



## Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

19. juuli 2012\*

Kuues direktiiv — Maksuvabastused — Artikli 15 punkt 6 — Tasu eest peamiselt rahvusvahelistel liinidel tegutsevate lennuettevõtjate poolt kasutatavate õhusõidukite tarnimise maksuvabastus — Õhusõidukite tarnimine ettevõtjale, kes annab need sellise ettevõtja kasutusse — Mõiste „tasu eest rahvusvahelistel liinidel tegutsemine” — Tellimuslennud

kohtuasjas C-33/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Korkein hallinto-oikeus'e (Soome) 18. jaanuari 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 21. jaanuaril 2011, menetluses, mille algatas

**A Oy,**

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja esimees J.-C. Bonichot, kohtunikud A. Prechal (ettekandja), L. Bay Larsen, C. Toader ja E. Jarašiūnas,

kohtujurist: P. Cruz Villalón,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 8. veebruari 2012. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- A Oy, esindaja: P. Salomaa,
- Soome valitsus, esindaja: M. Pere,
- Euroopa Komisjon, esindajad: I. Koskinen ja L. Lozano Palacios,

olles 26. aprilli 2012. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

\* Kohtumenetluse keel: soome.

### otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiiviga 92/111/EMÜ (EÜT L 384, lk 47; ELT eriväljaanne 09/01, lk 224; edaspidi „kuues direktiiv“), artikli 15 punkti 6 tõlgendamist.
- 2 See taotlus on esitatud kohtumenetluses, mille algatas A Oy (edaspidi „A“) seoses Kaakkois-Suomen verovirasto (Kagu-Soome maksukeskus) poolt talle saadetud ümberarvutamise teatega, mis puudutab õhusõidukite omandamisel tasutavat käibemaksu.

### Õiguslik raamistik

#### *Liidu õigus*

- 3 Kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.
- 4 Selle direktiivi artikkel 15 „Ühendusest eksportimise ja samalaadsete tehingute ning rahvusvahelise veo maksuvabastus“ sätestab:

„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:

[...]

4. järgmiste laevade tankimiseks ja proviandiga varustamiseks ettenähtud kauba tarnimine:
  - a) avamerel navigeerimiseks ja tasu eest reisijate vedamiseks või kaubandus- tööstus- või kalastuseesmärgil kasutatavad laevad;

[...]

5. [punkti] 4 [ala]punktides a ja b nimetatud merelaevade tarnimine, ümberehitamine, remont, hooldus, prahtimine ja rendileandmine ning nendes sisalduvate või kasutatavate seadmete, sh kalapüügiseadmete tarnimine, rendileandmine, remont ja hooldus;
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. [punktis] 6 nimetatud õhusõidukite tankimiseks ja proviandiga varustamiseks ettenähtud kauba tarnimine;
8. [punktis] 5 nimetamata teenuste osutamine, mis on otseselt vajalikud seoses nimetatud [punktis] osutatud merelaevade või nende lastiga;
9. [punktis] 6 nimetamata teenuste osutamine, mis on otseselt vajalikud seoses nimetatud [punktis] osutatud õhusõidukite või nende lastiga;

[...]” [osundatud direktiivi tõlget on täpsustatud Euroopa Kohtus]

- 5 Kuuenda direktiivi jaotises XVIa pealkirjaga „Liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukord” sisalduv artikkel 28a sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse ka:

- a) ühendusesisene kauba omandamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb või mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt, kui müüja on maksukohustuslane ja tegutseb sellena [...]

Erandina esimesest lõigust ei maksustata käibemaksuga maksukohustuslase või juriidilisest isikust mittemaksukohustuslase poolt ühendusesisest kaupade soetamist vastavalt lõikele 1a.

[...]

[...]

1. a Lõike 1 punkti a teises lõigus sätestatud maksuvabastus antakse järgmistel juhtudel:

- a) selliste kaupade ühendusesisene soetamine, mille tarnimine riigi territooriumil oleks artikli 15 lõigete 4–10 alusel maksuvaba;

[...]

3. *Ühendusesisene kauba omandamine* – õiguse omandamine käsutada omanikuna materiaalselt vallasvara, mille müüja või kauba omandaja või ühe neist nimel tegutsev isik lähetab või veab kaupa omandavale isikule muusse liikmesriiki kui see, kust kaup lähetatakse või veetakse.

[...]”

