

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

25 päivänä maaliskuuta 2004 (1)

Asia C-382/02

Cimber Air A/S

vastaan

Skatteministeriet

(Vestre Landsretin esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – Vapautukset – Kansainvälinen liikenne – Ilma-aluksille tehdyt polttoaineen tankkaus, varastojen täydennys ja muut palvelut – Direktiivin 15 artiklan 7 ja 9 alakohdan tulkinta

1. Kansainvälistä matkustajalentoliikennettä harjoittavat lentoyhtiöt toimivat yleensä myös kotimaan markkinoilla. Vestre Landsret (Tanska)(2) pohtii, olisiko tietyn maan kotimaan lentoja koskevat palvelut vapautettava arvonlisäverosta.
2. Saadakseen varmuuden asiasta Vestre Landsret pyytää yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua kuudennen arvonlisäverodirektiivin(3) 15 artiklan 6, 7 ja 9 alakohdan tulkinnasta ja esittää kaksi ennakkoratkaisukysymystä, jotka koskevat kyseisissä säännöksissä myönnettävien vapautusten ulottuvuutta ja asianmukaisia perusteita määritettäessä, onko yhtiön päätoiminnaksi katsottava kansainvälinen ilmailualan kaupankäynti.

I Tosiseikat, pääasian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymykset

3. Cimber Air A/S (jäljempänä Cimber Air) kuuluu samannimiseen konserniin, ja sen omistavat samanniminen holding-yhtiö ja SAS-yhtiö. Cimber Airin päätoimintana on lentoliikenne Euroopan alueella, yhteistyössä SAS:n ja Lufthansan kanssa. Se tarjoaa Tanskan sisäisiä lentoja ja lentoja Tanskasta muihin maihin. Sillä on myös lentoja, jotka lähtevät muualta kuin Tanskasta ja saapuvat muualle kuin Tanskaan.(4)
4. Yhtiö käyttää toiminnassaan kymmentä lentokonetta,(5) joiden käyttö on organisoitu siten, että sama kone voi liikennöidä kaikilla reiteillä.
5. Cimber Airin ilmailutoiminta koostuu näin ollen kotimaan lennoista ja ulkomaan lennoista. Näiden osuuksien suuruuden määrittelemisen riippuu käytettävästä mittayksiköstä. Jos määrittäisperusteena käytetään liikevaihtoa tai istuinkilometrejä taikka matkustajakilometrejä,

ulkomaanliikenteen osuus on hieman suurempi. Kotimaanliikenteen osuus on puolestaan suurempi, jos määrittämisperusteena käytetään matkustajamäärää tai lentojen tiheyttä.(6)

6. Cimber Air vaati Skatteministerietia (Tanskan valtiovarainministeriö) palauttamaan arvonlisäveron, jota se oli maksanut ajanjaksona 1.5.1996-30.4.2001 tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista kotimaan matkustajalentoliikenteessä, sekä sellaisen oikeuden tunnustamista, että 30.4.2001 alkaen kyseinen toiminta on vapautettu arvonlisäverosta sillä perusteella, että yhtiön päätoiminta koostuu kansainvälisestä lentoliikenteestä. Skatteministeriet hylkäsi tämän vaatimuksen.

7. Vestre Landsretissä pidetyssä oikeudenkäynnissä on käsitelty lähinnä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 15 artiklan 6, 7 ja 9 alakohdassa säädettyjen vapautusten ulottuvuutta ja erityisesti sitä, kuuluuko kotimaan lentoja harjoittaviin lentokoneisiin liittyvä liiketoiminta kahden viimeksi mainitun alakohdan soveltamisalaan.

8. Vestre Landsret pohtii näiden riita-asiain ratkaisun perustana olevien säännösten tulkintaa ja on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat kysymykset:

”1) Pitääkö kuudennen arvonlisäverodirektiivin 15 artiklan 6, 7 ja 9 alakohtaa tulkita siten, että jäsenvaltiolla on oikeus olla vapauttamatta arvonlisäverosta toimitukset, jotka tehdään kotimaan reitillä lentävää lentokonetta varten, riippumatta siitä, että lentokonetta käyttävä yhtiö harjoittaa pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä, vai onko jäsenvaltio velvollinen vapauttamaan arvonlisäverosta tällaiset toimet?

2) Siinä tapauksessa, että yhteisöjen tuomioistuin katsoo, että luovutukset on vapautettava arvonlisäverosta, kun lentoyhtiö harjoittaa pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä, yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään lausumaan siitä, mitkä kriteerit ? esimerkiksi liikevaihto, istuinkilometrit, matkustajakilometrit tai matkustajien ja kuljetusten lukumäärä ? ovat 15 artiklan 6 alakohdan mukaan ratkaisevia arvioitaessa sitä, harjoittaako lentoyhtiö pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä?”

II Asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa

9. Asian käsittelyn yhteydessä kirjalliset huomautuksensa ovat esittäneet EY:n tuomioistuimen perussäännön 20 artiklassa määrätyn ajan kuluessa Tanskan hallitus, Cimber Air ja komissio.

10. Suulliset huomautuksensa ovat 4.3.2004 pidetyssä istunnossa esittäneet kirjallisten huomautusten esittäjät ja Saksan hallitus.

