

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

PEDRO CRUZ VILLALÓN

föredraget den 26 april 2012(1)

Mål C-33/11

A Oy

(begäran om förhandsavgörande från Högsta förvaltningsdomstolen (Finland))

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Undantag enligt artikel 15.6 – Flygplan som används av företag som huvudsakligen driver flygtrafik på internationella linjer mot betalning – Leverans av luftfartyg till en ekonomisk aktör som inte själv huvudsakligen driver flygtrafik på internationella linjer, men som upplåter luftfartyget för användning åt ett flygbolag – Charterflygbolag”

I – Inledning

1. Högsta förvaltningsdomstolen i Finland har hänskjutit tre tolkningsfrågor till EU-domstolen angående tolkningen av sjätte direktivet(2) och undantaget från mervärdesskatteplikt för leverans av flygplan som ”används av företag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer”.
2. De tolkningssvårigheter som den nationella domstolen har konfronterats med beror i huvudsak på tre faktiska omständigheter. För det första är det bolag som har förvärvat flygplanen inte något företag som bedriver flygtrafik i enlighet med beskrivningen i den aktuella bestämmelsen, utan det har hyrt ut flygplanen för användning till ett annat företag vilket har denna egenskap. För det andra är flygbolaget i fråga ett charterflygbolag. Slutligen är kopplingarna mellan den fysiska person som innehar andelarna i det bolag som äger flygplanet, detta bolag och själva flygbolaget något komplicerade.
3. Frågan huruvida undantaget i artikel 15.6 i sjätte direktivet är tillämpligt under sådana förhållanden som de ovan beskrivna har inte tidigare prövats i rättspraxis. Frågan är av stor ekonomisk betydelse med hänsyn till att flygplansflottor till uthyrning förefaller vara vanligt förekommande inom den europeiska flygsektorn. Enligt de uppgifter som sökanden har lämnat är det ett stort antal medlemsstater som erkänner rätten till undantag i fall som detta, men frågan är långt ifrån oomtvistad. Kommissionen har till exempel genom sin intervention invänt mot att en sådan vid tolkning görs av undantagets tillämpningsområde.
4. Dessutom anser jag att det behöver uppmärksammas att omständigheterna i det aktuella målet är särskilt invecklade. De olika avtalsmässiga och bolagsrättsliga förhållandena som förvärvet och användningen av flygplanen kringgärdas av kan eventuellt väcka misstankar om skatteundandragande. Det ska dock påpekas att det uteslutande ankommer på den nationella

domstolen att bedöma dessa omständigheter.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionsrätten: sjätte mervärdesskattedirektivet

5. I förevarande mål är bestämmelserna i sjätte direktivet tillämpliga. Enligt artikel 2.1 ska mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

6. Artikel 15 i sjätte direktivet innehåller bland annat följande bestämmelser:

”Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

6. Leverans, ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av flygplan som används av företag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer, samt leverans, uthyrning, reparation och underhåll av utrustning som ingår som en del i eller används i dem.”

B – Den nationella rätten

7. Sjätte direktivet införlivades i Finland genom mervärdesskattelagen av den 20 december 1993 (nedan kallad mervärdesskattelagen). De relevanta bestämmelserna i lagen, i dess lydelse vid tiden för omständigheterna i målet, beskrivs nedan.

8. Enligt 1 § första stycket punkt 3 i mervärdesskattelagen ska mervärdesskatt betalas till staten på gemenskapsinterna varuförvärv enligt 26 a § i Finland. Det anges i 2 b § i mervärdesskattelagen att skattskyldig för ett sådant gemenskapsinternt varuförvärv som nämns i 1 § första stycket punkt 3 är den som gjort förvärvet.

9. Kapitel 6 (70–72 n §§) i mervärdesskattelagen avser undantag från skatteplikt i samband med internationell handel. Enligt 70 § första stycket punkt 6 i mervärdesskattelagen ska inte skatt betalas på försäljning av luftfartyg, reservdelar eller utrustning till ett sådant för att användas av en näringsidkare som bedriver huvudsakligen internationell flygtrafik mot betalning.

10. Enligt 72 f § punkt 1 i mervärdesskattelagen ska skatt inte betalas på gemenskapsinterna förvärv av varor, om skatt inte skulle uppbäras vid import. Enligt 94 § första stycket punkt 9 i mervärdesskattelagen är import av fartyg som avses i 58 § första stycket och av luftfartyg, reservdelar och utrustning som avses i 70 § första stycket punkt 6 i mervärdesskattelagen undantagna från skatteplikt.

III – Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11. Under åren 2002 och 2004 förvärvade det finska bolaget A Oy två jetflygplan från samma franska tillverkare. A Oy registrerades som ägare till flygplanen och bolaget B Oy – ett internationellt charterflygbolag – registrerades som användare av flygplanen. Bolaget A Oy ägs helt och hållet av den fysiska personen X. A Oy äger i sin tur 25 procent av andelarna i bolaget C Oy, och bolaget B Oy ägs till 78 procent av C Oy.

