

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
GENERALADVOKAT DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
föredraget den 25 mars 2004¹

1. Flygbolag som bedriver internationell passagerartrafik brukar även flyga på de inrikes marknaderna. Vestre Landsret (lokal domstol för västra Danmark)² är när det gäller sådana fall osäker på om tjänster till flygplan som används för flyglinjer inom ett land skall undantas från mervärdesskatteplikt.

2. För att undanröja denna osäkerhet har den danska domstolen begärt att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande angående tolkningen av artikel 15.6, 15.7 och 15.9 i sjätte mervärdesskattedirektivet.³ Den här därför ställt två tolkningsfrågor rörande räckvidden av de undantag som föreskrivs i dessa bestämmelser, samt de kriterier som skall användas för att klargöra om ett företags huvudverksamhet utgörs av flygtrafik mellan olika länder.

I — Bakgrund, tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

3. Cimber Air A/S (nedan kallat Cimber Air) ingår i Cimber Air-koncernen, som ägs av ett holdingbolag med samma namn och av företaget SAS. Bolagets huvudverksamhet består i regional linjeflygverksamhet i Europa i samarbete med nämnda företag och Lufthansa. Bolaget driver danska inrikeslinjer och linjer som förbinder Danmark med utlandet. Verksamheten omfattar även linjer med avgång och ankomst utanför danskt territorium⁴.

4. Bolaget äger en flotta bestående av tio flygplan⁵ som utnyttjas så att ett och samma flygplan kan användas för alla slags flyglinjer.

1 — Originalspråk: spanska.

2 — Vestre Landsret är en domstol med behörighet i första instans i civilmål och brottmål, samt vid överklaganden av vissa förvaltningsbeslut, till vilka beslut om påförande av skatt hör.

3 — Rådets sjätte direktiv 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).

4 — Samarbetet med SAS omfattar danska inrikeslinjer och utrikeslinjer från Köpenhamn, Karup och Sønderborg. Samarbetet med Lufthansa omfattar tyska inrikeslinjer och regionala europeiska linjer från Berlin och Hamburg.

5 — Två flygplan hyrs ut till andra bolag, samtidigt som Cimber Air använder fem hyrda flygplan.

5. Cimber Airs verksamhet inom flygsektorn består således av en "nationell" och en "internationell" del, och fastställelsen av deras respektive omfattning är beroende av vilken måttenhet man väljer. Utgår man från omsättningen eller nyckeltalen "platskilometer" och "passagerarkilometer" väger utrikes-trafiken över något. Det "nationella" inslaget blir dock större om man tillämpar sådana kriterier som antalet resenärer eller avgångar.⁶

6. Cimber Air begärde att Skatteministeriet skulle återbetala mervärdesskatt som erlagts under perioden från den 1 maj 1996 till den 30 april 2001 avseende leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster för kommersiell passagerartrafik inom landet, samt fastställa att båda verksamheterna från och med den senare tidpunkten var berättigade till undantag från nämnda skatt eftersom bolagets huvudverksamhet består i internationell trafik. Den svarande myndigheten motsatte sig dessa krav.

6 — Oberoende av vilken parameter som används är skillnaderna inte stora, som högst 62,24 procent för interntrafiken, avseende antalet passagerare (för åren 1996/1997), och lägs 32,41 om man utgår från nyckeltalet "passagerarkilometer" (för åren 2000/2001). I alla händelser är omsättningen för denna del av verksamheten hela tiden lägre (49,37 procent, 48,90 procent, 39,51 procent, 41,51 procent och 33,60 procent, för perioderna 1996/1997, 1997/1998, 1998/1999, 1999/2000 respektive 2000/2001).

7. Förfarandet vid Vestre Landsret gäller räckvidden av artikel 15.6, 15.7 och 15.9 i sjätte mervärdesskattedirektivet och närmare bestämt om de två senare omfattar verksamhet med anknytning till flyg som går i inrikestrafik.

8. Den danska domstolen är osäker på hur dessa bestämmelser, som är centrala för att avgöra tvisten, skall tolkas och har därför ställt följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Skall artikel 15.7 och 15.9, jämförd med artikel 15.6, i sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas på så sätt att en medlemsstat får besluta att undantag från mervärdesskatteplikt inte skall gälla leveranser till flygplan som flyger på en inrikeslinje, oavsett om det bolag som använder flygplanet huvudsakligen flyger i utrikestrafik, eller är en medlemsstat skyldig att undanta sådana leveranser från mervärdesskatteplikt?

