UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

1 päivänä joulukuuta 2011 *

Asiassa C-79/10,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 1.12.2009 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 11.2.2010, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Systeme Helmholz GmbH

vastaan

Hauptzollamt Nürnberg,

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,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: E. Sharpston,
kirjaaja: hallintovirkamies K. Sztranc-Sławiczek,

ottaen huomioon kirjallisen käsittelyn ja 5.5.2011 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Systeme Helmholz GmbH, edustajanaan Wirtschaftsprüfer/Steuerberater G. Real,

– Hauptzollamt Nürnberg, edustajinaan Regierungsdirektor S. Junker ja Prozessbevollmächtigter D. Jakobs,

– Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues, B. Cabonat ja B. Beaupere-Manokha,

– Kyproksen hallitus, asiamiehenään E. Symeonidou,

– Euroopan komissio, asiamiehenään W. Mölls,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta 27.10.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/96/EY (EUVL L 283, s. 51) 11 artiklan 3 kohdan, 14 artiklan 1 kohdan b alakohdan ja 15 artiklan 1 kohdan j alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Systeme Helmholz GmbH (jäljempänä Systeme Helmholz) ja Hauptzollamt Nürnberg (Nürnbergin tulliviranomainen, jäljempänä Hauptzollamt) ja joka koskee Hauptzollamtin kieltäytymistä palauttamasta Systeme Helmholzille tämän omistamassa lentokoneessa käytettäväksi tarkoitetusta moottoripolttoaineesta perittyä kivennäisöljyveroa sillä perusteella, ettei Systeme Helmholz ole lentoliikenteen harjoittaja.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2003/96 johdanto-osan 23 perustelukappaleen sanamuoto on seuraava:

”Voimassa olevien kansainvälisten velvoitteiden ja yhteisön yritysten kilpailuaseman säilyttämisen vuoksi on suositeltavaa soveltaa edelleen poikkeuksia, jotka koskevat

muussa lento- ja meriliikenteessä kuin huvialusten yksityiskäytössä käytettäviä energiatuotteita, mutta jäsenvaltioiden olisi voitava rajoittaa kyseisiä poikkeuksia.”

4 Direktiivin 11 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Sekakäytön osalta verotusta sovelletaan kunkin tyyppisen käytön suhteellista osuutta vastaavasti, ellei joko yrityskäyttö tai muu kuin yrityskäyttö ole merkityksetöntä, jolloin voidaan katsoa, ettei sitä ole.”

5 Saman direktiivin 14 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Sen lisäksi, mitä direktiivissä 92/12/ETY säädetään veronalaisten tuotteiden vapauttamisesta verosta tiettyjen käyttötarkoitusten perusteella ja sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista, jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut tuotteet edellytyksin, jotka jäsenvaltioiden on vahvistettava verovapautuksien oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten estämiseksi:

– –

b) energiatuotteet, jotka toimitetaan käytettäviksi moottoripolttoaineena muussa ilmailussa kuin yksityisessä huvi-ilmailussa.

Tässä direktiivissä ’yksityisellä huvi-ilmailulla’ tarkoitetaan ilma-aluksen käyttöä luonnollisen tai oikeushenkilön toimesta sen omistajana, vuokraajana tai sen

muulla tavoin käyttöönsä saaneena muihin kuin kaupallisiin tarkoituksiin ja erityisesti muihin tarkoituksiin kuin vastiketta vastaan tai julkisten viranomaisten tarkoituksiin tapahtuviin henkilöiden tai tavaroiden kuljetuksiin taikka palvelujen tarjoamiseen.

Jäsenvaltiot voivat rajoittaa tämän vapautuksen soveltamisen lentopetrolien toimituksiin (CN-koodi 2710 19 21).”

6 Direktiivin 2003/96 15 artiklan 1 kohdan j alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista jäsenvaltiot voivat soveltaa verovalvonnassa täydellisiä tai osittaisia verotusta koskevia vapautuksia tai alennuksia:

– –

j) ilma- ja vesialuksia valmistettaessa, asennettaessa, kokeiltaessa ja huollettaessa käytettäviin moottoripolttoaineisiin – –.”

