UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

19 päivänä heinäkuuta 2012*

Kuudes direktiivi — Vapautukset — 15 artiklan 6 alakohta — Pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan harjoittavan lentoyhtiön käyttämien ilma-alusten luovutusten vapauttaminen — Ilma-alusten luovuttaminen toimijalle, joka antaa ne tällaisen yhtiön käytettäviksi — Käsite ”kansainvälinen lentoliikenne vastiketta vastaan” — Tilauslennot

Asiassa C-33/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka korkein hallinto-oikeus (Suomi) on esittänyt 18.1.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 21.1.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa, jonka on pannut vireille

A Oy,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-C. Bonichot sekä tuomarit A. Prechal (esittelevä tuomari), L. Bay Larsen, C. Toader ja E. Jarašiūnas,

julkisasiamies: P. Cruz Villalón,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 8.2.2012 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— A Oy, edustajanaan P Salomaa,

— Suomen hallitus, asiamiehenään M. Pere,

— Euroopan komissio, asiamiehinään I. Koskinen ja L. Lozano Palacios,

kuultuaan julkisasiamiehen 26.4.2012 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: suomi.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 14.12.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY (EYVL L 384, s. 47; jäljempänä kuudes direktiivi), 15 artiklan 6 alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jonka A Oy (jäljempänä A) on pannut vireille Kaakkois-Suomen veroviraston sille osoittamista ilma-alusten hankinnan arvonlisäveroa koskevista jälkiverotuspäätöksistä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään, että arvonlisäveroa on kannettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta”.

4 Kuudennen direktiivin 15 artiklassa, jonka otsikko on ”Yhteisön ulkopuolelle suoritettujen vientitoimien ja niihin verrattavien liiketoimien sekä kansainvälisten kuljetusten vapautukset”, säädetään 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 kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

– –

4. tavaroiden luovutukset seuraavanlaisten vesialusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten:

   a) avomeriliikenteeseen käytettävät vesialukset, joilla kuljetetaan matkustajia korvausta vastaan tai joita käytetään kaupalliseen tai teolliseen toimintaan taikka kalastukseen;

   – –

5. edellä 4 alakohdan a ja b alakohdassa tarkoitettujen merialusten luovutus, muutostyö, korjaus, huolto ja vuokraus sekä näihin merialuksiin liittyvän tai niissä käytetyn varustuksen – mukaan lukien kalastusvarusteiden – luovutus, vuokraus, korjaus ja huolto;

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

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

8. muut kuin 5 alakohdassa tarkoitetut palvelujen suoritukset, jotka suoraan palvelevat siinä tarkoitettujen merialusten tai niiden lastin välittömiä tarpeita;

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

– –”

5 Kuudennen direktiivin XVI a osastoon, jonka otsikko on ”Jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmä”, kuuluvassa 28 a artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisäveroa on kannettava myös:

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan tai oikeushenkilön, joka ei ole verovelvollinen[, maan alueella] suorittamista [vastikkeellisista] tavaroiden yhteisöhankinnoista, jos myyjä on verovelvollinen, jok[a] toimii tässä ominaisuudessaan – –

Poiketen siitä, mitä ensimmäisessä alakohdassa säädetään, arvonlisäveroa ei ole kannettava verovelvollisen tai oikeushenkilön, joka ei ole verovelvollinen, 1 a kohdassa säädetyin edellytyksin suorittamista tavaroiden yhteisöhankinnoista.

– –

– –

1 a. Edellä 1 kohdan a alakohdan toisessa alakohdassa säädettyä poikkeusta on sovellettava:

a) sellaisten tavaroiden yhteisöhankintoihin, joiden luovutus vapautettaisiin verosta maan alueella 15 artiklan 4–10 alakohtaa sovellettaessa;

– –

3. Tavaran ”yhteisöhankinnalla” tarkoitetaan omistajan hallintaoikeuden saamista irtaimeen aineelliseen omaisuuteen, jonka myyjä tai hankkija tai joku muu näiden lukuun lähettää tai kuljettaa hankkijalle muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon.

– –”

Suomen oikeus

6 Kuudes arvonlisäverodirektiivi on pantu Suomessa täytäntöön 30.12.1993 annetulla arvonlisäverolailla (1501/1993).

7 Arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan arvonlisäveroa suoritetaan Suomessa tapahtuvasta saman lain 26 a §:ssä tarkoitetusta tavaran yhteisöhankinnasta. Viimeksi mainitussa säännöksessä määritellään, että yhteisöhankinnalla tarkoitetaan irtaimen esineen omistusoikeuden vastikkeellista hankintaa, jos myyjä, ostaja tai joku muu heidän puolestaan kuljettaa esineen ostajalle jäsenvaltiosta toiseen. Arvonlisäverolain 2 b §:n mukaan verovelvollinen mainitussa 1 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitetusta tavaran yhteisöhankinnasta on se, joka on tehnyt hankinnan.