2) Om domstolen anser att en medlemsstat är skyldig att undanta leveranser från mervärdesskatteplikt för det fall

flygbolaget huvudsakligen flyger i inrikestrafik, vilka kriterier i form av exempelvis omsättning, platskilometer, passagerarkilometer eller antal passagerare per avgång är då avgörande enligt artikel 15.6 vid fastställandet av huruvida ett flygbolag skall anses flyga "huvudsakligen" i utrikestrafik?

artikel 15 undantagen för export till länder utanför gemenskapen och liknande transaktioner samt för internationella transporter.⁷ Inom sistnämnda kategori skiljs mellan sjö- och luftfart. Luftfarten behandlas särskilt i de punkter som tolkningsfrågorna i den föreliggande begäran om förhandsavgörande avser, och som har följande lydelse:

II — Förfarandet vid domstolen

9. Den danska regeringen, Cimber Air och kommissionen har i förevarande mål inkommit med skriftliga yttranden inom den frist som föreskrivs i artikel 20 i EG-stadgan för domstolen.

10. De som deltog i det skriftliga förfarandet samt den tyska regeringen närvarade vid förhandlingen, som hölls den 4 mars 2004, för att yttra sig muntligen.

“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:

...

III — De gemenskapsbestämmelser som skall tolkas

11. Undantagen regleras i avdelning X i sjätte mervärdesskattedirektivet. Först fastställs undantagen till förmån för verksamhet inom landets territorium (artikel 13) och för införsel (artikel 14), och därefter anges i

6. Leverans, ombyggnad, reparation, underhåll, befaktning 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 — Avdelningen avslutas med artikel 16 som har rubriken "[u]ndantag kopplade till internationella varutransporter".

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

Landsrets frågor, men det bidrar till förståelsen av de problem som ligger till grund för tvisten vid den nationella domstolen.

...

13. Mervärdesskatten regleras i *lov om merværdiafgift* (nedan kallad mervärdesskattelagen). Den nu gällande texten finns i lagkungörelse nr 804 av den 16 augusti 2000, som från och med den 1 juli 1994 ersatte den tidigare lagen.

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.

14. Följande undantas enligt § 34 första stycket från skatteplikt: för det första leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster för utrustning och proviantering av flygplan i utrikestrafik (punkt 7); för det andra försäljning och uthyrning av alla slags flygplan och dessas fasta utrustning, med undantag för sådana som avser turism, samt reparation, underhåll och ombyggnad (punkterna 8 och 9), och för det tredje leveranser för proviantering, användning eller för försäljning ombord i enlighet med bestämmelserna i tullagen (punkt 16). Tillämpligheten av undantaget från skatteplikt beror således på resans karaktär; med undantag för de verksamheter som avses i punkterna 8 och 9 som, med undantag för sportflygplan, alltid är undantagna från skatteplikt.

...”

IV — Avdrag för och återbetalning av mervärdesskatt på tjänster avseende flygplan enligt dansk rätt

12. Det är inte nödvändigt att känna till bestämmelserna i dansk rätt, särskilt bestämmelserna om beskattning av proviantering och tjänster riktade till flygplan som används i kommersiell flygtrafik för att besvara Vestre

15. Enligt mervärdesskattelagen 13 § första stycket punkt femton undantas vidare såväl utrikes- som inrikes persontransporter från mervärdesskatteplikt, varför flygbolagen enligt 37 § första stycket inte har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt avseende inköp av varor eller tjänster som

används i denna verksamhet. För inköp avsedda för utrikeslinjer föreligger emellertid enligt 45 § tredje stycket i mervärdesskattelagen rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt som betalats i Danmark, förutsatt att verksamheten inte är undantagen från skatteplikt enligt 34 §.

plikt för transaktioner till utlandet.⁸ Grunden för undantagen i artikel 15 i sjätte mervärdesskattedirektivet är med andra ord, som domstolen slog fast i domen i målet Lange,⁹ att befria konsumenter i tredjeland från skatten (punkt 20).

16. Sammanfattningsvis kan Cimber Air inte tillgodogöra sig den skatt som erlagts för inköp av varor och tjänster avsedda för resor inom Danmark.