Kansallinen oikeus

7 Asiassa merkitykselliset säännökset ovat 21.12.1992 annetun kivennäisöljyverolain (Mineralölsteuergesetz; BGBl. 1992 I, s. 2185) säännökset, sellaisina kuin niitä oli sovellettava oikeusriidan kohteena olevana vuonna 2004 (jäljempänä MinöStG), ja kivennäisöljyverolain täytäntöönpanosta 15.9.1993 annetun asetuksen (Mineralölsteuer-Durchführungsverordnung; BGBl. 1993 I, s. 1602) säännökset, sellaisina kuin niitä oli sovellettava vuonna 2004.

8 MinöStG:n 4 §:ssä säädettiin muun muassa seuraavaa:

”Vapautukset verosta, käsitteiden määritelmät

(1) Jollei 12 §:stä muuta johdu, kivennäisöljyä saadaan käyttää verottomasti

– –

3. lentoliikenteen polttoaineena

a) lentoliikenteen harjoittajan elinkeinotoiminnassaan suorittamassa henkilöiden tai tavaroiden kuljetuksessa tai vastikkeellisessa palvelujen tarjoamisessa

b) viranomaisten ja liittotasavallan puolustusvoimien ilma-alusten virkakäytössä sekä lentopelastuspalvelujen ilma-aluksissa lentopelastuskäytössä.

Tässä laissa tarkoitettuja lentoliikenteen polttoaineita ovat CN-koodiin 2710 00 26 kuuluva lentobensiini, jonka oktaaniluku on vähintään 100 ron, CN-koodiin 2710 00 37 kuuluva suihkumoottoribensiini ja CN-koodiin 2710 00 51 kuuluva lentopetroli (keskiraskas öljy), kun niitä käytetään ilma-aluksissa.

_ _”

9 MinöStG:n 12 § oli sanamuodoltaan seuraava:

”Lupa

Sillä, joka aikoo

1. käyttää tai luovuttaa toiselle veroedun piiriin kuuluviin tarkoituksiin käytettäväksi tai

2. käyttäjänä tai luovuttajana viedä

a) Euroopan yhteisön kulutusverotuksen soveltamisalueen ulkopuolelle (kolmansiin maihin) tai

b) elinkeinotoiminnassa käytettäväksi tai postimyynnin välityksellä toiseen Euroopan yhteisön jäsenvaltioon

kivennäisöljyä, johon sovelletaan 3 §:n 1–3, 5 ja 7 momentissa, 4 §:ssä tai 32 §:n 1 ja 2 momentissa säädettyä veroetua, on oltava siihen lupa.

– –”

10 Kivennäisöljyverolain täytäntöönpanosta annetun asetuksen, sellaisena kuin sitä oli sovellettava vuonna 2004, 50 §:n 1 momentissa säädettiin seuraavaa:

”Lentoliikenteen polttoaineen veron palautus tai hyvitys

(1) Lain 4 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitetuille lentoliikenteen harjoittajille ja laitoksille palautetaan tai hyvitetään hakemuksesta vero lentoliikenteen polttoaineesta, jonka ne ovat hankkineet verotusalueella verollisesti ja käyttäneet verosta vapautettuihin lentoihin. – –”

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

11 Systeme Helmholz on elektroniikan komponenttien ja tietokoneohjelmien kehittämistä ja markkinointia harjoittava yritys. Se omistaa lentokoneen, jota yrityksen johtaja käyttää sekä yksityistarkoituksiin että lentoihin muiden yritysten toimipaikkoihin

ja messuille sekä lisäksi huolto- ja koulutuslentoihin. Sillä ei ole Saksan ilmailulaissa (Luftverkehrsgesetz) tarkoitettua toimilupaa, joka lentoliikenteen harjoittajilla on Saksassa oltava.

12 Systeme Helmholz on tehnyt lentokoneen käytöstä kuukausikohtaiset muistiinpanot, joihin on tallennettu lentopäivä, lentoreitti sekä lennon kesto ja tarkoitus. Se haki 16.12.2005 1 700,12 euron suuruista kivennäisöljyveron palautusta yhteensä 2 358 litrasta lentobensiiniä, joka oli käytetty Saksassa vuonna 2004 yritystoimintaan liittyneisiin lentoihin, joihin sisältyi myös lentoja korjaamolle ja takaisin sekä koulutuslentoja.

