DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 1 mars 2007 *

I mål C-391/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Finanzgericht Hamburg (Tyskland) genom beslut av den 30 augusti 2005, som inkom till domstolen den 31 oktober 2005, i målet

Jan De Nul NV

mot

Hauptzollamt Oldenburg,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

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

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: Y. Bot,
justitiesekreterare: handläggaren J. Swedenborg,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 8 november 2006,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Jan De Nul NV, genom W. Meven, Rechtsanwalt,

— Hauptzollamt Oldenburg, genom A. Gessler, i egenskap av ombud,

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

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom W. Mölls, i egenskap av ombud,

och efter att den 14 december 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 8.1 c första stycket i rådets direktiv 92/81/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor (EGT L 316, s. 12; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 91), i dess lydelse enligt rådets direktiv 94/74/EG av den 22 december 1994 (EGT L 365, s. 46; svensk specialutgåva, område 9, volym 3, s. 3) (nedan kallat direktiv 92/81).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Jan De Nul NV (nedan kallat Jan De Nul) och Hauptzollamt Oldenburg (nedan kallad Hauptzollamt) angående Hauptzollamts beslut att inte medge befrielse från skatt på mineraloljor (nedan kallad skatten) för vissa kvantiteter mineraloljor som använts för driften av ett sugmudderverk.

Tillämpliga bestämmelser

Direktiv 92/81

3 I artikel 8.1 och 8.2 i direktiv 92/81 föreskrevs följande:

"1. Förutom de allmänna bestämmelser som anges i direktiv 92/12/EEG om skattebefriade användningsområden för skattepliktiga produkter, och utan att det

påverkar tillämpningen av andra av gemenskapens bestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande från den harmoniserade punktskatten, på villkor som de skall fastställa i syfte att säkerställa en riktig och okomplicerad tillämpning av dessa undantag samt förebygga skattefusk, skatteundandragande eller missbruk:

...

c) mineraloljor som tillhandahålls för användning som bränsle vid sjöfart i gemenskapens farvatten (inklusive fiske), förutom i privata nöjesfartyg,

I detta direktiv avses med privat nöjesfartyg fartyg som används av sin ägare eller av annan fysisk eller juridisk person som fått nyttjanderätt till det genom hyresavtal eller på något annat sätt, för annat än kommersiella ändamål och särskilt för annat ändamål än passagerar- eller godsbefordran eller för att tillhandahålla tjänster mot ersättning eller i offentlig myndighets verksamhet.

...

2. Medlemsstater kan, utan att det påverkar övriga gemenskapsbestämmelser, tillämpa hel eller delvis skattebefrielse eller skattereduktion för punktskatten på mineraloljor eller andra produkter vars användning är [underkastad] skattemyndigheternas kontroll:

...

b) för annan sjöfart på inre vattenvägar än med privata nöjesfartyg,

...

g) i samband med muddring i farbara vattenleder och hamnar."

Den nationella lagstiftningen

4 De tyska nationella bestämmelserna om befrielse från skatt på mineraloljor finns i lagen av den 21 december 1992 om skatt på mineralolja (Mineralölsteuergesetz, BGB1. 1992 I, s. 2150 och 2185, nedan kallad MinöStG) och i förordningen av den 15 september 1993 om genomförande av lagen om skatt på mineralolja (Mineralölsteuer-Durchführungsverordnung, BGBl. 1993 I, s. 1602, nedan kallad MinöStV).

5 I detta hänseende föreskrivs i 4 § första stycket punkt 4 MinöStG att, med förbehåll för 12 § i samma lag, undantag från skatteplikt kan medges för mineraloljor som används som bränsle och för uppvärmning, på fartyg som uteslutande brukas inom handelssjöfart och därmed sammanhängande sidoverksamheter, såsom lotsning, bogsering och liknande tjänster, eller vid verksamhetsintern transport, samt på krigsfartyg och fartyg som används i offentlig verksamhet, för sjöräddning eller yrkesfiske.

