

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

19 juli 2012 (*)

„Zesde richtlijn – Vrijstellingen – Artikel 15, punt 6 – Vrijstelling voor levering van luchtvaartuigen die worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen welke zich hoofdzakelijk toeleggen op betaald internationaal vervoer – Levering van luchtvaartuigen aan ondernemer die ze aan dergelijke maatschappij ter beschikking stelt – Begrip ‚betaald internationaal vervoer’ – Chartervluchten”

In zaak C-33/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Korkein hallinto-oikeus (Finland) bij beslissing van 18 januari 2011, ingekomen bij het Hof op 21 januari 2011, in de procedure ingeleid door

A Oy,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: J.-C. Bonichot, kamerpresident, A. Prechal (rapporteur), L. Bay Larsen, C. Toader en E. Jarašiūnas, rechters,

advocaat-generaal: P. Cruz Villalón,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 8 februari 2012,

gelet op de opmerkingen van:

- A Oy, vertegenwoordigd door P. Salomaa,
- de Finse regering, vertegenwoordigd door M. Pere als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door I. Koskinen en L. Lozano Palacios als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 26 april 2012,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 (PB L 384, blz. 47; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een procedure die A Oy (hierna: „A”) heeft ingeleid

met betrekking tot door de Kaakkois-Suomen verovirasto (belastingdienst van Zuidoost-Finland) aan haar opgelegde naheffingsaanslagen in de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) voor de verwerving van luchtvaartuigen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Volgens artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn zijn aan de btw onderworpen „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

4 Onder het kopje „Vrijstelling bij uitvoer uit de Gemeenschap en voor met uitvoer uit de Gemeenschap gelijkgestelde handelingen, alsmede voor internationaal vervoer” bepaalt artikel 15 van deze richtlijn:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de volgende handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

4. de levering van goederen, bestemd voor de bevoorrading van de navolgende schepen:

a) schepen voor de vaart op volle zee waarmee passagiersvervoer tegen betaling plaatsvindt of die worden gebruikt voor de uitoefening van enigerlei industriële, handels- of visserijactiviteit;

[...]

5. de levering, de verbouwing, de reparatie, het onderhoud, de bevrachting en de verhuur van de in punt 4, sub a en b, bedoelde zeeschepen alsmede de levering, de verhuur, de reparatie en het onderhoud van de voorwerpen – met inbegrip van uitrusting voor de visser? – die met deze schepen vast verbonden zijn of die voor hun exploitatie dienen;

6. de levering, de verbouwing, de reparatie, het onderhoud, de bevrachting en de verhuur van luchtvaartuigen die worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen welke zich hoofdzakelijk toeleggen op het betaalde internationale vervoer, alsmede de levering, de verhuur, de reparatie en het onderhoud van de voorwerpen die met deze luchtvaartuigen vast verbonden zijn of die voor hun exploitatie dienen;

7. de levering van goederen, bestemd voor de bevoorrading van de in punt 6 bedoelde luchtvaartuigen;

8. andere diensten dan bedoeld in punt 5, welke verricht worden voor de rechtstreekse behoeften van de daar bedoelde schepen en hun lading;

9. andere diensten dan bedoeld in punt 6, welke verricht worden voor de rechtstreekse behoeften van de daar bedoelde luchtvaartuigen en hun lading;

[...]”

5 Artikel 28 bis van de Zesde richtlijn, dat is opgenomen in hoofdstuk XVI bis „Overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten”, bepaalt:

„1. Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn tevens onderworpen:

a) de intracommunautaire verwervingen van goederen onder bezwarende titel in het binnenland door een belastingplichtige die als zodanig optreedt, of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon, wanneer de verkoper een belastingplichtige is die als zodanig optreedt [...]

In afwijking van de eerste alinea zijn de intracommunautaire verwervingen van goederen door een belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon onder de bij lid 1 bis vastgestelde voorwaarden, niet aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen.

[...]

[...]

1 bis. De afwijking van lid 1, sub a, tweede alinea, geldt voor:

a) intracommunautaire verwervingen van goederen waarvan de levering krachtens artikel 15, punten 4 tot en met 10, binnen het land zou worden vrijgesteld;

[...]

3. Als ‚intracommunautaire verwerving’ van een goed wordt beschouwd het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak die door de verkoper of de afnemer, of voor hun rekening, met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan die waaruit het goed is verzonden of vervoerd.

