CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. MAZÁK
van 29 maart 2007 [1]

1. De twee prejudiciële vragen betreffen 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 [2], zoals gewijzigd bij richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 [3] (hierna: „Zesde richtlijn").

2. De vragen zijn gerezen in het kader van een geding tussen de vennootschap Navicon (hierna: „Navicon") en de bevoegde Spaanse belastingautoriteiten over de weigering van laatstgenoemden om handelingen bestaande in de deelbevrachting van een containerschip vrij te stellen van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw"). In dit verband zij opgemerkt dat ingevolge de Spaanse wettelijke regeling tot uitvoering van de Zesde richtlijn alleen volledige bevrachting is vrijgesteld.

3. Daarom wordt het Hof verzocht, het begrip „bevrachting" in de zin van artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn uit te leggen en met name te bepalen of dit begrip alleen de bevrachting van het volledige schip („totaalbevrachting") omvat dan wel ook de bevrachting van een deel van het schip („deelbevrachting").

I — Rechtskader

A — *Communautaire regeling*

4. Artikel 15 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Vrijstelling bij uitvoer uit de Gemeenschap en voor met uitvoer uit de Gemeenschap gelijkgestelde handelingen, alsmede voor internationaal vervoer.

Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.
2 — PB 1977, L 145, blz. 1.
3 — PB 1992, L 384, blz. 47.

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:

[...]

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;

[...]"

B — *Nationale wettelijke regeling*

5. Artikel 22.1 van wet 37 van 28 december 1992 op de belasting over de toegevoegde waarde bepaalt:

„Vrijstellingen voor met uitvoer gelijkgestelde handelingen

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, daarin begrepen toeristische rondvaarten, of van industriële of visserijactiviteiten. [...]"

II — Feiten, procesverloop en prejudiciële vragen

6. Navicon en de vennootschap Compañia Transatlántico Española SA hebben een overeenkomst voor deelbevrachting gesloten, waarbij eerstgenoemde tegen betaling een deel van de laadruimte van haar schepen ter beschikking van laatstgenoemde stelde om containers te vervoeren tussen verschillende havens van het Iberische schiereiland en een gebied buiten de werkingssfeer van de belasting over de toegevoegde waarde (de Canarische Eilanden).

7. Navicon bracht voor de desbetreffende facturen geen btw in rekening, omdat zij ervan uitging dat de handeling van btw was vrijgesteld. De bevoegde Spaanse belastingautoriteiten hebben de op grond van de overeenkomst voor deelbevrachting gefactureerde bedragen met het bedrag van de btw verhoogd, aangezien zij van mening waren dat de vrijstelling niet gold wanneer er deelbevrachting is en geen totaalbevrachting.

8. Navicon heeft tegen deze aanpassing beroep ingesteld bij het Tribunal Económico Administrativo (regionale administratieve rechtbank) te Madrid, doch zij werd in het ongelijk gesteld. Daarop heeft zij tegen deze beslissing hoger beroep ingesteld bij het Tribunal Superior de Justicia de Madrid (hoger gerechtshof te Madrid), dat de behandeling van de zaak heeft geschorst en het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen de volgende prejudiciële vragen heeft 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 het 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?"

III — Bij het Hof ingediende opmerkingen

9. De *Griekse* en de *Spaanse regering* stellen zich op het standpunt dat het begrip „bevrachting" in artikel 15, punt 5, van de

Zesde richtlijn alleen de bevrachting van de volledige laadruimte van het schip omvat en zij concluderen daaruit dat de nationale wettelijke regeling in overeenstemming is met de richtlijn. De in de Zesde richtlijn voorziene vrijstellingen dienen strikt te 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.

10. De *Belgische regering* en de *Commissie* stellen dat het begrip bevrachting zowel deelbevrachting als totaalbevrachting omvat.

11. Volgens de *Belgische regering* strekt artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn ertoe, de bevrachting van bepaalde schepen, met name van de in punt 4, sub a en b, bedoelde schepen, vrij te stellen en niet bepaalde modaliteiten van bevrachting vrij te stellen. Wanneer een gemeenschapsrechtelijke bepaling voor verschillende uitleggingen vatbaar is, moet, volgens de rechtspraak van het Hof, in elk geval de voorkeur worden gegeven aan de uitlegging die de nuttige werking van de bepaling kan verzekeren. Wanneer in casu het begrip bevrachting wordt beperkt tot totaalbevrachting, komt de nuttige werking van artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn echter in het gedrang, aangezien voor dezelfde route en dezelfde soort van schepen deelbevrachting aan btw zou zijn onderworpen, terwijl totaalbevrachting zou zijn vrijgesteld.

