FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT JÁN MAZÁK

föredraget den 29 mars 2007 [1]

1. Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 15.5 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, [2] i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 [3] (nedan kallat sjätte direktivet).

2. Frågorna har uppkommit i en tvist mellan bolaget Navicon (nedan kallat Navicon) och den behöriga spanska skattemyndigheten angående den senares beslut att inte undanta verksamhet bestående av delbefraktning av ett fartyg i syfte att transportera containrar från mervärdesskatteplikt. Det skall i detta hänseende påpekas att det i den spanska lagstiftning varigenom sjätte direktivet har införlivats endast föreskrivs undantag för helbefraktning.

3. Domstolen har därför ombetts att tolka det befraktningsbegrepp som förekommer i artikel 15.5 i sjätte direktivet, och särskilt slå fast huruvida begreppet endast skall tillämpas på befraktning av hela fartyget (helbefraktning) eller även på befraktning av en del av detta (delbefraktning).

I — Tillämpliga bestämmelser

A — *Gemenskapslagstiftningen*

4. I artikel 15 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Undantag för export och liknande transaktioner samt internationella transporter

Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall med-

1 — Originalspråk: engelska.

2 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

3 — EGT L 384, s. 47; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 119.

lemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

4. Leverans av varor för bunkring och proviantering av fartyg i följande fall:

a) Fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet.

b) Fartyg som används för sjöräddning eller assistans eller för fiske inomskärs, i det senare fallet med undantag för fartygsproviant. ...

5. Leverans, ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av sådana havsgående fartyg som avses i punkt 4 a och b samt leverans, uthyrning, reparation och underhåll av utrustning – däribland fiskeriutrustning – som ingår som en del i eller används i dem. ..."

B — *Den nationella lagstiftningen*

5. I artikel 22.1 i lag 37 av den 28 december 1992 om mervärdesskatt föreskrivs följande:

"Undantag för export och liknande transaktioner

Följande verksamheter är, under de förutsättningar och enligt de villkor som föreskrivs i lag, undantagna från skatteplikt:

ETT. Leverans, konstruktion, ombyggnad, reparation, underhåll, helbefraktning och uthyrning av

1) fartyg som används på öppna havet i internationell sjöfart för befraktning av varor eller passagerare, inklusive turist-

resor, mot betalning, eller som används för industri- eller fiskeverksamhet. ...”

II — Bakgrund, förfarande och tolkningsfrågor

6. Navicon och bolaget Compañía Transatlántica Española SA har ingått ett avtal om delbefraktning, enligt vilket den förstnämnda, mot betalning, skall ställa en del av utrymmet på sina fartyg till den senares förfogande för transport av containrar mellan olika hamnar på den iberiska halvön och ett område utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt (Kanarieöarna).

7. Navicon har inte angett något mervärdesskattebelopp på fakturorna, eftersom det menar att transaktionen är undantagen från mervärdesskatteplikt. Den behöriga spanska skattemyndigheten har justerat mervärdesskattebeloppet i enlighet med den betalning som erlagts enligt avtalet, eftersom undantaget, enligt skattemyndighetens mening, inte var tillämpligt i den mån det rörde sig om del- och inte helbefraktning.

8. Navicon överklagade justeringen till Tribunal Económico Administrativo (regional förvaltningsdomstol) i Madrid, men överklagandet bifölls inte. Bolaget överklagade sistnämnda avgörande till Tribunal Superior de Justicia de Madrid (högsta domstol, Madrid), vilken beslutade att vilandeförklara målet och till domstolen ställa följande tolkningsfrågor:

”1. Skall begreppet befraktning i bestämmelsen om undantag från skatteplikt i artikel 15.5 i sjätte direktivet tolkas så, att det enbart omfattar befraktning av fartygets hela lastutrymme (helbefraktning) eller att det även omfattar befraktning av en del eller procentandel av fartygets lastutrymme (delbefraktning)?

2. Utgör sjätte direktivet hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken endast helbefraktning undantas från skatteplikt?”

III — Huvudsakliga yttranden till domstolen

9. Den grekiska och den spanska regeringen anser att begreppet befraktning i artikel 15.5 i sjätte direktivet endast avser befraktning av

hela fartygets utrymme, och de har följaktligen kommit fram till att den nationella lagstiftningen är förenlig med direktivet. De undantag som föreskrivs enligt sjätte direktivet skall tolkas strikt, eftersom de utgör undantag från den allmänna princip enligt vilken mervärdesskatt skall betalas för alla tjänster som en skattskyldig tillhandahåller mot vederlag.

10. Den belgiska regeringen och kommissionen har gjort gällande att begreppet befraktning avser såväl delbefraktning som helbefraktning.