[...]”

Fins recht

6 De Zesde richtlijn is in Finland in nationaal recht omgezet bij de Arvonlisäverolaki (1501/1993) (wet 1501/1993 op de belasting over de toegevoegde waarde) van 30 december 1993 (hierna: „AVL”).

7 Volgens § 1, eerste alinea, punt 3, AVL is btw verschuldigd over de in Finland verrichte intracommunautaire verwerving van een goed in de zin van § 26a AVL. In dat artikel wordt onder intracommunautaire verwerving verstaan de verwerving onder bezwarende titel van de eigendom van een roerende lichamelijke zaak wanneer de verkoper, de afnemer of een namens hen optredende derde die zaak van de ene lidstaat naar een andere vervoert. Krachtens § 2b AVL is de btw over de intracommunautaire verwerving in de zin van § 1, eerste alinea, punt 3, verschuldigd door de afnemer.

8 § 70, eerste alinea, punt 6, AVL, dat is opgenomen in hoofdstuk 6 met betrekking tot vrijstellingen in de internationale handel, bepaalt dat geen belasting is verschuldigd over de verkoop van luchtvaartuigen en onderdelen en uitrusting daarvoor, bestemd voor gebruik door ondernemers die zich hoofdzakelijk toeleggen op het betaalde internationale luchtvervoer.

9 Volgens § 72f, punt 1, AVL is geen btw verschuldigd over de intracommunautaire verwerving van een goed, wanneer over de invoer van dat goed geen btw verschuldigd zou zijn. Volgens § 94, eerste alinea, punt 9, AVL is de invoer van luchtvaartuigen, onderdelen en

uitrustingen in de zin van § 70, eerste alinea, punt 6, AVL vrijgesteld van btw.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

10 In juli 2002 en oktober 2003 heeft A twee nieuwe straalvliegtuigen gekocht van een Franse fabrikant. De verkoper heeft in zijn aangifte een intracommunautaire verkoop vermeld. A heeft de betrokken aankopen niet als in Finland verrichte intracommunautaire verwervingen opgegeven.

11 De twee luchtvaartuigen zijn op 22 juli 2002 respectievelijk 23 juli 2004 ingeschreven in het Finse luchtvaartuigregister en het „Air Operation Certificate” (AOC) voor elk van de luchtvaartuigen is afgegeven op 19 november 2002 respectievelijk 24 oktober 2004. A is vermeld als eigenaar van beide luchtvaartuigen en B Oy (hierna: „B”) als gebruiker ervan. Op 17 december 2003 respectievelijk 1 april 2005 zijn deze vliegtuigen door A doorverkocht aan een in Cyprus geregistreerde onderneming.

12 Alle aandelen in A zijn eigendom van X, een natuurlijke persoon. 25 % van de aandelen in C Oy (hierna: „C”) is in handen van A. B is een 78 %-dochteronderneming van C.

13 B organiseert internationale chartervluchten en zorgt voor het onderhoud en het beheer van de vliegtuigen. Krachtens de overeenkomst die zij met A heeft gesloten, heeft B A onder meer vliegtuigonderhoud en vluchten in rekening gebracht. Op grond van deze overeenkomst kon B de vliegtuigen ook voor eigen commerciële doeleinden huren tegen een in de bijlage bij de overeenkomst genoemde prijs.

14 De totale omzet van A over de boekjaren 1 januari tot en met 31 december 2002 en 1 januari 2003 tot en met 30 juni 2004, respectievelijk 925 606,32 EUR en 2 170 503,84 EUR, bestond, afgezien van de aan de Cypriotische onderneming gerichte facturen met betrekking tot het doorverkopen van de luchtvaartuigen, uit verkoopboekingen op basis van aan X, de eigenaar van A, gerichte facturen. Bij een fiscale controle werd vastgesteld dat in de boekhouding van A geen inkomsten uit de verhuur van de vliegtuigen waren vermeld.

15 De met de luchtvaartuigen verband houdende uitgavenboekingen van A betroffen hoofdzakelijk de door B aan A in rekening gebrachte bedragen voor het onderhoud van de luchtvaartuigen en voor vluchten. Bij de fiscale controle werd vastgesteld dat deze bedragen vrijwel ongewijzigd aan X in rekening waren gebracht.