V — Bedömning av tolkningsfrågorna

A — Några förtydliganden av närmast terminologisk art

17. I fråga om internationell varuhandel gäller den så kallade principen om beskattning på destinationsorten eller platsen för den slutliga konsumtionen. Om man vill undvika "export" av indirekta skatter från ursprungslandet — vilket skulle leda till dubbelbeskattning — måste man därför tillämpa ett system för undantag från skatte-

18. Sjätte mervärdesskattedirektivet ändrades genom direktiv 91/680/EEG,¹⁰ vars huvudsyfte är att efter avskaffandet av de fiskala kontrollerna mellan medlemsstaterna underlätta en övergång till ett slutligt system för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna inom det gemensamma mervärdesskattesystemet och påförande av skatt i ursprungslandet. Eftersom de nödvändiga förutsättningarna inte förelåg per den 31 december 1992 (dagen före nämnda avskaffande), beslutades om en övergångsperiod under vilken regeln om beskattning på destinationsorten bibehölls.¹¹ I avvaktan på denna slutliga reglering förblir således förvärv av varor mot ersättning inom gemenskapen av en skattskyldig person som agerar i denna egenskap eller av en icke skattskyldig juridisk person tillfälligt skattepliktiga, eftersom den skattepliktiga transaktionen skall anses ha ägt rum i den medlemsstat där

8 — Pérez Herrero, L.M.: La Sexta Directiva Comunitaria del IVA, Cedecs Editorial S.L., första upplagan, Barcelona, 1997, s. 236.

9 — Dom av den 2 augusti 1993 i mål C-111/92 (REG 1993, s. I-4677).

10 — Rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT nr L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33).

11 — Jag har nyligen påpekat detta i mitt förslag till avgörande av den 13 januari 2004 i mål C-68/93, Lipjes, i vilket dom ännu inte meddelats.

transporten till den person som förvärvar dem slutar (artiklarna 28a 1 a och 28b A 1 i sjätte mervärdesskattedirektivet). Samma transaktioner är *e contrario* inte skattepliktiga när köparen är en enskild privatperson.

19. Formuleringen av själva artikel 15 ändrades i syfte att ange att den export som undantas är sådan export som sker "från gemenskapen". Detta klargörande är logiskt dels eftersom en enskild persons inköp inom gemenskapen, som jag just nämnt, inte är skattepliktiga, och således inte kan anses undantagna från skatteplikt¹², dels beskattas alltid inköp gjorda av en skattskyldig person som agerar i denna egenskap eller av en icke skattskyldig juridisk person. Samtidigt undantas i det andra fallet motsvarande leverans i ursprungsmedlemsstaten från skatteplikt (artikel 28c A a) för att dubbelbeskattning skall undvikas.

20. Nämda reform av år 1991 berör dock inte persontransporter och i fråga om varor behandlas de som underordnade därför att de utgör ett nödvändigt medel för att

12 — Undantaget från beskattning förutsätter en tidigare beskattning, varför man i de fall beskattning inte sker inte kan tala om undantag från skatteplikt.

genomföra de transaktioner som nämns i artikel 28a.¹³ Av ovan sagda följer att tjänster avseende passagerartrafik anses tillhandahållna på den plats där resan slutar (artikel 9.2 b i sjätte mervärdesskattedirektivet) vilket innebär att medlemsstaterna kan beskatta resor inom landets territoriella gränser även om resan delvis sker utanför landet, under förutsättning att den inte inverkar på andra skattemässigt självständiga områden.¹⁴ Följaktligen slog domstolen i målet Reisebüro Binder¹⁵ fast att det totala vederlaget vid internationell personbefordran skall fördelas mellan de berörda medlemsstaterna i förhållande till de avstånd som har tillryggalagts i respektive stat.

21. Av ovanstående överväganden kan man sluta sig till två förutsättningar: för det första att begreppet "internationella linjer" i artikel 15.6 innebär att de omfattar mer än en medlemsstats territorium och för det andra att detta begrepp inte ändras genom den nya regleringen.¹⁶

13 — Beträffande tillhandahållandet av tjänster vid transport av varor inom gemenskapen inträffar den skattepliktiga händelsen generellt i avgångsmedlemsstaten (artikel 28b C 2 i sjätte mervärdesskattedirektivet).

14 — Dom av den 23 januari 1986 i mål 283/84, Trans Tirreno Express (REG 1986, s. 231), punkt 21 och av den 13 mars 1990 i mål C-30/89, kommissionen mot Frankrike (REG 1990, s. I-691), punkt 18.

15 — Dom av den 6 november 1997 i mål C-116/96 (REG 1997, s. I-6103).

16 — Gemenskapslagstiftaren införde, när detta år 1991 befanns lämpligt, de ändringar som var nödvändiga i artikel 15 i sjätte mervärdesskattedirektivet (förutom den nämnda ändringen ändrades också punkterna 1, 2, 3, 10, 12, 13 och 14).

