

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

25 päivänä maaliskuuta 2004¹

1. Kansainvälistä matkustajalentoliikennettä harjoittavat lentoyhtiöt toimivat yleensä myös kotimaan markkinoilla. Vestre Landsret (Tanska)² pohtii, olisiko tietyn maan kotimaan lentoja koskevat palvelut vapautettava arvonlisäverosta.

2. Saadakseen varmuuden asiasta Vestre Landsret pyytää yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua kuudennen arvonlisäverodirektiivin³ 15 artiklan 6, 7 ja 9 alakohdan tulkinnasta ja esittää kaksi ennakkoratkaisukysymystä, jotka koskevat kyseisissä säännöksissä myönnettävien vapautusten ulottuvuutta ja asianmukaisia perusteita määritettäessä, onko yhtiön päätoiminnaksi katsottava kansainvälinen ilmailualan kaupankäynti.

I Tosiseikat, pääasian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymykset

3. Cimber Air A/S (jäljempänä Cimber Air) kuuluu samannimiseen konserniin, ja sen omistavat samanniminen holding-yhtiö ja SAS-yhtiö. Cimber Airin päätoimintana on lentoliikenne Euroopan alueella, yhteistyössä SAS:n ja Lufthansan kanssa. Se tarjoaa Tanskan sisäisiä lentoja ja lentoja Tanskasta muihin maihin. Sillä on myös lentoja, jotka lähtevät muualta kuin Tanskasta ja saapuvat muualle kuin Tanskaan.⁴

4. Yhtiö käyttää toiminnassaan kymmentä lentokonetta,⁵ joiden käyttö on organisoitu siten, että sama kone voi liikennöidä kaikilla reiteillä.

1 — Alkuperäinen kieli: espanja.

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

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

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

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

5. Cimber Airin ilmailutoiminta koostuu näin ollen kotimaan lennoista ja ulkomaan lennoista. Näiden osuuksien suuruuden määrittäminen riippuu käytettävästä mittayksiköstä. Jos määräysperusteena käytetään liikevaihtoa tai istuinkilometrejä taikka matkustajakilometrejä, ulkomaanliikenteen osuus on hieman suurempi. Kotimaanliikenteen osuus on puolestaan suurempi, jos määräysperusteena käytetään matkustajamäärää tai lentojen tiheyttä.⁶

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

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

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

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

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

2) Siinä tapauksessa, että yhteisöjen tuomioistuin katsoo, että luovutukset on vapautettava arvonlisäverosta, kun len-

toyhtiö harjoittaa pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä, yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään lausumaan siitä, mitkä kriteerit — esimerkiksi liikevaihto, istuinkilometrit, matkustajakilometrit tai matkustajien ja kuljetusten lukumäärä — ovat 15 artiklan 6 alakohdan mukaan ratkaisevia arviotaessa sitä, harjoittaako lentoyhtiö pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä?”

II Asian käsittely yhteisöjen tuomioistuinmessä

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

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

III Tulkinnan kohteena olevat yhteisön säännökset

11. Arvonlisäverovapautuksista säädetään kuudennen arvonlisädirektiivin X osastossa, jossa ensin vahvistetaan vapautukset, joita sovelletaan maan sisäisiin toimiin (13 artikla) ja tuontiin (14 artikla), ja sen jälkeen

15 artiklassa vahvistetaan vapautukset yhteisön ulkopuolelle suoritettaville vientitoimille, niihin verrattaville liiketoimille ja kansainvälisille kuljetuksille.⁷ Viimeksi mainitussa ryhmässä erotellaan meriliikenne ja lentoliikenne, josta säädetään erityisesti kyseisen artiklan kohdissa, joiden tulkintaa nyt käsiteltävänä oleva ennakkoratkaisu pyyntö koskee ja jotka ovat seuraavat:

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

— —

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

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

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

siin, mutta se helpottaa pääasiana olevaan riita-asiaan liittyvien ongelmien tarkkaa ymmärtämistä.

