseliinidel tegutsevatele lennukitele.

30. Cimber Air'i ja Saksamaa valitsuse argumendid näivad usaldusväärsed ja esmapilgul tundub nende väide olevat asjakohane. Lõigete 7 ja 9 grammatiline tõlgendamine koosmõjus lõikega 6 viib järeldusele, et õhusõidukite puhul, mida nende all silmas peetakse, on tegemist „tasu eest peamiselt rahvusvahelistel liinidel tegutsevate [...] firmade kasutatava[te]” õhusõidukitega ning et seetõttu on nende poolt teenindatav lennuliin kõrvalise tähtsusega. Euroopa Kohtu praktikas(20) oluliste kriteeriumitena kohaldamist leidnud maksu kohaldamise arusaadavus ja majanduslik seisund toetavad seda väidet, kuna tarnijal on raske eristada siselennuks kasutatavaid kaupu ja teenuseid rahvusvahelise lennu omadest.(21) Lühidalt, süstemaatiline lähenemisviis artiklile 15 toetaks Cimber Air'i ja Saksamaa valitsuse arvamust, kuna „sarnaste” tehingute hulka, millele artikkel viitab, tuleks arvata ka peamiselt rahvusvahelistel liinidel tegutsevate firmade poolt siselendudeks kasutatavate lennukitega seotud tehingud.

31. Nimetatud sätete põhjalikumal uurimisel ja ühise käibemaksusüsteemi lähedasemal vaatlemisel lahustuvad põhikohtuasja hageja ja Saksamaa valitsuse argumendid nagu suhkrutükid teetassis ja näitavad, et kui lõikes 6 ettenähtud maksuvabastus on seotud lennuettevõtjaga, olles seega subjektiivse iseloomuga, siis teised kaks lõiget seavad maksuvabastuse kohaldamise sõltuvusse liinist, mida õhusõiduk tegelikult teenindas, mistõttu selle objektiivne iseloom on väljaspool kahtlust.

32. Artikli 15 struktuurist tulenev tõlgendamise kriteerium viib Cimber Air'i ja Saksamaa valitsuse esitatust erinevale järeldusele. Nimetatud säte kehtestab ühendusevälise ekspordi ja sarnaste tehingute ning rahvusvahelise veo maksuvabastuse. Esimene kategooria hõlmab artikli kolme esimest lõiget, mis sätestavad väliskaubanduse üldise maksuvabastuse, samuti kõigi nende kaupade maksuvabastuse, mida reisijad veavad oma isiklikus pagasis ning teatud selliste tööde maksuvabastuse, mis on seotud väljapoole ühenduse piire lähetatava vallasvaraga.

33. Ekspordile sarnaste tehingute maksuvabastus hõlmab kauba ja teenuste ostmist rahvusvaheliste organisatsioonide ja rahvusvahelise humanitaarabi organisatsioonide poolt diplomaatiliste või konsulaarkokkulepete alusel (lõiked 10 ja 12). Sarnaseks tehinguks on ka kullatarned keskpankadele (lõige 11), teenused, mis on seotud soodustustega hõlmatud kauba ekspordi või impordiga ning vahendajate osutatavad teenused, kui need moodustavad osa käibemaksust vabastatud välistehingutest (lõiked 13 ja 14).

34. Artikli 15 ülejäänud lõiked (lõiked 4–9)(22) käsitlevad laevade ja õhusõidukite rahvusvahelisi tehinguid. Käesoleva eelotsusemenetluse raames uuritavad sätted ei puuduta käibemaksust vabastatud ekspordiga sarnaseid tehinguid, vaid rahvusvahelist lennuliiklust.(23)

35. Need sätted käsitlevad seega kauba tarnimist ja teenuste osutamist nimetatud liiki reisiks ettenähtud lennukitele. Sellele vaatamata tuleb ette olukordi, kus ühte lennukit kasutatakse tegelikkuses nii sise- kui ka rahvusvahelistel lendudel ja seetõttu on võimatu teha vahet esimest või teist liiki lennuga seotud osadel. See kehtib lõikes 6 sätestatud õhusõidukite ja nende seadmete tarnimise ja samuti nende ümberehitamise, remondi, hoolduse, väljaüürimise ja rendileandmise osas. Võimatus vahet teha teeb maksu haldamise niivõrd keeruliseks, et appi tuleb võtta õiguslik fiktsioon, mis võimaldab vabastada käibemaksust kõik nimetatud tehingud, kui nende saaja on tasu eest peamiselt rahvusvahelistel liinidel tegutsev ettevõtja, see tähendab ettevõtja, kes kasutab oma lennukiparki peamiselt välisvedudeks. Selles osas on kõik kohtuasjas märkusi esitanud isikud üksmeelel.