III Tulkinnan kohteena olevat yhteisön säännökset

11. Arvonlisäverovapautuksista säädetään kuudennen arvonlisädirektiivin X osastossa, jossa ensin vahvistetaan vapautukset, joita sovelletaan maan sisäisiin toimiin (13 artikla) ja tuontiin (14 artikla), ja sen jälkeen 15 artiklassa vahvistetaan vapautukset yhteisön ulkopuolelle suoritettaville vientitoimille, niihin verrattaville liiketoimille ja kansainvälisille kuljetuksille.(7) Viimeksi mainitussa ryhmässä erotellaan meriliikenne ja lentoliikenne, josta säädetään erityisesti kyseisen artiklan kohdissa, joiden tulkintaa nyt käsiteltävänä oleva ennakkoratkaisupyyntö koskee ja jotka ovat seuraavat:

"Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

--

6. ilma-alusten luovutus, muutostyö, korjaus, huolto ja vuokraus pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan harjoittavalle lentoyhtiölle sekä näihin ilma-aluksiin liittyvän tai niissä käytetyn varustuksen luovutus, vuokraus, korjaus ja huolto;

7. tavaroiden luovutukset 6 alakohdassa tarkoitetun ilma-aluksen polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten;

--

9. muut kuin 6 alakohdassa tarkoitetut palvelujen suoritukset, jotka suoraan palvelevat siinä tarkoitettujen ilma-alusten tai niiden lastin välittömiä tarpeita.

-- "

IV Lentokoneille tehdyistä palveluista maksettujen arvonlisäverojen vähennys ja palauttaminen Tanskan lainsäädännön mukaan

12. Tanskan oikeussäännösten, erityisesti kaupallista lentoliikennettä harjoittaville lentokoneille tehtyjen hankintojen ja palvelujen verotusta koskevien säännösten tunteminen ei ole ehdoton edellytys vastausten antamiseksi Vestre Landsretin esittämiin kysymyksiin, mutta se helpottaa pääasiana olevaan riita-asiaan liittyvien ongelmien tarkkaa ymmärtämistä.

13. Lov om merværdiafgiften Tanskan arvonlisäverolaki (jäljempänä arvonlisäverolaki). Nykyään voimassa oleva säädös on annettu laissa nro 804, joka on julkaistu 16.8.2000 ja jolla on korvattu 1.7.1994 alkaen voimassa ollut aiempi säädös.

14. Kyseisen lain 34 §:n 1 momentissa vapautetaan verosta: 1. varusteiden luovutukset ja palvelujen suoritukset kansainvälisillä reiteillä toimiville lentokoneille (7 kohta); 2. kaiken tyyppisten lentokoneiden, lukuun ottamatta yksityislentokoneita, ja kiinteän varustuksen luovutus ja vuokraus sekä niiden korjaus, huolto ja muutostyöt (8 ja 9 kohta); 3. elintarvikkeiden luovutukset muonitusyrityksille sekä laivoille ja lentokoneille niillä tapahtuvaa kulutusta tai matkustajille myyntiä varten tullilainsäädännön mukaisesti (16 kohta). Verovapautusta sovelletaan matkan luonteen mukaan, lukuun ottamatta 8 ja 9 kohdassa tarkoitettua toimintaa, joka on aina vapautettu verosta, paitsi jos kyse on yksityislentokoneista.

15. Lisäksi arvonlisäverolaissa vapautetaan arvonlisäverosta kotimainen ja kansainvälinen matkustajaliikenne (13 §:n 1 momentin 15 kohta). Näin ollen 37 §:n 1 momentin mukaan lentoyhtiöt eivät saa vähentää ostohintoihin sisältyvää veroa ostaessaan tavaroita ja palveluja tällaista liiketoimintaa varten. Ulkomaan reittien osalta vähennys voidaan kuitenkin tehdä, jollei kyseistä toimintaa ole vapautettu verosta 34 §:ssä, sillä 45 §:n 3 momentissa sallitaan muihin maihin suuntautuviin henkilökuljetuksiin liittyvistä liiketoimista Tanskassa maksetun veron palautus.

16. Edellä esitetystä seuraa, että Cimber Air ei voi saada palautusta veroista, joita se on maksanut tavaroiden ja palvelujen hankkimisesta Tanskassa tehtäviä lentoja varten.

V Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

A Tiettyjä, ei pelkästään terminologisia selvennyksiä

17. Kansainvälisessä tavaraliikenteessä sovelletaan periaatetta, jonka mukaan verotus suoritetaan määränpäässä eli siellä, missä lopullinen kulutus toteutetaan. Näin ollen jos halutaan välttää alkuperämaan välillisen verotuksen ”vienti” – mikä merkitsisi kaksinkertaista verotusta –, on ulkomaan liiketoimiin sovellettava vapautusjärjestelmää.(8) Toisin sanoen, kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa Lange(9) antamassaan tuomiossa, kuudennen arvonlisäverodirektiivin 15 artiklassa säädettyjen vapautusten tarkoituksena on vapauttaa kolmansien maiden kuluttajat veroista (tuomion 20 kohta).

18. Kuudetta arvonlisäverodirektiiviä on muutettu direktiivillä 91/680/ETY,(10) jonka päätavoitteena on, sen jälkeen kun verotarkastukset sisärajoilla on poistettu, helpottaa siirtymistä yhteisön sisäisen kaupan verotusta koskevaan lopulliseen järjestelyyn yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä siten, että liiketoimista verotetaan alkuperävaltiona olevassa jäsenvaltiossa. Koska 31.12.1992 (päivä ennen edellä mainittua poistamista) välttämättömät edellytykset eivät olleet vielä täyttyneet, säädettiin siirtymäkaudesta, jonka aikana verot maksetaan määräpaikassa.(11) Kunnes tähän lopulliseen sääntelyyn päästään, verovelvollisuus koskee toistaiseksi verovelvollisten tässä ominaisuudessaan ja oikeushenkilöiden, jotka eivät ole verovelvollisia, suorittamia yhteisöhankintoja siten, että verotettava toimi katsotaan toteutetuksi lähetyksen tai kuljetuksen kohteena olevassa jäsenvaltiossa, jossa tavarat luovutetaan niiden hankkijalle (kuudennen direktiivin 28 a artiklan 1 kohdan a alakohta ja 28 b artiklan A kohdan 1 alakohta). Vastaavasti näitä samoja liiketoimia ei veroteta, jos ostaja on yksityishenkilö.