— —

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

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

— — ”

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

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

12. Tanskan oikeussäännösten, erityisesti kaupallista lentoliikennettä harjoittaville lentokoneille tehtyjen hankintojen ja palvelujen verotusta koskevien säännösten tunteminen ei ole ehdoton edellytys vastausten antamiseksi Vestre Landsretin esittämiin kysymyk-

15. Lisäksi arvonlisäverolaissa vapautetaan arvonlisäverosta kotimainen ja kansainvälinen matkustajaliikenne (13 §:n 1 momentin 15 kohta). Näin ollen 37 §:n 1 momentin mukaan lentoyhtiöt eivät saa vähentää ostohintoihin sisältyvää veroa ostaessaan tavaroita ja palveluja tällaista liiketoimintaa varten. Ulkomaa reittien osalta vähennys

voidaan kuitenkin tehdä, jollei kyseistä toimintaa ole vapautettu verosta 34 §:ssä, sillä 45 §:n 3 momentissa sallitaan muihin maihin suuntautuviin henkilökuljetuksiin liittyvistä liiketoimista Tanskassa maksetun veron palautus.

toimiin sovellettava vapautusjärjestelmää.⁸ Toisin sanoen, kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa Lange⁹ antamassaan tuomiossa, kuudennen arvonlisäverodirektiivin 15 artiklassa säädettyjen vapautusten tarkoituksena on vapauttaa kolmansien maiden kuluttajat veroista (tuomion 20 kohta).

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

V Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

A Tiettyjä, ei pelkäästään terminologisia selvennyksiä

17. Kansainvälisessä tavaraliikenteessä sovelletaan periaatetta, jonka mukaan verotus suoritetaan määränpäässä eli siellä, missä lopullinen kulutus toteutetaan. Näin ollen jos halutaan välttää alkuperämaan välillisen verotuksen "vienti" — mikä merkitsisi kaksinkertaista verotusta —, on ulkomaan liike-

18. Kuudetta arvonlisäverodirektiiviä on muutettu direktiivillä 91/680/ETY,¹⁰ jonka päätavoitteena on, sen jälkeen kun verotarkastukset sisärajoilla on poistettu, helpottaa siirtymistä yhteisön sisäisen kaupan verotusta koskevaan lopulliseen järjestelyyn yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä siten, että liiketoimista verotetaan alkuperävaltiona olevassa jäsenvaltiossa. Koska 31.12.1992 (päivä ennen edellä mainittua poistamista) välttämättömät edellytykset eivät olleet vielä täyttyneet, säädettiin siirtymäkaudesta, jonka aikana verot maksetaan määräpaikassa.¹¹ Kunnes tähän lopulliseen sääntelyyn päästään, verovelvollisuus koskee toistaiseksi verovelvollisten tässä ominaisuudessaan ja oikeushenkilöiden, jotka eivät ole verovelvollisia, suorittamia yhteisöhankintoja siten, että verotettava toimi katsotaan toteutetuksi lähetyksen tai kuljetuksen kohteena olevassa

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

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

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

11 — Olen äskettäin tuonut tämän asian esiin asiassa C-68/93, Lijjes, tuomio 27.5.2004 (Kok. 2004, s. I-5879 ja s. I-5881), 13.1.2004 esittämässäni ratkaisuehdotuksessa.

jäsenvaltiossa, jossa tavarat luovutetaan niiden hankkijalle (kuudennen direktiivin 28 a artiklan 1 kohdan a alakohta ja 28 b artiklan A kohdan 1 alakohta). Vastavasti näitä samoja liiketoimia ei veroteta, jos ostaja on yksityishenkilö.

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

20. Edellä mainitussa vuoden 1991 uudistuksessa ei kuitenkaan säädetä henkilökuljetuksista ja tavarakuljetuksista ainoastaan 28 a artiklassa mainittujen oikeudellisten

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

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

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

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

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

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

16 — Yhteisön lainsäätävä katsoi välttämättömäksi muuttaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 15 artiklaa vuonna 1991 (tämän lisäksi muutettiin kyseisen artiklan 1, 2, 3, 10, 12, 13 ja 14 alakohtaa).

