

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

D. RUIZ-JARABO COLOMER

van 25 maart 2004¹

1. Luchtvaartmaatschappijen die zich op het internationaal vervoer van passagiers toeleggen, zijn in het algemeen ook actief op binnenlandse markten. Het Vestre Landsret (regionale rechtbank voor West-Denemarken)² vraagt zich af of in een dergelijk geval de diensten verricht ten behoeve van luchtvaartuigen die in een land binnenlandse vluchten uitvoeren, van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”) moeten worden vrijgesteld.

2. Teneinde aan alle twijfel een einde te maken, heeft het aan het Hof prejudiciële vragen voorgelegd betreffende de uitlegging van artikel 15, punten 6, 7 en 9 van de Zesde richtlijn.³ Het heeft het Hof twee vragen gesteld betreffende de reikwijdte van de in deze bepalingen vastgelegde vrijstellingen en de criteria op grond waarvan kan worden vastgesteld of de voornaamste activiteit van een onderneming bestaat in het luchtvervoer tussen verschillende landen.

I — Feiten, hoofdgeding en prejudiciële vragen

3. Cimber Air A/S (hierna: „Cimber Air”) maakt deel uit van een gelijknamige groep die toebehoort aan een holdingmaatschappij met dezelfde naam alsmede aan de luchtvaartmaatschappij SAS. Zij verricht hoofdzakelijk regionale vluchten in Europa in samenwerking met SAS en Lufthansa. Zij biedt binnenlandse vluchten in Denemarken aan alsmede vluchten tussen Denemarken en het buitenland; zij verzorgt eveneens lijnvluchten waarvan vertrek en aankomstplaats in het buitenland liggen.⁴

4. De maatschappij bezit een vloot van tien luchtvaartuigen⁵, waarvan de exploitatie aldus is geregeld dat eenzelfde luchtvaartuig voor al deze bestemmingen kan worden ingezet.

1 — Oorspronkelijke taal: Spaans.

2 — Het Vestre Landsret is in eerste aanleg bevoegd in civiele en strafzaken. Het is eveneens bevoegd kennis te nemen van beroepen ingesteld tegen bepaalde administratieve handelingen, inzonderheid beroepen in fiscale kwesties.

3 — 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”).

4 — De samenwerking met SAS omvat Deense binnenlandse routes en buitenlandse routes vanuit Kopenhagen, Karup en Sønderborg. In samenwerking met Lufthansa verzorgt zij binnenlandse routes in Duitsland alsmede Europese regionale routes vanuit Berlijn en Hamburg.

5 — Twee daarvan verhuurt zij aan andere maatschappijen, vijf andere luchtvaartuigen huurt zij zelf.

5. De luchtvaartactiviteiten van Cimber Air omvatten derhalve een „nationaal” en een „internationaal” deel. De omzet van het ene of het andere deel varieert naar gelang van de toegepaste maatstaf. Indien men uitgaat van de omzet of de „stoelkilometers” en „passagierskilometers”, is het buitenlandse vervoer iets groter. Daarentegen blijkt het „nationale” deel belangrijker te zijn wanneer als criterium het aantal passagiers of het aantal vluchten wordt toegepast.⁶

7. De discussie voor het Vestre Landsret heeft betrekking op de reikwijdte van de vrijstellingen van artikel 15, punten 6, 7 en 9 van de Zesde richtlijn en meer in het bijzonder op de vraag of de punten 7 en 9 eveneens betrekking hebben op transacties betreffende luchtvaartuigen ingezet op binnenlandse vluchten.

8. De Deense rechter verkeert in het onzekere over de reikwijdte van die voorschriften, waarvan zijn beoordeling van het geschil afhangt, reden waarom hij de volgende twee prejudiciële vragen aan het Hof heeft gesteld:

6. Cimber Air heeft het Skatteministeriet (Deense ministerie van Financiën) verzocht haar de BTW terug te betalen die zij in de loop van de periode van 1 mei 1996 tot 30 april 2001 heeft voldaan voor leveringen van goederen en het verrichten van diensten bestemd voor binnenlandse commerciële passagiersvluchten. Zij heeft het ministerie eveneens verzocht te erkennen dat met ingang van laatstgenoemde datum beide activiteiten belastingvrij zijn, op grond dat haar activiteit voornamelijk bestaat in het uitvoeren van internationale vluchten. Verweerster in het hoofdgeding heeft zowel het ene als het andere verzoek geweigerd.

„1) Moeten de bepalingen van artikel 15, punten 7 en 9, juncto artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd dat een lidstaat het recht heeft geen BTW-vrijstelling te verlenen voor leveringen ten behoeve van vliegtuigen die op een binnenlandse route vliegen, ongeacht of de luchtvaartmaatschappij die dit luchtvaartuig gebruikt, zich hoofdzakelijk toelegt op het internationale vervoer, of is deze lidstaat verplicht om dergelijke leveringen van BTW vrij te stellen?

