

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

PEDRO CRUZ VILLALÓN

26 päivänä huhtikuuta 2012 (1)

Asia C-33/11

A Oy

(Korkeimman hallinto-oikeuden (Suomi) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 15 artiklan 6 alakohdassa säädetty vapautus verosta – Käsite ”pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan harjoittavien lentoyhtiöiden käyttämät ilma-alukset” – Ilma-aluksen luovuttaminen talouden toimijalle, joka ei itse harjoita pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä mutta joka luovuttaa ilma-aluksen edelleen käytettäväksi lentoyhtiölle – Tilauslentoliikennettä harjoittavat lentoyhtiöt

I Johdanto

1. Korkein hallinto-oikeus esittää käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimelle kolme ennakkoratkaisukysymystä kuudennen direktiivin(2) tulkinnasta siltä osin kuin on kyse ”pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan harjoittavalle lentoyhtiölle” tehtyjen ilma-alusten luovutusten vapauttamisesta arvonlisäverosta.
2. Kansallisen tuomioistuimen epävarmuus oikeasta tulkinnasta johtuu pääasiallisesti kolmesta tosiseikasta: ensinnäkin lentokoneet hankkinut yhtiö ei ole riidanalaisessa säännöksessä kuvattu lentoyhtiö vaan se on vuokraamalla luovuttanut niiden käyttöoikeuden kyseisen edellytyksen täyttävälle toiselle yritykselle, toiseksi kyseessä oleva lentoyhtiö on tilauslentoliikennettä harjoittava yhtiö ja kolmanneksi lentokoneen omistajan osuudet omistavan luonnollisen henkilön, lentokoneen omistajan ja kyseisen lentoyhtiön välillä on jossain määrin monitahoinen yhteys.
3. Kuudennen direktiivin 15 artiklan 6 alakohdassa säädetyn vapautuksen sovellettavuus käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa on kysymys, josta ei ole oikeuskäytäntöä ja jolla on huomattava taloudellinen merkitys, kun otetaan huomioon vuokrattujen laivastojen yleisyys Euroopan ilmailukenteessä. Pääasian valittajan toimittamien tietojen mukaan monet jäsenvaltiot ovat tunnustaneet oikeuden vapautukseen käsiteltävän asian kaltaisissa tapauksissa mutta kysymys ei ole läheskään riidaton. Niinpä komissio on asiassa esittämissään huomautuksissa vastustanut tällaista laajaa vapautuksen soveltamisalan tulkintaa.
4. Lisäksi pidän tarpeellisena korostaa sitä, että pääasian olosuhteet ovat erityisen monitahoiset. Lentokoneiden hankintaan ja käyttöön liittyvät erilaiset sopimussuhteet ja yhtiöoikeudelliset suhteet voivat mahdollisesti synnyttää epäilyksen petoksesta, mutta jo tässä

vaiheessa on huomautettava, että tosiseikkojen arviointi kuuluu yksin kansalliselle tuomioistuimelle.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus: kuudes direktiivi

5. Käsiteltävässä asiassa sovelletaan kuudennen direktiivin säännöksiä, ja sen 2 artiklan 1 alakohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

6. Kuudennen direktiivin 15 artiklassa säädetään muun muassa seuraavaa:

”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.”

B Kansallinen oikeus

7. Kuudes direktiivi on pantu Suomessa täytäntöön 20.12.1993 annetulla arvonlisäverolailla, jonka merkitykselliset säännökset, sellaisina kuin niitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, ovat seuraavat.

8. Arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle Suomessa tapahtuvasta 26 a §:ssä tarkoitetusta tavarahan yhteisöhankinnasta. Arvonlisäverolain 2 b §:n mukaan verovelvollinen 1 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitetusta tavarahan yhteisöhankinnasta on se, joka on tehnyt hankinnan.

9. Arvonlisäverolain 6 luku (70–72 n §) koskee kansainväliseen kauppaan liittyviä verottomuuksia. Arvonlisäverolain 70 §:n 1 momentin 6 kohdan mukaan veroa ei suoriteta ilma-aluksen, sen varaosan tai varusteen myynnistä sellaisen elinkeinonharjoittajan käyttöön, joka maksua vastaan harjoittaa pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä.

10. Arvonlisäverolain 72 f §:n 1 kohdan mukaan tavarahan yhteisöhankinnasta ei suoriteta veroa, jos tavarahan maahantuonnista ei olisi suoritettava veroa. Arvonlisäverolain 94 §:n 1 momentin 9 kohdan mukaan verotonta on 58 §:n 1 momentissa tarkoitettujen vesialusten ja 70 §:n 1 momentin 6 kohdassa tarkoitettujen ilma-alusten, varaosien ja varusteiden maahantuonti.

III Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11. Suomalainen yhtiö A Oy hankki vuosina 2002 ja 2004 kaksi suihkulentokonetta samalta ranskalaiselta valmistajalta. A Oy merkittiin lentokoneiden omistajaksi ja kansainvälistä tilauslentoliikennettä harjoittava B Oy niiden käyttäjäksi. A Oy:n kaikki osakkeet omistaa luonnollinen henkilö X. A Oy puolestaan omistaa 25 prosenttia C Oy:n osakkeista, ja B Oy on C Oy:n 78 prosenttisesti omistama tytäryhtiö.

12. Ranskalainen myyjä ilmoitti molemmat liiketoimet yhteisömyynneiksi. A Oy ei ilmoittanut

ilma-alusten hankintaa tavarahan yhteishankintoina Suomessa. Vuosina 2003 ja 2005 A Oy myi lentokoneet Kyprokselle rekisteröidylle yritykselle ostohintaa alhaisemmalla hinnalla.