11. Enligt den belgiska regeringen framgår det av lydelsen i artikel 15.5 i sjätte direktivet att befraktning av vissa fartyg, i synnerhet sådana havsgående fartyg som avses i punkt 4 a och b, skall undantas men inte särskilda typer av befraktning. Under alla omständigheter skall, när en gemenskapsrättslig bestämmelse enligt domstolens rättspraxis kan tolkas på olika sätt, den tolkning som säkerställer att bestämmelsen bevarar sin ändamålsenliga verkan prioriteras. I förevarande fall skulle emellertid den ändamålsenliga verkan av artikel 15.5 i sjätte direktivet äventyras om begreppet befraktning endast skall anses omfatta helbefraktning. För samma rutt och samma typ av fartyg skulle nämligen delbefraktning leda till betalning av mervärdesskatt medan undantag skulle gälla för helbefraktning.

12. Kommissionen har gjort gällande att det framgår av domstolens fasta rättspraxis att första meningen i artikel 15 i sjätte direktivet inte ger medlemsstaterna möjlighet att påverka det materiella tillämpningsområdet för sjätte direktivet, såsom det definieras i detta direktiv. Vidare skall varor som exporteras till tredjeland vara fria från skatter när de lämnar gemenskapens territorium, vilket innebär att befraktningstjänsterna inte skall beskattas, oberoende av om det rör sig om delbefraktning eller helbefraktning. Slutligen skulle, om befraktningsbegreppet begränsades till endast helbefraktning, detta innebära att rätten till undantag blev beroende av fartygets storlek, eftersom samma fraktvolym skulle undantas eller inte undantas beroende på det berörda fartygets storlek.

13. Kommissionen har emellertid även framfört ett argument som skulle kunna stödja uppfattningen att den spanska lagstiftningen är förenlig med gemenskapsrätten. Det skulle kunna hävdas att delbefraktning analogt skall anses utgöra varutransport, och därmed omfattas av artikel 15.13 i sjätte direktivet, [4] i vilken bland annat föreskrivs ett

4 — I artikel 15.13 i sjätte direktivet föreskrivs följande:
"Tillhandahållande av tjänster, inbegripet transporter och anknytande verksamhet men med undantag av tillhandahållande av tjänster som är undantagna i enlighet med artikel 13, om de är direkt förbundna med utförsel eller införsel av varor som omfattas av bestämmelserna i artikel 7.3 eller artikel 16.1 A."

undantag för transporttjänster som är förbundna med utförsel av varor. Kommissionen anser emellertid att detta argument inte kan godtas. För det första underställs befraktning och varutransport genom sjätte direktivet olika bestämmelser och för det andra är de två avtalstyperna väldigt olika.

14. Kommissionen har gjort gällande att det är den nationella domstolen som, mot bakgrund av såväl lydelsen i avtalet mellan parterna som de utförda tjänsternas art och omfattning, skall avgöra huruvida det ifrågavarande avtalet uppfyller de villkor som krävs för ett avtal om befraktning i den mening som avses i artikel 15.5 i sjätte direktivet.

IV — Rättslig bedömning

15. Enligt artikel 15.5 i sjätte direktivet skall befraktning av havsgående fartyg undantas från mervärdesskatt. Begreppet befraktning definieras inte närmare i denna bestämmelse.

16. I praktiken kan befraktning avse ett helt fartyg, i vilket fall verksamheten benämns helbefraktning, eller endast en del av fartyget, varvid den benämns delbefraktning.

17. De intervenerande medlemsstaterna i förevarande mål har i sina yttranden angett att begreppet befraktning inte har tolkats på ett enhetligt sätt inom gemenskapen, vilket framgår av den införlivande lagstiftningen i vissa medlemsstater. Detta gäller även Spanien, varifrån följande begäran om förhandsavgörande härrör, som har begränsat begreppet befraktning till att avse helbefraktning. I andra nationella lagstiftningar, såsom den belgiska lagstiftningen, förefaller en vidare tolkning tillämpas, enlig vilken alla typer av befraktning, såväl "hel-" som "delbefraktning", undantas. Följaktligen uppkommer frågan vilken omfattning begreppet befraktning skall ges i fråga om undantag från mervärdesskatt enligt artikel 15.5 i sjätte direktivet.