36. Vastavalt lõigetes 7 ja 9 sätestatud kauba tarnimise ja teenuste osutamisega näib olevat vähem probleeme. Vastupidi tegevustele, mida ma mainisin eelmises punktis ja mille ese on praktiliselt jagamatu, on kauba tarnimine ja teenuste osutamine, mis on otseselt vajalikud seoses õhusõidukite või nende lastiga (näiteks puhastamine, stardi- ja maandumistasu, seadmete kasutamine, mida kasutatakse reisijate või kauba vastuvõtmiseks, lennuki parkimine, angaari kasutamine ja pagasi käsitlemine)(24) tehingud, mida saab seostada teatud kindla lennuga. Ülejäänud tarned nagu kütus põhjustavad suuremaid komplikatsioone, kuid tänu nende olemusele on nad jagatavad ja neid saab erinevate liinide vahel vastavalt ära jaotada.(25) Tõsi, ülesanne ei ole alati lihtne, kuid ettetulevad raskused ei ole nii olulised, et nad õigustaksid erandi tegemist käibemaksu üldise kohaldamise põhimõttest.(26) Eespool mainitud kitsa tõlgendamise reegel mängib siinkohal olulist rolli ja kallutab Cimber Air'i ja Saksamaa valitsuse poolt kaitstavat väidet tagasi lükkama. Ei tohi unustada, nagu Euroopa Kohus oma eespool viidatud otsuses Velker International Oil Company märkis, et kitsas tõlgendamine on eriti vajalik sätete puhul, mis sisaldavad erandeid riigi piires tehtud tehingutele käibemaksu kohaldamise reeglist (punkt 20).

37. Vastasel korral oleks ohustatud ühise käibemaksusüsteemi alustalad.

38. Nagu ma juba eespool viidatud kohtuasja Lipjes ettepanekus märkisin, on käibemaksu puhul tegemist isikute majanduslikku suutlikust väljendavate tarbijatehingute maksuga. Eesmärk saavutatakse ettevõtjate ja kutsetöötajate tehinguid maksustades, nemad omakorda kannavad maksu üle lõpptarbijale, muutes seega maksu „neutraalseks.” Seetõttu katkestab iga maksumeede, mis sarnaselt objektiivsetele maksuvabastustele vabastab käibemaksust tehingud, mis on põhimõtteliselt maksustatavad, ahela ja hävitab neutraalsuse; seetõttu peab seda tõlgendama ja kohaldama piiratud moel. Järelikult tuleb ahel katkestada võrdsel alusel: samalaadse kauba tarnimine ja teenuste osutamine peab olema eranditult kas maksustatud või käibemaksust vabastatud.(27)

39. Cimber Air'i pakutud tõlgendus ei arvesta selle olulise reeglga, ehkki selle kõrvalejätmiseks, nagu eespool märgitud, ei ole ühtegi arvestatavat põhjust.

40. Kui kuuenda direktiivi artikli 15 lõigetes 7 ja 9 sätestatud tegevused, mis on seotud peamiselt rahvusvahelistel liinidel reisijate veoga tegelevate ettevõtjate poolt siseliinide teenindamiseks kasutatavate õhusõidukitega, on käibemaksust vabastatud, siis on nimetatud ettevõtjatel põhjendamatu eelis võrreldes nendega, kes tegelevad peamiselt või ainuüksi reisijateveoga riigipiiride raames. Riigisiseste tehingute, mida on võimalik individualiseerida ja seega teatava lennuliiniga seostada, käibemaksust vabastamiseks(28) ei ole põhjust. Vastupidine otsus eiraks üldise maksukohustuse põhimõtet, hävitaks selle neutraalsuse ja oleks tõsine takistus tõelise konkurentsi sisseseadmisele ühisturul.

