

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 19 juli 2012 (*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Undantag från skatteplikt – Artikel 15.6 – Undantag för leveranser av flygplan som används av företag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer – Leverans av flygplan till en näringsidkare som ställer dem till ett sådant företags förfogande – Begreppet ’flygtrafik mot betalning på internationella linjer’ – Charterflygningar”

I mål C-33/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Högsta förvaltningsdomstolen (Finland) genom beslut av den 18 januari 2011, som inkom till domstolen den 21 januari 2011, i ett förfarande som anhängiggjorts av

A Oy,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-C. Bonichot samt domarna A. Prechal (referent), L. Bay Larsen, C. Toader och E. Jarašiūnas,

generaladvokat: P. Cruz Villalón,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 8 februari 2012,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- A Oy, genom P. Salomaa,
- Finlands regering, genom M. Pere, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom I. Koskinen och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 26 april 2012 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 15.6 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 (EGT L 384, s. 47; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 119) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett förfarande som anhängiggjorts av A Oy (nedan kallat A) mot ett beslut om efterbeskattning av mervärdesskatt avseende förvärvet av flygplan som A tillställts av Sydöstra Finlands skatteverk.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

4 Artikel 15 i sjätte direktivet, som har rubriken "Undantag för export och liknande transaktioner samt internationella transporter", har följande lydelse:

"Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

4. Leverans av varor för bunkring och proviantering av fartyg i följande fall:

a) Fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet.

...

5. Leverans, ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av sådana havsgående fartyg som avses i punkt 4 a och b samt leverans, uthyrning, reparation och underhåll av utrustning – däribland fiskeriutrustning – som ingår som en del i eller används i dem.

6. Leverans, ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av flygplan som används av företag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer, samt leverans, uthyrning, reparation och underhåll av utrustning som ingår som en del i eller används i dem.

7. Leverans av varor för bunkring, tankning och proviantering av sådana flygplan som avses i punkt 6.

8. Tillhandahållande av andra tjänster än sådana som avses i punkt 5 för att täcka direkta behov för sådana havsgående fartyg som avses i den punkten eller deras laster.

9. Tillhandahållande av andra tjänster än sådana som avses i punkt 6, för att täcka direkta behov för sådana flygplan som avses i den punkten eller deras laster.

...”

5 Sjätte direktivet innehåller en avdelning XVIa, som har rubriken ”Övergångsbestämmelser för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna”. Artikel 28a i denna avdelning har följande lydelse:

”1. Följande skall också beläggas med mervärdesskatt:

a) Förvärv inom gemenskapen av varor mot ersättning inom landets territorium av en skattskyldig person som agerar i denna egenskap eller av en icke skattskyldig juridisk person, om säljaren är en skattskyldig person som agerar i denna egenskap ...

Trots första stycket skall ett varuförvärv inom gemenskapen som sker på de villkor som fastställs i punkt 1 a av en skattskyldig person eller icke skattskyldig juridisk person inte vara föremål för mervärdesskatt.

...

...

1a. Följande förvärv skall åtnjuta det undantag som fastställs i punkt 1.a andra stycket:

a) Förvärv inom gemenskapen av varor vars tillhandahållande inom landets territorium skulle vara undantaget enligt artikel 15.4–15.10.

...

3. Med förvärv av varor inom gemenskapen avses förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som av säljaren eller för säljarens räkning har skickats eller transporterats till en annan medlemsstat än den från vilken varorna utgick till förvärvaren.

...”

Finländsk rätt

6 Sjätte direktivet införlivades i Finland genom mervärdesskattelag 1993/1501 av den 30 december 1993 (nedan kallad mervärdesskattelagen).