8 Arvonlisäverolain 70 §:n, joka kuuluu kyseisen lain kuudenteen lukuun, joka koskee kansainväliseen kauppaan liittyviä verottomuuksia, 1 momentin 6 kohdassa säädetään, että veroa ei suoriteta ilma-aluksen, sen varaosan tai varusteen myynnistä sellaisen elinkeinonharjoittajan käyttöön, joka maksua vastaan harjoittaa pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä.

9 Arvonlisäverolain 72 f §:n 1 kohdan mukaan tavaran yhteisöhankinnasta ei suoriteta veroa, jos tavaran maahantuonnista ei olisi suoritettava veroa. Arvonlisäverolain 94 §:n 1 momentin 9 kohdassa säädetään arvonlisäverottomaksi arvonlisäverolain 70 §:n 1 momentin 6 kohdassa tarkoitettujen ilma-alusten, varaosien ja varusteiden maahantuonti.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

10 A hankki heinäkuussa 2002 ja lokakuussa 2003 kaksi uutta suihkulentokonetta samalta ranskalaiselta valmistajalta. Myyjä teki myynnistä yhteisömyynti-ilmoituksen. A ei ilmoittanut kyseessä olevia ostoja yhteisöhankintoina Suomessa.

11 Kyseiset kaksi ilma-alusta kirjattiin Suomen ilma-alusrekisteriin 22.7.2002 ja 23.7.2004, ja niitä koskevat lentotoimintaluvat (Air Operation Certificate, AOC) myönnettiin 19.11.2002 ja 24.10.2004. A merkittiin näiden kahden ilma-aluksen omistajaksi ja B Oy (jäljempänä B) niiden käyttäjäksi. A myi kyseiset lentokoneet 17.12.2003 ja 1.4.2005 Kyprokselle rekisteröidylle yritykselle.

12 A:n kaikki osakkeet omistaa luonnollinen henkilö X. A puolestaan omistaa 25 prosenttia C Oy:n (jäljempänä C) osakkeista. B on C:n 78-prosenttisesti omistama tytäryhtiö.

13 B harjoittaa kansainvälistä tilauslentoliikennettä sekä lentokoneiden ylläpito- ja operointitoimintaa. B laskutti A:n kanssa tekemänsä sopimuksen perusteella A:lta muun muassa lentokoneiden ylläpidosta ja lennoista. Sopimuksen mukaan B:llä oli lisäksi oikeus vuokrata koneita omiin kaupallisiin tarkoituksiinsa sopimuksen liitteessä mainittuun hintaan.

14 A:n tilikauden 1.1.–31.12.2002 koko liikevaihto 925 606,32 euroa ja 1.1.2003–30.6.2004 liikevaihto 2 170 503,84 euroa muodostuivat kyproslaiselle yritykselle ilma-alusten myynnin perusteella osoitettuja myyntilaskuja lukuun ottamatta A:n omistajalle X:lle osoitettujen myyntilaskujen perusteella tehdyistä myyntikirjauksista. Suoritetussa verotarkastuksessa todettiin, ettei A:n kirjanpidosta ilmennyt lentokoneiden vuokrauksesta peräisin olevia tuloja.

15 A:n ilma-aluksiin liittyvät menokirjaukset puolestaan koskivat pääosin B:n A:lle toimittamia laskuja ilma-alusten ylläpidosta ja lennoista. Edellä mainitussa verotarkastuksessa todettiin, että kyseiset määrät laskutettiin pääasiassa sellaisenaan edelleen X:ltä.

16 A on ollut kirjattuna arvonlisäverovelvolliseksi 1.7.2002 lähtien. A ilmoitti 14.6.2003 päivätyssä lopettamisilmoituksessa, ettei se ollut aloittanut arvonlisäverollista toimintaa. Kaakkois-Suomen verovirasto poisti kyseisen yhtiön arvonlisäverovelvollisten rekisteristä takautuvasti 1.7.2002 alkaen.

17 Sama verovirasto teki 4.11.2005 jälkiverotuspäätökset A:n maksettavaksi kahden ilma-aluksen yhteisöhankinnan perusteella kuuluvasta arvonlisäverosta. Samalla katsottiin, ettei A:lla ollut oikeutta vähentää suoritettavia menoja eikä saada niistä palautuksena takaisin.

