

Zaak C-97/06

Navicon SA

tegen

Administración del Estado

(verzoek van het Tribunal Superior de Justicia de Madrid om een prejudiciële beslissing)

„Zesde btw-richtlijn – Vrijstellingen – Artikel 15, punt 5 – Begrip ‚bevrachting van zeeschepen‘ – Verenigbaarheid van nationale wet die vrijstelling enkel toestaat in geval van totaalbevrachting”

Conclusie van advocaat-generaal J. Mazák van 29 maart 2007

Arrest van het Hof (Vierde kamer) van 18 oktober 2007

Samenvatting van het arrest

1. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Vrijstellingen voorzien in Zesde richtlijn*

*(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 15, punt 5)*

2. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Vrijstellingen voorzien in Zesde richtlijn*

*(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 15, punten 5 en 13)*

1. Artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/111, dat voorziet in een vrijstelling voor bevrachting van schepen voor de vaart op volle zee, moet aldus worden uitgelegd dat het betrekking heeft op zowel totaalbevrachting als deelbevrachting van deze schepen. Derhalve verzet deze bepaling zich tegen een nationale wettelijke regeling op grond waarvan enkel vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde geldt in geval van totaalbevrachting van die schepen.

In het kader van de internationale handel hangt de vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde van verrichtingen ter zake van uitvoer buiten de Gemeenschap, daarmee gelijkgestelde verrichtingen en internationaal vervoer, voorzien in artikel 15 van de Zesde richtlijn, immers samen met het beginsel dat de betrokken goederen of diensten worden belast op hun plaats van bestemming. Elke uitvoerverrichting of daarmee gelijkgestelde verrichting moet bijgevolg worden vrijgesteld van die belasting om te waarborgen dat de betrokken verrichting uitsluitend wordt belast op de plaats waar de betrokken producten zullen worden verbruikt.

Een nationale wettelijke regeling die de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde beperkt tot totaalbevrachting, laat het voordeel van die vrijstelling afhangen van de tonnage van het schip dat voor de bevrachting wordt gebruikt, aangezien eenzelfde volume cargo wordt belast of vrijgesteld al naargelang van de omstandigheid of deze laatste de totale laadruimte van dat schip of een deel daarvan inneemt. Een dergelijke omstandigheid ontnemt de vrijstelling voor bevrachting van artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn haar nuttig effect.

Derhalve zou, ook al moeten de voor de omschrijving van de vrijstelling van artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn gebruikte bewoordingen strikt worden uitgelegd, het hanteren van een bijzonder enge uitleg van het begrip bevrachting voorbijgaan aan zowel de bewoordingen als de doelstelling van die bepaling.

(cf. punten 29, 31-33, dictum 1)

2. De bevrachtingsovereenkomst in de zin van artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/111, onderscheidt zich van de overeenkomst voor goederenvervoer doordat zij inhoudt dat de ene persoon, de vervoerder, de andere persoon, de bevrachter, het geheel of een deel van zijn scheepsruimte ter beschikking stelt, terwijl bij een overeenkomst voor goederenvervoer in de zin van artikel 15, punt 13, van de Zesde richtlijn de verbintenis van de vervoerder ten opzichte van zijn klant enkel betrekking heeft op de verplaatsing van bedoelde goederen. Het is de taak van de nationale rechter om alle relevante omstandigheden waaronder een bevrachting heeft plaatsgevonden, in aanmerking te nemen en aan de hand van de kenmerkende bestanddelen daarvan te beoordelen of die verrichting moet worden gekwalificeerd als bevrachting of als dienstverrichting in verband met goederenvervoer. Meer bepaald zal deze rechter rekening moeten houden met de inhoud van de door partijen gesloten overeenkomst en met de specifieke aard en inhoud van de verrichte dienst om te bepalen of die overeenkomst voldoet aan de voorwaarden van een bevrachtingsovereenkomst in de zin van artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn. Een dergelijk onderzoek van de juridische aard van de betrokken overeenkomst is bovendien noodzakelijk om een juiste en eenvoudige toepassing van de door de Zesde richtlijn voorziene vrijstellingen te waarborgen en elke fraude, ontwijking en misbruik bij de tenuitvoerlegging van die richtlijn te voorkomen.