19. Kyseisen direktiivin 15 artiklaan tehtiin oikaisu, jolla haluttiin tuoda esiin, että sen soveltamisalalta suljetaan pois vienti ”yhteisön ulkopuolelle”. Täsmennys on aiheellinen, koska kuten edellä olen todennut yksityishenkilön yhteisöhankintoja ei veroteta, joten niitä ei voida katsoa vapautetuiksi veroista,(12) ja koska hankinnoista, joiden vastaanottaja on verovelvollinen tai oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen, kannetaan aina veroa. Samaan aikaan viimeksi mainitussa tapauksessa vastaava luovutus, joka suoritetaan alkuperäisessä jäsenvaltiossa, on vapautettu verosta (28 c artiklan A kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohta), jotta vältettäisiin kaksinkertainen verotus.

20. Edellä mainitussa vuoden 1991 uudistuksessa ei kuitenkaan säädetä henkilökuljetuksista ja tavarakuljetuksista ainoastaan 28 a artiklassa mainittujen oikeudellisten liiketoimien toteuttamisessa välttämättömänä välineenä.(13) Edellä mainitun perusteella katsotaan henkilökuljetukset suoritetuksi paikalla, jossa kuljetus päättyy (kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 2 kohdan b alakohta). Näin ollen jäsenvaltiot voivat kantaa veroa kuljetuksista, jotka suoritetaan niiden alueella, vaikka osa matkaa toteutettaisiin osittain niiden alueen ulkopuolella, edellyttäen, ettei kyseisellä veronkannolla puututa toisten valtioiden verotusvaltaan.(14) Yhteisöjen tuomioistuin onkin todennut asiassa Reisebüro Binder(15) antamassaan tuomiossa, että määritettäessä, mikä on matkapakettiin kuuluvan kansainvälisen henkilökuljetuksen kussakin jäsenvaltiossa verotettava osa, suorituksen kokonaisvastike on jaettava suhteessa valtioiden alueella kuljettuun matkaan.

21. Edellä esitetyn perusteella voidaan päätyä kahteen seikkaan: 1) arvonlisäverodirektiivin 15 artiklan 6 alakohdassa käytetyllä käsitteellä ”kansainvälinen kuljetus” tarkoitetaan kuljetusta, joka suoritetaan useamman jäsenvaltion kautta, ja 2) kyseisellä uudella sääntelyllä ei muuteta tätä käsitettä.(16)

22. Mutta kun tätä ilmausta käytetään kuudennessa direktiivissä sellaisena kuin se on

muutettuna vuonna 1991, syntyy vaara, että samankaltaisuuden vuoksi sen soveltamisala ulotetaan unionin ulkopuolella suoritettaviin kuljetuksiin. Edellä tekemäni täsmennykset ovat näin ollen välttämättömiä erehdyksen välttämiseksi. Tämän vuoksi jäljempänä ratkaisuehdotuksessani tarkoitan kyseisellä ilmauksella tai muilla sen kaltaisilla ilmauksilla kuljetuksia, jotka ulottuvat yhden jäsenvaltion rajojen ulkopuolelle, vaikka kuljetuksen määräpaikka ei ole kolmannessa valtiossa, mistä ennakkoratkaisupyyntöni esittäneellä tuomioistuimella näyttää juuri olevan epäselvyyttä.

B *Tulkintakriteerit*

23. Asiassa *CSC Financial Services* 12.7.2001 esittämässäni ratkaisuehdotuksessa⁽¹⁷⁾ osoitin, millaiset ohjeet on annettava sellaisten säännösten soveltamiselle, joilla tietyt oikeustoimet vapautetaan arvonlisäverosta.

24. Ensiksi korostin, että kaikkia veronalaisuudesta myönnettäviä vapautuksia on tulkittava suppeasti, kuten yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä on todettu,⁽¹⁸⁾ sillä kyseessä on poikkeus kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa annetusta pääsäännöstä, jonka mukaan liiketoimet ovat veronalaisia.

25. Korostin myös yhteisen arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuutta, jonka kanssa vapautusjärjestelmä on ristiriidassa, koska sillä rajoitetaan yleisen veronalaisuuden periaatetta, joka on kilpailua yhtenäismarkkinoilla palveleva väline.

26. Molemmilla seikoilla on erityinen merkitys nyt esitettyjen ennakkoratkaisukysymysten ratkaisemiselle, sillä, kuten komissio ja Tanskan hallitus ovat korostaneet, ennakkoratkaisukysymyksissä viitatu säännökset muodostavat merkittävän poikkeuksen verotuksen puolueettomuudesta, poikkeuksen, jota on vaadittu veronkannon vaikeuksiin liittyvistä käytännön syistä. Lisäksi kyseisen ratkaisuehdotuksen sivulla 11 olevassa huomautuksessa erotin toisistaan objektiiviset ja subjektiiviset vapautukset. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 15 artiklan 7 ja 9 alakohdassa säädetty vapautukset kuuluvat, kuten jäljempänä osoitan, ensin mainittuun ryhmään, ja edellyttävät erityisen suppeaa tulkintaa, koska ne perustuvat tilannekohtaisiin käytännön syihin eivätkä pohjaudu oikeusjärjestyksen perusperiaatteisiin.

C *Ilma-aluksia koskevien toimien vapauttaminen verosta*

27. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 15 artiklassa säädetään liiketoimintaan käytettyihin lentokoneisiin liittyvistä kolmesta eri toimesta:⁽¹⁹⁾

- 1) ilma-alusten luovutus, muutostyöt, korjaus, huolto ja vuokraus lentoyhtiölle sekä näihin ilma-aluksiin liittyvän tai niissä käytetyn varustuksen luovutus, vuokraus, korjaus ja huolto (6 alakohta),
- 2) toimitukset varastojen täydennystä varten (7 alakohta),
- 3) muut palvelujen suoritukset, jotka suoraan palvelevat ilma-alusten tai niiden lastin välittömiä tarpeita (9 alakohta).

