Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

19. juli 2012*

»Sjette direktiv — fritagelser — artikel 15, nr. 6) — fritagelse af leveringer af luftfartøjer, som anvendes af luftfartsselskaber, som mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik — levering af luftfartøjer til en erhvervsdrivende, som stiller dem til rådighed for et sådant selskab — begrebet »flyv[ning] i udenrigstrafik [mod betaling]« — charterfly«

I sag C-33/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Korkein hallinto-oikeus (Finland) ved afgørelse af 18. januar 2011, indgået til Domstolen den 21. januar 2011, i sagen indledt af

A Oy,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.-C. Bonichot, og dommerne A. Prechal (refererende dommer), L. Bay Larsen, C. Toader og E. Jarašiūnas,

generaladvokat: P. Cruz Villalón

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 8. februar 2012,

efter at der er afgivet indlæg af:

— A Oy ved P. Salomaa

— den finske regering ved M. Pere, som befuldmægtiget

— Europa-Kommissionen ved I. Koskinen og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 26. april 2012,

afsagt følgende

* Processprog: finsk.

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 15, nr. 6), i Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 92/111/EØF af 14. december 1992 (EFT L 384, s. 47, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en sag anlagt af A Oy (herefter »A«) til anfægtelse af en efteropkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«) vedrørende erhvervelse af luftfartøjer, som selskabet har modtaget fra Kaakkois-Suomen verovirasto (skattemyndigheden for det sydøstlige Finland).

Retsforskrifter

EU-retten

3 Sjette direktivs artikel 2, nr. 1), bestemmer, at moms pålægges »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

4 Direktivets artikel 15, der har overskriften »Afgiftsfritagelse for udførsel til steder uden for Fællesskabet, dermed ligestillede transaktioner og internationale transporter«, bestemmer:

»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:

[...]

4. levering af goder bestemt som forsyninger, herunder proviant, til fartøjer, der

   a) anvendes til sejlads i rum sø, og som mod betaling udfører passagerbefordring eller benyttes i forbindelse med handels-, industri- eller fiskerivirksomhed

   [...]

5. levering, ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning og udlejning af de under nr. 4), litra a) og b), omhandlede søgående fartøjer, samt levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af genstande – herunder fiskegrej – der er indbygget i eller anvendes ved udnyttelsen af disse fartøjer

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

7. levering af goder bestemt som forsyninger, herunder proviant, til de under nr. 6) omhandlede luftfartøjer

8. andre tjenesteydelser end de under nr. 5) omhandlede, når de udføres for at dække et umiddelbart behov i forbindelse med de under nr. 5) omhandlede søgående fartøjer og deres ladning

9. andre tjenesteydelser end de under nr. 6) omhandlede, når de udføres for at dække et umiddelbart behov i forbindelse med de under nr. 6) omhandlede luftfartøjer og deres ladning

[...]«

5 Artikel 28a, som er indeholdt i sjette direktivs afsnit XVIa med overskriften »Momsovergangsordning for samhandelen mellem medlemsstaterne«, bestemmer:

»1. Der skal ligeledes svares merværdiafgift af:

a) erhvervelser inden for Fællesskabet af goder mod vederlag, der foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person, når sælgeren er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab [...]

Uanset første afsnit skal der ikke svares merværdiafgift af de erhvervelser af goder inden for Fællesskabet, der er foretaget af en afgiftspligtig person eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person på de betingelser, der er omhandlet i stk. 1a.

[...]

[...]

1a. Undtagelsen i stk. 1, litra a), andet afsnit, omfatter:

a) erhvervelser inden for Fællesskabet af goder, som ville være fritaget ved levering i indlandet i medfør af artikel 15, nr. 4)-10).

[...]

3. Ved erhvervelse inden for Fællesskabet af et gode forstås erhvervelse af retten til som ejer at råde over løsøre, som af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af dette gode påbegyndes, til erhververen.

[...]«

Finsk ret

6 Sjette direktiv blev gennemført i Finland ved lov nr. 1501/1993 om merværdiafgift (Arvonlisäverolaki (1501/1993)) af 30. december 1993 (herefter »AVL«).