13 Hauptzollamt hylkäsi palautushakemuksen 9.2.2006 antamallaan päätöksellä sillä perusteella, ettei Systeme Helmholz ollut lentoliikenteen harjoittaja.

14 Hauptzollamt hylkäsi Systeme Helmholzin veronpalautuksen epäämisestä tekemän oikaisuvaatimuksen 12.4.2006 antamallaan päätöksellä, minkä jälkeen Systeme Helmholz nosti kanteen Finanzgericht Münchenissä. Kyseinen tuomioistuin katsoi, että Systeme Helmholzilla oli yrityskäyttöön liittyvien lentojen osalta – huolto- ja koulutuslentoja lukuun ottamatta – oikeus kivennäisöljyveron palautukseen direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan b alakohdan ensimmäisen alakohdan mukaan. Finanzgericht München katsoi, ettei tästä säännöksestä voitu johtaa veroedun rajaamista vain lentoliikenteen harjoittajiin. Lentokoneen käyttämisellä omaan lukuun toteutettavaan liikenteeseen liiketoimien edistämiseksi on kaupallinen tarkoitus, joten yhteisön oikeuden mukaiset edellytykset verosta vapauttamiselle täyttyvät.

15 Sen sijaan huoltoon ja toimintakuntoisuuden toteamiseen tarpeellisista lennoista ja koulutuslennoista Finanzgericht München katsoi, ettei direktiivissä 2003/96 säädettyä veroetua voitu soveltaa niihin. Kyseisen tuomioistuimen mukaan direktiivin 15 artiklan 1 kohdan j alakohdassa nimittäin annetaan vain mahdollisuus huollon yhteydessä käytettävää moottoripolttoainetta koskevaan veroetuun. Huolto- ja koulutuslennoissa ei myöskään ole kyse lentämisestä kaupallisessa tarkoituksessa, koska niiden taustalla on sekä yksityis- että yrityskäyttöön liittyviä syitä eikä niillä ole välitöntä liityntää yritystoimintaan. Myöskään suhteellisen osuuden hyvittäminen ei tule kyseeseen, koska direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan b alakohdassa ei säädetä tällaisesta mahdollisuudesta.

16 Systeme Helmholz teki tuomiosta revisiovalituksen Bundesfinanzhofiin siltä osin kuin sillä ei tuomiossa katsottu olevan oikeutta verovapautukseen huolto- ja koulutuslennoista, ja Hauptzollamt teki revisiovalituksen siltä osin kuin Systeme Helmholz oli tuomiossa vapautettu maksamasta veroa yhtiön omaan lukuun toteutettuihin lentoihin käytetystä moottoripolttoaineesta.

17 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko – – direktiivin 2003/96 – – 14 artiklan 1 kohdan b alakohdan ensimmäistä alakohtaa tulkittava siten, että yksityisen huvi-ilmailun jättämisestä veroedun ulkopuolelle seuraa, että ilmailussa moottoripolttoaineena käytettävien energiatuotteiden vapautus verosta on myönnettävä vain lentoliikenteen harjoittajille, vai onko vapautus verosta ulotettava kaikkiin ilmailussa käytettäviin moottoripolttoaineisiin, kunhan lentokoneen käytön tarkoitus liittyy elinkeinotoimintaan?

2) Onko – – direktiivin 2003/96 – – 15 artiklan 1 kohdan j alakohtaa tulkittava siten, että säännös koskee myös moottoripolttoainetta, jonka lentokone tarvitsee lentomatkalla lentokonekorjaamolle ja takaisin, vai koskeeko veroedun mahdollisuus vain niitä yrityksiä, joiden varsinaisena toimialana on ilma-alusten valmistus, asennus, kokeilu ja huolto?

3) Onko – – direktiivin 2003/96 – – 11 artiklan 3 kohtaa tulkittava siten, että kun lentokone, jota käytetään sekä yksityisesti että elinkeinotoiminnassa, on – – direktiivin 2003/96 – – 14 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetulla huolto- tai koulutuslennolla, näillä lennoilla käytettävä moottoripolttoaine on vapautettava verosta elinkeinotoimintaan käyttämisen osuutta vastaavasti?