18. Enligt domstolens fasta rättspraxis skall undantag från mervärdesskatt tolkas strikt, eftersom de utgör undantag från den allmänna principen att mervärdesskatt skall tas ut på alla tjänster som en skattskyldig tillhandahåller mot vederlag. [5] Domstolen

5 — Se exempelvis domstolens dom av den 16 september 2004 i mål C-382/02, Cimber Air (REG 2004, s. I-8379), punkt 25.

har upprepat denna princip, bland annat vid tolkningen av undantag tillämpliga på havsgående fartyg. [6]

19. Denna princip om strikt tolkning kan emellertid inte medföra att artikel 15 skall ges en annan innebörd än den som klart följer av dess lydelse. [7]

20. Det finns ingenting i den ifrågavarande bestämmelsen eller i lydelsen i sjätte direktivet som tyder på att begreppet befraktning endast skall avse helbefraktning. Det framgår att medlemsstaterna, till skillnad från vad som föreskrivs i sjätte direktivet med hänsyn till undantagen enligt artikel 15.4 i direktivet, [8] inte får begränsa det undantag som föreskrivs i artikel 15.5 i direktivet förrän skatteregler för gemenskapen i vilka räckvidden av detta undantag preciseras träder i kraft. Att med avseende på de undantag från mervärdesskatt som föreskrivs i sjätte direktivet begränsa omfattningen av begreppet befraktning till helbefraktning förefaller således gå utöver det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna har vid införlivandet av direktivet med nationell rätt. Avgränsningen av tillämpningsområdet för mervärdesskatteplikt ankommer i princip på gemenskapslagstiftaren, och för att en begränsning av tillämpningsområdet för mervärdesskatteplikten, särskilt genom nationell införlivandelagstiftning, skall vara förenlig med sjätte direktivet måste den framgå av sjätte direktivets syfte och/eller allmänna systematik.

21. Det måste i detta avseende ifrågasättas huruvida ett restriktivt synsätt, såsom den spanska lagstiftarens, kan vara förenligt med systematiken i och ändamålet med sjätte direktivet. Det skall i detta hänseende även påpekas att undantagen utgör fristående gemenskapsrättsliga begrepp som skall tolkas mot bakgrund av det allmänna sammanhanget i det gemensamma system för mervärdesskatt som införts genom sjätte direktivet. [9]

22. Som den belgiska regeringen och kommissionen har gjort gällande skulle en tolkning av begreppet befraktning som innebär att det endast avser helbefraktning leda till allvarliga inkonsekvenser vid behandlingen av befraktningsverksamheter i fråga om mervärdesskatt. Enligt ett sådant synsätt skulle rätten till undantag för en befraktning bero på fartygets storlek, eftersom befraktning för transport av en viss lastvolym skulle undantas för ett litet fartyg. Då skulle

6 — Se domstolens dom av den 26 juni 1990 i mål C-185/89, Velker International Oil Company (REG 1990, s. I-2561), punkt 19, och av den 14 september 2006 i de förenade målen C-181/04–C-183/04, Elmeka (REG 2006, s. I-8167), punkt 15.

7 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Cimber Air (ovan fotnot 5), punkt 29.

8 — I artikel 15.4 andra meningen föreskrivs följande: "Kommissionen skall snarast möjligt föreslå rådet skatteregler för gemenskapen och precisera räckvidden och de praktiska åtgärderna för att genomföra detta undantag liksom de undantag som avses i punkt[erna] 5–9. Till dess att dessa regler träder i kraft får medlemsstaterna begränsa omfattningen av det undantag som avses i den här punkten."

9 — Se i synnerhet domstolens dom av den 5 juni 1997 i mål C-2/95, SDC (REG 1997, s. I-3017), punkt 21, och av den 10 september 2002 i mål C-141/00, Kügler (REG 2002, s. I-6833), punkt 25, samt domen i målet Cimber Air (ovan fotnot 5), punkt 23, och domen i målet Elmeka (ovan fotnot 6), punkt 20.

nämligen fartygets hela lastutrymme utnyttjas varvid befraktningen skulle anses vara helbefraktning, medan befraktning av samma lastvolym på ett större fartyg endast skulle fordra en del av lastutrymmet och därmed anses vara delbefraktning. En sådan inkonsekvens skulle äventyra den ändamålsenliga verkan av artikel 15.5 i sjätte direktivet.

23. Om ett avtal om delbefraktning av ett havsgående fartyg inte undantogs, skulle detta dessutom leda till situationer där transportkostnader för vissa exporterade varor, nämligen de varor som exporterats genom delbefraktning, inte undantogs. Ett sådant resultat skulle klart strida mot principen om destinationslandet, enligt vilken varor skall beskattas i det land där de kommer att konsumeras av slutkonsumenten. Av den principen följer i synnerhet att varor som är avsedda för export utanför gemenskapen skall vara fria från alla skatter, inbegripet skatt på kostnader för deras transport utanför gemenskapen, eftersom sådana kostnader kommer att ingå i priset på de exporterade varorna.

