

62018CJ0291

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

20. juni 2019 ( \*1 )

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 148, litra a) og c) – fritagelse i forbindelse med internationale transporter – levering af offshore jackup-boreplatforme – begrebet »fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø« – rækkevidde«

I sag C-291/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Curtea de Apel Bucureşti (appeldomstolen i Bukarest, Rumænien) ved afgørelse af 7. december 2017, indgået til Domstolen den 26. april 2018, i sagen

Grup Servicii Petroliere SA

mod

Agenţia Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor,

Agenţia Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Prechal, Domstolens præsident, K. Lenaerts, som fungerende dommer i Tredje Afdeling, og dommerne F. Biltgen, J. Malenovský og L.S. Rossi (refererende dommer),

generaladvokat: G. Hogan,

justitssekretær: fuldmægtig R. Fereş,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 31. januar 2019,

efter at der er afgivet indlæg af:

—

Grup Servicii Petroliere SA ved advokat A.-M. Iordache, D. Dascălu og A. Iancu,

—

den rumænske regering ved C. Căţâr, C.-M. Florescu og E. Gane, som befuldmægtigede,

—

den belgiske regering ved J.-C. Halleux og P. Cottin, som befuldmægtigede,

—

den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. De Bellis,

—

Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og A. Armenia, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 10. april 2019,

afsagt følgende

Dom

1

Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 148, litra a) og c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2

Denne anmodning er indgivet i forbindelse en tvist mellem Grup Servicii Petroliere SA, med hjemsted i Rumænien, og denne medlemsstats skattemyndigheder angående et afslag på fritagelse for merværdiafgift (moms) vedrørende dette selskabs levering af tre offshore jackup-boreplatforme til nogle maltesiske selskaber.

Retsforskrifter

EU-retten

3

Artikel 15 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter ? Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 92/111/EØF af 14. december 1992 (EFT 1992, L 384, s. 47) (herefter »sjette direktiv«), med overskriften »Afgiftsfritagelse for udførsel til steder uden for Fællesskabet, dermed ligestillede transaktioner og internationale transporter« bestemte:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

4.

levering af goder bestemt som forsyninger, herunder proviant, til fartøjer, der:

a)

anvendes til sejlads i rum sø, og som mod betaling udfører passagerbefordring eller benyttes i forbindelse med handels-, industri- eller fiskerivirksomhed

b)

anvendes til bjærgnings- eller redningsoperationer på havet eller til kystfiskeri, for dettes vedkommende dog med undtagelse af proviant

[...]

5.

levering, ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning og udlejning af de under nr. 4, litra a) og b), omhandlede søgående fartøjer, samt levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af genstande – herunder fiskegrej – der er indbygget i eller anvendes ved udnyttelsen af disse fartøjer

[...]«

4

Sjette direktiv blev ophævet og erstattet af momsdirektivet, som trådte i kraft den 1. januar 2007.

5

Momsdirektivets afsnit IX har overskriften »Fritagelser« og indeholder ti kapitler. Dette direktivs artikel 131, som er den eneste artikel i afsnit IX, kapitel 1, har overskriften »Almindelige bestemmelser« og fastsætter:

»De i kapitel 2-9 omhandlede fritagelser finder anvendelse med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser og på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de pågældende fritagelser og hindre enhver form for unddragelse, undgåelse og misbrug.«

6

Momsdirektivets artikel 148 i afsnit IX, kapitel 7, har overskriften »Fritagelse i forbindelse med internationale transporter« og bestemmer:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

a)

levering af varer bestemt som brændstof og forsyninger, herunder proviant, til fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø, og som mod betaling udfører passagerbefordring eller benyttes i forbindelse med handels-, industri- eller fiskerivirksomhed, samt fartøjer, der anvendes til bjærgnings- eller redningsoperationer på havet, og fartøjer, der anvendes til kystfiskeri, dog med undtagelse af proviant til sidstnævnte fartøjer

[...]

c)

levering, ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning og udlejning af de i litra a) nævnte fartøjer samt levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af genstande – herunder fiskegrej – der er indbygget i eller anvendes ved driften af disse fartøjer