*Soome õigus*

- 6 Kuues käibemaksudirektiiv võeti Soome õigusesse üle 30. detsembri 1993. aasta Arvonlisäverolaki’ga (1501/1993) (käibemaksuseadus nr 1501/1993; edaspidi „AVL”).
- 7 AVL § 1 esimese lõigu punkt 3 sätestab, et käibemaksu tasutakse riigile Soomes toimuvalt, § 26a sätestatud ühendusesiseselt kauba omandamiselt. Viimati mainitud säte määratleb ühendusesisese kauba omandamisena füüsilise eseme omandamist tasu eest, kui müüja, ostja või mis tahes muu nende nimel tegutsev kolmas isik viib selle asja ühest liikmesriigist teise. AVL § 2b kohaselt on § 1 esimese lõigu punktis 3 ette nähtud ühendusesisese kauba omandamise puhul maksukohustuslane isik, kes kauba ostis.
- 8 AVL-i 6. peatükis, mis käsitleb rahvusvahelise äritegevusega seotud maksuvabastusi, sisalduva § 70 esimese lõigu punkt 6 näeb ette, et maksu ei tasuta õhusõiduki, selle varuosa ja/või lisaseadme müügilt sellise ettevõtja poolt kasutamiseks, kes tasu eest osutab peamiselt rahvusvahelist lennutransporditeenust.
- 9 AVL § 72f punkti 1 kohaselt ei tule käibemaksu tasuda ühendusesiseselt kauba omandamiselt, kui kauba import ei ole käibemaksuga maksustatav. AVL § 94 esimese lõigu punkt 9 sätestab, et § 70 esimese lõigu punktis 6 nimetatud õhusõidukite, varuosade ja lisaseadmete import on käibemaksuvaba.

## Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 10 2002. aasta juulis ja 2003. aasta oktoobris ostis A Prantsuse tootjalt kaks uut reaktiivlennukit. Müüja deklareeris ühendusesisese kauba müügi. A ei ole kõnealuseid ostutehinguid kauba ühendusesisese omandamisena Soomes deklareerinud.
- 11 Need kaks õhusõidukit registreeriti Soome õhusõidukite registris vastavalt 22. juulil 2002 ja 23. juulil 2004, samas kui *Air Operation Certificate* (AOC) väljastati neile vastavalt 19. novembril 2002 ja 24. oktoobril 2004. Nende kahe õhusõiduki omanikuks märgiti A ja kasutajaks B Oy (edaspidi „B”). Vastavalt 17. detsembril 2003 ja 1. aprillil 2005 müüs A need lennukid edasi Küprosel registreeritud äriühingule.
- 12 A kõik aktsiad kuuluvad füüsilisele isikule X. A-le kuulub 25% C Oy (edaspidi „C”) aktsiatest. B on C tütarettevõtja, kelle aktsiatest 78% kuulub C-le.
- 13 B korraldab rahvusvahelisi tellimuslende ja tagab lennukite hooldamise ning korrashoiu. B on A-ga sõlmitud lepingu alusel esitanud A-le tasumiseks arveid eelkõige lennukite hoolduse ja lendude eest. Selle lepingu kohaselt oli B-l lisaks õigus võtta A-lt lennukeid rendile enda äritegevusega seotud vajadusteks lepingu lisas mainitud hinnaga.
- 14 Raamatupidamisperioodidel 1. jaanuarist kuni 31. detsembrini 2002 ja 1. jaanuarist 2003 kuni 30. juunini 2004, moodustasid A käibe, vastavalt 925 606,32 eurot ja 2 170 503,84 eurot, täielikult raamatupidamiskanded, mille aluseks olid A omanikule X-le esitatud müügiarved, välja arvatud arved, mis esitati lennukid ostnud Küprose ettevõtjale. Maksurevisjoni käigus tuvastati, et A raamatupidamine ei kajastanud lennukite rentimisest saadud tulu.
- 15 Lennukitega seotud A kulukirjed on omakorda seotud peamiselt B arvetega, mille ta on esitanud tasumiseks A-le lennukite hoolduse ja lendude eest. Eespool mainitud maksurevisjoni käigus tuvastati, et need summad on esitatud tasumiseks ilma muudatusteta peamiselt X-le.
- 16 A registreeris end käibemaksukohustuslasena alates 1. juulist 2002. 14. juuni 2003. aasta avalduses tegevuse lõpetamise kohta teatas A, et ta ei saanud käibemaksuga maksustatavat tegevust ellu viia. Kagu-Soome maksuhaldur kustutas selle äriühingu käibemaksukohustuslaste registrist tagasiulatuvalt alates 1. juulist 2002.
- 17 4. novembril 2005 esitas mainitud maksuhaldur ümberarvutamise teated, milles nõuti A-lt kahe õhusõiduki ühendusesiselselt omandamiselt tasumisele kuuluva käibemaksu tasumist. Samuti leiti, et A-l ei ole õigust tasumisele kuuluvat käibemaksu maha arvata ega õigust seda maksu tagasi saada.
- 18 Helsingin hallinto-oikeus (Helsingi halduskohus) jättis 26. mai 2008. aasta A kaebuse nende ümberarvutamise teadete peale rahuldamata. Kohus leidis, et nende kahe lennuki ostmise puhul on tegemist käibemaksuga maksustatava ühendusesisese kauba omandamisega, mida A ei ole maksuametile deklareerinud. See äriühing ei ole tegelenud tasu eest rahvusvahelise lennutransporditeenuse osutamisega AVL § 70 esimese lõigu punkti 6 tähenduses, vaid on tegelikult tegutsenud rahvusvahelise naftatoodete kaubandusega tegeleva äriühingu C omanikuks oleva äriühinguna. Samuti ei kasutanud B neid lennukeid tasu eest rahvusvahelise lennutransporditeenuse osutamiseks AVL § 70 esimese lõigu punkti 6 tähenduses. Sellise korralduse eesmärk oli üksnes nende äriühingute põhiaktsionäri X enda transpordivajaduste rahuldamine.
- 19 A esitas selle otsuse peale apellatsioonkaebuse Korkein hallinto-oikeus’ele (kõrgem halduskohus). Ta väitis, et õhusõidukite omandamine peaks olema käibemaksust vabastatud, kuna A omandas ja registreeris need selleks, et anda need üle B-le, kes on tasu eest peamiselt rahvusvahelistel liinidel tegutsev lennuettevõtja. Nimelt, vastavalt selles sektoris levinud tavale kohustas A tasu eest B-d