(cf. punten 37-40, dictum 2)

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

18 oktober 2007 (\*)

„Zesde btw-richtlijn – Vrijstellingen – Artikel 15, punt 5 – Begrip ‚bevrachting van zeeschepen‘ – Verenigbaarheid van nationale regeling die vrijstelling enkel toestaat in geval van totaalbevrachting”

In zaak C-97/06,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door

het Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Spanje) bij beslissing van 23 januari 2006, ingekomen bij het Hof op 20 februari 2006, in de procedure

**Navicon, SA,**

tegen

**Administración del Estado,**

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, G. Arestis (rapporteur), R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský en T. von Danwitz, rechters,

advocaat-generaal: J. Mazák,

griffier: R. Grass,

gelet op de opmerkingen van:

- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door M. Muñoz Pérez als gemachtigde,
- de Belgische regering, vertegenwoordigd door A. Hubert als gemachtigde,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door K. Georgiadis en M. Papida als gemachtigden,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door M. Afonso en L. Escobar Guerrero als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 29 maart 2007,

het navolgende

## **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 15, punt 5, 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 (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 (PB L 384, blz. 47; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Deze vraag is gerezen in het kader van een geding tussen Navicon, SA (hierna: „Navicon”), verzoekster in het hoofdgeding, tegen de Administración del Estado over de weigering van deze laatste om de ter zake van deelbevrachting van de schepen van Navicon betaalde bedragen vrij te stellen van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”).

## **Toepasselijke bepalingen**

*Gemeenschapsregeling*

3 Artikel 15, punten 1, 4, 5 en 13, van de Zesde richtlijn bepaalt, onder de titel „Vrijstelling bij uitvoer uit de Gemeenschap en voor met uitvoer uit de Gemeenschap gelijkgestelde verrichtingen, alsmede voor internationaal vervoer”:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de volgende verrichtingen, 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:

1. de levering van goederen die door of voor rekening van de verkoper worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap;

[...]

4. de levering van goederen, bestemd voor de bevoorrading van de navolgende schepen:

a) schepen voor de vaart op volle zee waarmee passagiersvervoer tegen betaling plaatsvindt of die worden gebruikt voor de uitoefening van enigerlei industriële, handels? of visserijactiviteit;

b) reddingsboten en schepen voor hulpverlening op zee of schepen voor de kustvisserij, voor wat laatstgenoemde schepen betreft met uitzondering van scheepsvoorraden;

[...]

5. de levering, de verbouwing, de reparatie, het onderhoud, de bevrachting en de verhuur van de in punt 4, sub a en b, bedoelde zeeschepen alsmede de levering, de verhuur, de reparatie en het onderhoud van de voorwerpen – met inbegrip van uitrusting voor de visserij – die met deze schepen vast verbonden zijn of die voor hun exploitatie dienen.

[...]

13. Het verrichten van diensten, met inbegrip van vervoer en aanverwante verrichtingen, met uitzondering van de overeenkomstig artikel 13 vrijgestelde diensten wanneer deze rechtstreeks verband houden met de uitvoer van goederen of de invoer van goederen die onder de bepalingen van artikel 7, lid 3, of van artikel 16, lid 1, A, vallen.”

#### *Nationale regeling*

4 Artikel 22, lid 1, van wet nr. 37/1992 op de belasting over de toegevoegde waarde (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido) van 28 december 1992 (BOE nr. 312 van 29 december 1992, blz. 44247; hierna: „wet op de btw”) is als volgt verwoord:

„Vrijstellingen voor met uitvoer gelijkgestelde verrichtingen

De volgende handelingen worden van de belasting vrijgesteld mits is voldaan aan de bij reglement vastgestelde voorwaarden en formaliteiten:

Ten eerste: de levering, de constructie, de verbouwing, de reparatie, het onderhoud, de totaalbevrachting en de verhuur van de hierna opgesomde schepen:

1) schepen voor de vaart op volle zee die bestemd zijn voor internationaal maritiem vervoer, in de uitoefening van commercieel vervoer van goederen of passagiers tegen betaling, daaronder begrepen toeristische rondvaarten, of van industriële of visserijactiviteiten.