7 Ifølge AVL's § 1, stk. 1, nr. 3), skal der betales moms af erhvervelse af varer inden for Fællesskabet i den i lovens § 26a omhandlede forstand, der er gennemført i Finland. Sidstnævnte bestemmelse definerer en erhvervelse inden for Fællesskabet som en erhvervelse mod vederlag af ejendomsretten over et materielt gode, hvis sælgeren, køberen eller nogen anden for deres regning transporterer dette gode fra en medlemsstat til en anden. Ifølge AVL's § 2b er den momspligtige for erhvervelse af varer inden for Fællesskabet i den i § 1, stk. 1, nr. 3), omhandlede forstand den, som har foretaget erhvervelsen.

8 I medfør af AVL's § 70, stk. 1, nr. 6), som er indeholdt i lovens kapitel 6 vedrørende momsfritagelse ved internationale handler, betales der ikke afgift ved salg af et luftfartøj, reservedele eller udstyr til et sådant, der skal anvendes af en erhvervsdrivende, som hovedsageligt driver international flytrafik mod betaling.

9 Ifølge AVL's § 72f, nr. 1), opkræves der ikke moms i forbindelse med erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, hvis import af disse varer ikke er pålagt moms. AVL's § 94, stk. 1, nr. 9), bestemmer, at import af luftfartøjer, reservedele og udstyr i den i § 70, stk. 1, nr. 6), omhandlede forstand, er momsfritaget.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

10 I juli 2002 og oktober 2003 købte A to nye jetfly af en fransk producent. Sælgeren angav et salg inden for Fællesskabet. A angav ikke i Finland de omhandlede anskaffelser som erhvervelse inden for Fællesskabet, der er gennemført i Finland.

11 Disse to luftfartøjer blev registreret i det finske luftfartøjsregister henholdsvis den 22. juli 2002 og den 23. juli 2004, mens AOC-certifikaterne (»Air Operation Certificate«) vedrørende luftfartøjerne blev udstedt henholdsvis den 19. november 2002 og den 24. oktober 2004. A blev registreret som ejer af disse to luftfartøjer, og B Oy (herefter »B«) blev registeret som bruger af disse. Henholdsvis den 17. december 2003 og den 1. april 2005 videresolgte A disse fly til en virksomhed indregistreret i Cypern.

12 Den samlede selskabskapital i A ejes af én fysisk person, X. A ejer 25% af selskabet C Oy (herefter »C«). B er et datterselskab af C, som ejer 78% deraf.

13 B organiserer internationale charterflyvninger og sikrer vedligeholdelsen og driften af disse fly. B udstedte i medfør af den kontrakt, som selskabet har indgået med A, bl.a. fakturaer for omkostninger til vedligeholdelse af flyene og gennemførelse af flyvningerne. Ifølge aftalen kan B anvende flyene til egne forretningsmæssige formål til de priser, der er angivet i et bilag til aftalen.

14 A's samlede omsætning for regnskabsperioderne fra den 1. januar til den 31. december 2002 og fra den 1. januar 2003 til den 30. juni 2004, der var henholdsvis 925 606,32 EUR og 2 170 503,84 EUR, udgjordes udelukkende af regnskabsmæssige posteringer foretaget på grundlag af salgsfakturaer adresseret til A's ejer, X, med undtagelse af fakturaer adresseret til det cypriotiske selskab. Ved en afgiftskontrol blev det fastslået, at indtægter fra udlejning af fly ikke fremgik af A's bogføring.

15 De udgifter, som A havde bogført i forbindelse med flyene, vedrørte hovedsageligt de beløb, som B havde faktureret A for vedligeholdelse af flyene og gennemførelse af flyvningerne. Det blev under den nævnte afgiftskontrol fastslået, at disse beløb blev viderefaktureret uden ændringer til X.

