

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

PEDRO CRUZ VILLALÓN

esitatud 26. aprillil 2012(1)

Kohtuasi C-33/11

A Oy

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Korkein hallinto-oikeus (Soome))

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 15 punktis 6 sätestatud maksuvabastus – Mõiste „tasu eest peamiselt rahvusvahelistel liinidel tegutsevate lennuettevõtjate kasutatavad õhusõidukid” – Õhusõiduki tarnimine ettevõtjale, kes ise ei osuta tasu eest peamiselt rahvusvahelist lennutransporditeenust, kuid annab õhusõiduki kasutamise õiguse üle lennuettevõtjale – Tellimuslende sooritavad lennuettevõtjad

I. Sissejuhatus

1. Korkein hallinto-oikeus (Soome kõrgem halduskohus) esitab käesolevas kohtuasjas Euroopa Kohtule kolm eelotsuse küsimust kuuenda direktiivi(2) tõlgendamise kohta seoses käibemaksuvabastusega, mida kohaldatakse „tasu eest peamiselt rahvusvahelistel liinidel tegutseva lennuettevõtja kasutatavate” õhusõidukite tarnimise suhtes.
2. Siseriikliku kohtu tõlgendamiskahtlused tulenevad peamiselt kolmest faktilisest asjaolust: esiteks ei ole äriühing, kes lennukid soetas, vaidlusaluse sätte kohaselt lennuettevõtja, kuigi ta andis nende kasutamise õiguse üle teisele ettevõtjale, kes vastab sellisele tingimusele; teiseks on kõnealune lennuettevõtja tellimuslende sooritav ettevõtja; ja lõpuks ühendab lennuki omaniku aktsiate omanikuks olevat füüsilist isikut, lennuki omanikku ja lennuettevõtjat ennast üpris keeruline suhete võrgustik.
3. Kuuenda direktiivi artikli 15 punktis 6 ette nähtud maksuvabastuse kohaldatavust sellistel asjaoludel, nagu viidatud, ei ole kohtupraktikas käsitletud ja tegemist on märkimisväärset majanduslikku tähtsust omava küsimusega, arvestades nende lennukite suurt hulka, mis tunduvad olevat Euroopa lennundussektoris rentimiseks kättesaadavad. Vastavalt kaebuse esitaja poolt toodud andmetele tunnustab suur osa liikmesriike õigust maksuvabastusele sellises olukorras, nagu käesolev, kuid antud küsimuses puudub siiski üksmeel. Nii on komisjon maksuvabastuse kohaldamisala sellise laia tõlgendamise vastu.
4. Lisaks tundub mulle vajalik juhtida tähelepanu tõsiasjale, et käesoleva kohtuasja asjaolusid ilmestab teatav keerukus. Erinevad lepingulised ja äriühingualased suhted, mis lennukite soetamist ja kasutamist ümbritsevad, võivad tekitada pettuse kahtlusi, kuid olgu kohe märgitud, et nende faktiliste asjaolude hindamine on eranditult siseriikliku kohtu ülesanne.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus: kuues käibemaksudirektiiv

5. Käesolevas kohtuasjas kuuluvad kohaldamisele kuuenda direktiivi sätted, millest artikli 2 lõige 1 näeb ette, et käibemaksuga maksustatakse kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

6. Kuuenda direktiivi artikkel 15 sätestab muu hulgas:

„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, [prahtimine] ja rendileandmine ning nendes sisalduvate või kasutatavate seadmete tarnimine, rendileandmine, remont ja hooldus”.

B. Siseriiklik õigus

7. Kuues direktiiv võeti Soomes üle Arvonlisäverolaki'ga (käibemaksuseadus, 20.12.1993; edaspidi „AVL”), mille asjakohased sätted põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis on järgmised.

8. AVL § 1 lõike 1 punkt 3 sätestab, et käibemaksu tasutakse riigile Soomes toimuvalt, § 26a sätestatud ühendusesiseselt kauba omandamiselt. AVL § 2b kohaselt on § 1 lõike 1 punktis 3 ette nähtud ühendusesisese kauba omandamise puhul maksukohustuslane isik, kes kauba ostis.

9. AVL 6. peatükk (§§ 70–72n) käsitleb rahvusvahelise äritegevusega seotud maksuvabastusi. AVL § 70 lõike 1 punkt 6 sätestab, et maksu ei tasuta õhusõiduki, selle varuosa või lisaseadme müügilt sellise ettevõtja poolt kasutamiseks, kes peamiselt osutab tasu eest rahvusvahelist lennutransporditeenust.

10. AVL § 72f lõige 1 sätestab, et maksu ei tule tasuda ühendusesiseselt kauba omandamiselt, kui sellise kauba import ei ole maksustatav. Vastavalt AVL § 94 lõike 1 punktile 9 on § 58 lõikes 1 nimetatud veesõidukite ja § 70 lõike 1 punktis 6 nimetatud õhusõidukite, varuosade ja lisaseadmete import maksuvaba.

III. Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

11. Soome äriühing A Oy ostis vastavalt aastatel 2002 ja 2004 kaks ühe ja sama Prantsuse tootja reaktiivlennukit. A Oy registreeriti lennukite omanikuna, aga nende kasutajaks määrati äriühing B Oy, kes haldab rahvusvahelist tellimuslende sooritavat ettevõtet. Kõik äriühingu A Oy aktsiad kuuluvad füüsilisele isikule X. A Oy-le kuulub omakorda 25% osalus äriühingu C Oy aktsiakapitalis ning C Oy omab 78% osalust äriühingu B Oy aktsiakapitalis.

