DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)
den 18 oktober 2007 *

I mål C-97/06,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Spanien) genom beslut av den 23 januari 2006, som inkom till domstolen den 20 februari 2006, i målet

Navicon SA

mot

Administración del Estado,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna G. Arestis (referent), R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský och T. von Danwitz,

generaladvokat: J. Mazák,
justitiesekreterare: R. Grass,

* Rättegångsspråk: spanska.

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Spaniens regering, genom M. Muñoz Pérez, i egenskap av ombud,

— Belgiens regering, genom A. Hubert, i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom K. Georgiadis och M. Papida, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom M. Afonso och L. Escobar Guerrero, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 29 mars 2007 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

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 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 (EGT L 384, s. 47; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 119) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Navicon SA (nedan kallat Navicon), klagande i målet vid den nationella domstolen, och Administración del Estado angående den senares beslut att inte medge undantag från mervärdesskatteplikt för belopp som erlagts enligt ett avtal om delbefraktning av Navicons fartyg.

Tillämpliga bestämmelser

Den gemenskapsrättsliga lagstiftningen

3 I artikel 15, under rubriken "Undantag för export och liknande transaktioner samt internationella transporter", punkterna 1, 4, 5 och 13 i sjätte direktivet, föreskrivs följande:

"Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna 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:

1. Leverans av varor som av säljaren eller för hans räkning skickas eller transporteras till en destination utanför gemenskapen.

...

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.

...

13. 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."

Den nationella lagstiftningen

4 I artikel 22.1 i lag 37/1992 av den 28 december 1992 om mervärdesskatt (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido) (BOE nr 312 av den 29 december 1992, s. 44247) (nedan kallad lagen 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 att i kommersiellt syfte frakta varor eller passagerare, inklusive turistresor, mot betalning, eller som används för industri- eller fiskeverksamhet.

Undantaget är inte tillämpligt på fartyg som används för sport- och fritidsaktiviteter eller för annat privat bruk."

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

5 Det framgår av beslutet om hänskjutande att Navicon och Compañía Transatlántica Española SA ingått ett avtal om delbefraktning, enligt vilket det förstnämnda företaget mot betalning skulle ställa en del av utrymmet på sina fartyg till det senare företagets förfogande för transport av containrar mellan olika hamnar på Iberiska halvön och Kanarieöarna, ett område som enligt artikel 3.3 andra stycket i sjätte direktivet ligger utanför gemenskapens territorium. Navicon angav ingen mervärdesskatt på de fakturor som utställts med stöd av nämnda avtal, eftersom befraktningstransaktionen enligt företagets mening var undantagen från mervärdesskatteplikt.

6 Den spanska skattemyndigheten bedömde emellertid att undantaget i artikel 22.1 i lagen om mervärdesskatt inte var tillämpligt i den mån det rörde sig om del- och inte helbefraktning och påförde mervärdesskatt på de belopp som erlagts enligt nämnda befraktningsavtal.

7 Navicon överklagade mervärdesskattebeslutet till Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, som lämnade talan utan bifall. Företaget överklagade därefter till den hänskjutande domstolen.

8 Eftersom Tribunal de Justicia de Madrid anser att den tvist som anhängiggjorts vid den tvisten kräver en tolkning av sjätte direktivet har den beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"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?"

Prövning av tolkningsfrågorna

9 Den nationella domstolen vill med dessa två frågor, som skall prövas tillsammans, får klarhet i huruvida artikel 15.5 i sjätte direktivet skall tolkas så, att den avser såväl hel- som delbefraktning av fartyg som används på öppna havet. Den nationella domstolen vill även få klarhet i huruvida bestämmelsen i fråga utgör hinder för en nationell lagstiftning liknande den som avses i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken undantag från mervärdesskatteplikt endast beviljas vid helbefraktning av sådana fartyg.