22. Mutta kun tätä ilmausta käytetään kuudennessa direktiivissä sellaisena kuin se on muutettuna vuonna 1991, syntyy vaara, että samankaltaisuuden vuoksi sen soveltamisala ulotetaan unionin ulkopuolella suoritettaviin kuljetuksiin. Edellä tekemäni täsmennykset ovat näin ollen välttämättömiä erehdysten välttämiseksi. Tämän vuoksi jäljempänä ratkaisuehdotuksessani tarkoitan kyseisellä ilmauksella tai muilla sen kaltaisilla ilmauksilla kuljetuksia, jotka ulottuvat yhden jäsenvaltion rajojen ulkopuolelle, vaikka kuljetuksen määräraikka ei ole kolmannessa valtiossa, mistä ennakkoratkaisupyynnön esittäneellä tuomioistuimella näyttää juuri olevan epäselvyyttä.

B Tulkintakriteerit

23. Asiassa *CSC Financial Services* 12.7.2001 esittämässäni ratkaisuehdotuksessa¹⁷ osoitin, millaiset ohjeet on annettava sellaisten säännösten soveltamiselle, joilla tietyt oikeustoimet vapautetaan arvonlisäverosta.

24. Ensiksi korostin, että kaikkia veronalaisuudesta myönnettäviä vapautuksia on tul-

kittava suppeasti, kuten yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä on todettu,¹⁸ sillä kyseessä on poikkeus kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa annetusta pääsäännöstä, jonka mukaan liike-toimet ovat veronalaisia.

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

26. Molemmilla seikoilla on erityinen merkitys nyt esitettyjen ennakkoratkaisukysymysten ratkaisemiselle, sillä, kuten komissio ja Tanskan hallitus ovat korostaneet, ennakkoratkaisukysymyksissä viitatu säännökset muodostavat merkittävän poikkeuksen verotuksen puolueettomuudesta, poikkeuksen, jota on vaadittu veronkannon vaikeuksiin liittyvistä käytännön syistä. Lisäksi kyseisen ratkaisuehdotuksen alaviitteessä 11 olevassa huomautuksessa erotin toisistaan objektiiviset ja subjektiiviset vapautukset. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 15 artiklan 7 ja 9 alakohdassa säädetty vapautukset kuuluvat, kuten jäljempänä osoitan, ensin mainittuun

18 — Ks. asia C-185/89, *Velker International Oil Company*, tuomio 26.6.1990 (Kok. 1990, s. I-2561, 19 kohta); asia C-2/95, *SDC*, tuomio 5.6.1997 (Kok. 1997, s. I-3017, 20 kohta); asia C-359/97, komissio v. *Yhdistynyt kuningaskunta*, tuomio 12.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6355, 64 kohta) ja asia C-240/99, *Skandia*, tuomio 8.3.2001 (Kok. 2001, s. I-1951, 32 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin on äskettäin vahvistanut verovapautusten suppean tulkinnan periaatteen kolmessa 20.11.2003 antamassaan tuomiossa: asia C-8/01, *Assurandor-Societetet* (Kok. 2003, s. I-13711), tuomion 36 kohta, asia C-212/01, *Margarete Unterperntinger* (Kok. 2003, s. I-13859), tuomion 34 kohta ja asia C-307/01, *Peter d'Ambromenil*, (Kok. 2003, s. I-13989), tuomion 52 kohta.

17 — Ks. asia C-235/00, tuomio 13.12.2001 (Kok. 2001, s. I-10237).

ryhmään, ja edellyttävät erityisen suppeaa tulkintaa, koska ne perustuvat tilannekohtaiseen käytännön syihin eivätkä pohjautu oikeusjärjestyksen peruseriaatteisiin.

3) muut palvelujen suoritukset, jotka suoraan palvelevat ilma-alusten tai niiden lastin välittömiä tarpeita (9 alakohta).