12. Prantsuse müüja deklareeris mõlemad tehingud ühendusesiseseks müügiks. A Oy ei deklareerinud Soomes nende lennukite ostmist kauba ühendusesisese ostmisena. A Oy müüs vastavalt aastatel 2003 ja 2005 need lennukid Küprosel registreeritud ettevõtjale soetusmaksumusest madalama hinnaga.

13. Nende ettevõtjate vahel sõlmitud lepingu alusel oli B Oy-l õigus võtta A Oy-lt lennukeid rendile enda äritegevusega seotud vajadusteks, esitades A Oy-le tasumiseks arveid lennukite hoolduse ja lendude eest.(3)

14. A Oy kogu käibe raamatupidamisperioodidel esiteks 1. jaanuarist kuni 31. detsembrini 2002 ja teiseks 1. jaanuarist 2003 kuni 30. juunini 2004 moodustasid täielikult raamatupidamiskanded, mille aluseks olid X-le esitatud müügiarved, välja arvatud üks arve, mis esitati lennukid ostnud Küprose ettevõtjale. Nende X-le kui A Oy omanikule esitatud arvete aluseks olid arved, mille B Oy oli esitanud A Oy-le lennukite kasutamise eest. Samuti puudutasid lennukitega seotud kulukirjed peamiselt B Oy poolt esitatud arveid lennukite hooldamise ja lendude eest. Maksurevisjoni käigus selgus, et arved olid esitatud X-le tasumiseks peaaegu muutmata kujul.

15. 4. novembril 2005 esitas pädev ametiasutus A Oy-le kaks käibemaksu ümberarvutust, nõudes asjaomaste lennukite ühendusesisese omandamise eest käibemaksu tasumist. Samuti otsustati, et A Oy-l ei ole mingisugust käibemaksu mahaarvamise õigust ega õigust selle maksu tagastamisele.

16. Helsingin hallinto-oikeus (Helsingi halduskohus) jättis A Oy kaebuse 26. mai 2008. aasta otsusega rahuldamata. Hallinto-oikeus otsustas, et lennukite ostmise puhul on tegemist maksustatava ühendusesisese kauba omandamisega, mida A Oy ei ole deklareerinud ning et A Oy ei ole tegelenud rahvusvahelise lennutransporditeenuse osutamisega AVL § 70 lõike 1 punkti 6 tähenduses, vaid on tegelikult tegutsenud rahvusvahelise naftatoodete kaubandusega tegeleva C Oy omanikuna. B Oy tegevusi käsitleva avalduse kohaselt ei kasutatud asjaomaseid lennukid ka selle äriühingu rahvusvahelise lennutransporditeenuse osutamisega seotud tegevuse otstarbel AVL § 70 lõike 1 punkti 6 tähenduses. Nende äriühingute vahelise kokkuleppe eesmärk oli üksnes X-i isiklike transpordivajaduste rahuldamine. Seetõttu leidis kohus, et A Oy-l ei ole õigust maha arvata kauba ühendusesiseselt omandamiselt tasumisele kuuluvat käibemaksu või õigust selle maksu tagastamisele.

17. A Oy esitas selle kohtuotsuse peale kaebuse Korkein hallinto-oikeusele, väites, et ta ei pidanud lennukite omandamisel käibemaksu tasuma, kuna neid kasutas peamiselt tasulist lennutransporditeenust osutav lennuettevõtja, st B Oy. Soome maksuhaldur väidab seevastu, et antud asjaolu ei ole üldse oluline, kuna lennukid omandas A Oy.

18. Kuna esinevad kahtlused seoses sellega, kuidas tõlgendada kuuenda direktiivi artikli 15 punktis 6 sisalduvat mõistet „tasu eest peamiselt rahvusvahelistel liinidel tegutsevad lennuettevõtjad”, ning sellega, kas antud käsitlusega on vastuolus, et käibemaksust on vabastatud õhusõidukite omandaja, kes neid ise rahvusvahelistel liinidel ei kasuta, peatas Korkein hallinto-oikeus kohtumenetluse ja esitas Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kuuenda käibemaksudirektiivi 77/388/EMÜ artikli 15 punkti 6 tuleb tõlgendada nii, et määratlus „tasu eest peamiselt rahvusvahelistel liinidel tegutsev lennufirma” hõlmab ka selliseid kommertslennuettevõtjaid, kes peamiselt tasu eest osutavad tellimuslendude valdkonnas rahvusvahelist lennutransporditeenust ettevõtjatele ja üksikisikutele?

2. Kas kuuenda käibemaksudirektiivi 77/388/EMÜ artikli 15 punkti 6 tuleb tõlgendada nii, et selles sätestatud vabastus hõlmab vaid õhusõidukite tarnimist otse peamiselt tasu eest

rahvusvahelist lennutransporditeenust osutavale lennuettevõtjale, või on selle vabastusega hõlmatud ka õhusõidukite tarnimine sellisele ettevõtjale, kes ei osuta ise tasu eest peamiselt rahvusvahelist lennutransporditeenust, kuid annab õhusõiduki üle kasutamiseks nimetatud tegevusalal tegutsevale isikule?