7 Enligt 1 § första stycket punkt 3 i mervärdesskattelagen ska mervärdesskatt betalas till staten på gemenskapsinternt varuförvärv i Finland enligt 26 a §. I den sistnämnda bestämmelsen definieras gemenskapsinternt varuförvärv som ett förvärv mot vederlag av äganderätten till ett löst föremål, om säljaren, köparen eller någon annan för deras räkning transporterar föremålet från en medlemsstat till en annan. Det anges i 2 b § i mervärdesskattelagen att skattskyldig för ett sådant gemenskapsinternt varuförvärv som nämns i 1 § första stycket punkt 3 är den som gjort förvärvet.

8 Kapitel 6 i mervärdesskattelagen avser undantag från skatteplikt i samband med internationell handel. Enligt 70 § första stycket punkt 6 i mervärdesskattelagen ska inte skatt betalas på försäljning av ett luftfartyg, reservdelar eller utrustning till ett sådant, eller på försäljning av varor för att utrusta ett luftfartyg för att användas av en näringsidkare som mot betalning bedriver huvudsakligen internationell flygtrafik.

9 Enligt 72 f § punkt 1 i mervärdesskattelagen ska skatt inte betalas på gemenskapsinterna förvärv av varor, om skatt inte skulle uppbäras vid import. Enligt 94 § första stycket punkt 9 i mervärdesskattelagen är import av luftfartyg, reservdelar och utrustning som avses i 70 § första stycket punkt 6 i mervärdesskattelagen undantagen från skatteplikt.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

10 I juli 2002 och i oktober 2003 förvärvade A två jetflygplan från en fransk tillverkare. Säljaren deklarerade en gemenskapsintern försäljning. A deklarerade inte förvärven i fråga som gemenskapsinterna förvärv i Finland.

11 De två flygplanen skrevs in i det finska luftfartygsregistret den 22 juli 2002 respektive den 23 juli 2004. Två AOC-certifikat ("Air Operation Certificate") utfärdades för flygplanen den 19 november 2002 respektive den 24 oktober 2004. A registrerades som ägare av de båda flygplanen och B Oy (nedan kallat "B") registrerades som användare av dem. Den 17 december 2003 och den 1 april 2005 sålde A flygplanen vidare till ett företag som var registrerat i Cypern.

12 Samtliga aktier i A ägs av den fysiska personen X. A äger i sin tur 25 procent av aktierna i C Oy (nedan kallat "C"), och B ägs till 78 procent av C.

13 B anordnar internationella charterflygningar och ansvarar för underhåll och förvaltning av flygplanen. B har, i enlighet med det avtal som det hade ingått med A, fakturerat A för bland annat underhållet av flygplanen och flygningarna. Vidare angavs i avtalet att A hade rätt att hyra flygplanen för sin egen näringsverksamhet, till det pris som angavs i en bilaga till avtalet.

14 A:s omsättning under räkenskapsperioderna 1 januari 2002–31 december 2002 respektive 1 januari 2003–30 juni 2004 (925 606,23 euro respektive 2 170 503,84 euro) härrörde uteslutande från den bokförda försäljningen enligt de försäljningsfakturer som hade utfärdats till X – A:s ägare –, bortsett från fakturorna som hade utfärdats till det cypriotiska företaget i samband med vidareförsäljningen av flygplanen. Vid en skattekontroll konstaterades att inkomsterna från uthyrningen av flygplanen inte hade tagits upp i A:s bokföring.

15 A:s bokförda utgifter som hade samband med flygplanen avsåg huvudsakligen de belopp som B hade fakturerat A för underhållet av flygplanen och för flygningarna. Vid den ovannämnda skattekontrollen fastställdes att nämnda kostnader i allt väsentligt hade övervältrats på X utan några ändringar.

16 A har varit registrerad som skattskyldig person för mervärdesskatt sedan den 1 juli 2002. I deklarationen om verksamhetens upphörande av den 14 juni 2003 uppgav A att bolaget inte hade kunna bedriva någon mervärdesskattepliktig verksamhet. Skatteverket i Sydöstra Finland avlägsnade bolaget ur registret över skattskyldiga personer med retroaktiv verkan från och med den 1 juli 2002.