22. När den formuleringen används inom ramen för sjätte mervärdesskattedirektivet, efter att 1991 års ändring trätt i kraft, föreligger dock en risk för att dess betydelse utvidgas genom analogi till att omfatta transporter utanför unionen. Ovanstående klargöranden är således nödvändiga för att undvika missuppfattningar. Detta och andra likvärdiga uttryck, som tycks ligga till grund för den danska domstolens frågor, skall därför i det följande i detta förslag till avgörande avse trafik som sträcker sig utanför en medlemsstats territorium, även om slutdestinationen inte ligger i ett tredje land.

B — *Tolkningskriterierna*

23. I mitt förslag till avgörande av den 12 juli 2001 i målet *CSC Financial Services*¹⁷ beskrev jag de modeller som skall ligga till grund för tolkningen av bestämmelserna om undantag från mervärdesskatt för vissa transaktioner.

24. Jag framhöll för det första att alla undantag från skatteplikten skall tolkas restriktivt i enlighet med vad som angivits i

gemenskapens rättspraxis,¹⁸ då det är fråga om ett undantag från den allmänna regel om skatteplikt som föreskrivs i artikel 2.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

25. Jag betonade också den neutralitetsprincip som styr det gemensamma mervärdesskattesystemet. Denna åsidosätts genom systemet med undantag från skatteplikt som innebär ett avsteg från principen om att beskattningen skall vara generell, som ett instrument för att främja konkurrensen på den gemensamma marknaden.

26. Båda aspekterna har särskild relevans för besvarandet av förevarande tolkningsfråga eftersom en av de bestämmelser som nämnts i tolkningsfrågorna utgör ett klart undantag från den neutralitet vid skatteuttaget som krävs av praktiska skäl vilka hänger samman med svårigheterna vid skatteuppbörden. Detta har också påpekats av kommissionen och den danska regeringen. De undantag som anges i artikel 15.7 och 15.9 i sjätte mervärdesskattedirektivet är med avseende på den skillnad jag i fotnoten på sidan 11 i ovannämnda förslag till avgörande gjorde mellan objektiva och subjektiva undantag

18 — Dom av den 26 juni 1990 i mål C-185/89, *Velker International Oil Company* (REG 1990, s. I-2561), punkt 19, av den 5 juni 1997 i mål C-2/95, *SDC* (REG 1997, s. I-3017), punkt 20, av den 12 september 2000 i mål C-359/97, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 2000, s. I-6355), punkt 64 och av den 8 mars 2001 i mål C-240/99, *Skandia* (REG 2001, s. I-1951), punkt 32. Domstolen har nyligen bekräftat principen om en strikt tolkning av undantagen i de tre domarna av den 20 november 2003 i målen C-8/01, *Assurandor-Societet*, C-212/01 (REG 2003, s. I-13859), *Margarete Unterperlinger* och C-307/01 (REG 2003, s. I-13989), *Peter d'Ambrumenil*, punkterna 36, 34 respektive 52, (REG 2003, s. I-13859).

17 — Dom av den 13 december 2001 i mål C-235/00 (REG 2001, s. I-237).

hänförliga till den första kategorin, vilket framgår nedan, därför att de svarar mot praktiska och konjunkturbetingade hänsyn som inte hänger samman med rättsordningens centrala principer. Detta innebär att de erfordrar en än mer omsorgsfull tillämpning av principen om strikt tolkning.

C — Undantagen för verksamhet med anknytning till flygplan

27. I artikel 15 i sjätte mervärdesskattedirektivet anges tre slags verksamhet med anknytning till kommersiell flygtrafik:¹⁹

- 1) Leverans, ombyggnad och befraktning av flygplanen, samt reparation och underhåll och uthyrning av själva flygplanen och av utrustning som ingår som en del i eller används i dem. (punkt 6)
- 2) Leveranser för bunkring, tankning och proviantering (punkt 7).

- 3) Tillhandahållande av andra tjänster för att täcka direkta behov för flygplan eller deras laster (punkt 9).

28. Den anknytningspunkt som är avgörande för tillämpningen av undantaget från skatteplikt i fråga om den första typen av verksamhet är det företag som tillhandahåller transporten, vilket innebär att skattelättnaden är tillämplig på företag som driver flygtrafik mot betalning, "huvudsakligen" på internationella linjer, både om flygplanen går i inrikestrafik och om de används för transporter utanför landet. I detta avseende är de som yttrat sig i förevarande mål eniga.

29. Oenigheten gäller tolkningen av punkterna 7 och 9. Enligt kommissionen och den danska regeringen undantas endast transaktioner med anknytning till flygplan som används i internationell trafik från skatteplikt genom de föreskrivna undantagen. Cimber Air och den tyska regeringen anser dock att de har samma räckvidd som undantaget i punkt 6 och att anknytningspunkten även här är flygbolaget, vilket innebär att de tjänster som anges i nämnda punkter inte är skattepliktiga om "utrikeskomponenten" dominerar, även om de riktas till flygplan som används vid transporter inom riket.