12. De *Commissie* merkt in de eerste plaats op dat het Hof meermaals heeft geoordeeld dat de eerste volzin van artikel 15 van de Zesde richtlijn de lidstaten niet de bevoegdheid laat om in te grijpen in de materiële werkingssfeer van de Zesde richtlijn zoals omschreven in deze richtlijn. Bovendien moeten naar derde landen geëxporteerde goederen vrij van belasting zijn wanneer zij het grondgebied van de Gemeenschap verlaten, hetgeen vereist dat bevrachtingsdiensten niet worden belast, ongeacht of het gaat om deelbevrachting dan wel totaalbevrachting. Indien het begrip bevrachting tot uitsluitend totaalbevrachting zou worden beperkt, zou dit ten slotte betekenen dat het recht op vrijstelling afhankelijk is van de grootte van het schip, aangezien hetzelfde vrachtvolume belast dan wel vrijgesteld zou zijn afhankelijk van de grootte van het betrokken schip.

13. De Commissie voert echter ook een argument aan dat kan dienen ter ondersteuning van het standpunt dat de Spaanse wettelijke regeling verenigbaar is met het gemeenschapsrecht. Naar analogie kan worden gesteld dat deelbevrachting moet worden beschouwd als goederenvervoer en dus onder artikel 15, punt 13, van de Zesde richtlijn valt [4], dat onder meer voorziet in

4 — Artikel 15, punt 13, van de Zesde richtlijn bepaalt:
„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."

een vrijstelling voor vervoerdiensten wanneer deze verband houden met de uitvoer van goederen. Toch is de Commissie van mening dat dit argument niet kan worden aanvaard. Ten eerste zijn bevrachting en goederenvervoer volgens de Zesde richtlijn aan een verschillende wettelijke regeling onderworpen en ten tweede is er een groot verschil tussen beide soorten van overeenkomsten.

14. De Commissie betoogt dat de nationale rechter moet uitmaken, op basis van de bewoordingen van de overeenkomst tussen de partijen en afhankelijk van de aard en de inhoud van de dienstverlening, of de betrokken overeenkomst voldoet aan de voorwaarden die moeten zijn vervuld om van een bevrachtingsovereenkomst te kunnen spreken voor de toepassing van artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn.

IV — In rechte

15. Overeenkomstig artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn is de bevrachting van zeeschepen vrijgesteld van btw. Het begrip bevrachting wordt in deze bepaling niet nader omschreven.

16. In de praktijk kan bevrachting betrekking hebben op een volledig schip, en dan spreekt men van „totaalbevrachting", of op slechts een deel van het schip, hetgeen „deelbevrachting" wordt genoemd.

17. Uit de schriftelijke opmerkingen van de lidstaten die in het onderhavige geding zijn tussengekomen, blijkt dat het begrip bevrachting binnen de Gemeenschap niet eenvormig is uitgelegd, zoals blijkt uit de uitvoeringswetten van een aantal lidstaten, waaronder Spanje — waar het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing is ontstaan —, waarin het begrip bevrachting wordt beperkt tot totaalbevrachting, terwijl in andere wettelijke regelingen, zoals die van België, een ruimere uitlegging wordt gevolgd, zodat elke vorm van bevrachting — totaalbevrachting dan wel deelbevrachting — is vrijgesteld. De vraag rijst dus wat de draagwijdte is van het begrip bevrachting in het kader van de btw-vrijstelling van artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn.

18. Volgens de rechtspraak van het Hof moeten btw-vrijstellingen strikt worden uitgelegd aangezien zij uitzonderingen vormen op het algemene beginsel dat btw verschuldigd is over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht.[5] Het Hof heeft dit beginsel

5 — Zie bijvoorbeeld arrest van 16 september 2004, Cimber Air (C-382/02, Jurispr. blz. I-8379, punt 25).

nogmaals bevestigd, met name met betrekking tot de vrijstellingen voor zeeschepen. [6]

19. Dit beginsel van strikte uitlegging kan echter niet tot gevolg hebben dat aan artikel 15 een andere betekenis wordt verleend dat die welke duidelijk uit de tekst daarvan blijkt. [7]

