

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 22 december 2010*

I mål C-116/10,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Cour de cassation (Luxemburg) genom beslut av den 18 februari 2010, som inkom till domstolen den 3 mars 2010, i målet

État du Grand-Duché de Luxembourg,

Administration de l'enregistrement et des domaines

mot

Pierre Feltgen, i egenskap av konkursförvaltare för Bacino Charter Company SA,

Bacino Charter Company SA,

meddelar

* Rättegångsspråk: franska.

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

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

generaladvokat: N. Jääskinen,
justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- État du Grand-Duché de Luxembourg och Administration de l'enregistrement et des domaines, genom F. Kremer och P.-E. Partsch, avocats,
- Pierre Feltgen, i egenskap av konkursförvaltare för Bacino Charter Company SA, och Bacino Charter Company SA, genom B. Felten, avocat,
- Tysklands regering, genom T. Henze, C. Blaschke och B. Klein, samtliga i egenskap av ombud,
- Cyperns regering, genom D. Kallí, i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom M. Afonso, i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan 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 omsättningskatter – 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 91/680/EEG av den 16 december 1991 (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33) (nedan kallat sjätte direktivet).
- ² Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan État du Grand-Duché de Luxembourg och Administration de l'enregistrement et des domaines (nedan kallad skattemyndigheten), och å andra sidan dels Pierre Feltgen, konkursförvaltare för Bacino Charter Company SA, ett bolag bildat enligt luxemburgsk rätt (nedan kallat Bacino), dels sistnämnda bolag, angående bolagets betalning av den mervärdesskatt som anges i skattebesluten avseende åren 1998 och 1999.

Tillämpliga bestämmelser

Unionslagstiftningen

- 3 Artikel 15 i sjätte direktivet, som har rubriken ”Undantag för export från gemenskapen och liknande transaktioner och internationell transport”, har följande lydelse:

”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:

...

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;

...”

Den nationella lagstiftningen

- 4 Sjätte direktivet införlivades med luxemburgsk rätt genom lag av den 12 februari 1979 om mervärdesskatt (loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, nedan kallad den luxemburska lagen). I artikel 43.1 i, andra strecksatsen, i denna lag, i den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet, föreskrivs att tillhandahållande av tjänster som används vid sjöfart ska vara undantagna från skatteplikt, med de begränsningar och på de villkor som fastställs i storhertiglig förordning.
- 5 I artikel 7.2 a första strecksatsen i den storhertigliga förordningen av den 16 juni 1999 om undantag från mervärdesskatt för export från gemenskapen, för varuleveranser inom gemenskapen och för andra transaktioner (règlement grand-ducal relatif à l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée des opérations d'exportation en dehors de la Communauté, des livraisons intracommunautaires de biens et d'autres opérations), preciseras det att tillhandahållande av tjänster som används vid sjöfart enligt nämnda artikel 43 omfattar befraktning och uthyrning av fartyg, med undantag för lustjakter och andra fartyg och farkoster för sport- eller fritidsändamål, som används för sjöfart i syfte att transportera passagerare eller varor mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 6 Mellan den 10 juli 1998 och den 8 augusti 1999 upplät Bacino, mot betalning, regelbundet sitt fartyg med besättning till fysiska personer för nöjesresor på öppna havet. Bacino ansåg att dessa transaktioner var undantagna från plikten att betala mervärdesskatt och betalade därför inte in någon sådan.

- 7 Skattemyndigheten bedömde att undantaget från mervärdesskatteplikt i artikel 43.1 i, andra strecksatsen, i den luxemburgska lagen inte var tillämpligt, eftersom fartyget inte var ett handelsfartyg, utan en lustjakt i den mening som avses i den storhertigliga förordning som nämnts ovan i punkt 5. Under år 2001 delgav skattemyndigheten därför Bacino skattebeslut för åren 1998 och 1999, i vilka de belopp som bolaget var skyldigt att betala in som mervärdesskatt angavs.

- 8 Bacino begärde omprövning av detta beslut men skattemyndigheten fann inte skäl att ändra detsamma. Bolaget överklagade då beslutet till Tribunal d'arrondissement de Luxembourg och gjorde gällande att transaktionen omfattades av tillämpningsområdet för artikel 43.1 i, andra strecksatsen, i den luxemburgska lagen.

- 9 Överklagandet avslogs, varvid Bacino överklagade till Cour d'appel. Denna domstol biföll överklagandet och fann bland annat att uthyrningen av själva fartyget med besättning utgjorde den huvudsakliga prestationen medan transporten var underordnad. Den konstaterade att Bacinos fartyg användes på öppna havet och att passagerartrafiken skedde mot betalning. Detta innebar att uthyrningen utgjorde handelsverksamhet och att de två villkoren i artikel 15.5 i sjätte direktivet var uppfyllda.

- 10 Skattemyndigheten överklagade denna dom till Cour de cassation, som ansåg att det var nödvändigt med en tolkning av unionsrätten för att avgöra målet. Den beslutade således att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Kan en tjänst bestående i att en fartygsägare mot betalning upplåter sitt fartyg med besättning till fysiska personer för nöjesresor på öppet hav undantas från mervärdesskatteplikt enligt artikel 15.5 i sjätte direktivet ... om denna tjänst är att betrakta som både fartygsuthyrning och transport?”