30. Cimber Airs och den tyska regeringens resonemang är intressant och deras teori tycks vid en första granskning av den

¹⁹ — Punkt 2 som gäller privatflygplan och turism saknar betydelse i förevarande mål.

diskuterade frågan vara den mest träffande. I själva verket leder en bokstavstolkning av artikel 15.7 och 15.9, jämförda med artikel 15.6, till slutsatsen att de flygplan som avses är sådana som "används av företag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer" vilket följaktligen skulle innebära det saknar betydelse vilken typ av resor som tillhandahålls. Enkelheten i skattens tillämpning och den ekonomiska verkligheten, som nämnts i domstolens rättspraxis som giltiga kriterier,²⁰ pekar i samma riktning så till vida att det är svårt för leverantörerna att skilja mellan lager och tjänster som är avsedda för en inrikeslinje respektive för en internationell linje.²¹ Slutligen skulle en systematisk tolkning av artikel 15 stödja deras uppfattning eftersom "liknande" transaktioner, som nämns i artikeln, skulle omfatta sådana som avser flygplan som används för inrikestransporter av företag som huvudsakligen sysslar med internationella transporter.

31. Vid en mer ingående granskning av dessa bestämmelser och ett ingående studium av det gemensamma mervärdesskattesystemet löses det svarande bolagets och den tyska regeringens argument upp som sockerbitar i en tekopp och det kan konstateras att medan undantaget i punkt 6 är förknippat

med flygbolaget och är subjektivt till sin karaktär, villkoras tillämpningen av de två andra bestämmelserna i dessa av den typ av resa som flygplanet faktiskt utför, varför deras objektiva karaktär inte kan ifrågasättas.

32. Ett tolkningskriterium som innebär att uppbyggnaden av artikel 15 beaktas, leder faktiskt till ett annat resultat än det som har förordats av Cimber Air och den tyska regeringen. I nämnda bestämmelse anges undantagen för exportverksamhet från gemenskapen, för därmed jämställd exportverksamhet och för internationella transporter. Den första kategorin omfattar de tre första punkterna, som behandlar det allmänna undantaget för handel med tredje land, samt undantaget till förmån för lös egendom som passagerarna själva medför i sitt personliga bagage och för vissa arbeten på lös egendom som skall vidarebefordras utanför gemenskapens territorium.

33. Till gruppen av undantag för transaktioner som jämställs med transporter till ett annat land hör förvärv av varor och tjänster inom ramen för diplomatiska och konsulära förbindelser och internationella hjälporgan (punkterna 10 och 12). Detsamma gäller leverans av guld till centralbanker (punkt 11) och tillhandahållande av tjänster kopplade till export och import av varor enligt särskilda förfaranden (punkterna 13 och 14).

20 — Domstolen har vid olika tillfällen hänvisat till tydliga och enkla mönster för tillämpningen av sjätte mervärdesskatte-direktivet (ett exempel är domen av den 25 januari 2001 i mål C-429/97, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-637), punkt 49). Vid andra tillfällen har domstolen tagit hänsyn till den ekonomiska verkligheten (dom av den 20 februari 1997 i mål C-260/95, DFDS (REG 1997, s. I-1005, punkt 23). I själva artikel 15 i sjätte mervärdesskatte-direktivet föreskrivs, i den inledande punkten, en riktig och enkel tillämpning av undantagen.

21 — Svårigheten blir ännu större om man betänker att ett flygplan som i dag används för en transport utanför nationsgränserna i morgon kan användas vid en flygning inom landet.

34. I övriga punkter i artikel 15 (punkterna 4–9)²² behandlas internationell sjö- och luftfart. De bestämmelser som granskas i förevarande mål om förhandsavgörande hänvisar således till internationell flygtrafik och inte alls till verksamhet som jämfälls med de undantagna exporterna.²³

På denna punkt råder enighet mellan dem som har yttrat sig i förfarandet.

35. Dessa bestämmelser behandlar således tillhandahållanden av varor och tjänster till flygplan som används för denna typ av turer. I praktiken inträffar det dock att samma flygplan används utan åtskillnad för inrikesflygningar och flygningar till utländska destinationer, och det är i vissa verksamheter omöjligt att skilja mellan den andel som är hänförlig till den ena och den andra linjetypen. Detta är fallet i fråga om tillhandahållande av själva flygplanen och deras användning, liksom den ombyggnad, reparation, underhåll, befaktning och uthyrning av dessa som nämns i punkt 6. Det faktum att det omöjligt att göra denna åtskillnad innebär sådana svårigheter att tillämpa skatten att man bör tillgripa en rättslig fiktion och tillåta undantaget för nämnda transaktion när mottagaren är ett företag som "huvudsakligen" driver flygtrafik mot betalning på internationella linjer, det vill säga som främst använder sin flygplansflotta för utrikestransporter.