18 Helsingin hallinto-oikeus hylkäsi A:n kyseisistä jälkiverotuspäätöksistä tekemän valituksen 26.5.2008 antamallaan päätöksellä. Mainitun tuomioistuimen mukaan kahdessa ilma-alusten hankinnassa oli kysymys verollisista tavaran yhteisöhankinnoista, joita A ei ollut ilmoittanut verovirastolle. Kyseinen yhtiö ei ollut sen mukaan harjoittanut kansainvälistä lentoliikennettä maksua vastaan arvonlisäverolain 70 §:n 1 momentin 6 kohdassa tarkoitetulla tavalla vaan oli käytännössä toiminut kansainvälistä öljyjalostekauppaa harjoittavan C:n omistajayhtiönä. Se totesi lisäksi, etteivät lentokoneet ole olleet myöskään B:n maksua vastaan harjoittaman kansainvälisen lentoliikenteen käytössä arvonlisäverolain 70 §:n 1 momentin 6 kohdassa tarkoitetulla tavalla. Järjestelyllä pyrittiin hallinto-oikeuden mukaan hoitamaan vain yhtiöiden pääomistajan X:n henkilökohtainen kuljetustarve.

19 A on tehnyt kyseisestä päätöksestä valituksen korkeimpaan hallinto-oikeuteen. A on väittänyt, että ilma-alusten hankinta on vapautettava arvonlisäverosta, koska A hankki ja rekisteröi ilma-alukset B:n, joka on pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan harjoittava lentoyhtiö, käyttöön annettaviksi. A:n mukaan se oli alan yleisen käytännön mukaisesti antanut B:n tehtäväksi pitää maksua vastaan ilma-alukset jatkuvassa lentovalmiudessa ja edistää erityisiin sopimuksiin perustuvaa kyseisten ilma-alusten kaupallista käyttöä, ja B oli todella tarjonnut lentokoneita kolmansien osapuolten käyttöön lentotuntikohtaista vastiketta vastaan.

20 Asiassa kuullut taho sen sijaan myöntää, että B:tä on pidettävä kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan harjoittavana lentoyhtiönä, vaikka X olisi ollut ainoa vastiketta vastaan kuljetettu henkilö, mutta katsoo kuitenkin, ettei riidanalaisia hankintoja voida vapauttaa arvonlisäverosta, koska A ei itse harjoita kansainvälistä lentoliikennettä vaan hankki ilma-alukset Ranskasta Suomeen ja luovutti ne siellä vastikkeetta B:n käyttöön.

21 Tässä tilanteessa korkein hallinto-oikeus on päättänyt lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin – – 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 – – 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 yksityiskäyttöönsä ottaen huomioon, että lentoyhtiö on voinut käyttää ilma-aluksia myös muihin lentoihin?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään olennaisilta osin sitä, onko kuudennen direktiivin 15 artiklan 6 alakohdan käsitettä ”kansainvälinen lentoliikenne vastiketta vastaan” tulkittava siten, että se käsittää ainoastaan säännöllisen reittiliikenteen, vai onko sitä tulkittava siten, että se käsittää myös yritysten ja yksityishenkilöiden pyynnöstä tehdyt tilauslennot.

23 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tätä koskeva epävarmuus näyttäisi liittyvän siihen, että kyseisen säännöksen eri kieliversioiden välillä on tiettyjä eroavuuksia. A korostaa huomautuksissaan tästä, että tietyissä kieliversioissa, kuten englannin- ja ruotsinkielisissä versioissa, nimittäin viitataan ilmaisuihin ”international routes” tai ”kansainväliset reitit” eikä käsitteeseen ”kansainvälinen lentoliikenne”, joka voi vaikuttaa yleisemmältä ja jota käytetään suurimmassa osassa muista kyseisen säännöksen kieliversioista, muun muassa sen suomenkielisessä versiossa.

24 Tässä yhteydessä on todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden säännöksen tai määräyksen tulkinnassa on lähtökohtaisesti otettava huomioon mahdolliset erot sen eri kieliversioiden välillä (ks. mm. asia C-382/02, Cimber Air, tuomio 16.9.2004, Kok., s. I-8379, 38 kohta).

25 Käsiteltävässä asiassa on kuitenkin todettava, että edellä tämän tuomion 23 kohdassa mainitut sanamuodon vivahteet eivät voi ohjata ajattelemaan, että unionin lainsäätäjä olisi tarkoittanut sulkea kansainväliset tilauslennot kuudennen direktiivin 15 artiklan 6 alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalan ulkopuolelle.