4) Jos kolmanteen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko siitä, ettei – – direktiivin 2003/96 – – 11 artiklan 3 kohtaa voida soveltaa kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdan b alakohdan yhteydessä, pääteltävä, että jos lentokonetta käytetään osittain yksityisesti ja osittain elinkeinotoiminnassa, huolto- ja koulutuslentojen osalta ei ole myönnettävä vapautusta verosta?

5) Jos kolmanteen kysymykseen vastataan myöntävästi tai jos vastaava oikeusseuraus johtuu – – direktiivin 2003/96 – – jostain muusta säännöksestä, mitä perusteita ja mitä viitejaksoa on käytettävä lähtökohtana määritettäessä kyseisen direktiivin 11 artiklan 3 kohdassa tarkoitettua kunkin tyyppisen käytön suhteellista osuutta huolto- ja koulutuslentojen yhteydessä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä sitä, sovelletaanko direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädettyä verovapautusta pääasian oikeudenkäynnin asianosaisen kaltaiseen yhtiöön, jonka toimiala ei liity ilmailuun ja joka liiketoimiensa edistämiseksi käyttää omistamaansa lentokonetta henkilökuntansa kuljettamiseen asiakkaiden luo tai messuille.

19 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on todettava, että vapautuksia koskevia direktiivin 2003/96 säännöksiä on tulkittava itsenäisesti niiden sanamuoto ja kyseisellä direktiivillä tavoitellut päämäärät huomioon ottaen (ks. vastaavasti asia C-389/02, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, tuomio 1.4.2004, Kok., s. I-3537, 19 kohta; asia C-391/05, Jan De Nul, tuomio 1.3.2007, Kok., s. I-1793, 22 kohta ja asia C-505/10, Sea Fighter, tuomio 11.11.2011, Kok., s. I-11089, 14 kohta).

20 Ensinnäkin direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan b alakohdan ensimmäisen alakohdan sanamuodon mukaan verovapautuksen piiriin kuuluvat ”energiatuotteet, jotka toimitetaan käytettäviksi moottoripolttoaineena muussa ilmailussa kuin yksityisessä huvi-ilmailussa”. Toisessa alakohdassa yksityisen huvi-ilmailun käsite määritellään vastakohtansa kautta siten, että sillä tarkoitetaan ”ilma-aluksen käyttöä –– muihin kuin kaupallisiin tarkoituksiin ja erityisesti muihin tarkoituksiin kuin

vastiketta vastaan tai julkisten viranomaisten tarkoituksiin tapahtuviin henkilöiden tai tavaroiden kuljetuksiin taikka palvelujen tarjoamiseen".

21 Sanamuodosta "muihin tarkoituksiin kuin vastiketta vastaan – – tapahtuviin henkilöiden tai tavaroiden kuljetuksiin taikka palvelujen tarjoamiseen" ilmenee, että tämän vapautuksen soveltamisalaan kuuluvassa ilmailussa moottoripolttoainetta käytetään ilma-aluksessa, jota välittömästi käytetään vastikkeellisten lentokuljetuspalvelujen suorittamiseen. Ilmailun käsite edellyttää näin ollen, että vastiketta vastaan suoritettu palvelu liittyy välittömästi ilma-aluksen liikkumiseen (ks. vastaavasti em. asia Sea Fighter, tuomion 18 kohta).

22 Tämä direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan b alakohdan tulkinta saa lisäksi tukea esitöistä. Kivennäisöljyjen valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta 19.10.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/81/ETY (EYVL L 316, s. 12) säätämiseen johtaneessa ehdotuksessa Euroopan komission tarkoitus nimittäin oli ilmailussa käytettävän moottoripolttoaineen vapauttamisella verosta "laajentaa nykyisin voimassa oleva kansainvälisten kaupallisten lentojen öljytoimitusten vapautus koskemaan kaikkea kaupallista lentoliikennettä" (KOM(90) 434 lopullinen). Komission mukaan "[tämän piti mahdollistaa se, että] minkä tahansa paikkojen välisiä lentoja yhteisön alueella käsiteltäisiin samalla tavalla, mikä [korosti] rajattomia sisämarkkinoita. Polttoaine yksityistä lentoliikennettä varten [oli] sen sijaan saatettava verolliseksi [jo vallinneen] yleisen käytännön mukaisesti". Näin ollen komissio erotti kaupallisen lentoliikenteen yksityisestä lentoliikenteestä ilmailuun käytettävän moottoripolttoaineen vapauttamiseksi verosta.

