EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

16. september 2004*

Kohtuasjas C-382/02,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel esitatud eelotsusetaotlus,

mille esitas Vestre Landsret (Taani) 9. oktoobri 2002. aasta otsusega, mis saabus kohtusse 23. oktoobril 2002, kohtuvaidluses järgmiste poolte vahel:

Cimber Air A/S

versus

Skatteministeriet,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: teise koja esimees C. W. A. Timmermans, kohtunikud C. Gulmann, J.-P. Puissochet (ettekandja), J. N. Cunha Rodrigues ja N. Colneric,

* Kohtumenetluse keel: taani.

kohtujurist: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
kohtusekretär: kohtusekretäri asetäitja H. von Holstein,

arvestades kirjalikku menetlust ja seejärel 4. märtsi 2004. aasta kohtuistungit ning

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— Cimber Air A/S, esindaja *advokat* R. Mikelsons,

— Taani valitsus ja Skatteministeriet, esindaja: J. Molde, keda toetab *advokat* P. Biering,

— Saksamaa valitsus, esindaja: M. Lumma,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: E. Traversa ja N. B. Rasmussen,

olles 25. märtsi 2004. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsuse taotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ, kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1, edaspidi „kuues direktiiv") artikli 15 punktide 6, 7 ja 9 tõlgendamist.

2 Nimetatud taotlus on ajendatud Cimber Air A/S nimelise äriühingu ja Skatteministeriet (Taani maksuministeerium) vahelisest kohtuvaidlusest, mille sisu on juba tasutud käibemaksu tagastamine teatud õhusõidukitele tarnitud kaupadelt, millele Taani käibemaksu puudutav seadus tagastamisõigust ette ei näe.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigus

3 Reguleerides väljaspool ühendust toimuvate ekspordi ja sarnaste tehingute ning rahvusvaheliste vedude maksuvabastust, sätestab kuuenda direktiivi artikkel 15:

„Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

1. sellise kauba tarnimine, mille lähetab või veab väljaspool riigi artiklis 3 määratletud territooriumi asuvasse sihtkohta müüja või tema nimel tegutsev isik;

2. sellise kauba tarnimine, mille lähetab või veab väljaspool riigi artiklis 3 määratletud territooriumi asuvasse sihtkohta väljaspool riigi territooriumi asuv ostja või tema nimel tegutsev isik, v.a kauba puhul, mida ostja veab ise lõbusõidulaevade ja eraisikutele kuuluvate õhusõidukite või muude erakasutuseks ettenähtud veovahendite seadistamiseks või proviandiga varustamiseks;

[...]

6. tasu eest peamiselt rahvusvahelistel liinidel tegutsevate lennufirmade kasutatavate õhusõidukite tarnimine, ümberehitamine, remont, hooldus, väljaüürimine ja rendileandmine ning nendes sisalduvate või kasutatavate seadmete tarnimine, rendileandmine, remont ja hooldus;

7. lõikes 6 nimetatud õhusõidukite tankimiseks ja proviandiga varustamiseks ette nähtud kauba tarnimine;

[...]

9. lõikes 6 nimetamata teenuste osutamine, mis on otseselt vajalikud seoses nimetatud lõikes osutatud õhusõidukite või nende lastiga;

[...]".

Siseriiklikud õigusnormid

4 Taanis on käibemaksuvabastuse tingimused reguleeritud 16. augusti 2000. aasta seadusega lov om mervaerdiafgift (edaspidi „16. augusti 2000. aasta seadus"), mis sätestab muu hulgas ka käibemaksu sissenõudmise lennuettevõtjatele tarnitud kaubalt.

5 16. augusti 2000. aasta seaduse artikli 34 lõige 1, mis reguleerib käibemaksuvabastust teatud õhusõidukitele tarnitud kaupadele, sätestab:

„Maksust on vabastatud järgmiste kaupade tarnimine ja teenuste osutamine:

[...]

7. [...] rahvusvahelise transpordiga tegelevatele õhusõidukitele ja laevadele, v.a. eralennukitele [...], nende pardal kasutamiseks tarnitud kaubad ja vajalik varustus ning sellistele õhusõidukitele osutatud teenused [...];

8. õhusõidukite müük ja üürileandmine [...], v.a. eralennukid ja lõbusõidulaevad;

9. punktis 8 märgitud õhusõidukite remont, hooldus ja ümberehitamine [...], samuti nende kindlaksmääratud varustuse jaoks tarnitud kauba üürileandmine, remont ja hooldus;

[...]