36. Olägenheterna ter sig dock mindre i fråga om de leveranser och tjänster som avses i artikel 15.7 respektive 15.9. Till skillnad från den verksamhet jag har nämnt i ovanstående punkt, vars föremål är så gott som omöjligt att dela upp i materiellt hänseende, utgör leverans av proviant och tillhandahållande av tjänster för att täcka direkta behov för flygplanen eller dessas last (exempelvis städning, start- och landningstillstånd, användning av anläggningar för att ta emot passagerare eller varor, klossning och täckning av flygplan eller bagagehantering)²⁴ verksamheter som kan hänföras till en viss flygning. Andra leveranser, som exempelvis leveranser av bränsle vållar större problem, men kan på grund av sin art delas upp och fördelas proportionellt mellan de olika flyglinjerna.²⁵ Visserligen är uppgiften stundtals inte helt lätt, men de svårigheter som kan uppkomma är inte av en sådan

22 — Det är just dessa punkter som inte ändrats genom direktiv 91/680, och som således har kvar i sin ursprungliga lydelse.

23 — Skälet för att de skall undantas från mervärdesskatt är detsamma som motiverar undantaget för export och därmed jämställda verksamheter (se punkt 20 i domen i det ovan nämnda målet Lange). Denna omständighet innebär dock inte att de tre kategorierna får sammanblandas.

24 — Den danska regeringen har i sitt skriftliga yttrande förklarat att i fråga om nämnda start- och landningstillstånd, livsmedelslager för restaurationen ombord och bagagehanteringen fakturerar leverantörerna endast mervärdesskatt när flyget går i inrikestrafik.

25 — I fråga om bränsle påförs enligt det danska systemet alltid skatt, men flygbolaget upprättar varje månad en deklaration över förbrukningen och delar upp denna på inrikesflygningar och internationella flygningar. På så sätt kan de erhålla återbetalning av den andel av skatten som är hänförlig till sistnämnda flygningar.

dignitet att de berättigar ett undantag från principen om mervärdesskattens allmängiltighet.²⁶ Den ovannämnda regeln om en strikt tolkning, till vilken jag hänvisat ovan, kommer här helt till uttryck och talar för ett avvisande av den ståndpunkt som har intagits av Cimber Air och den tyska regeringen. Man får inte glömma att domstolen i domen i det ovannämnda målet Velker International Oil Company konstaterade att en strikt tolkning krävs särskilt i fråga om bestämmelser i vilka det föreskrivs undantag från regeln om beskattning av verksamhet som bedrivs inom landet (punkt 20).

37. I annat fall skulle det gemensamma mervärdesskattesystemets kärna äventyras.

38. Som jag påpekade i mitt ovannämnda förslag till avgörande i målet Lipjes är mervärdesskatten en skatt på konsumtion som ett uttryck för individernas ekonomiska förmåga. Detta uppnås genom en beskattning av den verksamhet som bedrivs av företagare och yrkesmän, som genom övervaltring flyttar över skattebördan till slut-

26 — I dom av den 27 oktober 1992 i mål C-74/91, kommissionen mot Tyskland (REG 1992, s. I-5437), slog domstolen fast att de tekniska svårigheterna att dela upp flygtransporttjänsterna i en gemenskapsdel och en internationell del inte motiverar att sjätte mervärdesskattedirektivet inte tillämpas (punkt 12). Denna ståndpunkt bekräftades i fråga om kryssningar till havs i domen av den 23 maj 1996 i mål C-331/94, kommissionen mot Grekland (REG 1996, s. I-2675), punkt 12. Dessa svårigheter utgör i själva verket Cimber Airs huvudargument, vilket bolagets företrädare medgav som svar på mina frågor vid förhandlingen. Vidare tycks inte dessa hinder vara så överstigitliga som det har gjorts gällande, eftersom det danska systemet, enligt den danska regeringens representant, har tillämpats med avseende på klaganden på ett för båda parter tillfredsställande sätt i mer än trettio år.

konsumenten och därmed åstadkommer en "neutral" beskattning. Alla skatteåtgärder som i likhet med de objektiva undantagen från skattskyldighet undantar transaktioner, som i princip skulle beskattas, från mervärdesskatt bryter alltså kedjan och skadar neutraliteten. De skall därför tolkas och tillämpas restriktivt. Följaktligen skall detta brytande ske på ett enhetligt sätt: leveranser av varor och tjänster av samma slag skall samtliga, utan undantag, beskattas eller undantas från skatteplikt.²⁷

39. Med den tolkning som Cimber Air har förordat beaktas dock inte denna centrala regel trots att det i enlighet med vad som redan påpekats saknas vägande skäl för att åsidosätta densamma.

