

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

P. CRUZ VILLALÓN

fremSAT den 26. april 2012 (1)

Sag C-33/11

A Oy

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Korkein hallinto-oikeus (Finland))

»Sjette direktiv – afgiftsfritagelsen i artikel 15, nr. 6) – begrebet luftfartøjer, som anvendes af luftfartsselskaber, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik – levering af luftfartøj til en aktør, der ikke selv hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, men som leverer luftfartøjet videre til brug hos et luftfartsselskab – charterflyselskaber«

I – Indledning

1. I den foreliggende sag har Korkein hallinto-oikeus (den øverste forvaltningsdomstol i Finland) forelagt Domstolen tre præjudicielle spørgsmål angående fortolkningen af sjette direktiv (2) i forbindelse med fritagelse for moms på levering af luftfartøjer, »som anvendes af luftfartsselskaber, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik«.

2. Den nationale rets tvivl om fortolkningen udspringer først og fremmest af tre faktiske omstændigheder: For det første er det selskab, som har købt flyene, ikke et luftfartsselskab som defineret i den omtvistede bestemmelse, idet det har udlejet flyene til brug hos en anden virksomhed, som til gengæld har karakter heraf. For det andet er det pågældende luftfartsselskab et charterselskab, og for det tredje foreligger der et noget komplekst sammenfald mellem flyelskabet, selskabet, som ejer flyet, og den fysiske person, som ejer aktierne i dette selskab.

3. Anvendeligheden af fritagelsen i sjette direktivs artikel 15, nr. 6), under omstændigheder som de ovenfor nævnte, er endnu ikke behandlet i retspraksis, og spørgsmålet har væsentlig økonomisk betydning, idet antallet af flyflåder til udlejning angiveligt er støt stigende i den europæiske luftfartssektor. Ifølge sagsøgerens oplysninger anerkender et stort antal medlemsstater retten til fritagelse i tilfælde som det foreliggende, men der er langt fra enighed på området. Således har Kommissionen grebet ind mod en så bred fortolkning af fritagelsens anvendelsesområde.

4. I øvrigt finder jeg det nødvendigt at gøre opmærksom på, at omstændighederne ved den foreliggende sag er særligt komplekse. De forskellige kontrakt- og selskabsmæssige forhold omkring erhvervelsen og anvendelsen af flyene kunne give anledning til mistanke om svig, men det skal allerede nu understreges, at en bedømmelse af disse faktiske omstændigheder udelukkende henhører under den nationale rets kompetence.

II – Retsforskrifter

A – EU-lovgivningen: sjette direktiv

5. Bestemmelserne i sjette direktiv finder anvendelse på den foreliggende sag, og i henhold til dets artikel 2, nr. 1), skal merværdiafgift pålægges levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

6. Af sjette direktivs artikel 15 fremgår bl.a. følgende:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

6. levering, ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning og udlejning af luftfartøjer, som anvendes af luftfartsselskaber, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, samt levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af genstande, der er indbygget i eller anvendes ved udnyttelsen af disse luftfartøjer.«

B – Nationale bestemmelser

7. Sjette direktiv er i Finland gennemført ved Arvonlisäverolaki (lov om merværdiafgift af 20.12.1993, herefter »AVL«). I den version, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, er følgende bestemmelser relevante:

8. Ifølge AVL's § 1, stk. 1, nr. 3), skal der til staten betales moms af erhvervelse af varer inden for Fællesskabet i den i § 26a omhandlede forstand, der foregår i Finland. Ifølge AVL's § 2b er den momspligtige i forbindelse med erhvervelse af varer inden for Fællesskabet i den i § 1, stk. 1, nr. 3), omhandlede forstand, den, som har foretaget indkøbet.

9. Kapitel 6 (§§ 70-72n) i AVL vedrører momsfritagelse ved internationale handler. Ifølge AVL's § 70, stk. 1, nr. 6), betales der ikke afgift ved salg af et luftfartøj, reservedele eller udrustning til et sådant, der skal anvendes af en erhvervsdrivende, som hovedsageligt driver luftfartsvirksomhed i udenrigstrafik mod betaling.

10. Ifølge AVL's § 72f, nr. 1), betales der ikke afgift i forbindelse med erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, hvis import af varen ikke er pålagt afgift. Ifølge AVL's § 94, stk. 1, nr. 9), er import af følgende varer afgiftsfri: fartøjer i den i § 58, stk. 1, omhandlede forstand og luftfartøjer, reservedele og udrustning i den i § 70, stk. 1, nr. 6), omhandlede forstand.

III – Hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11. I henholdsvis 2002 og 2004 købte det finske selskab A Oy to luftfartøjer af den samme franske producent. A Oy blev registreret som ejer af flyene, mens B Oy, som driver et internationalt charterselskab, blev registreret som bruger heraf. Den samlede selskabskapital i A Oy ejes af én fysisk person, X. Samtidig ejer A Oy 25% af selskabet C Oy, mens C Oy ejer 78% af selskabet B Oy.