26 Pelkästään sanamuotoon perustuvasta näkökulmasta on aluksi huomautettava, ettei kuudennessa direktiivissä määritellä mitenkään tietyissä kieliversioissa käytettyjä ilmaisuja ”international routes” tai ”kansainväliset reitit” eikä niihin näin ollen liity, kuten Euroopan komissio ja Suomen hallitus ovat esittäneet, täsmennystä siitä, että kyseisten lentojen olisi oltava ”säännöllisiä”. Tässä tilanteessa tällaisten ilmaisujen voidaan muissa kieliversioissa käytetyn ilmaisun ”kansainvälinen lentoliikenne” tavoin ymmärtää lähinnä tarkoittavan ilma-aluksella toteutettavia lentoja kahden sellaisen maantieteellisen pisteen välillä, joiden johdosta kyseinen liikenne on pikemminkin kansainvälistä kuin kansallista. Kuten oikeuskäytännössä on äskettäin korostettu, kuudennen direktiivin 15 artiklan 6 alakohta koskee yhtiötä, joiden toiminta on pääasiallisesti kansainvälistä (em. asia Cimber Air, tuomion 27 ja 28 kohta).

27 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on lisäksi niin, että kyseessä olevan kaltaisen unionin oikeuden säännöksen tai määräyksen tulkitsemisessa on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto myös asiayhteys ja sillä lainsäädännöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa säännös tai määräys on (ks. mm. asia C-185/89, Velker International Oil Company, tuomio 26.6.1990, Kok., s. I-2561, 17 kohta ja asia C-116/10, Feltgen ja Bacino Charter Company, tuomio 22.12.2010, Kok., s. I-14187, 12 kohta).

28 Asiayhteys, johon kuudennen direktiivin 15 artiklan 6 alakohta kuuluu, tai kyseisen säännöksen päämäärä eivät kuitenkaan edellyttäisi sitä, että pääasiallisesti kansainvälisiä tilauslentoja toteuttavien yhtiöiden ilma-alukset jäisivät kyseisessä säännöksessä säädetyn vapautuksen ulkopuolelle.

29 Kyseisen säännöksen päämäärästä on todettava, että sillä vapautetaan verosta ilma-alusten luovutus silloin, jos ne on pääasiallisesti tarkoitettu käytettäviksi kansainväliseen lentoliikenteeseen eli lentoihin, joissa käytetään useiden valtioiden lainkäyttövaltaan kuuluvaa ilmatilaa ja mahdollisesti kansainvälistä ilmatilaa.

30 Tällaisesta päämäärästä on todettava, ettei se edellytä erottelua sen mukaan, harjoitetaanko kansainvälistä lentoliikennettä reittilentoina vai tilauslentoina.

31 Kuudennen direktiivin 15 artiklan 6 alakohdan asiayhteydestä on huomautettava, että – kuten vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee – vapautukset ovat itsenäisiä unionin oikeuden käsitteitä, joita on tarkasteltava mainitulla direktiivillä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän yleisessä asiayhteydessä (ks. mm. em. asia Cimber Air, tuomion 23 kohta ja asia C-97/06, Navicon, tuomio 18.10.2007, Kok., s. I-8755, 20 kohta).

32 Kyseinen järjestelmä perustuu kuitenkin muun muassa verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen, joka on esteenä sille, että samoja liiketoimia suorittavia talouden toimijoita kohdellaan arvonlisäveron perinnässä eri tavalla (ks. mm. em. asia Cimber Air, tuomion 24 kohta ja em. asia Navicon, tuomion 21 kohta). Kyseinen periaate ei edellytä, että kyse on täysin samanlaisista liiketoimista. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä nimittäin ilmenee, että mainitun periaatteen vastaista on se, että samankaltaisten ja siis keskenään kilpailevien palvelujen suorittamista kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin (ks. mm. asia C-363/05, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ja The Association of Investment Trust Companies, tuomio 28.6.2007, Kok., s. I-5517, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää arvonlisäverotuksessa toteutetusta eriytetystä kohtelusta seuraavien kilpailun vääristymien poistamista. Kilpailun vääristyminen on näin ollen näytetty toteen heti, kun todetaan, että keskenään kilpailevia palvelujen suorituksia ei kohdella arvonlisäverotuksessa tasapuolisesti (ks. em. asia JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ja The Association of Investment Trust Companies, tuomion 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Pääasiallisesti kansainvälisiä lentoja toteuttavien toimijoiden tarjoamat liikennepalvelut ovat kuitenkin, olipa kyse reittilennoista ja/tai tilauslennoista, samankaltaisia ja selvästi keskenään kilpailevia, joten ilma-alusten luovutusten erilainen kohtelu arvonlisäverovapautusten osalta sen mukaan, toteuttaako toimija pääasiallisesti kansainvälisiä reittilentoja vai pääasiallisesti kansainvälisiä tilauslentoja, synnyttäisi riskin kilpailun vääristymisestä mainittujen toimijoiden välillä.

