

|

61988C0051

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Jacobs fremsat den 21. februar 1989. - KNUT HAMANN
MOD FINANZAMT HAMBURG-EIMSBUETTEL. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL
AFGOERELSE INDGIVET AF FINANZGERICHT HAMBURG. - MOMS - TRANSPORTMIDLER -
HAVKRYDSERE. - SAG 51/88.

Samling af Afgørelser 1989 side 00767

Generaladvokatens forslag til afgørelse

++++

Hoeje Domstol .

1 . Sagsoegeren, Knut Hamann, ejede et baadudlejningsfirma i Kiel, Forbundsrepublikken Tyskland . Det fremgaar af forelaeggelseskendelsen, at skibene i denne sag, havkrydsere, i almindelighed anvendtes af lejerne til lystsejlad uden for tysk territorialfarvand, naermere bestemt i danske og svenske farvande - formentlig OEstersoeen - men ogsaa saa langt borte som i Norge og Finland . Derfor erlagdes en stor del af tjenesteydelsen - dvs . benyttelsen af havkrydserne - uden for det geografiske anvendelsesomraade for den tyske afgiftslovgivning, men inden for det geografiske anvendelsesomraade for andre landes afgiftslovgivning, herunder lande der ikke er medlem af De Europaeiske Faellesskaber .

2 . I sit momsregnskab for 1981 og 1982 opfoerte sagsoegeren en afgiftsfri omsaetning paa DM 75 064 og DM 132 943 henholdsvis for 1980 og 1981 . Dette blev godkendt af sagsoegte, der er den lokale afgiftsmyndighed, under forbehold af en senere efterproeveelse . En kontrollant gennemgik i 1983 sagsoegerens regnskaber og beregnede, at der skulle svares yderligere omsaetningsafgifter, henholdsvis DM 7 703,22 for 1980 og DM 15 103,73 for 1981 . Forhoejelsen skete paa baggrund af, at sagsoegeren udlejede transportmidler, ikke loesoeregenstande . Sagsoegte tilsluttede sig vurderingen (dels med hensyn til den skyldige afgift, dels med hensyn til begrundelsen herfor) og fremsatte derfor den 7 . maj 1984 krav om betaling af beloebet . Dette klagede sagsoegeren over, men sagsoegte afviste klagen den 20 . september 1985 .

3 . Sagsoegeren indbragte herefter afvisningen for Finanzgericht Hamburg . Denne ret forelagde ved kendelse af 22 . december 1987, som blev modtaget paa Domstolens Justitskontor den 17 . februar 1988, foelgende spoergsmaal vedroerende fortolkningen af det sjette momsdirektiv ((det sjette direktiv af 17 . maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det Faelles Merværdiafgiftssystem : ensartet beregningsgrundlag (77/388/EOEF), EFT L 145 af 13.6.1977, s . 2)):

"Skal artikel 9, stk . 2, litra d), i Raadets sjette direktiv af 17 . maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om afsaetningsafgifter fortolkes saaledes, at havkrydsere, som

lejerne heraf anvender til udøvelse af sejlsport, skal anses som 'transportmiddel' i direktivets forstand?"

4 . Direktivets formaal fremgaar klart af betragtningerne og omfatter "en fælles sats paa et beregningsgrundlag, der fastsættes paa samme maade og efter fællesskabsregler" (anden betragtning) og - hvilket har særlig betydning for denne sag - løse eventuelle kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne for saa vidt angaar leveringsstedet for serviceydelser (syvende betragtning).

5 . Artikel 2 bestemmer bl.a .:

"Merværdiafgift pålægges :

1 . Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab ..."

Artikel 3 fastlægger direktivets geografiske anvendelsesområde : I henhold til artikel 3, stk . 1, forstås ved "indland" anvendelsesområdet for Traktaten om Oprettelse af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab, således som dette for hver medlemsstats vedkommende er fastlagt i artikel 227 . Det er ikke gjort gældende, at direktivets anvendelse påvirkes af, at havkrydsere kan have sejlet uden for medlemsstaternes territorier .

6 . Direktivets artikel 9, stk . 1, der gennemfører syvende betragtning, har følgende ordlyd :

"Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted ."

7 . Direktivets artikel 9, stk . 2, opstiller visse undtagelser til hovedreglen . Særlig foreskriver litra d) (før ændring):

"leveringsstedet for tjenesteydelser i form af udlejning af sådanne løseobjekter, bortset fra transportmidler af enhver art, som af en udlejer i en medlemsstat udfoeres til en anden medlemsstat med henblik på benyttelse i sidstnævnte stat, er det sted, hvor benyttelsen sker ."

Grunden til at der er blevet gjort en undtagelse for udlejning af løseobjekter, er uden tvivl et ønske om at forhindre handels - og konkurrencefordrejning . For at tage det eksempel, som Kommissionens repræsentant gav under den mundtlige forhandling, ville det, hvis der var en stor forskel på moms på udlejning af fjernsyn i Forbundsrepublikken Tyskland og i Danmark, kunne føre til en kraftig konkurrencefordrejning, hvis man lagde moms på udlejningen i det land, hvorfra varerne leveredes .