28. Ratkaiseva tekijä verovapautuksen soveltamiseksi ensimmäiseen ryhmään on kuljetuksen suorittava yhtiö, eli jos yhtiö harjoittaa ”päätoimintanaan” kansainvälistä lentoliikennettä, sovelletaan veroetuutta riippumatta siitä, suorittavatko lentokoneet kotimaan lentoja tai lentoja maan rajojen ulkopuolelle. Tästä seikasta ei ole ilmennyt erimielisyyttä asian käsittelyn kuluessa.

29. Erimielisyyttä aiheuttaa 7 ja 9 alakohdan tulkinta. Komissio ja Tanskan hallitus katsovat, että kyseisissä alakohdissa säädettyjä vapautuksia sovelletaan ainoastaan kansainvälistä liikennettä harjoittavien lentokoneiden verotukseen, kun taas *Cimber Air* ja Saksan hallitus

katsovat, että kyseisten kohtien soveltamisala on sama kuin 6 alakohdan ja että ratkaisevaa on myös lentoyhtiö. Toisin sanoen, jos merkittävin osa yhtiön toiminnasta kohdistuu ulkomaille, ei kyseisissä kohdissa mainituista palveluista kanneta veroa, vaikka ne suoritettaisiin lentokoneille, jotka tekevät kotimaan kuljetuksia.

30. Cimber Airin ja Saksan hallituksen näkemys vaikuttaa kiinnostavalta ja ensisilmäyksellä sopivimmalta. Arvonlisäverodirektiivin 15 artiklan 7 ja 9 alakohdan, luettuina yhdessä 6 alakohdan kanssa, sanamuotoon pohjautuva tulkinta saa päättelämään, että lentokoneet, joista siinä on kyse, ovat koneita, joita käyttävät ”pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan” harjoittavat lentoyhtiöt, riippumatta niiden käyttämästä reitistä. Verotuksen yksinkertaisuus ja taloudellinen todellisuus, jotka ovat yhteisön oikeuskäytännössä tunnustettuja päteviä perusteita,(20) tukevat myös tätä näkemystä, koska toimittajien on vaikea erottaa toisistaan kotimaan reiteille ja kansainvälisille reiteille toimitetut tavarat ja palvelut.(21) Tarkasteltaessa asiaa järjestelmällisesti 15 artiklan valossa voitaisiin yhtyä tähän näkemykseen, sillä kyseisen artiklan ensimmäisessä kohdassa mainittuihin ”verrattaviin” liiketoimiin olisi luettava toimet, jotka koskevat pääasiallisesti kansainvälisiä kuljetuksia harjoittavien yhtiöiden suorittamia kotimaan kuljetuksia.

31. Tarkasteltaessa kuitenkin tarkemmin edellä mainittuja säännöksiä ja yhteistä arvonlisäverojärjestelmää pääasian kantajana olevan yhtiön ja Saksan hallituksen väitteiden perusteet alkavat hajota ikään kuin ne olisivat teehen lisättyjä sokeripaloja. Voidaan todeta, että kun 15 artiklan 6 alakohdassa vapautus yhdistetään lentoyhtiöön ja sillä on subjektiivinen luonne, niin kahdessa muussa alakohdassa vapautuksen soveltamisen edellytyksenä on lentokoneen tosiasiallisesti suorittaman toimituksen luonne, joka on kiistämättä objektiivinen.

32. Kun tulkinnan perusteena käytetään 15 artiklan rakennetta, päädytään nimenomaan eri tulokseen kuin Cimber Air ja Saksan hallitus. Tässä säännöksessä vapautetaan verosta yhteisön ulkopuolelle suoritettavat vientitoimet, niihin verrattavat liiketoimet ja kansainväliset kuljetukset. Ensin mainittuun ryhmään kuuluvat 15 artiklan ensimmäiset kolme alakohtaa, joissa säädetään ulkomaille suuntautuvan kaupan yleisestä vapautuksesta ja matkustajan itse kuljettamista tavaroista sekä tietystä sellaiseen irtaimeen omaisuuteen kohdistuvasta työstä, joka lähetetään takaisin yhteisön rajojen ulkopuolelle.

33. Sellaisia liiketoimia koskeviin vapautuksiin, jotka vastaavat kolmanteen maahan suuntautuvia lähetyksiä, kuuluvat diplomaattisten ja konsulisuhteiden yhteydessä tehdyt tavaroiden ja palvelujen hankinnat sekä hankinnat kansainvälisille järjestöille ja kansainväliseen apuun (10 ja 12 alakohta). Samaan ryhmään katsotaan kuuluviksi myös keskuspankeille suoritettut kullankäytökset (11 alakohta), vientiä ja tuontia tietyjen erityismenettelyjen mukaisesti koskevat palvelut sekä vapautettuihin ulkomaan liiketoimiin liittyvät välittäjien suorittamat palvelut (13 ja 14 alakohta).

34. Direktiivin 15 artiklan muissa alakohdissa (4–9 alakohdassa)(22) säädetään laivojen ja lentokoneiden harjoittamasta ulkomaan liikenteestä. Nyt esillä olevan oikeudenkäynnin yhteydessä tutkituissa säännöksissä ei suinkaan ole kyse verosta vapautettuun vientiin rinnastettavista toimista, vaan kansainvälisestä lentoliikenteestä.(23)

35. Näissä alakohdissa säädetään tavaroiden ja palvelujen luovutuksista edellä mainitun kaltaisia lentoja suorittaville lentokoneille. Koska käytännössä kuitenkin samaa konetta voidaan käyttää erottelematta sekä kotimaan että ulkomaan reiteillä, on mahdotonta päätellä, kumpaan reittiryhmään tietyt toimet kuuluvat. Tämä pätee ilma-aluksia ja niiden varustuksia varten suoritettuihin luovutuksiin sekä muutostöihin, korjauksiin, huoltoon ja vuokraukseen, joista säädetään 6 alakohdassa. Koska edellä mainittuja seikkoja ei voida erottaa toisistaan, verotuksen toimittaminen vaikeutuu siinä määrin, että on turvauduttava oikeudelliseen rakennelmaan, jonka avulla vapautus voidaan ulottaa koskemaan edellä mainittuja toimia silloin, kun vastaanottaja on

yritys, joka harjoittaa ”päätoimintanaan” kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan, toisin sanoen käyttää lentolaivuettaan pääasiallisesti ulkomaan kuljetuksiin. Tältä osin ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneet osapuolet ovat yksimielisiä.