16 A stond als btw-plichtige geregistreerd sinds 1 juli 2002. In haar eindaangifte van 14 juni 2003 heeft A aangegeven dat zij geen aan btw onderworpen activiteit heeft kunnen verrichten. De belastingdienst van Zuidoost-Finland heeft deze onderneming uit het register van btw-plichtigen geschrapt met terugwerkende kracht vanaf 1 juli 2002.

17 Op 4 november 2005 heeft genoemde belastingdienst aan A naheffingsaanslagen in de btw opgelegd ter zake van de intracommunautaire verwerving van de twee luchtvaartuigen. Tegelijkertijd werd vastgesteld dat A geen recht had op aftrek of teruggave van het verschuldigde bedrag.

18 Het door A tegen die naheffingsaanslagen ingestelde beroep is verworpen bij beslissing van de Helsingin hallinto-oikeus (administratieve rechtbank te Helsinki) van 26 mei 2008. Volgens deze rechtbank vormden de aankopen van de twee luchtvaartuigen aan de heffing van btw onderworpen intracommunautaire verwervingen, die door A niet zijn aangegeven. A verrichtte geen betaald internationaal luchtvervoer in de zin van § 70, eerste alinea, punt 6, AVL, maar trad in de praktijk op als houdster van C, die zich bezighoudt met de internationale handel in aardolieproducten. Bovendien werden de betrokken vliegtuigen ook door B niet gebruikt voor het

verrichten van betaald internationaal luchtvervoer in de zin van § 70, eerste alinea, punt 6. De getroffen regeling was er uitsluitend op gericht te voorzien in de vervoersbehoefte van X, de hoofdaandeelhouder van deze vennootschappen.

19 A heeft tegen deze beslissing hoger beroep ingesteld bij de Korkein hallinto-oikeus (hoogste bestuursrechter). Volgens haar diende de verwerving van de luchtvaartuigen te worden vrijgesteld van btw omdat deze luchtvaartuigen door haar zijn verworven en geregistreerd om ze ter beschikking te stellen aan ?, en B een luchtvaartmaatschappij is die zich hoofdzakelijk toelegt op het betaalde internationale luchtvervoer. B is immers in overeenstemming met een gangbare praktijk in deze sector door A, tegen betaling, opgedragen om te zorgen voor het bedrijfsklaar houden van de luchtvaartuigen alsook om het commerciële gebruik ervan te bevorderen aan de hand van afzonderlijke overeenkomsten, en daarnaast heeft B de vliegtuigen daadwerkelijk aan derden aangeboden tegen betaling per gevlogen uur.

20 Volgens de andere partij in de procedure daarentegen is B weliswaar een luchtvaartmaatschappij die zich op het betaalde internationale luchtvervoer toelegt, ook al werd uitsluitend X onder bezwarende titel vervoerd, maar kan voor de betrokken verwervingen geen btw-vrijstelling worden verleend omdat A zelf geen internationale vluchten verricht, maar de luchtvaartuigen vanuit Frankrijk naar Finland heeft laten leveren en ze aldaar om niet ter beschikking heeft gesteld aan B.

21 Daarop heeft de Korkein hallinto-oikeus de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Dient artikel 15, punt 6, van de [Zesde richtlijn] aldus te worden uitgelegd dat met „luchtvaartmaatschappijen welke zich hoofdzakelijk toeleggen op het betaalde internationale vervoer’ ook luchtvaartmaatschappijen worden bedoeld die tegen betaling internationale chartervluchten verrichten voor de behoeften van ondernemingen en particulieren?

2) Dient artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn aldus te worden uitgelegd dat de daarin neergelegde vrijstelling alleen geldt voor de rechtstreekse levering van een luchtvaartuig aan een luchtvaartmaatschappij die zich hoofdzakelijk toelegt op het betaalde internationale vervoer, of geldt de vrijstelling ook voor de levering van een luchtvaartuig aan een ondernemer die zelf geen betaald internationaal luchtvervoer verricht, maar het luchtvaartuig ter beschikking stelt aan een ondernemer die in deze sector actief is?

3) Is het voor de beantwoording van de tweede vraag van belang dat de eigenares van de luchtvaartuigen de kosten van het gebruik van de luchtvaartuigen in rekening brengt aan een particulier die haar aandeelhouder is en die de verworven luchtvaartuigen hoofdzakelijk gebruikt voor zijn eigen zakelijke en/of particuliere doeleinden, in aanmerking genomen dat de luchtvaartmaatschappij de luchtvaartuigen ook kan inzetten voor andere vluchten?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

22 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het begrip „betaald internationaal vervoer” in de zin van artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het alleen betrekking heeft op lijnvluchten dan wel ook chartervluchten ter voldoening aan de vraag van ondernemingen en particulieren omvat.

