



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 20 juni 2019*

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 148 a och 148 c – Undantag vid internationella transporter – Leverans av jack-up-plattformar – Begreppet ’fartyg som används på öppet hav’ – Räckvidd”

I mål C-291/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Curtea de Apel București (Appellationsdomstolen i Bukarest, Rumänien) genom beslut av den 7 december 2017, som inkom till domstolen den 26 april 2018, i målet

Grup Servicii Petroliere SA

mot

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Prechal, domstolens ordförande K. Lenaerts, tillförordnad domare på tredje avdelningen, samt domarna F. Biltgen, J. Malenovský och L. S. Rossi (referent),

generaladvokat: G. Hogan,

justitiesekreterare: handläggaren R. Șereș,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 31 januari 2019,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Grup Servicii Petroliere SA, genom A.-M. Iordache, D. Dascălu och A. Iancu, avocați,
- Rumäniens regering, genom C. Canțâr, C.-M. Florescu och E. Gane, samtliga i egenskap av ombud,
- Belgiens regering, genom J.-C. Halleux och P. Cottin, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: rumänska.

- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av G. De Bellis, avvocato dello Stato,
 - Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och A. Armenia, båda i egenskap av ombud,
- och efter att den 10 april 2019 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 148 a och 148 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Begäran om förhandsavgörande har framställts i ett mål mellan Grup Servicii Petroliere SA, ett företag med säte i Rumänien, och de rumänska skattemyndigheterna, angående vägran att bevilja undantag från mervärdesskatt avseende detta företags leverans av tre självlyftande plattformar (jack-up-plattformar) till maltesiska företag.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 Artikel 15 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, 1977, 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, 1992, s. 1) (nedan kallat sjätte direktivet), hade 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, befaktning 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.

...”

- 4 Sjätte direktivet upphävdes den 1 januari 2007 genom mervärdesskattedirektivet, som trädde i kraft den 1 januari 2007.

- 5 Avdelning IX i mervärdesskattedirektivet, som har rubriken ”Undantag”, innehåller tio kapitel. Artikel 131 i det direktivet är den enda artikeln i kapitel 1 i avdelning IX. Det kapitlet har rubriken ”Allmänna bestämmelser” och artikeln har följande lydelse:

”Undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 skall tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.”

- 6 I artikel 148 i mervärdesskattedirektivet, som ingår i avdelning IX kapitel 7 med rubriken ”Undantag i samband med internationella transporter”, föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

- a) Leverans av varor för bunkring, tankning och proviantering av fartyg som används på öppet hav och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet samt fartyg som används för sjöräddning eller assistans eller för kustfiske, i det senare fallet med undantag för fartygsproviant.

...

- c) Leverans, ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av fartyg som avses i led a samt leverans, uthyrning, reparation och underhåll av utrustning, däribland fiskeriutrustning, som utgör en del av dessa fartyg eller används i dem.

...”

Rumänsk rätt

- 7 I artikel 143.1 i Legea nr 571/2003 privatidind Codul (lag nr 571/2003 om skatter), i den lydelse som gällde när omständigheterna i det nationella målet inträffade (nedan kallad skattelagen) föreskrevs följande:

”Från skatteplikt undantas

...

- h) i fråga om fartyg som används för sjöfart till havs, internationell transport av personer eller varor, fiskeri eller annan ekonomisk verksamhet eller för sjöräddning eller assistans:
1. leverans, ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning, leasing och uthyrning av fartyg samt leverans, leasing, uthyrning, reparation och underhåll av utrustning, däribland fiskeriutrustning, som utgör en del av dessa fartyg eller används i dem.”

- 8 Artikel 23 i Ordonanța Guvernului nr 42/1997 privind transportul maritim și pe căile navigabile interioare (regeringsdekret nr 42/1997 om sjötransporter och transporter på inre vattenvägar) har följande lydelse:

”Vid tillämpningen av denna förordning ska följande utgöra fartyg:

- a) Fartyg av alla slag som färdas på hav, sjöar och inre vattenvägar, både motordrivna och icke-motordrivna, som navigerar på eller under vattenytan och används för varu- eller passagerartransport, fiskeri, bogsering och påskjutning.