De vrijstelling is in geen geval van toepassing op sportactiviteiten, de pleziervaart of privégebruik in het algemeen.”

### **Aan het geding ten grondslag liggende feiten en prejudiciële vragen**

5 Zoals volgt uit de verwijzingsbeslissing hebben Navicon en de Compañía Transatlántica Española, SA, een overeenkomst gesloten over deelbevrachting, waarbij de eerste aan de tweede onder bezwarende titel een gedeelte van de laadruimte van haar schepen ter beschikking heeft gesteld voor het vervoer van containers tussen meerdere havens van het Iberisch Schiereiland en de Canarische Eilanden. Deze laatste liggen volgens artikel 3, lid 3, tweede alinea, van de Zesde richtlijn buiten het grondgebied van de Gemeenschap. Navicon heeft op de facturen in het kader van de overeenkomst geen btw vermeld, aangezien zij van mening was dat de bevrachting van btw was vrijgesteld.

6 De Spaanse belastingautoriteiten waren echter van oordeel dat de vrijstelling van artikel 22, lid 1, van de wet op de btw niet van toepassing was omdat het deelbevrachting betrof en geen totaalbevrachting, en hebben Navicon aangeslagen voor de btw over de in het kader van bedoelde bevrachtingsovereenkomst in rekening gebrachte bedragen.

7 Navicon heeft deze aanslag aangevochten bij het Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, dat haar beroep heeft verworpen. Daarop heeft zij hoger beroep ingesteld bij de verwijzende rechter.

8 Van oordeel dat voor de beslechting van het bij hem aanhangige geding de uitlegging van de Zesde richtlijn noodzakelijk is, heeft het Tribunal Superior de Justicia de Madrid de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Dient het begrip ‚bevrachting‘ in de in artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn voorziene vrijstelling aldus te worden uitgelegd dat het alleen de bevrachting van de volledige laadruimte van een schip (totaalbevrachting) omvat, dan wel ook de bevrachting van een deel of een percentage van de laadruimte van het schip (deelbevrachting)?

2) Verzet de Zesde richtlijn zich tegen een nationale wettelijke regeling die alleen voorziet in een vrijstelling voor totaalbevrachting?”

### **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

9 Met deze twee vragen, die gezamenlijk moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat dit zowel op totaalbevrachting als op deelbevrachting van schepen voor de vaart op volle zee ziet. Deze rechter wenst in dit verband ook te vernemen of deze bepaling zich verzet tegen een nationale regeling, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, op grond waarvan enkel btw-vrijstelling geldt in geval van totaalbevrachting van die schepen.

*Bij het Hof ingediende opmerkingen*

10 De Spaanse en de Griekse regering stellen zich op het standpunt dat het begrip bevrachting in artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn alleen bevrachting van de volledige laadruimte van het schip omvat en leiden daar dan ook uit af dat de wet op de btw met die bepaling in overeenstemming is. Zij betogen dat volgens vaste rechtspraak van het Hof de in de Zesde richtlijn voorziene vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd, aangezien zij een uitzondering vormen op het algemene beginsel dat btw verschuldigd is over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht.

11 De Spaanse regering voegt hieraan toe dat de doelstelling van de in genoemde bepaling neergelegde vrijstelling is om de toepassing van btw in geval van leveringen buiten de Gemeenschap te vergemakkelijken, wat vrijstelling van bevrachting enkel in internationale gevallen impliceert. Volgens deze regering is de uitlegging die het meest met deze doelstelling in overeenstemming is, en de striktst mogelijke, die volgens welke de vrijstelling enkel geldt als het om totaalbevrachting van een schip gaat, te weten als de ontvanger van de dienst wordt verondersteld hiervan gebruik te maken in het kader van internationale zeevaart.