16 A har været registreret som momspligtig siden den 1. juli 2002. A meddelte i en erklæring om virksomhedsophør af 14. juni 2003, at selskabet ikke havde kunnet drive momspligtig virksomhed. Skatteforvaltningen for det sydøstlige Finland slettede selskabet fra registret over momspligtige personer med tilbagevirkende kraft pr. 1. juli 2002.

17 Den 4. november 2005 fremsendte denne skatteforvaltning en efteropkrævning af moms, som A skylder for erhvervelsen af to luftfartøjer inden for Fællesskabet. Skatteforvaltningen fastslog samtidigt, at A hverken havde krav på fradrag eller tilbagebetaling af det skyldige beløb.

18 Det af A anlagte søgsmål til prøvelse af denne efteropkrævning blev forkastet ved afgørelse af 26. maj 2008, truffet af Helsingin hallinto-oikeus (forvaltningsretten i Helsinki). Denne ret udtalte, at anskaffelsen af flyene udgjorde en momspligtig erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, som A ikke havde angivet. A drev ikke international flytrafik mod betaling som omhandlet i AVL's § 70, stk. 1, nr. 6), men fungerede i praksis som holdingselskab for C, der driver international olieprodukthandel. Endvidere blev de omhandlede fly heller ikke anvendt af B i forbindelse med international flytrafik mod betaling som omhandlet i § 70, stk. 1, nr. 6). Formålet med arrangementet var blot at varetage disse selskabers hovedejers, X, transportbehov.

19 A appellerede denne afgørelse til Korkein hallinto-oikeus (højeste forvaltningsdomstol). Selskabet gjorde gældende, at erhvervelsen af flyene var momsfritaget, eftersom disse fly blev erhvervet og registreret af A med henblik på at overdrage dem til B, som er et luftfartsselskab, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik. B har nemlig, i overensstemmelse med den sædvanlige praksis inden for dette område, af A mod vederlag fået til opgave at sikre, at flyene til enhver tid er flyveklar, og at markedsføre dem på grundlag af særlige aftaler, mens B i realiteten har tilbudt flyene til tredjemænd mod et vederlag pr. flytime.

20 Derimod er modparten i sagen af den opfattelse – selv om denne part medgiver, at B kan anses for et luftfartsselskab, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, og selv om X er den eneste person, der er blevet transporteret mod vederlag – at eftersom A ikke selv gennemfører flyvninger i udenrigstrafik, men fik leveret flyene fra Frankrig til Finland, og dér overdrog dem vederlagsfrit til B, med henblik på at denne kan anvende dem, er de omtvistede erhvervelser ikke fritaget fra moms.

21 Korkein hallinto-oikeus har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 15, nr. 6), i sjette momsdirektiv […] 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 […] 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?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

22 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om begrebet »flyv[ning] i udenrigstrafik [mod betaling]« som omhandlet i sjette direktivs artikel 15, nr. 6), skal fortolkes således, at det kun omfatter fast ruteflyvning eller ligeledes charterflyvninger for at dække virksomheders eller privatpersoners behov.

23 Den tvivl, som den forelæggende ret har givet udtryk for, synes at være forbundet med visse forskelle i de forskellige sprogversioner af denne bestemmelse. A har i sine skriftlige indlæg fremhævet, at visse sprogversioner, såsom den engelske eller den svenske, udelukkende henviser til »internationale ruter« eller »internationale linjer«, snarere end »international flytrafik«, som er et udtryk, der forekommer mere generisk, og som anvendes i hovedparten af de andre sprogversioner af denne bestemmelse, herunder i den finske sprogversion.

24 Det er i denne henseende fast retspraksis, at der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse i princippet skal tages hensyn til den forskel, der er mellem visse sprogversioner af den omhandlede bestemmelse (jf. bl.a. dom af 16.9.2004, sag C-382/02, Cimber Air, Sml. I, s. 8379, præmis 38).

25 Det må i det foreliggende tilfælde imidlertid konstateres, at de nuancer i affattelsen, som er anført i denne doms præmis 23, ikke kan føre til en antagelse om, at EU-lovgiver havde til hensigt at udelukke charterflyvninger i udenrigstrafik fra anvendelsesområdet for den fritagelse, der er indført med sjette direktivs artikel 15, nr. 6).