Yttranden som har inkommit till domstolen

10 Den spanska och den grekiska regeringen anser att begreppet befraktning i artikel 15.5 i sjätte direktivet endast avser befraktning av hela fartygets utrymme, och har därför slutit sig till att lagen om mervärdesskatt är förenlig med direktivet. Regeringarna har gjort gällande att det framgår av domstolens fasta rättspraxis att undantag enligt sjätte direktivet skall tolkas strikt, eftersom de utgör avvikelser från den allmänna princip enligt vilken mervärdesskatt skall betalas för alla tjänster som en skattskyldig tillhandahåller mot vederlag.

11 Den spanska regeringen har tillagt att undantaget från skatteplikt i nämnda bestämmelse syftar till att förenkla uppbörden av mervärdesskatt vid leveranser utanför gemenskapens territorium, vilket innebär att undantaget för befraktning endast gäller vid internationell sjöfart. Regeringen anser att den tolkning som bäst överensstämmer med detta syfte, och som är den striktast möjliga, är att undantag enbart får beviljas när det rör sig om helbefraktning av fartyget, det vill säga när det kan antas att den som mottar tjänsten använder sig av den i internationell sjöfart.

12 Den belgiska regeringen och Europeiska gemenskapernas kommission har däremot gjort gällande att begreppet befraktning i artikel 15.5 i sjätte direktivet avser såväl delbefraktning som helbefraktning av havsgående fartyg.

13 Enligt sistnämnda regering framgår det tydligt av lydelsen i artikel 15.5 i sjätte direktivet att syftet med denna bestämmelse är att från mervärdesskatt undanta befraktning av fartyg som används i internationell sjöfart och inte att vissa typer av befraktning skall undantas. Regeringen har påpekat att, när en gemenskapsrättslig bestämmelse kan tolkas på olika sätt, skall den tolkning som säkerställer att bestämmelsen bevarar sin ändamålsenliga verkan alltid prioriteras. I förevarande fall skulle den ändamålsenliga verkan av artikel 15.5 i sjätte direktivet äventyras om begreppet skall tolkas så, att det endast avser helbefraktning. För samma färdväg och samma typ av fartyg skulle nämligen delbefraktning beläggas med mervärdesskatt medan samma transaktion vid helbefraktning skulle undantas från skatteplikt.

14 Kommissionen har hävdat att bestämmelser om undantag från mervärdesskatteplikt skall tolkas strikt, med hänsyn till att de undantag som gäller för fartyg och flygplan enligt artikel 15 i sjätte direktivet innebär ett dubbelt undantag från de allmänna bestämmelserna i detta direktiv. De utgör nämligen både undantag från skatteplikt

och en avvikelse från det gemensamma systemet för mervärdesskatt på den inre marknaden.

15 Kommissionen har emellertid gjort gällande att det framgår av lydelsen i artikel 15.5 i sjätte direktivet att bestämmelsen omfattar såväl hel- som delbefraktning av havsgående fartyg. I bestämmelsen görs ingen åtskillnad mellan dessa båda befraktningsalternativ och det förefaller således inte föreligga någon möjlighet för medlemsstaterna att ge undantaget i fråga en annan räckvidd än den som klart följer av direktivets ordalydelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 september 2004 i mål C-382/02, Cimber Air, REG 2004, s. I-8379). Artikel 15 första meningen i sjätte direktivet ger inte heller medlemsstaterna någon möjlighet att påverka det materiella tillämpningsområdet för ett undantag, såsom det definieras i nämnda direktiv.

16 Kommissionen anser även att varor som exporteras till tredjeland skall 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. Om undantaget begränsas till att gälla helbefraktning, blir det storleken på det fartyg som utför frakten som avgör huruvida det blir tillämpligt, då samma fraktvolym skulle undantas eller inte undantas från skatteplikt alltefter storleken på det berörda fartygets lastutrymme.