20. De betrokken bepaling noch enige andere bepaling van de Zesde richtlijn biedt steun voor een uitlegging waarbij het begrip „bevrachting" wordt beperkt tot uitsluitend „totaalbevrachting". Anders dan in de Zesde richtlijn is bepaald met betrekking tot de vrijstelling van artikel 15, punt 4, [8] kunnen de lidstaten de vrijstelling van artikel 15, punt 5, van de richtlijn niet beperken totdat communautaire belastingregels waarbij de draagwijdte van deze vrijstelling wordt vastgesteld, in werking treden. Wanneer een lidstaat de betekenis van het begrip „bevrachting" in het kader van de btw-vrijstellingen van de Zesde richtlijn beperkt tot „totaalbevrachting", dan gaat hij de discretionaire bevoegdheid waarover hij beschikt bij de uitvoering van de richtlijn in nationaal recht, te buiten. De afbakening van de werkingssfeer van de btw is immers in beginsel een taak van de gemeenschapswetgever en een beperking van de werkingssfeer van de btw, inzonderheid via een nationale uitvoeringsbepaling, kan slechts verenigbaar zijn met de Zesde richtlijn indien een dergelijke beperking kan worden afgeleid uit de bewoordingen, het doel en/of de algemene systematiek van de Zesde richtlijn.

21. In deze context rijst ook de vraag of een beperkende benadering, zoals in de Spaanse wettelijke regeling is gevolgd, in overeenstemming kan zijn met de systematiek en het doel van de Zesde richtlijn. Vrijstellingen zijn autonome begrippen van gemeenschapsrecht die in het algemene kader van het bij de Zesde richtlijn ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel moeten worden geplaatst. [9]

22. Zoals de Belgische regering en de Commissie hebben gesteld, leidt een uitlegging van het begrip „bevrachting" in artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn in die zin dat het alleen totaalbevrachting omvat, tot ernstige inconsequenties bij de onderwerping van bevrachtingsdiensten aan de btw. Indien deze benadering wordt gevolgd, hangt het recht op vrijstelling voor een bevrachtingsdienst af van de grootte van het schip, aangezien een bevrachtingsdienst voor het vervoer van hetzelfde vrachtvolume is vrijgesteld in geval van een klein schip, aangezien de volledige laadruimte van het schip

6 — Zie arresten van 26 juni 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, Jurispr. blz. I-2561, punt 19), en 14 september 2006, Elmeka (C-181/04–C-183/04, Jurispr. blz. I-8167, punt 15).

7 — Zie in dit verband arrest Cimber Air, aangehaald in voetnoot 5, punt 29.

8 — Artikel 15, punt 4, tweede volzin, luidt: „De Commissie dient zo spoedig mogelijk bij de Raad voorstellen in om communautaire belastingregels vast te stellen waarbij de werkingssfeer en de wijze van toepassing van deze vrijstelling en van de in de punten 5 tot en met 9 bedoelde vrijstellingen worden uitgewerkt. Totdat deze regels in werking treden, kunnen de lidstaten de draagwijdte van de in het onderhavige punt beoogde vrijstelling beperken."

9 — Zie met name arresten van 5 juni 1997, SDC (C-2/95, Jurispr. blz. I-3017, punt 21); 10 september 2002, Kügler (C-141/00, Jurispr. blz. I-6833, punt 25), en de reeds aangehaalde arresten Cimber Air, punt 23, en Elmeka, punt 20.

wordt benut en het dus gaat om totaalbevrachting, terwijl hetzelfde vrachtvolume slechts een deel van de volledige laadruimte van een groot schip in beslag neemt, zodat er sprake is van deelbevrachting. Dergelijke inconsequenties kunnen de nuttige werking van artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn in het gedrang brengen.

23. Wanneer een overeenkomst voor deelbevrachting van een zeeschip niet vrijgesteld zou zijn, zou dit bovendien leiden tot situaties waarin de vervoerkosten van bepaalde geëxporteerde goederen, te weten de goederen die via deelbevrachting worden geëxporteerd, niet vrijgesteld zouden zijn. Een dergelijk resultaat is duidelijk in strijd met het beginsel van het land van bestemming, dat bepaalt dat goederen moeten worden belast in het land van verbruik door de eindverbruiker. Uit dat beginsel vloeit met name voort dat goederen die buiten de Gemeenschap worden geëxporteerd, vrij van belasting moeten zijn, daaronder begrepen de belasting op de kosten voor vervoer buiten de Gemeenschap, omdat deze kosten zullen worden doorgerekend in de prijs van de geëxporteerde goederen.

24. Als tegenargument kan worden aangevoerd dat de uitsluiting van „deelbevrachting" van de werkingssfeer van de vrijstelling van artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn betreffende de bevrachting van schepen niet noodzakelijk afbreuk doet aan het beginsel van het land van bestemming. Dat beginsel kan immers worden gevrijwaard, voor goederen die via „deelbevrachting" worden geëxporteerd, door artikel 15, punt 13, van de Zesde richtlijn toe te passen, dat met name voorziet in een vrijstelling voor vervoerdiensten die verband houden met geëxporteerde goederen, op voorwaarde dat met betrekking tot deze goederen is voldaan aan de in deze bepaling gestelde voorwaarden. Zoals de Commissie heeft opgemerkt, is het echter zeer de vraag of de toepassing van dat artikel zich verdraagt met de systematiek en de logica van de Zesde richtlijn.