35 Ensimmäiseen kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 6 alakohdan käsitettä ”kansainvälinen lentoliikenne vastiketta vastaan” on tulkittava siten, että se käsittää myös kansainväliset tilauslennot yritysten ja yksityishenkilöiden tarpeita varten.

Toinen kysymys

36 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään, onko kuudennen direktiivin 15 artiklan 6 alakohtaa tulkittava siten, että siinä säädettyä vapautusta sovelletaan ilma-alusten luovutukseen toimijalle, joka ei itse ole kyseisessä säännöksessä tarkoitettu ”pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan harjoittava lentoyhtiö” vaan joka hankkii mainitun ilma-aluksen yksinomaan tällaisen yhtiön käytettäväksi.

37 Tässä yhteydessä on ensimmäiseksi huomattava, että mainitun 15 artiklan 6 alakohdan suomenkielisessä versiossa viitataan ilma-alusten luovuttamiseen pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan harjoittava*lle* lentoyhtiö*lle*.

38 Suurimmassa osassa muista saman säännöksen kieliversioista viitataan kuitenkin puolestaan tällaisen yhtiön ”käyttämien” ilma-alusten luovutuksiin.

39 Kuten edellä tämän tuomion 24 kohdassa on muistutettu, kyseisen säännöksen tulkinnassa on lähtökohtaisesti otettava huomioon näin havaitut kielelliset eroavuudet.

40 Toiseksi on todettava, että suurimmassa osassa kuudennen direktiivin 15 artiklan 6 alakohdan kieliversioista käytetty sanamuoto, jossa korostuu luovutuksensaajan tai ilma-aluksen omistajan henkilöllisyyden sijaan se, että luovutuksen kohteena olevia ilma-aluksia on ”käytettävä” pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan harjoittavan yhtiön toimesta, ei sellaisenaan johda siihen, että kyseisessä säännöksessä säädetyn vapautuksen soveltamisalan ulkopuolelle jäisivät ilma-alusten luovutukset toimijalle, joka hankkii ne yksinomaan sitä varten, että tällainen yhtiö käyttää niitä, esimerkiksi leasingtoiminnan yhteydessä.

41 Kolmanneksi kuudennen direktiivin 15 artiklan 6 alakohdan tulkinnassa on otettava huomioon, kuten edellä 27 kohdassa on muistutettu, paitsi mainitun säännöksen sanamuoto myös sen asiayhteys ja sillä tavoiteltavat päämäärät.

42 Päämäärästä on ensinnäkin todettava, että – kuten edellä 29 kohdassa on mainittu – päämääränä on ilma-alusten luovutusten vapauttaminen arvonlisäverosta silloin, jos ne on pääasiallisesti tarkoitettu käytettäviksi kansainväliseen lentoliikenteeseen eli lentoihin, joissa käytetään useiden valtioiden lainkäyttövaltaan kuuluvaa ilmatilaa ja mahdollisesti kansainvälistä ilmatilaa.

43 On kuitenkin todettava, että tällainen päämäärä voi johtaa sellaiseen kuudennen direktiivin 15 artiklan 6 alakohdan tulkintaan, jonka mukaan edellytyksenä sille, että ilma-aluksen luovutukseen sovelletaan kyseisessä säännöksessä säädettyä vapautusta on se, että mainittu ilma-alus on tarkoitettu sellaisen yhtiön käytettäväksi, jonka pääasiallinen toimintamuoto on vastiketta vastaan tapahtuva kansainvälinen lentoliikenne, eikä merkitystä ole varsinaisen hankkijan henkilöllisyydellä.