12. Den franska säljaren av flygplanen deklarerade försäljningen av de båda flygplanen som gemenskapsinterna försäljningar. A Oy deklarerade inte förvärvet av flygplanen som gemenskapsinternt förvärv. År 2003 och år 2005 sålde A Oy flygplanen till ett företag som var registrerat i Cypern till ett pris som var lägre än köpesumman.

13. Enligt det avtal som bolagen hade ingått hade B Oy rätt att hyra flygplanen av A Oy för sin egen näringsverksamhet, och att fakturera A Oy för underhållet av flygplanen och flygningarna.(3)

14. A Oys totala omsättning under räkenskapsperioden 1 januari?–31 december 2002 och räkenskapsperioden 1 januari 2003–30 juni 2004, härrörde från den bokförda försäljningen enligt de försäljningsfakturer som hade ställts till X, bortsett från endast en faktura till det cypriotiska företag som köpte flygplanen. De försäljningsfakturer som hade utfärdats till X, ägaren till A Oy, var baserade på de fakturer som B Oy hade skickat till A Oy för användningen av flygplanen. De bokförda utgifter som hade samband med flygplanen avsåg huvudsakligen fakturorna från B Oy för underhållet av flygplanen och för flygningarna. Vid en skattekontroll fastställdes att fakturorna till X hade lämnats vidare praktiskt taget oförändrade.

15. Den 4 november 2005 utfärdade skattekontoret två beslut om efterbeskattning av A Oy avseende mervärdesskatt för det gemenskapsinterna förvärvet av de ovannämnda flygplanen. Samtidigt fastställdes det att A Oy inte hade rätt till avdrag för eller återbetalning av den aktuella mervärdesskatten.

16. Genom beslut av den 26 maj 2008 avslog Helsingfors förvaltningsdomstol A Oys överklagande. Enligt förvaltningsdomstolen utgjorde förvärvet av flygplanen ett skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv av varor som A Oy inte hade deklarerat för skattekontoret. A Oy hade inte bedrivit internationell flygtrafik i den mening som avses i 70 § första stycket punkt 6 i mervärdesskattelagen, utan i praktiken agerat som ägare till C Oy, som är verksam inom internationell handel med mineraloljeprodukter. Av en förklaring beträffande B Oys verksamhet framgick det att detta bolag inte heller hade använt flygplanen i internationell flygtrafik i den mening som avses i 70 § första stycket punkt 6 i mervärdesskattelagen. Arrangemanget mellan de två bolagen hade bara varit avsett att säkerställa transporter för X för dennas personliga behov. A Oy hade därför inte rätt till avdrag för eller återbetalning av den mervärdesskatt som skulle erläggas på det gemenskapsinterna förvärvet av flygplanen.

17. A Oy överklagade domen till Högsta förvaltningsdomstolen och gjorde gällande att bolaget inte var skyldigt att erlägga mervärdesskatt för det gemenskapsinterna förvärvet av flygplanen, eftersom dessa användes av ett företag som huvudsakligen bedrev internationell flygtrafik mot betalning, nämligen B Oy. Den finländska skattemyndigheten hävdade däremot att den omständigheten helt saknade relevans eftersom det var A Oy som förvärvade flygplanen.

18. Högsta förvaltningsdomstolen fann att det föreligger tveksamhet kring tolkningen av uttrycket "företag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer" i artikel 15.6 i sjätte direktivet, och att det också är oklart huruvida bestämmelsen utgör hinder för en förvärvare av flygplan som inte själv driver flygtrafik på internationella linjer med dessa flygplan ska omfattas av undantaget från skatteplikt. Mot denna bakgrund beslutade Högsta förvaltningsdomstolen att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

"1) Ska artikel 15.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet 77/388/EEG tolkas så, att med 'företag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer' också avses affärsflygföretag som huvudsakligen driver internationell chartertrafik mot betalning för företags och privatpersoners behov?

2) Ska artikel 15.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas så, att det undantag från skatteplikt som föreskrivs där endast gäller leverans av luftfartyg direkt till företag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer, eller gäller undantaget också leverans av luftfartyg till ekonomiska aktörer som inte själva huvudsakligen driver flygtrafik på internationella linjer mot betalning, men upplåter ett luftfartyg för användning åt en ekonomisk aktör som är verksam inom detta område?

3) Har det för svaret på den andra frågan betydelse att ägaren till luftfartygen vidarebefordrar fakturan för användningen av luftfartygen till en privatperson som innehar andelar i ägarbolaget och huvudsakligen använder de förvärvade luftfartygen för egna kommersiella och/eller privata syften, om hänsyn tas till att flygbolaget också kunde använda luftfartygen för andra flygningar?"

IV – Målet vid domstolen

19. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 21 januari 2011.

