DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)
den 16 september 2004 *

I mål C-382/02,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG,

som framställts av Vestre Landsret (Danmark), genom beslut av den 9 oktober 2002, som inkom till domstolen den 23 oktober 2002, i målet mellan:

Cimber Air A/S

och

Skatteministeriet,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C.W.A. Timmermans samt domarna C. Gulmann, J.-P. Puissochet (referent), J.N. Cunha Rodrigues och N. Colneric,

* Rättegångsspråk: danska.

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
justitiesekreterare: biträdande justitiesekreteraren H. von Holstein,

med beaktande av det skriftliga förfarandet och efter att förhandling hållits den 4 mars 2004,

med beaktande av de yttranden som avgivits av:

— Cimber Air A/S, genom R. Mikelsons, advokat,

— Danmarks regering och Skatteministeriet, genom J. Molde, i egenskap av ombud, biträdd av P. Biering, advokat,

— Tysklands regering, genom M. Lumma, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och N.B. Rasmussen, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 25 mars 2004 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande rör tolkningen av artikel 15.6, 15.7 och 15.9 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) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan bolaget Cimber Air A/S och Skatteministeriet i fråga om en begäran om återbetalning av ingående mervärdesskatt för leverans av varor till flygplan, som enligt dansk lag om mervärdesskatt inte medger rätt till återbetalning.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrätten

3 I artikel 15 i sjätte direktivet, som rör undantag för export och liknande transaktioner samt internationella transporter, stadgas 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.

2. Leverans av varor som av en kund som inte är etablerad inom landet eller för hans räkning, skickas eller transporteras till en destination utanför gemenskapen med undantag av varor som transporteras av kunden själv för utrustning, bunkring och proviantering av nöjesbåtar och privatflygplan eller andra transportmedel för privat bruk.

...

6. Leverans, ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av flygplan som används av företag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer, samt leverans, uthyrning, reparation och underhåll av utrustning som ingår som en del i eller används i dem.

7. Leverans av varor för bunkring, tankning och proviantering av sådana flygplan som avses i punkt 6.

...

9. Tillhandahållande av andra tjänster än sådana som avses i punkt 6, för att täcka direkta behov för sådana flygplan som avses i den punkten eller deras laster.

..."

Den nationella lagstiftningen

4 I *lov om mervaerdiafgift* (lag om mervärdesskatt) av den 16 augusti 2000 (nedan kallad lagen av den 16 augusti 2000) finns bestämmelser om undantag från mervärdesskatt. I dessa bestämmelser regleras mervärdesbeskattningen av leveranser till flygbolag.

5 I 34 § första stycket i lagen av den 16 augusti 2000, som rör undantag från mervärdesskatt för leveranser till vissa flygplan, föreskrivs följande:

"Följande leveranser av varor och tjänster är undantagna från skatteplikt:

...

7. Nödvändig utrustning som levereras för användning ombord på flygplan och fartyg i utrikestrafik, med undantag för sportflygplan ..., samt tjänster som utförs för sådana flygplan ...

8. Försäljning och uthyrning av flygplan ... med undantag för sportflygplan och fritidsbåtar.

9. Reparation, underhåll och ombyggnad av sådana flygplan som avses i punkt 8 ... samt leverans, uthyrning, reparation och underhåll av deras fasta utrustning.

...

16. Leverans av proviant och andra förnödenheter till provianteringsverksamhet samt till fartyg eller flygplan för användning ombord eller för försäljning till passagerare med mera i enlighet med bestämmelserna i tullagen."

6 Det följer av bestämmelserna i 34 § första stycket punkterna 7 och 16 i lagen av den 16 augusti 2000 att

— start- och landningsavgifter,

— bränsle,

— catering och

— bagagehantering

utgör sådana "leveranser av varor" och "tillhandahållande av tjänster" som avses i artikel 15.7 och 15.9 i direktivet och är befriade från mervärdesskatt under förutsättning att de avser internationella avgångar.

7 För inköp avsedda för flygplan i utrikestrafik, inklusive transittrafik, föreligger rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 45 § tredje stycket i lagen av den 16 augusti 2000, men inte för inköp avsedda för flygplan i inrikestrafik.