12 De Belgische regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen betogen daarentegen dat het begrip „bevrachting” in artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn zowel op totaalbevrachting als op deelbevrachting van zeeschepen ziet.

13 Volgens deze regering volgt duidelijk uit de bewoordingen van artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn dat de doelstelling van deze bepaling is om bevrachting van schepen voor de internationale vaart, en niet sommige types van bevrachting van schepen, vrij te stellen. Hoe dan ook moet, wanneer een gemeenschapsbepaling meerdere betekenissen kan hebben, de voorkeur worden gegeven aan die welke het nuttig effect van de bepaling verzekert. In het hoofdgeding zou een uitlegging van het begrip bevrachting die beperkt is tot totaalbevrachting, afbreuk doen aan het nuttig effect van artikel 15, punt 5, in die zin dat voor dezelfde reis en dezelfde lading deelbevrachting aanleiding zou geven tot de betaling van btw, terwijl bij totaalbevrachting de verrichting zou zijn vrijgesteld.

14 De Commissie betoogt primair dat een strikte uitlegging moet worden gegeven aan de bepalingen over vrijstelling van btw, aangezien de vrijstellingen voor schepen en vliegtuigen voorzien in artikel 15 van de Zesde richtlijn, een dubbele uitzondering vormen op de in de richtlijn gestelde algemene regels. Zij wijken af van de regel dat btw verschuldigd is en zij vormen een uitzondering op het gemeenschappelijke btw-stelsel binnen de interne markt.

15 Niettemin volgt volgens de Commissie uit de bewoordingen van artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn dat deze bepaling verwijst naar zowel totaalbevrachting als deelbevrachting van zeeschepen. Deze bepaling maakt immers geen enkel onderscheid tussen deze twee types van bevrachting. Het lijkt dan ook niet mogelijk dat een lidstaat aan de betrokken vrijstelling een andere strekking kan toekennen dan die welke duidelijk uit de bewoordingen van die richtlijn volgt (zie in die zin arrest van 16 september 2004, *Cimber Air*, C-382/02, Jurispr. blz. I-8379). Bovendien geeft de eerste volzin van artikel 15 van de Zesde richtlijn de lidstaten geenszins de mogelijkheid om de materiële werkingssfeer van de vrijstelling, zoals in deze richtlijn gedefinieerd, te beïnvloeden.

16 De Commissie is bovendien van mening dat goederen die naar een derde land worden uitgevoerd vrij van alle belastingen moeten zijn wanneer zij het grondgebied van de Gemeenschap verlaten, wat vereist dat de bevrachtingsdienst niet wordt belast, ongeacht of het om totaalbevrachting of om deelbevrachting gaat. Ten slotte leidt de toepassing van een vrijstelling enkel voor totaalbevrachting ertoe dat de vrijstelling wordt gekoppeld aan de tonnage van het schip dat wordt bevracht, waardoor eenzelfde volume cargo afhankelijk van de grootte van de

laadruimte wel of niet kan worden vrijgesteld.

17 Niettemin analyseert de Commissie ook de mogelijke rechtvaardigingen voor de wet op de btw. Zij onderzoekt in dit opzicht of op de bevrachtingsovereenkomst hetzelfde belastingregime kan worden toegepast als dat voor overeenkomsten voor goederenvervoer, voorzien in artikel 15, punt 13, van de Zesde richtlijn. Immers, in beide gevallen zijn de verplaatsing van goederen van het ene punt naar het andere de voornaamste doelstelling en de oorzaak van overeenkomst. Zij meent echter dat deze gelijkschakeling zou indruisen tegen de inhoud en het doel van de Zesde richtlijn, die voor bevrachting een andere regeling in het leven heeft geroepen dan die welke op vervoersdiensten van toepassing is.