12. Den franske sælger har angivet begge transaktioner som salg inden for Fællesskabet. A Oy har i Finland ikke angivet anskaffelsen af luftfartøjerne som erhvervelse inden for Fællesskabet. I henholdsvis 2003 og 2005 solgte A Oy flyene til en virksomhed registreret i Cypern til en pris, der

var lavere end købsprisen.

13. B Oy havde på grundlag af den indgåede kontrakt mellem de to selskaber ret til at leje flyene af A Oy til egne forretningsmæssige formål og til at fakturere denne for vedligeholdelse af flyene samt flyvninger (3).

14. A Oy's samlede omsætning i regnskabsårene 1. januar – 31. december 2002 og 1. januar 2003 – 30. juni 2004 udgjordes udelukkende af regnskabsmæssige posteringer foretaget på grundlag af salgsfakturaer adresseret til X, med undtagelse af fakturaen adresseret til det cypriotiske selskab, som købte flyene. Disse fakturaer, der blev adresseret til X – A Oy's ejer – beroede på B Oy's fakturaer til A Oy for brug af flyene. Endvidere vedrørte de med hensyn til flyene bogførte udgifter hovedsageligt B Oy's fakturaer for vedligeholdelse af fly og flyvninger. Ved en afgiftskontrol blev det fastslået, at fakturaerne var blevet videregivet til X stort set uden ændringer.

15. Den 4. november 2005 tilsendte den kompetente afgiftsmyndighed A Oy to efteropkrævninger for moms på den fællesskabsinterne erhvervelse af de to fly. Samtidig konstateredes det, at A Oy ikke havde ret til at fradrage momsen og heller ikke havde ret til tilbagebetaling heraf.

16. Halsingin hallinto-oikeus (forvaltningsretten i Helsinki) tog ved afgørelse af 26. maj 2008 ikke A Oy's påstand til følge. Retten udtalte, at anskaffelsen af flyvemaskinerne udgjorde en momspligtig erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, som A Oy ikke havde angivet, og at A Oy ikke drev international luftfartsvirksomhed som omhandlet i AVL's § 70, stk. 1, nr. 6), men at selskabet i praksis fungerede som holdingselskab for C Oy, der drev international olieprodukt-handel. Ifølge en redegørelse fra B Oy om dets aktiviteter blev de pågældende fly ikke anvendt af dette selskab til luftfartsvirksomhed i udenrigstrafik som omhandlet i AVL's § 70, stk. 1, nr. 6). Aftalen mellem de to selskaber havde udelukkende som formål at opfylde X's personlige transportbehov. Som følge heraf fastslog retten, at A Oy ikke har ret til at fradrage momsen for de fællesskabsinterne erhvervelser og heller ikke har ret til tilbagebetaling.

17. A Oy indbragte denne afgørelse for Korkein hallinto-oikeus og anførte, at der ikke skulle betales moms af dets fællesskabsinterne erhvervelse af flyene, fordi de skulle anvendes af B Oy, der hovedsageligt driver luftfartsvirksomhed i udenrigstrafik mod betaling. De finske skattemyndigheder anfører derimod, at dette forhold er uden betydning, eftersom det var A Oy, der erhvervede flyene.

18. Idet der angiveligt hersker tvivl om fortolkningen af begrebet »luftfartsselskaber, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik« i sjette direktivs artikel 15, nr. 6), og om, hvorvidt denne bestemmelse er til hinder for, at en erhverver af flyvemaskiner kan fritages for moms, hvis vedkommende ikke selv opererer flyene i den nævnte udenrigstrafik, har Korkein hallinto-oikeus udsat hovedsagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 15, nr. 6), i sjette direktiv 77/388/EØF fortolkes således, at der med begrebet »luftfartsselskaber, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik« også menes et flyselskab, der mod betaling hovedsageligt driver chartervirksomhed i udenrigstrafik for at dække virksomheders og privatpersoners behov?

2) Skal artikel 15, nr. 6), i sjette direktiv 77/388/EØF fortolkes således, at den deri fastsatte fritagelse kun vedrører levering af luftfartøjer, som sker direkte til et luftfartsselskab, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, eller vedrører den pågældende fritagelse også levering af luftfartøjer til en aktør, der ikke selv mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, men som leverer luftfartøjet videre til brug hos et luftfartselskab, der driver sådan virksomhed?

3) Har det for besvarelsen af det andet spørgsmål nogen betydning, at luftfartøjernes ejer for brug af luftfartøjerne fakturerer en privatperson, der er aktionær, og som hovedsageligt anvender de anskaffede luftfartøjer til egne forretningsmæssige og/eller private formål, under hensyntagen til, at flyselskabet også kunne anvende luftfartøjerne til andre flyvninger?»

IV – Retsforhandlingerne ved Domstolen

19. Anmodningen om præjudiciel afgørelse blev registreret på Domstolens Justitskontor den 21. januar 2011.

20. A Oy, Finland samt Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg.

21. Under retsmødet, der blev afholdt den 8. februar 2012, blev der afgivet mundtlige indlæg af repræsentanterne for virksomheden A Oy, Kommissionen og Republikken Finland.