6 I enlighet med det bemyndigande att meddela föreskrifter som anges i 31 § andra stycket punkt 5 MinöStG har regleringsmyndigheten, i 17 § femte stycket punkt 2 förordningen om genomförande av lagen om skatt på mineralolja, uteslutit vissa typer av flytande arbetsredskap från begreppet fartyg i den mening som avses i 4 § första stycket punkt 4 MinöStG. Grävskopor, kranar och fartygslossare anses således inte vara fartyg i den mening som avses i sistnämnda bestämmelse, vilket innebär att det bränsle som används som motorbränsle och för uppvärmning ombord på dem inte kan omfattas av en skattebefrielse.

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

7 Jan De Nul, som är sökande i målet vid den nationella domstolen och bedriver hydraulisk verksamhet, har ansökt om skattebefrielse för vissa kvantiteter mineraloljor som använts för driften av ett sugmudderverk med namnet Christoforo Colombo, ett arbetsredskap med en kapacitet av 10 062 ton, beträffande muddringsarbeten som utfördes från den 19 oktober 1999 till den 17 december 1999 i Elbe inom ett område mellan Hamburg och Cuxhaven.

8 Ett sugmudderverk ger möjlighet att suga upp sand, grus och annat material från bottnen. Materialen förs med det uppsugna vattnet till mudderverkets inmatningsmagasin och transporteras därefter till en dumpningsplats där de lämnas.

9 Den 3 april 2000 deklarerade Jan De Nul den kvantitet mineralolja som hade förbrukats under arbetena med att suga upp och dumpa materialen. Hauptzollamt informerade därefter bolaget om att skatt även skulle erläggas på de kvantiteter

mineralolja som hade använts under arbetsredskapets förflyttningar utan last och under dess manövrering under dessa arbeten.

10 Den kompletterande skattedeklaration som Jan De Nul upprättade den 15 november 2000 ledde till en skatteskuld på 183 127 DEM.

11 Jan De Nul lämnade den 19 december 2000 in en begäran om omprövning för att utverka en nedsättning av nämnda belopp Genom beslut av den 3 juli 2002 omprövade Hauptzollamt beslutet utan att ändra det. Den 2 augusti 2002 väckte bolaget talan vid Finanzgericht Hamburg om befrielse från skatten på de mineraloljor som hade använts, inte för själva driften av mudderverket, utan för dess förflyttningar.

12 Jan De Nul har vid den nationella domstolen gjort gällande att verksamheten med sugmudderverket liknar den verksamhet som utförs med specialfartyg inom handelssjöfarten för vilka förbrukningen av motorbränsle omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 8.1 c i direktiv 92/81, oavsett syftet med mudderverkets förflyttning.

13 Hauptzollamt har vid samma domstol hävdat att det område inom vilket insatsen med sugmudderverket ägt rum utgör en inre vattenväg. Det undantag från

skatteplikt som medlemsstaterna får medge, enligt artikel 8.2 b i direktiv 92/81, omfattas följaktligen av de nationella myndigheternas normgivningskompetens.

14 Genom beslut av den 27 december 2004 ändrade Hauptzollamt deklarationen av den 15 november 2000 på grund av en dom som Bundesfinanzhof hade meddelat den 3 februari 2004. Hauptzollamt medgav att förbrukningen av mineralolja vid sugmudderverkets förflyttningar utan last skall omfattas av skattebefrielsen enligt 4 § första stycket punkt 4 MinöStG. Beloppet enligt deklarationen av den 15 november 2000 sattes följaktligen ned med 164 372 DEM.

15 Parterna i målet vid den nationella domstolen kom följaktligen överens om att talan saknade föremål vad avser de delar av beskattningsunderlaget som gett upphov till denna skattenedsättning och att tvisten således endast avser frågan huruvida Jan De Nul är skyldig att betala skatt på den kvantitet mineralolja som förbrukats under manövrering med anledning av muddringsarbete.