23 Toiseksi direktiivin 2003/96 tavoite, jonka mukaan jäsenvaltioiden on kannettava veroa energiatuotteista, osoittaa lisäksi, ettei sillä pyritä ottamaan käyttöön yleisluonteisia vapautuksia (ks. vastaavasti em. asia Sea Fighter, tuomion 21 kohta).

24 Direktiivin 2003/96 johdanto-osan 23 perustelukappaleesta ilmenee lisäksi, että kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdan b alakohdan perusteena on kansainvälisten velvoitteiden noudattaminen ja yhteisön yritysten kilpailuaseman säilyttäminen.

25 Kuten komissio on huomauttanut, viittauksella kansainvälisiin velvoitteisiin tarkoitetaan pääasiallisesti siviili-ilmailuun käytettävien energiatuotteiden verovapautuksia, jotka myönnetään lentoliikenteen harjoittajille Chicagossa 7.12.1944 allekirjoitetun kauttakulusta kansainvälisessä lentoliikenteessä tehdyn sopimuksen (Recueil des traités des Nations unies, vol. 15, s. 296) sekä Euroopan unionin ja/tai sen jäsenvaltioiden ja kolmansien valtioiden välisten taikka jäsenvaltioiden keskinäisten kahdenvälisten lentoliikennesopimusten perusteella.

26 Kuten Kyproksen hallitus ja komissio ovat huomauttaneet, yhteisön yritysten kilpailuaseman säilyttäminen, johon direktiivin 2003/96 johdanto-osan 23 perustelukappaleessa viitataan, koskee pääasiallisesti yhteisön lentoliikenteen harjoittajien kilpailuasemaa verrattuna kolmansien valtioiden lentoliikenteen harjoittajien kilpailuasemaan. Eurooppalaisten lentoliikenteen harjoittajien toteuttamiin yhteisön sisäisiin tai kansainvälisiin lentoihin käytettävän moottoripolttoaineen verottaminen nimittäin heikentäisi huomattavasti näiden yritysten kilpailuasemaa verrattuna kolmansien valtioiden lentoliikenteen harjoittajiin.

27 Edellä todetusta seuraa, ettei Systeme Helmholzin kaltaisen yrityksen lentoja, joilla on tarkoituksena kuljettaa yrityksen henkilökuntaa yrityksen omistamalla lentokoneella asiakkaiden luo tai messuille, voida rinnastaa direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuun ilma-aluksen kaupalliseen käyttöön kyseistä säännöstä sovellettaessa eivätkä ne siten kuulu siinä säädetyn ilmailussa käytettävän moottoripolttoaineen verovapautuksen piiriin, koska kyse on lennoista, joissa ilmaalusta ei välittömästi käytetä vastikkeellisten lentokuljetuspalvelujen suorittamiseen.

28 Tämän päätelmän pätevyyteen ei vaikuta se, että direktiivin 14 artiklan 1 kohdan b alakohdan eri kieliversioissa on jonkin verran eroa viitattaessa lentoihin, joihin tässä säännöksessä tarkoitettua verovapautusta ei sovelleta. Useissa tämän säännöksen kieliversioissa käytetään sanamuotoa, joka näyttäisi tarkoittavan pelkästään huviilmailua – esimerkiksi englanninkielisen version ”private pleasure-flying” tai ranskankielisen version ”aviation de tourisme privée” –, kun taas direktiivin saksankielisessä versiossa käytetään ainakin kyseisen säännöksen sanamuodossa ilmaisua ”private nichtgewerbliche Luftfahrt”, joka näyttäisi tarkoittavan kaikkea ei-kaupallista toimintaa.