3. Kas teisele küsimusele antava vastuse seisukohalt omab tähtsust see, et õhusõidukite omanik esitab õhusõidukite kasutamise eest arved tasumiseks oma füüsilisest isikust aktsionärile, kes kasutab ostetud õhusõidukeid peamiselt oma äritegevusega seotud eesmärkidel või eraviisilisteks lendudeks, kui võtta arvesse asjaolu, et lennuettevõtjal on olnud võimalus kasutada õhusõidukeid ka muude lendude jaoks?”

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

19. Eelotsusetaotlus registreeriti Euroopa Kohtu kantseleis 21. jaanuaril 2011.

20. Kirjalikke märkusi esitasid A Oy, Soome valitsus ja komisjon.

21. 8. veebruari 2012. aasta kohtuistungil esitasid suulisi märkusi A Oy esindaja, komisjon ja Soome Vabariik.

V. Eelotsuse küsimuste analüüs

22. Süstemaatilistel kaalutlustel eelistan esimesele küsimusele vastata viimasena.

A. Teine eelotsuse küsimus

23. Teise eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas kuuenda direktiivi artikli 15 punktis 6 sisalduvat maksuvabastust kohaldatakse üksnes selliste õhusõidukite tarnimise suhtes, mida tarnitakse otse lennuettevõtjale, kes peamiselt osutab tasu eest lennutransporditeenust, või saab seda kohaldada ka olukorras, kus omandaja on teine ettevõtja, kes nimetatud lennutranspordiga ise ei tegele, kuid annab õhusõiduki kasutada ettevõtjale, kes sellega tegeleb.

24. Kõnealuse sätte sõnastuse esmane analüüs ei lahenda seda probleemi täielikult, sest kuigi enamik kuuenda direktiivi keeleversioone kehtestavad maksuvabastuse aluseks otseselt kriteeriumi, et lennuettevõtja peab õhusõidukit rahvusvahelistel liinidel „kasutama”,(4) viitab soomekeelne versioon lennuettevõtjatele tarnimisele, mitte aga mainitud kriteeriumile, andes sellega alust arusaamale, et maksuvabastus on subjektiivset laadi ja et seda kohaldatakse üksnes siis, kui lennuki ostab rahvusvahelistel liinidel tegutsev lennuettevõtja ise.(5)

25. Seda erinevust silmas pidades ja vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale tuleb maksuvabastust tõlgendada lähtuvalt sätte üldisest ülesehitusest ja selle õigusnormi eesmärgist, mille osa see sätte moodustab.(6)

26. Siiski leian ma, et selle sätte teleoloogiline tõlgendamine lubab mõista, et maksuvabastust tuleb kohaldada, kui õhusõidukit kasutab lennuettevõtja, kes peamiselt tegutseb tasu eest rahvusvahelistel liinidel, ostku ta see õhusõiduk ise või tehku seda teine ettevõtja eesmärgiga anda see kasutamiseks üle esimesele. Seda järeldust toetavad aluspõhimõtted, millele ühine käibemaksusüsteem tugineb, ja eelkõige „konkurentsi neutraalsuse” põhimõtte, ilma et see oleks vastuolus mõnevõrra kitsama teooriaga, mis tuleneb 26. juuni 1990. aasta kohtuotsusest *Velker International Oil Company*(7) ja 14. septembri 2006. aasta kohtuotsusest *Elmeka*.(8)

1. Maksuvabastuse teleoloogiline tõlgendamine

27. Nagu teada, käsitleb Euroopa Kohus kuuendas direktiivis kehtestatud maksuvabastusi liidu õiguse autonoomsete mõistetenä, mis peavad asetsema ühise käibemaksusüsteemi üldises kontekstis. Kuna tegemist on eranditega üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud, tuleb neid maksuvabastusi tõlgendada kitsalt. See nõue aga ei tähenda, et maksuvabastuse määratlemisel kasutatud sõnu tuleks tõlgendada nii, et need kaotaks oma toime. Nende tõlgendamine peab esiteks olema kooskõlas nimetatud maksuvabastuste eesmärkidega ning pidama kinni neutraalse maksustamise põhimõtte nõuetest.(9)

28. Euroopa Kohus on kinnitanud, et kuuenda direktiivi artiklis 15 sätestatud „maksuvabastuse [...] eesmärk [...] eksportimise ja samalaadsete tehingute ning rahvusvahelise veo korral järgib põhimõtet, et asjaomased kaubad ja teenused maksustatakse nende sihtkohas”.(10)

29. Seda eesmärki silmas pidades on kohtupraktikas leitud näiteks, et kuuenda direktiivi artikli 15 punktis 5 sisalduvat maksuvabastust tuleb kohaldada avamerel navigeerimiseks ja rahvusvaheliseks meresõiduks kasutatavate laevade üksnes osalisele prahtimisele (eespool viidatud kohtuotsus Navicon, punkt 30), aga mitte teenustele, millega laev antakse rendile isikutele, kes kavatsevad seda kasutada lõpptarbijatena rangelt isiklikuks tarbeks (eespool viidatud kohtuotsus Feltgen ja Bacino Charter Company, punkt 17).

30. Konkreetselt maksuvabastuste puhul, mis puudutavad rahvusvahelisi vedusid, tuleb neid vedusid käsitleda eksportimisega samalaadsete tehingutena ja nende suhtes kehtib sama maksualane kohtlemine, mis viimastegi suhtes, sest eeldatakse, et tarbimine toimub välismaal.(11)

31. Minu arvates kinnitab kõik eeltoodu, et artikli 15 maksuvabastuste eesmärk on funktsionaalset laadi ja sellega vabastatakse maksust kõik tehingud, mis on seotud rahvusvahelise transpordiga kuni lõpptarbijani. Seda funktsionaalset laadi on raske ühitada subjektiivse elemendiga, mida komisjon ja Soome maksuvabastuse tõlgendusse üritavad lisada.