41. Minu poolt soovitatav vastus põhineb ühenduse õiguskorra struktuurasetel nõudmistel ja ei arvesta liikmesriikide õigusaktidega, mis pakuvad teistsuguseid lahendusi.(29) Selline süsteem nagu Taanis viitab pärast üldise maksuvabastuse sätestamist eespool kirjeldatud ettevõtjate kasutatavate õhusõidukite tarnimisele, ümberehitamisele, remondile, hooldusele, väljaüürimisele ja rendileandmisele ka kauba tarnimise, tankimise ja proviandiga varustamise ning muude teenuste osas rahvusvahelisel liinil kasutatavatele lennukitele.(30) Sellise süsteemiga on tegu ka Value Added Tax Act 1994 (artikli 30 lõike 6 punkt b) puhul, mis vabastab käibemaksust tarded seoses väljapoole Ühendkuningriigi territooriumi toimuvate lendudega.

42. Teistes õiguskordades on seadusandja asunud teistsugusele seisukohale. 12. veebruari 1979. aasta Luksemburgi seaduse *Taxe sur la valeur ajoutée*(31) artikli 43 lõike 1 punkt h vabastab käibemaksust ilma rohkemate täpsustusteta tasu eest peamiselt rahvusvahelistel liinidel tegutsevate ettevõtjate kasutatavatele lennukitele veoks vajalikud tehingud. Belgias vabastab 3. juuli 1969. aasta seadus, millega loodi *Code de la taxe sur la valeur ajoutée*(32), käibemaksust lisaks eespool viidatud liiki ettevõtjate (artikkel 42, lõige 2 punktid 1, 2 ja 3) kasutatavate lennukite tarnimisele ja sellega seotud teenustele ka nimetatud ettevõtjate kasutatavate õhusõidukite tankimise ja proviandiga varustamise (sama artikli punkt 4.)

43. Kolmas grupp liikmesriike järgib kuuenda direktiivi eeskujul, nii et põhimõtteliselt tekitab nende sätete tõlgendamine ühenduse õigusnormide tõlgendamisega sarnaseid probleeme. Näitena võib tuua Prantsusmaa *Code général des impôts* (artikli 262 II osa punktid 4, 5, 6 ja 7), Saksamaa *Umsatzsteuergesetz*'i(33) (artikkel 8) ja Hispaania *Ley del impuesto sobre el valor añadido*(34) (artikli 22 lõiked 4, 6 ja 7.) Viimati nimetatud riigis sätestab *Reglamento del impuesto*(35) selgelt, et tegemist on rahvusvahelisi lende teostavate lennukitega seotud tegevustega,(36) niimoodi on seda mõistnud ka õiguskirjandus.(37)

44. Kokkuvõtlikult võib öelda, et liikmesriikide õigusaktidest ei ole võimalik leida ühist kriteeriumit, mis võimaldaks kõrvaldada *Vestre Landsret*'i kahtlused. Lahendus tuleb seetõttu leida

ühise käibemaksusüsteemi põhimõtete alusel, mis, nagu ma juba märkisin, võimaldavad järeldada, et kuuenda direktiivi artikli 15 lõigetes 7 ja 9 ettenähtud maksuvabastused puudutavad riigi territooriumilt väljuvate vedudega seotud tehinguid olenemata sellest, kas õhusõidukeid kasutav lennuettevõtja tegutseb tasu eest peamiselt rahvusvahelistel liinidel või mitte.

45. Vastus, mida ma esimesele küsimusele Euroopa Kohtule soovitan, muudab teise käesoleva eelotsusemenetluse küsimuse uurimise ebavajalikuks.

VI. Ettepanek

46. Tuginedes eelnevale, teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Vestre Landsret'i esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ, kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 15 lõikeid 7 ja 9 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigid ei pea käibemaksust vabastama direktiivi sätetes viidatud tehinguid, kui nimetatud tehingud on seotud siseliinidel lendavate õhusõidukitega isegi siis, kui õhusõidukeid kasutavad ettevõtjad, kes tegutsevad tasu eest peamiselt rahvusvahelistel liinidel.

1 – Algkeel: hispaania.