17 Kommissionen har emellertid även undersökt huruvida lagen om mervärdesskatt kan rättfärdigas. Den har undersökt möjligheten att låta avtal om delbefraktning omfattas av de bestämmelser som tillämpas på avtal om varutransport i artikel 15.13 i sjätte direktivet. Huvudsyftet med avtalet är i båda fallen transport av en vara från en punkt till en annan. Kommissionen anser emellertid att ett sådant likställande strider mot innehållet i och syftet med sjätte direktivet i vilket befraktning och varutransport omfattas av olika bestämmelser.

18 Slutligen har kommissionen hävdat 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 om avtalet i fråga uppvisar de egenskaper som krävs för att utgöra ett avtal om befraktning i den mening som avses i artikel 15.5 i sjätte direktivet.

Domstolens svar

19 Det framgår av beslutet om hänskjutande att det i artikel 22.1 i lagen om mervärdesskatt beviljas undantag från skatteplikt vid helbefraktning av fartyg som används i internationell sjöfart för att i kommersiellt syfte frakta varor mot betalning. Det är dessutom klarlagt att Kanarieöarna enligt artikel 3.3 andra stycket i sjätte direktivet är ett territorium utanför gemenskapen och att, i mervärdesskattehänseende, utgör enligt denna bestämmelse, jämförd med artikel 15.1 i samma direktiv, varutransporter till dessa öar export.

20 Domstolen erinrar om att undantagen från skatteplikt enligt fast rättspraxis utgör fristående gemenskapsrättsliga begrepp som skall sättas in i det allmänna sammanhanget i det gemensamma system för mervärdesskatt som införts genom det sjätte direktivet (se, bland annat, dom av den 26 mars 1987 i mål 235/85, kommissionen mot Nederländerna, REG 1987, s. 1471, punkt 18, av den 5 juni 1997 i mål C-2/95, SDC, REG 1997, s. I-3017, punkt 21, och domen i det ovannämnda målet Cimber Air, punkt 23).

21 Systemet i fråga bygger framför allt på två principer. Dels den om att mervärdesskatt skall tas ut på alla tjänster som tillhandahålls och på alla varuleveranser som utförs av en skattskyldig mot vederlag. Dels den om skatteneutralitet, som förhindrar att aktörer som utför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehänseende (domen i det ovannämnda målet Cimber Air, punkt 24).

22 Mot bakgrund av dessa principer skall nämnda undantag tolkas strikt eftersom de utgör ett undantag från den allmänna principen enligt vilken mervärdesskatt skall tas ut på alla tjänster som tillhandahålls och på alla varuleveranser som utförs av en skattskyldig mot vederlag (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet SDC, punkt 20, och i det ovannämnda målet Cimber Air, punkt 25, och dom av den 14 juni 2007 i mål C-445/05, Haderer, REG 2007, s. I-4841, punkt 18). Denna regel om strikt tolkning innebär emellertid inte att de ord som används för att definiera undantagen skall tolkas på ett sådant sätt att undantagen inte får avsedd effekt (dom av den 18 november 2004 i mål C-284/03, Temco Europe, REG 2004, s. I-11237, punkt 17, och domen i det ovannämnda målet Haderer, punkt 18).

23 Det är mot bakgrund av tolkningskriterierna i den rättspraxis som det hänvisas till ovan i punkterna 20–22 som begreppet befraktning i artikel 15.5 i sjätte direktivet skall tolkas.

24 Det skall i det avseendet konstateras att artikeln inte innehåller någon definition av begreppet befraktning. Enligt fast rättspraxis skall vid tolkningen av en gemenskapsrättslig bestämmelse inte bara dess lydelse beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som den ingår i (se, bland annat, dom av den 18 maj 2000 i mål C-301/98, KVS International, REG 2000, s. I-3583, punkt 21, och av den 6 juli 2006 i mål C-53/05, kommissionen mot Portugal, REG 2006, s. I-6215, punkt 20).