32. Käesolevas asjas ei ole kahtlust, et artikli 15 punkti 6 maksuvabastus on kohaldatav lennuki A Oy-lt B Oy-le rentimise tehingu suhtes, kuna rentnik on lennuettevõtja, kes kasutab lennukit viidatud sättes nõutud otstarbel. Sama loogika kehtib ka lennuki ostu-müügi tehingu puhul vahendaja kaudu, mille maksuvabastus on igati kooskõlas renditehingu omaga.

2. „Konkurentsi neutraalsuse” põhimõte

33. Minu pakutud tõlgendust vaidlusalusele maksuvabastusele kinnitavad ühise käibemaksusüsteemi osaks oleva neutraalse maksustamise põhimõtte nõuded.

34. Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale tugineb ühine käibemaksusüsteem peamiselt kahele põhimõttele: „esiteks maksustatakse käibemaksuga teenuste osutamine või kauba tarnimine tasu eest maksukohustuslase poolt. Teiseks ei luba neutraalse maksustamise põhimõtte käibemaksuga maksustamisel samalaadseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid erinevalt kohelda.”(12) Nagu õigusteoorias on välja toodud, vastavad need kaks ideed tegelikult selle sama neutraalse maksustamise põhimõtte kahele peamisele tahule või rakendusele.(13)

35. Antud juhul huvitab meid selle põhimõtte teine tahk või rakendus, mille puhul ei ole tegemist muu kui võrdse kohtlemise põhimõtte väljendusega käibemaksu valdkonnas.(14) Olgugi et võrdsuse põhimõtte üldiselt lubab võrreldavaid olukordi erinevalt käsitleda vaid siis, kui see on objektiivselt õigustatud,(15) on käibemaksu valdkonnas „sellega vastuolus eelkõige see, kui käibemaksuga maksustamisel käsitletakse erinevalt samalaadsete teenuste osutamist, mis omavahel konkureerivad”.(16) Tegemist on „konkurentsi neutraalsusega”, mille rikkumine „saab

toimuda üksnes omavahel konkureerivate ettevõtjate kontekstis”, samas kui võrdse kohtlemise üldpõhimõtte rikkumine „võib maksude valdkonnas aset leida muud tüüpi diskrimineerimise teel, mis mõjutab ettevõtjaid, kes tingimata ei konkureeri omavahel, kuid kes sellegipoolest on muudes aspektides võrreldavas olukorras”.(17)

36. „Konkurentsi neutraalsust” tuleb käibemaksuvabastuste tõlgendamisel säilitada ja arvesse võtta. Eelkõige tuleb vältida olukorda, kus mainitud maksuvabastuste kohaldamisel käsitletakse seoses käibemaksuga erinevalt sarnaseid kaubatarneid või teenuste osutamisi, mis omavahel konkureerivad.

37. Oht, et konkureerivaid tegevusi koheldakse ebavõrdselt niisuguses olukorras, nagu on kõne all põhihohtuasjas, on ilmne. Maksuvabastuse „subjektiivne” tõlgendamine seaks soodsamasse olukorda lennuettevõtja, kes ostab otse endale õhusõiduki, kahjustades seevastu ettevõtjat, kes olemata ise rahvusvahelistel liinidel tegutsev lennuettevõtja, omandab lennuki ja rendib selle ettevõtjale, kes mainitud tegevusega tegeleb.

38. Kõigepealt ja osas, mis puudutab ebavõrdse kohtlemise tuvastamist, on kindel, et kui omandaja suhtes, kes ei ole lennuettevõtja, ei saaks maksuvabastust kohaldada ja ta peaks tasuma käibemaksu, ei takistaks miski tal seda maha arvamast kuuenda direktiivi artikli 28f lõike 1 punkti 2 alapunkti d raames. Ilma et see takistaks seda võimalikku mahaarvamist, tähendab pelk käibemaksu tasumine sularaha ettemakset, mille finantsilised tagajärjed võivad olla olulised, võttes arvesse summade suurust, milleni see ettemaks võib ulatuda. Kokkuvõttes ei ole valik ühelt poolt maksuvabastuse kohaldamise ja teiselt poolt tehingu maksustamise vahel, et hiljem tunnustada mahaarvamisõigust, majanduslikus mõttes väheoluline; viidatud ebavõrdne kohtlemine seisneb nimetatud ettemakse rahastamise võimalikus kulukuses.

39. Teiseks ja osas, mis puudutab „konkurentsiolukorra” olemasolu võrdlemise tingimuste vahel, võib väita, et antud asjas neutraalse konkurentsi põhimõtte ei kohaldu, kuna erinevalt koheldakse äriühinguid (lennuki omanik ja lennuettevõtja), kes ei tegele sama tegevusega ega konkureeri omavahel. On siiski võimalik, et lennuki omanik ei kanna ise käibemaksu näol tasutava ettemaksu finantsilist kulu, tõstes nii lennuki rendihinda. Seega võivad ettevõtjad, kes otsustavad moodustada kas osa või kogu oma lennukipargi rentimise abil, olla lennukeid omavatest ettevõtjatest majanduslikult kahjulikumas olukorras ja seda puhtalt maksualastel põhjustel, mis ei ole seotud erineva ülesehituse ja erinevate finantsiliste tagajärgedega, mis võivad kaasneda seadusliku ja vabatahtliku otsustamisega kas ostu- või renditehingu kasuks.