tagama, et õhusõidukid oleksid kogu aeg lennuvalmis, ja pakkuma neid konkreetsete lepingute alusel ärialaseks kasutamiseks, samas kui B pakkuski neid lennukeid lennutunnil põhineva hinnaga kolmandatele isikutele.

- 20 Mõõndes küll, et B-d tuleb pidada tasu eest rahvusvahelistel liinidel tegutsevaks lennuettevõtjaks ja seda isegi siis, kui X oli ainuke isik, keda tasu eest veeti, on menetluse teine pool seisukohal, et kuna A ise ei soorita rahvusvahelisi lende, vaid lasi lennukid tarnida Prantsusmaalt Soome ja andis need tasuta üle B-le kasutamiseks, ei saa vaidlusaluseid omandamistingimusi käibemaksust vabastada.
- 21 Seda arvestades otsustas Korkein hallinto-oikeus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas [kuuenda direktiivi] artikli 15 punkti 6 tuleb tõlgendada nii, et määratlus „tasu eest peamiselt rahvusvahelistel liinidel tegutsev lennufirma” hõlmab ka selliseid kommertslennuettevõtjaid, kes osutavad peamiselt tasu eest rahvusvahelist lennutransporditeenust tellimuslendude valdkonnas ettevõtjatele ja üksikisikutele?
  2. Kas [kuuenda direktiivi] artikli 15 punkti 6 tuleb tõlgendada nii, et selles sätestatud vabastus hõlmab vaid õhusõidukite tarnimist otse tasu eest peamiselt rahvusvahelist lennutransporditeenust osutavale lennuettevõtjale, või on selle vabastusega hõlmatud ka õhusõidukite tarnimine sellisele ettevõtjale, kes ise ei osuta tasu eest peamiselt rahvusvahelist lennutransporditeenust, kuid annab õhusõiduki üle kasutamiseks sellist teenust osutavale ettevõtjale?
  3. Kas teisele küsimusele antava vastuse seisukohalt omab tähtsust see, et õhusõidukite omanik esitab õhusõidukite kasutamise eest arved tasumiseks oma füüsilisest isikust aktsionärile, kes kasutab ostetud õhusõidukeid peamiselt oma äritegevusega seotud eesmärkidel ja/või eraviisilisteks lendudeks, kui võtta arvesse asjaolu, et lennuettevõtjal on olnud võimalus kasutada õhusõidukeid ka muude lendude jaoks?”