13. Yhtiöiden välisen sopimuksen mukaan B Oy:llä oli oikeus vuokrata A Oy:ltä ilma-aluksia omiin kaupallisiin tarkoituksiinsa ja laskuttaa ilma-alusten ylläpidosta ja lennoista A Oy:ltä.(3)

14. A Oy:n tilikausien 1.1.–31.12.2002 ja 1.1.2003–30.6.2004 koko liikevaihto muodostui X:lle osoitettujen myyntilaskujen perusteella tehdyistä myyntikirjauksista, mistä ainoana poikkeuksena oli yksi lentokoneet ostaneelle kyproslaiselle yritykselle osoitettu lasku. A Oy:n omistajalle X:lle osoitetut laskut perustuivat B Oy:n A Oy:lle osoittamiin laskuihin ilma-alusten käytöstä. Samoin ilma-aluksiin liittyvät menokirjaukset koskivat pääosin B Oy:n laskuja ilma-alusten ylläpidosta ja lennoista. Verotarkastuksessa todettiin, että ostolaskut laskutettiin käytännössä muuttamattomina edelleen X:ltä.

15. Toimivaltainen verovirasto toimitti A Oy:lle 4.11.2005 kaksi kyseisten ilma-alusten yhteisöhankintojen arvonlisäveroa koskevaa jälkiverotuspäätöstä. Samalla katsottiin, ettei A Oy:llä ollut oikeutta mainitun arvonlisäveron vähennykseen tai palautukseen.

16. Helsingin hallinto-oikeus hylkäsi A Oy:n nostaman kanteen 26.5.2008 tekemällään päätöksellä. Mainittu tuomioistuin totesi, että ilma-alusten hankinnassa on ollut kysymys A Oy:n verollisista tavarahan yhteisöhankinnoista, joita A Oy ei ollut ilmoittanut verovirastolle, ja että A Oy ei harjoittanut kansainvälistä lentoliikennettä arvonlisäverolain 70 §:n 1 momentin 6 kohdassa tarkoitetulla tavalla vaan toimi käytännössä kansainvälistä öljytuotekauppaa harjoittavan C Oy:n omistajayhtiönä. Se totesi myös, että B Oy:n toiminnasta saatu selvitys osoittaa, ettei myöskään mainittu yhtiö käyttänyt kyseisiä ilma-aluksia arvonlisäverolain 70 §:n 1 momentin 6 kohdassa tarkoitettuun kansainväliseen lentoliikenteeseen. Yhtiöiden välisellä sopimuksella pyrittiin täyttämään yksinomaan X:n henkilökohtainen kuljetustarve. Niinpä hallinto-oikeus totesi, ettei A Oy:llä ole oikeutta vähentää tavaroiden yhteisöhankinnoista suoritettavaa arvonlisäveroa tai saada sitä palautuksena takaisin.

17. A Oy on tehnyt ratkaisusta valituksen korkeimpaan hallinto-oikeuteen ja väittänyt, ettei sillä ollut velvollisuutta suorittaa arvonlisäveroa ilma-alusten hankinnoista, koska niitä käytti lentoyhtiö eli B Oy, joka harjoittaa pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan. Suomen veroviranomaiset väittävät puolestaan, ettei mainitulla seikalla ole merkitystä, koska ilma-alukset oli hankkinut A Oy.

18. Korkein hallinto-oikeus on katsonut, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 6 alakohdan käsitteen ”pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan harjoittava lentoyhtiö” tulkinnasta sekä siitä, onko kyseinen säännös esteenä sille, että arvonlisäverosta vapautetaan sellainen lentokoneiden ostaja, joka ei itse käytä niitä mainituksa kansainvälisessä lentoliikenteessä, on epäselvyyttä ja päättänyt lykätä pääasian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 77/388/ETY 15 artiklan 6 alakohtaa tulkittava siten, että käsitteellä ’pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan harjoittava lentoyhtiö’ tarkoitetaan myös sellaista liikelentoyhtiötä, joka vastiketta vastaan harjoittaa pääasiallisesti kansainvälistä tilauslentoliikennettä yritysten ja yksityishenkilöiden tarpeita varten?

2) Onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 77/388/ETY 15 artiklan 6 alakohtaa tulkittava siten, että siinä säädetty vapautus koskee vain sellaisia ilma-alusten luovutuksia, jotka tapahtuvat suoraan pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan harjoittavalle lentoyhtiölle, vai koskeeko kyseinen vapautus ilma-alusten luovutuksia myös sellaiselle toimijalle, joka ei itse harjoita pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan mutta joka luovuttaa ilma-

aluksen edelleen käytettäväksi tällaisen toiminnan harjoittajalle?

3) Onko toiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä, että ilma-alusten omistaja veloittaa ilma-alusten käytöstä edelleen osakkaanaan olevaa yksityishenkilöä, joka käyttää hankittuja ilma-aluksia pääasiallisesti omaan liike- ja/tai yksityiskäyttöön ottaen huomioon, että lentoyhtiö on voinut käyttää ilma-aluksia myös muihin lentoihin?”

IV Asian käsittely unionin tuomioistuimessa

19. Ennakkoratkaisupyyntö kirjattiin saapuneeksi unionin tuomioistuimeen 21.1.2011.

20. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet A Oy, Suomen hallitus ja komissio.