23 De twijfels die de verwijzende rechter op dit punt heeft, lijken verband te houden met het feit dat er tussen de taalversies van dit artikel bepaalde verschillen bestaan. In haar opmerkingen wijst

A erop dat in sommige taalversies, zoals de Engelse en de Zweedse, immers sprake is van „internationale routes” of „internationale lijnen” en niet van „internationaal vervoer”, een begrip dat ruimer kan lijken en dat in de meeste andere taalversies van dit artikel, en met name ook in de Finse, wordt gebruikt.

24 Volgens vaste rechtspraak moet voor de uitlegging van een Unierechtelijke bepaling rekening worden gehouden met het eventuele verschil tussen de verschillende taalversies ervan (zie met name arrest van 16 september 2004, *Cimber Air*, C-382/02, Jurispr. blz. I-8379, punt 38).

25 In dit geval moet evenwel worden geoordeeld dat uit de in punt 23 van het onderhavige arrest vastgestelde formuleringsverschillen niet kan worden afgeleid dat de Uniewetgever internationale chartervluchten van de toepassing van de bij artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn ingevoerde vrijstelling wilde uitsluiten.

26 Wordt om te beginnen alleen naar de tekst zelf gekeken, dan moet erop worden gewezen dat de begrippen „internationale routes” en „internationale lijnen”, die in sommige taalversies voorkomen, in de Zesde richtlijn niet worden gedefinieerd en dat, zoals de Europese Commissie en de Finse regering hebben opgemerkt, daar verder niets wordt gezegd waaruit zou blijken dat de betrokken vluchten „geregelde” vluchten moeten zijn. In die omstandigheden kunnen die begrippen, net als het in de andere taalversies gebruikte begrip „internationaal vervoer”, aldus worden verstaan dat zij in wezen verwijzen naar door middel van een luchtvaartuig verrichte vluchten tussen twee geografische plaatsen die maken dat het betrokken vervoer internationaal en niet nationaal is. Zoals het Hof eerder heeft aangegeven, heeft artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn in wezen betrekking op maatschappijen die hoofdzakelijk internationale activiteiten verrichten (arrest *Cimber Air*, reeds aangehaald, punten 27 en 28).

27 Voorts moet volgens vaste rechtspraak voor de uitlegging van een Unierechtelijke bepaling als die welke aan de orde is, niet enkel rekening worden gehouden met de bewoordingen ervan, maar ook met de context en met de doelstellingen die de regeling waarvan zij deel uitmaakt, nastreeft (zie met name arresten van 26 juni 1990, *Velker International Oil Company*, C-185/89, Jurispr. blz. I-2561, punt 17, en 22 december 2010, *Feltgen en Bacino Charter Company*, C-116/10, Jurispr. blz. I-14187, punt 12 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 Noch de context van artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn, noch het doel ervan noopt ertoe dat luchtvaartuigen die worden gebruikt door maatschappijen welke zich hoofdzakelijk toeleggen op internationale chartervluchten, worden uitgesloten van de toepassing van de bij dit artikel ingevoerde vrijstelling.

29 Wat het doel van dit artikel betreft, is het zo dat het voorziet in vrijstelling voor de levering van luchtvaartuigen wanneer deze luchtvaartuigen hoofdzakelijk bestemd zijn voor internationaal vervoer, dat wil zeggen voor vluchten door het luchtruim van verschillende staten en, in voorkomend geval, door het internationale luchtruim.

30 Gelet op die doelstelling lijkt het niet noodzakelijk een onderscheid te maken naargelang het internationale luchtvervoer via een lijnvlucht of een chartervlucht wordt verricht.

31 Wat de context van artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn betreft, moet eraan worden herinnerd dat de vrijstellingen volgens vaste rechtspraak autonome begrippen van het Unierecht zijn, die in het algemene kader van het bij deze richtlijn ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel moeten worden geplaatst (zie met name arrest *Cimber Air*, reeds aangehaald, punt 23, en arrest van 18 oktober 2007, *Navicon*, C-97/06, Jurispr. blz. I-8755, punt 20).