40. Lisaks, kui konkreetse lennuki „kasutamine” ei ole oluline ja ainus, mis loeb maksuvabastuse saamisel, on omandava ettevõtja enda tegevus – ehk teisisõnu, kui maksuvabastuse saamiseks piisab sellest, kui lennuki ostab lennuettevõtja, kes peamiselt tegeleb tasu eest rahvusvahelise veoga – võib vabalt ette kujutada olukorda, kus koheldakse ebavõrdselt kaht ettevõtjat, kes lõppastmes tegutsevad lennuki müügis „vahendajatena”. Näiteks ei saaks maksuvabastust finantseerimisasutus, kes ostab lennuki eesmärgiga rentida see lennuettevõtjale, kuid samas saaks sellise maksuvabastuse rahvusvahelistel liinidel tegutsev lennuettevõtja A, kes ostab õhusõiduki mitte enda kasutuseks, vaid selleks, et anda see tasu eest kasutada teisele lennuettevõtjale B. Finantseerimisasutus ja lennuettevõtja A sooritaksid igas mõttes samu tehinguid,(18) millele siiski kohaldataks erinevaid maksualaseid norme ja seda esimese ettevõtja kahjuks, tingituna maksuvabastuse ekslikult „subjektiivsest” käsitlesest.

3. Kohtupraktika, mis käsitleb kaubatarneid ja teenuseosutamist laevadele

41. Lõpetuseks tuleb viidata Velkeri ja Elmeka kohtupraktikale, olgugi et minu arvates ei muuda see järeldust, milleni viivad maksuvabastuse teleoloogiline tõlgendamine ja konkurentsi neutraalsuse põhimõte.

42. Korkein hallinto-oikeuse esitatud küsimus omab esmapilgul kahtlematult seost viidatud kohtuotsustes käsitletutega. Kummagi kohtuasja ese oli laevadele kütuse tarnimise tehingud. Kohtuasjas Velker küsiti Euroopa Kohtult esiteks, kas kuuenda direktiivi artikli 15 punktis 4 nimetatud laevade „tankimiseks ja proviandiga varustamiseks ettenähtud kauba tarnimi[sena]” (ja seega selle sätte alusel maksust vabastatuna) võib käsitada sellisele ettevõtjale tarnimist, kes ise neid kaupu laevade tankimiseks ja proviandiga varustamiseks ei kasuta, vaid tarnib neid teisele ettevõtjale, kes neid omakorda sel otstarbel kasutab. Teiseks esitati Elmeka kohtuasjas sama küsimus, kuid seekord seoses artikli 15 punktis 8 ette nähtud maksuvabastusega, mille kohaselt ei maksustata nende teenuste osutamist, „mis on otseselt vajalikud seoses [punktis 5] osutatud merelaevade[ga]”.(19) Kummaski kohtuasjas leidis Euroopa Kohus, et viidatud maksuvabastusi saab kohaldada üksnes otse operaatorile või omanikule tehtava ja otseselt laevade jaoks vajaliku kaubatarne ja teenuseosutamise suhtes, mistõttu ei saa neid laiendada selle kauba tarnimisele või teenuste osutamisele „eelnevates turustamisetappides.”(20)

43. Komisjon ja Soome valitsus väidavad, et käesolevas kohtuasjas tuleb seda kohtupraktikat analoogia alusel kohaldada. Olen siiski seiskohal, et seda ei tule teha, sest kumbagi kahest peamisest argumendist, millele viidatud kohtuotsustes neis vaidluse all olnud maksuvabastuste kitsal tõlgendamisel tugineti, ei saa lihtsalt niisama üle võtta artikli 15 punkti 6 kontekstis.

44. Esimene neist argumentidest viitab praktilistele raskustele, mis kaasneksid vastupidise lahenduse kohaldamisega: „maksuvabastuse laiendamine etappidele, mis eelnevad kaupade lõpptarnele laeva operaatorile, nõuaks, et liikmesriigid rakendaksid maksust vabastatud kaupade tarnimise lõppsihtkoha kindlakstegemiseks kontrolli- ja järelevalvemehhanisme”, mis kujutaksid „liikmesriikide ja asjaomaste ettevõtjate jaoks piiranguid, mis ei oleks kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 15 esimeses lauses sätestatud „maksuvabastuse nõuetekohase ja arusaadava kohaldamisega”.”(21)

45. Need vastuväited kaotavad piisavalt kaalu, kui tegemist ei ole – nagu käesolevas asjas – mitte kaubatarne või teenuseosutamisega, mis on ette nähtud laeva või lennuki tankimiseks või proviandiga varustamiseks või nende otsesteks vajadusteks, vaid selle laeva või õhusõiduki enda müügitehinguga. Samuti ei tohi unustada, et selleks, et õhusõidukit võiks kasutada kaupade või reisijate vedamiseks ärilisel eesmärgil, on vaja hankida mitu spetsiifilist luba, mille abil on lihtsam kindlaks teha, kas seda õhusõidukit hakkab ka tegelikkuses kasutama lennuettevõtja.(22) Seda silmas pidades on raske võrrelda kütuse tarnimist (nagu see oli vaidluse all Velkeri ja Elmeka kohtuasjades) või muude kaupade tarnimist, mis on mõeldud laeva proviandiga varustamiseks ja mille otstarvet on tõesti keeruline lihtsalt ja tõhusalt kontrollida, lennuki või laeva tarnimisega.