2 – Vestre Landsret on esimese astme kohus tsiviil- ja kriminaalasjades. Tema pädevusse kuuluvad ka teatud kaebused haldusaktide peale, muu hulgas kaebused maksuasjades.

3 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ, kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1, edaspidi „kuues direktiiv”).

4 – Koostöö SAS-iga hõlmab Taani siselende ning Kopenhaagenist, Karupist ja Sønderborgist väljuvaid rahvusvahelisi lende. Koostöö Lufthansaga hõlmab Saksamaa siselende ja Berliinist või Hamburgist väljuvaid kohalikke lende Euroopas.

5 – Kaks neist on välja üüritud teistele ettevõtjatele ja Cimber Air ise üürib viit lennukit.

6 – Ükskõik millise näitaja alusel saadavate tulemuste vahelised erinevused on vähetähtsad, siseriiklike lendude osa on maksimaalselt reisijate arvu alusel 62,24% (aastatel 1996–1997) ja minimaalselt reisijakilomeetrite alusel 32,41% (aastatel 2000–2001). Igal juhul on ettevõtja nimetatud tegevuse osa käibe alusel alati vähemuses (aastatel 1996–1997, 1997–1998, 1998–1999, 1999–2000 ja 2000–2001 vastavalt 49,37%, 48,90%, 39,51%, 41,51% ja 33,60%).

7 – X jaotis lõppeb artikliga 16, mille pealkiri on „Kauba rahvusvahelise liikumisega seotud erandlik maksuvabastus”.

8 – Pérez Herero, L. M.: *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs Editorial, S.L., 1. tr, Barcelona, 1997, lk 236.

9 – 2. augusti 1993. aasta otsus kohtuasjas C-111/92 (EKL 1992, lk I-4677).

10 – Nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiv, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388 (EÜT L 376, lk 1).

11 – Nimetatud seisukoha võtsin ma hiljuti 13. jaanuaril 2004 esitatud ettepanekus kohtuasjas C?68/93: Lipjes, mille kohta Euroopa Kohus ei ole veel otsust teinud.

12 – Maksuvabastus eeldab, et tehingult tuli algselt käibemaksu maksta; kui ei ole käibemaksu maksmise kohustust, siis ei saa ka rääkida käibemaksust vabastamisest.

13 – Ühendusesisese kaubaveo teenuseid maksustatakse üldreeglina lähtekoha liikmesriigis (kuuenda direktiivi artikli 28b C osa lõige 2).

14 – 23. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 283/84: Trans Tirreno Express (EKL 1986, lk 231, punkt 21) ja 13. märtsi 1990. aasta otsus kohtuasjas C?30/89: komisjon v. Prantsusmaa (EKL 1990, lk I?691, punkt 18).

15 – 6. novembri 1997. aasta otsus kohtuasjas C?116/96 (EKL 1997, lk I-6103).

16 – Ühenduse seadusandja tegi 1991. aastal kuuenda direktiivi artiklisse 15 vajalikud muudatused, kuna ta pidas seda vajalikuks (ta muutis lisaks nimetatud artiklile ka artikleid 1, 2, 3, 10, 12, 13 ja 14).

17 – 13. detsembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C?235/00 (EKL 2001, lk I-10237).

18 – 26. juuni 1990. aasta otsus kohtuasjas C?185/89: Velker International Oil Company (EKL 1990, lk I?2561, punkt 19); 5. juuni 1997. aasta otsus kohtuasjas C?2/95: SDC (EKL 1997, lk I-3017, punkt 20); 12. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C?359/97: komisjon v. Ühendkuningriik (EKL 2000, lk I-6355, punkt 64) ja 8. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C?240/99: Skandia (EKL 2001, lk I?1951, punkt 32). Hiljuti, 20. novembril 2003 tegi Euroopa Kohus kolm otsust, milles ta kinnitas maksuvabastuste kitsa tõlgendamise põhimõtet (C-8/01: Assunrandør-Societet; C?212/01: Margarete Unterpertinger ja C?307/01: Peter d'Ambrumenil, vastavalt punktid 36, 34 ja 52, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata).

19 – Lõige 2, mis puudutab eralennukeid ja lõbusõidulennukeid, on käesolevas kohtuasjas kõrvalise tähtsusega.