25 Av lydelsen i artikel 15.5 i sjätte direktivet framgår inledningsvis att medlemsstaterna skall undanta följande aktiviteter från skatteplikt: leverans, ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av sådana havsgående fartyg som avses i punkt 4 a och b i samma artikel, bland annat sådana som används på öppna havet i kommersiell verksamhet, samt leverans, uthyrning, reparation och underhåll av utrustning – däribland fiskeriutrustning – som ingår som en del i eller används i dem.

26 Det görs således i nämnda artikel 15.5 inte någon åtskillnad mellan hel- och delbefraktning. I artikeln nämns endast befraktning av fartyg som används på öppna havet bland de fall som skall omfattas av det undantag från mervärdesskatteplikt som avses i denna artikel 15, utan närmare uppgift om huruvida det rör sig om hel- eller delbefraktning.

27 I den mån artikel 22.1 i lagen om mervärdesskatt grundar sig på en särskild tolkning av begreppet befraktning påpekas att det framgår av fast rättspraxis att, även om medlemsstaterna enligt inledningen i artikel 15 i sjätte direktivet skall fastställa villkoren för undantagen, i syfte att säkerställa en riktig och enkel tillämpning av dem och förhindra skatteflykt, skatteundandragande och eventuellt missbruk, kan dessa villkor inte avse definitionen av innehållet i de föreskrivna undantagen från skatteplikt (se, analogt, dom av den 11 januari 2001 i mål C-76/99, kommissionen mot Frankrike, REG 2001, s. I-249, punkt 26, och av den 26 maj 2005 i mål C-498/03, Kingscrest Associates och Montecello, REG 2005, s. I-4427, punkt 24).

28 Under dessa förhållanden kan svaret på frågan huruvida en viss verksamhet är mervärdesskattepliktig eller undantagen från sådan skatteplikt inte bero på hur verksamheten betecknas i nationell rätt (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Kingscrest Associates och Montecello, punkt 25, och i det ovannämnda målet Haderer, punkt 25).

29 Vad vidare beträffar syftet med artikel 15 i sjätte direktivet konstateras att artikeln rör undantag från mervärdesskatt för export utanför gemenskapen, liknande transaktioner och internationella transporter. Inom internationell handel syftar ett sådant undantag till att iaktta principen om att de aktuella varorna och tjänsterna skall beskattas på destinationsorten. Export och liknande transaktioner skall således undantas från mervärdesskatt så att transaktionen inte beskattas någon annanstans än på den plats där varorna skall konsumeras.

30 I tvisten i målet vid den nationella domstolen framgår uttryckligen av artikel 22.1 i lagen om mervärdesskatt att endast helbefraktning av fartyg som används på öppna havet i internationell sjöfart är undantagna från mervärdesskatteplikt. Oberoende av det faktum att det handlar om exportliknande transaktioner medges därför enligt denna lagstiftning inga undantag för delbefraktning av dessa fartyg. Av detta följer att beskattningen av denna typ av befraktning vid nämnda transaktioner strider mot principen om att de berörda varorna och tjänsterna skall beskattas på destinationsorten och mot syftet med undantagsbestämmelserna i artikel 15 i sjätte direktivet.

31 Den nationella domstolen har, vilket skall tilläggas, angett att lagen i fråga, genom att begränsa undantaget från mervärdesskatteplikt till helbefraktning, gör denna förmån avhängig av storleken på det fartyg som används vid befraktningen, då samma fraktvolym kan komma att beskattas eller inte beroende på om den omfattar hela eller bara en del av fartygets lastutrymme. Detta innebär att undantaget för befraktning i artikel 15.5 i sjätte direktivet förlorar sin ändamålsenliga verkan.

32 De ord som har använts för att definiera undantaget i artikel 15.5 i sjätte direktivet skall visserligen tolkas strikt, men att godta en synnerligen snäv tolkning av begreppet befraktning innebär ett åsidosättande av såväl lydelsen i som syftet med denna bestämmelse.