V – Analyse af de præjudicielle spørgsmål

22. Af systematiske årsager finder jeg det hensigtsmæssigt at besvare det første præjudicielle spørgsmål til sidst.

A – Det andet præjudicielle spørgsmål

23. Med det andet præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret at få oplyst, om fritagelsen i sjette direktivs artikel 15, nr. 6), udelukkende finder anvendelse på de leveringer af luftfartøjer, der foretages direkte til et luftfartsselskab, som mod betaling hovedsageligt driver luftfartsvirksomhed i udenrigstrafik, eller om den også kan finde anvendelse, når erhvervelsen foretages af en anden aktør, der ikke selv flyver i udenrigstrafik, men som leverer luftfartøjet videre til brug hos et luftfartselskab, der driver sådan virksomhed.

24. En indledende analyse af den pågældende bestemmelses ordlyd er ikke tilstrækkelig til at løse dette spørgsmål, for selv om fritagelsen i størstedelen af sprogversionerne af sjette direktiv udtrykkeligt er baseret på kriteriet om, at luftfartøjet skal »anvendes« af et luftfartsselskab, der flyver i udenrigstrafik (4), henviser den finske version blot til leverancer til luftfartsselskaber uden at anvende det nævnte kriterium, hvilket giver anledning til en formodning om, at fritagelsen er af subjektiv karakter og udelukkende finder anvendelse, når et luftfartsselskab, der flyver i udenrigstrafik, køber flyet direkte (5).

25. I lyset af denne uoverensstemmelse, og i henhold til fast retspraksis, skal fritagelsen fortolkes på baggrund af den almindelige opbygning af og formålet med den ordning, som den er et led i (6).

26. Jeg skal allerede nu understrege, at en teleologisk fortolkning af bestemmelsen efter min opfattelse fører til den konklusion, at fritagelsen finder anvendelse, når luftfartøjet anvendes af et luftfartsselskab, som mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, uanset om flyet erhverves direkte af selskabet eller af en anden aktør med henblik på at levere det videre til brug hos selskabet (1). De grundlæggende principper, som det fælles momssystem er baseret på, og navnlig princippet om »konkurrenceneutralitet« underbygger denne konklusion (2), uden at den

noget mere indskrænkende retspraksis fra dommen i sagen *Velker International Oil Company* af 26. juni 1990 (7) og *Elmeka*-dommen af 14. september 2006 (8) udgør nogen hindring herfor (3).

1. Teleologisk fortolkning af afgiftsfritagelsen

27. Som bekendt anser Domstolen fritagelserne i sjette direktiv for selvstændige EU-retlige begreber, der må placeres i den generelle sammenhæng i det fælles momssystem. Idet der er tale om undtagelser fra det generelle princip om, at der opkræves moms af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person, skal de omhandlede fritagelser fortolkes strengt. Dette krav betyder imidlertid ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere fritagelserne, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning. Fortolkningen heraf skal først og fremmest være forenelig med de formål, der forfølges med fritagelserne, og skal ligeledes overholde kravene i princippet om afgiftsneutralitet (9).

28. Domstolen har fastslået, at formålet med »afgiftsfritagelserne for eksporttransaktioner og dermed ligestillede transaktioner samt for international transport« som omhandlet i sjette direktivs artikel 15 består i at »overholde princippet om, at beskatning af varer eller tjenesteydelser skal ske på bestemmelsesstedet« (10).

29. I overensstemmelse med dette formål er det i retspraksis bl.a. blevet fastslået, at fritagelsen i sjette direktivs artikel 15, nr. 5), skal finde anvendelse på en rent delvis befragtning af fartøjer, der anvendes til sejlads på det åbne hav og til international søfart (*Navicon*-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 30), men ikke på udlejningsydelser vedrørende et fartøj til aftagere, der har til hensigt at benytte det til rent private formål, dvs. som endelige forbrugere (dommen i sagen *Feltgen og Bacino Charter Company*, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 17).

30. I det konkrete tilfælde, hvor fritagelserne vedrører internationale transportere, må transporterne sidestilles med eksporttransaktioner og underkastes den samme afgiftsbehandling som disse, idet det formodes, at goderne forbruges i udlandet (11).

31. Ovenstående bekræfter efter min opfattelse, at fritagelserne i artikel 15 forfølger et funktionelt mål, som tilsigter at fritage hele kæden af transaktioner i forbindelse med internationale transportmidler frem til den endelige forbruger. Denne funktionelle karakter er vanskeligt forenelig med det subjektive element, som Kommissionen og Finlands regering ønsker at anvende i forbindelse med fortolkningen af fritagelsen.