## Eelotsuse küsimused

### *Esimene küsimus*

- 22 Oma esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas mõistet „tasu eest rahvusvahelistel liinidel tegutsemine” kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 6 tähenduses tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab üksnes regulaarliinilende või samuti tellimyslende ettevõtjatele ja üksikisikutele.
- 23 Kahtlused, mis eelotsusetaotluse esitanud kohtul selles suhtes on, tunduvad olevat seotud asjaoluga, et selle sätte keeleversioonid on teatud määral erinevad. A rõhutab oma märkustes selle kohta, et teatud keeleversioonid, nagu näiteks ingliskeelne ja rootsikeelne versioon, kasutavad pigem sõnu „*international routes*” või „rahvusvahelised liinid” kui „rahvusvaheline lennutransporditeenus”, mis võib tunduda rohkem loomuline ning mida kasutatakse selle sätte paljudes muudes keeleversioonides ja eelkõige soomekeelses versioonis.
- 24 Selles osas tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et liidu õiguse sätte tõlgendamisel tuleb põhimõtteliselt arvestada selle sätte erinevate keeleversioonide vahelisi võimalikke lahknevusi (vt eelkõige 16. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-382/02: Cimber Air, EKL 2004, lk I-8379, punkt 38).

- 25 Antud juhul tuleb siiski tõdeda, et käesoleva kohtuotsuse punktis 23 välja toodud sõnastusnüansside põhjal ei saa järeldada, et liidu seadusandjal oleks olnud soov jätta rahvusvahelised tellimuslennud kuuenda direktiivi artikli 15 punktis 6 kehtestatud maksuvabastuse alt välja.
- 26 Lähtudes rangelt sõnastusest, tuleb kõigepealt märkida, et teatud keeleversioonides esinevaid sõnu „*interational routes*” või „rahvusvahelised liinid” kuuendas direktiivis ei defineerita ja – nagu seda on märkinud Euroopa Komisjon ning Soome valitsus – nende kohta ei esitata ka ühtegi selgitust, millest võiks nähtuda, et asjaomased lennud peavad olema „regulaarlennud”. Neil asjaoludel võib selliseid sõnu sarnaselt muudes keeleversioonides kasutatud väljendiga „rahvusvaheline lennutransporditeenus” mõista nii, et see tähendab sisuliselt lende, mida sooritatakse õhusõidukiga kahe geograafilise punkti vahel, mis annavad asjaomasele transpordile rohkem rahvusvahelise kui riigisisese mõõtme. Nagu Euroopa Kohus on varem juba rõhutanud, viitab kuuenda direktiivi artikli 15 punkt 6 sisuliselt ettevõtjatele, kelle tegevusala on peamiselt rahvusvaheline (eespool viidatud kohtuotsus *Cimber Air*, punktid 27 ja 28).
- 27 Lisaks tuleb vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale sellise liidu õiguse sätte tõlgendamisel, nagu on antud juhul kõne all, arvestada mitte üksnes selle sõnastust, vaid ka konteksti ning selle õigusaktiga taotletavaid eesmärke, mille osaks säte on (vt eelkõige 26. juuni 1990. aasta otsus kohtuasjas C-185/89: *Velker International Oil Company*, EKL 1990, lk I-2561, punkt 17, ja 22. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-116/10: *Feltgen ja Bacino Charter Company*, EKL 2010, lk I-14187, punkt 12 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 28 Kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 6 kontekst ega selle sätte eesmärk ei võimalda aga asuda seisukohale, et peamiselt rahvusvahelisi tellimuslende sooritavate lennuettevõtjate poolt kasutatavad õhusõidukid ei kuulu selle sättega kehtestatud maksuvabastuse kohaldamisalasse.
- 29 Selle sätte eesmärk on vabastada maksust õhusõidukite tarnimine siis, kui need on peamiselt mõeldud kasutamiseks rahvusvahelistel liinidel, st lendudeks, mis läbivad mitme riigi õhuruumi või vajaduse korral rahvusvahelist õhuruumi.
- 30 Sellest eesmärgist ei ilmne, et see kohustaks tegema vahet lähtuvalt sellest, kas rahvusvahelist lennutransporditeenust osutatakse regulaarliini- või tellimuslendudega.
- 31 Kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 6 kontekstiga seoses tuleb meenutada, et vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale kujutavad maksuvabastused endast liidu õiguse autonoomseid mõisteid, mida tuleb vaadelda selle direktiiviga kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi üldises kontekstis (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus *Cimber Air*, punkt 23, ja 18. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-97/06: *Navicon*, EKL 2007, lk I-8755, punkt 20).
- 32 Selle süsteemi alus on aga eelkõige neutraalse maksustamise põhimõte, mis keelab käibemaksuga maksustamisel samalaadseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid erinevalt kohelda (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused *Cimber Air*, punkt 24, ja *Navicon*, punkt 21). See põhimõte ei nõua, et tegemist peab olema identsete tehingutega. Nimelt tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et nimetatud põhimõttega on vastuolus omavahel konkureerivate sarnaste teenuste osutamise erinev käibemaksualane kohtlemine (vt eelkõige 28. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-363/05: *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ja The Association of Investment Trust Companies*, EKL 2007, lk I-5517, punkt 46 ja viidatud kohtupraktika).
- 33 Neutraalse maksustamise põhimõte hõlmab erinevast kohtlemisest käibemaksuga maksustamisel tulenevate konkurentsimoontuste kõrvaldamist. Järelikult on moonutamine tõendatud siis, kui on tuvastatud, et teenuste osutamisel esines konkurents ning neid teenuseid koheldi käibemaksuga maksustamisel ebavõrdselt (vt eespool viidatud kohtuotsus *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ja The Association of Investment Trust Companies*, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 34 Transporditeenused, mida osutavad ettevõtjad, kes sooritavad peamiselt rahvusvahelisi lende, on aga sarnased ja omavahel ilmselt konkureerivad teenused, mistõttu tekitab õhusõidukite tarnimise erinev käibemaksust vabastamine sõltuvalt sellest, kas ettevõtja sooritab peamiselt rahvusvahelisi regulaarliinilende või peamiselt rahvusvahelisi tellimuslende, nende ettevõtjate vahel konkurentsimoonutuste ohu.
- 35 Eeltoodut arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et „tasu eest rahvusvahelistel liinidel tegutsemist” kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 6 tähenduses tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab ka rahvusvahelisi tellimuslende ettevõtjate või üksikisikute vajadustele vastamiseks.