29 Nämä toisistaan eroavat käsitteet on kuitenkin nimenomaisesti määritelty direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan b alakohdan toisessa alakohdassa siten, että niillä tarkoitetaan ”ilma-aluksen käyttöä – – muihin kuin kaupallisiin tarkoituksiin ja erityisesti muihin tarkoituksiin kuin vastiketta vastaan tai julkisten viranomaisten tarkoituksiin tapahtuviin henkilöiden tai tavaroiden kuljetuksiin taikka palvelujen tarjoamiseen”. Direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetyn verovapautuksen soveltamisalan laajuutta onkin tulkittava tämän määritelmän pohjalta.

30 Tämän tuomion 27 kohtaan sisältyvää päätelmää ei myöskään voida horjuttaa edellä mainituissa asioissa Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft ja Jan De Nul annetuilla tuomioilla. Moottoripolttoaine, jonka vapauttamista verosta oli kyseisissä asioissa haettu, oli nimittäin käytössä aluksilla, joita käytettettiin välittömästi vastikkeellisten palvelujen suorittamiseen. Edellä mainitussa asiassa Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, joka koski Deutsche-See-Bestattungs-Genossenschaft eG:n liiketoimintaa hautajaisten järjestämiseksi avomerellä käyttämällä kolmea tarkoitukseen erityisesti varustettua alusta, annetun tuomion 28 kohdassa on siten katsottu ”[olevan] riidatonta, että [kyseiset] vesiliikennetoimet ovat vastiketta vastaan tapahtuvia palvelujen suorituksia”. Edellä mainitussa asiassa Jan De Nul annetun tuomion 40 kohdassa on lisäksi täsmennetty, että hopperiruoppaajalla ainesten imemisen ja pumppaamisen aikana toteutetut ajotoimenpiteet eli ruoppaustoimintaan

välittömästi liittyvät siirtymiset paikasta toiseen kuuluvat direktiivin 92/81 8 artiklan 1 kohdan c alakohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun käsitteen ”vesiliikenne” soveltamisalaan.

31 Edellä mainitussa asiassa Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft annetun tuomion 23 kohta, jossa katsottiin, että ”kaikki kaupallisissa tarkoituksissa suoritettavat vesiliikennetoimet kuuluvat – – vapautuksen soveltamisalaan”, ja saman tuomion 25 kohta, jossa täsmennettiin, että direktiivissä 92/81 ei tehdä mitään eroa kyseessä olevan vesiliikenteen tarkoituksen perusteella, koska kilpailun vääristymät, jotka direktiivin säännöksillä on määrä välttää, voivat ilmetä kyseessä olevan kaupallisen vesiliikenteen lajista riippumatta, on ymmärrettävä tässä asiayhteydessä. Näin ollen matkan tarkoituksella ei ole verosta vapauttamisen kannalta merkitystä, jos on kyse vesiliikenteestä, johon sisältyy vastiketta vastaan suoritettu palvelu (em. asia Sea Fighter, tuomion 17 kohta).

32 Pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevilla Systeme Helmholzin henkilökunnan työmatkoilla yhtiön omistamalla lentokoneella asiakkaiden luo tai messuille yhtiön liiketoimien eli elektroniikan komponenttien ja tietokoneohjelmien kehittämisen ja markkinoinnin edistämiseksi ei sen sijaan ole välittömänä tarkoituksena se, että kyseinen yritys suorittaisi vastikkeellisia lentokuljetuspalveluja.

33 Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että tässä säännöksessä säädettyä ilmailussa käytetyn moottoripolttoaineen vapautusta verosta ei voida soveltaa pääasian oikeudenkäynnin asianosaisen kaltaiseen yritykseen, joka liiketoimiensa edistämiseksi käyttää omistamaansa lentokonetta henkilökuntansa kuljettamiseen asiakkaiden luo tai messuille, koska matkojen välittömänä tarkoituksena ei ole se, että kyseinen yritys suorittaisi vastikkeellisia lentokuljetuspalveluja.