44 Sen sijaan viimeksi mainitun seikan osalta on otettava huomioon, että ilma-aluksen hankkijan velvollisuus maksaa arvonlisävero mainitusta hankinnasta, vaikka hankinnan tarkoitus olisi ainoastaan, että pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan harjoittava yhtiö voisi käyttää mainittua ilma-alusta, voi johtaa muun muassa hinnan, jonka viimeksi mainittu yhtiö joutuu maksamaan tällaisen käytön aloittamiseksi, kohoamiseen ja vaikeuttaa näin ollen päämäärän saavuttamista. Voidaan nimittäin katsoa, että ilma-aluksen hankkija, jonka on maksettava arvonlisävero sen myyntihinnasta, pääsääntöisesti vyöryttää siitä, että sen on näin pitänyt maksaa arvonlisävero, aiheutuneen taakan kokonaan tai osittain käyttäjäyhtiölle.

45 Tällaisessa tilanteessa sekään, että ilma-aluksen hankkija voi mahdollisesti myöhemmin vähentää mainitun arvonlisäveron tai saada sen palautetuksi kuudennessa direktiivissä säädetyillä edellytyksillä, ei – kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 38 kohdassa korostanut – nimittäin poista sitä, että arvonlisäveron, jonka määrä voi tässä tapauksessa olla erityisen korkea, maksamisesta näin aiheutuvaan varallisuuden siirtoon liittyvät rahoituskustannukset rasittavat tällä välin mainittua hankkijaa.

46 Tästä seuraa, että ilma-aluksen luovutuksen jääminen arvonlisäverovapautuksen ulkopuolelle ja se, että hankkija maksaa arvonlisäveron, rasittavat kuvatulla tavalla epäsuorasti mainittua ilma-alusta käyttävää yhtiötä.

47 Toiseksi on todettava asiayhteydestä, johon kuudennen direktiivin 15 artiklan 6 alakohta kuuluu, että edellä tämän tuomion 31 kohdassa on jo muistutettu, että kyseisessä säännöksessä säädetyt vapautukset ovat itsenäisiä unionin oikeuden käsitteitä, joita on tarkasteltava mainitulla direktiivillä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän yleisessä asiayhteydessä.

48 Kyseinen järjestelmä perustuu erityisesti kahteen periaatteeseen. Yhtäältä arvonlisäveroa peritään kustakin palvelujen suorituksesta ja tavaroiden luovutuksesta, jotka verovelvollinen vastikkeellisesti suorittaa. Toisaalta on niin, kuten edellä tämän tuomion 32 ja 33 kohdassa on muistutettu, että verotuksen neutraalisuuden periaate on esteenä sille, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia liiketoimia kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin.

49 Vaikka vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on kyseiset periaatteet huomioon ottaen niin, että kuudennen direktiivin 15 artiklassa tarkoitettuja vapautuksia on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeuksia yleisestä periaatteesta, jonka mukaan kaikista verovelvollisen suorittamista vastikkeellisista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista kannetaan arvonlisävero (ks. mm. em. asia Velker International Oil Company, tuomion 19 kohta; em. asia Cimber Air, tuomion 25 kohta; yhdistetyt asiat C-181/04-C-183/04, Elmeka, tuomio 14.9.2006, Kok., s. I-8167, 15 kohta; em. asia Navicon, tuomion 22 kohta ja em. asia Feltgen ja Bacino Charter Company, tuomion 19 kohta), tällainen suppean tulkinnan sääntö ei kuitenkaan tarkoita sitä, että kyseisten vapautusten määrittelemiseksi käytettyä sanamuotoa tulisi tulkita siinä määrin rajoittavasti, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa (ks. mm. em. asia Navicon, tuomion 22 kohta).

50 Käsiteltävässä asiassa on yhtäältä kuitenkin niin, kuten edellä on korostettu, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 6 alakohdassa pyritään sen sanamuodosta, luettuna mainitulla säännöksellä tavoiteltujen päämäärien valossa, ilmenevällä tavalla lähinnä vapauttamaan arvonlisäverosta ilma-alusten hankinnat silloin, jos ilma-alukset on tarkoitettu sellaisen yhtiön käytettäväksi, joka pääasiallisesti toimii vastiketta vastaan harjoitettavan kansainvälisen lentoliikenteen parissa.

51 Toisaalta asiassa ei ole väitetty eikä vaikuta siltä, että tulkinta, jonka mukaan kuudennen direktiivin 15 artiklan 6 alakohdassa säädetyn vapautuksen on käsitettävä myös ilma-aluksen luovutus toimijalle, joka ei ole kyseisessä säännöksessä tarkoitettu ”pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan harjoittava lentoyhtiö” vaan joka hankkii mainitun ilma-aluksen yksinomaan tällaisen yhtiön käytettäväksi, loukkaisi verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

52 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 40 kohdassa huomauttanut, suoralta kädeltä ei sen sijaan voida sulkea pois sitä, että päinvastainen tulkinta voisi tietyissä olosuhteissa loukata kyseistä periaatetta.