2) In laatstbedoeld geval, welke criteria, bijvoorbeeld omzet, stoelkilometers, passagierskilometers of aantal passa-

6 — Welke parameter ook wordt aangewend, de verschillen zijn niet van betekenis, omdat het binnenlandse vervoer maximaal 62,24 % bedraagt, indien wordt uitgegaan van het aantal betalende passagiers (voor de twee boekjaren 1996/1997), en minimaal 32,41 %, volgens de maatstaf „passagierskilometers” (voor de twee boekjaren 2000/2001). Hoe dan ook is de omzet bij dit deel van de werkzaamheden van de onderneming steeds lager (49,37 %, 48,90 %, 39,51 %, 41,51 % en 33,60 % voor respectievelijk de boekjaren 1996/1997, 1997/1998, 1998/1999, 1999/2000 en 2000/2001).

giers of vluchten, zijn beslissend om te kunnen uitmaken of een luchtvaartmaatschappij zich hoofdzakelijk toelegt op het internationale vervoer in de zin van artikel 15, punt 6?"

kel 14. Artikel 15 betreft vrijstellingen bij uitvoer uit de Gemeenschap, gelijkgestelde handelingen alsmede internationaal vervoer.⁷ Voor deze laatste categorie wordt onderscheid gemaakt tussen scheepvaartverkeer en vliegverkeer; dit laatste wordt specifiek behandeld in de punten waarvan het Hof om uitlegging is verzocht. De tekst van de betrokken bepalingen luidt als volgt:

II — De procedure voor het Hof

9. Binnen de in artikel 20 van 's Hof's Statuut-EG gestelde termijn hebben de Deense regering, Cimber Air en de Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend.

„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:

10. De Deense regering, Cimber Air, de Commissie en de Duitse regering zijn ter terechtzitting van 4 maart 2004 verschenen teneinde mondelinge opmerkingen te maken.

[...]

III — De communautaire voorschriften waarvan om uitlegging is verzocht

11. De vrijstellingsvoorschriften worden behandeld in hoofdstuk X van de Zesde richtlijn. De vrijstellingen voor activiteiten in het binnenland alsmede bij invoer worden behandeld in artikel 13 respectievelijk arti-

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

7 — Het laatste artikel van hoofdstuk X is artikel 16, met het kopje „Bijzondere vrijstellingen in verband met het internationale goederenverkeer”.

7. de levering van goederen, bestemd voor de bevoorrading van de in punt 6 bedoelde luchtvaartuigen; verschafft deze kennis wel een goed inzicht in de problemen die aan het hoofdgeding ten grondslag liggen.

[...]

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

[...]”

IV — Vermindering en terugbetaling volgens Deense recht van BTW op diensten verricht ten behoeve van luchtvaartuigen

12. Ofschoon kennis van het Deense recht, met name van de fiscale regels inzake de bevoorrading van en de diensten verricht ten behoeve van luchtvaartuigen die voor commerciële vluchten worden ingezet, niet onontbeerlijk is voor de beantwoording van de door het Vestre Landsret gestelde vragen,

13. De BTW-voorschriften zijn vervat in de lov om mervødiafgift (hierna: „momslov”). De thans van kracht zijnde versie is te vinden in de geconsolideerde wet nr. 804, gepubliceerd op 16 augustus 2000, die de vroegere wet met ingang van 1 juli 1994 heeft vervangen.

14. Krachtens artikel 34, lid 1, zijn van belasting vrijgesteld: 1) de noodzakelijke uitrusting voor gebruik aan boord van luchtvaartuigen op buitenlandse reizen, alsmede diensten die ten behoeve van dergelijke luchtvaartuigen worden verricht (punt 7); 2) de verkoop en de verhuur van luchtvaartuigen, met uitzondering van sportvliegtuigen, alsmede de levering of de verhuur van de vaste uitrusting daarvan; de reparaties, het onderhoud en de verbouwing (punten 8 en 9), en 3) de levering van goederen voor bevoorrading en voor gebruik of verkoop aan boord, in overeenstemming met de douanewetgeving (punt 16). De vrijstelling hangt dus af van de aard van de reis, behoudens in geval van de activiteiten genoemd in de punten 8 en 9, die altijd zijn vrijgesteld behoudens ten aanzien van sportvliegtuigen.

15. Bovendien bevat de momslov een vrijstelling van de BTW voor het binnenlands en buitenlands vervoer van passagiers (artikel 13, lid 1, punt 15), zodat volgens artikel 37, lid 1, de luchtvaartmaatschappijen niet het recht hebben de belasting die aan hun in rekening is gebracht voor de aankoop van goederen en diensten ten behoeve van

deze commerciële activiteit af te trekken. Voor buitenlandse routes is evenwel — wanneer de transactie niet ingevolge artikel 34 is uitgesloten — aftrek mogelijk, omdat artikel 45, lid 3, de terugbetaling toestaat van het gedeelte dat in Denemarken is betaald voor transacties verband houdende met het vervoer van passagiers naar buitenlandse bestemmingen.

16. Samenvattend: Cimber Air kan geen terugbetaling verkrijgen van de BTW die zij heeft betaald over de goederen en diensten, aangeschaft ten behoeve van binnenlandse vluchten over Deens grondgebied.

V — Onderzoek van de prejudiciële vragen

A — Enige verduidelijkingen van niet louter terminologische aard

17. In het internationale goederenverkeer geldt het beginsel van de belastingheffing op de plaats van de bestemming of het eindverbruik. Om de „uitvoer” van indirecte belasting uit het land van oorsprong te voorkomen — hetgeen zou resulteren in een dubbele belasting — moet derhalve een vrijstellingsregeling voor buitenlandse trans-

acties worden vastgesteld.⁸ Met andere woorden, het is, zoals het Hof in het arrest Lange⁹ heeft uiteengezet, de bedoeling van de in artikel 15 van de Zesde richtlijn vastgelegde vrijstellingen te voorkomen dat de consumenten in derde landen BTW moeten betalen (punt 20).