[...]«

Rumænsk ret

7

Artikel 143, stk. 1, i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter) i den affattelse, som var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »lov om skatter og afgifter«), fastsætter:

»Fritaget for afgift er:

[...]

h)

de følgende transaktioner for så vidt angår søgående fartøjer, som udfører international passagerbefordring og/eller godsbefordring, som benyttes i forbindelse med fiskerivirksomhed eller enhver anden økonomisk virksomhed, eller som anvendes til bjærgnings- eller redningsoperationer på havet:

1.

levering, ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning, leasing og udlejning af fartøjer samt levering, leasing, udlejning, reparation og vedligeholdelse af genstande, der er indbygget i eller anvendes ved driften af disse fartøjer, herunder fiskegrej.«

8

Artikel 23 i Ordonanța Guvernului nr. 42/1997 privind transportul maritime și pe căile navigabile interioare (lovdekret nr. 42/1997 om søtransport og transport ad indre vandveje) bestemmer:

»I dette lovdekret forstås ved fartøjer:

a)

enhver form for søgående fartøjer og fartøjer til sejlads på indre vandveje, motoriserede eller ikke motoriserede, som sejler på vandoverfladen eller under vandet, og som er bestemt til transport af varer og/eller personer, fiskerfartøjer, slæbe- og skubbebåde

b)

flydende indretninger, herunder: skrabere, flydende lifte, flydende kraner, flydende gravemaskiner og andre lignende indretninger, motoriserede eller ikke motoriserede

c)

flydende enheder, som sædvanligvis ikke er bestemt til bevægelse, herunder: flydende moler og dokke, pontonramper, flydende hangarer til fartøjer, boreplatforme og lignende, fyrskibe

d)

fritidsfartøjer.«

9

I punkt 1 i decizia No 3/2015 a Comisiei fiscale centrale (det centrale skattenævns afgørelse nr. 3/2015) anføres følgende:

»I perioden mellem den 1. januar 2007 og den 31. december 2013: For så vidt angår søgående fartøjer, som udfører international passagerbefordring og/eller godsbefordring, som benyttes i forbindelse med fiskerivirksomhed eller enhver anden maritim økonomisk virksomhed, finder de momsfritagelser, der er fastsat i artikel 143, stk. 1, litra h), i [lov om skatter og afgifter], anvendelse, såfremt fartøjet faktisk og fortrinsvis anvendes til sejlads i rum sø. Med henblik på at fastlægge, om et fartøj faktisk og fortrinsvis anvendes i rum sø, skal der ikke kun tages hensyn til objektive kriterier, såsom fartøjets længde eller tonnage, idet disse kriterier dog kan anvendes med henblik på at udelukke fartøjer, som under alle omstændigheder ikke opfylder betingelserne i artikel 143, stk. 1, litra h), i lov om skatter og afgifter, dvs. fartøjer, som ikke er egnet til sejlads i rum sø, fra anvendelsesområdet for fritagelserne. [...]

Begrebet sejlads »på havet« som omhandlet i [direktiv 2006/112] og artikel 143, stk. 1, litra h), i lov om skatter og afgifter omfatter enhver del af havet uden for en hvilken som helst stats territorialfarvande, som er beliggende mere end 12 sømil fra de basislinjer, som er fastsat i henhold til international søret (De Forenede Nationers havretskonvention undertegnet i Montego Bay den 10.12.1982).«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

10

I maj 2008 solgte Grup Servicii Petroliere tre offshore jackup-boreplatforme, der blev drevet i Sortehavet, til nogle maltesiske selskaber for et samlet beløb på 96 mio. USD (ca. 82 mio. EUR). Ved leveringen af disse platforme udstedte dette selskab fakturaer på grundlag af den ordning for momsfrigivelse, som er fastsat i momsdirektivets artikel 148, litra c), og artikel 143, stk. 1, litra h), i lov om skatter og afgifter. Nævnte selskab fortsatte som befragter med at drive disse platforme i Sortehavet i løbet af 2008.