46. Miski ei takista neil juhtudel kohaldamast maksuvabastust, kui alates lennuki ostmise hetkest on teada, et seda hakkab kasutama kuuenda direktiivi artikli 15 punktis 6 nimetatud lennuettevõtja, ja maksuhaldurile esitatakse selle kohta kinnitus.(23) Minu arvates ei takistaks seda tüüpi ettevaatusabinõu „maksuvabastuse nõuetekohast ja arusaadavat kohaldamist”, mida nõuab kuuenda direktiivi artikli 15 esimene lause, ja see oleks igal juhul pettuste vältimiseks proportsionaalsem lahendus kui maksuvabastusest ilmajätmine.

47. Kohtuotsustes Velker ja Elmeka kasutati samuti teist argumenti, mis keskendub käibemaksu üldisusele ja sellest tulenevale maksuvabastuste kitsale tõlgendusele.(24) Ilmselgelt on need nõuded vähemalt põhimõtteliselt kohaldatavad artikli 15 punkti 6 maksuvabastuse suhtes. Ometi, nagu on märgitud eespool, nõuab kohtupraktika, et käibemaksuvabastuste tõlgendus oleks

kooskõlas nendega taotletavate eesmärkidega ja vastaks neutraalse maksustamise põhimõtte nõuetele – mõlemad viimati nimetatud aspektid sunnivad tegema siinkohal käsitluse all oleva maksuvabastuse kontekstis kohtuotsustega Velker ja Elmeka võrreldes vastupidise järelduse.

4. Vastus teisele eelotsuse küsimusele

48. Eeltoodud kaalutlusi arvestades leian, et sätte sõnastusest (mis enamikes keeleversioonides viitab otseselt õhusõiduki „kasutamisele”), maksuvabastuse eesmärkidest ja käibemaksu neutraalsuse põhimõttest tulenevalt peab maksuvabastust tõlgendama eesmärgipõhiselt. Seega tuleb kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 6 tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud maksuvabastust tuleb kohaldada õhusõidukite tarnimise suhtes sellisele ettevõtjale, kes ise ei tegele tasu eest peamiselt rahvusvahelise lennutranspordiga, kuid kes annab selle õhusõiduki üle kasutamiseks lennuettevõtjale, kes sellega tegeleb.

B. Kolmas eelotsuse küsimus

49. Oma kolmanda küsimusega, mis teatud mõttes täiendab eelmist küsimust, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, millist tähtsust võivad teisele eelotsuse küsimusele vastamisel omada teatavad käesoleva kohtuasja faktilised asjaolud; eelkõige peab ta silmas asjaolu, et õhusõidukeid omav äriühing (A Oy) esitab õhusõidukite kasutamise eest arve tasumiseks füüsilisele isikule (X), kes omab osalust omanikäriühingu aktsiakapitalis ja kes kasutab omandatud õhusõidukeid peamiselt iseenda ärilisteks ja isiklikeks vajadusteks, võttes arvesse, et lennuettevõtja sai neid õhusõidukeid kasutada ka muudeks lendudeks.

50. Hageja on nende asjaolude täpsuse vaidlustanud. Sõltumata sellest leian ma, et need eelotsusetaotluses välja toodud faktilised asjaolud ei oma teisele eelotsuse küsimusele vastamisel tähtsust ja need ei takista põhimõtteliselt kohaldamast kõnealust maksuvabastust ettevõtja suhtes, kes annab omandatud lennuki kasutamise õiguse üle rahvusvahelise lennutranspordiga tegelevale lennuettevõtjale.

51. Nagu eespool rõhutatud, tuleneb kuuenda direktiivi artikli 15 punktist 6, et selle maksuvabastuse kohaldatavuse kindlaksmääramise ainuke kriteerium on see, kas õhusõidukit kasutab lennuettevõtja, kes peamiselt tegeleb tasu eest rahvusvahelise lennutranspordiga. Niivõrd, kui lennuki omandaja suudab tõendada, et õhusõidukit kasutab tegelikult ärilises tegevuses neile tunnustele vastav lennuettevõtja, ei tohiks lennuki omanikäriühingu, tema enamusaktsionäri ja lennuettevõtja enda vahel valitseda võivad muud liiki suhted omada käibemaksuga seoses mingit mõju. Ehkki lennukit kasutab osaliselt selle omanik, kattes teatavad kulud, ja olgugi et kogu tehing võib olla omaniku jaoks maksustamise seisukohalt soodne (puudutamata käibemaksu), ei oma need asjaolud seoses maksuvabastusega tähtsust, kui lennuettevõtja kasutab lennukit oma tavapärase majandustegevuses.

52. Ainult juhul, kui leiab tõendamist, et õhusõiduk ei ole tegelikult mõeldud kasutamiseks lennuettevõtja majandustegevuses, vaid isiklikuks tarbeks füüsilisele või juriidilisele isikule, kes kasutab seda lõpptarbijana, võib keelduda maksuvabastuse andmisest, kuna ei ole täidetud kuuenda direktiivi artikli 15 punktis 6 nõutud tingimused. Kõikide nende asjaolude hindamine on igal juhul põhikohtuasja lahendava siseriikliku kohtu ülesanne.

C. Esimene eelotsuse küsimus

53. Oma esimese eelotsuse küsimusega palub Korkein hallinto-oikeus Euroopa Kohtul selgitada, kas kuuenda direktiivi artikli 15 punktis 6 kasutatud määratlus „tasu eest peamiselt rahvusvahelistel liinidel tegutsev lennufirma” hõlmab ka lennuettevõtjaid, kes sooritavad tellimuslende peamiselt rahvusvahelistel liinidel.