### *Teine küsimus*

- 36 Oma teise küsimusega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 6 tuleb tõlgendada nii, et selles ette nähtud maksuvabastust kohaldatakse õhusõiduki tarnimisel ettevõtjale, kes ise ei ole „tasu eest peamiselt rahvusvahelistel liinidel tegutsev lennuettevõtja” selle sätte tähenduses, kuid kes omandab nimetatud õhusõiduki eesmärgiga, et seda kasutaks eranditult selline ettevõtja.
- 37 Selles osas tuleb esiteks märkida, et artikli 15 punkti 6 soomekeelne versioon räägib õhusõiduki tarnimisest tasu eest peamiselt rahvusvahelistel liinidel tegutsevale lennuettevõtjale.
- 38 Selle sätte enamik teisi keeleversioone aga viitab hoopis õhusõidukite tarnimisele, mida selline ettevõtja „kasutab”.
- 39 Nagu käesoleva kohtuotsuse punktis 24 on juba meenutatud, tuleb selle sätte tõlgendamisel põhimõtteliselt arvestada täheldatud keelelisi erinevusi.
- 40 Teiseks tuleb tõdeda, et kuivõrd kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 6 enamike keeleversioonide sõnastus ei aseta rõhku mitte õhusõiduki tellija või omaniku isikule, vaid pigem asjaolule, et tarnitud õhusõidukeid peab „kasutama” tasu eest peamiselt rahvusvahelistel liinidel tegutsev lennuettevõtja, ei saa sellest järeldada, et selle sättega kehtestatud maksuvabastuse kohaldamisalasse ei kuulu õhusõidukite tarned ettevõtjale, kes omandab need üksnes eesmärgiga, et neid kasutaks selline ettevõtja, näiteks liisingulepingu alusel.
- 41 Kolmandaks tuleb, nagu käesoleva kohtuotsuse punktis 27 on juba meenutatud, kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 6 tõlgendamisel arvestada mitte üksnes selle sätte sõnastust, vaid ka selle konteksti ja eesmärgi, mida sellega soovitakse saavutada.
- 42 Esimesena, mis puudutab kavandatud eesmärki, siis on käesoleva kohtuotsuse punktis 29 juba märgitud, et see seisneb õhusõidukite tarnimise käibemaksust vabastamises juhul, kui need on peamiselt mõeldud kasutamiseks rahvusvahelistel liinidel, st lendudeks, mis läbivad mitme riigi õhuruumi või vajaduse korral rahvusvahelist õhuruumi.
- 43 Tuleb tõdeda, et selline eesmärk annab aluse tõlgendada kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 6 nii, et tingimus, mida tuleb täita selleks, et õhusõiduki tarne suhtes saaks kohaldada selles sättes kehtestatud maksuvabastust, on just see, et nimetatud õhusõiduk oleks mõeldud kasutamiseks ettevõtja poolt, kelle põhitegevusala on tasu eest rahvusvahelise lennutranspordi osutamine, ilma et oleks määrav, kes on tegelik omandaja.
- 44 Viimasena mainitud asjaolu osas tuleb arvesse võtta hoopis seda, et õhusõiduki omandajalt selle omandamise eest käibemaksu tasumise nõudmine, olgugi et see omandamine toimus eesmärgiga anda asjaomane õhusõiduk kasutamiseks tasu eest peamiselt rahvusvahelistel liinidel tegutsevale lennuettevõtjale, võib tõsta hinda, mida viimati mainitu peab õhusõiduki kasutamise eest maksma, ja