18. De Zesde richtlijn is gewijzigd bij richtlijn 91/680/EEG¹⁰, die tot voornaamste doel had om na de afschaffing van de fiscale controles aan de binnengrenzen de overgang naar een definitieve fiscale regeling voor de intracommunautaire handel in het kader van het gemeenschappelijke BTW-stelsel te vergemakkelijken door het handelsverkeer te belasten in de lidstaat van herkomst. Aangezien evenwel de noodzakelijke voorwaarden daartoe op 31 december 1992 (de dag vóór deze afschaffing) nog niet waren vervuld, voorzag de richtlijn in een overgangperiode gedurende welke de regel van de belastingheffing in de lidstaat van bestemming werd gehandhaafd.¹¹ In afwachting van de definitieve regeling blijven de intracommunautaire verwervingen van goederen onder bezwarende titel door belastingplichtigen of door niet-belastingplichtige rechtspersonen dus tijdelijk aan de belasting onderworpen, in die zin dat het belastbare feit wordt geacht plaats te vinden daar waar de goederen zich

8 — Pérez Herrero, L.M., *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs Editorial S.L., 1^e uitgave, Barcelona, 1997, blz. 236.

9 — Arrest van 2 augustus 1993 (C-111/92, Juispr. blz. I-4677).

10 — Richtlijn van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG (PB L 376, blz. 1).

11 — Ik heb deze gedachte recentelijk uiteengezet in mijn conclusie van 13 januari 2004 in de voor het Hof aanhangige zaak Lipjes (C-68/03, arrest van 27 mei 2004, Jurispr. blz. I-5879 en blz. I-5881).

bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer (artikelen 28 bis, lid 1, sub a, en 28 ter, A, lid 1, van de Zesde richtlijn). Daarentegen zijn deze handelingen niet aan belasting onderworpen wanneer de koper een particulier is.

19. De formulering van artikel 15 werd gewijzigd om te verduidelijken dat onder vrijgestelde uitvoer moet worden verstaan de uitvoer „uit de Gemeenschap”. Deze verduidelijking is logisch, enerzijds omdat, zoals ik zojuist heb uiteengezet, de intracommunautaire verwervingen door een particulier niet zijn belast, zodat zij niet geacht kunnen worden te zijn vrijgesteld¹², en anderzijds omdat de verwervingen door een belastingplichtige of door een — zelfs niet-belastingplichtige — rechtspersoon altijd belast zijn. Tegelijkertijd is de in de lidstaat van oorsprong verrichte overeenkomstige levering in het tweede geval vrijgesteld (artikel 28 quater, A, sub a) ter voorkoming van dubbele belasting.

20. De wijziging van 1991 heeft evenwel geen enkele invloed op het personenvervoer en heeft slechts zijdelings betrekking op het goederenvervoer, voorzover dit een nood-

zakelijk instrument is voor de verwezenlijking van de in artikel 28 bis genoemde juridische transacties.¹³ Dienovereenkomstig worden diensten van reizigersvervoer geacht te worden verricht in de plaats van aankomst (artikel 9, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn), zodat de lidstaten BTW kunnen heffen over een vervoerdienst tussen twee op hun nationale grondgebied gelegen punten, ook al vindt het vervoer gedeeltelijk daarbuiten plaats, mits geen inbreuk wordt gemaakt op de fiscale bevoegdheden van andere staten.¹⁴ Als gevolg hiervan heeft het Hof in het arrest *Reisebüro Binder*¹⁵ voor recht verklaard dat bij grensoverschrijdend personenvervoer de totale tegenprestatie voor de dienst moet worden uitgesplitst naar verhouding van de in elke lidstaat afgelegde afstand.

21. Uit het voorgaande kan worden afgeleid, ten eerste, dat het begrip „internationaal vervoer” van artikel 15, lid 6, van de Zesde richtlijn vervoer over het grondgebied van meer dan één lidstaat betreft en, ten tweede, dat de nieuwe regeling in dit begrip geen enkele wijziging brengt.¹⁶

12 — Vrijstelling betekent dat de handeling in eerste instantie belast was, zodat niet van een vrijstelling kan worden gesproken wanneer de handeling hoe dan ook niet aan belasting onderworpen is.

13 — Bij intracommunautair goederenvervoer vindt het belastbare feit in het algemeen plaats in de lidstaat van vertrek (artikel 28 ter, C, lid 2, van de Zesde richtlijn, zoals gewijzigd).

14 — Arresten van 23 januari 1986, *Trans Tirreno Express* (283/84, Jurispr. blz. 231, punt 21), en 13 maart 1990, *Commissie/Frankrijk* (C-30/89, Jurispr. blz. I-691, punt 18).

15 — Arrest van 6 november 1997 (C-116/96, Jurispr. blz. I-6103).

16 — Toen de communautaire wetgever dit nodig achtte, bracht hij in 1991 de noodzakelijke wijzigingen aan in artikel 15 van de Zesde richtlijn (naast de titel wijzigde hij de punten 1, 2, 3, 10, 12, 13 en 14).

