

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

P. CRUZ VILLALÓN

van 26 april 2012 (1)

Zaak C-33/11

A Oy

[verzoek van de Korkein hallinto-oikeus (Finland) om een prejudiciële beslissing]

„Zesde btw-richtlijn – Vrijstelling van artikel 15, punt 6 – Begrip luchtvaartuigen die worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen welke zich hoofdzakelijk toeleggen op het betaalde internationale vervoer – Levering van een luchtvaartuig aan een ondernemer die zelf geen internationaal luchtvervoer verricht, maar het luchtvaartuig aan een luchtvaartmaatschappij ter beschikking stelt – Charterluchtvaartmaatschappijen”

I – Inleiding

1. De Korkein hallinto-oikeus (hoogste bestuursrechter in Finland) legt het Hof in deze zaak drie prejudiciële vragen voor over de uitlegging van de Zesde richtlijn(2) in verband met de btw-vrijstelling voor de levering van luchtvaartuigen bestemd om te worden „gebruikt door luchtvaartmaatschappijen welke zich hoofdzakelijk toeleggen op het betaalde internationale vervoer”.
2. De twijfels van de nationale rechter over de juiste uitlegging vinden met name hun grond in drie feitelijke omstandigheden. In de eerste plaats is de vennootschap die de vliegtuigen heeft verkregen zelf geen luchtvaartmaatschappij als bedoeld in de litigieuze bepaling, maar heeft zij die vliegtuigen op grond van een huurovereenkomst ter beschikking gesteld aan een andere onderneming die deze hoedanigheid wel heeft. In de tweede plaats is de betrokken luchtvaartmaatschappij een chartermaatschappij. En ten slotte is er sprake van een vrij complexe vervlechting van rechtsbetrekkingen tussen de natuurlijke persoon die de aandelen van de eigenares van het vliegtuig in handen heeft, de eigenares en de luchtvaartmaatschappij zelf.
3. De toepasselijkheid van de vrijstelling van artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn in omstandigheden als de onderhavige, die in de rechtspraak van het Hof niet eerder is behandeld, is economisch een uitermate belangrijke kwestie, gezien het grote aantal chartervlotten dat actief is in de Europese luchtvaartsector. Volgens de door verzoekster verstrekte gegevens erkent een groot deel van de lidstaten het recht op vrijstelling in gevallen als het onderhavige, maar er is bepaald nog geen consensus. De Commissie heeft zich in haar inbreng bijvoorbeeld uitgesproken tegen een dergelijke ruime uitlegging van de werkingssfeer van de vrijstelling.
4. Hierbij verdient bovendien opmerking dat de omstandigheden van de onderhavige zaak buitengewoon complex zijn. De verschillende contractuele en vennootschapsrechtelijke betrekkingen in verband met de verwerving en het gebruik van de vliegtuigen zouden kunnen

wijzen op fraude, al moet meteen gezegd dat de beoordeling van deze feitelijke omstandigheden uitsluitend aan de nationale rechter is.

II – Rechtskader

A – Het recht van de Unie: de Zesde richtlijn

5. Op de onderhavige zaak zijn de bepalingen van de Zesde richtlijn van toepassing, waarvan artikel 2, punt 1, bepaalt dat aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

6. Artikel 15 van de Zesde richtlijn bepaalt onder meer:

„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:

[...]

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.”

B – Nationaal recht

7. In Finland is de Zesde richtlijn omgezet bij de Arvonlisäverolaki (wet op de belasting over de toegevoegde waarde) van 20 december 1993 (hierna: „AVL”), waarvan de volgende bepalingen in de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding toepasselijke versie relevant zijn.

8. Volgens § 1, lid 1, punt 3, AVL moet btw worden afgedragen aan de staat over de intracommunautaire verwerving van een goed in Finland in de zin van § 26a. Volgens § 2b AVL is de belasting over de intracommunautaire verwerving in de zin van § 1, lid 1, punt 3, verschuldigd door de verkrijger.

9. Hoofdstuk 6 AVL (§§ 70-72n) heeft betrekking op belastingvrijstellingen in de internationale handel. Volgens § 70, lid 1, punt 6, AVL is geen belasting verschuldigd ter zake van de verkoop van luchtvaartuigen en onderdelen en uitrusting daarvoor, bestemd voor gebruik door ondernemers die zich hoofdzakelijk toeleggen op het betaalde internationale vervoer.

10. Volgens § 72f, punt 1, AVL is geen belasting verschuldigd over de intracommunautaire verwerving van een goed, wanneer over de invoer van dat goed geen belasting verschuldigd zou zijn. Volgens § 94, lid 1, punt 9, AVL is de invoer van watervoertuigen in de zin van § 58, lid 1, AVL en van luchtvaartuigen, onderdelen en uitrustingen in de zin van § 70, lid 1, punt 6, vrijgesteld.