20. A Oy, Republiken Finland och kommissionen gav in yttranden.

21. Företrädarna för företaget A Oy, kommissionen och Republiken Finland infann sig till förhandlingen, som hölls den 8 februari 2012, för att yttra sig muntligen.

V – Utredning av tolkningsfrågorna

22. Av systematiska skäl föredrar jag att besvara den första av tolkningsfrågorna avslutningsvis.

A – Den första tolkningsfrågan

23. Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 15.6 i sjätte direktivet ska tolkas så, att det endast gäller leverans av luftfartyg direkt till företag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer, eller om det också gäller när förvärvet görs av en annan ekonomisk aktör som inte själv driver sådan trafik, men upplåter ett luftfartyg för användning åt ett företag som är verksamt inom detta område.

24. En inledande undersökning av själva ordalydelsen i bestämmelsen ger inget fullständigt svar på frågan. Trots att det enligt de flesta språkversioner av sjätte direktivet uttryckligen framgår att ett kriterium för undantaget är att flygplanet "används" av ett flygbolag som driver flygtrafik på internationella linjer,(4) talas det nämligen i den finska språkversionen om leveranser till ett flygbolag utan att detta kriterium nämns, vilket ger stöd för uppfattningen att undantaget är "subjektivt" och endast är tillämpligt när ett flygbolag som bedriver internationell flygtrafik köper ett flygplan direkt.(5)

25. När det gäller dessa skillnader framgår det av fast rättspraxis att undantaget ska tolkas utifrån bestämmelsens allmänna struktur och det mål som eftersträvas med den lagstiftning i vilken den ingår.(6)

26. Det ska framhållas att en teleologisk tolkning av bestämmelsen enligt min uppfattning innebär att undantaget ska tillämpas under förutsättning att luftfartyget ska användas av ett flygbolag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer, oavsett om det bolaget förvärvar luftfartyget direkt eller om förvärvet görs av en annan ekonomisk operatör med syftet att rätten att använda det ska upplåtas åt det förstnämnda bolaget (1). Grundprinciperna för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, och framför allt principen om

"konkurrensneutralitet", stöder denna slutsats (2), och det något mer restriktiva synsätt som uttrycks i domen av den 26 juni 1990 i mål C-185/89, *Velker International Oil Company*,⁽⁷⁾ och i domen av den 14 september 2006 i de förenade målen C-181/04–C-183/04, *Elmeka*,⁽⁸⁾ innebär inte något hinder häremot (3).

1. Teleologisk tolkning av undantaget

27. Som känt betraktar domstolen undantagen i sjätte direktivet som självständiga gemenskapsrättsliga begrepp som ska sättas in i det generella sammanhang som utgörs av det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Dessa undantag ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster från en beskattningsbar person som sker mot vederlag. Detta krav innebär dock inte att de ord som används för att definiera undantagen ska tolkas på ett sådant sätt att de förlorar sin effekt. Tolkningen av dessa uttryck måste framför allt vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag från skatteplikt och måste likaså uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet.⁽⁹⁾

28. Domstolen har slagit fast att målet med de undantag som föreskrivs i artikel 15 i sjätte direktivet avseende "export, liknande transaktioner och internationella transporter" är att "upprätthålla principen om att de aktuella varorna och tjänsterna ska beskattas på destinationsorten".⁽¹⁰⁾

29. I enlighet med nämnda mål har det i rättspraxis bland annat slagits fast att undantaget i artikel 15.5 i sjätte direktivet ska tillämpas på delbefraktning av fartyg som används på öppna havet i internationell sjöfart (domen i det ovannämnda målet *Navicon*, punkt 30), men inte på uthyrning av ett fartyg till hyrestagare som avser att använda fartyget uteslutande för privata ändamål i egenskap av slutkonsumenter (domen i det ovannämnda målet *Feltgen och Bacino Charter Company*, punkt 17).

30. När det gäller det konkreta fallet med undantag som påverkar internationella transporter ska dessa tjänster jämföras med exporttjänster, och vara föremål för samma skatterättsliga behandling därför att konsumtionen förväntas ske i utlandet.⁽¹¹⁾

31. Allt det som anförts ovan bekräftar, enligt min uppfattning, att undantagen i artikel 15 har ett funktionellt mål, nämligen att undanta hela kedjan av transaktioner som avser internationella transportmedel till och med slutkonsumenten. En sådan funktionell karaktär kan svårligen förenas med den subjektiva aspekt som kommissionen och Finlands regering försöker göra till en del av tolkningen av undantaget.

32. I det aktuella fallet råder inget tvivel om att undantaget i artikel 15.6 är tillämpligt på A Oys uthyrning av flygplanet till B Oy, eftersom hyrestagaren är ett flygbolag som kommer att använda flygplanet på det sätt som föreskrivs i den ovannämnda bestämmelsen. Således ska samma logik tillämpas på den transaktion som innebär att en mellanhand köper flygplanet. Undantaget för den transaktionen är fullständigt förenligt med undantaget för uthyrningen.