22. Sedert de inwerkingtreding van de wijziging van 1991 bestaat niettemin het risico dat, telkens wanneer deze uitdrukking wordt gebruikt in het kader van de Zesde richtlijn, zij wordt opgevat in de ruimere zin van reizen buiten de Unie. De verduidelijkingen die ik zojuist heb aangebracht, blijken derhalve noodzakelijk te zijn teneinde iedere verwarring te voorkomen. Steeds wanneer ik deze uitdrukking of andere soortgelijke uitdrukkingen zal gebruiken, bedoel ik dus het vervoer dat de grenzen van het grondgebied van een lidstaat overschrijdt, ook al is de eindbestemming niet in een derde land gelegen, een hypothese die de Deense rechter bij de formulering van zijn vraag kennelijk ook voor ogen stond.

B — *De uitleggingscriteria*

23. In mijn conclusie van 12 juli 2001 in de zaak *CSC Financial Services*¹⁷ heb ik de criteria aangegeven voor de uitlegging van voorschriften die bepaalde handelingen vrijstellen van de BTW.

24. Ik heb in de eerste plaats beklemtoond dat, zoals in de communautaire rechtspraak

is verklaard¹⁸, elke vrijstelling van een fiscale verplichting strikt moet worden uitgelegd omdat het een uitzondering betreft op het algemene beginsel van de belastingheffing, geformuleerd in artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn.

25. Ik heb eveneens met nadruk gewezen op het neutraliteitsbeginsel, dat het gemeenschappelijk BTW-stelsel beheerst en dat door fiscale vrijstellingen wordt doorkruist voorzover deze het beginsel van algemene toepassing van de fiscale last als instrument ten behoeve van de mededinging in één gemeenschappelijke markt ondermijnen.

26. Deze twee opvattingen zijn van bijzonder belang voor het antwoord dat op de prejudiciële vragen dient te worden gegeven, omdat, zoals de Commissie en de Deense regering hebben opgemerkt, een van de in de vragen genoemde bepalingen een evidente uitzondering vormt op het algemene karakter van de belasting, een uitzondering die is ingegeven door praktische overwegingen in verband met de problemen bij de inning van de belasting. In de al genoemde conclusie¹⁹ heb ik verschil gemaakt tussen objectieve en subjectieve vrijstellingen. Zoals ik hierna zal uiteenzetten, behoren de vrijstellingen, genoemd in de punten 7 en 9 van artikel 15

18 — Arresten van 26 juni 1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, Jurispr. blz. I-2561, punt 19); 5 juni 1997, *SDC* (C-2/95, Jurispr. blz. I-3017, punt 20); 12 september 2000, *Commissie/Verenigd Koninkrijk* (C-359/97, Jurispr. blz. I-6355, punt 64); en 8 maart 2001, *Skandia* (C-240/99, Jurispr. blz. I-1951, punt 32). Op 20 november 2003 heeft het Hof drie arresten gewezen waarin het het beginsel van strikte uitlegging van vrijstellingen heeft bevestigd (*Assurandor-Societetet*, C-8/01, Jurispr. blz. I-13711, punt 36; *Unterpertinger*, C-212/01, Jurispr. blz. I-13859, punt 34, en *Ambraunmil*, C-307/01, Jurispr. blz. I-13989, punt 52).

19 — Voetnoot 11.

17 — Arrest van 13 december 2001 (C-235/00, Jurispr. blz. I-10237).

van de Zesde richtlijn, tot de eerste categorie en vereisen zij een nog striktere toepassing van het beginsel van restrictieve uitlegging omdat zij beantwoorden aan pragmatische en conjuncturele overwegingen die met de fundamentele beginselen van de rechtsorde niets van doen hebben.

- 3) andere diensten die verricht worden voor de rechtstreekse behoeften van die luchtvaartuigen en hun lading (punt 9).

C — De vrijstellingen voor handelingen betreffende luchtvaartuigen

27. Artikel 15 van de Zesde richtlijn behelst drie soorten activiteiten betreffende luchtvaartuigen voor commercieel gebruik²⁰:

- 1) de levering, de verbouwing, de reparatie, het onderhoud, de bevrachting en de verhuur van luchtvaartuigen of voorwerpen die met deze luchtvaartuigen vast verbonden zijn of voor hun exploitatie dienen (punt 6);
- 2) de levering van goederen, bestemd voor de bevoorrading van die luchtvaartuigen (punt 7);

28. Het beslissende aanknopingspunt voor de toepassing van de vrijstelling van de activiteiten genoemd sub 1 is de maatschappij die het vervoer uitvoert: wanneer zij zich „hoofdzakelijk” toelegt op het betaalde internationale luchtvervoer, geniet zij fiscale vrijstelling, ongeacht of haar luchtvaartuigen binnenlandse vluchten uitvoeren dan wel worden ingezet voor vluchten in het buitenland. Hierover zijn de deelnemers aan de procedure het eens.

29. Verschil van mening is er over de uitlegging van de punten 7 en 9. De Commissie en de Deense regering zijn van mening dat de daarin genoemde afwijkingen alleen voorzien in vrijstelling van de belastbare handelingen betreffende luchtvaartuigen die voor internationale vluchten worden ingezet. Daarentegen zijn Cimber Air en de Duitse regering van opvatting dat de werkingssfeer van deze punten overeenkomt met die van punt 6 en dat het beslissende aanknopingspunt ook hier de luchtvaartmaatschappij is, zodat, wanneer haar „buitenlandse component” domineert, de in die punten genoemde diensten niet zijn belast, zelfs wanneer zij worden verricht ten behoeve van luchtvaartuigen op binnenlandse vluchten.