16 Finanzgericht Hamburg, som anser att avgörandet av det mål som är anhängigt vid den kräver en tolkning av begreppet sjöfart i gemenskapens farvatten, beslutade att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"a) Hur skall begreppet gemenskapens farvatten, i den mening som avses i artikel 8.1 c första stycket i direktiv 92/81, förstås i förhållande till begreppet inre vattenväg, i den mening som avses i artikel 8.2 b i samma direktiv?

b) Skall verksamhet i gemenskapens farvatten med ett mudderverk med släpande bottensug (så kallat sugmudderverk) i alla delar anses vara sjöfart, i den mening som avses i artikel 8.1 c första stycket i direktiv 92/81, eller skall åtskillnad göras mellan de olika former av verksamhet som utförs under en insats?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

17 Den nationella domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i hur begreppet gemenskapens farvatten, i den mening som avses i artikel 8.1 c första stycket i direktiv 92/81, skall tolkas i förhållande till begreppet inre vattenvägar, i den mening som avses i punkt 2 b i samma artikel.

18 För att kunna besvara den fråga som har ställts skall det först erinras om att nämnda direktiv antogs med stöd av artikel 99 i EG-fördraget (nu artikel 93 EG), enligt vilken Europeiska unionens råd enhälligt på förslag av Europeiska gemenskapernas kommission skall anta bestämmelser om bland annat harmonisering av lagstift-

ningen om punktskatter, i den mån en sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar.

19 Såvitt avser det system för harmonisering av strukturerna för punktskatter som införts på gemenskapsnivå föreskrivs, i artikel 8.1 i direktiv 92/81, ett antal fall med obligatorisk skattebefrielse, såsom det som avser mineraloljor som tillhandahålls för användning som bränsle vid sjöfart i gemenskapens farvatten, inklusive fiske, förutom i privata nöjesfartyg.

20 Vad beträffar begreppet gemenskapens farvatten, som förekommer i nämnda punkt 1 c, och som inte definieras, skall det framhållas att vid tolkningen av en gemenskapsrättslig bestämmelse skall bland annat sammanhanget och de ändamål som eftersträvas med de föreskrifter som den ingår i beaktas (se dom av den 7 juni 2005 i mål C-17/03, VEMW m.fl., REG 2005, s. I-4983, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

21 Det framgår i detta hänseende av tredje och femte skälen i direktiv 92/81 att direktivet syftar till dels att bestämma vissa gemensamma definitioner för mineraloljeprodukter som omfattas av det allmänna systemet för punktskatter, dels att lägga fast vissa regler om skattebefrielse för dessa produkter som är obligatoriska på gemenskapsnivå (se dom av den 1 april 2004 i mål C-389/02, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, REG 2004, s. I-3537, punkterna 17 och 18). Av nämnda skäl liksom av rubriken till direktiv 92/81 framgår dessutom att de gemensamma definitionerna och reglerna om skattebefrielse är avsedda att främja den inre

marknadens upprättande och riktiga funktion och att harmonisera strukturerna för punktskatter på mineraloljor på gemenskapsnivå.

22 Definitionerna avseende de produkter som omfattas av direktiv 92/81 och de regler om skattebefrielse som tillämpas på dem skall följaktligen ges en självständig tolkning, på grundval av de aktuella bestämmelsernas lydelse och direktivets ändamål (se domen i det ovannämnda målet Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, punkt 19).

23 En sådan självständig tolkning av nämnda regler om skattebefrielse krävs i ännu högre grad, eftersom medlemsstaterna enligt artikel 8.1 i direktiv 92/81 inte får ta ut den harmoniserade punktskatten på mineraloljor som tillhandahålls för att användas som bränsle för ett visst antal verksamheter som anges i bestämmelsen (dom av den 10 juni 1999 i mål C-346/97, Braathens, REG 1999, s. I-3419, punkt 31, och domen i det ovannämnda målet Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, punkt 20). Varje annan tolkning som görs på nationell nivå av dessa skyldigheter att medge skattebefrielse enligt direktiv 92/81 skulle inte bara äventyra gemenskapslagstiftningens harmoniseringssyfte och rättssäkerheten, utan också medföra en risk för att berörda ekonomiska aktörer behandlas olika (se domen i det ovannämnda målet Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, punkt 21).