32. I den foreliggende sag hersker der ingen tvivl om, at fritagelsen i artikel 15, nr. 6), finder anvendelse på A Oy's udlejning af flyet til B Oy, idet lejerer er et luftfartsselskab, som har til hensigt at anvende flyet i overensstemmelse med den nævnte bestemmelse. Den samme logik bør således finde anvendelse, når flyet erhverves af en mellemhandler, hvis fritagelse er fuldt ud forenelig med lejemålets.

2. Princippet om »konkurrenceneutralitet«

33. Mit forslag til fortolkning af den omtvistede fritagelses rækkevidde bekræftes af kravene i princippet om afgiftsneutralitet, som ligger til grund for det fælles momssystem.

34. Ifølge fast retspraksis reguleres det fælles momssystem navnlig af to principper: »For det første opkræves moms af enhver tjenesteydelse og enhver levering af goder, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person. For det andet er princippet om afgiftsneutralitet til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms« (12). Som det er blevet påvist i retspraksis, svarer disse to principper i virkeligheden til de to aspekter af eller anvendelsesformål i netop princippet om afgiftsneutralitet

(13).

35. I den foreliggende sag er det det sidstnævnte af disse to aspekter eller definitioner af princippet, som er relevant, nemlig udmøntningen af ligebehandlingsprincippet inden for momsområdet (14). Men hvis ligebehandlingsprincippet overordnet set går ud på, at ensartede situationer ikke må behandles forskelligt, medmindre der foreligger en objektiv begrundelse herfor (15), indebærer dets anvendelse på momsområdet, at det »er til hinder for, at sammenlignelige tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til momsen« (16). Der er kort sagt tale om en »konkurrenceneutralitet«, hvis tilsidesættelse »kun kan forekomme mellem konkurrerende erhvervsdrivende«, mens tilsidesættelse af det almindelige ligebehandlingsprincip »på det fiskale område [kan] finde udtryk ved andre typer forskelsbehandling, der berører erhvervsdrivende, som ikke nødvendigvis er konkurrenter, men som alligevel befinder sig i en situation, der er sammenlignelig på andre punkter« (17).

36. Princippet om »konkurrenceneutralitet« skal beskyttes og tages i betragtning ved fortolkningen af momsfritagelsesgrundene. Navnlig skal det forhindres, at anvendelsen af disse fritagelsesgrunde medfører en forskellig momsmæssig behandling af leveringer af goder eller tjenesteydelser, som er sammenlignelige, og som dermed konkurrerer indbyrdes.

37. Der er ingen tvivl om, at der er risiko for en sådan forskelsbehandling mellem konkurrerende aktiviteter i en sag som den foreliggende. En »subjektiv« fortolkning af fritagelsesgrunden ville være til gunst for et luftfartsselskab, som køber et luftfartøj direkte, mens den på den anden side ville være til skade for en virksomhed, som ikke selv udøver luftfartsvirksomhed i udenrigstrafik, men som erhverver et fly og udlejer det til et selskab, der udøver en sådan virksomhed.

38. For så vidt angår konstateringen af en forskelsbehandling skal det indledningsvis nævnes, at det er korrekt, at selv om en erhverver, som ikke er et luftfartsselskab, ikke kan nyde godt af fritagelsen, og således skal betale moms, er der intet til hinder for, at vedkommende efterfølgende opnår refusion herfor i henhold til sjette direktivs artikel 28f, stk. 1, nr. 2), litra d). Uanset en sådan refusion medfører den blotte betaling af momsen imidlertid et likviditetsforskud, som kan have væsentlige økonomiske konsekvenser, når det tages i betragtning, at et sådant forskud kan udgøre et betydeligt beløb. Valget mellem at anvende fritagelsesgrunden eller opkræve afgift af transaktionen for efterfølgende at anerkende retten til refusion er således ikke uden betydning i økonomisk forstand: Forskelsbehandlingen kommer til udtryk ved en eventuel finansieringsomkostning i forbindelse med det pågældende likviditetsforskud.

39. Idet begrebet »konkurrencesituation« indgår i sammenligningen, vil det på den anden side kunne anføres, at princippet om konkurrenceneutralitet ikke finder anvendelse i dette tilfælde, idet forskelsbehandlingen finder sted mellem to selskaber (flyets ejer og luftfartsselskabet), som ikke udøver samme virksomhed og således ikke konkurrerer indbyrdes. Det er imidlertid sandsynligt, at flyets ejer viderefakturerer finansieringsomkostningerne ved et sådant likviditetsforskud, som momsen udgør, ved at hæve prisen for leje af flyet. På denne måde vil de luftfartsselskaber, som vælger helt eller delvist at basere deres flåde på leje, kunne blive stillet ringere økonomisk end dem, der selv ejer deres fly, og dette vil udelukkende være af afgiftsmæssige grunde, som intet har at gøre med de forskellige strukturer og finansielle konsekvenser af det legitime og frivillige valg mellem at købe eller leje.