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

8 Cimber Air A/S är ett flygbolag som i samarbete med sina två handelspartner SAS och Lufthansa i huvudsak trafikerar regionala reguljära flyglinjer i Europa. Bolaget trafikerar såväl nationella flyglinjer i Danmark som internationella flyglinjer mellan Danmark och utlandet. Dessutom trafikerar det flyglinjer där avgångs- och destinationsorter är belägna utomlands.

9 Skatteministeriet har i målet vid den nationella domstolen ansett att vissa leveranser till Cimber Air A/S flygplan i inrikestrafik, det vill säga flygplan som flyger mellan flygplatser belägna i Danmark, inte är undantagna från mervärdesskatt, eftersom undantaget från skattskyldighet endast gäller flygplan som används i utrikestrafik.

Cimber Air A/S anser å sin sida att samtliga leveranser till flygplan i inrikestrafik skall vara undantagna från mervärdesskatt, eftersom bolaget huvudsakligen bedriver flygtrafik på internationella linjer.

10 Cimber Air A/S väckte därför talan vid Vestre Landsret och yrkade att Skatteministeriet skulle förpliktas att undanta de varor och tjänster som levererats till bolaget efter den 30 april 2001 från mervärdesskatt, eftersom bolagets huvudsakliga verksamhet är inriktad på internationella transporter.

11 Cimber Air A/S yrkade vidare att Skatteministeriet skulle förpliktas att återbetala den överskjutande mervärdesskatt som enligt bolagets mening inbetalts felaktigt. Beloppet motsvarar den mervärdesskatt som Cimber Air A/S betalade sina leverantörer för diverse leveranser avsedda för eller i samband med rena inrikesflygningar.

12 Parterna är oeniga om huruvida bestämmelserna i artikel 15.7 och 15.9 i sjätte direktivet jämförda med artikel 15.6 i samma direktiv utgör hinder för beskattning av leveranser till Cimber Air A/S flygplan när de används i inrikestrafik, trots att bolaget huvudsakligen trafikerar internationella flyglinjer.

13 Mot denna bakgrund beslutade Vestre Landsret att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

"1) Skall artikel 15.7 och 15.9, jämförd med artikel 15.6 i sjätte direktivet (rådets direktiv 77/388/EEG) tolkas så att en medlemsstat kan välja att inte undanta

leveranser till flygplan i inrikestrafik från mervärdesskatt, oberoende av att flygbolaget som använder flygplanet huvudsakligen driver flygtrafik på internationella linjer, eller är medlemsstaten i fråga skyldig att undanta dessa leveranser från mervärdesskatt?

2) Vilka kriterier i form av exempelvis omsättning, platskilometer, passagerarkilometer, antal passagerare eller antal flygningar är i så fall relevanta vid bedömningen av huruvida ett flygbolag huvudsakligen driver flygtrafik på internationella linjer i den mening som avses i artikel 15.6?"

Den första frågan

14 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga i huvudsak för att få klarhet i huruvida artikel 15.6, 15.7 och 15.9 i sjätte direktivet skall tolkas så att de leveranser av varor och tjänster som avses i dessa bestämmelser är undantagna från mervärdesskatt när de är avsedda för flygplan som flyger i inrikestrafik, men används av flygbolag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer.

Yttranden som har inkommit till domstolen

15 Den danska regeringen har gjort gällande att, eftersom artikel 15 i sjätte direktivet avser undantag för export utanför gemenskapen, kan artikel 15.7 och 15.9 endast

avse leveranser av varor och tjänster till internationella flygningar därför att detta villkor skall vara uppfyllt i varje enskilt fall. Artikel 15.6, enligt vilken de leveranser av varor och tjänster som avses i artikeln skall bedömas mot bakgrund av flygbolagets huvudsakliga verksamhet, utgör vid en helhetstolkning av artikel 15 endast ett undantag.

16 Den danska regeringen har till stöd för sin tolkning påpekat att bestämmelserna om undantag inom landets territorium omfattas av artikel 13 i sjätte direktivet. Leveranser till inrikesflygningar undantas dock inte genom denna artikel, vilket stöder föreställningen om att bestämmelserna i artikel 15.7 och 15.9 i detta direktiv inte gäller leveranser av varor och tjänster till flygplan i inrikestrafik, fastän bolaget som äger flygplanen huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik.