2. Principen om konkurrensneutralitet

33. Den tolkning som jag föreslår ska göras av det omstridda undantagets räckvidd, stöds av de krav som följer av principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

34. Enligt fast rättspraxis bygger det gemensamma systemet för mervärdesskatt framför allt på två principer: "Dels den om att mervärdesskatt [ska] tas ut på alla tjänster som tillhandahålls och

på alla varuleveranser som utförs av en skattskyldig mot vederlag. Dels den om skatteneutralitet, som förhindrar att aktörer som utför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehänseende.”(12) Dessa två tankesätt motsvarar i själva verket, vilket har påpekats i doktrinen, de två huvudaspekterna eller huvudtillämpningarna av principen om skatteneutralitet.(13)

35. Här handlar det om den andra av dessa två aspekter eller betydelser, som egentligen inte är något annat än en överföring av likabehandlingsprincipen till mervärdesskatteområdet.(14) Medan principen om likabehandling rent allmänt innebär att lika situationer inte får behandlas olika om det inte föreligger sakliga skäl för detta,(15) utgör den dock på mervärdesskatteområdet bland annat ”hinder för att likartade, och således konkurrerande, tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende”.(16) Det rör sig således om en ”konkurrensneutralitet” som kan åsidosättas ”endast om det är fråga om näringsidkare som konkurrerar med varandra”, medan den allmänna likabehandlingsprincipen ”på skatteområdet kan åsidosättas genom andra former av diskriminering som påverkar näringsidkare som inte nödvändigtvis konkurrerar med varandra men ändå befinner sig i jämförbara situationer i andra avseenden”.(17)

36. ”Konkurrensneutraliteten” måste upprätthållas och beaktas vid tolkningen av undantagen från mervärdesskatteplikt. Framför allt ska det undvikas att likartade, och således konkurrerande, varor och tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende vid tillämpningen av dessa undantag.

37. Risken för att konkurrerande verksamheter ska behandlas olika i ett fall som det förevarande framstår som uppenbar. Den ”subjektiva” tolkningen av undantaget skulle gynna ett flygbolag som köper ett flygplan direkt, och däremot missgynna ett företag som inte självt är ett flygbolag som bedriver internationell flygtrafik men som förvärvar ett flygplan och hyr ut det till ett annat företag som bedriver sådan verksamhet.

38. Vad gäller konstaterandet av en skillnad i behandling står det inledningsvis klart att även om en köpare som inte är ett flygbolag inte omfattades av undantaget och således var skyldig att betala mervärdesskatt, skulle det inte finnas något som hindrade det från att vid ett senare tillfälle erhålla återbetalning med stöd av artikel 28f första stycket punkt 2 d i sjätte direktivet. Även om en sådan eventuell återbetalning sker innebär blotta inbetalningen av mervärdesskatt en förskottsbetalning av likvida medel som kan ha omfattande ekonomiska följder med hänsyn till de stora summor som ett sådant förskott kan uppgå till. Således är alternativet att tillämpa undantaget inte ekonomiskt likvärdigt med alternativet att beskatta transaktionen för att därefter bevilja rätt till återbetalning. Den ovannämnda skillnaden i behandling består i den eventuella kostnaden för att finansiera förskottsbetalningen.

39. Å andra sidan, skulle det beträffande förekomsten av en ”konkurrenssituation”, mellan de aktörer som ska jämföras, kunna hävdas att principen om konkurrensneutralitet inte är tillämplig i det förevarande fallet, eftersom skillnaden i behandling föreligger mellan två bolag (bolaget som äger flygplanet och flygbolaget) som inte bedriver samma verksamhet och inte konkurrerar med varandra. Det är emellertid troligt att ägaren till flygplanet låter kostnaden för denna eventuella förskottsbetalning inverka på flygplanshyran. På så sätt kan de flygbolag som satsar på att hyra hela eller delar av sin flygplansflotta bli ekonomiskt förfördelade i förhållande till de flygbolag som äger sina flygplan, och detta av strikt skattemässiga skäl, som inte har något att göra med det legitima och fria valet mellan köp och hyra, och med allt vad det innebär av skillnader vad gäller form och ekonomiska konsekvenser.

40. Dessutom, om ”användningen” av det aktuella flygplanet saknar betydelse, och det enda som spelar någon roll för om undantag ska beviljas är vilken verksamhet som det förvärvande företaget bedriver – det vill säga om det för att undantaget ska vara tillämpligt räcker med att

flygplanet köps av ett flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell trafikverksamhet mot betalning – kan man mycket väl tänka sig en situation där en sådan skillnad i behandling förekommer mellan två bolag som, till syvende och sist, agerar som "mellanhänder" vid köpet av ett flygplan. Sålunda skulle exempelvis ett finansinstitut som köper ett flygplan för att hyra ut det till ett flygbolag inte omfattas av undantaget, medan undantag däremot skulle kunna beviljas ett flygbolag (A) som bedriver internationell flygtrafik när det köper ett flygplan och dess avsikt inte är att använda det självt utan att upplåta det mot betalning till ett annat flygbolag (B). Finansinstitutet och flygbolag A genomför transaktioner som i alla avseenden är likartade⁽¹⁸⁾ men som skattemässigt behandlas olika, vilket är till nackdel för det förstnämnda bolaget på grund av en felaktig "subjektiv" tolkning av undantaget.