C Ilma-aluksia koskevien toimien vapauttaminen verosta

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

1) ilma-alusten luovutus, muutostyöt, korjaus, huolto ja vuokraus lentoyhtiölle sekä näihin ilma-aluksiin liittyvän tai niissä käytetyn varustuksen luovutus, vuokraus, korjaus ja huolto (6 alakohta),

2) toimitukset varastojen täydennystä varten (7 alakohta),

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

29. Erimielisyyttä aiheuttaa 7 ja 9 alakohdan tulkinta. Komissio ja Tanskan hallitus katsovat, että kyseisissä alakohdissa säädettyjä vapautuksia sovelletaan ainoastaan kansainvälistä liikennettä harjoittavien lentokoneiden verotukseen, kun taas Cimber Air ja Saksan hallitus katsovat, että kyseisten kohtien soveltamisala on sama kuin 6 alakohdan ja että ratkaisevaa on myös lentoyhtiö. Toisin sanoen, jos merkittävin osa yhtiön toiminnasta kohdistuu ulkomaille, ei kyseisissä kohdissa mainituista palveluista kanneta veroa, vaikka ne suoritettaisiin lentokoneille, jotka tekevät kotimaan kuljetuksia.

30. Cimber Airin ja Saksan hallituksen näkemys vaikuttaa kiinnostavalta ja ensisilmäyksellä sopivimmalta. Arvonlisäverodirek-

¹⁹ — Sitä vastoin 2 alakohdalla, jossa on kyse yksityislentokoneista ja huivipursista, ei ole merkitystä nyt esillä olevassa asiassa.

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

31. Tarkasteltaessa kuitenkin tarkemmin edellä mainittuja säännöksiä ja yhteistä arvonlisäverojärjestelmää pääasian kantajana olevan yhtiön ja Saksan hallituksen väitteiden perusteet alkavat hajota ikään kuin ne olisivat teehen lisättyjä sokeripaloja. Voidaan todeta, että kun 15 artiklan 6 alakohdassa

vapautus yhdistetään lentoyhtiöön ja sillä on subjektiivinen luonne, niin kahdessa muussa alakohdassa vapautuksen soveltamisen edellytyksenä on lentokoneen tosiasiallisesti suorittaman toimituksen luonne, joka on kiistämättä objektiivinen.

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

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

20 — Yhteisöjen tuomioistuin turvautuu tilanteen mukaan varmoihin ja selkeisiin ohjeisiin kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännösten soveltamisessa (esimerkkinä tästä on asiassa C-429/97, komissio v. Ranska, 25.1.2001 annettu tuomio, Kok. 2001, s. I-637, 49 kohta). Toisissa tapauksissa on taas otettu huomioon taloudellinen todellisuus (ks. asia C-260/95, DFDS, tuomio 20.2.1997, Kok. 1997, s. I-1005, 23 kohta). Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 15 artiklan johdanto-kappaleessa edellytetään vapautusten oikeaa ja selkeää soveltamista.

21 — Vaikeus on sitäkin suurempi, kun otetaan huomioon, että lentokone, joka yhtenä päivänä tekee maan rajojen ulkopuolelle suuntautuvan lennon, voidaan seuraavana päivänä ohjata suorittamaan maan sisäisen palvelu.

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

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

sumenettelyyn osallistuneet osapuolet ovat yksimielisiä.

36. Varastojen täydennyksiä ja siihen liittyvien palvelujen suorittamista koskevien vapautusten soveltamisessa, josta säädetään 7 ja 9 alakohdassa, ei näytä olevan yhtä suuria vaikeuksia. Toisin kuin edellisessä kohdassa mainitsemissani toimissa, joiden kohde on aineellisesti erottamaton, muonituksen toimittaminen ja koneiden ja niiden lastin suoriin tarpeisiin kohdistuvat palvelut (esimerkiksi puhtaanapito, nousu- ja laskeutumismaksut, matkustajien ja tavaroiden vastaanottamiseen, lentokoneiden kiinnitykseen ja suojaamiseen ja matkatavaroiden käsittelyyn tarkoitettujen laitteiden käyttö)²⁴ ovat toimia, joiden voidaan katsoa kohdistuvan tiettyyn lentoon. Muut toimitukset, kuten esimerkiksi polttoainetoimitukset, ovat mutkallisempia, mutta ne voidaan niiden luonteen vuoksi jakaa eri reiteille ja mitata eri reittien osuudet.²⁵ Tämä ei aina

22 — Näitä alakohtia ei nimenomaan ole muutettu direktiivillä 91/680, ja ne ovatkin säilyttäneet alkuperäisen sanamuotonsa.