24. Det kan anses att det faktum att delbefraktning inte omfattas av undantaget i artikel 15.5 i sjätte direktivet avseende befraktning av havsgående fartyg inte nödvändigtvis äventyrar principen om destinationslandet. Den senare kan nämligen upprätthållas avseende varor som exporteras genom delbefraktning genom tillämpning av artikel 15.13 i sjätte direktivet, i vilken det bland annat föreskrivs ett undantag för transporter som är förbundna med utförsel av varor, under förutsättning att dessa varor uppfyller de krav som anges i denna bestämmelse. Som kommissionen har påpekat kan det emellertid ifrågasättas huruvida en sådan tillämpning av den artikeln skulle vara förenlig med systematiken och logiken i sjätte direktivet.

25. För det första framgår det att ett avtal om befraktning och ett avtal om transport skiljer sig avsevärt åt i fråga om syfte och vilka bestämmelser som gäller. När ett fartyg – eller vid delbefraktning en del av detta – omfattas av ett befraktnings- och hyresavtal avser detta avtal ett särskilt ändamål, exempelvis transport som sådan, medan ett transportavtal innebär en skyldighet för transportören att leverera varorna till en given destination. Med andra ord avser ett befraktnings- och hyresavtal transportmedlen som sådana, medan ett transportavtal avser själva lasten som skall transporteras. Härav följer att befraktaren och hyresmannen på rättslig grund har kontroll över användningen av det fartyg som är föremål för avtalet – eller vid

en delbefraktning en del av det – medan ägaren av de varor som transporteras på ett fartyg enligt ett avtal om varutransport inte har någon sådan kontroll, utan endast kan förvänta sig att varorna levereras till en given destination. Dessa skillnader förefaller stödja argumentet att det är olika bestämmelser i sjätte direktivet som skall tillämpas i de respektive situationerna.

26. Även om delbefraktning likställdes med varutransport skulle behovet av ett separat undantag för helbefraktning kunna ifrågasättas. Om delbefraktning liknade varutransport i en sådan utsträckning att de likställdes trots stora skillnader i avtalens rättsliga form, är det tvivelaktigt om ett separat undantag för befraktning ens skulle existera och om inte befraktning över huvud taget skulle likställas med varutransport. Ett likställande av delbefraktning med varutransport skulle därför knappast vara förenligt med ordalydelsen i sjätte direktivet.

27. Slutligen kan det, eftersom dessa två avtalstyper skiljer sig avsevärt i rättsligt hänseende, rimligen antas att om gemenskapslagstiftaren i sjätte direktivet hade haft för avsikt att begränsa begreppet befraktning till att endast avse helbefraktning och likställa delbefraktning med varutransport hade detta klargjorts i direktivet.

28. Härav följer att det inte finns några tvingande skäl att likställa delbefraktning med varutransport när det gäller tillämpningen av undantagen från mervärdesskatt enligt sjätte direktivet, i stället för att anse att det omfattas av undantaget för befraktning enligt artikel 15.5 i sjätte direktivet. [10]

29. Följaktligen skall svaret på den första tolkningsfrågan vara att begreppet befraktning i det undantag som föreskrivs i artikel 15.5 i sjätte direktivet skall tolkas så, att det omfattar såväl befraktning av fartygets totala lastutrymme (helbefraktning) som befraktning avseende en del eller procentandel av fartygets lastutrymme (delbefraktning).

30. Av det ovan anförda följer också att svaret på den andra frågan skall vara att sjätte direktivet utgör hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken endast helbefraktning undantas från skatteplikt.

10 — Trots detta finns det, i syfte att säkerställa en korrekt tillämpning av sjätte direktivet, ingenting som hindrar en nationell domstol från att ändra klassificeringen av ett avtal om delbefraktning för det fall den skulle komma fram till slutsatsen att det senare, i ett specifikt fall och på grundval av avtalsklausulerna i det ifrågavarande avtalet, inte är något annat än ett avtal för varutransport och att det således felaktigt har definierats som ett avtal om befraktning i syfte att omfattas av de i artikel 15.5 i sjätte direktivet föreskrivna villkoren för undantag beträffande befraktningsverksamhet.

V — Förslag till avgörande

31. Mot bakgrund av vad som ovan anförts föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågorna på följande sätt:

1. Begreppet befraktning i det undantag som föreskrivs i artikel 15.5 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEC av den 17 maj 1977 skall tolkas så, att det omfattar såväl befraktning av fartygets totala lastutrymme (helbefraktning) som befraktning avseende en del eller procentandel av fartygets lastutrymme (delbefraktning).

2. Sjätte direktivet utgör hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken endast helbefraktning undantas från skatteplikt.