11

I løbet af 2016 udstedte de rumænske skattemyndigheder en meddelelse om berigtigelse af momsangivelsen vedrørende den ikke betalte moms for den nævnte levering, hvilket pålagde Grup Servicii Petroliere at indbetale et yderligere beløb på 113 mio. rumænske lei (RON) (ca. 25 mio. EUR), inklusive renter og morarenter. Af begrundelsen for denne ansættelse fremgår bl.a. følgende:

—

Selv om boreplatformene kan anses for fartøjer som omhandlet i lovdekret nr. 42/1997 og er egnet til ubegrænset søfart, sejler de ikke under boreaktivitet, men er snarere stationære: Deres ben er i lav position og hviler på havets bund, mens de løfter pontonen (den flydende del) over havets overfalde i en højde af 60-70 m.

—

Henset til bestemmelserne i det centrale skattenævns afgørelse nr. 3/2015 er det, for at en levering af platforme skal være omfattet af afgiftsfritagelsen i artikel 143, stk. 1, litra h), i lov om skatter og afgifter, nødvendigt at fastslå, at det omhandlede fartøj faktisk og fortrinsvis sejler i rum sø.

—

De fremlagte bevismidler påviste imidlertid, at den faktiske og fortrinsvise anvendelse af platformene finder sted, når de er i den stationære tilstand med henblik på boreaktiviteter, og ikke når de sejler, hvilket alene er en subsidær aktivitet i forhold til boreaktiviteterne.

12

Da den af Grup Servicii Petroliere indgivne klage over den nævnte berigtigelse blev afslået, har sagsøgeren anlagt sag ved Curtea de Apel Bucureşti (appeldomstolen i Bukarest, Rumænien).

13

Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at dette selskab i sin stævning i det væsentlige har gjort gældende, at de rumænske skattemyndigheder ulovligt har begrænset rækkevidde af den i momsdirektivets artikel 148, litra a) og c), fastsatte fritagelse ved at gøre denne fritagelse betinget af ikke blot, at de fartøjer, der drives til kommercielle eller industrielle formål, »anvendes« i rum sø, men også at de »sejler« i rum sø.

14

Uanset Domstolens retspraksis vedrørende fortolkningen af momsdirektivets artikel 148, litra a) og c), er den forelæggende ret af den opfattelse, at det for at fastslå, om den i hovedsagen omhandlede fritagelse finder anvendelse på leveringen af en offshore jackup-boreplatform, er nødvendigt for det første at afgøre spørgsmålet om, hvorvidt en sådan platform er omfattet af begrebet »fartøj« som omhandlet i dette direktivs artikel 148, litra a). For det andet, og hvis svaret på dette spørgsmål er bekræftende, ønsker den nævnte ret oplyst, om den i momsdirektivets artikel 148, litra a) og c), fastsatte fritagelse er betinget af, at sejladsaktiviteten i rum sø faktisk er mere omfattende i forhold til boringen til søs.

15

Curtea de Apel Bucureşti (appeldomstolen i Bukarest) har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1)

Skal artikel 148, litra c), i [momsdirektivet], sammenholdt med samme bestemmelses litra a), fortolkes således, at fritagelsen for merværdiafgift under visse særlige omstændigheder finder anvendelse på levering af offshore jackup-boreplatforme, dvs. er en offshore jackup-boreplatform omfattet af begrebet »fartøjer« som omhandlet i denne EU-retlige bestemmelse, idet den nævnte bestemmelse ifølge [momsdirektivets] kapitel 7 regulerer »fritagelse i forbindelse med internationale transporter«?

2)

Såfremt det [første] spørgsmål skal besvares bekræftende, skal artikel 148, litra c), i [momsdirektivet], sammenholdt med samme bestemmelses litra a), da fortolkes således, at det udgør en væsentlig betingelse for anvendelsen af fritagelsen for merværdiafgift på en offshore jackup-boreplatform, som er sejlet ud i rum sø, at den, mens den anvendes (i forbindelse med handels- eller industrivirksomhed), faktisk skal være i kontinuerlig bevægelse, flydende, og således at den flytter sig fra et sted på havet til et andet, i et tidsrum, som er længere end det tidsrum, hvor den er stationær og immobil som følge af boringsaktiviteter til havs, dvs. om sejladsaktiviteten faktisk skal være mere omfattende end boringsaktiviteten?»