26 Indledningsvis må det rent tekstmæssigt fastslås, at udtrykkene »internationale ruter« eller »internationale linjer«, der fremgår af visse sprogversioner, ikke er genstand for nogen definition i sjette direktiv, og de er, som Europa-Kommissionen og den finske regering har bemærket, ikke ledsaget af nogen præcisering om, at de berørte flyvninger skal være »faste«. Under disse omstændigheder kan sådanne udtryk ligesom udtrykket »international flytrafik«, der anvendes i andre sprogversioner, i det væsentlige forstås som en henvisning til flyvninger med fly mellem to geografiske punkter, som snarere giver den omhandlede transport karakter af en udenrigsflyvning end en indenrigsflyvning. Som Domstolen tidligere har fremhævet, omfatter sjette direktivs artikel 15, nr. 6), i det væsentlige selskaber, hvis virksomhed hovedsageligt er udenrigsflyvning (Cimber Air-dommen, præmis 27 og 28).

27 Det følger herved af fast retspraksis, at der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse som den i denne sag omhandlede ikke blot skal tages hensyn til dennes ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (jf. bl.a. dom af 26.6.1990, sag C-185/89, Velker International Oil Company, Sml. I, s. 2561, præmis 17, og af 22.12.2010, sag C-116/10, Feltgen og Bacino Charter Company, Sml. I, s. 14187, præmis 12 og den deri nævnte retspraksis).

28 Hverken den sammenhæng, som artikel 15, nr. 6), indgår i, eller formålet med denne bestemmelse kræver, at de fly, der anvendes af luftfartsselskaber, som hovedsageligt driver chartervirksomhed i udenrigstrafik, udelukkes fra anvendelsesområdet for den fritagelse, som den nævnte bestemmelse indfører.

29 Hvad angår formålet med denne bestemmelse er det at fritage leveringer af fly, når disse hovedsageligt skal anvendes til udenrigstrafik, dvs. i forbindelse med flyvninger i luftrum, der er underlagt flere staters jurisdiktion, og i givet fald i internationalt luftrum.

30 Det fremgår ikke, at et sådant formål kræver en sondring mellem, hvorvidt den internationale lufttransport gennemføres ved faste flyvninger eller charterflyvninger.

31 Hvad angår den sammenhæng, som sjette direktivs artikel 15, nr. 6), indgår i, bemærkes, at som det fremgår af fast retspraksis, er fritagelserne selvstændige EU-retlige begreber, der må placeres i den generelle sammenhæng i den fælles momsordning, som er indført ved det nævnte direktiv (jf. bl.a. Cimber Air-dommen, præmis 23, og dom af 18.10.2007, sag C-97/06, Navicon, Sml. I, s. 8755, præmis 20).

32 Denne ordning er navnlig baseret på princippet om afgiftsneutralitet, der er til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt i henseende til betaling af moms (jf. bl.a. Cimber Air-dommen, præmis 24, og Navicon-dommen, præmis 21). Et sådant princip kræver ikke, at der er tale om identiske transaktioner. Det fremgår nemlig af fast retspraksis, at princippet er til hinder for, at sammenlignelige tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til momsen (jf. bl.a. dom af 28.6.2007, sag C-363/05, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust og The Association of Investment Trust Companies, Sml. I, s. 5517, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

33 Princippet om afgiftsmæssig neutralitet indebærer en fjernelse af konkurrencefordrejninger, der skyldes en forskellig behandling i momsmæssig henseende. Der foreligger således fordrejninger, når det konstateres, at ydelserne er i konkurrence med hinanden og behandles forskelligt med hensyn til momsen (dommen i sagen JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust og The Association of Investment Trust Companies, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

34 Transportydelser, der tilbydes af erhvervsdrivende, som hovedsageligt gennemfører udenrigsflyvninger, er imidlertid, uanset om der er tale om ruteflyvninger og/eller charterflyvninger, sammenlignelige og befinder sig klart i en konkurrencesituation, således at en forskellig behandling med hensyn til momsfritagelse på leveringer af fly på det grundlag, at den erhvervsdrivende hovedsageligt driver virksomhed inden for ruteudenrigstrafik eller chartervirksomhed i udenrigstrafik, medfører risici for, at konkurrencen mellem de nævnte erhvervsdrivende forstyrres.