24 När det gäller nämnda bestämmelse skall det noteras att syftet med den obligatoriska skattebefrielsen för mineraloljor som tillhandahålls för användning som bränsle vid sjöfart i gemenskapens farvatten är att underlätta handeln inom gemenskapen, däribland den handel med varor och det fria tillhandahållande av tjänster som kan ske i dessa farvatten.

25 Gemenskapslagstiftaren har genom det aktuella undantaget från skatteplikt avsett att främja att transportföretag eller andra tjänster för vilka nämnda farvatten utnyttjas i vissa avseenden behandlas lika i skattehänseende.

26 Av detta följer att begreppet gemenskapens farvatten skall förstås så, att det motsvarar alla de farvatten i vilka det vanligtvis bedrivs havsgående sjöfart för kommersiella ändamål. Nämnda sjöfart gäller samtliga havsgående fartyg, inklusive dem som har störst kapacitet.

27 Såsom kommissionen har påpekat är det dessutom endast genom en sådan tolkning som lika villkor mellan de av gemenskapens hamnar som kan ta emot havsgående fartyg kan säkerställas, oavsett var hamnarna geografiskt är belägna i förhållande till närmsta kust, utifrån vilka ovannämnda verksamheter bedrivs.

28 Det skall slutligen framhållas att direktiv 92/81 även syftar till att säkerställa den fria rörligheten för mineraloljor på den inre marknaden och till att undvika en sådan snedvridning av konkurrensen som skulle kunna bli följden av att det mellan medlemsstaterna finns olika strukturer för punktskatter (se dom av den 29 april 2004 i mål C-240/01, kommissionen mot Tyskland, REG 2004, s. I-4733, punkterna 39 och 44).

29 Det system som införs genom artikel 8.2 i direktiv 92/81, som avser medlemsstaternas möjlighet att medge hel eller delvis skattebefrielse eller skattereduktion för punktskatten på mineraloljor eller andra produkter avsedda för samma ändamål vars användning är underkastad skattemyndigheternas kontroll, särskilt begreppet inre

vattenvägar, som förekommer i nämnda punkt 2 b, kan mot denna bakgrund inte anses utgöra ett avgörande kriterium vid tolkningen av vilken räckvidd som de obligatoriska skattebefrielserna enligt punkt 1 i nämnda artikel har.

30 Fartyg med vilka det bedrivs sjöfart för kommersiella ändamål i havsområden kan nämligen även brukas för sjöfart på vissa inre vattenvägar upp till vissa hamnar som kan ta emot havsgående fartyg, även om dessa inte ligger vid kusten. Om sådan sjöfart uteslöts från tillämpningsområdet för den obligatoriska skattebefrielsen så snart som den bedrevs på dessa vattenvägar i riktning mot hamnar som kan ta emot havsgående fartyg skulle handeln inom gemenskapen skadas. En sådan uteslutning skulle nämligen, genom att missgynna de ekonomiska aktörer som berörs av sådan sjöfart, riskera att avleda en del av trafiken med havsgående fartyg från dessa hamnar. Därmed skulle nämnda aktörer placeras i en ofördelaktig situation i förhållande till de aktörer som verkar i de hamnar som ligger vid kusten.

31 Det fakultativa system som föreskrivs i artikel 8.2 b i direktiv 92/81 kan således anses ha karaktären av en restbestämmelse i den meningen att den kan tillämpas på sjöfart på inre vattenvägar endast om sjöfarten inte bedrivs i farvatten i vilka det kan bedrivas havsgående sjöfart för kommersiella ändamål.