53 Vaikka onkin lisäksi totta, että edellä tämän tuomion 51 kohdassa esitetty tulkinta voi näyttää poikkeavan tietyssä määrin siitä tulkinnasta, joka oikeuskäytännössä on tehty kuudennen direktiivin 15 artiklan 4 ja 8 alakohdassa säädetyistä merialusten polttoaineen tankkaukseen ja varastojen täydentämiseen sekä niiden välittömiä tarpeita palvelevien palvelujen suorituksiin liittyviä liiketoimia koskevista vapautuksista (ks. em. asia Velker International Oil Company, tuomion 21 ja 22 kohta ja em. yhdistetyt asiat Elmeka, tuomion 22 ja 24 kohta), tässä yhteydessä on kuitenkin todettava, ettei mainituissa tuomioissa omaksuttujen ratkaisujen saattaminen koskemaan saman artiklan 6 alakohdan tulkintaa ole välttämätöntä.

54 Kuten erityisesti edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Elmeka annetun tuomion 23–25 kohdasta ilmenee, se, että mainituissa tuomioissa suljettiin pois kuudennen direktiivin 15 artiklan 4 ja 8 alakohdassa säädettyjen vapautusten soveltamisalan laajentaminen myyntiportaisiin, jotka edeltävät lopullista tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta välittömästi aluksen käyttäjälle, perustui erityisesti arviointiin, jonka mukaan tällainen vapauttaminen olisi edellyttänyt sitä, että valtiot ottavat käyttöön tarkastus- ja valvontamekanismeja kyseisten tavaroiden ja palvelujen lopullisen määränpään varmistamiseksi. Tällaiset mekanismit olisivat muodostaneet mainituille valtioille ja asianomaisille toimijoille velvoitteita, jotka ovat yhteensoveltumattomia kuudennen direktiivin 15 artiklan ensimmäisessä virkkeessä tarkoitetun ”vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen” kanssa (ks. myös em. asia Velker International Oil Company, tuomion 24 kohta).

55 Kuten julkisasiamies on erityisesti huomauttanut ratkaisuehdotuksensa 44–46 kohdassa, tällaisia arviointeja ei kuitenkaan voida saattaa koskemaan vapautusta, joka koskee ilma-aluksen luovuttamista sellaiselle toimijalle, joka osoittaa sen yksinomaan pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan harjoittavan yhtiön käyttöön.

56 Se, että vapautuksen edellytykseksi asetetaan samankaltaisessa tapauksessa se, että mainittu käyttötarkoitus on tiedossa ja asianmukaisesti osoitettu jo silloin, kun ilma-alus hankitaan, ja tällaisen yhtiön harjoittaman ilma-aluksen käytön todellisen luonteen myöhempi selvittäminen, ei aiheuta valtioille ja kyseessä oleville toimijoille kuudennessa direktiivissä säädettyjen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen kanssa yhteensoveltumattomia velvoitteita, kun otetaan huomioon kyseessä olevan hyödykkeen tyyppi sekä erityisesti sen käyttöön sovellettavat rekisteröinti- ja lupamekanismit.

57 Toiseen kysymykseen on kaiken edellä esitetyn perusteella vastattava, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 6 alakohtaa on tulkittava siten, että siinä säädettyä vapautusta sovelletaan myös ilma-aluksen luovutukseen toimijalle, joka ei itse ole kyseisessä säännöksessä tarkoitettu ”pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan harjoittava lentoyhtiö” vaan joka hankkii mainitun ilma-aluksen yksinomaan tällaisen yhtiön käytettäväksi.

Kolmas kysymys

58 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kolmannella kysymyksellään, onko toiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä, että ilma-aluksen hankkinut toimija veloittaa lisäksi ilma-aluksen käytöstä edelleen osakkaanaan olevaa yksityishenkilöä, joka käyttää ilma-alusta pääasiallisesti omaan liike- ja/tai yksityiskäyttöönsä, kun otetaan huomioon, että lentoyhtiöllä on mahdollisuus käyttää sitä myös muihin lentoihin.

59 Tässä yhteydessä on huomautettava, että toiseen kysymykseen annetun vastauksen mukaan ainoa peruste sen ratkaisemiseksi, voidaanko kuudennen direktiivin 15 artiklan 6 alakohdassa säädettyä vapautusta soveltaa, on sen toteaminen, käyttääkö ilma-alusta pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan harjoittava lentoyhtiö, ja sen arvioiminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle.