35 Henset til det foregående skal det første spørgsmål besvares med, at udtrykket »flyv[ning] i udenrigstrafik [mod betaling]« som omhandlet i sjette direktivs artikel 15, nr. 6), skal fortolkes således, at det ligeledes omfatter charterflyvninger i udenrigstrafik for at dække virksomheders eller privatpersoners behov.

Det andet spørgsmål

36 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 15, nr. 6), skal fortolkes således, at den fritagelse, som den fastsætter, finder anvendelse på levering af et luftfartøj til en erhvervsdrivende, der ikke selv er et »luftfartsselskab[…], der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik« som omhandlet i denne bestemmelse, men som erhverver det nævnte luftfartøj med henblik på, at det udelukkende skal anvendes af et sådant selskab.

37 Det bemærkes herved for det første, at den finske sprogversion af nævnte artikel 15, nr. 6), henviser til levering af luftfartøjer »til« et luftfartsselskab, der mod betaling hovedsageligt driver international flytrafik.

38 Hovedparten af de øvrige sprogversioner af denne bestemmelse henviser imidlertid til leveringer af luftfartøjer, som »anvendes af« et sådant selskab.

39 Som anført i denne doms præmis 24, skal fortolkningen af denne bestemmelse i princippet tage hensyn til de således bemærkede sproglige forskelle.

40 For det andet må det konstateres, at ordlyden af de fleste sprogversioner af sjette direktivs artikel 15, nr. 6) – idet bestemmelsen ikke tager udgangspunkt i identiteten af modtageren af leveringen eller ejeren af luftfartøjet, men i den omstændighed, at de luftfartøjer, der er genstand for leveringen, skal »anvendes af« et selskab, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik – ikke som sådan medfører, at leveringer af luftfartøjer til en erhvervsdrivende, der udelukkende erhverver disse luftfartøjer med henblik på, at de skal anvendes af et sådant selskab, f.eks. i forbindelse med en leasingtransaktion, er udelukket fra anvendelsesområdet for den fritagelse, som denne bestemmelse indfører.

41 For det tredje skal der, som allerede anført i denne doms præmis 27, ved fortolkningen af sjette direktivs artikel 15, nr. 6), tages hensyn ikke blot til den nævnte bestemmelses ordlyd, men også den sammenhæng, som den indgår i, og de formål, som den forfølger.

42 Hvad for det første angår det forfulgte formål, er det allerede anført i denne doms præmis 29, at dette består i at momsfritage leveringer af fly, når disse hovedsageligt skal anvendes til flyvning i udenrigstrafik, dvs. i forbindelse med flyvninger i luftrum, der er underlagt flere staters jurisdiktion, og i givet fald i internationalt luftrum.

43 Det må konstateres, at et sådant formål kan give anledning til en fortolkning af sjette direktivs artikel 15, nr. 6), hvorefter betingelsen for, at en levering af et luftfartøj er omfattet af den fritagelse, som denne bestemmelse fastsætter, netop er, at det nævnte luftfartøj er bestemt til anvendelse af et selskab, hvis virksomhed hovedsageligt består i udenrigsflyvninger mod betaling, uanset hvem erhververen er.

44 Derimod skal det med hensyn til det sidstnævnte tages i betragtning, at den omstændighed, at erhververen af et luftfartøj pålægges at betale moms af den nævnte erhvervelse, selv om den kun har fundet sted med henblik på, at nævnte luftfartøj anvendes af et selskab, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, navnlig kan føre til en forhøjelse af den pris, som dette selskab skal betale for at kunne foretage en sådan anvendelse, og i dette omfang skade det nævnte formål. Det kan nemlig antages, at erhververen af luftfartøjet, der skal betale moms af salgsprisen for luftfartøjet, som hovedregel vil vælte det beløb, der er betalt i moms, helt eller delvist over på det anvendende selskab.