16. õhusõidukite ja laevade tankimiseks ning tankijate varustuseks ettenähtud kaupade tarnimine ning, kooskõlas tollialaste õigusaktidega, nende õhusõidukite või laevade pardal reisijatele kohapeal tarvitamiseks või müügiks tarnitud kaubad."

6 Vastavalt 16. augusti 2000. aasta seaduse artikli 34 lõike 1 punktidele 7 ja 16:

— õhkutõusmis- ja maandumistasud,

— kütus,

— toitlustus,

— pagasi käitlemine,

väljendavad direktiivi artikli 15 punktides 7 ja 9 märgitud tarnimise ja teenuste osutamise mõistete sisu ning on käibemaksuvabad üksnes juhul, kui neid teenuseid osutatakse välismaale suunduvale lennule.

7 Vastavalt 16. augusti 2000. aasta seaduse artikli 45 lõikele 3 võidakse rahvusvaheliste lendude jaoks, kaasa arvatud transiitlennud, sooritatud ostudelt tasutud käibemaks tagastada, siselendude puhul tagastamist ei toimu.

Menetlus põhikohtuasjas ja eelotsuse küsimused

8 Cimber Air A/S on lennuettevõtja, mille põhitegevus on koostöös kahe partneriga, SAS-i ja Lufthansaga, regulaarlendude korraldamine Euroopas. Ta korraldab Taani siselende, samuti rahvusvahelisi lende Taani ja teiste riikide vahel. Peale selle kasutab ta lennuliine, mille nii väljumis- kui saabumiskoht asuvad välisriigis.

9 Skatteministeriet leiab põhikohtuasjas, et siseliinidel, st Taanis asuvate lennujaamade vahel tegutsevatele Cimber Air A/S lennukitele tehtavatelt teatud liiki tarnetelt puudub alus käibemaksu maha arvata ning et maksuvabastus hõlmab üksnes rahvusvahelist lendu sooritavat õhusõidukit. Cimber Air A/S on seevastu seisukohal,

et käibemaksust tuleks vabastada ka kaubad, mis on tarnitud siselende tegevatele õhusõidukitele, kuna põhitegevus on siiski rahvusvaheliste lendude korraldamine.

10 Selle peale esitas Cimber Air A/S Vestre Landsret'ile hagi, milles nõuab, et Skatteministeriet tunnustaks peale 30. aprilli 2001 tarnitud kaupade ja osutatud teenuste õigust käibemaksuvabastusele põhjusel, et rahvusvaheline transport moodustab olulise osa ettevõtja tegevusest.

11 Lisaks eelnevale leiab Cimber Air A/S, et Skatteministeriet on kohustatud talle tagastama käibemaksu, mida ettevõtja peab ebaõiglaselt tasutuks. See on käibemaksusumma, mille Cimber Air A/S maksis oma hankijatele siselendude või nendega seotud lendude jaoks mõeldud mitmesuguste tarnete eest.

12 Pooled on eriarvamustel küsimuses, kas ühelt poolt kuuenda direktiivi artikli 15 punktid 7 ja 9 ning teiselt poolt sama artikli punkt 6 takistavad käibemaksu sissenõudmist Cimber Air A/S-i siselende tegevate õhusõidukite jaoks tehtud tarnetelt, arvestades, et ettevõtja teostab peamiselt rahvusvahelisi lende.

13 Nendel asjaoludel otsustas Vestre Landsret menetluse peatada ning esitas Euroopa Kohtule eelotsuse saamiseks järgmised küsimused:

„1) Kas kuuenda direktiivi (nõukogu direktiiv 77/388/EMÜ) artikli 15 punkte 7 ja 9 ning punkti 6 tuleks tõlgendada selliselt, et liikmesriigil on õigus mitte

vabastada siseliinidel tegutsevale õhusõidukile tarnitud kaupu käibemaksust, hoolimata sellest, et ettevõtja, kellele õhusõiduk kuulub, tegutseb peamiselt rahvusvahelistel liinidel või on sellel liikmesriigil kohustus neid tarneid käibemaksust vabastada?