Prövning av tolkningsfrågan

- 11 Den nationella domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 15.5 i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att det undantag från mervärdesskatteplikt som avses i nämnda bestämmelse är tillämpligt på en tjänst som består i att ett fartyg med besättning, mot betalning, upplåts till fysiska personer för nöjesresor på öppet hav.
- 12 Enligt fast rättspraxis ska, vid tolkningen av en unionsbestämmelse, 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 17 november 1983 i mål 292/82, Merck, REG 1983, s. 3781, punkt 12, av den 1 mars 2007 i mål C-34/05, Schouten, REG 2007, s. I-1687, punkt 25, och av den 3 december 2009 i mål C-433/08, Yaesu Europe, REG 2009, s. I-11487, punkt 24).

- 13 Artikel 15.5 i sjätte direktivet, i vilken det hänvisas till artikel 15.4 a i samma direktiv, omfattar enligt själva ordalydelsen fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet. För att en sådan uthyrningstjänst ska undantas enligt denna bestämmelse måste den person som hyr fartyget använda detta i syfte att utöva ekonomisk verksamhet.
- 14 Om fartyget, såsom i det nationella målet, hyrs ut till personer som använder det uteslutande för nöjesändamål och inte i vinstsyfte och inte inom ramen för någon som helst ekonomisk verksamhet, uppfyller uthyrningstjänsten därför inte de uttryckliga villkor för undantag från mervärdesskatteplikt som uppställs i artikel 15.5 i sjätte direktivet.
- 15 Det ska för övrigt preciseras att det i artikel 15.5 i sjätte direktivet, genom en hänvisning till artikel 15.4 b, även föreskrivs undantag från skatteplikt för fartyg som används för sjöräddning eller assistans eller för fiske inomskärs, i det senare fallet med undantag för fartygsproviant. Det är emellertid uppenbart att de faktiska omständigheter som beskrivs i denna bestämmelse inte överensstämmer med dem som föreligger i det nationella målet.
- 16 Tolkningen i punkterna 13 och 14 ovan bekräftas dessutom av målet med de undantag som föreskrivs i artikel 15 i sjätte direktivet, närmare bestämt att – vad gäller export, liknande transaktioner och internationella transporter – upprätthålla principen om att de aktuella varorna och tjänsterna ska beskattas på destinationsorten (se dom av den 18 oktober 2007 i mål C-97/06, Navicon, REG 2007, s. I-8755, punkt 29).
- 17 Under dessa omständigheter kan undantaget i artikel 15.5 i sjätte direktivet inte omfatta tjänster bestående i uthyrning av ett fartyg till hyrestagare som avser att använda fartyget uteslutande för privata ändamål i egenskap av slutkonsumenter.

- 18 Det ska även påpekas att det i skälen i förslaget till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, som Europeiska gemenskapernas kommission lade fram för Europeiska gemenskapernas råd den 29 juni 1973 uttryckligen angavs att fartyg för fritidsändamål inte omfattas av undantaget i artikel 15.5 i detta direktiv och att tjänster med avseende på sådana fartyg som tillhandahålls för slutkonsumtion ska vara mervärdesskattepliktiga. Detta bekräftar att tjänster bestående av uthyrning av fartyg till slutkonsumenter som nyttjar tjänsterna för nöjes- eller fritidsändamål inte omfattas av detta undantags tillämpningsområde.
- 19 Dessutom följer det av fast rättspraxis att undantag från mervärdesskatteplikt ska tolkas restriktivt, eftersom de utgör undantag från den allmänna principen att denna skatt ska tas ut på alla tjänster som en skattskyldig tillhandahåller mot vederlag (se, bland annat, dom av den 26 juni 1990 i mål C-185/89, *Velker International Oil Company*, REG 1990, s. I-2561, punkt 19, och av den 14 september 2006 i de förenade målen C-181/04–C-183/04, *Elmeke*, REG 2006, s. I-8167, punkt 15).
- 20 Tolkningen i punkterna 13 och 14 ovan påverkas inte av hur de tjänster som är i fråga i det nationella målet betecknas i nationell rätt. Denna beteckning saknar betydelse för svaret på den hänskjutande domstolens fråga. Det framgår nämligen av domstolens praxis, särskilt av punkterna 27 och 28 i domen i det ovan nämnda målet *Navicon*, vilket rörde just tolkningen av artikel 15.5 i sjätte direktivet, att svaret på frågan huruvida en viss verksamhet är mervärdesskattepliktig eller undantagen från sådan skatteplikt inte kan bero på hur verksamheten betecknas i nationell rätt. Av fast rättspraxis framgår också att även om medlemsstaterna enligt inledningen i artikel 15 i sjätte direktivet ska 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.
- 21 Med hänsyn till ovanstående ska tolkningsfrågan besvaras på följande sätt: Artikel 15.5 i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att det undantag från mervärdesskatteplikt som

föreskrivs i denna bestämmelse inte är tillämpligt på en tjänst som består i att ett fartyg med besättning, mot betalning, upplåts till fysiska personer för nöjesresor på öppet hav.

Rättegångskostnader

- ²² 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 (tredje avdelningen) följande:

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 91/680/EEG av den 16 december 1991, ska tolkas på så sätt att det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse inte är tillämpligt på en tjänst som består i att ett fartyg med besättning, mot betalning, upplåts till fysiska personer för nöjesresor på öppet hav.

Underskrifter