21. A Oy:n edustaja, komissio ja Suomen hallitus ovat esittäneet suullisia huomautuksia 8.2.2012 pidetyssä istunnossa.

V Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

22. Systematiikkasyistä katson parhaaksi vastata ensimmäiseen esitetyistä kysymyksistä viimeiseksi.

A Toinen ennakkoratkaisukysymys

23. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa toisella ennakkoratkaisukysymyksellä selvittää, sovelletaanko kuudennen direktiivin 15 artiklan 6 alakohdassa säädettyä vapautusta vain silloin, kun ilma-alukset luovutetaan suoraan pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan harjoittavalle lentoyhtiölle, vai voidaan sitä soveltaa myös silloin, kun hankkijana on muu talouden toimija, joka ei itse harjoita mainittua liikennettä mutta joka luovuttaa ilma-aluksen edelleen käytettäväksi tällaisen toiminnan harjoittajalle.

24. Kyseisen säännöksen sanamuodon alustava arviointi ei ratkaise kysymystä täysin, sillä vaikka vapautus sidotaan suurimmassa osassa kuudennen direktiivin kieliversioista nimenomaisesti kriteeriin siitä, että ilma-alusta ”käyttää” kansainvälistä lentoliikennettä harjoittava lentoyhtiö,(4) suomenkielisessä versiossa puhutaan luovutuksista lentoyhtiöille mainitsematta kyseistä kriteeriä, mikä tukee näkemystä siitä, että vapautus on luonteeltaan subjektiivinen ja sitä sovelletaan ainoastaan silloin, kun kansainvälistä lentoliikennettä harjoittava lentoyhtiö ostaa lentokoneen suoraan.(5)

25. Kyseisen eroavuuden vuoksi vapautusta on vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tulkittava säännöksen yleisen rakenteen ja säädöksen, jonka osa se on, tarkoituksen mukaan.(6)

26. Tässä vaiheessa on mainittava, että mielestäni säännöksen teleologinen tulkinta antaa ymmärtää, että vapautusta on sovellettava aina, kun ilma-alus on tarkoitettu pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan harjoittavan lentoyhtiön käyttöön, riippumatta siitä, hankkiiko se sen suoraan vai hankkiiko sen muu talouden toimija tarkoituksenaan luovuttaa käyttö ensin mainitulle (1). Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän taustalla olevat perusperiaatteet ja erityisesti ”kilpailuneutraalisuuden” periaate tukevat tätä päätelmää (2), eikä asiassa Velker International Oil Company 26.6.1990 annettussa tuomiossa(7) ja yhdistetyissä asioissa Elmeke 14.9.2006 annettussa tuomiossa(8) omaksuttu hieman rajoittavampi näkemys ole esteenä sille (3).

1. Vapautuksen teleologinen tulkinta

27. Kuten tunnettua, unionin tuomioistuimen mukaan kuudennessa direktiivissä tarkoitetut vapautukset ovat unionin oikeuden itsenäisiä käsitteitä, jotka on sijoitettava yhteisen

arvonlisäverojärjestelmän yleiseen asiayhteyteen. Koska mainitut vapautukset merkitsevät poikkeamista yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisävero kannetaan kaikista verovelvollisen suorittamista vastikkeellisista palveluista, niitä on tulkittava suppeasti. Tällainen vaatimus ei kuitenkaan merkitse sitä, että vapautusten määrittämisessä käytettyjä ilmaisuja olisi tulkittava siten, että vapautukset jäävät vaikutuksettomiksi. Tulkinnassa on ensisijaisesti tukeuduttava mainituilla vapautuksilla tavoiteltuihin päämääriin ja samalla on noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatteesta johtuvia vaatimuksia.(9)

28. Oikeuskäytännössä on vahvistettu, että kuudennen direktiivin 15 artiklan "vientitoimia ja niihin verrattavia liiketoimia sekä kansainvälisiä kuljetuksia" koskevilla vapautuksilla pyritään "sen periaatteen noudattamiseen, jonka mukaan kyseessä olevat tavarat tai palvelut verotetaan niiden määräpaikassa".(10)

29. Oikeuskäytännössä on todettu esimerkiksi, että mainitun tavoitteen mukaisesti kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohdassa säädettyä vapautusta on sovellettava avomeriliikenteeseen käytettävien alusten, joita käytetään kansainvälisessä merenkulussa, osittaisrahtaukseen (em. asia Navicon, tuomion 30 kohta) mutta ei aluksen vuokraamiseen vuokraajille, jotka aikovat käyttää sitä ainoastaan yksityisiin tarkoituksiinsa loppukäyttäjinä (em. asia Feltgen ja Bacino Charter Company, tuomion 17 kohta).

30. Kansainvälistä liikennettä koskevien konkreettisten vapautusten on ymmärrettävä koskevan vientitoimien kaltaisia liiketoimia, joihin sovelletaan samanlaista verokohtelua kuin vientitoimiin, koska on odotettavissa, että kulutus tapahtuu ulkomailla.(11)

31. Mielestäni edellä esitetyt seikat vahvistavat sen, että 15 artiklassa säädetyillä vapautuksilla on toiminnallinen tavoite, joka on kansainväliseen liikenteeseen käytettäviin kulkuneuvoihin liittyvien liiketoimien koko ketjun vapauttaminen verosta loppukuluttajaan saakka. Mainittua toiminnallista tavoitetta on vaikea sovittaa yhteen sellaisen subjektiivisen osatekijän kanssa, jonka komissio ja Suomen hallitus pyrkivät liittämään vapautuksen tulkintaan.

32. Käsiteltävässä asiassa on selvää, että 15 artiklan 6 alakohdassa säädettyä vapautusta sovelletaan A Oy:n suorittamaan lentokoneen vuokraukseen B Oy:lle, koska vuokralleottajana on lentoyhtiö, joka käyttää lentokonetta mainitussa säännöksessä edellytetyllä tavalla. Samaa logiikkaa on sovellettava välittäjän toteuttamaan lentokoneen kauppaan, sillä sen vapauttaminen verosta on täysin sopusoinnussa vuokraamisen verosta vapauttamisen kanssa.