kahjustada seeläbi mainitud eesmärki. Nimelt võib eeldada, et õhusõiduki omandaja, kes on sunnitud tasuma müügihinnalt käibemaksu, kannab üldjuhul käibemaksu tasumisega seotud kogu kulu või osa sellest üle õhusõidukit kasutavale ettevõtjale.

- 45 Sellisel juhul, nagu seda rõhutab ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 38, isegi kui õhusõiduki omandaja saab vajaduse korral hiljem selle käibemaksu maha arvata või tagasi saada vastavalt kuuendas direktiivis ettenähtud tingimustele, kannab käibemaksu tasumisest tuleneva sularaha ettemaksega seotud finantskulu, mis võib olla iseäranis suur, vahepeal mainitud omandaja.
- 46 Sellest järeldub, et just kirjeldatud olukorras tähendab õhusõiduki tarne käibemaksust vabastamata jätmine ja selle tasumine omandaja poolt kaudset koormat ettevõtjale, kes seda õhusõidukit kasutab.
- 47 Teisena, mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 6 konteksti, siis on käesoleva kohtuotsuse punktis 31 juba meenutatud, et maksuvabastused kujutavad endast liidu õiguse autonoomseid mõisteid, mida tuleb vaadelda selle direktiiviga kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi üldises kontekstis.
- 48 See süsteem põhineb eelkõige kahel põhimõttel. Esiteks, igasugune kauba tarnimine ja teenuse osutamine tasu eest käibemaksukohustuslase poolt kuulub käibemaksuga maksustamisele. Teiseks, nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktides 32 ja 33, ei või neutraalse maksustamise põhimõttest lähtudes käibemaksuga maksustamisel samalaadseid ja omavahel konkureerivaid tehinguid erinevalt kohelda.
- 49 Kuigi väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb kuuenda direktiivi artiklis 15 kehtestatud maksuvabastusi neid põhimõtteid arvesse võttes tõlgendada täht-tähelt, kuna need kujutavad endast erandit üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga kaubatarne ja teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused *Velker International Oil Company*, punkt 19, ja *Cimber Air*, punkt 25; 14. septembri 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-181/04 kuni C-183/04: *Elmeke*, EKL 2006, lk I-8167, punkt 15; eespool viidatud kohtuotsused *Navicon*, punkt 22, ning *Feltgen ja Bacino Charter Company*, punkt 19), ei tähenda see täht-tähelt tõlgendamise reegel siiski seda, et maksuvabastust määratlevaid termineid peaks tõlgendama nii, et kaob nende maksuvabastuste mõju (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus *Navicon*, punkt 22).
- 50 Esiteks, antud juhul, nagu seda on juba eelnevalt rõhutatud, soovitakse kuuenda direktiivi artikli 15 punktiga 6 tulenevalt selle sõnastusest ja koostoimes selle sättega kavandatud eesmärkidega sisuliselt vabastada käibemaksust õhusõidukite tarnimine juhul, kui need on mõeldud kasutamiseks ettevõtja poolt, kes peamiselt tegutseb tasu eest rahvusvahelistel liinidel.
- 51 Teiseks ei ole väidetud ja samuti ei tundu, et tõlgendus, mille kohaselt peab kuuenda direktiivi artikli 15 punktis 6 ette nähtud maksuvabastus hõlmama ka õhusõiduki tarnimist ettevõtjale, kes ei ole „tasu eest peamiselt rahvusvahelistel liinidel tegutsev lennuettevõtja” selle sätte tähenduses, kuid kes omandab nimetatud õhusõiduki üksnes selleks, et anda see kasutada sellisele ettevõtjale, võiks rikkuda neutraalse maksustamise põhimõtet.
- 52 Seevastu, nagu märkis ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 40, ei saa *a priori* välistada, et vastupidine tõlgendus võiks teatud asjaoludel seda põhimõtet rikkuda.
- 53 Lisaks, kuigi on tõsi, et käesoleva kohtuotsuse punktis 51 esitatud tõlgendus võib tunduda teatud määral eemalduvat sellest, mille Euroopa Kohus esitas seoses kuuenda direktiivi artikli 15 punktidega 4 ja 8, mis puudutavad avamerel navigeerimiseks kasutatavate laevade proviandiga varustamist ja neile otseselt vajalike teenuste osutamist (vt eespool viidatud kohtuotsused *Velker*