36. Varastojen täydennyksiä ja siihen liittyvien palvelujen suorittamista koskevien vapautusten soveltamisessa, josta säädetään 7 ja 9 alakohdassa, ei näytä olevan yhtä suuria vaikeuksia. Toisin kuin edellisessä kohdassa mainitsemisani toimissa, joiden kohde on aineellisesti erottamaton, muonituksen toimittaminen ja koneiden ja niiden lastin suoriin tarpeisiin kohdistuvat palvelut (esimerkiksi puhtaanapito, nousu- ja laskeutumismaksut, matkustajien ja tavaroiden vastaanottamiseen, lentokoneiden kiinnitykseen ja suojaamiseen ja matkatavaroiden käsittelyyn tarkoitettujen laitteiden käyttö)(24) ovat toimia, joiden voidaan katsoa kohdistuvan tiettyyn lentoon. Muut toimitukset, kuten esimerkiksi polttoainetoimitukset, ovat mutkallisempia, mutta ne voidaan niiden luonteen vuoksi jakaa eri reiteille ja mitata eri reittien osuudet.(25) Tämä ei aina ole helppoa, mutta mahdollisesti ilmaantuvat vaikeudet eivät ole niin suuria, että niiden vuoksi olisi perusteltua poiketa yleisen veronalaisuuden periaatteesta.(26) Tässä yhteydessä sovelletaan tiukasti suppean tulkinnan periaatetta, johon olen edellä viitannut ja jonka perusteella Cimber Airin ja Saksan hallituksen väitteet on hylättävä. On muistettava, että kuten yhteisöjen tuomioistuin on korostanut edellä alaviitteessä 17 mainitussa asiassa Velker International Oil Company antamassaan tuomiossa, erityisesti sellaisia säännöksiä on tulkittava suppeasti, joissa on kyse poikkeuksesta, jota sovelletaan maan sisällä toteutetuista toimista kannettavia veroja koskevaan sääntöön (tuomion 20 kohta).

37. Muussa tapauksessa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusta asetettaisiin kyseenalaiseksi.

38. Kuten olen todennut jo edellä alaviitteessä 10 mainitussa asiassa Lipjes esittämässäni ratkaisuehdotuksessa, arvonlisävero on vero, joka on tarkoitettu rasittamaan kulutusta, joka välillisesti ilmaisee henkilöiden taloudellista kapasiteettia, ja tämän tavoitteen saavuttamisessa onnistutaan, kun verotetaan liiketoimia, joita suorittavat elinkeinonharjoittajat tai ammatinharjoittajat, jotka vyörytystekniikkaa käyttäen siirtävät verorasituksen loppukuluttajalle ja onnistuvat näin saamaan aikaan ”neutraalin” verotuksen. Näin ollen kaikilla verotuksellisilla toimenpiteillä, kuten esimerkiksi objektiivisilla vapautuksilla, joilla vapautetaan arvonlisäverosta periaatteessa veronalaiset toimet, rikotaan verotusketju ja vaarannetaan neutraalisuus, minkä vuoksi niitä on tulkittava suppeasti ja sovellettava rajoitetusti. Näin ollen tätä ketjun rikkomista on sovellettava yhtäläisesti: tavaroiden luovutusten ja samanluonteisten palvelujen suoritusten on kaikkien oltava poikkeuksetta joko veronalaisia tai vapautettuja.(27)

39. Cimber Airin esittämässä tulkinnassa ei tätä pääperiaatetta oteta huomioon eikä esitetä merkittäviä perusteita tälle huomiotta jättämiselle, kuten olen jo todennut.

40. Jos arvonlisäverosta vapautetaan kuudennen direktiivin 15 artiklan 7 ja 9 alakohdassa tarkoitetut toimet, joita toteuttavat sellaisten kotimaan lentoliikennettä harjoittavien yritysten lentokoneet, joiden päätoimintana on kansainvälinen matkustajalentoliikenne, nämä yhtiöt saisivat perusteetta etuoikeutetun aseman niihin yhtiöihin nähden, jotka harjoittavat yksinomaan kotimaan lentoliikennettä tai joiden päätoimintana on kotimaan lentoliikenne. Ei ole löydettävissä syytä vapauttaa verosta maan sisällä suoritettuja toimia,(28) jotka voidaan yksilöidä ja joiden siten voidaan katsoa kohdistuvan tiettyyn lentoon. Päinvastaisella ratkaisulla toimittaisiin vastoin yleisen veronalaisuuden periaatetta, luovuttaisiin verotuksen neutraalisuudesta ja estettäisiin vakavalla tavalla todellinen kilpailu yhtenäismarkkinoilla.