III – Hoofdgeding en prejudiciële vragen

11. In 2002 en 2004 heeft de Finse vennootschap A Oy twee straalvliegtuigen gekocht van dezelfde Franse vliegtuigfabrikant. A Oy werd geregistreerd als eigenaar van de vliegtuigen en de vennootschap B Oy, die een internationale chartervluchtmaatschappij exploiteert, als gebruiker

ervan. Alle aandelen in A Oy zijn in het bezit van een natuurlijk persoon X. A Oy zelf heeft een belang van 25 % in C Oy, en B Oy is een 78 %-dochteronderneming van C Oy.

12. De Franse verkoper heeft beide handelingen in zijn aangifte vermeld als intracommunautaire verkoop. A Oy heeft de aankopen niet als intracommunautaire verwervingen opgegeven in Finland. Zij heeft de vliegtuigen, respectievelijk in 2003 en 2005, tegen een lagere prijs dan de aankoop prijs verkocht aan een in Cyprus geregistreerde onderneming.

13. Krachtens een tussen beide vennootschappen gesloten overeenkomst had B Oy het recht om de vliegtuigen voor eigen commerciële doeleinden te huren van A Oy, en droeg A Oy de kosten van het vliegtuigonderhoud en van de vluchten.(3)

14. De totale omzet van A Oy over de boekjaren 1 januari tot en met 31 december 2002 en 1 januari 2003 tot en met 30 juni 2004 bestond, afgezien van de factuur aan de Cypriotische onderneming die de vliegtuigen had gekocht, uit verkoopboekingen op basis van aan X gerichte facturen. Deze aan X, eigenaar van A Oy, gerichte facturen waren gebaseerd op facturen van B Oy aan A Oy ter zake van het gebruik van de vliegtuigen. De met de vliegtuigen verband houdende uitgavenboekingen betroffen eveneens hoofdzakelijk facturen van B Oy voor het onderhoud van de vliegtuigen en voor vluchten. Bij een fiscale controle werd vastgesteld dat de factuurbedragen vrijwel ongewijzigd aan X in rekening waren gebracht.

15. Bij beslissingen van 4 november 2005 heeft de bevoegde belastingdienst twee naheffingsaanslagen in de btw opgelegd aan A Oy ter zake van de intracommunautaire verwerving van de vliegtuigen. Tegelijkertijd werd vastgesteld dat A Oy geen recht had op aftrek of teruggave van die btw.

16. Bij beslissing van 26 mei 2008 heeft de Helsingin hallinto-oikeus (administratieve rechtbank te Helsinki) het beroep van A Oy verworpen. De Helsingin hallinto-oikeus stelde vast dat de aankoop van de vliegtuigen een belastbare intracommunautaire verwerving was, die A Oy niet had aangegeven, en dat A Oy geen internationaal luchtvervoer verrichtte in de zin van § 70, lid 1, punt 6, AVL, maar in de praktijk optrad als houdster van C Oy, die zich bezighoudt met de internationale handel in aardolieproducten. Blijkens een verklaring van B Oy over haar activiteiten werden de vliegtuigen ook niet door deze vennootschap gebruikt voor het verrichten van internationaal luchtvervoer in de zin van § 70, lid 1, punt 6, AVL. De overeenkomst tussen beide vennootschappen was er uitsluitend op gericht te voorzien in de persoonlijke behoefte aan vervoerscapaciteit van X. A Oy heeft derhalve geen recht op aftrek of teruggave van de btw over de intracommunautaire verwerving van goederen.

17. A Oy is tegen deze beslissing opgekomen bij de Korkein hallinto-oikeus, waar zij heeft aangevoerd dat zij geen btw verschuldigd is over de verkrijging van de luchtvaartuigen omdat de vliegtuigen worden gebruikt door een luchtvaartmaatschappij, te weten B Oy, die zich hoofdzakelijk toelegt op het betaalde internationale luchtvervoer. De Finse belastingautoriteiten betogen daarentegen dat dit volstrekt irrelevant is, aangezien de vliegtuigen zijn verkregen door A Oy.

18. Van oordeel dat twijfels bestaan over de uitlegging van het begrip „luchtvaartmaatschappijen welke zich hoofdzakelijk toeleggen op het betaalde vervoer” in artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn alsmede over de vraag of die bepaling eraan in de weg staat dat een koper van vliegtuigen die deze niet zelf exploiteert voor betaald internationaal luchtvervoer, van btw wordt vrijgesteld, heeft de Korkein hallinto-oikeus de behandeling van de bij hem aanhangige zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Dient artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) 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?"

IV – Procesverloop voor het Hof

19. De verwijzingsbeslissing is op 21 januari 2011 ter griffie van het Hof ingeschreven.

20. A Oy, Finland en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend.

21. Ter terechtzitting van 8 februari 2012 hebben de vertegenwoordigers van A Oy, de Commissie en de Republiek Finland hun standpunten mondeling uiteengezet.