23 — Nämä katsotaan vapautetuiksi arvonlisäverosta samasta syystä kuin vientitoimet ja niihin verrattavat liiketoimet (ks. edellä alaviiteessä 8 mainittu asia Lange, tuomion 20 kohta), mutta tästä huolimatta nämä kolme eri ryhmää on pidettävä erillään toisistaan.

24 — Tanskan hallitus toteaa kirjallisissa huomautuksissaan, että edellä mainittujen nousu- ja laskeutumismaksujen yhteydessä, elintarvikkeiden toimittamisessa koneessa tapahtuvaa kulutusta varten ja matkatavarakäsittelyssä näiden palvelujen toimittajat laskuttavat arvonlisäveroa ainoastaan maan sisäisten lentojen osalta.

25 — Tanskan verojärjestelmässä polttoaineesta kannetaan aina veroa, mutta lentoyhtiö tekee kuukausittain ilmoituksen polttoaineen kulutuksesta, joka on jaoteltu kotimaan ja kansainvälisiin lentoihin. Näin ollen yhtiö voi saada palautuksena takaisin viimeksi mainittujen yhteydessä suorittamansa veron.

ole helppoa, mutta mahdollisesti ilmaantuvat vaikeudet eivät ole niin suuria, että niiden vuoksi olisi perusteltua poiketa yleisen veronalaisuuden periaatteesta.²⁶ Tässä yhteydessä sovelletaan tiukasti suppean tulkinnan periaatetta, johon olen edellä viitannut ja jonka perusteella Cimber Airin ja Saksan hallituksen väitteet on hylättävä. On muistettava, että kuten yhteisöjen tuomioistuin on korostanut edellä alaviitteessä 17 mainitussa asiassa *Velker International Oil Company* antamassaan tuomiossa, erityisesti sellaisia säännöksiä on tulkittava suppeasti, joissa on kyse poikkeuksesta, jota sovelletaan maan sisällä toteutetuista toimista kannettavia veroja koskevaan sääntöön (tuomion 20 kohta).

37. Muussa tapauksessa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusta asetettaisiin kyseenalaiseksi.

38. Kuten olen todennut jo edellä alaviitteessä 10 mainitussa asiassa *Lipjes* esittämässäni ratkaisuehdotuksessa, arvonlisävero on vero, joka on tarkoitettu rasittamaan kulutusta, joka välillisesti ilmaisee henkilöiden taloudellista kapasiteettia, ja tämän tavoitteen saavuttamisessa onnistutaan, kun

26 — Yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa *C-74/91*, komissio v. Saksa, 27.10.1992 antamassaan tuomiossa (Kok. 1992, s. I-5437), että tekniset vaikeudet kuljetusalan palvelujen yhteisön sisäisten ja yhteisön ulkopuolisten osuusten erottelemisessa eivät voi olla perusteena jättää soveltamatta kuudetta arvonlisäverodirektiiviä (12 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin on vahvistanut tämän kannan ristelyaluksia koskeneessa asiassa *C-331/94*, komissio v. Kreikka, tuomio 23.5.1996 (Kok. 1996, s. I-2675, 12 kohta). Cimber Airin pääväite perustuu nimenomaan näihin vaikeuksiin, kuten yhtiön edustaja myönsi asian suullisessa käsittelyssä esittämiin kysymyksiin antamissaan vastauksissa. Toisaalta edellä mainitut vaikeudet eivät vaikuta niin ratkaisemattomilta kuin väitetään, sillä Tanskan hallituksen asiamiehen mukaan Tanskaan perustettu järjestelmä, jota pääasian kantajaan sovelletaan, on ollut voimassa jo yli 30 vuotta.

verotetaan liiketoimia, joita suorittavat elinkeinonharjoittajat tai ammatinharjoittajat, jotka vyörytystekniikkaa käyttäen siirtävät verorasituksen loppukuluttajalle ja onnistuvat näin saamaan aikaan ”neutraalin” verotuksen. Näin ollen kaikilla verotuksellisilla toimenpiteillä, kuten esimerkiksi objektiivisilla vapautuksilla, joilla vapautetaan arvonlisäverosta periaatteessa veronalaiset toimet, rikotaan verotusketju ja vaarannetaan neutraalisuus, minkä vuoksi niitä on tulkittava suppeasti ja sovellettava rajoitetusti. Näin ollen tätä ketjun rikkomista on sovellettava yhtäläisesti: tavaroiden luovutusten ja samanluonteisten palvelujen suoritusten on kaikkien oltava poikkeuksetta joko veronalaisia tai vapautettuja.²⁷