41. Ehdottamani vastaus perustuu yhteisön oikeusjärjestyksen rakenteellisiin vaatimuksiin, eikä siinä tukeuduta jäsenvaltioiden kansallisiin sääntelyihin, joissa on omaksuttu useita erilaisia lähestymistapoja.(29) Niinpä esimerkiksi Tanskan verojärjestelmässä tunnustetaan yleinen

vapautus verosta sellaisille lentokoneille tarkoitetuille luovutuksille, muutostöille, korjauksille, huollolle ja vuokraukselle, joita käyttävät edellä useaan kertaan mainitun kaltaiset yhtiöt. Samaa järjestelmää sovelletaan tavaroiden toimituksiin, polttoaineen tankkaukseen, varastojen täydennykseen ja muihin palveluihin, jotka on tarkoitettu kansainvälisessä lentoliikenteessä käytetyille lentokoneille.(30) Tämä pätee myös Yhdistyneen kuningaskunnan vuoden 1994 Value Added Tax Actiin (30 §:n 6 momentin b kohta), jossa säädetään verosta vapautetuiksi luovutukset lentokoneille, joiden lennot suuntautuvat Yhdistyneen kuningaskunnan alueen ulkopuolelle.

42. Muissa oikeusjärjestyksissä on kuitenkin omaksuttu edellä mainitusta poikkeava kanta. Luxemburgin 12.2.1979 annetun *Taxe sur la valeur ajoutée* (arvonlisäverolaki),(31) 43 §:n 1 momentin h kohdassa arvonlisäverosta vapautetaan tarkemmin selittämättä toimet lentoliikenteen tarpeiden täyttämiseksi, kun kyseessä ovat sellaisten yhtiöiden lentokoneet, jotka harjoittavat päätoimenaan vastikkeellista kansainvälistä lentoliikennettä. Belgiassa 3.7.1969 annetussa laissa, jolla vahvistettiin *Code de la taxe sur la valeur ajoutée* (arvonlisäverolaki),(32) vapautetaan arvonlisäverosta luovutukset lentokoneille ja vastaavat palvelut silloin, kun niitä käyttävät edellä mainitun kaltaiset yhtiöt (42 §:n 2 momentin 1, 2 ja 3 kohta), ja samalla säädetään samaan ryhmään kuuluviksi näiden yhtiöiden käyttämien lentokoneiden polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten tehdyt luovutukset (saman pykälän saman momentin 4 kohta).

43. Kolmas ryhmä jäsenvaltioita noudattaa samaa järjestelmää kuin kuudes direktiivi, minkä vuoksi niiden säännösten tulkinta herättää samanlaisia epäilyksiä kuin yhteisön säännösten tulkinta. Esimerkkeinä voidaan mainita Ranskan *Code général des impôts* (verolaki, II osan 262 §:n 4, 5, 6 ja 7 momentti), Saksan *Umsatzsteuergesetz* (liikevaihtoverolaki, 8 §)(33) ja Espanjan *Ley del impuesto sobre el valor añadido* (arvonlisäverolaki, 22 §:n 4, 6 ja 7 momentti).(34) Viimeksi mainitun maan veroasetuksessa(35) todetaan selkeästi, että kyseessä ovat kansainvälistä lentoliikennettä harjoittavat lentokoneet,(36) ja oikeusoppineet ovat päätyneet samaan.(37)

44. Kaiken kaikkiaan kansallisissa säännöstoissa ei anneta selitystä, joka poistaisi Vestre Landsretin esittämät epäilyt. Epävarmuudesta päästään eroon, kun otetaan huomioon yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteet, joiden perusteella voidaan päätellä, kuten olen edellä jo todennut, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 7 ja 9 alakohdassa säädetyissä verotuksellisissa etuuksissa on kyse toimista, jotka liittyvät kansallisten rajojen ulkopuolelle suuntautuviin kuljetuksiin, joita suorittavat lentoyhtiöiden käyttämät lentokoneet riippumatta siitä, harjoittavatko yhtiöt päätoimintanaan vastikkeellista kansainvälistä lentoliikennettä.

45. Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen ehdottamani vastaus tekee tarpeettomaksi vastauksen antamisen nyt esillä olevan ennakkoratkaisupyynnön yhteydessä esitettyyn toiseen kysymykseen.

VI Ratkaisuehdotus

46. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Vestre Landsretin esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta ? yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste ? 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 15 artiklan 7 ja 9 alakohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltiot eivät ole velvollisia vapauttamaan arvonlisäverosta edellä mainituissa säännöksissä tarkoitettuja oikeustoimia, jos kyseessä ovat kotimaan lentoja suorittavat lentokoneet, vaikka lentokoneita käyttävät yhtiöt harjoittaisivat päätoimintanaan vastikkeellista kansainvälistä lentoliikennettä.

1 – Alkuperäinen kieli: espanja.

2 – Vestre Landsret on yksityis- ja rikosoikeudellisissa asioissa toimivaltainen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin ja muutoksenhakutuomioistuin tietyissä hallinnollisissa asioissa, joista voitaisiin mainita veronkantoon liittyvät asiat.

3 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta ? yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste ? 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

4 – Yhteistyöhön SAS:n kanssa kuuluu kotimaan reittejä Tanskassa sekä Kööpenhaminasta, Karupista ja Sønderborgista lähteviä ulkomaan reittejä, ja yhteistyöhön Lufthansan kanssa kuuluu puolestaan kotimaan reittejä Saksassa sekä Berliinistä ja Hampurista lähteviä reittejä Euroopan alueella.

5 – Kaksi konetta on annettu vuokralle muille yhtiöille, ja Cimber Air itse vuokraa viittä konetta.

6 – Käytettiinpä mitä parametria tahansa, erot eivät ole suuret. Sisäisen liikenteen enimmäisosuus on 62,24 % asiakkaiden määrän mukaan (vuosina 1996?1997) ja vähimmäisosuus 32,41 %, jos laskutapa perustuu matkustajakilometreihin (vuosina 2000?2001). Yrityksen tämän toiminnan liikevaihto on joka tapauksessa aina alhaisempi (49,37 % vuosina 1996?1997, 48,90 % vuosina 1997?1998, 39,51 % vuosina 1998?1999, 41,51 % vuosina 1999?2000 ja 33,60 % vuosina 2000?2001).