International Oil Company, punktid 21 ja 22, ning Elmeka, punktid 22 ja 24), tuleb siiski märkida, et neis kohtuotsustes pakutud lahenduste ülevõtmine ei ole kohustuslik sama artikli punkti 6 tõlgendamisel.

- 54 Nimelt, nagu nähtub eelkõige eespool viidatud kohtuotsuse Elmeka punktidest 23–25, välistas Euroopa Kohus nimetatud kohtuotsustes kuuenda direktiivi artikli 15 punktides 4 ja 8 ette nähtud maksuvabastuse laiendamise etappidele, mis eelnevad otse laeva operaatorile kaupade lõpptarnimisele või teenuste sellisele osutamisele, tõdemuse alusel, et selline maksuvabastus nõuaks, et liikmesriigid rakendaksid kaupade või teenuste tarnimise lõppsihtkoha kindlakstegemiseks kontrolli- ja järelevalvemehhanisme. Need mehhanismid kujutaksid liikmesriikide ja asjaomaste operaatorite jaoks piiranguid, mis oleks kokkusobimatud kuuenda direktiivi artikli 15 esimeses lauses sätestatud „maksuvabastuse nõuetekohase ja arusaadava kohaldamisega” (vt samuti eespool viidatud kohtuotsus Velker International Oil Company, punkt 24).
- 55 Nagu kohtujurist seda oma ettepaneku punktides 44–46 eelkõige märkis, ei ole sellised kaalutlused ülekantavad maksuvabastusele, mida kohaldatakse õhusõiduki tarnimisel ettevõtjale, kes annab selle õhusõiduki kasutamiseks üksnes sellisele ettevõtjale, kes tegutseb tasu eest peamiselt rahvusvahelistel liinidel.
- 56 Asjaolu, et maksuvabastuse andmisel sarnastel asjaoludel nõutakse, et mainitud kasutamine oleks teada ja nõuetekohaselt tõendatud alates õhusõiduki omandamise hetkest, ning et hiljem oleks kontrollitud, kas mainitud õhusõidukit tegelikult ka selline ettevõtja kasutab, ei tundu – võttes arvesse kõnealuse kauba liiki ja eelkõige registreerimis- ja loasaamismehhanisme, mille läbimist see kasutamine eeldab – seadvat riikidele ja asjaomastele ettevõtjatele piiranguid, mis oleks kokkusobimatud kuuendas direktiivis sätestatud maksuvabastuste nõuetekohase ja arusaadava kohaldamisega.
- 57 Kõike eeltoodut arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 6 tuleb tõlgendada nii, et selles ette nähtud maksuvabastust kohaldatakse ka õhusõiduki tarnimisel ettevõtjale, kes ise ei ole „tasu eest peamiselt rahvusvahelistel liinidel tegutsev lennuettevõtja” selle sätte tähenduses, kuid kes omandab nimetatud õhusõiduki eesmärgiga, et seda kasutaks eranditult selline ettevõtja.

### *Kolmas küsimus*

- 58 Oma kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas teisele küsimusele antud vastust võib mõjutada asjaolu, et õhusõiduki omandanud ettevõtja laseb muu hulgas selle kasutamisega seotud kulud kanda füüsilisel isikul, kes on tema aktsionär ja kes kasutab seda õhusõidukit peamiselt iseenda ärielisteks ja/või isiklikeks vajadusteks, võttes arvesse asjaolu, et lennuettevõtjal on võimalus seda õhusõidukit kasutada ka muude lendude jaoks.
- 59 Siinkohal meenutagem, et teisele küsimusele antud vastuse kohaselt on ainsaks kriteeriumiks, mis võimaldab kindlaks teha, kas kuuenda direktiivi artikli 15 punktis 6 ette nähtud maksuvabastus on kohaldatav, tõdemus, et kõnealust õhusõidukit kasutab tasu eest peamiselt rahvusvahelistel liinidel tegutsev lennuettevõtja, millele peab hinnangu andma siseriiklik kohus.
- 60 Seda silmas pidades ei oma eelotsusetaotluse esitanud kohtu kolmandas küsimuses mainitud asjaolud järelikult teisele küsimusele vastamisel *a priori* mingit mõju, kui omandaja suudab tõendada, et nimetatud kriteerium on täidetud.
- 61 Kui aga siseriiklik kohus leiab põhikohtuasja asjaolude igakülgse uurimise raames, et õhusõidukid ei ole mõeldud kasutamiseks rahvusvahelistel liinidel tegutseva lennuettevõtja majandustegevuses, siis ei ole kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 6 võimalik kohaldada.