17 Den 4 november 2005 utfärdade skatteverket två beslut om efterbeskattnings av A avseende mervärdesskatt för det gemenskapsinterna förvärvet av de två flygplanen. Samtidigt fastställdes det att A Oy inte hade rätt till avdrag för eller återbetalning av den aktuella mervärdesskatten.

18 Genom beslut av den 26 maj 2008 avslog Helsingfors förvaltningsdomstol A:s överklagande. Enligt förvaltningsdomstolen utgjorde förvärven av flygplanen skattepliktiga gemenskapsinterna förvärv av varor som A inte hade deklarerat till skatteverket. A hade inte bedrivit internationell flygtrafik i den mening som avses i 70 § första stycket punkt 6 i mervärdesskattelagen, utan i praktiken agerat som ägare till C, ett bolag som är verksamt inom

internationell handel med oljeprodukter. Inte heller hade B använt flygplanen i internationell flygtrafik mot betalning, i den mening som avses i 70 § första stycket punkt 6 i mervärdesskattelagen. Arrangemanget hade bara haft till syfte att tillhandahålla transporter för X, huvudägaren i dessa bolag.

19 A överklagade domen till Högsta förvaltningsdomstolen och gjorde gällande att bolaget inte var skyldigt att erlagga mervärdesskatt för det gemenskapsinterna förvärvet av flygplanen, eftersom dessa förvärvades och registrerades av A i syfte att tillhandahållas B, som är ett flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning. A anförde att B, i enlighet med branschpraxis, nämligen hade fått i uppdrag av A att mot betalning se till att flygplanen alltid var startklara och att främja en kommersiell användning av dessa på grundval av särskilda avtal, medan B däremot faktiskt hade erbjudit tredje män att använda flygplan mot viss ersättning per flygtimme.

20 Motparten medgav visserligen att B skulle betraktas som ett flygbolag som driver internationell flygtrafik mot betalning, och detta trots att X var den enda personen som hade transporterats mot vederlag, men ansåg ändå att de omtvistade förvärven inte kunde undantas från mervärdesskatt, eftersom A inte själv genomförde några internationella flygningar utan hade låtit leverera flygplanen från Frankrike till Finland och gratis ställt dem till B:s förfogande för att B skulle använda dem.

21 Mot denna bakgrund beslutade Högsta förvaltningsdomstolen att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

"1) Ska artikel 15.6 i [sjätte mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att med 'företag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer' också avses affärsflygföretag som huvudsakligen driver internationell chartertrafik mot betalning för företags och privatpersoners behov?

2) Ska artikel 15.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas så, att det undantag från skatteplikt som föreskrivs där endast gäller leverans av luftfartyg direkt till företag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer, eller gäller undantaget också leverans av luftfartyg till en näringsidkare som inte själv driver flygtrafik mot betalning huvudsakligen på internationella linjer, men upplåter ett luftfartyg för användning åt en näringsidkare som är verksam inom detta område?

3) Har det för svaret på den andra frågan betydelse att ägaren till luftfartygen övervältrar kostnaden för användningen av luftfartygen på en privatperson som innehar andelar i ägarbolaget och huvudsakligen använder de förvärvade luftfartygen för egna kommersiella och/eller privata syften, om hänsyn tas till att flygbolaget också kunde använda luftfartygen för andra flygningar?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

22 Den nationella domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida uttrycket "flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer", i den mening som avses i artikel 15.6 i sjätte direktivet, ska tolkas så att det endast avser reguljär linjetrafik eller om det även omfattar charterflygningar för företags eller privatpersoners behov.

23 Den tveksamhet som har uppstått vid den hänskjutande domstolen på denna punkt tycks bero på att det förekommer vissa skillnader mellan de olika språkversionerna av den aktuella bestämmelsen. I sitt yttrande har A påpekat att man nämligen i vissa av dessa språkversioner,

såsom den engelska och den svenska versionen, talar om "international routes" eller "internationella linjer" i stället för om "internationell trafik", vilket framstår som ett mer allmänt uttryck och som är det uttryckssätt som används i de flesta av de övriga språkversionerna av bestämmelsen, bland annat i den finska versionen.