3. Rättspraxis om tillhandahållande av varor och tjänster som är avsedda för fartyg

41. Slutligen ska jag ta upp domarna i målen Velker och Elmeka, trots att dessa enligt min uppfattning inte kan påverka den slutsats som följer av en teleologisk tolkning av undantaget och principen om konkurrensneutralitet.

42. Den fråga som Högsta förvaltningsdomstolen har ställt uppvisar vid första anblicken klara kopplingar till de frågor som behandlades i de ovannämnda målen. I båda fallen gällde transaktionerna leverans av bränsle för fartyg. I målet Velker ställdes först och främst frågan till domstolen huruvida det kunde anses vara fråga om en "leverans av varor för bunkring och proviantering" av sådana fartyg som nämns i artikel 15.4 i sjätte direktivet (och därmed omfattas av undantaget enligt nämnda bestämmelse) när leveransen sker till ett företag som inte självt använder varorna för proviantering av fartyg, utan levererar dem till ett annat företag som använder dem på nämnda sätt. I målet Elmeka ställdes som fråga 2 samma fråga, men denna gång mot bakgrund av det undantag som föreskrivs i artikel 15.8 som omfattar tillhandahållande av tjänster "för att täcka direkta behov för sådana havsgående fartyg" som avses i punkt 5.⁽¹⁹⁾ I båda fallen slog domstolen fast att undantagen endast kan tillämpas på tillhandahållande av varor och tjänster när dessa tillhandahålls fartygsledningen eller redaren direkt för att täcka direkta behov för fartygen, varför undantagen inte kan utsträckas till att också gälla leverans av varor och tillhandahållande av tjänster som har "ägt rum i ett föregående handelsled".⁽²⁰⁾

43. Kommissionen och Finlands regering har förordat att nämnda rättspraxis ska tillämpas analogt i det föreliggande fallet. Jag anser dock att det inte är lämpligt att göra en sådan analog tillämpning, eftersom inget av de huvudargument som i dessa domar låg till grund för den restriktiva tolkningen av de undantag som där var i fråga utan vidare kan utsträckas till att gälla i en situation som omfattas av artikel 15.6.

44. Det första av dessa två argument gäller de praktiska svårigheter som skulle följa av den motsatta lösningen: "en utvidgning av undantaget från skatteplikt till att omfatta de handelsled som ligger före den slutliga leveransen av varorna till fartygsledningen kräver nämligen att medlemsstaterna inför ett särskilt kontroll- och övervakningssystem för att kunna förvissa sig om den slutliga destinationen för de levererade varor som är undantagna från skatteplikt." Ett sådant system skulle "skapa skyldigheter för både medlemsstaterna och de berörda ekonomiska aktörerna som inte var förenliga med 'en riktig och enkel tillämpning' i den mening som avses i artikel 15 första meningen i sjätte direktivet".⁽²¹⁾

45. Dessa invändningar är här föga relevanta eftersom vi i det aktuella fallet inte talar om tillhandahållande av varor och tjänster för bunkring och proviantering eller varor och tjänster för direkta behov för ett fartyg eller ett luftfartyg, utan om själva försäljningen av fartyget eller luftfartyget. Vidare får man inte glömma att det, för att ett luftfartyg ska kunna användas för affärsmässig gods- eller passagerartrafik, krävs ett antal särskilda tillstånd, vilka gör det enklare att kontrollera att luftfartyget verkligen kommer att användas av ett flygbolag.⁽²²⁾ Enligt detta synsätt

kan en leverans av bränsle (som målen Velker och Elmeka handlade om) eller av andra varor avsedda för bunkring och proviantering för fartyget – vars slutliga destination mycket riktigt skulle vara svår att kontrollera på ett enkelt och effektivt sätt – svårligen jämföras med en leverans av ett flygplan eller en båt.

46. Det finns därför inget att invända mot en tillämpning av undantaget i dessa fall, förutsatt att det redan vid köpetillfället är känt att flygplanet kommer att användas av ett sådant flygbolag som avses i artikel 15.6 i sjätte direktivet och bevis för detta inges till skattemyndigheten.⁽²³⁾ Enligt min uppfattning skulle en försiktighetsåtgärd av denna typ inte hindra "en riktig och enkel tillämpning" av undantagen, i enlighet med kravet i den första meningen i artikel 15 i sjätte direktivet, och det skulle i vilket fall som helst utgöra en mer proportionerlig lösning för att undvika skatteundandragande än ett nekande av undantag.