V – Analyse van de prejudiciële vragen

22. Het komt mij om systematische redenen beter voor de eerste prejudiciële vraag het laatst te beantwoorden.

A – Tweede prejudiciële vraag

23. Met de tweede prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de vrijstelling van artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn uitsluitend van toepassing is op de rechtstreekse levering van luchtvaartuigen aan luchtvaartmaatschappijen die zich hoofdzakelijk toeleggen op het betaalde internationale vervoer, of ook op de verkrijging door een andere ondernemer die zelf geen betaald internationaal luchtvervoer verricht, maar het luchtvaartuig ter beschikking stelt aan een ondernemer die in deze sector actief is.

24. Een eerste analyse van de bewoordingen van de betrokken bepaling schiet tekort voor een volledige beantwoording van deze vraag, want waar het merendeel van de taalversies van de Zesde richtlijn de vrijstelling uitdrukkelijk baseert op het criterium van het „gebruik” van het luchtvaartuig door een luchtvaartmaatschappij voor internationaal vervoer⁽⁴⁾, verwijst de Finse versie naar de levering aan luchtvaartmaatschappijen zonder vermelding van dat criterium en geeft aldus grond voor de idee als zou de vrijstelling subjectief van aard zijn en uitsluitend van toepassing zijn wanneer een luchtvaartmaatschappij voor internationaal vervoer het vliegtuig rechtstreeks aankoopt.⁽⁵⁾

25. Gezien dit verschil en blijkens vaste rechtspraak moet bij de uitlegging van de vrijstelling worden gelet op de algemene opzet en het doel van de regeling waarvan zij deel uitmaakt.⁽⁶⁾

26. Ik merk reeds thans op dat een teleologische uitlegging van de bepaling tot de conclusie leidt dat de vrijstelling steeds moet worden toegepast wanneer het luchtvaartuig bestemd is voor

gebruik door een luchtvaartmaatschappij die zich hoofdzakelijk toelegt op het betaalde internationale vervoer, zowel wanneer zij het zelf rechtstreeks verwerft als wanneer een andere marktdeelnemer dit doet met het doel het aan haar ter beschikking te stellen (1). De basisbeginselen die ten grondslag liggen aan het gemeenschappelijke stelsel van de btw en met name het beginsel van de „neutraliteit ten aanzien van de mededinging” versterken deze conclusie (2), zonder dat daaraan wordt afgedaan door de wat striktere rechtspraak in de arresten van 26 juni 1990, *Velker International Oil Company*(7), en 14 september 2006, *Elmeka*(8) (3).

1. Teleologische uitlegging van de vrijstelling

27. Als bekend vormen de vrijstellingen van de Zesde richtlijn volgens vaste rechtspraak van het Hof autonome Unierechtelijke rechtsbegrippen, die in het algemene kader van het gemeenschappelijke btw-stelsel moeten worden geplaatst. Daar die vrijstellingen afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht, moeten zij strikt worden uitgelegd. Dit vereiste betekent echter niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen zijn gebruikt aldus moeten worden uitgelegd dat de vrijstellingen geen effect meer sorteren. De uitlegging van die bewoordingen moet allereerst in overeenstemming zijn met de door de vrijstellingen nagestreefde doeleinden en dient te stroken met de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit.(9)

28. Het Hof heeft overwogen dat het doel van de „vrijstelling bij uitvoer en voor met uitvoer gelijkgestelde handelingen, alsmede voor internationaal vervoer” van artikel 15 van de Zesde richtlijn, erin bestaat, „het beginsel in acht te nemen dat de betrokken goederen of diensten worden belast op hun plaats van bestemming”(10).

29. Overeenkomstig dat doel is bijvoorbeeld door het Hof voor recht verklaard dat de vrijstelling van artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn moet worden toegepast op een loutere deelbevrachting van schepen voor de vaart op volle zee die voor de internationale vaart worden gebruikt (arrest *Navicon*, reeds aangehaald, punt 30), maar niet op de verhuur van een schip aan huurders die het als eindgebruiker uitsluitend voor privédoeleinden gebruiken (arrest *Feltgen en Bacino Charter Company*, reeds aangehaald, punt 17).

30. In het specifieke geval van de vrijstellingen voor het internationale vervoer gaat het dus om handelingen die als met uitvoer gelijkgestelde handelingen zijn te beschouwen, die fiscaal op dezelfde wijze worden behandeld aangezien te verwachten valt dat het verbruik in het buitenland plaatsvindt.(11)

31. Het voorgaande bevestigt mijns inziens dat met de vrijstellingen van artikel 15 een functioneel doel wordt nagestreefd, namelijk de hele keten van handelingen die verband houden met internationale vervoermiddelen tot aan de eindgebruiker vrij te stellen. Dat functionele karakter is moeilijk te rijmen met het subjectieve element dat de Commissie en de Finse regering in de uitlegging van de vrijstelling willen invoeren.

32. In casu is de vrijstelling van artikel 15, punt 6, zonder twijfel van toepassing op de verhuur van het vliegtuig door A Oy aan B Oy, omdat de huurster een luchtvaartmaatschappij is die het vliegtuig inzet voor het in deze bepaling vereiste gebruik. Dezelfde ratio heeft te gelden voor de verrichte aankoop van het vliegtuig door een tussenpersoon, waarvoor de vrijstelling geheel op één lijn kan worden gesteld met die voor de verhuur.