24 Det framgår av fast rättspraxis att tolkningen av en unionsbestämmelse ska göras med beaktande av de eventuella skillnader som kan föreligga mellan de olika språkversionerna av den aktuella bestämmelsen (se, bland annat, dom av den 16 september 2004 i mål C-382/02, *Cimber Air*, REG 2004, s. I-8379, punkt 38).

25 I det aktuella fallet konstaterar domstolen dock att de nyanser i formuleringarna som nämns ovan i punkt 23 inte kan tolkas som att unionslagstiftarens avsikt var att internationella charterflygningar inte skulle omfattas av undantaget i artikel 15.6 i sjätte direktivet.

26 Rent textmässigt konstaterar domstolen för det första att uttrycken "international routes" och "internationella linjer", som förekommer i vissa språkversioner, inte definieras i sjätte direktivet och inte åtföljs – vilket har påpekats av Europeiska kommissionen och den finländska regeringen – av någon som helst precisering som visar att de flygningar som berörs måste vara av "reguljär" karaktär. Under dessa omständigheter kan de ovan angivna termerna, på samma sätt som uttrycket "internationell trafik" – som används i de andra språkversionerna – i stort förstås som att det som avses i princip är flygningar som utförs med ett flygplan mellan två geografiska punkter som ger transporten en internationell, snarare än inhemsk, prägel. Domstolen konstaterar således, liksom den redan tidigare har fastslagit, att artikel 15.6 i sjätte direktivet i princip avser företag som huvudsakligen bedriver internationell verksamhet (domen i det ovannämnda målet *Cimber Air*, punkterna 27 och 28).

27 Vid tolkningen av en sådan unionsbestämmelse som den som nu är i fråga ska emellertid enligt fast rättspraxis inte bara dess lydelse beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som den ingår i (se, bland annat, dom av den 26 juni 1990 i mål C-185/89, *Velker International Oil Company*, REG 1990, s. I-2561, punkt 17, och av den 22 december 2010 i mål C-116/10, *Feltgen och Bacino Charter Company*, REU 2010, s. I-14187, punkt 12 och där angiven rättspraxis).

28 Varken det sammanhang där artikel 15.6 i sjätte direktivet ingår eller bestämmelsens syfte är dock av sådan karaktär att det måste betyda att flygplan som används av bolag som huvudsakligen driver trafik med internationella charterflygningar faller utanför tillämpningsområdet för det undantag som införts genom bestämmelsen.

29 När det gäller syftet med bestämmelsen konstaterar domstolen att avsikten är att leverans av flygplan ska undantas från mervärdesskatt när flygplanen huvudsakligen är avsedda för att användas för internationell trafik, det vill säga för flygningar som äger rum i luftrum som omfattas av flera olika staters jurisdiktion, samt, i förekommande fall, i internationella luftrum.

30 Mot bakgrund av det syftet framstår det inte som nödvändigt att göra någon åtskillnad beroende på om den internationella flygtransporten sker i form av reguljärflygningar eller med charterflygningar.

31 När det gäller det sammanhang i vilket artikel 15.6 i sjätte direktivet ingår ska det erinras om att undantagen, såsom följer av fast rättspraxis, utgör självständiga unionsrättsliga begrepp, som ska sättas in i det generella sammanhang som utgörs av det gemensamma systemet för mervärdesskatt (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet *Cimber Air*, punkt 23, och dom av den 18 oktober 2007 i mål C-97/06, *Navicon*, REG 2007, s. I-8755, punkt 20).