32 Dit stelsel berust met name op het beginsel van fiscale neutraliteit, dat zich ertegen verzet

dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld ter zake van de btw-heffing (zie met name reeds aangehaalde arresten *Cimber Air*, punt 24, en *Navicon*, punt 21). Dit beginsel vereist niet dat het identieke handelingen betreft. Uit vaste rechtspraak blijkt immers dat dit beginsel zich ertegen verzet dat soortgelijke diensten, die dus met elkaar concurreren, vanuit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld (zie met name arrest van 28 juni 2007, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust en The Association of Investment Trust Companies*, C-363/05, Jurispr. blz. I-5517, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 Het beginsel van fiscale neutraliteit houdt in dat concurrentievervalsingen die voortvloeien uit een verschillende behandeling vanuit het oogpunt van de btw, worden opgeheven. De vervalsing is dan ook aangetoond zodra wordt vastgesteld dat diensten met elkaar concurreren en ongelijk worden behandeld vanuit het oogpunt van de btw (zie arrest *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust en The Association of Investment Trust Companies*, reeds aangehaald, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 Vervoerdiensten aangeboden door ondernemers die hoofdzakelijk internationale vluchten verrichten, zijn, ongeacht of het om lijn- en/of chartervluchten gaat, soortgelijk en staan kennelijk met elkaar in concurrentie, zodat een verschil in behandeling wat betreft btw-vrijstelling voor leveringen van luchtvaartuigen, naargelang de ondernemer hoofdzakelijk internationale lijnvluchten dan wel internationale chartervluchten verricht, het gevaar zou inhouden dat concurrentievervalsingen tussen deze ondernemers ontstaan.

35 Gelet op het voorgaande moet op de eerste vraag worden geantwoord dat het begrip „betaald internationaal vervoer” in de zin van artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het ook internationale chartervluchten ter voldoening aan de vraag van ondernemingen en particulieren omvat.

Tweede vraag

36 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de daarin neergelegde vrijstelling geldt voor de levering van een luchtvaartuig aan een ondernemer die zelf niet behoort tot de „luchtvaartmaatschappijen welke zich hoofdzakelijk toeleggen op het betaalde internationale vervoer” in de zin van dit artikel, maar die dit luchtvaartuig koopt om het uitsluitend door een dergelijke maatschappij te laten gebruiken.

37 Dienaangaande moet ten eerste worden opgemerkt dat in de Finse taalversie van artikel 15, punt 6, sprake is van de levering van luchtvaartuigen „aan” een luchtvaartmaatschappij die zich hoofdzakelijk toelegt op het betaalde internationale luchtvervoer.

38 In de meeste andere taalversies van dit artikel is echter sprake van leveringen van luchtvaartuigen die worden „gebruikt door” een dergelijke maatschappij.

39 Zoals in punt 24 van het onderhavige arrest reeds in herinnering is gebracht, moet voor de uitlegging van dit artikel in beginsel rekening worden gehouden met de vastgestelde taalverschillen.

40 Ten tweede moet worden vastgesteld dat uit de bewoordingen van de meeste taalversies van artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn, waar de nadruk niet wordt gelegd op de identiteit van de ontvanger van de levering of van de eigenaar van het luchtvaartuig, maar wel op de omstandigheid dat de luchtvaartuigen waarop de levering betrekking heeft, dienen te worden „gebruikt door” een maatschappij die zich hoofdzakelijk toelegt op het betaalde internationale

vervoer, op zich niet blijkt dat leveringen van luchtvaartuigen aan een ondernemer die deze luchtvaartuigen uitsluitend koopt om ze door een dergelijke maatschappij te laten gebruiken, bijvoorbeeld als onderdeel van een leaseovereenkomst, van de toepassing van de bij dit artikel ingevoerde vrijstelling zijn uitgesloten.

41 Ten derde moet, zoals in punt 27 van het onderhavige arrest reeds in herinnering is gebracht, voor de uitlegging van artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn niet alleen rekening worden gehouden met de bewoordingen ervan, maar ook met de context en met de doelstellingen die worden nagestreefd.

42 Wat in de eerste plaats het beoogde doel betreft, is er in punt 29 van het onderhavige arrest reeds op gewezen dat het gaat om btw-vrijstelling voor de levering van luchtvaartuigen wanneer deze luchtvaartuigen hoofdzakelijk bestemd zijn voor internationaal vervoer, dat wil zeggen voor vluchten door het luchtruim van verschillende staten en, in voorkomend geval, door het internationale luchtruim.