45 Under disse omstændigheder ændrer – som generaladvokaten har anført i punkt 38 i forslaget til afgørelse – selve den omstændighed, at erhververen af luftfartøjet i givet fald senere vil være i stand til at fratrække den nævnte moms eller opnå tilbagebetaling heraf under de betingelser, der er fastsat i sjette direktiv, nemlig ikke ved den kendsgerning, at den nævnte erhverver i mellemtiden bærer finansieringsomkostningerne i sammenhæng med et likviditetsforskud, der således følger af momsbetalingen, hvis beløb i det foreliggende tilfælde kan være særligt højt.

46 Det følger heraf, som det netop er beskrevet, at den manglende momsfritagelse for leveringen af et luftfartøj og erhververens betaling heraf, udgør en indirekte belastning for det selskab, der anvender det nævnte luftfartøj.

47 Hvad for det andet angår den sammenhæng, som sjette direktivs artikel 15, nr. 6), indgår i, er det allerede anført i denne doms præmis 31, at de fritagelser, som denne bestemmelse indfører, udgør selvstændige EU-retlige begreber, der må placeres i den generelle sammenhæng i det fælles momssystem, som det nævnte direktiv har indført.

48 Dette system bygger navnlig på to principper. For det første opkræves moms af enhver tjenesteydelse og enhver levering af varer, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person. For det andet, som det blev bemærket i denne doms præmis 32 og 33, er princippet om afgiftsneutralitet bl.a. til hinder for, at transaktioner, der er sammenlignelige og dermed er i konkurrence med hinanden, behandles forskelligt med hensyn til moms.

49 Selv om de fritagelser, der er indført ved sjette direktivs artikel 15, henset til disse principper, skal fortolkes strengt, således som det fremgår af fast retspraksis, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver levering af varer og af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. bl.a. dommen i sagen Velker International Oil Company, præmis 19, og Cimber Air-dommen, præmis 25, samt dom af 14.9.2006, forenede sager C-181/04 - C-183/04, Elmeka, Sml. I, s. 8167, præmis 15, Navicon-dommen, præmis 22, og dommen i sagen Feltgen og Bacino Charter Company, præmis 19), indebærer en sådan regel om en streng fortolkning imidlertid ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere disse fritagelser, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning (jf. bl.a. Navicon-dommen, præmis 22).

50 Hvad angår det foreliggende tilfælde, tilsigter sjette direktivs artikel 15, nr. 6), for det første, som det tidligere er fremhævet, og som det følger af ordlyden af bestemmelsen læst i lyset af de formål, som den nævnte bestemmelse forfølger, i det væsentlige at momsfritage erhvervelser af luftfartøjer, når disse skal anvendes af et selskab, der mod betaling hovedsageligt driver virksomhed i udenrigstrafik.

51 For det andet er det ikke gjort gældende, og det fremgår ikke, at en fortolkning, hvorefter fritagelsen i sjette direktivs artikel 15, nr. 6), ligeledes skal omfatte leveringen af et luftfartøj til en erhvervsdrivende, der ikke er et »luftfartsselskab[…], der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik« som omhandlet i denne bestemmelse, men som alene erhverver luftfartøjet med henblik på, at det skal anvendes af et sådant selskab, kan gribe ind i princippet om afgiftsneutralitet.

52 Derimod kan det, som generaladvokaten har anført i punkt 40 i forslaget til afgørelse, ikke på forhånd udelukkes, at den modsatte fortolkning under visse omstændigheder vil kunne gribe ind i dette princip.