2. "Kilpailuneutraalisuuden" periaate

33. Yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kiinteästi kuuluvasta verotuksen neutraalisuuden periaatteesta johtuvat vaatimukset vahvistavat ehdottamani tulkinnan riidanalaisen vapautuksen ulottuvuudesta.

34. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteinen arvonlisäverojärjestelmä perustuu erityisesti kahteen periaatteeseen, joista ensimmäisen mukaan arvonlisäveroa maksetaan kustakin palvelujen suorituksesta ja tavaroiden luovutuksesta, jotka verovelvollinen vastikkeellisesti toteuttaa. Verotuksen neutraalisuuden periaate estää toisaalta sen, että samoja liiketoimia suorittavia talouden toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla.(12) Tosiasiallisesti nämä kaksi näkemystä vastaavat oikeustieteessä esitetyllä tavalla saman verotuksen neutraalisuuden periaatteen kahta keskeistä puolta tai soveltamistapaa.(13)

35. Käsiteltävän asian kannalta merkitystä on toisella näistä kyseisen periaatteen, joka on vain yhdenvertaisen kohtelun periaatteen ilmentymä arvonlisäveroasioissa, puolista.(14) Kun yhdenvertaisuusperiaate edellyttää yleisesti, ettei toisiinsa rinnastettavia tilanteita kohdella eri

tavalla, ellei sille ole objektiivista perustetta,(15) sen ilmentymä arvonlisäverotuksen alalla on esteenä sille, että ”keskenään samankaltaisia ja näin ollen toistensa kanssa kilpailevia palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla”.(16) Kyse on ”kilpailuneutraalisuudesta”, jonka loukkaamisesta ”voi olla kysymys ainoastaan kilpailevien elinkeinonharjoittajien välillä”, kun taas yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaaminen ”voi ilmetä veroasioissa muuntyyppisinä syrjinnän muotoina, jotka kohdistuvat sellaisiin elinkeinonharjoittajiin, jotka eivät välttämättä ole toistensa kilpailijoita vaan ovat muilta osin keskenään samankaltaisessa tilanteessa”.(17)

36. ”Kilpailuneutraalisuutta” on suojattava, ja se on otettava huomioon arvonlisäverosta myönnettyjen vapautusten tulkinnassa. Erityisesti on vältettävä sitä, että mainittujen poikkeuksien vuoksi samanlaisia tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia, jotka siten kilpailevat keskenään, kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla.

37. Vaikuttaa ilmeiseltä, että käsiteltävän asian kaltaisessa tapauksessa on olemassa riski tällaisesta kilpailuasetelmassa olevien toimintojen erilaisesta kohtelusta. Vapautuksen ”subjektiivinen” tulkinta hyödyttäisi lentoyhtiötä, joka ostaa ilma-aluksen suoraan, ja haittaisi puolestaan yritystä, joka ei itse ole kansainvälistä liikennettä harjoittava lentoyhtiö mutta joka hankkii lentokoneen ja vuokraa sen mainittua toimintaa harjoittavalle yhtiölle.

38. Aluksi on huomautettava erilaisen kohtelun toteamisesta, että vaikka ostaja, joka ei ole lentoyhtiö, ei voisi hyötyä vapautuksesta ja joutuisi maksamaan arvonlisäveron, mikään ei estäisi sitä myöhemmin saamasta arvonlisäveroa palautetuksi kuudennen direktiivin 28 f artiklan 1 kohdan 2 alakohdan d alakohdan perusteella. Mahdollisesta palauttamisesta riippumatta pelkkä arvonlisäveron maksaminen merkitsee kuitenkin varallisuudensiirtoa, jonka taloudelliset seuraukset voivat olla merkittävät, kun otetaan huomioon veron määrien mahdollinen suuruus. Tästä syystä valinta yhtäältä vapautuksen soveltamisen ja toisaalta sen, että liiketoimesta kannetaan ensin vero ja oikeus palautukseen tunnustetaan myöhemmin, välillä ei ole taloudellista merkityksetön, vaan erilainen kohtelu konkretisoituu mainitun varallisuudensiirron mahdollisesti edellyttäminä rahoituskustannuksina.

39. Toisaalta vertailukohteiden ”kilpailutilanteen” olemassaolosta on todettava, että voitaisiin katsoa, ettei kilpailuneutraalisuuden periaatetta sovellettaisi käsiteltävässä asiassa, koska erilainen kohtelu koskee siinä kahta yhtiötä (lentokoneen omistaja ja lentoyhtiö), jotka eivät harjoita samaa toimintaa eivätkä kilpaile keskenään. On kuitenkin luultavaa, että lentokoneen omistaja vyöryttää arvonlisäveron merkitsemän varallisuudensiirron rahoittamisesta aiheutuneet kustannukset eteenpäin korottamalla lentokoneen vuokraa. Niinpä lentoyhtiöt, jotka päättävät vuokrata koko laivastonsa tai osan siitä, voivat kärsiä taloudellista vahinkoa suhteessa niihin, jotka omistavat lentokoneet itse, pelkästään verotuksellisista syistä, jotka eivät liity osto- tai vuokrausvaihtoehtojen, jotka molemmat ovat laillisia ja vapaavalintaisia, mahdollisiin erilaisiin muotoihin tai niiden toisistaan poikkeaviin rahoituksellisiin seurauksiin.