25. In de eerste plaats verschillen een bevrachtingsovereenkomst en een goederenvervoersovereenkomst zowel naar voorwerp als naar toepasselijke wettelijke regeling. Wanneer met betrekking tot een schip — of een deel ervan in het geval van deelbevrachting — een overeenkomst voor de bevrachting en de verhuur ervan wordt gesloten, wordt het schip voor een bepaald doel, zoals vervoer, ter beschikking gesteld, terwijl een goederenvervoersovereenkomst een overeenkomst is waarbij de vervoerder zich ertoe verbindt goederen op een bepaalde bestemming te leveren. Met andere woorden: een overeenkomst voor de bevrachting en de verhuur van een schip betreft de wijze van vervoer als dusdanig, terwijl een vervoersovereenkomst betrekking heeft op hetgeen met het vervoermiddel moet worden vervoerd. Terwijl de bevrachter en de huurder een recht van gebruik van het schip — of van een deel ervan in het geval van deelbevrachting — hebben, heeft

de eigenaar van de goederen die op grond van een goederenvervoersovereenkomst per schip worden vervoerd, dat recht niet, maar hij kan alleen verwachten dat de goederen op een bepaalde bestemming aankomen. Deze verschillen bieden steun voor de stelling dat de op grond van de Zesde richtlijn toepasselijke regeling moet verschillen.

26. Wanneer deelbevrachting met goederenvervoer wordt gelijkgesteld, komt in de tweede plaats wellicht de noodzaak van een afzonderlijke vrijstelling voor totaalbevrachting opnieuw ter discussie. Indien de gelijkenis tussen deelbevrachting en goederenvervoer dermate groot was dat ze met elkaar konden worden gelijkgesteld ondanks de aanzienlijke verschillen in de juridische aard van de respectieve overeenkomst, dan zou kunnen worden betwijfeld of een afzonderlijke vrijstelling voor bevrachting een bestaansreden heeft en of bevrachting sowieso niet met goederenvervoer moet worden gelijkgesteld. Een gelijkstelling van deelbevrachting met goederenvervoer zou aldus moeilijk te verzoenen zijn met de bewoordingen van de Zesde richtlijn.

27. Aangezien de juridische aard van beide soorten van overeenkomsten duidelijk sterk verschilt, kan ten slotte redelijkerwijze worden aangenomen dat indien het de bedoeling van de gemeenschapswetgever was geweest om het begrip bevrachting te beperken tot uitsluitend totaalbevrachting en deelbevrachting gelijk te stellen met goederenvervoer, hij zijn bedoeling in de Zesde richtlijn duidelijk zou hebben gemaakt.

28. Uit het voorgaande volgt dat er geen dwingende reden is om „deelbevrachting" gelijk te stellen met goederenvervoer voor de toepassing van de btw-vrijstellingen van de Zesde richtlijn, en om deelbevrachting niet binnen de werkingssfeer van de vrijstelling voor bevrachting van artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn te doen vallen.[10]

29. Gelet op een en ander dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat het begrip „deelbevrachting" in de vrijstelling van artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zowel bevrachting van de volledige laadruimte van een schip (totaalbevrachting) omvat als bevrachting van een deel of een percentage van de laadruimte van een schip (deelbevrachting).

30. Daaruit volgt ook dat op de tweede vraag dient te worden geantwoord dat de Zesde richtlijn zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling die alleen voorziet in een vrijstelling voor totaalbevrachting.

10 — Niettemin belet niets een nationale rechter om, met het oog op een correcte toepassing van de Zesde richtlijn, een overeenkomst voor „deelbevrachting" te herkwalificeren, wanneer hij tot de conclusie komt dat deze overeenkomst in een concreet geval, gelet op de contractsbepalingen ervan, in feite een goederenvervoersovereenkomst is en dus ten onrechte is gekwalificeerd als een „bevrachtingsovereenkomst" teneinde onder de voorwaarden te vallen voor de vrijstelling voor bevrachting van artikel 15, punt 5, van de Zesde richtlijn.

V — Conclusie

31. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:

„1) Het begrip ‚bevrachting' in de vrijstelling 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992, dient aldus te worden uitgelegd dat het zowel bevrachting van de volledige laadruimte van een schip (totaalbevrachting) omvat als bevrachting van een deel of een percentage van de laadruimte van een schip (deelbevrachting).

2) De Zesde richtlijn verzet zich tegen een nationale wettelijke regeling die alleen voorziet in een vrijstelling voor totaalbevrachting."