53 Hertil kommer, at selv om det ganske vist er korrekt, at den fortolkning, der er henvist til i denne doms præmis 51, til en vis grad kan synes at fravige Domstolens fortolkning vedrørende de fritagelser, der er fastsat i sjette direktivs artikel 15, nr. 4) og 8), vedrørende forsyninger til søgående fartøjer, og tjenesteydelser, der udføres for at dække et umiddelbart behov i forbindelse med disse fartøjer (jf. dommen i sagen Velker International Oil Company, præmis 21 og 22, og Elmeka-dommen, præmis 22 og 24), skal det imidlertid bemærkes, at der ikke er grundlag for at overføre de i nævnte domme anvendte løsninger på fortolkningen af artikel 15, nr. 6).

54 Som det navnlig fremgår af præmis 23-25 i Elmeka-dommen, beror den omstændighed, at en udvidelse af den fritagelse, der er fastsat i sjette direktivs artikel 15, nr. 4) og 8), til de handelsled, der ligger forud for den endelige levering af varer eller udførelse af tjenesteydelser, som gennemføres direkte over for rederiet, er blevet udelukket af Domstolen i de nævnte domme, bl.a. på den betragtning, at en sådan fritagelse ville have krævet, at medlemsstaterne indfører kontrol og overvågningsmekanismer for at sikre de omhandlede varers eller tjenesteydelsers endelige bestemmelse. Sådanne mekanismer ville skabe byrder for de nævnte stater og de berørte virksomheder, som er uforenelige med »en korrekt og enkel anvendelse af [...] fritagelser[ne]«, jf. sjette direktivs artikel 15, første punktum (jf. ligeledes dommen i sagen Velker International Oil Company, præmis 24).

55 Som bl.a. generaladvokaten har anført i punkt 44-46 i forslaget til afgørelse, kan sådanne betragtninger ikke overføres på fritagelsen for leveringen af et luftfartøj til en erhvervsdrivende, der har til hensigt udelukkende at anvende dette til brug for et selskab, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik.

56 Den omstændighed, at fritagelsen i et sådant tilfælde underlægges den betingelse, at den nævnte endelige bestemmelse er kendt og forskriftsmæssig godtgjort fra det tidspunkt, hvor luftfartøjet erhverves, og den efterfølgende prøvelse af, at det nævnte luftfartøj faktisk anvendes af et sådant selskab, forekommer ikke – henset til den i dette tilfælde omhandlede type vare samt navnlig de registrerings- og autorisationsordninger, som anvendelsen af varen er underlagt – at afføde byrder for de berørte stater og erhvervsdrivende, der er uforenelige med en korrekt og enkel anvendelse af de fritagelser, der er fastsat i sjette direktiv.

57 Henset til det foregående skal det andet spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 15, nr. 6), skal fortolkes således, at den fritagelse, som den fastsætter, ligeledes finder anvendelse på levering af et luftfartøj til en erhvervsdrivende, der ikke selv er et »luftfartsselskab[…], der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik« som omhandlet i denne bestemmelse, men som erhverver dette luftfartøj med henblik på, at det udelukkende skal anvendes af et sådant selskab.

Det tredje spørgsmål

58 Med sit tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om svaret på det andet spørgsmål påvirkes af den omstændighed, at den erhvervsdrivende, der har erhvervet luftfartøjet, i øvrigt for brug af dette fakturerer en privatperson, der er aktionær, og som hovedsageligt anvender dette luftfartøj til egne forretningsmæssige og/eller private formål, i betragtning af, at luftfartsselskabet også har mulighed for at anvende luftfartøjet til andre flyvninger.

59 Det bemærkes herved, at i overensstemmelse med svaret på det andet spørgsmål er det eneste gældende kriterium for fastlæggelsen af, om den fritagelse, der er fastsat i sjette direktivs artikel 15, nr. 6), finder anvendelse, om det omhandlede luftfartøj anvendes af et luftfartsselskab, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, hvilket det tilkommer den nationale ret at bedømme.

60 I denne forbindelse er de omstændigheder, som den forelæggende ret har nævnt i det tredje spørgsmål, følgelig på forhånd irrelevante for svaret på det andet spørgsmål, eftersom erhververen kan godtgøre, at det nævnte kriterium er opfyldt.