17 Kommissionen, som delar denna uppfattning, har tillagt att sjätte direktivets bestämmelser om undantag från skatteplikt skall tolkas restriktivt med hänsyn till principen om skatteneutralitet. Enligt denna princip skall internationella transporter beskattas enhetligt.

18 Kommissionen har medgett att artikel 15.6 i sjätte direktivet uttryckligen frångår principen om skatteneutralitet men samtidigt angett att de inte finns någonting i förarbetena som tyder på att punkterna 7 och 9 medger en sådan avvikelse, varför det undantag från skatteplikt som avses i dessa punkter är förbehållen leveranser och andra tjänster till flygplan i utrikestrafik.

19 Cimber Air A/S, som vid förhandlingen fick stöd av den tyska regeringen, har tolkat artikel 15.7 och 15.9 i sjätte direktivet på ett annat sätt. Bolaget anser att undantaget från mervärdesskatt på sådana leveranser som avses i dessa bestämmelser gäller för flygplan i inrikestrafik när flygbolaget som äger flygplanen driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer.

20 Enligt Cimber Air A/S och den tyska regeringen motiveras åsidosättandet av principen om skatteneutralitet av svårigheten att avgöra vilken del av leveranserna som skall undantas från mervärdesskatt och vilken del som skall mervärdesbeskattas när flygplanen används i både inrikes- och utrikestrafik.

21 Cimber Air A/S och den tyska regeringen anser att det avgörande kriteriet för att leveranser av varor och tillhandahållande av sådana andra tjänster som avses i artikel 15.7 och 15.9 i sjätte direktivet skall undantas från skatteplikt, vilket ger textens ordalydelse företräde framför principen om skatteneutralitet, är att det flygplan som tar emot leveranserna tillhör ett flygbolag som huvudsakligen driver internationell flygtrafik. Detta kriterium möjliggör en enkel och enhetlig tillämpning av bestämmelserna i artikel 15.6, 15.7 och 15.9 i sjätte direktivet.

22 Cimber Air A/S har av denna tolkning, med avseende på målet vid den nationella domstolen, slutit sig till att de danska bestämmelserna och deras tillämpning, genom vilka undantaget från skatteplikt begränsas till flygplan i utrikestrafik strider mot gemenskapsrätten.

Domstolens svar

23 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 av den 10 september 2002 i mål C-141/00, Kügler, REG 2002, s. I-6833, punkt 25).

24 Systemet i fråga bygger framför allt på två principer. Dels den om att mervärdesskatt skall tas ut på alla tjänster som en skattskyldig tillhandahåller mot vederlag. Dels den om skatteneutralitet, som förhindrar att aktörer som utför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehänseende.

25 Domstolen har av dessa skäl, och eftersom det är ostridigt att det enligt sjätte direktivet är möjligt att bevilja undantag som åsidosätter nyssnämnda principer, fastställt att sagda undantag skall tolkas restriktivt (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet SDC, punkt 20, och dom av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg, REG 1999, s. I-4947, punkt 12, och domen i det ovannämnda målet Kügler, punkt 28).

26 Det framgår av artikel 15.7 och 15.9 i sjätte direktivet att leveranser av varor för bunkring, tankning och proviantering av sådana flygplan som avses i artikel 15.6 och tillhandahållande av andra tjänster än sådana som avses i punkt 6, för att täcka direkta behov för nämnda flygplan eller deras laster, är undantagna från mervärdesskatt.

27 Artikel 15.6 avser emellertid "flygplan som används av företag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer".

28 I motsats till vad kommissionen och den danska regeringen har anfört avser undantaget i artikel 15 i sjätte direktivet således uttryckligen, i såväl punkterna 7 och 9 som punkt 6 i denna artikel, inrikesflygningar med flygplan som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik.

29 Den av kommissionen åberopade omständigheten att undantagen inom landets territorium omfattas av artikel 13 i sjätte direktivet och att villkoren för undantag i artikel 15 i nämnda direktiv är helt harmoniserade, kan inte medföra att artikel 15 skall ges en annan tolkning än den som klart följer av dess ordalydelse.