54. Jällegi tundub, et selle määratluse tõlgendamisega seonduvad kahtlused tulenevad kuuenda direktiivi keeleversioonide erinevustest.

55. Mõned nendest versioonidest kasutavad sõnastust, mida võiks vajadusel mõista nii, et need peavad olema regulaarlennuliinid. Selline on näiteks ingliskeelne versioon, milles kasutatakse sõnu „*international routes*”, millest võib järeldada, et on olemas regulaarlennuliinid ja -lennud. Enamik keeleversioone rõhutab siiski asjaolu, et lennukit kasutav lennuettevõtja tegeleks peamiselt rahvusvahelise lennutranspordiga, viitamata otseselt ega kaudselt kuidagi sellele, kas see tegevus toimub tellimuslendude või regulaarlennuliinide kaudu.

56. Sellist laia tõlgendust toetab selgelt kohtupraktika. Kohtuotsuses *Cimber Air*,⁽²⁵⁾ mis on seni ainuke, milles käsitletakse kuuenda direktiivi artikli 15 punktis 6 kehtestatud maksuvabastust, oli vaidluse all selle maksuvabastuse kohaldatavus selliste õhusõidukite omandamistehingute suhtes, mida kasutavad lennuettevõtjad, kes peamiselt osutavad teenuseid tasu eest rahvusvahelistel liinidel, kuid kes sooritavad samade lennukitega ka siselende. Viidatud kohtuotsuses leidis Euroopa Kohus, et maksuvabastuse kohaldamisel on määrav selle tegevuse laad, millega lennukit kasutav lennuettevõtja „peamiselt” tegeleb, mitte aga see, kuidas asjaomast lennukit konkreetsel juhul kasutatakse.

57. Selle loogika kohaselt ei peaks ka liinide laad maksuvabastuse kohaldamisel tähtsust omama.

58. Lõpuks järgib see lahendus enam neutraalse maksustamise põhimõtet, kuna ei ole ühtegi objektiivset põhjust kohelda käibemaksu osas erinevalt kahte rahvusvahelistel liinidel tegutsevat lennuettevõtjat asjaolu tõttu, et üks neist tegeleb peamiselt tellimuslendude korraldamisega ja teine regulaarlendude sooritamise, või asjaolu tõttu, et kõnealust lennukit kasutatakse üht või teist liiki lendudel.

59. Kokkuvõtteks leian, et kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 6 tuleb tõlgendada nii, et määratlus „tasu eest peamiselt rahvusvahelistel liinidel tegutsev lennufirma” hõlmab ka selliseid kommertslennuettevõtjaid, kes osutavad tasu eest peamiselt rahvusvaheliste tellimuslendude teenuseid ettevõtjatele ja üksikisikutele.

VI. Ettepanek

60. Sellest tulenevalt teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Korkein hallinto-oikeuse (Soome) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 6 tuleb tõlgendada nii, et määratlus „tasu eest peamiselt rahvusvahelistel liinidel tegutsev lennufirma” hõlmab ka selliseid kommertslennuettevõtjaid, kes osutavad tasu eest peamiselt rahvusvaheliste tellimuslendude teenuseid ettevõtjatele ja üksikisikutele.

2. Kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 6 tuleb tõlgendada nii, et selles sätestatud maksuvabastus ei hõlma mitte üksnes õhusõidukite tarnimist otse tasu eest peamiselt rahvusvahelist lennutransporditeenust osutavale lennuettevõtjale, vaid ka õhusõidukite tarnimist sellisele ettevõtjale, kes ise ei tegele tasu eest peamiselt rahvusvahelise lennutranspordiga, kuid annab

selle õhusõiduki üle kasutamiseks lennuettevõtjale, kes sellega tegeleb.

3. Teisele eelotsuse küsimusele antud vastuses sisalduvat järeldust ei muuda asjaolu, et õhusõidukite omanik kannab õhusõidukite kasutamise eest tasu maksmise üle isikule, kes omab osalust omanikariühingu aktsiakapitalis ja kes kasutab omandatud õhusõidukeid peamiselt iseenda ärielisteks ja/või isiklikeks vajadusteks, võttes arvesse, et lennuettevõtja võib neid õhusõidukeid kasutada ka muudeks lendudeks, välja arvatud üksnes juhul, kui nendest asjaoludest ilmneb, et õhusõiduk ei ole tegelikult mõeldud kasutamiseks lennuettevõtja majandustegevuses, vaid üksnes isiklikuks tarbeks füüsilisele või juriidilisele isikule; selle hindamine on siseriikliku kohtu ülesanne.

1 – Algkeel: hispaania.

2 – 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; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23, edaspidi „kuues direktiiv”).

3 – A Oy selgitab oma kirjas, et B Oy ülesanneteks oli „haldamine, hooldus ja remont, tegelemine maapealse personaliga ja meeskonnaga lennuki pardal, vastutamine vajalike lubade ja vastavate dokumentide eest nagu näiteks lennugraafik, ning lisaks enda nimel lennutransporditeenuste osutamine nende lennukitega”. A Oy märgib, et lisaks neile kahele lennukile kasutab B Oy suurt hulka teisi lennukaid, mis moodustavad tema lennukipargi ja millega lennatakse rahvusvahelistel liinidel.

