

61989J0185

DOMSTOLENS DOM (FEMTE AFDELING) AF 26. JUNI 1990. - STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN MOD VELKER INTERNATIONAL OIL COMPANY LTD NV. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: HOGE RAAD - NEDERLANDENE. - MOMS - SJETTE DIREKTIV OM OMSAETNINGSAFGIFTER - FRITAGELSE. - SAG C-185/89.

Samling af Afgørelser 1990 side I-02561

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

Afgiftsbestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgift - fælles merværdiafgiftssystem - fritagelser i henhold til sjette direktiv - fritagelse for levering af goder bestemt som forsyninger, herunder proviant, til fartøjer - betingelser

(Raadets direktiv 77/388, art . 15, nr . 4)

Sammendrag

Artikel 15, nr . 4, i sjette direktiv 77/388 om fritagelse for moms ved levering af goder bestemt som forsyninger, herunder proviant, til fartøjer, skal fortolkes saaledes, at levering af goder til den virksomhed, som selv anvender goderne til skibsproviantering, men derimod ikke levering af goderne i et tidligere handelsled, kan anses for levering af goder i henhold til nævnte bestemmelse . Det kan dog ikke herved kræves, at goderne allerede ved leveringen til virksomheden skal bringes om bord paa et bestemt fartøj, saaledes at retten til afgiftsfritagelse ikke fortabes ved oplagring af goderne mellem leveringen og selve skibsprovianteringen .

Dommens præmisser

1 Ved dom af 24 . maj 1989, indgaaet til Domstolen den 29 . maj s.aa ., har Nederlandenes Hoge Raad i medfør af EOEF-Traktatens artikel 177 forelagt to praejudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af artikel 15 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17 . maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles

merværdiafgiftssystem : ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145 . s . 1).

2 Spoergsmaalene er blevet rejst under en sag anlagt af Velker International Oil Company Ltd NV, Rotterdam (herefter benævnt Velker), mod Staatssecretaris van Financiën vedrørende efteropkrævning af moms .

3 Det fremgaar af sagen, at Velker til Forsythe International BV, Haag (herefter benævnt Forsythe), havde solgt to partier bunkerolie, som blev faktureret henholdsvis den 14 . november 1983 og den 16 . november 1983 .

4 Velker havde købt de to oliepartier af Handelsmaatschappij Verhoeven BV, Rotterdam (herefter benævnt Verhoeven), som selv havde købt det ene parti af Olie Verwerking Amsterdam BV (herefter benævnt OVA).

5 Efter ønske fra Forsythe blev de to partier leveret den 5 . november 1983 af OVA henholdsvis den 11 . november 1983 af Verhoeven direkte til olietanke, Forsythe havde lejet af oplagringsvirksomheden De Nieuwe Matex, hvorefter partierne blev lastet paa soegaaende fartøjer for udgaaende den 6 ., 7 . og 8 . november 1983 henholdsvis den 17 . og 18 . november 1983 .

6 Den faktura, OVA tilstillede Verhoeven, indeholdt ingen angivelse angaaende moms . Verhoeven' s fakturaer til Velker bar paategningen "moms : nulsats " . Ved faktureringen af de to partier til Forsythe anvendte Velker ogsaa nulsatsen .

7 De nederlandske afgiftsmyndigheder fandt, at de oliepartier, Velker havde leveret til Forsythe, ikke kunne fritages for moms, og forelagde derfor Velker en efteropkrævning af moms for 1983 .

8 Velker indbragte afgørelsen for Gerechtshof, Haag, der ophævede efteropkrævningen med den begrundelse, at den af Velker leverede olie var bestemt til forsyning af soegaaende fartøjer, og at en saadan levering er fritaget for moms, jfr . artikel 9, stk . 2, indledningen og litra b), i Wet op de omzetbelasting (den nederlandske lov om omsætningsafgift) sammenholdt med punkt 4, litra a), første afsnit, i tabel II, der er vedlagt loven som bilag .

9 Staatssecretaris van Financiën indgav for Hoge Raad kassationsanke til efterprøvelse af Gerechtshofs afgørelse . Staatssecretaris gjorde gældende, at alene levering af goder, som sker samtidig med forsyningen af fartøjer med efterfølgende eksport af goderne, kan anses for levering af goder til skibsproviantering, jfr . ovennævnte bestemmelser i den nederlandske lov .