30 Svaret på den första frågan är således att artikel 15.6, 15.7 och 15.9 i sjätte direktivet skall tolkas så att de leveranser av varor och tjänster, som avses i dessa bestämmelser, till flygplan i inrikestrafik är undantagna från mervärdesskatt när de är avsedda för flygplan som flyger i inrikestrafik, men som används av flygbolag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer.

Den andra frågan

31 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i vilka kriterier som skall beaktas vid bedömningen av huruvida ett flygbolag huvudsakligen driver internationell flygtrafik.

Yttranden som har inkommit till domstolen

32 Kommissionen och den danska regeringen anser att det med hänsyn till deras svar på den första frågan saknas anledning att besvara denna fråga.

33 Cimber Air A/S anser att betydelsen av ordet "huvudsakligen" i artikel 15.6 i sjätte direktivet skall bedömas mot bakgrund av flygbolagets samlade verksamhet under en viss period och genom en analys av bolagets produktion och försäljning.

34 Cimber Air A/S anser att den internationella delen av verksamheten skall ses i ett längre tidsperspektiv, så att flygplanen hos ett flygbolag som under flera år huvudsakligen har bedrivit internationell flygtrafik, men som minskar denna verksamhet under ett visst år, inte behandlas annorlunda i mervärdesskattehänseende på grund av sistnämnda år.

35 Cimber Air A/S har beträffande de kriterier som kan läggas till grund för bedömningen av omfattningen av flygbolagets internationella verksamhet föreslagit att produktionen skall mätas i platskilometer, vilket gör det möjligt att bedöma hur stor del av omsättningen som härrör från internationella flygningar.

36 Bolaget har gjort gällande att måttenheter såsom antalet betalande passagerare och antalet flygningar inte ger ett lika exakt mått på omfattningen av flygbolagets verksamhet.

Domstolens svar

37 Begreppet "bolag som driver flygtrafik, huvudsakligen på internationella linjer" skall, av de skäl som har anförts i punkterna 23–25 i denna dom, ges en gemenskapsrättslig definition och tolkas restriktivt i den mån det läggs till grund för undantag från mervärdesskatt.

38 Tolkningen skall göras med beaktande av de skillnader som föreligger mellan vissa av artikelns språkversioner. I den franska, den italienska, den spanska och den portugisiska versionen av artikel 15.6 i sjätte direktivet används ordet "essentiellement" eller dess motsvarighet. I den danska, den tyska, den engelska och den nederländska versionen används i stället orden "hovedsageligt", "hauptsächlich", "chiefly" respektive "hoofdzakelijk". Enligt de sistnämnda uttrycken avser bestämmelsen i fråga flygbolag vars internationella verksamhet helt enkelt dominerar över dess inhemska, medan de förstnämnda avser bolag som i det närmaste uteslutande bedriver internationell verksamhet.

39 Av denna bedömning följer att åtminstone de bolag vars inhemska verksamhet är mindre omfattande än dess internationella skall betraktas som bolag som driver flygtrafik, huvudsakligen på internationella linjer.

40 Svaret på den andra frågan är att det ankommer på den nationella domstolen att bedöma omfattningen av de berörda bolagens internationella verksamhet i förhållande till deras inhemska verksamhet. Vid denna bedömning kan alla de måttenheter som möjliggör en uppskattning av den aktuella verksamhetens omfattning tas i beaktande, bland annat omsättning.

Rättegångskostnader

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 yttranden till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

På dessa grunder beslutar domstolen (andra avdelningen) följande dom:

1) **Artikel 15.6, 15.7 och 15.9 i rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så att de leveranser av varor och tjänster, som avses i dessa bestämmelser, till flygplan i inrikestrafik är undantagna från mervärdesskatt när de är avsedda för flygplan som flyger i inrikestrafik, men som används av flygbolag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer.**

2) **Det ankommer på den nationella domstolen att bedöma omfattningen av de berörda bolagens internationella verksamhet i förhållande till deras inhemska verksamhet. Vid denna bedömning kan alla de måttenheter som möjliggör en uppskattning av den aktuella verksamhetens omfattning tas i beaktande, bland annat omsättning.**

Underskrifter