40. Om det slås fast att undantaget från skatteplikt omfattar de verksamheter som avses i artikel 15.7 och 15.9 i sjätte mervärdesskattedirektivet, avseende flygplan som går i nationell linjetrafik som drivs av företag som i huvudsak bedriver utrikes passagerartrafik, kommer dessa bolag utan någon som helst anledning att gynnas i förhållande till bolag som enbart ägnar sig åt flygtrafik inom landets gränser eller bolag vars verksamhet

27 — I dom av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg (REG 1999, s. I-4947), punkt 20, och av den 10 september 2002 i mål C-141/00, Kügler (REG 2002, s. I-6833), punkt 30, slog domstolen fast att principen om skatteneutralitet utgör hinder för att ekonomiska aktörer som tillhandahåller samma varor och tjänster behandlas olika i mervärdesskattbehandlingen.

domineras av detta inslag. Det finns inget skäl att från skatteplikt undanta viss verksamhet som bedrivs inom landet²⁸ och som kan särskiljas och därmed hänförs till en viss flygsträcka. En motsatt lösning skulle innebära att hänsyn inte togs till skattens allmängiltighet, vilket skulle omintetgöra dess neutralitet och utgöra ett allvarligt hinder för upprättandet av en sund konkurrens inom den gemensamma marknaden.

41. Det svar jag föreslår utgår från gemenskapsrättens strukturella krav utan beaktande av medlemsstaternas lagstiftningar, eftersom dessa erbjuder olika alternativ.²⁹ Således hänvisas i något system, som det danska, sedan ett generellt undantag medgivits för leverans, ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av flygplan som används av nämnda typ av bolag, med avseende på tillhandahållande av

28 — Man bör komma ihåg att syftet med sjätte mervärdesskatte-direktivet enligt artikel 2.1 är att beskatta "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap" (min kursivering).

29 — Domstolen har vid ett flertal tillfällen och inom olika sakområden hänvisat till idén om "gemenskapsrättsliga begrepp" för att ange att ett visst begrepp i en bestämmelse som antagits av unionens institutioner inte skall tolkas med utgångspunkt från enskildheterna i de nationella rättsordningarna, utan från de krav som följer av gemenskapsrätten. Inom mervärdesskatteområdet kan exempelvis begreppet "uthyrning av fast egendom" nämnas (se dom av den 12 juni 2003 i mål C-275/01, Sinclair Collis (REG 2003, s. I-5965), punkt 22, och där nämnd rättspraxis), som jag inom kort kommer att behandla i mål C-284/03, Temco Europa.

varor, för bunkring och övriga tjänster, till flygplan som används i utrikestrafik.³⁰ Detsamma är fallet i *Value Added Tax Act 1994* (section 30, subsection (6)(b)), enligt vilken leveranser för proviantering av flyg med destination utanför Förenade kungariket undantas från skatteplikt.

42. I andra rättsordningar intas dock en annan ståndpunkt. I den luxemburgska lagen av den 12 februari 1979 om *Taxe sur la valeur ajoutée*,³¹ undantas från skatteplikt enligt artikel 43.1 h verksamhet för att tillgodose flygtrafikens behov med avseende på flygplan som används av bolag som huvudsakligen driver flygtrafik mot betalning på internationella linjer, varvid inga närmare preciseringar görs. I den belgiska lagen av den 3 juli 1969, om inrättande av *Code de la taxe sur la valeur ajoutée*,³² undantas först leveranser avseende flygplan och tillhandahållande av motsvarande tjänster när de används av nämnda typ av bolag (artikel 42.2, punkterna 1, 2 och 3), varpå detsamma slås fast i fråga om proviantering av de

30 — I 34 § första stycket, punkt sju i mervärdesskattelagen undantas endast leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster för utrustning och proviantering av flygplan i utrikestrafik.

31 — *Mémorial A 1979*, s. 451 f.f.