2) Tuginedes viimasele oletusele, siis milliste kriteeriumide — näiteks käive, läbitud kilomeetrid, reisijakilomeetrid, reisijate või lendude arv — põhjal võib järeldada, et artikli 15 punkti 6 mõttes on tegemist peamiselt rahvusvahelistel liinidel tegutseva lennuettevõtjaga?"

Esimene küsimus

14 Esimese küsimusega soovib siseriiklik kohus teada saada, kas kuuenda direktiivi artikli 15 punkte 6, 7 ja 9 tuleb tõlgendada selliselt, et artiklis nimetatud kaubatarne ja teenused siselendudele, mida osutatakse peamiselt rahvusvahelistel liinidel tasu eest tegutsevate lennuettevõtjate kasutuses olevaile õhusõidukeile, kuuluvad käibemaksuvabastuse alla.

Euroopa Kohtule esitatud märkused

15 Taani valitsus on seisukohal, et väljaspool ühendust eksporditud kaupade maksuvabastusi käsitleva kuuenda direktiivi artikli 15 punkte 7 ja 9 saab seostada

üksnes rahvusvahelistele lendudele tarnitud kaupade ja osutatud teenustega, hinnates iga õhusõiduki liikumist eraldi. Sama artikli punktis 6 märgitud kaupade tarne ja teenuste osutamine, mis on seotud lennuettevõtja põhitegevustega, kuuluvad käibemaksuvabastuse alla üksnes artikli 15 tõlgendamisel tervikuna.

16 Taani valitsus, tuginedes oma seisukohale, väidab, et siseriiklikud maksuvabastused on määratletud kuuenda direktiivi artiklis 13. Ometi ei kuulu siseriiklikele lendudele tarnitud kaubad viimati mainitud artikli alusel käibemaksuvabastuse alla, mis tähendab seda, et direktiivi artikli 15 punktid 7 ja 9 ei puuduta siselendusid teostavate õhusõidukite jaoks tarnitud kaupu ja osutatud teenuseid isegi siis, kui lennuettevõtja, kellele need õhusõidukid kuuluvad, tegeleks peamiselt rahvusvaheliste lendudega.

17 Sellisel arvamusel on ka komisjon, kes samuti täheldab, et kuuenda direktiivi maksuvabastuse sätteid tõlgendatakse kitsalt selleks, et kinni pidada neutraalse maksustamise põhimõttest. Nimetatud põhimõte nõuab võrdsust kõikides siseriiklikku transporti puudutavates maksuküsimustes.

18 Komisjon möönab, et kuuenda direktiivi artikli 15 punkt 6 rikub küll selgelt neutraalse maksustamise põhimõtet, kuid märgib samas, et artikli 15 väljatöötamisel ei osutanud miski sellele, nagu oleksid punktid 7 ja 9 sellist rikkumist lubanud, mistõttu kohaldatakse eelnimetatud punktides märgitud maksuvabastust üksnes rahvusvahelisel liinil kasutatavaile õhusõidukeile tarnitud kaupadele ja osutatud teenustele.

19 Cimber Air A/S, keda peale ärakuulamist toetab Saksamaa valitsus, tõlgendab kuuenda direktiivi artikli 15 punkte 7 ja 9 erinevalt. Ettevõtja on arvamusel, et eelmainitud punktides märgitud käibemaksuvabastus puudutab siselende tegevaile õhusõidukeile osutatud teenuseid siis, kui lennuettevõtja, kellele need õhusõidukid kuuluvad, tegutseb tasu eest peamiselt rahvusvahelistel liinidel.

20 Cimber Air A/S ja Saksamaa valitsus põhjendavad neutraalse maksustamise põhimõttest kõrvalekaldumist väitega, et on raske kindlaks määrata, millistel juhtudel õhusõiduk tegeleb sise- ja millistel juhtudel rahvusvahelise lennuga ning millises mahus peaksid osutatud teenused olema käibemaksust vabastatud ja millises osas maksustatavad.