30. De argumenten van Cimber Air en de Duitse regering lijken aantrekkelijk en hun standpunt lijkt op het eerste gezicht het

²⁰ — Punt 2, dat betrekking heeft op luchtvaartuigen voor privé-gebruik en sportvliegtuigen, is voor de onderhavige zaak van geen belang.

meest passende. De letterlijke uitlegging van de punten 7 en 9, juncto punt 6, leidt immers tot de conclusie dat de luchtvaartuigen waarop zij betrekking hebben, luchtvaartuigen zijn „die worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen welke zich hoofdzakelijk toeleggen op het betaalde internationale vervoer”, ongeacht het soort route dat zij verzorgen. Voor hun standpunt pleiten ook een eenvoudige belastingheffing en de economische realiteit, criteria die in de communautaire rechtspraak worden toegepast²¹, aangezien de leveranciers moeilijk kunnen vaststellen of de goederen en diensten voor een binnenlandse of een buitenlandse vlucht zijn bestemd.²² Ten slotte zou ook een systematische lezing van artikel 15 deze opvatting bevestigen, omdat onder de daarin genoemde „andere” diensten eveneens vallen de diensten die betrekking hebben op luchtvaartuigen ingezet op binnenlandse routes door maatschappijen die zich hoofdzakelijk op internationale routes toeleggen.

31. Bij nader onderzoek van deze bepalingen en van het gemeenschappelijk BTW-stelsel houden de argumenten van verzoekster in het hoofdgeding en van de Duitse regering evenwel niet langer stand dan suikerklontjes in een kop thee: terwijl de vrijstelling in punt 6 gekoppeld is aan de luchtvaartmaat-

schappij en aldus een subjectief karakter heeft, is de toepassing van de twee andere punten afhankelijk van de aard van de met het luchtvaartuig daadwerkelijk gevoglen route, waardoor het objectieve karakter van de vrijstelling buiten kijf staat.

32. Het op de structuur van artikel 15 gebaseerde uitleggingscriterium voert juist tot een ander resultaat dan *Cimber Air* en de Duitse regering bepleiten. Deze bepaling betreft vrijstellingen voor uitvoer uit de Gemeenschap, voor gelijkgestelde handelingen alsmede voor internationaal vervoer. De eerste categorie omvat de eerste drie punten, die betrekking hebben op de algemene vrijstelling van buitenlandse transacties en op de vrijstelling van de goederen die passagiers in hun eigen bagage vervoeren en van bepaalde werkzaamheden met betrekking tot roerende zaken die bestemd zijn om te worden doorgezonden naar een plaats buiten de Gemeenschap.

33. De vrijstellingen van transacties die met uitvoer worden gelijkgesteld, betreffen de levering van goederen en diensten in het kader van diplomatieke en consulaire betrekkingen, internationale instellingen en internationale menslievende werken (punten 10 en 12). Als gelijkgestelde handelingen worden eveneens beschouwd de levering van goud aan de Centrale Banken (punt 11), de handelingen die verband houden met in- en uitvoer van goederen die onder een speciale regeling vallen, alsmede de diensten van tussenpersonen in het kader van vrijgestelde internationale handelingen (punten 13 en 14).

21 — Nu eens gebruikt het Hof duidelijke en eenvoudige criteria voor de toepassing van de voorschriften van de Zesde richtlijn (zie bijvoorbeeld arrest van 25 januari 2001, Commissie/Frankrijk, C-429/97, Jurispr. blz. I-637, punt 49), dan weer baseert het zich op de economische realiteit (arrest van 20 februari 1997, DFDS, C-260/95, Jurispr. blz. I-1005, punt 23). Artikel 15 van de Zesde richtlijn verlangt zelf in zijn inleidende alinea een beroep op een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen.

22 — Het probleem wordt nog groter wanneer men bedenkt dat een luchtvaartuig dat vandaag een vlucht uitvoert naar het buitenland, morgen op een binnenlandse route kan worden ingezet.

34. De andere punten van artikel 15 (te weten de punten 4 tot en met 9)²³ hebben betrekking op internationale transacties met schepen en luchtvaartuigen. De bepalingen die in de onderhavige prejudiciële procedure worden onderzocht, hebben geen betrekking op handelingen die met vrijgestelde uitvoer worden gelijkgesteld, maar integendeel op het internationale luchtverkeer.²⁴

35. Deze voorschriften betreffen derhalve de leveringen van goederen en het verrichten van diensten voor luchtvaartuigen die voor dit soort reizen bestemd zijn. Het komt echter voor dat geen onderscheid kan worden gemaakt tussen het aandeel binnenlandse en het aandeel buitenlandse vluchten doordat een luchtvaartuig in de praktijk zonder onderscheid wordt gebruikt voor beide soorten vluchten. Dit is het geval bij de terbeschikkingstelling van de luchtvaartuigen zelf en hun uitrusting alsmede bij hun verbouwing, reparatie, onderhoud, bevrachting en verhuur, derhalve bij de in punt 6 genoemde handelingen. De onmogelijkheid hiertussen onderscheid te maken leidt tot zulke problemen bij de belastingheffing dat het noodzakelijk is terug te vallen op een wettelijke fictie op grond waarvan deze handelingen kunnen worden vrijgesteld wanneer de ontvanger een onderneming is die zich „hoofdzakelijk” toelegt op betaald internationaal vervoer, dat wil zeggen zijn vloot voornamelijk voor buitenlands vervoer inzet.