10 I forelæggelsesdommen har Hoge Raad udtalt, at den nederlandske lovgiver ved indføjelsen af ovennævnte bestemmelser i gældende lov havde til hensigt at gennemføre reglerne i sjette momsdirektivs artikel 15, indledningen og nr . 4, hvorfor udtrykket "bestemt som forsyninger, herunder proviant, til fartøjer" i nederlandsk lov maa fortolkes paa samme maade som det tilsvarende udtryk i fællesskabsdirektivet .

11 Foelgelig har Hoge Raad besluttet at udsætte sagen og anmode Domstolen om en praejudiciel afgørelse af foelgende spoergsmaal :

"1 . Skal sjette direktivs artikel 15, indledningen og nr . 4, fortolkes saaledes, at alene levering af goder, som falder sammen med skibsprovianteringen som saadan, kan betragtes som levering af goder bestemt som forsyninger, herunder proviant, til de i bestemmelsen omhandlede fartøjer?

2 . Saafremt den nævnte bestemmelse i sjette direktiv ikke har saa snæver en betydning som anført under spoergsmaal 1 ., kan alene levering til en virksomhed, som paa et senere tidspunkt anvender goderne til skibsproviantering, da betragtes som levering i den i bestemmelsen forudsatte betydning, eller er dette ogsaa tilfaeldet for levering i et forudgaaende handelsled, dvs . til en virksomhed, som ikke selv anvender goderne til skibsproviantering, men leverer dem til en

anden virksomhed, som anvender dem til dette formaal?"

12 Vedroerende hovedsagens faktiske omstaendigheder, retsforhandlingernes forloeb og skriftvekslingen for Domstolen henvises til retsmoderappen . Disse omstaendigheder omtales derfor kun i det foelgende, saafremt det paa de enkelte punkter er noedvendigt for forstaaelsen af Domstolens argumentation .

13 Sjette direktivs artikel 15 bestemmer :

"Med forbehold af andre faelleskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne paa betingelser, som de fastsaetter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennaevnte fritagelser, og med henblik paa at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug :

1 . levering af goder, som af saelgeren eller for hans regning forsendes eller transporteres ud over det i artikel 3 fastlagte omraade;

2

3

4 . levering af goder bestemt som forsyninger, herunder proviant, til fartoejer, der

a) anvendes til sejlads i rum soe, og som mod betaling udfoerer passagerbefordring eller benyttes i forbindelse med handels -, industri - eller fiskerivirksomhed,

..."

14 Med henblik paa fortolkningen af de omtvistede bestemmelser i sjette direktiv er det noedvendigt foerst at undersøge den nationale rets andet spoergsmaal .

15 Med dette spoergsmaal oensker den nationale ret afgjort, om fritagelsen i henhold til disse bestemmelser alene omfatter levering af goder til virksomheder, der selv anvender goderne til skibsproviantering, eller om fritagelsen ogsaa omfatter levering af goder i tidligere handelsled under den forudsætning, at goderne i sidste ende anvendes til skibsproviantering .

16 Der kan ud fra ordlyden anlaegges flere fortolkninger af udtrykket "levering af goder bestemt som forsyninger, herunder proviant, til fartoejer ". Udtrykket kan nemlig betegne levering til en virksomhed, der anvender goderne til skibsproviantering, eller levering i et hvilket som helst handelsled af goder, der senere anvendes til skibsproviantering .

17 Ved fortolkningen af dette udtryk er det derfor noedvendigt at se paa den sammenhaeng, hvori det indgaar, under hensyntagen til formaalet med og opbygningen af sjette direktiv .

18 Som Domstolen har fastslaaet adskillige gange (f.eks . i dommen af 15 . juni 1989, 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml . s . 1737) anviser sjette direktiv et meget vidt anvendelsesomraade for merværdsafgiften, der omfatter alle former for oekonomisk virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder .

19 Direktivets bestemmelser om afgiftsfritagelse skal fortolkes indskraenkende, da de fraviger det almindelige princip om, at der skal opkraeves moms ved levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages af en afgiftspligtig person .

20 Denne indskraenkende fortolkning gaelder navnlig, naar der er tale om bestemmelser, der fraviger reglen om, at der skal opkraeves afgift af transaktioner "i indlandet ".