40. Jos lentokoneen konkreettisella ”käytöllä” ei ole merkitystä ja vapautuksen myöntämisen ratkaisee vain ostajayrityksen harjoittama toiminta eli jos vapautuksen myöntämiseksi riittää, että lentokoneen ostaa pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan harjoittava lentoyhtiö, voidaan hyvin kuvitella tilanne, jossa tällainen kohteluero toteutuu kahden sellaisen yhtiön välillä, jotka viime kädessä toimivat ”välittäjinä” lentokonekaupoissa. Niinpä esimerkiksi rahoituslaitos, joka ostaa lentokoneen vuokratakseen sen lentoyhtiölle, ei saisi vapautusta, mutta vapautus voitaisiin myöntää kansainvälistä lentoliikennettä harjoittavalle lentoyhtiölle A, joka ei hanki ilma-alusta omaan käyttöönsä vaan luovuttaakseen sen vastiketta vastaan toiselle lentoyhtiölle B. Rahoituslaitos ja lentoyhtiö A suorittaisivat tällöin kaikilta osin toisiinsa rinnastettavat liiketoimet,(18) joihin kuitenkin sovellettaisiin erilaista verojärjestelmää, joka on epäedullinen rahoituslaitokselle sen vuoksi, että vapauttaminen ymmärretään virheellisesti

”subjektiiviseksi”.

3. Aluksille tarkoitettujen tavaroiden luovuttamista ja palvelujen suorittamista koskeva oikeuskäytäntö

41. Lopuksi haluan viitata asian Velker ja yhdistettyjen asioiden Elmeke ilmentämään oikeuskäytäntöön, vaikkakaan se ei mielestäni voi kumota päätelmää, johon vapautuksen teleologinen tulkinta ja kilpailuneutraalisuuden periaate johtavat.

42. Korkeimman hallinto-oikeuden esittämällä kysymyksellä on ensi katsomalta epäilyksettä yhteys mainituissa kahdessa asiassa ratkaistuihin kysymyksiin. Molemmat asiat koskivat polttoaineen toimittamista aluksille. Asiassa Velker yhteisöjen tuomioistuimelta tiedusteltiin ensinnäkin sitä, voidaanko kuudennen direktiivin 15 artiklan 4 alakohdassa tarkoitettuina (ja siten mainitun säännöksen perusteella verosta vapautettuina) aluksille tapahtuvina ”tavaroiden luovutuksina polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten” pitää luovutuksia elinkeinonharjoittajalle, joka ei itse käytä tavaroita alusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten vaan toimittaa ne edelleen toiselle elinkeinonharjoittajalle, joka käyttää ne mainittuun tarkoitukseen. Toiseksi yhdistetyissä asioissa Elmeke esitettiin sama kysymys, joka kuitenkin tällä kertaa liittyi 15 artiklan 8 alakohdassa säädettyyn vapautukseen, jossa verosta vapautetaan palvelujen suoritukset, jotka suoraan palvelevat 5 alakohdassa lueteltujen ”merialusten – – välittömiä tarpeita”.(19) Yhteisöjen tuomioistuin totesi molemmissa tuomioissa, että mainittuja vapautuksia voidaan soveltaa ainoastaan tavaroiden luovutuksiin suoraan vesialusten käyttäjälle tai laivanvarustajalle merialusten välittömiin tarpeisiin, eikä sitä voida näin ollen laajentaa koskemaan tällaisten tavaroiden luovutuksia tai tällaisten palvelujen suorituksia ”edeltävässä myyntiportaassa”.(20)

43. Komissio ja Suomen hallitus ovat käsiteltävässä asiassa kannattaneet mainitun oikeuskäytännön analogista soveltamista. Mielestäni mainittu analoginen soveltaminen ei kuitenkaan ole asianmukaista, koska kumpakaan keskeisistä argumenteista, joihin kyseessä olleiden vapautusten rajoittava tulkinta mainituissa asioissa perustui, ei voida saattaa sellaisenaan koskemaan 15 artiklan 6 alakohdan asiayhteyttä.

44. Ensimmäinen mainituista argumenteista koskee päinvastaisen vaihtoehdon soveltamisesta seuraavia käytännön ongelmia: ”Vapautuksen laajentaminen myyntiportaisiin, jotka edeltävät tavaroiden lopullista luovutusta alusten käyttäjälle, edellyttäisi sitä, että valtiot ottavat käyttöön tarkastus- ja valvontamekanismeja verottomasti luovutettujen tavaroiden lopullisen määränpään varmistamiseksi. Kyseiset mekanismit muodostaisivat valtioille ja asianomaisille toimijoille velvoitteita, jotka ovat yhteensoveltumattomia kuudennen direktiivin 15 artiklan ensimmäisessä virkkeessä tarkoitetun ’vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen’ kanssa.”(21)

45. Kyseisten väitteiden painoarvo vähenee selvästi, kun käsiteltävän asian tapaan ei ole kyse tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista joko aluksen tai lentokoneen polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten tai niiden välittömiin tarpeisiin vaan itse kyseisen laivan tai ilma-aluksen myynnistä. Ei pidä unohtaa, että ilma-aluksen käyttäminen kaupallisiin tavarankuljetuksiin tai matkustajakuljetuksiin edellyttää useita erityisiä lupia, jotka yksinkertaistavat sen tarkastamista, käyttääkö sitä todella lentoyhtiö.(22) Tästä syystä voidaan tuskin verrata (asiassa Velker ja yhdistetyissä asioissa Elmeke kyseessä ollut) polttoaineen tankkaamiseen tai varastojen täydentämiseen käytettävien muiden tavaroiden, joiden käyttötarkoitusta on vaikea valvoa yksinkertaisesti ja tehokkaasti, luovutusta ja lentokoneen tai laivan luovutusta.