20 – Mõnikord on Euroopa Kohus kasutanud kuuenda direktiivi sätete kohaldamisel kindlaid ja lihtsaid kriteeriume (vt näiteks 25. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C?429/97: komisjon v. Prantsusmaa (EKL 2001, lk I-637, punkt 49). Teinekord on ta arvestanud majandusliku seisundiga (20. veebruari 1997. aasta otsus kohtuasjas C?260/95: DFDS (EKL 1997, lk I-1005, punkt 23). Kuuenda direktiivi artikli 15 sissejuhatav lõik nõuab maksuvabastuse nõuetekohast ja arusaadavat kohaldamist.

21 – Eristamine on veelgi raskem, kui arvestada sellega, et lennukit, mida täna kasutatakse riigipiire ületavaks lennuks, võidakse homme kasutada siseliinil.

22 – Neid lõikeid direktiiviga 91/680 ei muudetud, nii et nad on säilitanud oma esialgse sõnastuse.

23 – Nende käibemaksust vabastatuks lugemise põhjus on sama, mis õigustab ekspordi ja sarnaste tehingute käibemaksust vabastamist (vt eespool viidatud otsus Lange punkt 20), kuid see asjaolu ei võimalda kolme kategooriat ühendada.

24 – Taani valitsus seletab oma kirjalikes märkustes, et stardi- ja maandumistasu, lennuki pardal toimuvaks toitlustamiseks vajalike tarnete ja pagasi käsitlemise puhul lisavad tarnijad arvele käibemaksu vaid siis, kui lennuk teenindab siseliini.

25 – Kütuse puhul lisatakse Taani süsteemis arvele alati käibemaks, kuid ettevõtja esitab iga kuu deklaratsiooni tarbimise kohta, mille alusel on võimalik jaotada tarbitud kütus sise- ja rahvusvaheliste lendude vahel. Sellisel moel on võimalik tagasi saada rahvusvahelistele lendudele vastav osa käibemaksust.

26 – Oma 27. oktoobri 1992. aasta otsuses kohtuasjas C-74/91: komisjon v. Saksamaa (EKL 1992, lk I-5437) märkis Euroopa Kohus, et tehnilised raskused lennutransporditeenuste jaotamisel ühendusesisese ja ühendusevälise territooriumi vahel ei õigusta kuuenda direktiivi kohaldamata jätmist (punkt 12). Euroopa Kohus kinnitas seda seisukohta seoses merel toimuvate lõbureisidega oma 23. mai 1996. aasta otsuses kohtuasja C-331/94: komisjon v. Kreeka (EKL 1996, lk I-2675) punktis 12. Nimetatud raskused ongi Cimber Air'i põhiline argument, nagu tema esindaja kohtuistungil minu poolt esitatud küsimustele vastates tunnistas. Teiselt poolt ei paista need probleemid nii ületamatud, nagu ta väidab, kuna vastavalt Taani valitsuse esindaja poolt öeldule on Taanis sisse viidud, hagejat puudutav süsteem toiminud juba 30 aastat.

27 – Euroopa Kohus märkis 7. septembri 1999. aasta otsuse kohtuasjas C-216/97: Gregg (EKL 1999, lk I-4947) punktis 20 ja 10. septembri 2002. aasta otsuse kohtuasjas C-141/00: Kügler (EKL 2002, lk I-6833) punktis 30, et neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus see, kui samu tehinguid tegevaid ettevõtjaid koheldakse käibemaksu sissenõudmisel erinevalt.

28 – Meenutan, et vastavalt oma artikli 2 punktile 1 on kuuenda direktiivi eesmärk maksustada käibemaksuga „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest *riigi territooriumil* maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb” (kohtujuristi kursiiv).

29 – Euroopa Kohus on korduvalt ja erinevates valdkondades kasutanud määratlust „ühenduse õiguse mõiste” näitamaks, et teatavat ühenduse institutsioonide poolt kehtestatud aktis sisalduvat mõistet ei tohi tõlgendada siseriiklike süsteemide eripäradest vaid ühenduse õiguskorrale iseloomulikest nõuetest lähtuvalt. Käibemaksu valdkonnas viitaksin ma näitena mõistele „kinnisasja rendileandmine” (vt 12. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-275/01: Sinclair Collis, EKL 2003, lk I-5965, punkt 22, ja selles kohtuotsuses viidatud otsused), seda mõistet uurin ma varsti lähemalt kohtuasjas C-284/03: Temco Europa.