7 – Osasto päättyy 16 artiklaan, jonka otsikkona on ”Erityiset kansainvälistä tavaraliikennettä koskevat vapautukset”.

8 – Ks. Pérez Herrero, L. M., La Sexta Directiva Comunitaria del IVA, Cedecs Editorial S. L., 1. painos, Barcelona, 1997, s. 236.

9 – Ks. asia C?111/92, tuomio 2.8.1993 (Kok. 1993, s. I?4677).

10 – Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16 päivänä joulukuuta 1991 annettu neuvoston direktiivi 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1).

11 – Olen äskettäin tuonut tämän asian esiin asiassa C?68/93, Lipjes, jossa ei ole vielä annettu tuomiota, 13.1.2004 esittämässäni ratkaisuehdotuksessa.

12 – Vapautus edellyttää, että liiketoimi on lähtökohtaisesti verollinen, joten silloin kun veroa ei ole periaatteessa lainkaan kannettava, ei myöskään voi olla vapautusta.

13 – Näissä tavaroiden yhteisökuljetuksissa verotus suoritetaan yleensä lähtöpaikkana olevassa jäsenvaltiossa (kuudennen arvonlisäverodirektiivin 28 b artiklan C kohdan 2 alakohta).

14 – Ks. asia 283/84, Trans Tirreno Express, tuomio 23.1.1986 (Kok. 1986, s. 231, 21 kohta) ja asia C?30/89, komissio v. Ranska, tuomio 13.3.1990 (Kok. 1990, s. I?691, 18 kohta).

15 – Ks. asia C?116/96, tuomio 6.11.1997 (Kok. 1997, s. I?6103).

- 16 – Yhteisön lainsäätäjä katsoi välttämättömäksi muuttaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 15 artiklaa vuonna 1991 (tämän lisäksi muutettiin kyseisen artiklan 1, 2, 3, 10, 12, 13 ja 14 alakohtaa).
- 17 – Ks. asia C?235/00, tuomio 13.12.2001 (Kok. 2001, s. I?10237).
- 18 – Ks. asia C?185/89, Velker International Oil Company, tuomio 26.6.1990 (Kok. 1990, s. I?2561, 19 kohta); asia C?2/95, SDC, tuomio 5.6.1997 (Kok. 1997, s. I?3017, 20 kohta); asia C?359/97, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 12.9.2000 (Kok. 2000, s. I?6355, 64 kohta) ja asia C?240/99, Skandia, tuomio 8.3.2001 (Kok. 2001, s. I?1951, 32 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin on äskettäin vahvistanut verovapautusten suppean tulkinnan periaatteen kolmessa 20.11.2003 antamassaan tuomiossa: asia C?8/01, Assurandør-Societetet, tuomion 36 kohta, asia C?212/01, Margarete Unterpertinger, tuomion 34 kohta ja asia C?307/01, Peter d'Ambrumenil, tuomion 52 kohta. Näitä tuomioita ei ole vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa.
- 19 – Sitä vastoin 2 alakohdalla, jossa on kyse yksityislentokoneista ja huvipursista, ei ole merkitystä nyt esillä olevassa asiassa.
- 20 – Yhteisöjen tuomioistuin turvautuu tilanteen mukaan varmoihin ja selkeisiin ohjeisiin kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännösten soveltamisessa (esimerkkinä tästä on asiassa C?429/97, komissio v. Ranska, 25.1.2001 annettu tuomio, Kok. 2001, s. I?637, 49 kohta). Toisissa tapauksissa on taas otettu huomioon taloudellinen todellisuus (ks. asia C?260/95, DFDS, tuomio 20.2.1997, Kok. 1997, s. I?1005, 23 kohta). Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 15 artiklan johdantokappaleessa edellytetään vapautusten oikeaa ja selkeää soveltamista.
- 21 – Vaikeus on sitäkin suurempi, kun otetaan huomioon, että lentokone, joka yhtenä päivänä tekee maan rajojen ulkopuolelle suuntautuvan lennon, voidaan seuraavana päivänä ohjata suorittamaan maan sisäinen palvelu.
- 22 – Näitä alakohtia ei nimenomaan ole muutettu direktiivillä 91/680, ja ne ovatkin säilyttäneet alkuperäisen sanamuotonsa.
- 23 – Nämä katsotaan vapautetuiksi arvonlisäverosta samasta syystä kuin vientitoimet ja niihin verrattavat liiketoimet (ks. edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Lange, tuomion 20 kohta), mutta tästä huolimatta nämä kolme eri ryhmää on pidettävä erillään toisistaan.
- 24 – Tanskan hallitus toteaa kirjallisissa huomautuksissaan, että edellä mainittujen nousu- ja laskeutumismaksujen yhteydessä, elintarvikkeiden toimittamisessa koneessa tapahtuvaa kulutusta varten ja matkatavarakäsittelyssä näiden palvelujen toimittajat laskuttavat arvonlisäveroa ainoastaan maan sisäisten lentojen osalta.
- 25 – Tanskan verojärjestelmässä polttoaineesta kannetaan aina veroa, mutta lentoyhtiö tekee kuukausittain ilmoituksen polttoaineen kulutuksesta, joka on jaoteltu kotimaan ja kansainvälisiin lentoihin. Näin ollen yhtiö voi saada palautuksena takaisin viimeksi mainittujen yhteydessä suorittamansa veron.
- 26 – Yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa C?74/91, komissio v. Saksa, 27.10.1992 antamassaan tuomiossa (Kok. 1992, s. I?5437), että tekniset vaikeudet kuljetusalan palvelujen yhteisön sisäisten ja yhteisön ulkopuolisten osuuksien erottelamisessa eivät voi olla perusteena jättää soveltamatta kuudetta arvonlisäverodirektiiviä (12 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin on vahvistanut tämän kannan risteilyaluksia koskeneessa asiassa C?331/94, komissio v. Kreikka, tuomio 23.5.1996 (Kok. 1996, s. I?2675, 12 kohta). Cimber Airin pääväite perustuu nimenomaan näihin vaikeuksiin, kuten yhtiön edustaja myönsi asian suullisessa käsittelyssä esittämiini

kysymyksiin antamissaan vastauksissa. Toisaalta edellä mainitut vaikeudet eivät vaikuta niin ratkaisemattomilta kuin väitetään, sillä Tanskan hallituksen asiamiehen mukaan Tanskaan perustettu järjestelmä, jota pääasian kantajaan sovelletaan, on ollut voimassa jo yli 30 vuotta.