- b) Flytande anläggningar såsom skrapredskap, flytande elevatorer, flytande kranar, flytande gripskopor och dylikt, både motordrivna och icke-motordrivna.
 - c) Flytande konstruktioner som normalt inte är avsedda för förflyttning såsom flytande kajer och bryggor, pontoner, flytande fartygshangarer, borrhplattformar och dylikt, fyrskepp.
 - d) Fritidsbåtar.”
- 9 I punkt 1 i Decizia nr 3/2015 en Comisiei fiscale centrale (beslut nr 3/2015 från centrala skattekommissionen) anges följande:

”Från den 1 januari 2007 till den 31 december 2013: I fråga om fartyg som används för sjöfart, internationell transport av personer eller varor, fiskeri eller annan ekonomisk verksamhet till sjöss, gäller undantagen från mervärdesskatt enligt artikel 143.1 h ... i skattelagen ... om fartyget faktiskt, och till en övervägande del, används för sjöfart till havs. Vid fastställande av huruvida ett fartyg faktiskt och till en övervägande del används för sjöfart kan det inte tas hänsyn till enbart objektiva kriterier, såsom fartygets längd eller tonnage, vilka däremot kan användas för att från undantagens tillämpningsområde utesluta de fartyg som under inga omständigheter uppfyller villkoren enligt artikel 143.1 h i skattelagen, det vill säga fartyg som inte är avsedda att användas på öppet hav. ...

Begreppet sjöfart 'till havs' i den mening som avses i [mervärdesskattedirektivet] och artikel 143.1 h i skattelagen omfattar varje havsområde utanför något lands territorialvatten som är beläget bortom gränsen på 12 nautiska mil, mätt från de baslinjer som har fastställts i enlighet med internationell havsrätt (Förenta nationernas havsrättskonvention, som ingicks i Montego Bay den 10 december 1982).”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 10 I maj 2008 sålde Grup Servicii Petroliere tre jack-up-plattformar, som användes i Svarta havet, till maltesiska företag för ett belopp på totalt 96 miljoner amerikanska dollar (cirka 82 miljoner euro). För leveransen av dessa plattformar har Grup Servicii Petroliere utfärdat fakturor, i vilka undantaget från mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 148 c i mervärdesskattedirektivet och artikel 143.1 h i skattelagen tillämpades. Grup Servicii Petroliere fortsatte i egenskap av befraktare att driva dessa plattformar i Svarta havet under år 2008.
- 11 Under år 2016 utfärdade de rumänska skattemyndigheterna ett betalningskrav, avseende utestående mervärdesskatt för denna leverans, mot Grup Serviciitai petroliere, enligt vilket det skulle betala mer än 113 miljoner rumänska lei (ca 25 miljoner euro), inklusive ränta och förseningsavgifter. I skälen för detta betalningskrav angavs bland annat följande:
- även om plattformarna i fråga är fartyg i den mening som avses i regeringens förordning nr 42/1997 och kan användas utan restriktioner för öppen sjöfart seglar de inte under borrhning, utan är i då parkeringsläge. Deras kolonner är nedsänkta på havets botten och höjer pontonen (den flytande delen) till en höjd av mellan 60 och 70 meter över havet,
 - med beaktande av lydelsen av den centrala skattekommissionens beslut nr 3/2015 ska det, för att plattformarna ska omfattas av undantaget i artikel 143.1 h i skattelagen, fastställas med alla tillgängliga bevismedel att fartyget i fråga faktiskt och huvudsakligen används för sjöfart på öppet hav,
 - tillgänglig bevisning visar emellertid att den faktiskt dominerande användningen av plattformarna är borrhningsverksamhet i stationärt läge och inte sjöfart, då denna endast är av underordnad betydelse i jämförelse med borrhning.

- 12 Efter det att det administrativa klagomålet mot detta betalningskrav avslagits väckte Grep Servicii Petroliere talan vid Curtea de Apel Bucuresti (Appellationsdomstolen i Bukarest, Rumänien).
- 13 Det framgår av beslutet om hänskjutande att bolaget i sin ansökan gjort gällande att de rumänska skattemyndigheterna rättsstridigt har begränsat tillämpningsområdet för undantaget i artikel 148 a och 148 c i mervärdesskattedirektivet genom att detta undantag inte bara är avhängigt av att de fartyg som används för kommersiella eller industriella ändamål "används" på öppet hav, utan även av att de "färdas" på öppet hav.
- 14 Trots domstolens praxis angående tolkningen av artikel 148 a och 148 c i mervärdesskattedirektivet anser den hänskjutande domstolen att det, för att avgöra om det aktuella undantaget i målet vid den nationella domstolen är tillämpligt på leverans av jack-up-plattformar, är nödvändigt att avgöra om en sådan plattform omfattas av begreppet "fartyg" i den mening som avses i artikel 148 a i det direktivet. Vidare, och i händelse av ett jakande svar på den frågan, vill den domstolen få klarhet i om undantaget i artikel 148 a och 148 c i mervärdesskattedirektivet endast gäller på villkor att sjöfart på öppet hav dominerar i förhållande till offshoreborrning.
- 15 Mot denna bakgrund beslutade Curtea de Apel București (Appellationsdomstolen i Bukarest) att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfrågor till domstolen:
- "1) Ska artikel 148 c jämförd med artikel 148 a i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att detta undantag från mervärdesskatt på vissa villkor tillämpas på leverans av jack-up-plattformar, det vill säga när sådana jack-up-plattformar omfattas av begreppet 'fartyg' i den mening som avses i ovannämnda unionsrättsliga bestämmelse, med hänsyn tagen till att nämnda bestämmelse enligt rubriken till kapitel 7 i [mervärdesskattedirektivet] reglerar 'Undantag i samband med internationella transporter'?
- 2) Om den föregående frågan ska besvaras jakande, ska då artikel 148 c jämförd med artikel 148 a i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att det utgör ett grundläggande villkor för att tillämpa undantaget från mervärdesskatt på en jack-up-plattform, som har färdats till öppet hav, att den faktiskt måste vara i ett rörligt tillstånd när den används (för kommersiell/industriell verksamhet), flytande eller flytta sig till havs från plats till plats, under en längre period än den under vilken fartyget ligger stilla till följd av borringen till havs, vilket innebär att sjöfart har en överordnad betydelse i förhållande till borring?"