40. Hvis »anvendelsen« af det konkrete fly er irrelevant, og det eneste forhold, som har betydning for indrømmelse af fritagelsen, er, hvilken aktivitet den erhvervende virksomhed udfører, dvs. hvis det er tilstrækkeligt for at indrømme fritagelsen, at flyet købes af et luftfartsselskab, som mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, er det fuldt ud muligt at forestille sig nogle faktiske omstændigheder, hvorunder denne forskelsbehandling finder sted mellem to selskaber,

som i sidste ende fungerer som »mellemhandlere« i forbindelse med købet af et fly. Således vil f.eks. et finansieringsinstitut, som køber et fly med henblik på udlejning til et luftfartsselskab, ikke få gavn af fritagelsen, men fritagelsen ville kunne indrømmes et luftfartsselskab A, som flyver i udenrigstrafik, og som køber et luftfartøj, ikke til eget brug, men med henblik på at levere det videre til et andet luftfartsselskab B mod vederlag. Finansieringsinstituttet og luftfartsselskab A ville således udøve aktiviteter, som kan ligestilles i alle henseender (18), men som ikke desto mindre er underlagt forskellige afgiftsordninger, hvorefter den første ville være stillet ringere som følge af en fejlagtig »subjektiv« fortolkning af fritagelsen.

3. Retspraksis vedrørende levering af varer og tjenesteydelser til fartøjer

41. Til slut skal jeg henvise til retspraksis fra Velker-dommen og Elmeka-dommen, om end den efter min opfattelse ikke kan ændre ved den konklusion, der må drages af en teleologisk fortolkning af fritagelsesgrunden og princippet om konkurrenceneutralitet.

42. Ved første øjekast er der ingen tvivl om, at det af Korkein hallinto-oikeus forelagte spørgsmål har tilknytning til de spørgsmål, der blev behandlet i de to ovennævnte domme. Begge sager omhandlede levering af brændstof til fartøjer. I første omgang blev Domstolen i Velker-sagen forespurgt, om levering til en virksomhed, som ikke selv anvender goderne til skibsprovisiantering, men leverer dem til en anden virksomhed, som anvender dem til dette formål, kunne betragtes »som levering af goder bestemt som forsyninger« til de i sjette direktivs artikel 15, nr. 4), omhandlede fartøjer (og dermed var fritaget i henhold til denne bestemmelse). Dernæst blev samme spørgsmål forelagt i Elmeka-sagen, men denne gang i forbindelse med fritagelsesgrunden i artikel 15, nr. 8), hvorefter tjenesteydelser fritages, »når de udføres for at dække et umiddelbart behov i forbindelse med de under nr. 5) [(19)] omhandlede søgående fartøjer«. I begge sager slog Domstolen fast, at de nævnte fritagelsesgrunde alene finder anvendelse på goder og tjenesteydelser, som leveres direkte til rederiet eller skibsejeren for at dække et umiddelbart behov på søgående fartøjer, og at de således ikke kan udvides til at omfatte levering af goder og tjenesteydelser »i et forudgående handelsled« (20).

43. Kommissionen og Finlands regering har i det foreliggende tilfælde argumenteret for en analog anvendelse af denne retspraksis. Jeg mener imidlertid ikke, at en sådan analog anvendelse er passende, idet ingen af de to hovedargumenter, som i de nævnte domme ligger til grund for den indskrænkende fortolkning af de omtvistede fritagelsesgrunde, uden videre kan udvides til også at gælde for artikel 15, nr. 6).

44. Det første af disse to argumenter omhandler de praktiske vanskeligheder, som en anvendelse af den modsatte løsning ville medføre: »Udvidelsen af afgiftsfritagelsen til de handelsled, der ligger forud for den endelige levering af goderne til skibsprovisiantering, ville kræve, at medlemsstaterne indfører en særlig ordning for at kontrollere den endelige anvendelse af de med afgiftsfritagelse leverede goder«, og en sådan ordning ville »skabe komplikationer for staterne og de berørte virksomheder, som er uforenelige med »en korrekt og enkel anvendelse af [...] fritagelser«, jf. sjette direktivs artikel 15, første punktum« (21).

45. Disse argumenter får langt mindre vægt, når man som i den foreliggende sag ikke har at gøre med levering af goder eller tjenesteydelser til skibsprovisiantering eller til dækning af et umiddelbart behov i forbindelse med et skib eller et fly, men derimod med selve salget af det pågældende skib eller fly. Det må ikke glemmes, at et luftfartøj ikke kan anvendes til erhvervsmæssig befordring af last eller passagerer, uden at der indhentes en række særlige tilladelser, som skal gøre det lettere at kontrollere, at det rent faktisk vil blive anvendt af et luftfartsselskab (22). Ud fra denne betragtning kan en levering af brændstof (som den, der var genstand for Velker-sagen og Elmeka-sagen) eller af andre goder til proviantering af et fartøj, hvis formål det af logiske årsager er vanskeligt at kontrollere på en enkel og effektiv måde, næppe

sammenlignes med leveringen af et fly eller et skib.