43 Vastgesteld moet worden dat dit doel leidt tot een uitlegging van artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn waarbij aan de in dit artikel neergelegde vrijstelling voor de levering van een luchtvaartuig de voorwaarde is verbonden dat dit luchtvaartuig zal worden gebruikt door een maatschappij die zich voornamelijk op het betaalde internationale vervoer toelegt, en waarbij de identiteit van de afnemer niet van belang is.

44 In dit verband moet echter rekening worden gehouden met het feit dat de omstandigheid dat de koper van een luchtvaartuig over die verwerving btw dient te betalen, hoewel dit luchtvaartuig slechts is gekocht om het te laten gebruiken door een maatschappij die zich hoofdzakelijk op het betaalde internationale vervoer toelegt, met name tot gevolg zou kunnen hebben dat deze maatschappij meer moet betalen voor het gebruik van het luchtvaartuig, en dat daardoor afbreuk zou worden gedaan aan het genoemde doel. Aangenomen mag immers worden dat degene die het luchtvaartuig koopt en btw over de verkoopprijs moet betalen, doorgaans de kosten van de betaalde btw geheel of gedeeltelijk in rekening zal brengen aan de maatschappij die het luchtvaartuig gebruikt.

45 In dat geval doet namelijk, zoals de advocaat-generaal in punt 38 van zijn conclusie heeft opgemerkt, zelfs de omstandigheid dat de koper van het luchtvaartuig eventueel later die btw kan aftrekken of teruggaaf ervan kan krijgen onder de in de Zesde richtlijn vervatte voorwaarden, niets af aan het feit dat de financieringskosten van het als btw-betaling gedane kasvoorschot, waarvan het bedrag erg hoog kan zijn, ondertussen door de koper worden gedragen.

46 In de zojuist beschreven mate drukt het feit dat geen btw-vrijstelling voor de levering van het luchtvaartuig wordt verleend en de koper btw dient te betalen, dus indirect op de maatschappij die dit luchtvaartuig gebruikt.

47 Wat in de tweede plaats de context van artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn betreft, is er in punt 31 van het onderhavige arrest reeds aan herinnerd dat de in dit artikel neergelegde vrijstellingen autonome begrippen van het Unierecht zijn, die in het algemene kader van het bij deze richtlijn ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel moeten worden geplaatst.

48 Dit stelsel berust met name op twee beginselen. Om te beginnen wordt btw geheven over elke dienst en over elke levering van goederen die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. Voorts verzet het beginsel van fiscale neutraliteit, zoals in de punten 32 en 33 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, zich er met name tegen dat soortgelijke handelingen, die dus met elkaar concurreren, vanuit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld.

49 Het is vaste rechtspraak dat de in artikel 15 van de Zesde richtlijn neergelegde vrijstellingen in het licht van deze beginselen weliswaar strikt moeten worden uitgelegd, aangezien zij een uitzondering vormen op het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke levering van goederen en elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (zie met name reeds aangehaalde arresten *Velker International Oil Company*, punt 19, en *Cimber Air*, punt 25; arrest van 14 september 2006, *Elmeka*, C-181/04–C-183/04, Jurispr. blz. I-8167, punt 15, en reeds aangehaalde arresten *Navicon*, punt 22, en *Feltgen en Bacino Charter Company*, punt 19), maar dit beginsel van strikte uitlegging betekent niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen zijn gebruikt, aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren (zie met name arrest *Navicon*, reeds aangehaald, punt 22).

50 Om te beginnen voorziet artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn, zoals eerder is benadrukt en blijkt uit de bewoordingen ervan, gelezen in het licht van de doelstellingen die dit artikel nastreeft, in wezen in btw-vrijstelling voor verwervingen van luchtvaartuigen wanneer deze luchtvaartuigen zullen worden gebruikt door een maatschappij die zich voornamelijk bezighoudt met het betaalde internationale vervoer.

51 Voorts is niet aangevoerd en blijkt niet dat de uitlegging volgens welke de in artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn neergelegde vrijstelling ook geldt voor de levering van een luchtvaartuig aan een ondernemer die niet behoort tot de „luchtvaartmaatschappijen welke zich hoofdzakelijk toelagen op het betaalde internationale vervoer” in de zin van dit artikel, maar dit luchtvaartuig uitsluitend koopt om het door een dergelijke maatschappij te laten gebruiken, in strijd is met het beginsel van fiscale neutraliteit.