46. Niinpä mikään ei estäisi vapautuksen soveltamista tällaisissa tapauksissa, jos lentokoneen hankintahetkestä lähtien on tiedossa, että sitä käyttää kuudennen direktiivin 15 artiklan 6 alakohdassa tarkoitettu lentoyhtiö, ja jos tästä seikasta esitetään näyttö veroviranomaisille.(23)

Tällainen varaus ei mielestäni estäisi kuudennen direktiivin 15 artiklan ensimmäisessä virkkeessä edellytettyä "vapautusten oikeaa ja selkeää soveltamista" ja olisi joka tapauksessa vapautuksen epäämistä oikeasuhteisempi keino ehkäistä petoksia.

47. Asiassa Velker ja yhdistetyissä asioissa Elmeka annetuissa tuomioissa esiintyy myös toinen argumentti, joka liittyy arvonlisäveron yleiseen luonteeseen ja siitä seuraavaan verovapautusten suppeaan tulkintaan.(24) On ilmeistä, että näitä vaatimuksia voidaan ainakin lähtökohtaisesti soveltaa 15 artiklan 6 alakohdassa säädettyyn vapautukseen. Kuten edellä on esitetty, oikeuskäytännössä edellytetään kuitenkin myös, että arvonlisäverosta vapautusten tulkinta sovitetaan niillä tavoiteltuihin päämääriin ja on sopusoinnussa verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa; molemmat seikat johtavat käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan vapautuksen tapauksessa asiassa Velker ja yhdistetyissä asioissa Elmeka annetuissa tuomioissa omaksutusta päätelmästä poikkeavaan päätelmään.

4. Toiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettava ratkaisu

48. Katson kaiken edellä esitetyn perusteella, että säännöksen sanamuoto (suurimmassa osassa kieliversioista mainitaan nimenomaisesti ilma-aluksen "käyttäminen"), vapautuksen tavoitteet ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate edellyttävät käsiteltävässä asiassa vapautuksen finalistista tulkintaa. Niinpä kuudennen direktiivin 15 artiklan 6 alakohtaa on tulkittava siten, että siinä säädettyä vapautusta sovelletaan ilma-alusten luovutuksiin talouden toimijoille, jotka eivät itse harjoita pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan vaan luovuttavat ilma-aluksen edelleen käytettäväksi tällaista toimintaa harjoittavalle lentoyhtiölle.

B *Kolmas ennakkoratkaisukysymys*

49. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy kolmannella ennakkoratkaisukysymyksellään tietyllä tapaa edellistä kysymystä täydentävästi sitä, onko toiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä tietyillä käsiteltävän asian tosiseikoilla, erityisesti sillä, että ilma-alusten omistaja (A Oy) veloittaa ilma-alusten käytöstä edelleen osakkaanaan olevaa yksityishenkilöä (X), joka käyttää hankittuja ilma-aluksia pääasiallisesti omaan liike- ja/tai yksityiskäyttöön, kun otetaan huomioon, että lentoyhtiö on voinut käyttää ilma-aluksia myös muihin lentoihin.

50. Pääasian valittaja on riitauttanut tosiseikkojen esittelyn paikkansapitävyyden. Katson siitä riippumatta, ettei kyseisillä ennakkoratkaisupyynnössä esitetyillä tosiseikoilla ole merkitystä toiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettavan vastauksen kannalta eivätkä ne ole lähtökohtaisesti esteenä tarkasteltavan vapautuksen soveltamiselle talouden toimijaan, joka luovuttaa hankitun lentokoneen käyttöoikeuden kansainvälistä lentoliikennettä harjoittavalle lentoyhtiölle.

51. Kuten olen edellä korostanut, kuudennen direktiivin 15 artiklan 6 alakohdasta ilmenee, että ainoa kriteeri sen ratkaisemiseksi, sovelletaanko kyseistä vapautusta, koskee sitä, että ilma-alusta käyttää lentoyhtiö, joka harjoittaa pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan. Jos lentokoneen ostaja voi osoittaa, että ilma-alus on todella tarkoitettu käytettäväksi tällaisen luonnehdinnan täyttävän lentoyhtiön taloudellisessa toiminnassa, lentokoneen omistajayhtiön, sen pääomistajan ja itse lentoyhtiön välisillä mahdollisilla liikesuhteilla tai muilla suhteilla ei pitäisi olla merkitystä arvonlisäverotuksen kannalta. Niinpä sillä, että omistaja käyttää lentokonetta osittain ja vastaa tietyistä kustannuksista tai että järjestely on kokonaisuudessaan arvonlisäverotuksellisesti edullinen, ei pitäisi olla merkitystä vapautuksen vaikutusten kannalta, jos lentoyhtiö käyttää lentokonetta tavanomaisessa taloudellisessa toiminnassaan.

52. Vapautus voitaisiin evätä kuudennen direktiivin 15 artiklan 6 alakohdan edellytysten

täyttymättä jäämisen vuoksi vain, jos todettaisiin, ettei ilma-alusta ole todella tarkoitettu käytettäväksi lentoyhtiön taloudellisessa toiminnassa vaan se on tarkoitettu yksinomaan luonnollisen henkilön tai oikeushenkilön yksityiskäyttöön eli loppukulutukseen. Kaikkien näiden seikkojen arviointi kuuluu joka tapauksessa pääasian tuntevalle kansalliselle tuomioistuimelle.

C *Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys*

53. Ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellään korkein hallinto-oikeus tiedusteleo unionin tuomioistuimelta, tarkoitetaanko kuudennen direktiivin 15 artiklan 6 alakohdassa käytetyllä käsitteellä ”pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan harjoittava lentoyhtiö” myös sellaisia lentoyhtiöitä, jotka harjoittavat pääasiallisesti kansainvälistä tilauslentoliikennettä.