46. Der er således intet til hinder for at anvende afgiftsfritagelsen i disse tilfælde, så længe der på tidspunktet for købet af flyet er kendskab til, at det vil blive anvendt af et luftfartsselskab som omhandlet i sjette direktivs artikel 15, nr. 6), og dette forhold dokumenteres over for afgiftsmyndighederne (23). En forholdsregel af denne art vil efter min opfattelse ikke være til hinder for en »korrekt og enkel anvendelse af [...] fritagelser«, som er påkrævet i henhold til sjette direktivs artikel 15, første punktum, og det ville i alle tilfælde være en mere hensigtsmæssig løsning med henblik på at hindre svig end at nægte en sådan fritagelse.

47. I Velker-dommen og Elmeka-dommen anvendes endvidere et andet argument, som omhandler momsens generelle karakter og den deraf følgende indskrænkende fortolkning af afgiftsfritagelsen (24). Disse krav finder af indlysende årsager anvendelse på fritagelsen i artikel 15, nr. 6), om ikke andet så af principielle hensyn. Som tidligere nævnt kræves det imidlertid også ifølge retspraksis, at fortolkningen af momsfritagelsesgrundene skal være forenelig med de formål, der følges med disse, og at den skal overholde kravene i princippet om afgiftsneutralitet. I forbindelse med den her omtvistede fritagelse fører disse forhold til det modsatte resultat af Velker-dommen og Elmeka-dommens.

4. Forslag til afgørelse vedrørende det andet præjudicielle spørgsmål

48. På grundlag af det ovenstående finder jeg, at bestemmelsens ordlyd (som i størstedelen af sprogversionerne udtrykkeligt henviser til luftfartøjets »anvendelse«), formålene med fritagelsen samt princippet om momsmæssig neutralitet indebærer, at der skal foretages en formålsfortolkning af afgiftsfritagelsen i den foreliggende sag. Følgelig skal sjette direktivs artikel 15, nr. 6), fortolkes på en sådan måde, at den deri fastsatte fritagelse skal finde anvendelse på levering af luftfartøjer til en aktør, der ikke selv mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, men som leverer luftfartøjet videre til brug hos et luftfartsselskab, der driver sådan virksomhed.

B – *Det tredje præjudicielle spørgsmål*

49. Som en form for supplement til det foregående spørgsmål ønsker den forelæggende ret med sit tredje præjudicielle spørgsmål at få fastslået, om visse af de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag kan have betydning for besvarelsen af det andet præjudicielle spørgsmål. Det drejer sig navnlig om den omstændighed, at luftfartøjernes ejer (A Oy) for brug af luftfartøjerne fakturerer en privatperson (X), der er aktionær, og som hovedsageligt anvender de anskaffede luftfartøjer til egne forretningsmæssige og/eller private formål, under hensyntagen til, at flyselskabet også kunne anvende luftfartøjerne til andre flyvninger.

50. Sagsøgeren har bestridt, at denne fremstilling af omstændighederne er korrekt. Jeg mener dog ikke, at disse faktiske omstændigheder, som anføres i forelæggelsesafgørelsen, er relevante for besvarelsen af det andet præjudicielle spørgsmål, og de er i princippet ikke til hinder for, at den omhandlede fritagelsesgrund kan finde anvendelse på en aktør, som leverer det erhvervede luftfartøj videre til brug hos et luftfartsselskab, der driver luftfartsvirksomhed i udenrigstrafik.

51. Som jeg tidligere har understreget, kan det af sjette direktivs artikel 15, nr. 6), udledes, at det eneste kriterium for anvendelsen af denne fritagelse er, om luftfartøjet anvendes af et luftfartsselskab, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik. Såfremt erhververen af flyet kan godtgøre, at luftfartøjet virkelig vil blive udnyttet økonomisk af et luftfartsselskab med disse kendetegn, bør de kommercielle eller andre typer relationer mellem det selskab, der ejer flyet, dets majoritetsaktionær og luftfartsselskabet ikke have nogen betydning for momspålæggelsen. Selv om ejeren delvist selv anvender flyet, påtager sig bestemte udgifter og i det hele taget har fordel af hele transaktionen ud fra et skattemæssigt, og ikke momsmæssigt, synspunkt, har intet af dette

betydning for så vidt angår fritagelsen, så længe luftfartsselskabet udnytter flyet økonomisk i forbindelse med sin almindelige virksomhed.

52. Kun hvis det blev konstateret, at flyet i virkeligheden ikke vil blive udnyttet økonomisk af luftfartsselskabet, men at det udelukkende vil blive anvendt privat – dvs. til slutforbrug – af en fysisk eller juridisk person, vil fritagelsen kunne nægtes med henvisning til manglende opfyldelse af kravene i sjette direktivs artikel 15, nr. 6). Bedømmelsen af alle disse forhold tilkommer i alle tilfælde den nationale ret, som behandler hovedsagen.