De deelnemers aan de procedure zijn unaniem deze mening toegeedaan.

36. Bij de bevoorrading en de diensten bedoeld in respectievelijk de punten 7 en 9 schijnen zich minder moeilijkheden voor te doen. Anders dan bij de in het vorige punt genoemde handelingen, die praktisch gezien ondeelbaar zijn, zijn de bevoorrading en de diensten die worden verricht voor de rechtstreekse behoeften van de luchtvaartuigen en hun lading (bijvoorbeeld schoonmaakdiensten, het tegen betaling ter beschikking stellen van start- en landingsbanen, het gebruik van faciliteiten voor de ontvangst van passagiers of goederen en van parkeerplaatsen en hangars voor de luchtvaartuigen, evenals de afhandeling van bagage)²⁵, handelingen die aan een bepaalde vlucht kunnen worden toegeschreven. Andere leveringen, zoals die van brandstof, kunnen moeilijker worden uitgesplitst maar zijn naar hun aard deelbaar en kunnen pro rata over de verschillende vluchten worden verdeeld.²⁶ Het is juist dat deze taak niet altijd eenvoudig is maar de problemen die zich kunnen

23 — Dit zijn juist de punten die niet bij richtlijn 91/680 zijn gewijzigd. Zij hebben dus hun oorspronkelijke tekst behouden.

24 — De reden waarom zij worden geacht van BTW te zijn vrijgesteld, is dezelfde als die welke de vrijstelling van uitvoer en daarmee gelijkgestelde handelingen rechtvaardigt (zie punt 21 van het arrest Lange, reeds aangehaald), maar dit feit is geen reden om de drie categorieën door elkaar te halen.

25 — In haar schriftelijke opmerkingen zet de Deense regering uiteen dat de leveranciers slechts BTW over de start- en landingsgelden, de levering van proviand voor consumptie aan boord en de afhandeling van bagage in rekening brengen wanneer het luchtvaartuig een binnenlandse vlucht uitvoert.

26 — Voor brandstof wordt in het Deense systeem steeds BTW gefactureerd, maar de maatschappij verschaft een maandelijks verbruiksoverzicht waarin de brandstof over binnenlandse en buitenlandse vluchten wordt verdeeld. Aldus kan het deel van de belasting dat betrekking heeft op buitenlandse vluchten worden gerecupereerd.

voordoen, zijn niet van dien aard dat zij een uitzondering op het beginsel van de algemene toepassing van de BTW zouden rechtvaardigen.²⁷ De strikte uitleggingsregel die ik hierboven heb aangehaald, manifesteert zich hier in volle omvang en pleit ten gunste van de verwerping van het door Cimber Air en de Duitse regering verdedigde standpunt. Niet mag uit het oog worden verloren dat, zoals het Hof in het reeds aangehaalde arrest *Velker International Oil Company* heeft uiteengezet, deze strikte uitlegging met name van toepassing is wanneer het gaat om bepalingen die afwijken van de regel dat in het binnenland verrichte handelingen aan belasting zijn onderworpen (punt 20).

betaalde belasting afwentelen op de eindverbruikers en aldus de fiscale last naar hen verschuiven, waardoor de belasting „neutraal” wordt. Daaruit volgt dat elke fiscale maatregel die, zoals de objectieve vrijstellingen, handelingen die in beginsel belastbaar zijn van BTW vrijstelt, de ketting verbreekt en de neutraliteit vernietigt, zodat zij op restrictieve wijze moet worden uitgelegd en toegepast. Bijgevolg moet het verbreken van de ketting op gelijke wijze plaatsvinden, in die zin dat alle soortgelijke leveringen van goederen en dienstverrichtingen zonder uitzondering aan de belasting onderworpen dan wel daarvan vrijgesteld moeten zijn.²⁸

37. Elke andere oplossing zou de hoeksteen waarop het gemeenschappelijk BTW-stelsel is gefundeerd ondermijnen.

39. De door Cimber Air voorgestelde uitlegging gaat aan deze fundamentele regel voorbij, zonder dat daarvoor, zoals hierboven is uiteengezet, gegronde redenen bestaan.

38. Zoals ik heb opgemerkt in mijn conclusie in de zaak *Lipjes*, waarnaar ik al heb verwezen, is de BTW een belasting op het verbruik als indirecte uiting van de economische draagkracht van personen. Dit doel wordt bereikt door het belasten van de handelingen van ondernemingen en beroepsbeoefenaars, die de door hen

40. Indien vrijstelling van belasting werd verleend voor de handelingen genoemd in de punten 7 en 9 van artikel 15 van de Zesde richtlijn, voorzover zij verband houden met luchtvaartuigen die op binnenlandse vluchten worden ingezet door maatschappijen die zich hoofdzakelijk toeleggen op het internationale passagiersvervoer, zouden deze maatschappijen zonder enige reden een voorkeursbehandeling genieten ten opzichte van de maatschappijen die zich uitsluitend of