33 De ställda frågorna skall således besvaras enligt följande. Artikel 15.5 i sjätte direktivet skall tolkas så, att den avser såväl helbefraktning som delbefraktning av fartyg som används på öppna havet. Denna bestämmelse är således till hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som avses i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken undantag från mervärdesskatteplikt endast beviljas för helbefraktning av nämnda fartyg.

34 Kommissionen har emellertid i sitt yttrande till domstolen undersökt möjligheten att likställa delbefraktning av ett fartyg med ett avtal om varutransport, så att det undantag från skatteplikt som enligt artikel 15.13 i sjätte direktivet föreskrivs för tillhandahållande av transportjänster kopplade till exporterade varor skall kunna tillämpas när varorna i fråga uppfyller de villkor som uppställs i den bestämmelsen. I det fallet och med hjälp av en sådan assimilering kan undantag beviljas för delbefraktning av ett fartyg vid utförandet av en exportliknande transaktion.

35 Det skall i det avseendet konstateras att i fråga om undantag för export föreskrivs i sjätte direktivet olika regler för dessa två avtalstyper, nämligen avtal om befraktning och avtal om tillhandahållande av transporttjänster, vilka utgör olika rättsliga system. Undantag från skatteplikt för befraktning av fartyg som används på öppna havet föreskrivs i artikel 15.5 i sjätte direktivet, medan transport av varor regleras i artikel 15.13. Det framgår således redan av ordalydelsen i denna artikel att en assimilering av nämnda avtal i syfte att låta dem omfattas av samma mervärdesskatteregler inte har något stöd i de undantagsbestämmelser som införts i sjätte direktivet.

36 Såsom generaladvokaten har angett i punkt 27 i sitt förslag till avgörande kan det antas att om gemenskapslagstiftaren hade haft för avsikt att begränsa begreppet befraktning av fartyg som används på öppna havet till att endast avse helbefraktning och likställa delbefraktning med varutransport, hade detta uttryckligen angetts i artikel 15 i sjätte direktivet.

37 Det ankommer emellertid på den nationella domstolen att, mot bakgrund av de relevanta omständigheter under vilka den befraktningstransaktion som avses i målet utspelade sig, fastställa vad som utmärker transaktionen för att bedöma huruvida den skall kvalificeras som en befraktning eller en varutransporttjänst. Domstolen i

fråga skall bland annat beakta villkoren i det avtal som ingåtts mellan parterna och beskaffenheten hos och innehållet i den tjänst som utförts för att avgöra huruvida avtalet uppfyller villkoren för ett befraktningsavtal i den mening som avses i artikel 15.5 i sjätte direktivet.

38 Såsom kommissionen har påpekat skiljer sig befraktningsavtalet från ett avtal om varutransport på så sätt att det innebär att en person, redaren, ställer hela eller en del av sitt fartyg till en annan persons, befraktarens, förfogande, medan ett avtal om varutransport innebär att transportören enbart åtar sig att för sin kunds räkning flytta nämnda varor.

39 En sådan prövning av det aktuella avtalets rättsliga natur är dessutom nödvändig för att kunna tillämpa de i sjätte direktivet föreskrivna undantagen på ett riktigt och enkelt sätt och förhindra skatteflykt, skatteundandragande och eventuellt missbruk vid genomförandet av detta direktiv.

40 Av det anförda följer att det ankommer på den nationella domstolen att avgöra huruvida det avtal som avses i det mål som anhängiggjorts vid den uppfyller villkoren för ett befraktningsavtal i den mening som avses i artikel 15.5 i sjätte direktivet.

Rättegångskostnaderna

41 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1) **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, i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992, skall tolkas så, att den avser såväl helbefraktning som delbefraktning av fartyg som används på öppna havet. Denna bestämmelse är således till hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som avses i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken undantag från mervärdesskatteplikt endast beviljas för helbefraktning av nämnda fartyg.**

2) **Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra huruvida det avtal som avses i det mål som anhängiggjorts vid den uppfyller villkoren för ett befraktningsavtal i den mening som avses i artikel 15.5 i direktiv 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 92/111.**

Underskrifter