C – Det første præjudicielle spørgsmål

53. I sit første præjudicielle spørgsmål spørger Korkein hallinto-oikeus Domstolen om, hvorvidt begrebet »luftfartsselskaber, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik«, som anvendes i sjette direktivs artikel 15, nr. 6), også omfatter flyselskaber, der hovedsageligt driver chartervirksomhed i udenrigstrafik.

54. Også her udspringer tvivlen angående fortolkningen af denne bestemmelse angiveligt af forskellene mellem sprogversionerne af sjette direktiv.

55. I visse af sprogversionerne anvendes da også udtryk, som kunne give indtryk af, at der er tale om ruteflyselskaber. Dette er bl.a. tilfældet med den engelske version, hvor udtrykket »international routes« anvendes, hvilket kunne lede tankerne hen på ruteflyvninger. I størstedelen af sprogversionerne lægges der ikke desto mindre vægt på, at det luftfartsselskab, som anvender flyet, hovedsageligt skal flyve i udenrigstrafik, uden at det hverken direkte eller indirekte præciseres, om den pågældende virksomhed udøves via charter- eller ruteflyvninger.

56. Denne brede fortolkning støttes tydeligt af retspraksis. I Cimber Air-dommen (25), indtil videre den eneste dom angående fritagelsen i sjette direktivs artikel 15, nr. 6), stod Domstolen over for en problemstilling vedrørende anvendelsen af den nævnte fritagelse på erhvervelser af luftfartøjer, som anvendes af luftfartsselskaber, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, men som også foretager indenrigsflyvninger med netop disse fly. I den nævnte dom fastholdt Domstolen, at det, der er afgørende for at kunne anvende fritagelsen, er arten af den virksomhed, som »hovedsageligt« udøves af det luftfartsselskab, der anvender flyet, og ikke den konkrete anvendelse af det enkelte fly.

57. Anvendes denne logik, bør ruternes art ligeledes være uden betydning for anvendelsen af fritagelsen.

58. Endelig stemmer denne løsning bedre overens med princippet om afgiftsneutralitet, idet der ikke findes nogen objektive grunde til at behandle to luftfartsselskaber, der flyver i udenrigstrafik, forskelligt for så vidt angår moms, fordi det ene hovedsageligt udøver sin virksomhed gennem organisering af charterflyvninger, og det andet gennem ruteflyvninger, eller fordi det pågældende fly anvendes til den ene eller den anden type flyvninger.

59. Sammenfattende mener jeg, at sjette direktivs artikel 15, nr. 6), skal fortolkes således, at der med begrebet »luftfartsselskaber, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik« også menes et flyselskab, der mod betaling hovedsageligt driver chartervirksomhed i udenrigstrafik for at dække virksomheders og privatpersoners behov.

VI – Forslag til afgørelse

60. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål fra Korkein hallinto-oikeus på følgende måde:

»1) Artikel 15, nr. 6), i sjette direktiv 77/388/EØF skal fortolkes således, at der med begrebet »luftfartsselskaber, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik« også menes et flyselskab, der mod betaling hovedsageligt driver chartervirksomhed i udenrigstrafik for at dække virksomheders og privatpersoners behov.

2) Artikel 15, nr. 6), i sjette direktiv 77/388/EØF skal fortolkes således, at den deri fastsatte fritagelse ikke kun vedrører levering af luftfartøjer, som sker direkte til et luftfartsselskab, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, men også leveringer af luftfartøjer til en aktør, der ikke selv mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, men som leverer luftfartøjet videre til brug hos et luftfartsselskab, der driver en sådan virksomhed.

3) Det forhold, at luftfartøjernes ejer for brug af luftfartøjerne fakturerer en privatperson, der er aktionær, og som hovedsageligt anvender de anskaffede luftfartøjer til egne forretningsmæssige og/eller private formål, under hensyntagen til, at flyselskabet også kunne anvende luftfartøjerne til andre flyvninger, ændrer ikke ved den konklusion, der blev truffet ved besvarelsen af det andet præjudicielle spørgsmål, medmindre disse forhold måtte afsløre, at flyet i virkeligheden ikke vil blive udnyttet økonomisk af luftfartsselskabet, men derimod udelukkende privat af en fysisk eller juridisk person, hvilket det tilkommer den nationale ret at bedømme.«

1 – Originalsprog: spansk.

2 – Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

3 – A Oy forklarer i sit skriftlige indlæg, at B Oy sikrede »driften, vedligeholdelsen og reparationerne, tog vare på land- og flypersonellet, var ansvarlig for indhentning af de nødvendige tilladelser og den tilhørende dokumentation, såvel som for fartplaner, og foretog markedsføring og salg i eget navn af de lufttransportydelser, der leveredes ved hjælp af disse flyvemaskiner«. A Oy tilføjer, at B Oy, ud over disse to fly, opererer en lang række andre fly, som udgør en del af dets flåde, og som foretager udenrigsflyvninger.

4 – Således tales der i den spanske version om »aeronaves utilizadas por las compañías de navegación aérea«, i den franske om »utilisés par des compagnies de navigation aérienne«, i den engelske om »used by airlines«, i den tyske om »die von Luftfahrtgesellschaften verwendet werden«, i den italienske om »usati da compagnie di navigazione aerea« og i den nederlandske om »die worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen«.