30 – Momsloven'i artikli 34 lõike 1 punkt 7 vabastab käibemaksust ainuüksi kaupade tarnimise ja teenuste osutamise rahvusvahelistel liinidel kasutatavate laevade ja õhusõidukite seadistamiseks, tankimiseks ja proviandiga varustamiseks.

31 – *Mémorial A* 1979, lk 451 jj.

32 – *Moniteur belge*, 17.7.1969.

33 – 9. juuni 1999. aasta seadus (BGBl I 1999, lk 1270).

34 – 28. detsembri seadus nr 37/1992 (*Boletín Oficial del Estado*, edaspidi „BOE”, 29.12.1992, lk 44247). Artikli 22 lõige 4 vabastab käibemaksust „järgmiste õhusõidukite tarnimise, ümberehitamise, remondi, hoolduse, täieliku väljaüürimise ja rendileandmise: 1) õhusõidukid, mida kasutatakse ainuüksi äritegevuses kauba või reisijate veol tasu eest peamiselt rahvusvahelise lennuliiklusega tegelevate lennuettevõtjate poolt.” Sama artikli lõiked 6 ja 7 sätestavad sama maksuvabastuse seoses tankimise ja proviandiga varustamisega ning teistele lennukitele, mille osas kehtib eespool viidatud lõikes 4 kirjeldatud maksuvabastus, suunatud teenuste osutamisega. Eelnev seadus, mis nimetatud maksu reguleeris (2. augusti seadus nr 30/1985), oli selgem ning viitas oma artikli 10 lõikes 4 „rahvusvahelisi lennuliine teenindavatele õhusõidukitele.”

35 – Nimetatud eeskirjad võeti vastu seaduse vastuvõtmisele järgneval päeval kuninga dekreediga nr 1624/1992 (BOE, 31.12.1992).

36 – Artikli 10 lõige 3 sätestab: „1. Maksuvabastus kehtib edasi-tagasi veo osas, mis peatub väljaspool maksu territoriaalset kohaldamisala asuvatel territooriumitel. 2. Maksuvabastus ei kehti selliste reisijate ja nende pagasi veo osas, kes alustavad oma reisi poolsaare territooriumil või Baleaari saartel ning lõpetavad oma reisi samadel territooriumitel isegi siis, kui laev või õhusõiduk peatub sellest territooriumist väljaspool asuvates sadamates või lennujaamades.”

37 – Teoses Serrano Sobrado, J. A., *El IVA en el comercio exterior*, Banco Exterior de España, Madrid, 1987, on leitud, et maksuvabastus puudutab õhusõidukeid, mis tegelikult lendavad rahvusvahelistel liinidel (lk 38). Samal arvamusel on Castellano Montero, L., *El IVA en el comercio internacional: intercambios de bienes y servicios*, Cámara Oficial de Comercio e Industria de Madrid, Madrid, 1997, lk 43. Siiski tuleb tõdeda, et Hispaania administratsioon on teistsugusel arvamusel, kuna Dirección General de Tributos teatas oma 27. aprilli 1993. aasta otsuses, mis ei ole siduv (toimik 496/93), et „tankimiseks ja proviandiga varustamiseks vajalike kaupade tarnimine on käibemaksust vabastatud olenemata sellest, kas neid kasutatakse või tarbitakse käsitletavate õhusõidukite poolt teenindatavatel rahvusvahelistel või siselendudel.” Tõlgendades 1985. aasta Reglamento de la Ley (heaks kiidetud kuninga 30. oktoobri dekreediga nr 2028/1985, BOE, 31.10.1985) artikli 16 lõiget 6 leidis ta siiski, et „rahvusvahelistel või sarnastel liinidel lendavate õhusõidukite tankimiseks ja proviandiga varustamiseks suunatud toodete tarnimine on käibemaksust vabastatud” (23. detsembri 1986. aasta otsus, BOE, 26.1.1987).