32 Systemet är framför allt uppbyggt kring principen om skatteneutralitet, vilken utgör hinder för att näringsidkare som genomför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehanseende (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen *Cimber Air*, punkt 24, och *Navicon*, punkt 21). Det är inte nödvändigt att det rör sig om identiska transaktioner. Av fast rättspraxis framgår nämligen att nämnda princip utgör hinder för att jämförbara och således konkurrerande tjänster behandlas olika i mervärdesskattehanseende (se, bland annat, dom av den 28 juni 2007 i mål C-363/05, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust* och *The Association of Investment Trust Companies*, REG 2007, s. I-5517, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

33 Principen om skatteneutralitet medför att snedvridningar av konkurrensen till följd av särbehandling i mervärdesskattehanseende ska undanröjas. Snedvridningar föreligger således så snart det har visats att tjänsterna konkurrerar med varandra och behandlas olika i mervärdesskattehanseende (se domen i det ovannämnda målet *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust* och *The Association of Investment Trust Companies*, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

34 De transporttjänster som tillhandahålls av näringsidkare som huvudsakligen genomför internationella flygningar är jämförbara med varandra och konkurrerar uppenbarligen med varandra, oavsett om det rör sig om reguljära flygningar eller charterflygningar. Det innebär att om leveransen av flygplan behandlas olika när det gäller undantag från mervärdesskatt beroende på om näringsidkaren driver internationell trafik huvudsakligen med reguljärflygningar eller huvudsakligen med charterflygningar, finns det en risk för att konkurrensen mellan de olika näringsidkarna snedvrids.

35 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första frågan besvaras enligt följande: Uttrycket "flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer" i artikel 15.6 i sjätte direktivet ska tolkas så, att det också omfattar internationella charterflygningar för företags eller privatpersoners behov.

Den andra tolkningsfrågan

36 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 15.6 i sjätte direktivet ska tolkas så, att det undantag från skatteplikt som föreskrivs där är tillämpligt på en leverans av ett flygplan till en näringsidkare som inte själv är ett "företag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer" i den bestämmelsens mening, men som förvärvar flygplanet för att det ska användas uteslutande av ett sådant företag.

37 I detta sammanhang bör det för det första påpekas att det i den finska språkversionen av artikel 15.6 talas om en leverans av flygplan "till" ett företag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer.

38 I de flesta av de övriga språkversionerna av denna bestämmelse talas det dock om leveranser av flygplan som "används av" ett sådant företag.

39 Såsom det har erinrats om ovan i punkt 24 måste tolkningen av nämnda bestämmelse i princip göras med beaktande av de språkliga skillnader som har noterats.

40 För det andra ska det konstateras att i de flesta språkversioner av artikel 15.6 i sjätte direktivet ligger tonvikten inte på vem som är mottagare av leveransen eller ägare till flygplanet, utan det som betonas är i stället att de flygplan som levereras ska "användas av" ett sådant företag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer. Det innebär att

lydelsen som sådan inte leder till att leveranser av flygplan till en näringsidkare som förvärvar dessa uteslutande för att de ska användas av ett sådant företag, till exempel vid leasing, faller utanför tillämpningsområdet för det undantag som införts genom nämnda bestämmelse.

41 För det tredje är det (se ovan punkt 27) vid tolkningen av artikel 15.6 i sjätte direktivet inte bara bestämmelsens lydelse som ska beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med den.

42 När det för det första gäller syftet med bestämmelsen har det redan ovan i punkt 29 konstaterats att avsikten är att leverans av flygplan ska undantas från mervärdesskatt när flygplanen huvudsakligen är avsedda för att användas för internationell trafik, det vill säga för flygningar som äger rum i luftrum som omfattas av flera olika staters jurisdiktion, samt, i förekommande fall, i internationella luftrum.

43 Att bestämmelsen har ett sådant syfte kan leda till att artikel 15.6 i sjätte direktivet tolkas så, att villkoret för att en leverans av ett flygplan ska omfattas av undantaget i nämnda bestämmelse är att flygplanet ska vara avsett för att användas av ett företag vars verksamhet i huvudsak består av internationell flygtrafik mot betalning, oavsett vem som är förvärvare i egentlig mening.