47. I domarna i målen Velker och Elmeka används också ett andra argument som hänger samman med mervärdesskattens allmänna karaktär och den därav följande restriktiva tolkningen av undantagen från skatteplikten.⁽²⁴⁾ Dessa principer är naturligtvis tillämpliga, åtminstone principiellt, på undantaget i artikel 15.6. Såsom har angetts ovan innehåller rättspraxis emellertid också ett krav på att tolkningen av undantagen från mervärdesskatteplikten ska vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag och på att den måste uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet. Båda dessa omständigheter föranleder, vad gäller det nu aktuella undantaget, en slutsats som strider mot slutsatsen i domarna i målen Velker och Elmeka.

4. Förslag på hur den andra tolkningsfrågan ska besvaras

48. Mot bakgrund av det ovan anförda finner jag att det med hänsyn till ordalydelsen i bestämmelsen (som i de flesta språkversioner innehåller en uttrycklig hänvisning till "användningen" av luftfartyget), målen med undantaget och principen om mervärdesskattens neutralitet krävs att det i det aktuella fallet görs en ändamålsenlig tolkning av undantaget. Således ska artikel 15.6 i sjätte direktivet tolkas så att det undantag som där föreskrivs ska tillämpas på leverans av flygplan till ekonomiska aktörer som inte själva huvudsakligen driver flygtrafik på internationella linjer mot betalning, men som upplåter luftfartyget för användning åt ett flygbolag som är verksamt inom detta område.

B – *Den tredje tolkningsfrågan*

49. Den hänskjutande domstolen har på sätt och vis ställt den tredje frågan som ett komplement till den föregående frågan, genom att fråga domstolen om vilken betydelse vissa av de faktiska omständigheterna i det förevarande fallet kan ha för svaret på den andra tolkningsfrågan. Det rör sig framför allt om det faktum att det bolag som ägde luftfartygen (A Oy) vidarebefordrade fakturan för användningen av luftfartygen till en privatperson (X) som innehade andelar i ägarbolaget och huvudsakligen använde de förvärvade luftfartygen för egna kommersiella och/eller privata syften, samtidigt som flygbolaget också kunde använda luftfartygen för andra flygningar.

50. Klaganden har anförts att denna redogörelse för de faktiska omständigheterna inte är korrekt. Oberoende därav anser jag att de omständigheter som åberopats i beslutet om hänskjutande saknar relevans för svaret på den andra tolkningsfrågan, och i princip inte utgör något hinder för tillämpningen av det aktuella undantaget på en ekonomisk aktör som upplåter ett flygplan för användning åt ett flygbolag som bedriver internationell flygtrafik.

51. Såsom har betonats ovan framgår det av artikel 15.6 i sjätte direktivet att det enda kriteriet för att avgöra om undantaget är tillämpligt är huruvida luftfartyget används av ett företag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer. I den mån

flygplansförvärvaren kan styrka att luftfartyget verkligen är avsett för att utnyttjas ekonomiskt av ett flygbolag med dessa egenskaper ska de affärsmässiga relationer eller andra slags relationer som föreligger mellan det bolag som äger flygplanet, dess majoritetsägare och själva flygbolaget inte på något sätt påverka frågan om påförande av mervärdesskatt. Det betyder att även om flygplanet delvis används av ägaren, om ägaren står för vissa kostnader och om hela transaktionen eventuellt är fördelaktig för ägaren därför att den är fri från mervärdesskatt, har inget av detta någon betydelse för undantagets tillämpning om flygbolaget utnyttjar flygplanet ekonomiskt inom ramen för sin ordinarie verksamhet.

52. Det är endast om det kan styrkas att luftfartyget i själva verket inte är avsett för att utnyttjas ekonomiskt av flygbolaget, utan enbart är avsett för privat bruk – med andra ord för slutkonsumtion – för en fysisk eller juridisk person, som det är möjligt att neka beviljande av undantag på grund av att villkoren i artikel 15.6 i sjätte direktivet inte är uppfyllda. I vilket fall som helst ankommer det på den nationella domstolen vid vilken målet är anhängiggjort att bedöma dessa omständigheter.

C – Den första tolkningsfrågan

53. Genom den första tolkningsfrågan har Högsta förvaltningsdomstolen önskat få klarhet i huruvida uttrycket ”företag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer” i artikel 15.6 i sjätte direktivet också omfattar affärsflygföretag som huvudsakligen driver internationell chartertrafik.

54. Den tveksamhet som föreligger vad gäller tolkningen av denna bestämmelse förefaller bero på skillnaderna mellan de olika språkversionerna av sjätte direktivet.