21 Med hensyn til artikel 15, nr . 4, bemærkes, at den deri nævnte skibsproviantering er fritaget for afgift, da en saadan transaktion ligestilles med udførsel .

22 Ligesom den automatiske fritagelse i henhold til artikel 15, nr . 1, naar der er tale om eksporttransaktioner, udelukkende finder anvendelse paa den endelige levering af goder, der eksporteres af sælgeren eller for dennes regning, finder fritagelsen efter artikel 15, nr . 4, alene anvendelse paa levering af goder til den virksomhed, der selv anvender goderne til skibsproviantering, og fritagelsen kan saaledes ikke udvides til at omfatte levering af goder i et forudgaaende handelsled .

23 Den tyske regering har imidlertid gjort gældende, at en saadan fortolkning af de omtvistede bestemmelser er i strid med deres formaal . Ifølge regeringen er formaalet med afgiftsfritagelsen at lette administrationen og ikke at sikre en afgiftsmaessig fordel . Naar henses til dette formaal, boer fritagelsen udvides til alle handelsled .

24 Dette argument kan ikke lægges til grund . Udvidelsen af afgiftsfritagelsen til de handelsled, der ligger forud for den endelige levering af goderne til skibsproviantering, ville kræve, at medlemsstaterne indfører en særlig ordning for at kontrollere den endelige anvendelse af de med afgiftsfritagelse leverede goder . En saadan ordning ville ikke medføre administrative lettelser, men tværtimod skabe komplikationer for staterne og de berørte virksomheder, som er uforenelige med "en korrekt og enkel anvendelse af ... fritagelser", jfr . sjette direktivs artikel 15, første afsnit .

25 Naar henses til besvarelsen af det andet præjudicielle spørgsmål, skal det herefter, som nævnt i den nationale rets første præjudicielle spørgsmål, afgøres, om afgiftsfritagelse forudsætter, at leveringen af goderne om bord paa fartøjet skal ske samtidig med, at goderne leveres til den virksomhed, som forestaar fartøjets drift .

26 Ifølge sjette direktivs artikel 5, stk . 1, defineres levering af et gode som "overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode " .

27 Naar henses til denne definition, er det tilstrækkeligt at fastslaa, at hverken ordlyden af artikel 15, nr . 4, den sammenhæng, hvori bestemmelsen indgaar, eller det maal, den forfølger, kan begrunde en saadan fortolkning af bestemmelsen, at retten til afgiftsfritagelse fortabes ved oplagring af goderne mellem leveringen og selve skibsprovianteringen .

28 Som anført af Det Forenede Kongeriges regering, er det vel rigtigt, at en saadan fortolkning gør det muligt at sikre, at virksomhederne ikke efterfølgende anvender de med afgiftsfritagelse leverede goder til andre formaal end skibsproviantering .

29 Dette forhold kan imidlertid ikke i sig selv begrunde en saadan fortolkning, saa meget mere som det tilkommer medlemsstaterne at fastsætte de nærmere betingelser for fritagelse "med henblik paa at forhindre enhver mulighed for svig, unddragelse og misbrug", jfr . sjette direktivs artikel 15, første afsnit .

30 Herefter skal de af Nederlandenes Høje Raad forelagte præjudicielle spørgsmål besvares med, at artikel 15, nr . 4, i Raadets sjette direktiv af 17 . maj 1977 skal fortolkes saaledes, at alene levering til den virksomhed, som selv skal anvende goderne til skibsproviantering, kan anses for levering af goder bestemt som forsyninger, herunder proviant, til fartøjer, uden at det herved kan kræves, at goderne allerede ved leveringen til virksomheden skal bringes om bord paa et bestemt fartøj .

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

31 De udgifter, der er afholdt af Forbundsrepublikken Tysklands, Kongeriget Nederlandenes, Republikken Portugals og Det Forenede Kongeriges regeringer samt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke godtgøres . Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den national ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger .

Afgørelse

Paa grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, som Nederlandenes Høje Raad har forelagt ved dom af 24 . maj 1989, for ret :

Artikel 15, nr . 4, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17 . maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem : ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes saaledes, at alene levering til den virksomhed, som selv skal anvende goderne til skibsproviantering, kan anses for levering af goder bestemt for forsyninger, herunder proviant, til fartøjer, uden at der herved kan kræves, at goderne allerede ved leveringen til virksomheden skal bringes om bord paa et bestemt fartøj .