18 Ten slotte concludeert de Commissie dat het de taak van de nationale rechter is om te bepalen of, gelet op de bewoordingen van de overeenkomst die door partijen is gesloten en de specifieke aard en inhoud van de verrichte dienst, de overeenkomst die in geschil is in het hoofdgeding de kenmerken vertoont van een bevrachtingsovereenkomst in de zin van artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn.

#### *Antwoord van het Hof*

19 Uit de verwijzingsbeslissing volgt dat artikel 22, lid 1, van de wet op de btw in een belastingvrijstelling voorziet voor de totaalbevrachting van schepen voor de internationale zeevaart die het commerciële bedrijf van goederenvervoer tegen betaling uitoefenen. Daarnaast staat vast dat volgens artikel 3, lid 3, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, de Canarische Eilanden buiten het grondgebied van de Gemeenschap liggen en dat op grond van die bepaling, gelezen in samenhang met artikel 15, punt 1, van die richtlijn, vervoer van goederen naar die eilanden voor de btw-heffing als uitvoer wordt beschouwd.

20 De in de Zesde richtlijn opgenomen vrijstellingen zijn autonome begrippen van gemeenschapsrecht, die in het algemene kader van het bij deze richtlijn ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel moeten worden geplaatst (zie met name arresten van 26 maart 1987, Commissie/Nederland, 235/85, Jurispr. blz. 1471, punt 18, en 5 juni 1997, SDC, C?2/95, Jurispr. blz. I?3017, punt 21, en arrest *Cimber Air*, reeds aangehaald, punt 23).

21 Dit stelsel berust 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 (arrest *Cimber Air*, reeds aangehaald, punt 24).

22 In het licht van deze beginselen moeten bedoelde vrijstellingen derhalve strikt worden uitgelegd, aangezien zij een uitzondering vormen op het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke levering van goederen en elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (zie in die zin reeds aangehaalde arresten SDC, punt 20, en *Cimber Air*, punt 25, alsook arrest van 14 juni 2007, *Haderer*, C?445/05, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 18). Dit beginsel van strikte uitlegging betekent echter niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen zijn gebruikt aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren (arrest van 18 november 2004, *Temco Europe*, C?284/03, Jurispr. blz. I?11237, punt 17, en arrest *Haderer*, reeds aangehaald, punt 18).

23 Het begrip bevrachting van artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn moet worden uitgelegd in het licht van de uitleggingscriteria die voortvloeien uit de in de punten 20 tot en met 22 aangehaalde rechtspraak.

24 In dit verband moet worden vastgesteld dat dit artikel geen definitie geeft van het begrip bevrachting. Volgens vaste rechtspraak moet bij de uitlegging van een bepaling van gemeenschapsrecht niet enkel rekening worden gehouden met de bewoordingen ervan, maar ook met de context en de doelstellingen die de regeling waarvan zij deel uitmaakt, nastreeft (zie met name arresten van 18 mei 2000, KVS International, C?301/98, Jurispr. blz. I?3583, punt 21, en 6 juli 2006, Commissie/Portugal, C?53/05, Jurispr. blz. I?6215, punt 20).

25 In de eerste plaats volgt uit de bewoordingen van artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn dat de lidstaten vrijstelling verlenen voor de levering, de verbouwing, de reparatie, het onderhoud, de bevrachting en de verhuur van de in punt 4, sub a en b, van dat artikel bedoelde zeeschepen, met name die voor de vaart op volle zee waarmee een commerciële activiteit wordt uitgeoefend, alsmede de levering, de verhuur, de reparatie en het onderhoud van de voorwerpen – met inbegrip van uitrusting voor de visserij – die met deze schepen vast verbonden zijn of die voor hun exploitatie dienen.

26 Bijgevolg moet worden vastgesteld dat bedoeld artikel 15, punt 5, geen enkel onderscheid maakt tussen totaalbevrachting en deelbevrachting. Deze bepaling vermeldt enkel de bevrachting van schepen voor de vaart op volle zee onder de in artikel 15 opgesomde gevallen van vrijstelling van btw, zonder te preciseren of op totaal- dan wel deelbevrachting wordt gedoeld.