55. Språkbruket i dessa språkversioner skulle eventuellt kunna antyda att det måste röra sig om reguljära flyglinjer. I den engelska versionen talas det till exempel om ”international routes”. Det är ett ordval som skulle kunna få läsaren att tänka på reguljära rutten och flygningar. I de flesta språkversioner läggs dock tyngdpunkten vid att det flygbolag som använder flygplanet huvudsakligen driver internationell flygtrafik, utan någon – direkt eller indirekt – hänvisning till om denna verksamhet består av charterflygningar eller reguljära flygningar.

56. Rättspraxis ger ett tydligt stöd för nämnda extensiva tolkning. I domen i målet *Cimber Air*(25) – som är den enda domen hittills som handlar om undantaget i artikel 15.6 i sjätte direktivet – behandlade domstolen frågan om tillämpningen av nämnda undantag på förvärv av luftfartyg som används av företag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer, men som också genomför inrikesflygningar med just dessa flygplan. I domen slog domstolen fast att det avgörande kriteriet för att tillämpa undantaget är typen av verksamhet som ”huvudsakligen” bedrivs av det flygbolag som använder flygplanet, och inte den konkreta användningen av just det flygplanet.

57. Enligt samma logik bör rutternas karaktär också sakna betydelse för tillämpningen av undantaget.

58. Denna lösning är slutligen den som är mest förenlig med principen om skatteneutralitet. Det torde nämligen inte föreligga något sakligt skäl för att i mervärdesskattehanseende göra skillnad i behandlingen mellan två flygbolag som driver internationell flygtrafik, av den anledningen att det ena bolagets verksamhet främst består av charterflygningar och det andra bolagets verksamhet främst består av reguljära flygningar, eller av det skälet att just det aktuella flygplanet används för en viss typ av flygningar.

59. Således anser jag att artikel 15.6 i sjätte direktivet ska tolkas så, att med ”företag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer” också avses affärsflygföretag

som huvudsakligen driver internationell chartertrafik för företags och privatpersoners behov.

VI – Förslag till avgörande

60. Således föreslår jag att domstolen besvarar de tolkningsfrågor som Högsta förvaltningsdomstolen (Finland) har ställt enligt följande:

- 1) Artikel 15.6 i sjätte direktivet ska tolkas så, att med "företag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer" också avses affärsflygföretag som huvudsakligen driver internationell chartertrafik mot betalning för företags och privatpersoners behov.
- 2) Artikel 15.6 i sjätte direktivet ska tolkas så, att det undantag från skatteplikt som föreskrivs där inte endast gäller leverans av luftfartyg direkt till företag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer, utan också gäller leverans av luftfartyg till ekonomiska aktörer som inte själva huvudsakligen driver flygtrafik på internationella linjer mot betalning, men upplåter ett luftfartyg för användning åt ett flygbolag som är verksamt inom detta område.
- 3) Det faktum att ägaren till luftfartygen vidarebefordrar fakturan för användningen av luftfartygen till en privatperson som innehar andelar i ägarbolaget och huvudsakligen använder de förvärvade luftfartygen för egna kommersiella och/eller privata syften, med beaktande av att flygbolaget också kunde använda luftfartygen för andra flygningar, påverkar inte svaret på den andra tolkningsfrågan, med förbehåll endast för att dessa förhållanden skulle kunna visa att flygplanet i själva verket inte var avsett att utnyttjas ekonomiskt av flygbolaget utan uteslutande var avsett för en fysisk eller juridisk persons privata bruk, vilket det ankommer på den nationella domstolen att bedöma.

1 – Originalspråk: spanska.

2 – Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande mervärdesskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

3 – A Oy har i sitt yttrande uppgett att B Oy ansvarade för "driften, underhållet och reparationerna, markpersonalen och personalen ombord på flygplanet, för obligatoriska tillstånd och tillhörande handlingar, liksom för tidtabeller, förutom att det också skötte marknadsföringen och i eget namn sålde transporttjänster som det tillhandahöll med hjälp av dessa flygplan". A Oy har tillagt att B Oy förutom dessa två flygplan använde ett stort antal andra flygplan som ingick i dess flygplansflotta och användes för internationella flygningar.

4 – Exempelvis används i den spanska språkversionen formuleringen "aeronaves utilizadas por las compañías de navegación aérea", i den franska "utilisés par des compagnies de navigation aérienne", i den engelska "used by airlines", i den tyska "die von Luftfahrtgesellschaften verwendet werden", i den italienska "usati da compagnia di navigazione aerea" och i den nederländska "die worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen".

5 – Detta har ändrats i den finska språkversionen av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT 347, s. 1), eftersom artikel 148 i detta direktiv, i samtliga språkversioner, innehåller kriteriet om "användning" av luftfartyget.

6 – Se dom av den 27 oktober 1977 i mål 30/77, Bouchereau (REG 1977, s. 1999; svensk specialutgåva, volym 3, s. 459), punkt 14.

7 – Dom av den 5 oktober 1994 i mål C-185/89, Voogd Vleesimport en export (REG 1994, s. I-2561).