Prövning av tolkningsfrågorna

- 16 Den hänskjutande domstolen vill i huvudsak få klarhet i huruvida artikel 148 a och 148 c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att uttrycket "fartyg som används för sjöfart på öppet hav" i det direktivet ska tolkas så, att det ska tillämpas på leverans av en flytande konstruktion, såsom en jack-up-plattform, av det slag som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen, vilken huvudsakligen används i stationärt läge för utvinning av kolvätefyndigheter till havs.
- 17 Domstolen framhåller inledningsvis att för att omfattas av undantaget i artikel 148 c i mervärdesskattedirektivet ska leveransen avse fartyg som fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet i den mening som avses i artikel 148 a i direktivet.
- 18 Som domstolen tidigare slagit fast har artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet utformats på samma sätt som artikel 15.4 a i sjätte direktivet, som upphävdes genom och ersattes av mervärdesskattedirektivet. Följaktligen är rättspraxis avseende denna bestämmelse i sjätte direktivet fortfarande relevant för tolkningen av artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet (dom av den 3 september 2015, Fast Bunkering Klaipėda, C-526/13, EU:C:2015:536, punkterna 24 och 25).

- 19 I likhet med de undantag som föreskrevs i sjätte direktivet utgör, som domstolen slagit fast, de undantag som avses i artikel 148 i mervärdesskattedirektivet självständiga unionsrättsliga begrepp som ska tolkas och tillämpas på ett enhetligt sätt i hela Europeiska unionen (dom av den 3 september 2015, Fast Bunkering Klaipėda, C-526/13, EU:C:2015:536, punkt 41 och där angiven rättspraxis), vilket innebär att undantaget från mervärdesskatt för en viss transaktion inte kan bero på dess klassificering i nationell lagstiftning (se, för ett liknande synsätt, dom av den 18 oktober 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, punkt 28).
- 20 Eftersom de utgör undantag från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på alla tjänster som en skattskyldig tillhandahåller mot vederlag ska dessa undantag från mervärdesskatteplikt tolkas restriktivt (se, för ett liknande synsätt, dom av den 14 september 2006, Elmeka, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punkt 15, och dom av den 21 mars 2013, kommissionen/Frankrike, C-197/12, ej publicerad, EU:C:2013:202, punkt 30).
- 21 Domstolen har vidare slagit fast att villkoret avseende användning på öppet hav i artikel 15.4 a i sjätte direktivet inte enbart gäller för fartyg som bedriver passagerartrafik utan även för dem som används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet, vilka samtliga uppräknats i artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet (se, för ett liknande synsätt, dom av den 14 september 2006, Elmeka, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punkterna 14–16, och dom av den 21 mars 2013, kommissionen/Frankrike, C-197/12, ej publicerad, EU:C:2013:202, punkt 32).
- 22 Uttrycket ”fartyg som används för sjöfart på öppet hav” i artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet ska, mot bakgrund av dessa överväganden och i avsaknad av en definition av uttrycket eller de ord som det består av, tolkas utifrån den bestämmelsens lydelse, det sammanhang i vilket den förekommer och de mål som eftersträvas med det regelverk som det är en del av (se, för ett liknande synsätt, i synnerhet dom av den 18 oktober 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, punkt 24).
- 23 Utan att det är nödvändigt att i detta mål uttala sig om begreppet ”öppet hav”, vars geografiska definition har utvecklats i internationell havsrätt eller om de tekniska egenskaper som ett fartyg måste ha för att det ska vara avsett för sjöfart på öppet hav, kan det inledningsvis konstateras att uttrycket ”fartyg som används för sjöfart” i artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet med nödvändighet innebär att de flytande konstruktionerna i fråga används för sjöfart. Ett fartyg kan inte anses ”användas” för sjöfart om det inte, i vart fall huvudsakligen, används för färd till havs.