27 Voor zover artikel 22, lid 1, van de wet op de btw mocht zijn gebaseerd op een specifieke uitlegging van het begrip bevrachting, zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak de lidstaten op grond van de aanhef van artikel 15 van de Zesde richtlijn de voorwaarden voor de vrijstellingen vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing daarvan te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, zonder dat deze voorwaarden evenwel betrekking mogen hebben op de materiële omschrijving van de voorziene vrijstellingen (zie naar analogie arresten van 11 januari 2001, Commissie/Frankrijk, C?76/99, Jurispr. blz. I?249, punt 26, en 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello, C?498/03, Jurispr. blz. I?4427, punt 24).

28 Bezien vanuit die invalshoek kan de al dan niet onderwerping van een verrichting aan btw niet afhangen van de kwalificatie van die verrichting in het nationale recht (zie met name reeds aangehaalde arresten Kingscrest Associates en Montecello, punt 25, en Haderer, punt 25).

29 Wat in de tweede plaats de door artikel 15 van de Zesde richtlijn nagestreefde doelstelling betreft, moet worden opgemerkt dat deze betrekking heeft op de vrijstelling van btw van verrichtingen ter zake van uitvoer buiten de Gemeenschap, daarmee gelijkgestelde verrichtingen en internationaal vervoer. In het kader van de internationale handel hangt een dergelijke vrijstelling samen met het beginsel dat de betrokken goederen of diensten worden belast op hun plaats van bestemming. Elke uitvoerverrichting of daarmee gelijkgestelde verrichting moet bijgevolg worden vrijgesteld van btw om te waarborgen dat de betrokken verrichting uitsluitend wordt belast op de plaats waar de betrokken producten zullen worden verbruikt.

30 In het hoofdgeding volgt uit de bewoordingen van artikel 22, lid 1, van de wet op de btw dat uitsluitend de totaalbevrachting van schepen voor de vaart op volle zee die voor de internationale vaart worden gebruikt, is vrijgesteld van btw. Daardoor staat deze wet, niettegenstaande het feit dat het om met uitvoer gelijkgestelde verrichtingen gaat, geen vrijstelling toe voor deelbevrachting van dergelijke schepen. Hieruit volgt dat de belasting van deelbevrachting voor deze verrichtingen het beginsel schendt dat de betrokken goederen en diensten worden belast op de plaats van hun bestemming en indruist tegen de doelstelling die met het stelsel van vrijstellingen van artikel 15 van de Zesde richtlijn wordt nagestreefd.

31 Hieraan moet bovendien worden toegevoegd dat, zoals de verwijzende rechter opmerkt,



deze wet, door de btw-vrijstelling te beperken tot totaalbevrachting, het genot van die vrijstelling laat afhangen van de tonnage van het schip dat voor de bevrachting wordt gebruikt, aangezien eenzelfde volume cargo wordt belast of vrijgesteld al naargelang de omstandigheid of deze laatste de totale laadruimte van dat schip of een deel daarvan inneemt. Een dergelijke omstandigheid ontnemt de vrijstelling voor bevrachting van artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn haar nuttig effect.

32 Derhalve zou, ook al moeten de voor de omschrijving van de vrijstelling van artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn gebruikte bewoordingen strikt worden uitgelegd, het hanteren van een bijzonder enge uitleg van het begrip bevrachting voorbijgaan aan zowel de bewoordingen als de doelstelling van die bepaling.

33 Bijgevolg moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het betrekking heeft op zowel totaalbevrachting als deelbevrachting van schepen voor de vaart op volle zee. Derhalve verzet deze bepaling zich tegen een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, op grond waarvan enkel btw-vrijstelling geldt in geval van totaalbevrachting van die schepen.