61 Hvis det derimod i forbindelse med en samlet vurdering af omstændighederne i hovedsagen skulle vise sig, at den nationale ret finder, at luftfartøjerne ikke er bestemt til at skulle udnyttes økonomisk af luftfartsselskabet i forbindelse med udenrigstrafik, kan sjette direktivs artikel 15, nr. 6), ikke finde anvendelse.

62 Det skal endvidere bemærkes, som bl.a. den finske regering har fremhævet i sine indlæg, at det følger af fast retspraksis, at anvendelsen af Unionens retsforskrifter ikke kan udvides til at dække erhvervsdrivendes misbrugspraksis, dvs. transaktioner, som ikke har fundet sted som led i almindelige kommercielle transaktioner, men alene har haft til formål retsstridigt at opnå fordele hjemlet i EU-retten, og at et sådant princip om forbud mod misbrug også finder anvendelse på momsområdet (jf. bl.a. dom af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 69 og 70 og den deri nævnte retspraksis).

63 Dette princip medfører således et forbud mod rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som blot foretages med henblik på opnåelse af en afgiftsmæssig fordel (dom af 22.5.2008, sag C-162/07, Ampliscientifica og Amplifin, Sml. I, s. 4019, præmis 28).

64 Ved fortolkningen af sjette direktiv kan det således lægges til grund, at der foreligger et misbrug, dels når de omhandlede transaktioner – trods den formelle anvendelse af de betingelser, der er fastsat i de relevante bestemmelser i det nævnte direktiv og i den nationale lovgivning til gennemførelse heraf – ville indebære, at der blev opnået en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele, dels når det fremgår af en samlet række objektive forhold, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er opnåelsen af en sådan afgiftsfordel (jf. dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 74 og 75, og dom af 21.2.2008, sag C-425/06, Part Service, Sml. I, s. 897, præmis 42).

65 Det tilkommer den nationale ret at efterprøve, hvorvidt der i tvisten i hovedsagen i givet fald foreligger forhold, der udgør et misbrug, hvilket skal ske i henhold til de nationale bevisregler, hvorved anvendelsen af national ret imidlertid ikke må gribe ind i EU-rettens virkning (jf. dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 76).

66 På baggrund af det ovenstående skal det tredje spørgsmål besvares med, at de omstændigheder, som den forelæggende ret har nævnt, nemlig den omstændighed, at erhververen af luftfartøjet i øvrigt for brug af dette fakturerer en privatperson, der er aktionær, og som hovedsageligt anvender dette luftfartøj til egne forretningsmæssige og/eller private formål, hvorved luftfartsselskabet også har mulighed for at anvende luftfartøjet til andre flyvninger, ikke kan ændre svaret på det andet spørgsmål.

Sagens omkostninger

67 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

1) **Udtrykket »flyv[ning] i udenrigstrafik [mod betaling]« som omhandlet i artikel 15, nr. 6), i Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 92/111/EØF af 14. december 1992, skal fortolkes således, at det ligeledes omfatter charterflyvninger i udenrigstrafik for at dække virksomheders eller privatpersoners behov.**

2) **Artikel 15, nr. 6), i direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 92/111, skal fortolkes således, at den fritagelse, som den fastsætter, ligeledes finder anvendelse på levering af et luftfartøj til en erhvervsdrivende, der ikke selv er et »luftfartsselskab[…], der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik« som omhandlet i denne bestemmelse, men som erhverver dette luftfartøj med henblik på, at det udelukkende skal anvendes af et sådant selskab.**

3) **De omstændigheder, som den forelæggende ret har nævnt, nemlig den omstændighed, at erhververen af luftfartøjet i øvrigt for brug af dette fakturerer en privatperson, der er aktionær, og som hovedsageligt anvender dette luftfartøj til egne forretningsmæssige og/eller private formål, hvorved luftfartsselskabet også har mulighed for at anvende luftfartøjet til andre flyvninger, kan ikke ændre svaret på det andet spørgsmål.**

Underskrifter