Om de præjudicielle spørgsmål

16

Med de to spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 148, litra a) og c), skal fortolkes således, at det deri anvendte udtryk »fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø« finder anvendelse på en levering af flydende anlæg, såsom offshore jackup-boreplatforme af den i hovedsagen omhandlede type, som fortrinsvis anvendes i en stationær position til at udvinde forekomster af kulbrinter til søs.

17

Indledningsvis bemærkes, at de leveringer, som er momsfritaget i henhold til momsdirektivets artikel 148, litra c), er underlagt betingelsen om, at de foretages til fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø, og som mod betaling udfører passagerbefordring eller benyttes i forbindelse med handels-, industri- eller fiskerivirksomhed, som omhandlet i dette direktivs artikel 148, litra a).

18

Domstolen har allerede fastslået, at momsdirektivets artikel 148, litra a), har samme ordlyd som artikel 15, nr. 4), litra a), i sjette direktiv, som er ophævet og erstattet af momsdirektivet. Følgelig er retspraksis vedrørende denne bestemmelse i sjette direktiv relevant for fortolkningen af momsdirektivets artikel 148, litra a) (dom af 3.9.2015, Fast Bunkering Klaipėda, C-526/13, EU:C:2015:536, præmis 24 og 25).

19

Domstolen har således heraf udledt, at ligesom de momsfritagelser, som er fastsat i sjette direktiv, er momsfritagelserne i momsdirektivets artikel 148 selvstændige EU-retlige begreber, som følgelig skal undergives en ensartet fortolkning og anvendelse i hele Den Europæiske Union (dom 3.9.2015, Fast Bunkering Klaipėda, C-526/13, EU:C:2015:536, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis), hvilket indebærer, at momsfritagelsen for en bestemt transaktion ikke kan afhænge af dens betegnelse i national ret (jf. i denne retning bl.a. dom af 18.10.2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, præmis 28).

20

Da de udgør en undtagelse til det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver levering af goder eller tjenesteydelser, der foretages mod vederlag af en afgiftspligtig person, skal de nævnte undtagelser desuden fortolkes strengt (jf. i denne retning dom af 14.9.2006, Elmeke, C-181/04 – C-183/04, EU:C:2006:563, præmis 15, og af 21.3.2013, Kommissionen mod Frankrig, C-197/12, ikke trykt i Sml., EU:C:2013:202, præmis 30).

Det bemærkes desuden, at Domstolen allerede har fastslået, at betingelsen vedrørende anvendelse til sejlads i rum sø som fastsat i sjette direktivs artikel 15, nr. 4), litra a), ikke kun finder anvendelse på fartøjer, som mod betaling udfører passagerbefordring, men også på fartøjer, som benyttes i forbindelse med handels-, industri- eller fiskerivirksomhed, som alle er opregnet i momsdirektivets artikel 148, litra a) (jf. i denne retning dom af 14.9.2006, Elmeka, C-181/04 – C-183/04, EU:C:2006:563, præmis 14-16, og af 21.3.2013, Kommissionen mod Frankrig, C-197/12, ikke trykt i Sml., EU:C:2013:202, præmis 32).

Det er i lyset af disse betragtninger, at udtrykket »fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø«, som findes i momsdirektivets artikel 148, litra a), og i mangel af en definition af dette udtryk eller af de ord, som det består af, skal fortolkes under hensyntagen til denne bestemmelses ordlyd og den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (jf. i denne retning bl.a. dom af 18.10.2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, præmis 24).

Uden at det i den foreliggende sag er nødvendigt at tage stilling til begrebet »rum sø«, hvis fysiske afgrænsning er blevet udviklet inden for international havret, eller de tekniske karakteristika, som et fartøj skal opfylde for, at det kan anses for at anvendes til sejlads i rum sø, skal det for det første bemærkes, at udtrykket »fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø« som nævnt i momsdirektivets artikel 148, litra a), nødvendigvis indebærer, at de omhandlede flydende anlæg anvendes til sejlads. Et fartøj kan imidlertid kun anses for at »anvendes« til sejlads, hvis det i det mindste primært eller fortrinsvis anvendes til at bevæge sig på havet.