21 Seetõttu märgivad nad, et kuuenda direktiivi artikli 15 punktides 7 ja 9 osutatud käibemaksuvabade kaupade ja teenuste puhul saab määravaks kriteeriumiks — mille alusel punktide 7 ja 9 sõnastus on vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega — fakt, et õhusõiduk, mille suhtes käibemaksuvabastust kohaldatakse, kuulub rahvusvahelisel liinil opereerivale lennuettevõtjale. See kriteerium lubab kuuenda direktiivi artikli 15 punktides 6, 7 ja 9 sätestatud reegleid tõlgendada lihtsalt ja üheselt mõistetavalt.

22 Vastavalt oma viimasele tõlgendusele põhikohtuasjas on Cimber Air A/S jõudnud järeldusele, et Taani siseriiklikud õigusnormid ja nende tõlgendamine nii, et maksuvabastus on piiratud üksnes rahvusvaheliste lendudega, on vastuolus ühenduse õigusega.

Euroopa Kohtu vastus

23 Maksuvabastused moodustavad ühenduse õiguses iseseisvate mõistete kogumi, mida tuleb tõlgendada kuuendas direktiivis sätestatud ühise käibemaksusüsteemi kontekstis (vt 26. märtsi 1987. aasta otsus kohtuasjas 235/85: komisjon *v.* Holland, EKL 1987, lk 1471, punkt 18; 5. juuni 1997. aasta otsus kohtuasjas C-2/95: SDC, EKL 1997, lk I-3017, punkt 21, ja 10. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-141/00: Kügler, EKL 2002, lk I-6833, punkt 25).

24 Ühine käibemaksusüsteem põhineb kahel põhimõttel. Esiteks, igasuguse kauba tarnimine ja teenuse osutamine käibemaksukohustuslase poolt kuulub käibemaksuga maksustamisele. Teiseks, lähtudes neutraalse maksustamise põhimõttest, ei või käibemaksuga maksustamisel samalaadseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid erinevalt kohelda.

25 Seetõttu, olles ühisel seisukohal, et kuues direktiiv võib ette näha maksuvabastusi, mis kalduvad kõrvale eelnevas punktis nimetatud põhimõtetest, leiab kohus, et selliseid maksuvabastusi tuleb tõlgendada kitsalt (vt selle kohta eelmainitud kohtuotsus SDC, punkt 20; 7. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-216/97: Gregg, EKL 1997, lk I-4947, punkt 12, ja kohtuotsus Kügler, punkt 28).

26 Sellisel juhul, vastavalt kuuenda direktiivi artikli 15 punktides 7 ja 9 märgitule, on käibemaksust vabastatud sama artikli punktis 6 nimetatud õhusõidukile tankimiseks vajalik varustus ning muud punktis 6 nimetamata teenused, mis on otseselt vajalikud selles punktis nimetatud õhusõidukile.

27 Niisiis tõlgendatakse artikli 15 punkti 6 kui „tasu eest peamiselt rahvusvahelistel liinidel tegutsevate lennuettevõtjate poolt kasutatavaid õhusõidukeid".

28 Järelikult, vastupidiselt komisjoni ja Taani valitsuse väidetele, puudutab kuuenda direktiivi artikli 15 punktides 7 ja 9 ja punktis 6 ettenähtud maksuvabastus konkreetselt nende õhusõidukite sooritatud siselende, mida kasutavad lennuettevõtjad, kelle põhitegevus on rahvusvaheline äri.

29 Komisjoni osutatud tõsiasi, et kuuenda direktiivi artiklis 13 ette nähtud liikmesriigisisesed maksuvabastused ning sama direktiivi artiklis 15 sätestatud tingimused on kooskõlas, ei muuda artikli 15 algset olemust.

30 Seega oleks vastus esimesele küsimusele: kuuenda direktiivi artikli 15 punkte 6, 7 ja 9 tuleb tõlgendada selliselt, et neis punktides nimetatud kaupade tarnimine ja teenuste osutamine siseliinidel sõitvale õhusõidukile, mida kasutab lennuettevõtja, kelle põhitegevus on tegutsemine tasu eest peamiselt rahvusvahelistel liinidel, on käibemaksuvabad.