2. Het beginsel van „neutraliteit ten aanzien van de mededinging”

33. De door mij voorgestelde uitlegging van de draagwijdte van de litigieuze vrijstelling vindt steun in de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het

gemeenschappelijke btw-stelsel.

34. Volgens vaste rechtspraak berust het btw-stelsel 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 zich ertegen dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld ter zake van de btw-heffing”(12). Zoals in de rechtsliteratuur is opgemerkt weerspiegelen deze twee beginselen in feite de twee belangrijkste aspecten of toepassingen van het beginsel van fiscale neutraliteit.(13)

35. In casu is het tweede van deze aspecten of betekenissen van het beginsel relevant, dat slechts een bijzondere uitdrukking is van het gelijkheidsbeginsel in de btw-sfeer.(14) Het gelijkheidsbeginsel houdt in het algemeen in dat vergelijkbare omstandigheden niet verschillend mogen worden behandeld, tenzij een verschil in behandeling objectief gerechtvaardigd is(15), en impliceert in het kader van de btw dat het „zich er meer bepaald tegen verzet dat soortgelijke diensten, die dus met elkaar in concurrentie staan, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld”(16). Het gaat kortom om „neutraliteit ten aanzien van de mededinging”. Van schending hiervan „kan evenwel slechts sprake zijn tussen concurrerende handelaars”, terwijl schending van het algemene gelijkheidsbeginsel „in belastingzaken de vorm kan aannemen van andere soorten van discriminatie jegens handelaars die niet noodzakelijk concurrenten zijn, maar zich in andere opzichten in een vergelijkbare situatie bevinden”(17).

36. De „neutraliteit ten aanzien van de mededinging” moet behouden blijven en bij de uitlegging van de btw-vrijstellingen in aanmerking worden genomen. Met name dient te worden voorkomen dat door de toepassing van die vrijstellingen gelijksoortige en dus met elkaar concurrerende goederenleveringen of dienstverrichtingen voor de btw ongelijk worden behandeld.

37. In een geval als het onderhavige is er een reëel gevaar voor een dergelijke ongelijke behandeling van met elkaar concurrerende activiteiten. De „subjectieve” uitlegging van de vrijstelling zou de luchtvaartmaatschappij die rechtstreeks een vliegtuig koopt bevoordelen, maar anderzijds de niet internationaal opererende luchtvaartmaatschappij die een vliegtuig verkrijgt en het verhuurt aan een maatschappij die deze activiteit wel verricht, benadelen.

38. Om te beginnen en waar het gaat om de vaststelling van een ongelijke behandeling, komt een verkrijger niet zijnde een luchtvaartmaatschappij weliswaar niet in aanmerking voor de vrijstelling en moet hij de btw betalen, maar belet niets hem om vervolgens om teruggaaf van die btw te verzoeken krachtens artikel 28 septies, lid 1, punt 2, sub d, van de Zesde richtlijn. Afgezien van die eventuele teruggave, betekent de loutere betaling van de btw echter een kasvoorschot, waarvan de financiële gevolgen aanzienlijk kunnen zijn, gezien de grote bedragen die met dat voorschot gemoeid kunnen zijn. De keuze tussen het toepassen van de vrijstelling en het belasten van de handeling om daarna teruggave te verlenen is bijgevolg economisch niet neutraal. De bedoelde ongelijke behandeling bestaat in de eventuele kosten van de financiering van dat kasvoorschot.

39. In de tweede plaats zou met betrekking tot het bestaan van een „mededingingssituatie” tussen de termen van de vergelijking kunnen worden betoogd dat het beginsel van neutraliteit ten aanzien van de mededinging in het onderhavige geval geen toepassing vindt, aangezien het in casu gaat om een verschil in behandeling tussen twee ondernemingen (de eigenares van het vliegtuig en de luchtvaartmaatschappij) die niet dezelfde activiteit verrichten en niet met elkaar concurreren. De eigenaar van het vliegtuig zal echter de financiële kosten van dat eventuele in de btw-betaling bestaande kasvoorschot waarschijnlijk doorberekenen door een verhoging van de huurprijs van het vliegtuig. Luchtvaartmaatschappijen die van plan zijn hun vloot geheel of gedeeltelijk op basis van huur te organiseren kunnen daardoor economisch worden benadeeld ten

opzichte van maatschappijen die de vliegtuigen in eigendom hebben, en dit om louter fiscale redenen, die geen verband houden met het verschil in regeling en in financiële gevolgen die de legitieme en vrijwillige keuze tussen aankoop en huur kan hebben.