54. Epävarmuus säännöksen tulkinnasta näyttää jälleen johtuvan kuudennen direktiivin kieliversioiden välisistä eroista.

55. Joissakin mainituista versioista käytetään kieltä, joka voisi mahdollisesti antaa ymmärtää, että kyse on oltava reittilentoja tarjoavista lentoyhtiöistä. Esimerkiksi englanninkielisen version, jossa käytetään ilmaisua ”international routes”, terminologia voisi viitata säännöllisten reittien ja lentojen olemassaoloon. Suurimassa osassa kieliversioita painotetaan kuitenkin sitä, että lentokonetta käyttävä lentoyhtiö harjoittaa pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä, eikä niissä viitata suoraan tai välillisesti siihen, harjoitetaanko tällaista toimintaa tilaus- vai reittilentoina.

56. Oikeuskäytäntö tukee selkeästi tällaista laajaa tulkintaa. Asiassa *Cimber Air* annetussa tuomiossa,⁽²⁵⁾ joka on ainoa tähän mennessä annettu kuudennen direktiivin 15 artiklan 6 alakohdtaa koskeva tuomio, käsiteltiin mainitun vapautuksen sovellettavuutta sellaisten ilma-alusten hankintoihin, joita käyttävät lentoyhtiöt, jotka harjoittavat pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan mutta jotka lentävät samoilla koneilla myös sisämaanlentoja. Mainituissa tuomioissa todettiin, että vapautuksen soveltamisen kannalta ratkaisevaa on lentokonetta käyttävän lentoyhtiön ”pääasiallisesti” harjoittaman toiminnan luonne eikä kyseisen lentokoneen konkreettinen käyttötarkoitus.

57. Saman logiikan mukaan myöskään reittien ominaisuuksilla ei pitäisi olla merkitystä vapautuksen soveltamisen kannalta.

58. On vielä mainittava, että tällainen ratkaisu on parhaiten sopusoinnussa verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, sillä kahden kansainvälistä lentoliikennettä harjoittavan lentoyhtiön erilaiselle arvonlisävero-kohtelulle ei vaikuttaisi olevan objektiivisia syitä yksin sillä perusteella, että toinen niistä toimii ennen kaikkea tilauslentoja ja toinen reittilentoja järjestämällä, eikä sillä perusteella, kumpiin lentoihin kyseessä olevaa lentokonetta käytetään.

59. Yhteenvetona katson, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 6 alakohdtaa on tulkittava siten, että käsitteellä ”pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan harjoittava lentoyhtiö” tarkoitetaan myös sellaista liikelentoyhtiötä, joka vastiketta vastaan harjoittaa pääasiallisesti kansainvälistä tilauslentoliikennettä yritysten ja yksityishenkilöiden tarpeita varten.

VI **Ratkaisuehdotus**

60. Niinpä ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa korkeimman hallinto-oikeuden esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Kuudennen direktiivin 15 artiklan 6 alakohdtaa on tulkittava siten, että käsitteellä ”pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan harjoittava lentoyhtiö” tarkoitetaan myös sellaista liikelentoyhtiötä, joka vastiketta vastaan harjoittaa pääasiallisesti kansainvälistä

tilauslentoliikennettä yritysten ja yksityishenkilöiden tarpeita varten.

2) Kuudennen direktiivin 15 artiklan 6 alakohtaa on tulkittava siten, että siinä säädettyä vapautusta sovelletaan paitsi silloin, kun ilma-alukset luovutetaan suoraan pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan harjoittaville lentoyhtiöille, myös silloin, kun ilma-alukset luovutetaan talouden toimijoille, jotka eivät itse harjoita pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan vaan luovuttavat ilma-aluksen edelleen käytettäväksi tällaista toimintaa harjoittavalle lentoyhtiölle.

3) Toiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettavaan vastaukseen ei vaikuta se, että ilma-alusten omistaja veloittaa ilma-alusten käytöstä osakkaanaan olevaa yksityishenkilöä, joka käyttää hankittuja ilma-aluksia pääasiallisesti omaan liike- ja/tai yksityiskäyttöön, kun otetaan huomioon, että lentoyhtiö on voinut käyttää ilma-aluksia myös muihin lentoihin, ja ainoana poikkeuksena tästä on se, että asian olosuhteista ilmenee, ettei ilma-alusta ole todellisuudessa tarkoitettu käytettäväksi lentoyhtiön taloudellisessa toiminnassa vaan se on tarkoitettu vain luonnollisen henkilön tai oikeushenkilön yksityiskäyttöön, minkä arvioiminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle.

1 – Alkuperäinen kieli: espanja.

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

3 – A Oy selittää kirjallisissa huomautuksissaan, että B Oy ”huolisi, piti yllä ja korjasi A Oy:n omistamaa lentokalustoa, huolehti maa- ja lentohenkilöstöjärjestelyistä, vastasi tarvittavista lentoluvista ja niiden dokumentoinnista sekä aikatauluista ja markkinoi ja myi koneilla suoritettuja lentoliikennepalveluja omissa nimissään”. A Oy lisää, että kyseisten lentokoneiden lisäksi B Oy käyttää monia muita lentolaivueeseensa kuuluvia lentokoneita, joita käytetään kansainvälisillä reiteillä.

4 – Espanjankielisessä versiossa käytetään ilmaisua ”aeronaves utilizadas por las compañías de navegación aérea”, ranskankielisessä ilmaisua ”utilisés par des compagnies de navigation aérienne”, englanninkielisessä ilmaisua ”used by airlines”, saksankielisessä ilmaisua ”die von Luftfahrtgesellschaften verwendet werden”, italiankielisessä ilmaisua ”usati da compagnia di navigazione aerea” ja hollanninkielisessä ilmaisua ”die worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen”.