5 – Dette er blevet ændret i den finske version af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, hvis artikel 148 nu indeholder kriteriet om »anvendelse« af luftfartøjet i samtlige sprogversioner.

6 – Jf. bl.a. dom af 27.10.1977, sag 30/77, Bouchereau, Sml. s. 1999, præmis 14.

7 – Sag C-185/89, Sml. I, s. 2561 (herefter »Velker-dommen«).

8 – Forenede sager C-181/04 – C-183/04, Sml. I, s. 8167.

9 – Dom af 13.7.2006, sag C-89/05, United Utilities, Sml. I, s. 6813, præmis 21 og 22, af 8.6.2006, sag C-106/05, L.u.P, Sml. I, s. 5123, præmis 24, af 18.11.2004, sag C-284/09, Temco

- Europe, Sml. I, s. 11237, præmis 17, af 14.6.2004, sag C-434/05, Horizon College, Sml. I, s. 4793, præmis 16, af 18.10.2007, sag C-97/06, Navicon, Sml. I, s. 8755, præmis 22, og af 28.1.2010, sag C-473/08, Eulitz, Sml. I, s. 907, præmis 27.
- 10 – Navicon-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 29, og dom af 22.12.2010, sag C-116/10, Feltgen og Bacino Charter Company, Sml. I, s. 14187, præmis 16.
- 11 – Jf. i denne henseende generaladvokat Lenz' forslag til afgørelse af 2.5.1990 i Velker-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 7.
- 12 – Navicon-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 21.
- 13 – Jf. i denne retning Y. Martínez Muñoz, »El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE« *Revista española de Derecho Financiero*, 145, januar-marts 2010, s. 182. Jf. ligeledes M. Guichard, »«L'Esprit des Lois» communautaires en matière de TVA: du principe de neutralité«, *Revue de Droit Fiscal*, nr. 36, 2001, s. 1205, og F. Vanistendael, »Neutrality and the limits of VAT«, *Selected issues in European tax law*, 1999, s. 13.
- 14 – L.u.P.-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 48.
- 15 – Jf. bl.a. dom af 12.4.1984, sag 281/82, Unifrex mod Kommissionen og Rådet, Sml. s. 1969, præmis 30.
- 16 – Dom af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, præmis 20, af 11.10.2001, sag C-267/99, Adam, Sml. I, s. 7467, præmis 36, af 10.9.2002, sag C-141/00, Kügler, Sml. I, s. 6833, præmis 40, af 23.10.2003, sag C-109/02, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 12691, præmis 20, af 26.5.2005, sag C-498/03, Kingscrest Associates og Montecello, Sml. I, s. 4427, præmis 41, af 12.1.2006, sag C-246/04, Turn-und Sportunion Waldburg, Sml. I, s. 589, af 4.5.2006, sag C-169/04, Abbey National, Sml. I, s. 4027, præmis 56, af 16.9.2008, sag C-288/07, Isle of Wight Council m.fl., Sml. I, s. 7203, præmis 42.
- 17 Dom af 10.4.2008, sag C-309/06, Marks & Spencer, Sml. I, s. 2283, præmis 49.
- 18 – I denne forbindelse skal der erindres om, at det følger af fast retspraksis, at det »ved vurderingen af, om varer eller tjenesteydelser er sammenlignelige, som udgangspunkt ikke er relevant, hvem producenten eller tjenesteyderen er, eller i hvilken retlig form denne udøver sin virksomhed«. Jf. dom af 17.2.2005, forenede sager C-453/02 og C-462/02, Linnweber og Akitidis, Sml. I, s. 1131, præmis 24 og 25, og dommen i sagen Turn-und Sportunion Waldburg, nævnt ovenfor i fodnote 16, præmis 34.
- 19 – Hvori der henvises til nr. 4), litra a) og b).
- 20 – Velker-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 22.
- 21 – Velker-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 24, og Elmeka-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 23.
- 22 – A Oy henviser i sit skriftlige indlæg til det såkaldte AOC (Air Operation Certificate) og angiver, at det er særdeles omkostningsfuldt at indhente og opretholde en sådan (ifølge A Oy medfører det en yderligere årlig udgift på mellem 138 000 og 195 000 EUR). Dette forhold gør en svingagtig behandling af certifikatet usandsynlig, idet certifikatet ikke er nødvendigt, hvis flyet skal anvendes til privat brug.
- 23 – A Oy anfører i sit skriftlige indlæg, at de belgiske myndigheder har indført en forholdsregel

af denne type i deres interne administrative regler, mens de nederlandske myndigheder anser en underskrevet erklæring fra køberen om flyets anvendelse for tilstrækkelig dokumentation.

24 – Velker-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 19, og Elmeka-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 15.

25 – Domstolens dom af 16.9.2004, sag C-382/02, Sml. I, s. 8379.