40. Wanneer het „gebruik” van het betrokken vliegtuig er niet toe doet en het enige dat telt voor het verlenen van de vrijstelling de door de verkrijgende onderneming zelf verrichte activiteit is, dus wanneer het voor de verlening van de vrijstelling volstaat dat het vliegtuig wordt gekocht door een luchtvaartmaatschappij die zich hoofdzakelijk toelegt op het betaalde internationale vervoer, is zelfs zeer wel een situatie voorstelbaar waarin sprake is van een dergelijk verschil in behandeling tussen twee maatschappijen die uiteindelijk als „intermediairs” optreden bij de aankoop van een vliegtuig. Zo zou bijvoorbeeld een financiële instelling die een vliegtuig koopt om het aan een luchtvaartmaatschappij te verhuren niet voor de vrijstelling in aanmerking komen, maar zou wel vrijstelling worden verleend aan een luchtvaartmaatschappij A die in het internationaal vervoer actief is, die een vliegtuig koopt, niet voor eigen gebruik maar om het onder bezwarende titel ter beschikking te stellen aan luchtvaartmaatschappij B. De financiële instelling en luchtvaartmaatschappij A verrichten dan in elk opzicht vergelijkbare handelingen⁽¹⁸⁾, die echter zijn onderworpen aan een verschillende – en voor de eerste nadeligere – belastingregeling als gevolg van een onjuiste „subjectieve” opvatting van de vrijstelling.

3. Rechtspraak over de levering van goederen en het verrichten van diensten ten behoeve van schepen

41. Tot slot moet ik nog ingaan op de arresten Velker en Elmeka, al kunnen zij mijns inziens niet afdoen aan de conclusie waartoe de teleologische uitlegging van de vrijstelling en het beginsel van mededingingsneutraliteit leiden.

42. De door de Korkein hallinto-oikeus gestelde vragen vertonen op het eerste gezicht een onmiskenbaar verband met de in de genoemde arresten behandelde vragen. In beide gevallen ging het om de levering van scheepsbrandstof. In de zaak Velker werd het Hof gevraagd of „als leveringen van goederen bestemd voor de bevoorrading” van de in artikel 15, punt 4, van de Zesde richtlijn genoemde schepen (en derhalve als vrijgesteld uit hoofde van die bepaling) dienden te worden aangemerkt de leveringen aan een ondernemer die de goederen niet zelf als scheepsvoorraad bezigt, maar deze levert aan een andere ondernemer die ze wel als zodanig gebruikt. In de zaak Elmeka werd dezelfde vraag gesteld, maar dit keer met betrekking tot de in artikel 15, punt 8 voorziene vrijstelling voor diensten „welke verricht worden voor de rechtstreekse behoeften van de [...] schepen” bedoeld in punt 5.⁽¹⁹⁾ In beide gevallen besliste het Hof dat die vrijstellingen slechts toepassing kunnen vinden bij leveringen van goederen en diensten die rechtstreeks ten behoeve van de scheepsexploitant of reder worden verricht voor de rechtstreekse behoeften van het schip, en dus niet kunnen worden uitgebreid tot leveringen van die goederen of diensten „in een eerdere handelsfase”⁽²⁰⁾.

43. De Commissie en de Finse regering hebben in de onderhavige zaak analoge toepassing van deze rechtspraak bepleit. Mij komt een dergelijke analoge toepassing echter niet juist voor, aangezien geen van de twee belangrijkste overwegingen waarop die arresten de strikte uitlegging van de in die zaken in geding zijnde vrijstellingen baseren, zonder meer tot de context van artikel 15, punt 6, kan worden uitgebreid.

44. De eerste van deze twee overwegingen betreft de praktische moeilijkheden die de toepassing van de tegenovergestelde oplossing met zich zou brengen: „Werd de vrijstelling immers uitgebreid tot de handelsfasen die voorafgaan aan de eindlevering van de goederen aan de scheepsexploitant, dan zouden de lidstaten regelingen moeten treffen om de eindbestemming van de met vrijstelling van belasting geleverde goederen te controleren.” Dergelijke regelingen „zouden niet tot een administratieve vereenvoudiging leiden, doch integendeel voor de lidstaten en

de betrokken handelaren complicaties meebrengen die niet te rijmen zijn met een „juiste en eenvoudige toepassing van de [...] vrijstellingen”, zoals bedoeld in artikel 15, aanhef, van de Zesde richtlijn.”(21)

45. Deze bezwaren wegen aanzienlijk minder zwaar wanneer het, zoals in casu, niet gaat om de levering van goederen of diensten bestemd voor de bevoorrading van schepen of de rechtstreekse behoeften van een schip of vliegtuig, maar om de koop zelf van dat schip of vliegtuig. Voor een vliegtuig dat wordt bestemd voor het commerciële vervoer van personen of goederen moet immers een aantal specifieke vergunningen worden verkregen, die het gemakkelijker maken te controleren of het vliegtuig daadwerkelijk door een luchtvaartmaatschappij wordt gebruikt.(22) Bezien vanuit dit perspectief is een brandstoflevering (als die waarom het ging in de zaken *Velker en Elmeka*) of een levering van andere goederen bestemd voor de bevoorrading van het schip, waarvan de bestemming inderdaad niet eenvoudig en efficiënt kan worden gecontroleerd, slecht vergelijkbaar met de levering van een vliegtuig of een schip.