27 — In zijn arrest van 27 oktober 1992 in de zaak *Commissie/Duitsland* (C-74/91, Jurispr. blz. I-5437) heeft het Hof verklaard dat de technische problemen bij de splitsing van de luchtvervoerdiensten in een intra- en een extracommunautair deel niet rechtvaardigen dat de Zesde richtlijn niet wordt uitgevoerd (punt 12). Het heeft deze uitspraak in het arrest van 23 mei 1996, *Commissie/Griekenland* (C-331/94, Jurispr. blz. I-2675, punt 12), met betrekking tot cruises bevestigd. Deze problemen vormen juist het voornaamste argument van Cimber Air, zoals haar vertegenwoordiger heeft erkend in antwoord op vragen die ik hem in de loop van de zitting heb gesteld. Anderzijds zijn deze problemen niet zo onoverkomelijk als sommigen wel willen doen geloven, omdat volgens de gemachtigde van de Deense regering het in zijn land ingevoerde systeem, wat verzoekster betreft, al 30 jaar voor beide partijen bevredigend heeft gefunctioneerd.

28 — In de arresten van 7 september 1999, *Gregg* (C-216/97, Jurispr. blz. I-4947, punt 20), en 10 september 2002, *Kitgler* (C-141/00, Jurispr. blz. I-6833, punt 30), heeft het Hof voor recht verklaard dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich ertegen verzet dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, bij de BTW-heffing verschillend worden behandeld.

hoofdzakelijk toeleggen op het vervoer van passagiers in het binnenland. Er bestaat geen enkele reden om binnenlandse transacties, die kunnen worden geïndividualiseerd en daarom aan een bepaalde route kunnen worden toegerekend, van de belasting vrij te stellen.²⁹ De tegenovergestelde oplossing zou het beginsel van algemene toepassing van de belasting miskennen, haar neutraliteit tenietdoen en een ernstige hinderpaal vormen voor het creëren van een onvervalste mededinging op de interne Europese markt.

stelling te beperken tot luchtvaartuigen ingezet op buitenlandse routes.³¹ Dit is eveneens het geval met de *Value Added Tax Act 1994* [section 30 (6) (b)], die belastingvrijstelling verleent voor de bevoorrading van vluchten met buiten het Verenigd Koninkrijk gelegen bestemmingen.

41. Het door mij gesuggereerde antwoord is gebaseerd op de structurele vereisten van de communautaire rechtsorde en gaat voorbij aan de wetgevingen van de lidstaten, aangezien zij verschillende alternatieven bevatten.³⁰ Zo verleent een regeling als de Deense eerst een algemene vrijstelling voor leveringen, verbouwingen, reparaties, onderhoud, bevrachting en verhuur van luchtvaartuigen gebruikt door maatschappijen van het bovengenoemde type, om vervolgens met betrekking tot de levering van goederen, de bevoorrading en andere prestaties, deze vrij-

42. Er zijn echter rechtsstelsels waarin een andere aanpak wordt gehanteerd. Zo stelt artikel 43, lid 1, sub h, van de Luxemburgse wet van 12 februari 1979 betreffende de *taxe sur la valeur ajoutée*³² van de belasting vrij, zonder dienaangaande in details te treden, de handelingen ten behoeve van luchtvaartuigen, ingezet door maatschappijen die zich hoofdzakelijk toeleggen op betaald internationaal vervoer. In België stelt de wet van 3 juli 1969, waarbij het *wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde* werd ingevoerd³³, niet alleen de levering van luchtvaartuigen en soortgelijke prestaties vrij wanneer deze worden ingezet door maatschappijen die aan het al genoemde criterium voldoen (artikel 42, § 2, punten 1, 2 en 3), doch eveneens de bevoorrading van de

29 — Ik herinner eraan dat de Zesde richtlijn volgens artikel 2, lid 1, ervan aan de belasting beoogt te onderwerpen „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht” (cursive-ring van mij).

30 — Bij herhaling en op diverse gebieden heeft het Hof de uitdrukking „begrip van het gemeenschapsrecht” gebruikt om aan te geven, dat een bepaald begrip in een door de instellingen van de Unie geformuleerd voorschrift niet moet worden uitgelegd tegen de achtergrond van de eigen aard van de nationale stelsels, maar juist in het licht van de specifieke vereisten van de communautaire rechtsorde. Op het gebied van de BTW kan ik als voorbeeld noemen het begrip „verhuur van onroerende goederen” [zie arrest van 12 juni 2003, *Sinclair Collis* (C-275/01), Jurispr. blz. I-5965, punt 22], alsmede de daarin aangehaalde arresten, een begrip waarmee ik mij binnenkort in de zaak *Temco Europa* (C-284/03) zal bezighouden.

31 — Artikel 34, lid 1, punt 7, momslov stelt uitsluitend van de belasting vrij de leveringen van goederen en het verrichten van diensten met het oog op de uitrusting en de bevoorrading van luchtvaartuigen op buitenlandse vluchten.

32 — *Mémorial A* 1979, blz. 451 e.v.

33 — *Belgisch Staatsblad* van 17 juli 1969.

luchtvaartuigen die deze maatschappijen in de doctrine bevestigd.³⁸
exploiteren (§ 2, punt 4).