- 24 Utifrån lydelsen stöds denna tolkning av de olika språkversionerna av artikel 148 a, som, när de inte använder uttrycket ”vara avsedd för” (franska *affectés*) i allmänhet använder verbet ”använda” (franska *utiliser*), vilket är fallet med de tjeckiska (*užívaných*), engelska (*used*), rumänska (*utilizat*), finska (*käyttävät*) och svenska (*används*) språkversionerna.
- 25 När det vidare gäller syftet med det regelverk till vilket undantaget enligt artikel 148 a i momsdirektivet hör har domstolen slagit fast att det framgår av rubriken i avdelning IX kapitel 7 i det direktivet att detta syfte är att främja internationella transporter (se, för ett liknande synsätt, dom av den 4 maj 2017, A, C-33/16, EU:C:2017:339, punkt 37). I detta sammanhang är leveranser av fartyg som används för sjöfart på öppet hav undantagna från skatteplikt enligt artikel 148 a och 148 c i mervärdesskattedirektivet på villkor att de är avsedda att färdas på öppet hav. Syftet bekräftar således tolkningen i punkt 23 i denna dom, enligt vilken en flytande konstruktion inte kan anses vara ett ”fartyg som används för sjöfart på öppet hav” om den inte, åtminstone huvudsakligen, används för färd till havs.
- 26 Eftersträvandet av detta ändamål motsägs inte av att uttrycken fartyg eller sjöfart skulle kunna ges en annan tolkning inom till exempel tullrätten eller på miljöområdet. Även om det skulle föreligga en sådan tolkningskillnad, kan det konstateras att unionsregleringen på de områdena har andra syften än det undantag som föreskrivs i artikel 148 a och 148 c i mervärdesskattedirektivet har.

- 27 För det tredje är tolkningen av artikel 148 a och 148 c i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken detta undantags tillämpningsområde begränsas till flytande konstruktioner som huvudsakligen används för färd på öppet hav, förenligt med det sammanhang i vilket dessa bestämmelser återfinns, nämligen regler om undantag från mervärdesskatt vilka, som framhållits i punkt 20 i denna dom, ska tolkas restriktivt.
- 28 I det aktuella fallet är det, såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 24 och 25 i sitt förslag till avgörande, ostridigt att de jack-up-plattformar som var föremål för den aktuella leveransen i det nationella målet är flyttbara oljeborrplattformar som används till havs och består av en flytande ponton på vilken flera rörliga ben har monterats. Dessa ben är upplyfta vid bogseringen till borrhålet. När plattformen befinner sig i borrhålet placeras pontonen eller skrovet flera tiotals meter över havet med hjälp av dessa ben som placerats som stöd på havsbotten, vilket gör att konstruktionen bildar en statisk plattform.
- 29 Utifrån dessa egenskaper förefaller det som om de plattformar för borrhållning till havs som är i fråga i det nationella målet inte är sådana att de huvudsakligen används för sjöfart, vilket dock det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva. Flytande konstruktioner som dessa kan i så fall inte anses vara sådana att de "används för sjöfart" i den mening som avses i artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet. I likhet med vad den rumänska regeringen och Europeiska kommissionen har hävdad, och med förbehåll för den prövning som ska göras av den nationella domstolen, används de tvärtom huvudsakligen för utvinning av kolvätefyndigheter till havs.
- 30 Mot denna bakgrund är svaret på de frågor som ställts att artikel 148 a och 148 c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att uttrycket "fartyg som används för sjöfart på öppet hav" i det direktivet ska tolkas så, att det inte ska tillämpas på leverans av en flytande konstruktion, såsom en jack-up-plattform, av det slag som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen, vilken huvudsakligen används i stationärt läge för utvinning av kolvätefyndigheter till havs.

Rättegångskostnader

- 31 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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 148 a och 148 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas på så sätt att uttrycket "fartyg som används för sjöfart på öppet hav" i det direktivet ska tolkas så, att det inte ska tillämpas på leverans av en flytande konstruktion, såsom en jack-up-plattform, av det slag som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen, vilken huvudsakligen används i stationärt läge för utvinning av kolvätefyndigheter till havs.

Underskrifter