32 Den första frågan som ställts skall följaktligen besvaras enligt följande. Begreppet gemenskapens farvatten, i den mening som avses i artikel 8.1 c första stycket i direktiv 92/81, avser alla farvatten som kan utnyttjas av samtliga havsgående fartyg, inklusive de som har störst kapacitet, vilka kan färdas på yttre vattenvägar för kommersiella ändamål.

Den andra frågan

33 Den nationella domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida vissa verksamheter med ett sugmudderverk kan omfattas av begreppet sjöfart, i den mening som avses i artikel 8.1 c första stycket i direktiv 92/81.

34 Såsom framgår av punkt 15 i denna dom avser tvisten mellan parterna i målet vid den nationella domstolen endast frågan huruvida den kvantitet mineralolja som förbrukas under manövrering med anledning av muddringsarbete kan omfattas av undantaget från skatteplikt enligt nämnda bestämmelse. Jan De Nul har nämligen medgett att skatt skall tas ut på den kvantitet mineralolja som används under arbetena med att suga upp och dumpa materialen.

35 Av beslutet om hänskjutande framgår dessutom att förbrukningen av mineralolja vid sugmudderverkets förflyttningar utan last skall omfattas av befrielsen från punktskatt.

36 När det gäller begreppet sjöfart, i den mening som avses i artikel 8.1 c första stycket i direktiv 92/81, har domstolen, i punkt 23 i sin dom i det ovannämnda målet Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, slagit fast att det undantag från den harmoniserade punktskatten som föreskrivs i bestämmelsen skall tillämpas på all sjöfart för kommersiella ändamål. Domstolen preciserade, i punkt 25 i domen, att det i samma bestämmelse inte görs någon åtskillnad med hänsyn till den aktuella sjöfartens syfte. De snedvridningar av konkurrensen som direktivets bestämmelser syftar till att hindra kan nämligen uppkomma oavsett vilken typ av handelssjöfart det rör sig om.

37 Det framgår således av domen i det ovannämnda målet Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft att resans syfte saknar relevans, så länge det rör sig om sjöfart som innebär att tjänster tillhandahålls mot ersättning.

38 Vad beträffar målet vid den nationella domstolen är det ostridigt att sugmudderverket har ett system för framdrivning som gör att det kan förflytta sig självt utan extern hjälp. Detta arbetsredskap har följaktligen de tekniska egenskaper som krävs för den sjöfart genom vilken det tillhandahåller sådana tjänster.

39 Såvitt avser det system som föreskrivs i artikel 8.2 g i direktiv 92/81, enligt vilket medlemsstaterna kan tillämpa hel eller delvis skattebefrielse eller skattereduktion för punktskatten på mineraloljor som används i samband med muddring i farbara vattenleder och hamnar, räcker det att konstatera, såsom har understrukits i punkt 29 i förevarande dom, att denna möjlighet för medlemsstaterna att medge skattebefrielse inte kan påverka den tolkning som skall göras av punkt 1 i samma artikel.

40 Den andra frågan som ställts skall följaktligen besvaras enligt följande. Begreppet sjöfart, i den mening som avses i artikel 8.1 c första stycket i direktiv 92/81, omfattar ett sugmudderverks manövrering under arbetet med att suga upp och dumpa materialen, det vill säga de förflyttningar som sker med anledning av utförandet av muddringen.

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.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1) **Begreppet gemenskapens farvatten, i den mening som avses i artikel 8.1 c första stycket i rådets direktiv 92/81/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor, i dess lydelse enligt rådets direktiv 94/74/EG av den 22 december 1994, avser alla farvatten som kan utnyttjas av samtliga havsgående fartyg, inklusive de som har störst kapacitet, vilka kan färdas på yttre vattenvägar för kommersiella ändamål.**

2) **Begreppet sjöfart, i den mening som avses i artikel 8.1 c första stycket i direktiv 92/81, i dess lydelse enligt direktiv 94/74, omfattar ett sugmudderverks manövrering under arbetet med att suga upp och dumpa materialen, det vill säga de förflyttningar som sker med anledning av utförandet av muddringen.**

Underskrifter