52 Zoals de advocaat-generaal in punt 40 van zijn conclusie heeft opgemerkt, kan daarentegen niet a priori worden uitgesloten dat een andere uitlegging in sommige gevallen wel in strijd zou zijn met dit beginsel.

53 Verder kan de uitlegging waarvan sprake is in punt 51 van het onderhavige arrest, weliswaar enigszins in tegenspraak lijken met de uitlegging die het Hof heeft gegeven met betrekking tot de in artikel 15, punten 4 en 8, van de Zesde richtlijn neergelegde vrijstellingen voor handelingen ter bevoorrading van zeeschepen en diensten die worden verricht voor de rechtstreekse behoeften van zeeschepen (zie reeds aangehaalde arresten *Velker International Oil Company*, punten 21 en 22, en *Elmeka*, punten 22 en 24), maar de in die arresten gevonden oplossingen kunnen niet naar analogie worden toegepast voor de uitlegging van punt 6 van dit artikel.

54 Zoals in het bijzonder uit de punten 23 tot en met 25 van het reeds aangehaalde arrest *Elmeka* blijkt, heeft het Hof de uitbreiding van de in artikel 15, punten 4 en 8, van de Zesde richtlijn neergelegde vrijstelling tot de handelsfasen die voorafgaan aan de rechtstreekse eindlevering van de goederen of diensten aan de scheepsexploitant, immers met name uitgesloten op grond van de overweging dat de staten voor een dergelijke vrijstelling regelingen hadden moeten treffen om de eindbestemming van de betrokken goederen of diensten te controleren. Dergelijke regelingen zouden voor deze staten en de betrokken ondernemers complicaties hebben meegebracht die niet te rijmen waren met een „juiste en eenvoudige toepassing van de [...] vrijstellingen”, zoals bedoeld

in artikel 15, aanhef, van de Zesde richtlijn (zie ook arrest *Velker International Oil Company*, reeds aangehaald, punt 24).

55 Zoals de advocaat-generaal in de punten 44 tot en met 46 van zijn conclusie met name heeft opgemerkt, gelden dergelijke overwegingen niet *mutatis mutandis* voor de levering van een luchtvaartuig aan een ondernemer die dit luchtvaartuig uitsluitend bestemt om te worden gebruikt door een maatschappij die zich hoofdzakelijk op het betaalde internationale vervoer toelegt.

56 Dat in een dergelijk geval als voorwaarde voor vrijstelling wordt gesteld dat die bestemming bekend is en naar behoren is aangetoond vanaf het tijdstip waarop de verwerving van het luchtvaartuig plaatsvindt, en dat vervolgens wordt gecontroleerd of dit luchtvaartuig daadwerkelijk door een dergelijke maatschappij wordt gebruikt, lijkt, gelet op de betrokken soort goederen en met name op de voor de exploitatie ervan benodigde registraties en vergunningen, voor de staten en de betrokken ondernemers immers geen complicaties mee te brengen die niet te rijmen zijn met een juiste en eenvoudige toepassing van de in de Zesde richtlijn neergelegde vrijstellingen.

57 Gelet op al het voorgaande moet op de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de daarin neergelegde vrijstelling ook geldt voor de levering van een luchtvaartuig aan een ondernemer die zelf niet behoort tot de „luchtvaartmaatschappijen welke zich hoofdzakelijk toeleggen op het betaalde internationale vervoer” in de zin van dit artikel, maar die dit luchtvaartuig koopt om het uitsluitend door een dergelijke maatschappij te laten gebruiken.

Derde vraag

58 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of het voor het antwoord op de tweede vraag van belang is dat de ondernemer die het luchtvaartuig heeft gekocht, de kosten van het gebruik ervan in rekening brengt aan een particulier die zijn aandeelhouder is en die dit luchtvaartuig hoofdzakelijk gebruikt voor zijn eigen zakelijke en/of particuliere doeleinden, met dien verstande dat de luchtvaartmaatschappij het ook kan inzetten voor andere vluchten.