46. Tegen de toepassing van de vrijstelling in deze gevallen kan derhalve niets worden ingebracht, mits vanaf het tijdstip van de aankoop van het vliegtuig bekend is dat het zal worden gebruikt door een luchtvaartmaatschappij als bedoeld in artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn en het bewijs hiervan wordt verstrekt aan de belastingautoriteiten.(23) Een dergelijke voorzorgsmaatregel belet mijns inziens niet de door artikel 15, eerste volzin, van de Zesde richtlijn vereiste „juiste en eenvoudige toepassing van de [...] vrijstellingen” en is in ieder geval een evenrediger oplossing om fraude te voorkomen dan de weigering van de vrijstelling.

47. In de arresten *Velker en Elmeka* wordt nog een tweede overweging genoemd, die de algemene aard van de btw betreft en de daaruit voortvloeiende strikte uitlegging van de belastingvrijstellingen.(24) Deze vereisten gelden uiteraard, althans in beginsel, ook voor de vrijstelling van artikel 15, punt 6. De uitlegging van de btw-vrijstellingen moet, zoals ik hiervoor heb opgemerkt, volgens de rechtspraak echter ook in overeenstemming zijn met de doeleinden van de vrijstellingen en stroken met de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit. Beide vereisten leiden in de context van de onderhavige vrijstelling tot een andersluidende conclusie dan in de arresten *Velker en Elmeka*.

4. Beantwoording van de eerste prejudiciële vraag

48. Gelet op het voorgaande meen ik dat de bewoordingen van de bepaling (die in de meeste taalversies verwijzen naar het „gebruik” van het luchtvaartuig), de doeleinden van de vrijstelling en het beginsel van neutraliteit van de btw in casu dwingen tot een teleologische uitlegging van de vrijstelling. Artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn moet derhalve aldus worden uitgelegd dat de daarin neergelegde vrijstelling geldt voor de levering van een luchtvaartuig aan een ondernemer die zelf geen betaald internationaal luchtvervoer verricht maar het luchtvaartuig ter beschikking stelt aan een luchtvaartmaatschappij die in deze sector actief is.

B – *Derde prejudiciële vraag*

49. Min of meer in aanvulling op de vorige vraag, wil de verwijzende rechter met zijn derde prejudiciële vraag weten of enkele feitelijke omstandigheden van de zaak van belang kunnen zijn voor het antwoord op de tweede prejudiciële vraag, met name het feit dat de eigenares van de luchtvaartuigen (A Oy) de kosten van het gebruik van de luchtvaartuigen in rekening brengt aan een particulier (X) die haar aandeelhouder is en 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.

50. Verzoekster heeft de juistheid van deze voorstelling van zaken betwist. Los daarvan zijn die

in de verwijzingsbeslissing geschetste feitelijke omstandigheden mijns inziens niet relevant voor het antwoord op de tweede prejudiciële vraag en staan zij in beginsel niet in de weg aan de toepassing van de betrokken vrijstelling op een ondernemer die het verworven vliegtuig ter beschikking stelt aan een in het internationale vervoer opererende luchtvaartmaatschappij.

51. Zoals ik hiervoor reeds heb benadrukt, is blijkens artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn het enige criterium om te bepalen of deze vrijstelling toepasselijk is, het gebruik van het luchtvaartuig door een luchtvaartmaatschappij die zich hoofdzakelijk toelegt op het betaalde internationale vervoer. Wanneer de verkrijger van het vliegtuig kan aantonen dat het daadwerkelijk bestemd is om door een dergelijke luchtvaartmaatschappij te worden geëxploiteerd zijn de eventuele commerciële of andere banden tussen de eigenares van het vliegtuig, haar meerderheidsaandeelhouder en de luchtvaartmaatschappij zelf zonder belang voor de btw. Dus ook al maakt de eigenaar deels gebruik van het vliegtuig, neemt hij bepaalde uitgaven voor zijn rekening en is de hele transactie vanuit een ander oogpunt dan de btw voor hem mogelijk lucratief, voor de vrijstelling is dat alles volstrekt irrelevant wanneer de luchtvaartmaatschappij het vliegtuig exploiteert in het kader van haar reguliere bedrijfsactiviteit.

52. Slechts wanneer zou komen vast te staan dat het luchtvaartuig niet werkelijk bestemd is om door de luchtvaartmaatschappij te worden geëxploiteerd maar uitsluitend bedoeld is voor privégebruik – dus eindgebruik – door een natuurlijke persoon of rechtspersoon, kan de vrijstelling worden geweigerd omdat niet daadwerkelijk is voldaan aan de voorwaarden van artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn. Het staat hoe dan ook aan de nationale rechter die kennis neemt van het geschil in het hoofdgeding, om een en ander vast te stellen.

C – Eerste prejudiciële vraag

53. Met zijn eerste prejudiciële vraag wenst de Korkein hallinto-oikeus van het Hof te vernemen of met het begrip „luchtvaartmaatschappijen welke zich hoofdzakelijk toeleggen op het betaalde internationale vervoer” in de zin van artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn ook luchtvaartmaatschappijen worden bedoeld die hoofdzakelijk internationale chartervluchten verrichten.