44 I det här sammanhanget bör det i stället beaktas att om den som köper ett flygplan påförs mervärdesskatt för förvärvet – trots att förvärvet endast syftar till att flygplanet ska användas av ett företag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer – kan det bland annat medföra en höjning av det pris som det sistnämnda företaget får betala för denna användning, och på det sättet skada syftet. Det kan nämligen antas att en förvärvare av ett flygplan som måste erlagga mervärdesskatt på köpeskillingen i regel kommer att, helt eller delvis, övervältra mervärdesskatten på användarföretaget.

45 Utifrån detta antagande framhåller domstolen, liksom också generaladvokaten har påpekat i punkt 38 i sitt förslag till avgörande, att även om förvärvaren, i förekommande fall, vid ett senare tillfälle kan ha rätt att göra avdrag för nämnda mervärdesskatt eller erhålla återbetalning enligt villkoren i sjätte direktivet, påverkar detta nämligen inte på något sätt det faktum att förvärvaren under tiden har fått bära kostnaden för att finansiera förskottsbetalningen av mervärdesskatten, vilken kan uppgå till höga belopp.

46 Härav följer att om leveransen av flygplanet inte är undantagen från mervärdesskatt och förvärvaren således tvingas erlagga skatten kommer detta indirekt att drabba det företag som använder flygplanet.

47 När det gäller det sammanhang i vilket artikel 15.6 i sjätte direktivet ingår har det ovan i punkt 31 redan erinrats om att undantagen i denna bestämmelse utgör självständiga unionsrättsliga begrepp, som ska sättas in i det generella sammanhang som utgörs av det gemensamma systemet för mervärdesskatt som har införts genom nämnda direktiv.

48 Systemet i fråga bygger framför allt på två principer: dels den om att mervärdesskatt ska tas ut på alla tjänster som tillhandahålls och på alla varuleveranser som utförs av en skattskyldig person mot vederlag, dels den om skatteneutralitet (se ovan punkterna 32 och 33), som bland annat förhindrar att jämförbara och således konkurrerande transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehanterande.

49 Mot bakgrund av dessa principer ska nämnda undantag i artikel 15 i sjätte direktivet enligt fast rättspraxis tolkas strikt, eftersom de utgör ett undantag från den allmänna princip enligt vilken mervärdesskatt ska tas ut på alla tjänster som tillhandahålls och på alla varuleveranser som utförs av en skattskyldig mot vederlag (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen *Velker*

International Oil Company, punkt 19, Cimber Air, punkt 25, dom av den 14 september 2006 i de förenade målen C-181/04–C-183/04, Elmeka, REG 2006, s. I-8167, punkt 15, och domarna i de ovannämnda målen Navicon, punkt 22, och Feltgen och Bacino Charter Company, punkt 19). Denna regel om strikt tolkning innebär emellertid inte att de ord som används för att definiera undantagen ska tolkas på ett sådant sätt som leder till att undantagen inte får avsedd effekt (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Navicon, punkt 22).

50 När det gäller det nu aktuella fallet är, som framhållits ovan, syftet med artikel 15.6 i sjätte direktivet i huvudsak att leverans av flygplan ska undantas från mervärdesskatt när flygplanen är avsedda för att användas av ett företag som huvudsakligen driver internationell flygtrafik mot betalning. Detta framgår av bestämmelsens lydelse mot bakgrund av dess mål.

51 Vidare har det inte påståtts – och det framgår inte heller – att tolkningen att undantaget i artikel 15.6 i sjätte direktivet också omfattar leverans av ett flygplan till en näringsidkare som inte är ett ”företag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer”, i den mening som avses i nämnda bestämmelse, men som förvärvar flygplanet endast för att det ska kunna användas av ett sådant företag, kan skada principen om skatteneutralitet.