59 Zoals in het antwoord op de tweede vraag is uiteengezet, is het enige criterium dat bepalend is om uit te maken of de in artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn neergelegde vrijstelling van toepassing is, het gebruik van het betrokken luchtvaartuig door een luchtvaartmaatschappij die zich hoofdzakelijk toelegt op het betaalde internationale luchtvervoer, hetgeen ter beoordeling is van de nationale rechter.

60 De door de verwijzende rechter in zijn derde vraag vermelde omstandigheden zijn dan ook a priori niet van belang voor het antwoord op de tweede vraag indien de afnemer kan aantonen dat aan dit criterium is voldaan.

61 Indien echter blijkt dat de nationale rechter op grond van alle omstandigheden van het hoofdgeding van oordeel is dat de luchtvaartuigen niet bestemd zijn om door de luchtvaartmaatschappij te worden geëxploiteerd in het internationale vervoer, kan artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn geen toepassing vinden.

62 Zoals de Finse regering er in haar opmerkingen met name op heeft gewezen, mag de Unieregeling volgens vaste rechtspraak niet zo ruim worden toegepast dat zij misbruiken van ondernemers zou dekken, dat wil zeggen handelingen die niet zijn verricht in het kader van normale handelstransacties, maar uitsluitend met het doel om de door het Unierecht toegekende voordelen onverschuldigd te verkrijgen, en geldt dit beginsel van het verbod van misbruik ook op het gebied van de btw (zie met name arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punten 69 en 70 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

63 Dit beginsel moet aldus mede voorkomen dat volstrekt kunstmatige constructies worden opgezet die geen verband houden met de economische realiteit en alleen bedoeld zijn om een belastingvoordeel te verkrijgen (arrest van 22 mei 2008, Ampliscientifica en Amplifin, C-162/07, Jurispr. blz. I-4019, punt 28).

64 In het kader van de uitlegging van de Zesde richtlijn is dus sprake van misbruik wanneer de betrokken handelingen, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de desbetreffende bepalingen van deze richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting ervan, ertoe leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend, en uit een geheel van objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van de betrokken handelingen erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen (zie arrest Halifax e.a., reeds aangehaald, punten 74 en 75, en arrest van 21 februari 2008, Part Service, C-425/06, Jurispr. blz. I-897, punt 42).

65 Het staat aan de nationale rechter om, conform de bewijsregels van het nationale recht en voor zover de doeltreffendheid van het Unierecht niet wordt aangetast, na te gaan of in het hoofdgeding eventueel sprake is van de wezenskenmerken van misbruik (zie arrest Halifax e.a., reeds aangehaald, punt 76).

66 Gelet op een en ander moet op de derde vraag worden geantwoord dat de door de verwijzende rechter vermelde omstandigheden, namelijk het feit dat de koper van het luchtvaartuig de kosten van het gebruik ervan in rekening brengt aan een particulier die zijn aandeelhouder is en die dit luchtvaartuig hoofdzakelijk gebruikt voor zijn eigen zakelijke en/of particuliere doeleinden, waarbij de luchtvaartmaatschappij het ook kan inzetten voor andere vluchten, niet van invloed zijn op het antwoord op de tweede vraag.

Kosten

67 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vierde kamer) verklaart voor recht:

1) **Het begrip „betaald internationaal vervoer” in de zin van artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992, moet aldus worden uitgelegd dat het ook internationale chartervluchten ter voldoening aan de vraag van ondernemingen en particulieren omvat.**

2) **Artikel 15, punt 6, van richtlijn 77/388, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/111, moet aldus worden uitgelegd dat de daarin neergelegde vrijstelling ook geldt voor de levering van een luchtvaartuig aan een ondernemer die zelf niet behoort tot de „luchtvaartmaatschappijen**

welke zich hoofdzakelijk toeleggen op het betaalde internationale vervoer” in de zin van dit artikel, maar die dit luchtvaartuig koopt om het uitsluitend door een dergelijke maatschappij te laten gebruiken.

3) De door de verwijzende rechter vermelde omstandigheden, namelijk het feit dat de koper van het luchtvaartuig de kosten van het gebruik ervan in rekening brengt aan een particulier die zijn aandeelhouder is en die dit luchtvaartuig hoofdzakelijk gebruikt voor zijn eigen zakelijke en/of particuliere doeleinden, waarbij de luchtvaartmaatschappij het ook kan inzetten voor andere vluchten, zijn niet van invloed op het antwoord op de tweede vraag.

ondertekeningen

* Procestaal: Fins.