Ordlydsmæssigt støttes denne fortolkning af de forskellige sprogversioner af artikel 148, litra a), der, når de ikke anvender ordet »anvendes«, generelt bruger perfektum participium af verbet »at anvende« ligesom den tjekkiske (»užívaných«), den engelske (»used«), den rumænske (»utilizate«), den finske (»käytettävät«) og den svenske (»används«) sprogversion.

Hvad for det andet angår det mål, der forfølges med den ordning, som den i momsdirektivets artikel 148, litra a), fastsatte ordning udgør en del af, har Domstolen allerede fastslået, at det følger af direktivets afsnit IX, kapitel 7, at dette mål er at fremme international transport (jf. i denne retning dom af 4.5.2017, C-33/16, EU:C:2017:339, præmis 37). I denne forbindelse er leveringen af fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø, momsfrataget i medfør af momsdirektivets artikel 148, litra a) og c), på betingelse af, at de nævnte fartøjer er beregnet til at bevæge sig i rum sø. Dette mål støtter således den i nærværende doms præmis 23 nævnte fortolkning, hvorefter et flydende anlæg kun kan betegnes som »fartøj, som anvendes til sejlads i rum sø«, hvis det i det mindste primært eller fortrinsvis anvendes til at bevæge sig på havet.

Forfølgelsen af det nævnte mål berøres ikke af den blotte mulighed for, at begreberne »fartøjer« eller »sejlads« eventuelt fortolkes anderledes, f.eks. på miljøområdet eller på punktafgiftsområdet. Såfremt det antages, at der findes en sådan fortolkningsforskel, er det således tilstrækkeligt at bemærke, at de EU-regler, der er vedtaget på disse områder, forfølger andre mål end dem, som er

omfattet af de i momsdirektivets artikel 148, litra a) og c), fastsatte fritagelser.

27

For det tredje og sidste er fortolkningen af momsdirektivets artikel 148, litra a) og c), hvorefter rækkevidden heraf begrænses til flydende anlæg, som hovedsageligt anvendes til at bevæge sig på havet, i overensstemmelse med den sammenhæng, hvori denne bestemmelse indgår, dvs. ordningen for momsfratagelser, der som nævnt i nærværende doms præmis 20 skal fortolkes strengt.

28

I den foreliggende sag er det, således som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 24 og 25 i forslaget til afgørelse, ubestridt, at de offshore jackup-boreplatforme, som er genstand for den i hovedsagen omhandlede levering, er mobile offshore jackup-boreenheder, der består af en flydende ram, hvorpå der er fastgjort et antal mobile ben, der er hævet under bugseringen hen til borestedet, og denne ram er – når den befinder sig i boreposition – placeret adskillige meter over havoverfladen ved hjælp af disse sænkede ben, som støtter på havbunden for at danne en statisk platform.

29

Under hensyntagen til disse karakteristika synes de i hovedsagen omhandlede boreplatforme ikke hovedsageligt at blive anvendt til sejlads, hvilket det imidlertid påhviler den forelæggende ret at efterprøve, således at disse flydende anlæg ikke kan betegnes som anlæg, »som anvendes til sejlads« som omhandlet i momsdirektivets artikel 148, litra a). Som den rumænske regering og Europa-Kommissionen har gjort gældende, og med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse heraf, er disse anlægs funktion derimod hovedsageligt i en stationær position at udvinde forekomster af kulbrinter til søs.

30

Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 148, litra a) og c), skal fortolkes således, at det deri anvendte udtryk »fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø« ikke finder anvendelse på en levering af flydende anlæg, såsom offshore jackup-boreplatforme af den i hovedsagen omhandlede type, som fortrinsvis anvendes i en stationær position til at udvinde forekomster af kulbrinter til søs.

Sagsomkostninger

31

Da sagen i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

Artikel 148, litra a) og c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at det deri anvendte udtryk »fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø« ikke finder anvendelse på en levering af flydende anlæg, såsom offshore jackup-

boreplatforme af den i hovedsagen omhandlede type, som fortrinsvis anvendes i en stationær position til at udvinde forekomster af kulbrinter til søs.

Underskrifter

( \*1 ) – Processprog: rumænsk.