52 Däremot kan det inte på förhand uteslutas, vilket generaladvokaten har påpekat i punkt 40 i förslaget till avgörande, att en motsatt tolkning skulle kunna medföra sådan skada under vissa omständigheter.

53 För övrigt kan det visserligen framstå som om tolkningen ovan i punkt 51 i viss mån skiljer sig från den tolkning som domstolen har gjort av undantagen enligt artikel 15.4 och 15.8 i sjätte direktivet när det gäller proviantering av havsgående fartyg och tillhandahållande av tjänster för att täcka fartygens direkta behov (se domarna i de ovannämnda målen Velker, punkterna 21 och 22, och Elmeka, punkterna 22 och 24). Det ska dock i sammanhanget framhållas att det inte finns något som säger att de lösningar som domstolen kom fram till i de ovannämnda målen också ska användas när det gäller tolkningen av artikel 15.6.

54 Såsom framgår av bland annat punkterna 23–25 i domen i målet Elmeka, var skälet till att domstolen i de ovannämnda domarna slog fast att undantaget i artikel 15.4 och 15.8 i sjätte direktivet inte kan utvidgas till att även gälla de handelsled som ligger före den slutliga leveransen av varor eller det slutliga tillhandahållandet av tjänster direkt till fartygsledningen framför allt att ett sådant undantag skulle kräva att medlemsstaterna införde ett kontroll- och övervakningssystem för att kunna förvissa sig om den slutliga destinationen för varorna och tjänsterna. Ett sådant system skulle skapa skyldigheter för både medlemsstaterna och de berörda näringsidkarna som inte var förenliga med ”en riktig och enkel tillämpning” i den mening som avses i artikel 15 första meningen i sjätte direktivet (se även domen i det ovannämnda målet Velker International Oil Company, punkt 24).

55 Såsom generaladvokaten bland annat har påpekat i punkterna 44–46 i förslaget till avgörande kan det resonemanget inte överföras till undantaget för leverans av ett flygplan till en näringsidkare som har för avsikt att flygplanet endast ska användas av ett företag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer.

56 Att i ett sådant fall förena undantaget med ett krav på att den avsedda användningen ska vara känd och styrkt redan när flygplanet förvärvas och med en efterföljande kontroll av att flygplanet verkligen används av ett sådant företag, förefaller inte – med hänsyn till den typ av vara som det är fråga om och de regler om bland annat registrering och tillstånd som måste följas för att ett flygplan ska få användas – kunna medföra skyldigheter för medlemsstaterna och de berörda näringsidkarna som är oförenliga med en riktig och enkel tillämpning av undantagen i sjätte direktivet.

57 Mot denna bakgrund ska den andra frågan besvaras enligt följande: Artikel 15.6 i sjätte direktivet ska tolkas så, att det undantag från skatteplikt som föreskrivs där även är tillämpligt på en leverans av ett flygplan till en näringsidkare som inte själv är ett "företag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer" i den bestämmelsens mening, men som förvärvar flygplanet för att det ska användas uteslutande av ett sådant företag.

Den tredje frågan

58 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida det för svaret på den andra frågan har betydelse att den näringsidkare som har förvärvat flygplanet för övrigt övervärlar kostnaden för användningen av detta på en privatperson som innehar andelar i bolaget och som huvudsakligen använder de förvärvade flygplanen för egna kommersiella eller privata syften, med beaktande av att flygbolaget också har möjlighet att använda flygplanet för andra flygningar.

59 Härvid ska det erinras om att det följer av svaret på den andra frågan att det enda kriteriet som kan visa om undantaget i artikel 15.6 i sjätte direktivet är tillämpligt är huruvida flygplanet i fråga används av ett företag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer, vilket det ankommer på den nationella domstolen att avgöra.

60 De omständigheter som den hänskjutande domstolen har nämnt i sin tredje tolkningsfråga saknar således i princip relevans för svaret på den andra tolkningsfrågan, om förvärvaren kan visa att det ovannämnda kriteriet är uppfyllt.