54. De twijfels over de uitlegging lijken ook nu weer te berusten op verschillen tussen de taalversies van de Zesde richtlijn.

55. Sommige taalversies gebruiken namelijk een formulering die het doet voorkomen als zou het lijndienstmaatschappijen moeten betreffen. Dat is bijvoorbeeld het geval bij de Engelse versie, waarin wordt gesproken van „international routes”, een term die de indruk kan wekken dat er sprake moet zijn van lijnroutes en lijnvluchten. De meeste taalversies leggen er echter de nadruk op dat de luchtvaartmaatschappij die gebruikmaakt van het vliegtuig zich hoofdzakelijk op het internationale vervoer dient toe te leggen zonder, direct of indirect, aan te geven of die activiteit wordt verricht door charter- of lijnvluchten.

56. Deze ruime uitlegging vindt duidelijk steun in de rechtspraak. In het arrest *Cimber Air*(25), het enige tot nu toe met betrekking tot de vrijstelling van artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn, ging het om de vraag of deze vrijstelling moest worden verleend voor leveringen van luchtvaartuigen die worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen welke zich hoofdzakelijk toeleggen op het betaalde internationale vervoer maar daarnaast ook binnenlandse vluchten verrichten met die vliegtuigen. Het Hof heeft in dit arrest benadrukt dat voor de toepassing van de vrijstelling de aard van de activiteiten doorslaggevend is die de luchtvaartmaatschappij die het vliegtuig gebruikt „hoofdzakelijk” verricht, en niet het gebruik dat in concreto van dat vliegtuig wordt gemaakt.

57. Volgens dezelfde redenering dient de aard van de vluchtroutes eveneens irrelevant te zijn voor de vrijstelling.

58. Deze oplossing doet ten slotte het meeste recht aan het beginsel van fiscale neutraliteit. Er is immers geen enkele objectieve reden om twee luchtvaartmaatschappijen die in het internationaal vervoer actief zijn, verschillend te behandelen voor de btw omdat de ene voornamelijk chartervluchten en de andere lijnvluchten exploiteert of omdat het betrokken vliegtuig voor het ene dan wel het andere soort vluchten wordt ingezet.

59. Mijns inziens dient artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn derhalve aldus te worden uitgelegd dat met „luchtvaartmaatschappijen welke zich hoofdzakelijk toeleggen op het betaalde internationale vervoer” ook luchtvaartmaatschappijen worden bedoeld die tegen betaling hoofdzakelijk internationale chartervluchten verrichten voor de behoeften van ondernemingen en particulieren.

VI – Conclusie

60. Bijgevolg geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Korkein hallinto-oikeus (Finland) als volgt te beantwoorden:

„1) Artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) dient aldus te worden uitgelegd dat met ‚luchtvaartmaatschappijen welke zich hoofdzakelijk toeleggen op het betaalde vervoer’ ook luchtvaartmaatschappijen worden bedoeld die tegen betaling hoofdzakelijk internationale chartervluchten verrichten voor de behoeften van ondernemingen en particulieren.

2) Artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn dient aldus te worden uitgelegd dat de daarin neergelegde vrijstelling niet alleen geldt voor de rechtstreekse levering van een luchtvaartuig aan een luchtvaartmaatschappij die zich hoofdzakelijk toelegt op het betaalde internationale vervoer, maar 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 luchtvaartmaatschappij die in deze sector actief is.

3) Het feit 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 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, doet niet af aan het antwoord op de tweede vraag, tenzij uit die omstandigheden zou blijken dat het luchtvaartuig niet daadwerkelijk is bestemd om door de luchtvaartmaatschappij te worden geëxploiteerd, maar uitsluitend is bedoeld voor persoonlijk gebruik door een natuurlijke persoon of rechtspersoon, hetgeen ter beoordeling is van de nationale rechter.”

1 – Oorspronkelijke taal: Spaans.

2 – 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; hierna: „Zesde richtlijn”).

3 – A Oy zet in haar schriftuur uiteen dat B Oy zorgde voor „het beheer, het onderhoud en de reparaties, verantwoordelijk was voor het grondpersoneel en het cockpit- en cabinepersoneel, zorgde voor de noodzakelijke vergunningen en de daarmee verband houdende documenten alsmede voor de dienstregeling, en voorts de marketing en verkoop op eigen naam deed van de door die vliegtuigen verzorgde luchtdiensten”. A Oy vermeldt verder dat B Oy naast deze twee

vliegtuigen een groot aantal vliegtuigen exploiteert die deel uitmaken van haar vloot en op internationale vluchten worden ingezet.

4 – In de Spaanse versie wordt de formulering „aeronaves utilizadas por las compañías de navegación aérea” gebruikt, in de Franse „utilisés par des compagnies de navigation aérienne”, in de Engelse „used by airlines”, in de Duitse „die von Luftfahrtgesellschaften verwendet werden”, in de Italiaanse „usati da compagnie di navigazione aerea”, en in de Nederlandse „die worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen”.