43. Een derde groep lidstaten past voorschriften toe die dezelfde systematiek volgen als de Zesde richtlijn, zodat in beginsel de uitlegging van hun bepalingen dezelfde vragen opwerpt als die van de communautaire regelgeving. Dit is het geval in Frankrijk met de *Code général des impôts* (artikel 262, deel II, punten 4, 5, 6, en 7), in Duitsland met het *Umsatzsteuergesetz* (§ 8)³⁴ en in Spanje met de *Ley del impuesto sobre el valor añadido* (artikel 22, leden 4, 6 en 7).³⁵ In dit laatste land geeft de *Reglamento del impuesto*³⁶ evenwel duidelijk aan dat het daarin gaat om handelingen in verband met luchtvaartuigen die internationale vluchten uitvoeren.³⁷ Deze zienswijze wordt trouwens

44. Ik vat samen: de nationale regelingen bevatten niet een gemeenschappelijk criterium op grond waarvan aan de door het Vestre Landsret gekoesterde twijfels een einde kan worden gemaakt. De oplossing moet daarom worden gevonden met behulp van de beginselen die aan het gemeenschappelijk BTW-stelsel ten grondslag liggen. Zoals ik al heb opgemerkt, kan uit deze beginselen worden afgeleid dat de vrijstellingen van artikel 15, punten 7 en 9, van de Zesde richtlijn betrekking hebben op handelingen verricht in het kader van vluchten die de grenzen van het nationale grondgebied overschrijden, ongeacht of de luchtvaartmaatschappij die de betrokken luchtvaartuigen exploiteert, zich al dan niet hoofdzakelijk toelegt op betaald internationaal vervoer.

45. Het antwoord dat ik voorstel voor de eerste vraag, maakt het onderzoek van de tweede vraag overbodig.

34 — Wet van 9 juni 1999 (BGBl. 1999, blz. 1270).

35 — Wet nr. 37/1992 van 28 december (*Boletín Oficial del Estado* — hierna „BOE” — van 29 december 1992, blz. 44247). Artikel 22, lid 4, stelt van de belasting vrij „leveringen, verbouwingen, reparaties, onderhoud, volledige bevrachting of verhuur van de volgende luchtvaartuigen: 1. luchtvaartuigen uitsluitend gebruikt door maatschappijen die zich hoofdzakelijk toeleggen op het internationale vervoer in het kader van de uitoefening van commerciële activiteiten bestaande in het betaald vervoer van goederen of passagiers”. De leden 6 en 7 van dit artikel bepalen hetzelfde voor de bevoorrading van en andere diensten verricht ten behoeve van luchtvaartuigen die onder de vrijstellingen van het al genoemde lid 4 vallen. De vroegere wet inzake deze belasting (wet nr. 30/1985 van 2 augustus) was duidelijker en verwees in artikel 10, lid 4, naar „luchtvaartuigen die worden ingezet op internationale routes”.

36 — Deze regeling werd één dag na de wet aangenomen bij Real Decreto nr. 1624/1992 (BOE van 31 december 1992).

37 — Artikel 10, lid 3, bepaalt: „1. De vrijstelling geldt voor elk retourvervoer met landing in gebieden gelegen buiten de territoriale toepassingsfeer van de belasting. 2. De vrijstelling geldt niet voor het vervoer van reizigers en hun bagage, die, na de reis te hebben aangevangen op het grondgebied van het Iberisch schiereiland of op de Balearen, hun reis in diezelfde gebieden beëindigen ofschoon het schip of het vliegtuig de reis vervolgt naar havens of luchthavens die daarbuiten zijn gelegen.”

38 — Serrano Sobrado, J.A., *El IVA en el comercio exterior*, uitgave Banco Exterior de España, Madrid, 1987, is van mening dat de vrijstelling luchtvaartuigen betreft die daadwerkelijk een internationale route afleggen (pagina 38). Die mening wordt gedeeld door Castellano Montero, L., *El IVA en el comercio internacional: intercambios de bienes y servicios*, uitgave Cámara Oficial de Comercio e Industria de Madrid, Madrid, 1997, blz. 43. Evenwel moet worden erkend dat de Spaanse fiscus een geheel andere mening is toegedaan, aangezien de Dirección General de Tributos in een beschikking van 27 april 1993 (zaak 496/93), die geen bindende kracht heeft, heeft verklaard dat „de leveringen van levensmiddelen zijn vrijgesteld, ongeacht of zij worden gebruikt of geconsumeerd op internationale dan wel op nationale vluchten van de betrokken luchtvaartuigen”. Bij de uitlegging van artikel 7, lid 6, van de *Reglamento de la Ley de 1985* (aangenomen bij Real Decreto nr. 2028/1985 van 30 oktober — BOE van 31 oktober 1985) was zij evenwel van mening dat „van de belasting zijn vrijgesteld de leveringen van producten bestemd voor de bevoorrading van luchtvaartuigen die internationale of gelijkgestelde vluchten uitvoeren” (beschikking van 23 december 1986, gepubliceerd in BOE van 26 januari 1987).

VI — Conclusie

46. Mitsdien geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van het Vestre Landsret te beantwoorden als volgt:

„Artikel 15, punten 7 en 9, van de Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd dat de lidstaten niet gehouden zijn de in deze bepalingen genoemde handelingen van BTW vrij te stellen wanneer die handelingen betrekking hebben op luchtvaartuigen die binnenlandse vluchten uitvoeren, zelfs wanneer die vluchten worden verzorgd door maatschappijen die zich hoofdzakelijk toelagen op betaald internationaal vervoer.”