- 62 Meenutagem samuti, nagu Soome valitsus seda oma märkustes eelkõige rõhutas, et vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale ei saa ühenduse õigusnorme laiendada nii, et need kataksid ettevõtjate kuritarvitusega seotud tegevusi, st tehinguid, mida ei tehta tavapäraste majandustehingute raames, vaid üksnes eesmärgiga saada kuritarvituse läbi kasu ühenduse õigusega ettenähtud soodustustest, ning et sellist kuritarvituste keelamise põhimõtet kohaldatakse ka käibemaksu valdkonnas (vt eelkõige 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: Halifax jt, EKL 2006, lk I-1609, punktid 69 ja 70 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 63 Selle põhimõtte eesmärk on seega keelata niisuguste puhtalt kunstlike ja majanduslikku tegelikkust mittekajastavate skeemide loomist, mille ainus eesmärk on saada maksusoodustust (22. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-162/07: Ampliscientifica ja Amplifin, EKL 2008, lk I-4019, punkt 28).
- 64 Nii võib kuuenda direktiivi tõlgendamise raames kuritarvituse olemasolu tuvastada esiteks, kui vaatamata mainitud direktiivi ja selle üle võtnud siseriiklike õigusnormide asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele on kõnealuste tehingute tulemuseks maksusoodustuse saamine, mille andmine oleks vastuolus nende sätetega taotletava eesmärgiga, ja teiseks, kui kõikidest objektiivsetest asjaoludest võib järeldada, et kõnealuste tehingute peamine eesmärk on sellise maksusoodustuse saamine (vt eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt, punktid 74 ja 75, ning 21. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-425/06: Part Service, EKL 2008, lk I-897, punkt 42).
- 65 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kooskõlas siseriikliku õiguse tõendamismõistega, niivõrd, kui see ei kahjusta ühenduse õiguse tõhusust, kas põhikohtuasjas on kuritarvituse koosseis täidetud (vt eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt, punkt 76).
- 66 Kõike eeltoodut arvestades tuleb kolmandale küsimusele vastata, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu nimetatud asjaolud ehk teisisõnu see, et õhusõiduki omandaja laseb muu hulgas selle kasutamisega seotud kulud kanda füüsilisel isikul, kes on tema aktsionär ja kes kasutab seda õhusõidukit peamiselt iseenda äriilisteks ja/või isiklikeks vajadusteks, arvestades et lennuettevõtjal on võimalus seda õhusõidukit kasutada ka muude lendude jaoks, ei muuda teisele küsimusele antud vastust.

## Kohtukulud

- 67 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

1. „Tasu eest rahvusvahelistel liinidel tegutsemist” nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mida on muudetud nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiiviga 92/111/EMÜ, artikli 15 punkti 6 tähenduses tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab ka rahvusvahelisi tellimuslende ettevõtjate või üksikisikute vajadustele vastamiseks.
2. Direktiivi 77/388, mida on muudetud direktiiviga 92/111, artikli 15 punkti 6 tuleb tõlgendada nii, et selles ette nähtud maksuvabastust kohaldatakse ka õhusõiduki tarnimisel ettevõtjale, kes ise ei ole „tasu eest peamiselt rahvusvahelistel liinidel tegutsev lennuettevõtja” selle sätte tähenduses, kuid kes omandab nimetatud õhusõiduki eesmärgiga, et seda kasutaks eranditult selline ettevõtja.

3. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu nimetatud asjaolud ehk teisisõnu see, et õhusõiduki omandaja laseb muu hulgas selle kasutamisega seotud kulud kanda füüsilisel isikul, kes on tema aktsionär ja kes kasutab seda õhusõidukit peamiselt iseenda ärilisteks ja/või isiklikeks vajadusteks, arvestades et lennuettevõtjal on võimalus seda õhusõidukit kasutada ka muude lendude jaoks, ei muuda teisele küsimusele antud vastust.

Allkirjad