Toinen kysymys

34 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään lähinnä sitä, sovelletaanko direktiivin 2003/96 15 artiklan 1 kohdan j alakohdassa säädettyä verovapautusta vain sellaisten yritysten käyttämään moottoripolttoaineeseen, jotka valmistavat, asentavat, kokeilevat ja huoltavat ilma-aluksia, vai koskeeko verovapautus myös moottoripolttoainetta, jonka lentokone tarvitsee lentäessään lentokonekorjaamolle ja takaisin.

35 Direktiivin 2003/96 15 artiklan 1 kohdan j alakohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat soveltaa verovalvonnassa täydellisiä tai osittaisia verotusta koskevia vapautuksia tai alennuksia ilma- ja vesialuksia valmistettaessa, asennettaessa, kokeiltaessa ja huollettaessa käytettäviin moottoripolttoaineisiin.

36 Ensinnäkin tämän säännöksen sanamuodon mukaan sekä sen muotoilusta että saksankielisessä versiossa käytetystä ilmaisusta ”bei der”, englanninkielisessä versiossa käytetystä ilmaisusta ”field” ja ranskankielisessä versiossa käytetystä ilmaisusta ”domaine” ilmenee, että direktiivin 2003/96 15 artiklan 1 kohdan j alakohdassa säädetty verovapautus koskee vain moottoripolttoaineiden käyttöä yrityksissä, jotka harjoittavat juuri tässä säännöksessä mainittuja toimintoja.

37 Toiseksi direktiivin 2003/96 yleinen järjestelmä osoittaa, että siinä, missä direktiivin 14 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetyllä pakollisella verovapautuksella on tarkoitus verotuksellisesti suosia moottoripolttoaineen käyttämistä kaupallisessa lentoliikenteessä, saman direktiivin 15 artiklan 1 kohdan j alakohdassa säädetään vapaaehtoisesta verovapautuksesta, jolla on tarkoitus suosia erityisesti tiettyjä ilma-alusten rakentajien ja lentokonekorjaamojen liiketoimintoja, jotka edellyttävät muun muassa

moottoripolttoaineen käyttämistä maan pinnalla ja joista mikään ei kuulu ilmailualalla toimivien yritysten tavanomaisiin toimintoihin.

38 Tästä seuraa, ettei kyseisen direktiivin 15 artiklan 1 kohdan j alakohdassa tarkoiteta moottoripolttoainetta, jonka lentokone on kuluttanut lentäessään lentokonekorjaamolle ja takaisin.

39 Näin ollen toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että direktiivin 2003/96 15 artiklan 1 kohdan j alakohtaa on tulkittava siten, ettei lennettäessä lentokonekorjaamolle ja takaisin käytetty moottoripolttoaine kuulu tämän säännöksen soveltamisalaan.

Kolmas, neljäs ja viides kysymys

40 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään kolmannella, neljännellä ja viidennellä kysymyksellään lähinnä sitä, että jos lentokonetta käytetään sekä yksityisesti että elinkeinotoiminnassa, onko huolto- tai koulutuslennoilla käytettävä moottoripolttoaine vapautettava verosta elinkeinotoimintaan käyttämisen osuutta vastaavasti, ja jos vastaus on myöntävä, mitä perusteita ja mitä viitejaksoa on käytettävä lähtökohtana määritettäessä kunkin tyyppisen käytön suhteellista osuutta.

41 Ensimmäiseen kysymykseen annetun vastauksen perusteella näihin kysymyksiin ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

42 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) **Energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta 27.10.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/96/EY 14 artiklan 1 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että tässä säännöksessä säädettyä ilmailussa käytetyn moottoripolttoaineen vapautusta verosta ei voida soveltaa pääasian oikeudenkäynnin asianosaisen kaltaiseen yritykseen, joka liiketoimiensa edistämiseksi käyttää omistamaansa lentokonetta henkilökuntansa kuljettamiseen asiakkaiden luo tai messuille, koska matkojen välittömänä tarkoituksena ei ole se, että kyseinen yritys suorittaisi vastikkeellisia lentokuljetuspalveluja.**

2) **Direktiivin 2003/96 15 artiklan 1 kohdan j alakohtaa on tulkittava siten, ettei lennettäessä lentokonekorjaamolle ja takaisin käytetty moottoripolttoaine kuulu tämän säännöksen soveltamisalaan.**

Allekirjoitukset