5 – Tämä on toisin yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) suomenkielisessä versiossa, sillä sen 148 artiklaan sisältyy kaikkien muiden kieliversioiden tavoin kriteeri ilma-aluksen ”käyttämisestä”.

6 – Ks. asia 30/77, Bouchereau, tuomio 27.10.1977 (Kok., s. 1999, Kok. Ep. III, s. 485, 14 kohta).

7 – Asia C-185/89 (Kok., s. I-2561; jäljempänä asia Velker).

8 – Yhdistetyt asiat C-181/04–C-183/04 (Kok., s. I-8167).

9 – Asia C-89/05, United Utilities, tuomio 13.7.2006 (Kok., s. I-6813, 21 ja 22 kohta); asia C-106/05, L.u.P, tuomio 8.6.2006 (Kok., s. I-5123, 24 kohta); asia C-284/09, Temco Europe, tuomio 18.11.2004 (Kok., s. I-11237, 17 kohta); asia C-434/05, Horizon College, tuomio 14.6.2004 (Kok., s. I-4793, 16 kohta); asia C-97/06, Navicon, tuomio 18.10.2007 (Kok., s. I-8755, 22 kohta) ja asia

C-473/08, Eulitz, tuomio 28.1.2010 (Kok., s. I-907, 27 kohta).

10 – Em. asia Navicon, tuomion 29 kohta ja asia C-116/10, Feltgen ja Bacino Charter Company, tuomio 22.12.2010 (Kok., s. I-14187, 16 kohta).

11 – Ks. vastaavasti em. asia Velker, julkisasiamies Lenzin 2.5.1990 esittämä ratkaisuehdotus.

12 – Em. asia Navicon, tuomion 21 kohta.

13 – Ks. vastaavasti Martínez Muñoz, Y., "El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE", *Revista española de Derecho Financiero*, 145, tammi–maaliskuu 2010, s. 182. Ks. myös Guichard, M., "'L'Esprit des Lois' communautaires en matière de TVA: du principe de neutralité", *Revue de Droit Fiscal*, nro 36, 2001, s. 1205 ja Vanistendael, F., "Neutrality and the limits of VAT", *Selected issues in European tax law*, 1999, s. 13.

14 – Em. asia L.u.P., tuomion 48 kohta.

15 – Ks. asia 281/82, Unifrex, tuomio 12.4.1984 (Kok., s. 1969, 30 kohta).

16 – Asia C-216/97, Gregg, tuomio 7.9.1999 (Kok., s. I-4947, 20 kohta); asia C-267/99, Adam, tuomio 11.10.2001 (Kok., s. I-7467, 36 kohta); asia C-141/00, Kügler, tuomio 10.9.2002 (Kok., s. I-6833, 40 kohta); asia C-109/02, komissio v. Saksa, tuomio 23.10.2003 (Kok., s. I-12691, 20 kohta); asia C-498/03, Kingscrest Associates ja Montecello, tuomio 26.5.2005 (Kok., s. I-4427, 41 kohta); asia C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, tuomio 12.1.2006 (Kok., s. I-589); asia C-169/04, Abbey National, tuomio 4.5.2006 (Kok., s. I-4027, 56 kohta); em. asia L.u.P., tuomion 32 kohta ja asia C-288/07, Isle of Wight Council ym., tuomio 16.9.2008 (Kok., s. I-7203, 42 kohta).

17 – Asia C-309/06, Marks & Spencer, tuomio 10.4.2008 (Kok., s. I-2283, 49 kohta).

18 – Tässä yhteydessä on muistettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan "sen arvioimiseksi, ovatko palvelujen suoritukset samankaltaiset, sillä, kuka palvelujen suorittaja on ja missä oikeudellisessa muodossa tämä toimintaansa harjoittaa, ei periaatteessa ole merkitystä". Ks. yhdistetyt asiat C-453/02 ja C-462/02, Linneweber ja Akritidis, tuomio 17.2.2005 (Kok., s. I-1131, 24 ja 25 kohta) ja em. asia Turn- und Sportunion Waldburg, tuomion 34 kohta.

19 – Jossa puolestaan viitataan 4 alakohdan a ja b alakohtaan.

20 – Em. asia Velker, tuomion 22 kohta.

21 – Em. asia Velker, tuomion 24 kohta ja em. yhdistetyt asiat Elmeka, tuomion 23 kohta.

22 – A Oy viittaa kirjallisissa huomautuksissaan lentotoimintaluvan (Air Operation Certificate, AOC) saamisen ja voimassa pitämisen kalleuteen (A Oy:n mukaan vuosittaiset lisäkustannukset ovat 138 000–195 000 euroa). Sen mielestä mainitun luvan, jota ei tarvita silloin, jos lentokone on yksityiskäytössä, hankkiminen vilpillisessä tarkoituksessa on tästä syystä epätodennäköistä.

23 – A Oy väittää kirjallisissa lausunnoissaan, että Belgian viranomaiset ovat ottaneet käyttöön tällaisen varauksen sisäisissä hallinnollisissa säännöissään ja että Alankomaiden viranomaiset pitävät ostajan allekirjoittamaa ilmoitusta lentokoneen käyttötarkoituksesta riittävänä näyttönä.

24 – Em. asia Velker, tuomion 19 kohta ja em. yhdistetyt asiat Elmeka, tuomion 15 kohta.

25 – Asia C-382/02, tuomio 16.9.2004 (Kok., s. I-8379).