61 Om det däremot vid en allmän undersökning av omständigheterna i det nationella målet skulle visa sig att den nationella domstolen finner att flygplanen inte är avsedda för att användas i kommersiellt syfte av flygbolaget i internationell flygtrafik, kan artikel 15.6 i sjätte direktivet inte vara tillämplig.

62 Det ska även erinras om att, vilket bland annat den finländska regeringen har framhållit i sitt yttrande, tillämpningen av unionsbestämmelser enligt fast rättspraxis inte kan utsträckas till att omfatta förfarandemissbruk från näringsidkares sida, det vill säga transaktioner som inte genomförs i samband med normala affärstransaktioner utan endast i syfte att genom missbruk erhålla förmåner som föreskrivs i unionslagstiftningen och att principen om förbud mot förfarandemissbruk är tillämplig även på mervärdesskatteområdet (se, bland annat, domen av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl., REG 2006, s. I-1609, punkterna 69 och 70 och där angiven rättspraxis).

63 Denna princip innebär således att det är förbjudet att vidta rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som utförs med det enda syftet att uppnå en skattefördel (domen av den 22 maj 2008 i mål C-162/07, Ampliscentifica och Amplifin, REG 2008, s. I-4019, punkt 28).

64 Vid tolkningen av sjätte direktivet fordras det, för att konstatera att förfarandemissbruk

föreligger, således dels att de ifrågavarande transaktionerna, trots att villkoren i relevanta bestämmelser i sjätte direktivet och i nationell lagstiftning om införlivande av detta direktiv formellt sett har uppfyllts, får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot dessa bestämmelsers syfte, dels att det framgår av de objektiva omständigheterna att de ifrågavarande transaktionernas huvudsakliga syfte är att uppnå en skattefördel (se domen i det ovannämnda målet Halifax m.fl., punkterna 74 och 75, och dom av den 21 februari 2008 i mål C-425/06, Part Service, REG 2008, s. I-897, punkt 42).

65 Det ankommer på den nationella domstolen att i enlighet med nationella bestämmelser om bevisning, i den mån unionsrättens verkan inte undergrävs, pröva huruvida, i förekommande fall, de omständigheter som påvisar ett sådant förfarandemissbruk föreligger i det nationella målet (se domen i det ovannämnda målet Halifax m.fl., punkt 76).

66 Med hänsyn till det ovan anförda ska den tredje frågan besvaras enligt följande. Svaret på den andra frågan påverkas inte av de omständigheter som har nämnts av den hänskjutande domstolen, det vill säga att förvärvaren av flygplanet för övrigt övervältrar kostnaden för användningen av detta på en privatperson som innehar andelar i bolaget och som huvudsakligen använder de förvärvade flygplanen för egna kommersiella eller privata syften, med beaktande av att flygbolaget också har möjlighet att använda det för andra flygningar.

Rättegångskostnader

67 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1) **Uttrycket ”flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer” i artikel 15.6 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992, ska tolkas så, att det också omfattar internationella charterflygningar för företags eller privatpersoners behov.**

2) **Artikel 15.6 i sjätte direktivet 77/388 ska tolkas så, att det undantag från skatteplikt som föreskrivs där även är tillämpligt på en leverans av ett flygplan till en näringsidkare som inte själv är ett ”företag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer” i den bestämmelsens mening, men som förvärvar flygplanet för att det ska användas uteslutande av ett sådant företag.**

3) Svaret på den andra frågan påverkas inte av de omständigheter som har nämnts av den hänskjutande domstolen, det vill säga att förvärvaren av flygplanet för övrigt övervältrar kostnaden för användningen av detta på en privatperson som innehar andelar i bolaget och som huvudsakligen använder de förvärvade flygplanen för egna kommersiella eller privata syften, med beaktande av att flygbolaget också har möjlighet att använda det för andra flygningar.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: finska.