5 – Dit is aangepast in de Finse versie van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), waarvan artikel 148 thans in alle taalversies het criterium „gebruik” van het luchtvaartuig omvat.

6 – Zie met name arrest van 27 oktober 1977, Bouchereau (30/77, Jurispr. blz. 1999, punt 14).

7 – Zaak C-185/89, Jurispr. blz. I-2561; hierna: „Velker”.

8 – Gevoegde zaken C-181/04–C-183/04, Jurispr. blz. I-8167.

9 – Arresten van 13 juli 2006, United Utilities (C-89/05, Jurispr. blz. I-6813, punten 21 en 22); 8 juni 2006, L.u.P (C-106/05, Jurispr. blz. I-5123, punt 24); 18 november 2004, Temco Europe (C-284/03, Jurispr. blz. I-11237, punt 17); 14 juni 2007, Horizon College (C-434/05, Jurispr. blz. I-4793, punt 16); 18 oktober 2007, Navicon (C-97/06, Jurispr. blz. I-8755, punt 22), en 28 januari 2010, Eulitz (C-473/08, Jurispr. blz. I-907, punt 27).

10 – Arrest Navicon, reeds aangehaald, punt 29, en arrest van 22 december 2010, Feltgen en Bacino Charter Company (C-116/10, Jurispr. blz. I-14187, punt 16).

11 – Zie in deze zin de conclusie van advocaat-generaal Lenz van 2 mei 1990 in de zaak Velker, reeds aangehaald.

12 – Arrest Navicon, reeds aangehaald, punt 21.

13 – Zie in deze zin Martínez Muñoz, Y., „El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE”, *Revista española de Derecho Financiero*, nr. 145, januari-maart 2010, blz. 182. Zie ook Guichard, M., „L'Esprit des Lois' communautaires en matière de TVA: du principe de neutralité”, *Revue de Droit Fiscal*, nr. 36, 2001, blz. 1205, en Vanistendael, F., „Neutrality and the limits of VAT”, *Selected Issues in European Tax Law*, 1999, blz. 13.

14 – Arrest L.u.P, reeds aangehaald, punt 48.

15 – Zie onder meer arrest van 12 april 1984, Unifrex/Commissie en Raad (281/82, Jurispr. blz. 1969, punt 30).

16 – Arresten van 7 september 1999, Gregg (C-216/97, Jurispr. blz. I-4947, punt 20); 11 oktober 2001, Adam (C-267/99, Jurispr. blz. I-7467, punt 36); 10 september 2002, Kügler (C-141/00, Jurispr. blz. I-6833, punt 40); 23 oktober 2003, Commissie/Duitsland (C-109/02, Jurispr. blz. I-12691, punt 20); 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello (C-498/03, Jurispr. blz. I-4427, punt 41); 12 januari 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, Jurispr. blz. I-589, punt 33), en 4 mei 2006, Abbey National (C-169/04, Jurispr. blz. I-4027, punt 56); arrest L.u.P., reeds aangehaald, punt 32, en arrest van 16 september 2008, Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, Jurispr. blz. I-7203, punt 42).

17 – Arrest van 10 april 2008, Marks & Spencer (C-309/06, Jurispr. blz. I-2283, punt 49).

18 – In dit verband moet eraan worden herinnerd dat volgens vaste rechtspraak „de identiteit van de producent of de dienstverrichter en de rechtsvorm waarin zij hun activiteit uitoefenen, in beginsel irrelevant [zijn] om na te gaan of de goederen of diensten soortgelijk zijn”. Zie arrest van 17 februari 2005, Linneweber en Akritidis (C-453/02 en C-462/02, Jurispr. blz. I-1131, punten 24 en 25), en arrest Turn- und Sportunion Waldburg, reeds aangehaald, punt 34.

19 – Dat op zijn beurt verwijst naar punt 4, sub a en b.

20 – Arrest Velker, reeds aangehaald, punt 22.

21 – Reeds aangehaalde arresten Velker, punt 24, en Elmeka, punt 23.

22 – A Oy verwijst in haar schriftuur naar het zogenoemde AOC (Air Operation Certificate) en naar de hoge kosten verbonden aan het verkrijgen en behouden ervan (het gaat volgens haar op jaarbasis om een extra uitgave van tussen de 138 000 en 195 000 EUR). Dat zou fraude met dat certificaat, dat niet vereist is wanneer het vliegtuig voor persoonlijk gebruik is bestemd, onwaarschijnlijk maken.

23 – Volgens A Oy hebben de Belgische autoriteiten een dergelijk voorbehoud opgenomen in hun interne beleidsregels en achten de Nederlandse autoriteiten een door de koper ondertekende verklaring betreffende de bestemming van het vliegtuig voldoende bewijs.

24 – Arresten Velker, punt 19, en Elmeka, punt 15.

25 – Arrest van 16 september 2004 (C-382/02, Jurispr. blz. I-8379).