4 – Hispaaniakeelses versioonis on kasutatud väljendit „*aeronaves utilizadas por las compañías de navegación aérea*”, prantsuse keeles „*utilisés par des compagnies de navigation aérienne*”, inglise keeles „*used by airlines*”, saksa keeles „*die von Luftfahrtgesellschaften verwendet werden*”, itaalia keeles „*usati da compagnia di navigazione aerea*”, hollandi keeles „*die worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen*”.

5 – Seda muutis nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), soomekeelne versioon, mille artikkel 148 sisaldab juba kõigis keeleversioonides õhusõiduki „kasutamise” kriteeriumi.

6 – Vt selle kohta 27. oktoobri 1977. aasta otsus kohtuasjas 30/77: Bouchereau (EKL 1977, lk 1999, punkt 14).

7 – Kohtuasi C-185/89 (EKL 1994, lk I-2561), edaspidi „Velker”.

8 – Liidetud kohtuasjad C-181/04–C-183/04 (EKL 2006, lk I-8167).

9 – 13. juuli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-89/05: United Utilities (EKL 2006, lk I-6813, punktid 21 ja 22); 8. juuni 2006. aasta otsus kohtuasjas C-106/05: L.u.P (EKL 2006, lk I-5123, punkt 24); 18. novembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-284/09: Temco Europe (EKL 2004, lk I-11237, punkt 17); 14. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-434/05: Horizon College (EKL 2007, lk I-4793, punkt 16); 18. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-97/06: Navicon (EKL 2007, lk I-8755, punkt 22) ja 28. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-473/08: Eulitz (EKL, lk I-907, punkt 27).

10 – Eespool viidatud kohtuotsus Navicon (punkt 29) ja 22. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-116/10: Feltgen ja Bacino Charter Company (EKL 2010, lk I-14187, punkt 16).

11 – Vt selle kohta kohtujurist Lenzi 2. mai 1990. aasta ettepanek eespool viidatud kohtuasjas Velker.

12 – Eespool viidatud kohtuotsus Navicon (punkt 21).

13 – Vt selle kohta Martínez Muños, Y., „El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE”, *Revista española de Derecho Financiero*, 145, jaanuar–märts 2010, lk 182. Vt samuti Guichard, M., „L'Esprit des Lois” communautaires en matière de TVA: du principe de neutralité”, *Revue de Droit Fiscal*, nr 36, 2001, lk 1205; ja Vanistendael, F., „Neutrality and the limits of VAT”, *Selected issues in European tax law*, 1999, lk 13.

14 – Eespool viidatud kohtuotsus L.u.P. (punkt 48).

15 – Vt mh 12. aprilli 1984. aasta otsus kohtuasjas 281/82: Unifrex (EKL 1984, lk 1969, punkt 30).

16 – 7. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-216/97: Gregg (EKL 1999, lk I-4947, punkt 20); 11. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-267/99: Adam (EKL 2001, lk I-7467, punkt 36); 10. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-141/00: Kügler (EKL 2002, lk I-6833, punkt 40); 23. oktoobri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-109/02: komisjon vs. Saksamaa (EKL 2003, lk I-12691, punkt 20); 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-498/03: Kingscrest Associates ja Montecello (EKL 2005, lk I-4427, punkt 41); 12. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-246/04: Turn-und Sportunion Waldburg (EKL 2006, lk I-589); 4. mai 2006. aasta otsus kohtuasjas C-169/04: Abbey National (EKL 2006, lk I-4027, punkt 56); eespool viidatud kohtuotsus L.u.P. (punkt 32) ja 16. septembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-288/07: Isle of Wight Council jt (EKL 2008, lk I-7203, punkt 42).

17 – 10. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-309/06: Marks & Spencer (EKL 2008, lk I-2283, punkt 49).

18 – Sellega seoses tuleb meenutada, et vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale „on kaupade või teenuste osutamise sarnasuse hindamise koha pealt tootja või teenuse osutaja samasus ning nende juriidiline laad, mille kaudu nad tegutsevad, põhimõtteliselt asjassepuutumatud”. Vt selle kohta 17. veebruari 2005. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-453/02 ja C-462/02: Linnweber ja Akitidis (EKL 2005, lk I-1131, punktid 24 ja 25) ning eespool viidatud kohtuotsus Turn-und Sportunion Waldburg (punkt 34).

19 – Mis omakorda viitab punkti 4 alapunktidele a ja b.

20 – Eespool viidatud kohtuotsus Velker (punkt 22).

21 – Eespool viidatud kohtuotsused Velker (punkt 24) ja Elmeka (punkt 23).

22 – A Oy viitab oma dokumentides AOC-le (Air Operation Certificate) ja toob esile, kui kallid on selle hankimine ning säilitamine (A Oy väitel lisandub iga-aastane kulu, mis jääb 138 000 ja 195 000 euro vahele). See muudab ebatõenäoliseks pettuse olemasolu selle sertifikaadi taotlemisel, mis ei ole vajalik, kui lennuk on isiklikus kasutuses.

23 – A Oy väidab oma dokumentides, et Belgia ametiasutused on oma siseriiklikes haldusnormides kehtestanud seda tüüpi ettevaatusabinõud ja et Hollandi ametiasutused peavad piisavaks tõendiks ostja poolt kinnitatud avaldust lennuki kasutusotstarbe kohta.

24 – Kohtuotsused Velker (punkt 19) ja Elmeka (punkt 15).

25 – 16. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-382/02: Cimber Air (EKL 2004, lk I-8379).