27 – Yhteisöjen tuomioistuin on korostanut asiassa C-216/97, Gregg, 7.9.1999 antamassaan tuomiossa (Kok. 1999, s. I-4947, 20 kohta) ja asiassa C-141/00, Kügler, 10.9.2002 antamassaan tuomiossa (Kok. 2002, s. I-6833, 30 kohta), että verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on, että samanlaista toimintaa harjoittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin.

28 – Palautettakoon mieliin, että kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan *maan alueella* suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta” (kursivointi tässä).

29 – Yhteisöjen tuomioistuin on useissa eri yhteyksissä ja eri aineellisten alojen osalta turvautunut ”yhteisön oikeuden käsitteeseen” osoittaakseen, että unionin toimielinten antamassa säännöksessä käytettyä tiettyä käsitettä ei saa tulkita kansallisten oikeusjärjestysten erityispiirteiden perusteella, vaan yhteisön oikeusjärjestyksessä asetettujen omien edellytysten mukaisesti. Arvonlisäverojärjestelmästä voisin mainita esimerkkinä käsitteen ”kiinteän omaisuuden vuokraus” (ks. asia C-275/01, Sinclair Collis, tuomio 12.6.2003, Kok. 2003, s. I-5965, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), jota käsittelen lähiaikoina asian C-284/03, Temco Europa, yhteydessä.

30 – Tanskan arvonlisäverolain 34 §:n 1 momentin 7 kohdassa vapautetaan ainoastaan kansainvälistä lentoliikennettä harjoittavien lentokoneiden varustusta ja muonitusta varten tehdyt tavaroiden luovutukset ja suoritettut palvelut.

31 – Mémorial A 1979, s. 451–.

32 – Moniteur belge 17.7.1969.

33 – Laki on annettu 9.6.1999 (BGBl. I 1999, s. 1270).

34 – Laki nro 37/1992, 28.12.1992 (Boletín Oficial del Estado, Espanjan valtion virallinen lehti, jäljempänä BOE, 29.12.1992, s. 44247). Tämän lain 22 §:n 4 momentissa vapautetaan luovutukset, muutostyöt, korjaukset, huolto ja vuokraus, jotka koskevat seuraavia lentokoneita: 1. Koneita, joita käyttävät yksinomaan päätoimintanaan kansainvälistä lentoliikennettä harjoittavat yhtiöt tavaroiden ja matkustajien vastikkeellisessa kuljetuksessa. Jäljempänä saman pykälän 6 ja 7 momentissa vapautetaan muonitus ja muut palvelut, jotka suoritetaan 4 momentissa mainituille lentokoneille. Aiempi samaa verotusta koskeva laki (nro 30/1985, 2.8.1985) oli selkeämpi ja sen 10 §:n 4 momentissa viitataan lentokoneisiin, jotka harjoittavat kansainvälistä lentoliikennettä.

35 – Tämä asetus on annettu kyseisen lain antopäivää seuraavana päivänä kuninkaan asetuksella nro 1624/1992 (BOE 31.12.1992).

36 – Tämän asetuksen 10 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa: ”1. Vapautusta sovelletaan meno- ja paluulentoihin, joilla on välilasku arvonlisäveron alueellisen soveltamisalan ulkopuolella sijaitsevilla alueilla. 2. Vapautusta ei sovelleta sellaisten matkustajien ja heidän matkatavaroidensa kuljetuksiin, jotka ovat aloittaneet matkansa Espanjan tai Baleaarien alueella ja päättävät matkansa samalla alueella, vaikka laiva tai lentokone jatkaisi matkaansa edellä mainitun alueen ulkopuolella sijaitseviin satamiin tai lentokentille.”

37 – Teoksessa Serrano Sobrado, J. A., *El IVA en el comercio exterior*, Banco Exterior de España, Madrid 1987, katsotaan, että vapautus koskee lentokoneita, jotka suorittavat tosiasiallisesti kansainvälisen lennon (s. 38). Sama näkemys esitetään teoksessa Castellano Montero, L., *El IVA en el comercio internacional: intercambios de bienes y servicios*, Cámara Oficial de Comercio e Industria de Madrid, Madrid, 1997, s. 43. Myönnettäköön kuitenkin, että Espanjan verohallinnon näkemys asiasta on täysin eri, sillä Dirección General de Tributos on todennut 27.4.1993 antamassaan päätöksessä (nro 496/93), joka ei ole sitova, että verosta vapautetaan muonitusta varten tehdyt luovutukset, lukuun ottamatta tapauksia, joissa kyseisiä tuotteita käytetään tai kulutetaan edellä mainittujen lentokoneiden suorittamilla kansainvälisillä tai kotimaan lennoilla. Vuoden 1985 lain täytäntöönpanoasetuksen (joka on hyväksytty kuninkaan asetuksella nro 2028/1985, 30.10.1985, BOE 31.10.1985) 16 §:n 6 momentin mukaan verosta vapautetaan kansainvälistä tai vastaavaa lentoliikennettä harjoittavien lentokoneiden polttoaineen tankkaukseen ja varastojen täydennykseen luovutetut tuotteet (päättös 23.12.1986, BOE 26.1.1987).