34 De Commissie heeft in haar bij het Hof ingediende opmerkingen de mogelijkheid onderzocht of deelbevrachting van een schip kan worden gelijkgesteld met goederenvervoer, waardoor bedoelde bevrachting in aanmerking zou komen voor de vrijstelling voor vervoersdiensten in verband met de uitvoer van goederen bedoeld in artikel 15, punt 13, van de Zesde richtlijn, vooropgesteld dat deze goederen de voorwaarden voorzien in deze bepaling vervullen. In die context en door middel van een dergelijke gelijkschakeling, zou deelbevrachting van een schip kunnen worden vrijgesteld in het kader van een met uitvoer gelijk te stellen verrichting.

35 Wat de vrijstellingen voor uitvoer betreft onderwerpt de Zesde richtlijn de bevrachtingsovereenkomst en de vervoersovereenkomst aan verschillende regelingen. De vrijstelling voor bevrachting van schepen voor de vaart op volle zee is opgenomen in artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn, terwijl diensten voor goederenvervoer worden geregeld in punt 13 van datzelfde artikel. Uit de bewoordingen van dit artikel volgt derhalve dat voor een gelijkstelling van deze overeenkomsten met de bedoeling ze voor de btw aan dezelfde regeling te onderwerpen, geen steun kan worden gevonden in het stelsel van vrijstellingen dat met de Zesde richtlijn is ingevoerd.

36 Zoals de advocaat-generaal heeft opgemerkt in punt 27 van zijn conclusie, zou de gemeenschapswetgever, als het de bedoeling was geweest om het begrip bevrachting van schepen voor de vaart op volle zee enkel te gebruiken voor totaalbevrachting van die schepen en deelbevrachting gelijk te stellen met goederenvervoer, dit uitdrukkelijk hebben gepreciseerd in artikel 15 van de Zesde richtlijn.

37 Het is evenwel de taak van de verwijzende rechter om alle relevante omstandigheden waaronder de in het hoofdgeding aan de orde zijnde bevrachting heeft plaatsgevonden in aanmerking te nemen en aan de hand van de kenmerkende bestanddelen daarvan te beoordelen of die verrichting moet worden gekwalificeerd als bevrachting of als dienstverrichting in verband met goederenvervoer. Meer bepaald zal deze rechter rekening moeten houden met de inhoud van de door partijen gesloten overeenkomst en met de specifieke aard en inhoud van de verrichte dienst om te bepalen of die overeenkomst voldoet aan de voorwaarden van een bevrachtingsovereenkomst in de zin van artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn.

38 Zoals de Commissie in dit verband heeft benadrukt, onderscheidt de bevrachtingsovereenkomst zich van de overeenkomst voor goederenvervoer doordat zij inhoudt dat de ene persoon, de vervoerder, de andere persoon, de bevrachter, het geheel of een deel van

zijn scheepsruimte ter beschikking stelt, terwijl bij een overeenkomst voor goederenvervoer de verbintenis van de vervoerder ten opzichte van zijn klant enkel betrekking heeft op de verplaatsing van de goederen.

39 Een dergelijk onderzoek van de juridische aard van de overeenkomst tussen partijen in het hoofdgeding is bovendien noodzakelijk om een juiste en eenvoudige toepassing van de door de Zesde richtlijn voorziene vrijstellingen te waarborgen en elke fraude, ontwijking en misbruik bij de tenuitvoerlegging van die richtlijn te voorkomen.

40 Uit het voorgaande volgt dat het aan de verwijzende rechter staat om te bepalen of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde overeenkomst voldoet aan de voorwaarden van een bevrachtingsovereenkomst in de zin van artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn.

### **Kosten**

41 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Vierde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 15, punt 5, 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992, moet aldus worden uitgelegd dat het betrekking heeft op zowel totaalbevrachting als deelbevrachting van schepen voor de vaart op volle zee. Derhalve verzet deze bepaling zich tegen een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, op grond waarvan enkel vrijstelling van de belasting op de toegevoegde waarde geldt in geval van totaalbevrachting van die schepen.**

2) **Het staat aan de verwijzende rechter om te bepalen of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde overeenkomst voldoet aan de voorwaarden van een bevrachtingsovereenkomst in de zin van artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij richtlijn 92/111.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Spaans.