Teise küsimuse kohta

31 Teise küsimuse kohta soovib siseriiklik kohus teada, millised on olemuslikult need kriteeriumid, mis määravad kindlaks, millal lennuettevõtja tegutseb peamiselt rahvusvahelistel liinidel.

Euroopa Kohtule esitatud märkused

32 Komisjon ja Taani valitsus leiavad, et puudub vajadus sellele küsimusele vastata, pidades silmas esimesele küsimusele antud vastust.

33 Cimber Air A/S väidab, et kuuenda direktiivi artikli 15 punktis 6 kasutatava mõiste „peamiselt" defineerimiseks tuleb arvestada lennukompanii kõiki õhus sooritatud toiminguid, anda ühelt poolt hinnang kulutatud ajale ning teiselt poolt analüüsida toodangu- ja müügikriteeriume.

34 Cimber Air A/S on seisukohal, et lennuettevõtja rahvusvaheliste lendude osakaal tuleb eelnevalt pikema perioodi peale kindlaks määrata, sest olles tegutsenud aastaid peamiselt rahvusvahelistel liinidel, ei või asjaolu, et ühel aastal on nende maht vähenenud, kaasa tuua selle lennuettevõtja õhusõidukite suhtes erinevat maksustamist.

35 Vastavalt lennuettevõtja rahvusvaheliste lendude mahtu puudutavatele kriteeriumitele teeb Cimber Air A/S ettepaneku mõõta istekohakilomeetreid, mis võimaldaks ühtlasi kindlaks määrata ka rahvusvaheliste lendude käibe suuruse.

36 Ettevõtja jääb seisukohale, et sellised näitajad nagu maksvate reisijate arv ja lendude hulk ei anna sama täpset ülevaadet lennuettevõtja äritegevusest.

Euroopa Kohtu vastus

37 Vastavalt käesoleva otsuse punktides 23–25 toodud põhjendustele on mõistel „ettevõtja, tegutsedes peamiselt rahvusvahelistel liinidel" ühenduse tähendus ning seda tuleb käibemaksuvabastust puudutavates asjades tõlgendada kitsalt.

38 Selline tõlgendus arvestab vaidlusaluse normi erinevaid keelelisi teisendeid. Kui kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 6 prantsus-, itaalia-, hispaania- ja portugalikeelsed tõlked kasutavad sõna „oluliselt" või sellega samalaadset, siis taani, saksa, inglise või hollandi keeles kasutatakse vastavalt sõnu „hovedsageligt", „hauptsächlich", „chiefly" ja „hoofdzakelijk". Viimastest väljenditest lähtudes puudutab vaidlusalune norm lennuettevõtjat, kelle rahvusvaheliste lendude arv vaevalt ületab siseriiklikke lendusid, esimese grupi järgi aga moodustavad rahvusvahelised lennud ettevõtja põhitegevuse.

39 Eeltoodud analüüsist võib järeldada, et lennuettevõtjaid, kelle siselennud on oluliselt vähema tähtsusega kui rahvusvahelised lennud, tuleb käsitleda lennuettevõtjatena, kes teostavade peamiselt rahvusvahelisi lende.

40 Teise küsimuse vastuseks on, et selliste lennuettevõtjate rahvusvahelise ja muu kui rahvusvahelise äri ulatuse hindamine on siseriiklike kohtute ülesanne. Seda tehes võivad nad arvesse võtta kogu teavet, mis omab käsitletud tegevuste suhtes tähendust, eriti käibe küsimustes.

Kohtukulud

41 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotamise siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisel tekkinud kohtukulusid, mis ei ole poolte kulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

1. **Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 15 punkte 6, 7 ja 9 tuleb tõlgendada nii, et sellistele siselende sooritavatele õhusõidukitele, mida kasutavad lennuettevõtjad, kes tegutsevad tasu eest peamiselt rahvusvahelistel liinidel, on eelnimetatud punktides märgitud kaupade tarne ja osutatud teenused käibemaksuvabad.**

2. **Eelnimetatud lennuettevõtjate rahvusvahelise ja muu kui rahvusvahelise äritegevuse ulatuse hindamine kuulub siseriiklike kohtute pädevusse. Hinnangu andmiseks võivad nad arvesse võtta kogu teavet, mis omab asjaomase tegevuse suhtes tähendust, eriti käivet.**

Allkirjad