60 Tässä yhteydessä on todettava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kolmannessa kysymyksessään mainitsemilla seikoilla ei näin ollen ole suoralta kädeltä katsottuna merkitystä toiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta, jos hankkija pystyy osoittamaan, että mainittu peruste tosiaan täyttyy.

61 Jos sen sijaan käy ilmi, että kansallinen tuomioistuin katsoo pääasian olosuhteita yleisesti arvioidessaan, ettei ilma-aluksia ole tarkoitettu siihen, että lentoyhtiö hyödyntää niitä taloudellisesti kansainvälisessä lentoliikenteessä, kuudennen direktiivin 15 artiklan 6 alakohtaa ei voida soveltaa.

62 On myös muistutettava, kuten muun muassa Suomen hallitus on huomautuksissaan korostanut, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin lainsäädännön soveltamista ei voida laajentaa väärinkäyttönä pidettäviin talouden toimijoiden toimiin eli toimiin, joita ei toteuteta tavanomaisen liiketoiminnan yhteydessä, vaan yksinomaan joidenkin unionin lainsäädännössä säädettyjen etujen väärinkäyttämiseksi, ja tällaista oikeuksien väärinkäytön kiellon periaatetta sovelletaan myös arvonlisäveron alalla (ks. mm. asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006, Kok., s. I-1609, 69 ja 70 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

63 Kyseisen periaatteen tavoitteena on siten sellaisten ilman taloudellista todellisuuspohjaa olevien täysin keinotekoisten järjestelyjen estäminen, jotka on toteutettu ainoastaan verotuksellisten etujen saamiseksi (asia C-162/07, Ampliscientifica ja Amplifin, tuomio 22.5.2008, Kok., s. I-4019, 28 kohta).

64 Oikeuden väärinkäytöstä voidaan kuudennen direktiivin tulkinnan yhteydessä katsoa näin ollen olevan kyse, kun voidaan todeta yhtäältä kuudennen direktiivin ja sen kansallisen täytäntöönpanolainsäädännön asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollisesta noudattamisesta huolimatta, että kyseessä olevien liiketoimien seurauksena on sellaisen verotuksellisen edun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista, ja kun kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, että kyseessä olevien liiketoimien keskeinen päämäärä on verotuksellisen edun saaminen (ks. em. asia Halifax ym., tuomion 74 ja 75 kohta ja asia C-425/06, Part Service, tuomio 21.2.2008, Kok., s. I-897, 42 kohta).

65 Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa kansallisen lainsäädännön todistelusäännösten mukaisesti ja sikäli kuin ei rajoiteta unionin oikeuden tehokkuutta, ovatko tällaisen väärinkäytön muodostavat tekijät mahdollisesti olemassa pääasiassa (ks. em. asia Halifax ym., tuomion 76 kohta).

66 Kolmanteen kysymykseen on kaiken edellä esitetyn perusteella vastattava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsemat seikat eli se, että ilma-aluksen hankkija veloittaa lisäksi ilma-aluksen käytöstä edelleen osakkaanaan olevaa yksityishenkilöä, joka käyttää ilma-alusta pääasiallisesti omaan liike- ja/tai yksityiskäyttöönsä, ja se, että lentoyhtiöllä on mahdollisuus käyttää ilma-alusta myös muihin lentoihin, eivät muuta toiseen kysymykseen annettavaa vastausta.

Oikeudenkäyntikulut

67 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 14.12.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY, 15 artiklan 6 alakohdan käsitettä ”kansainvälinen lentoliikenne vastiketta vastaan” on tulkittava siten, että se käsittää myös kansainväliset tilauslennot yritysten ja yksityishenkilöiden tarpeita varten.**

2) **Direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 92/111, 15 artiklan 6 alakohtaa on tulkittava siten, että siinä säädettyä vapautusta sovelletaan myös ilma-aluksen luovutukseen toimijalle, joka ei itse ole kyseisessä säännöksessä tarkoitettu ”pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan harjoittava lentoyhtiö” vaan joka hankkii mainitun ilma-aluksen yksinomaan tällaisen yhtiön käytettäväksi.**

3) **Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsemat seikat eli se, että ilma-aluksen hankkija veloittaa lisäksi ilma-aluksen käytöstä edelleen osakkaanaan olevaa yksityishenkilöä, joka käyttää ilma-alusta pääasiallisesti omaan liike- ja/tai yksityiskäyttöönsä, ja se, että lentoyhtiöllä on mahdollisuus käyttää ilma-alusta myös muihin lentoihin, eivät muuta toiseen kysymykseen annettavaa vastausta.**

Allekirjoitukset