32 — *Moniteur belge* av den 17 juli 1969.

flygplan som dessa bolag använder (punkt 4 i samma artikel).

linjer,³⁶ och denna ståndpunkt har även intagits i doktrinen.³⁷

43. En tredje grupp av medlemsstater följer samma system som sjätte mervärdesskatte-direktivet varför tolkningen av deras bestämmelser i princip aktualiserar samma frågor som gemenskapsbestämmelsen. Som exempel kan nämnas franska *Code général des impôts* (artikel 262, del II, punkterna 4, 5, 6 och 7), i Frankrike, *Umsatzsteuergesetz* (§ 8) i Tyskland³³ och den spanska mervärdesskatte-lagen (artikel 22, punkterna 4, 6 och 7).³⁴ I sistnämnda land framgår dock av *Reglamento del impuesto*³⁵ att det är fråga om flygplan som används på internationella

44. De nationella bestämmelserna bildar definitivt inte något mönster som kan läggas till grund för ett svar på Vestre Landsrets frågor. Frågan skall således besvaras med ledning av de principer som kännetecknar det gemensamma mervärdesskattesystemet. Dessa medger som jag redan nämnt slutsatsen att de skattelättnader som anges i artikel 15.7 och 15.9 i sjätte mervärdesskatte-direktivet avser verksamhet med anknytning till transporter utanför landets gränser, som genomförs med flygplan som används av ett flygbolag, oberoende av om dess huvudsakliga verksamhet består i internationell trafik mot betalning.

45. Det svar jag föreslår på den första tolkningsfrågan innebär att andra frågan inte behöver prövas i detta förfarande om förhandsavgörande.

33 — Lag av den 9 juni 1999 (BGBl. I 1999, s. 1270).

34 — Lag 37/1992 av den 28 december (*Boletín Oficial del Estado* — nedan kallad BOE — av den 29 december 1992, s. 44247). Genom artikel 22.4 undantas "leverans, ombyggnad, reparation, underhåll, full befaktning eller uthyrning av följande flygplan: 1. Sådana som endast används av företag som driver flygtrafik huvudsakligen på internationella linjer i samband med kommersiella transporter av varor och passagerare mot betalning". Längre ned, i punkterna 6 och 7, föreskrivs detsamma i fråga om bunkring och proviantering och tillhandahållande av andra tjänster till de flygplan som omfattas av de undantag som fastställs i nämnda punkt 4. Den äldre lag som reglerade denna skatt (lag 30/1985 av den 2 augusti) var tydligare och i artikel 10.4 hänvisades till "flygplan som går i internationell linjetrafik".

35 — Texten antogs dagen efter lagen, genom kungligt dekret 1624/1992 (BOE av den 31 december 1992).

36 — I artikel 10.3 föreskrivs följande: "1. Undantaget omfattar tur och returresor med mellanlandning på territorier utanför skattens territoriella tillämpningsområde. 2. Undantaget omfattar inte transporter av dessa passagerare och deras bagage när resan har påbörjats på det spanska fastlandet eller Balearerna och avslutas inom samma territorium, även om fartyget eller flygplanet fortsätter mot hamnar eller flygplatser som är belägna utanför detta territorium."

37 — Serrano Sobrado, J.A.: *El IVA en el comercio exterior*, utgiven av Banco Exterior de España, Madrid 1987, anser att undantaget avser flygplan som faktiskt flyger på en internationell rutt (s. 38). Samma ståndpunkt intas av Castellano Montero, L., *El IVA en el comercio internacional: intercambios de bienes y servicios*, utgiven av Cámara Oficial de Comercio e Industria de Madrid, Madrid 1997, s. 43. Man måste dock konstatera att de spanska myndigheternas uppfattning är en helt annan, eftersom Dirección General de Tributos, i ett bindande beslut av den 27 april 1993 (ärende 496/93), slog fast att "leveranser av varor för proviantering och bunkring är undantagna från skatteplikt oberoende av om dessa varor används eller konsumeras under nämnda flygplans internationella eller nationella flygningar." Vid tolkningen av artikel 16.6 i Reglamento de la Ley av år 1985 (antagen genom kungligt dekret 2028/1985 av den 30 oktober — BOE av den 31 oktober 1985 —) hävdade myndigheten dock att "leveranser av varor avsedda för proviantering av flygplan som används för internationell flygtrafik eller därmed jämställd trafik är undantagna från skatteplikt" (beslut av den 23 december 1986, offentliggjord i BOE av den 26 januari 1987).

VI — Förslag till avgörande

46. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen skall besvara de tolkningsfrågor som har ställts av Vestre Landsret på följande sätt:

”Artikel 15.7 och 15.9 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, skall tolkas så att medlemsstaterna inte är skyldiga att undanta transaktioner som avses i dessa bestämmelser från skatteplikt om de avser flygplan som går i inrikestrafik, även när denna drivs av bolag vars huvudsakliga verksamhet består i internationell flygtrafik mot betalning.”