8 – Dom av den 14 september 2006 i de förenade målen C-181/04–C-183/04, Elmeka (REG 2006, s. I-8167).

9 – Dom av den 13 juli 2006 i mål C-89/05, United Utilities (REG 2006, s. I-6813), punkterna 21 och 22, av den 8 juni 2006 i mål C-106/05, L.u.P (REG 2006, s. I-5123), punkt 24, av den 18 november 2004 i mål C-284/09, Temco Europe (REG 2004, s. I-11237), punkt 17, av den 14 juni 2004 i mål C-434/05, Horizon College (REG 2004, s. I-4793), punkt 16, domen i det ovannämnda målet Navicon, punkt 22, dom av den 28 januari 2010 i mål C-473/08, Eulitz (REU 2010, s. I-907), punkt 27.

10 – Dom av den 18 oktober 2007 i mål C-97/06, Navicon (REG 2007, s. I-8755), punkt 29, och av den 22 december i mål C-116/10, Feltgen och Bacino Charter Company (REU 2010, s. I-14187), punkt 16.

11 – Se, för ett liknande resonemang, generaladvokaten Lenz förslag till avgörande föredraget den 2 maj 1990 i det ovannämnda målet Velker.

12 – Domen i det ovannämnda målet Navicon, punkt 21.

13 – Se, för ett liknande resonemang, Martínez Muñoz, Y., "El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE", *Revista española de Derecho Financiero*, 145, januari–mars 2010, s. 182. Se även Guichard, M., "L'Esprit des Lois' communautaires en matière de TVA: du principe de neutralité", *Revue de Droit Fiscal*, nr 36, 2001, s. 1205, och Vanistendael, F., "Neutrality and the limits of VAT", *Selected issues in European tax law*, 1999, s. 13.

14 – Dom av den 8 juni 2006 i mål C-106/05, L.u.P. (REG 2006, s. I-5123), punkt 48.

15 – Se, bland annat, dom av den 12 april 1984 i mål 281/82, Unifrex (REG 1984, s. 1969), punkt 30.

16 – Dom av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg (REG 1999, s. I-4947), punkt 20, av den 11 oktober 2001 i mål C-267/99, Adam (REG 2001, s. I-7467), punkt 36, av den 10 september 2002 i mål C-141/00, Kügler (REG 2002, s. I-6833), punkt 40, av den 23 oktober 2003 i mål C-109/02, kommissionen mot Tyskland (REG 2003, s. I-12691), punkt 20, av den 26 maj 2005 i mål C-498/03, Kingscrest Associates och Montecello (REG 2005, s. I-4427), punkt 41, av den 12 januari 2006 i mål C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg (REG 2006, s. I-589), av den 4 maj 2006 i mål C-169/04, Abbey National (REG 2006, s. I-4027), punkt 56, och domen i det ovannämnda målet L.u.P., punkt 32, och av den 16 september 2008 i mål C-288/07, Isle of Wight Council m.fl. (REG 2008, s. I-7203), punkt 42.

17 – Dom av den 10 april 2008 i mål C-309/06, Marks & Spencer (REG 2008, s. I-2283), punkt 49.

18 – Härvid ska det erinras om att det följer av fast rättspraxis att "identiteten hos den som tillhandahåller tjänster och den rättsliga form i vilken denne bedriver sin verksamhet i princip saknar betydelse för bedömningen av om tjänsterna är likartade". Se dom av den 17 februari 2005 i de förenade målen C-453/02 och C-462/02, Linnweber och Akitidis (REG 2005, s. I-1131), punkterna 24 och 25, och domen i det ovannämnda målet Turn- und Sportunion Waldburg, punkt

34.

19 – Denna punkt hänvisar i sin tur till punkt 4 a och b.

20 – Se domen i det ovannämnda målet Velker, punkt 22.

21 – Domarna i de ovannämnda målen Velker, punkt 24, och Elmeka, punkt 23.

22 – A Oy nämner i sitt yttrande det så kallade AOC-certifikatet (Air Operation Certificate), och framhåller att erhållandet och innehavet av certifikatet är förenat med mycket stora kostnader (det medför enligt A Oy en årlig extra kostnad på mellan 138 000 och 195 000 euro). Det gör det osannolikt att någon i bedrägligt syfte skulle ansöka om och erhålla ett sådant certifikat, vilket inte behövs när flygplanet är tänkt att användas för privat bruk.

23 – A Oy har i sitt yttrande uppgett att de belgiska myndigheterna har infört en sådan försiktighetsåtgärd i sina interna administrativa föreskrifter, och att de nederländska myndigheterna finner att en förklaring om flygplanets användning som undertecknats av köparen utgör tillräcklig bevisning.

24 – Domarna i de ovannämnda målen Velker, punkt 19, och Elmeka, punkt 15.

25 – Domstolens dom av den 16 september 2004 i mål C-382/02, Cimber Air (REG 2004, s. I-8379).