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

40. Jos arvonlisäverosta vapautetaan kuudennen direktiivin 15 artiklan 7 ja 9 alakohdassa tarkoitettut toimet, joita toteuttavat sellaisten kotimaan lentoliikennettä harjoittavien yritysten lentokoneet, joiden päätoimintana on kansainvälinen matkustajalentoliikenne, nämä yhtiöt saisivat perusteetta etuoikeutetun aseman niihin yhtiöihin näh-

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

den, jotka harjoittavat yksinomaan kotimaan lentoliikennettä tai joiden päätoimintana on kotimaan lentoliikenne. Ei ole löydettävissä syytä vapauttaa verosta maan sisällä suoritettuja toimia,²⁸ jotka voidaan yksilöidä ja joiden siten voidaan katsoa kohdistuvan tiettyyn lentoon. Päinvastaisella ratkaisulla toimittaisiin vastoin yleisen veronalaisuuden periaatetta, luovuttaisiin verotuksen neutraalisuudesta ja estettäisiin vakavalla tavalla todellinen kilpailu yhtenäismarkkinoilla.

dennykseen ja muihin palveluihin, jotka on tarkoitettu kansainvälisessä lentoliikenteessä käytetyille lentokoneille.³⁰ Tämä pätee myös Yhdistyneen kuningaskunnan vuoden 1994 Value Added Tax Actiin (30 §:n 6 momentin b kohta), jossa säädetään verosta vapautetuiksi luovutukset lentokoneille, joiden lennot suuntautuvat Yhdistyneen kuningaskunnan alueen ulkopuolelle.

41. Ehdottamani vastaus perustuu yhteisön oikeusjärjestyksen rakenteellisiin vaatimuksiin, eikä siinä tukeuduta jäsenvaltioiden kansallisiin sääntelyihin, joissa on omaksuttu useita erilaisia lähestymistapoja.²⁹ Niinpä esimerkiksi Tanskan verojärjestelmässä tunnustetaan yleinen vapautus verosta sellaisille lentokoneille tarkoitetuille luovutuksille, muutostöille, korjauksille, huollolle ja vuokraukselle, joita käyttävät edellä useaan kertaan mainitun kaltaiset yhtiöt. Samaa järjestelmää sovelletaan tavaroiden toimituksiin, polttoaineen tankkaukseen, varastojen täy-

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

28 — Palautettakoon mieliin, että kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan mukaan arvonlisävero on kannettava "verovelvoitteen tässä ominaisuudessaan *maan alueella* suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta" (kursivointi tässä).

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

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

31 — *Mémorial A* 1979, s. 451—.

32 — *Moniteur belge* 17.7.1969.

dennystä varten tehdyt luovutukset (saman pykälän saman momentin 4 kohta) samaan.³⁷

43. Kolmas ryhmä jäsenvaltioita noudattaa samaa järjestelmää kuin kuudes direktiivi, minkä vuoksi niiden säännösten tulkinta herättää samanlaisia epäilyksiä kuin yhteisön säännösten tulkinta. Esimerkkeinä voidaan mainita Ranskan Code général des impôts (verolaki, II osan 262 §:n 4, 5, 6 ja 7 momentti), Saksan Umsatzsteuergesetz (liikevaihtoverolaki, 8 §)³³ ja Espanjan Ley del impuesto sobre el valor añadido (arvonlisäverolaki, 22 §:n 4, 6 ja 7 momentti).³⁴ Viimeksi mainitun maan veroasetuksessa³⁵ todetaan selkeästi, että kyseessä ovat kansainvälistä lentoliikennettä harjoittavat lentokoneet,³⁶ ja oikeusoppineet ovat päätyneet

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

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

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

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

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

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

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

VI Ratkaisuehdotus

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

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