8 . Imidlertid gælder undtagelsen for udlejning af løseobjekter ikke "transportmidler af enhver art", hvorfor udlejning af transportmidler (bortset fra til rent indenlandsk brug) falder ind under hovedreglen i artikel 9, stk . 1 . Derfor er leveringsstedet for chartering af havkrydsere, hvis disse er transportmidler, dér hvor udlejer har etableret sin virksomhed .

9 . Igen er begrundelsen for at undtage transportmidler klar, da det for normaltilfældene ville være umuligt at lægge afgift på udlejningen af transportmidler på "det sted, hvor benyttelsen sker", naar der er tale om transportmidler som biler, lastbiler eller endog cykler og heste, der kan benyttes på tværs af landegrænserne .

10 . Inden jeg undersøger spørgsmålet, om havkrydsere kan betragtes som transportmidler, vil jeg gerne gøre opmærksom på, at jeg finder det meget tvivlsomt, selv hvis havkrydsere ikke betragtes som transportmidler, om denne sag falder ind under undtagelsen i artikel 9, stk . 2, litra d

), som kraever, at loesoeregenstande, for at falde ind under undtagelsen, skal vaere blevet udfoert af udlejer i en medlemsstat til en anden medlemsstat med henblik paa benyttelse i sidstnaevnte stat . Selv om det spoergsmaal ikke er blevet undersøgt af den nationale ret, er det dog klart, at udlejeren, Hamann, ikke udfoerte havkrydsere med henblik paa benyttelse i en anden medlemsstat, hvorfor bortchartringen af havkrydsere ikke ville falde ind under undtagelsen, selv om de maatte betragtes som loesoere . AArsagen til, at spoergsmaalet ikke er blevet undersøgt af den nationale ret, ser ud til at vaere, at den tyske lovgivning, naermere bestemt den tyske lov om omsaetningsafgift fra 1980 (" Umsatzsteuergesetz "), ikke indeholder de ovennaevnte krav; den foreskriver blot i §3, litra a), stk . 2, nr . 4, at udlejningen af loesoeregenstande finder sted, hvor genstandene benyttes (" Die Vermietung beweglicher koerperlicher Gegenstaende - ausgenommen Befoerderungsmittel - wird dort ausgefuehrt, wo die Gegenstaende genutzt werden ").

11 . Skoent det derfor er muligt, at forelaeggelsen i denne sag ikke var strengt noedvendig for afgoerelsen, er Domstolen dog forpligtet til at besvare det forelagte spoergsmaal . Derfor vil jeg nu undersøge spoergsmaalet . Sagsoegeren i hovedsagen haevder i det vaesentlige, at havkrydsere, der benyttes til lystsejls, ikke er transportmidler, idet transport ikke er det primaere formaal med deres anvendelse . Det synspunkt bestrides af det tyske skattevaesen, den tyske regering og Kommissionen, der i det vaesentlige goer gaeldende, at ordet "transportmiddel" skal forstaas bredere og omfatte alle former for indretninger, der goer befordring mulig, uanset, at det ikke er deres primaere anvendelse .

12 . Ved foerste oejekast ser det ud til, at udtrykket "transportmidler" kunne fortolkes, enten som Hamann haevder, eller i bredere betydning . Paa den ene side kan man haevde, at det vaesentligste kriterium for et transportmiddel er dets formaal; og at transporten af sejlsporfolk og baadens indhold kun er en biomstaendighed til formaalet med sejls, som foerst og fremmest er en fritidsbeskaeftigelse . Set ud fra den synsvinkel er en sejlbaad i hoejere grad et stykke sportsudstyr end et transportmiddel . Paa den anden side kan man sige, at uanset om formaalet med sejls er rent sportligt eller rekreativt, opstaar der, uanset formaalet, en transport, og at en baad er et transportmiddel, uanset hvilke formaal man har for oej med dens anvendelse . Disse to synspunkter synes da ogsaa at fremgaa af de tyske retter praksis .

13 . Efter min mening er der dog et klart svar paa fortolkningsspoergsmaalet, naar det rejses i sammenhaeng med sjette direktiv . Foerst og fremmest peger bestemmelseernes bagved liggende hensyn, som jeg allerede har naevnt, paa en bred fortolkning af ordet . Isaer fordi de praktiske vanskeligheder i forbindelse med at opkraeve afgifter for saadanne tjenesteydelser, hvis der blev anlagt en snaevrere fortolkning, ville medfoere risiko for, at saadanne tjenesteydelser helt ville undgaa afgifter . Endvidere maa enhver undtagelse fra direktivet fortolkes indskraenkende, hvilket peger i retning af en bred fortolkning af det omhandlede ord . En saadan fortolkning finder ogsaa en vis stoette i bestemmelsens ordlyd . Mens den tyske sprogversion af artikel 9, stk . 2, litra d) anvender ordet "ausser Befoerderungsmittel", dvs . "bortset fra transportmidler", tilfoejer de oevrige sprogudgaver et generelt tillaegsord : paa engelsk "all", paa fransk "tout" osv ., som viser, at ordet skal forstaas i bredeste betydning .

14 . Det er af tilsvarende betydning, som Kommissionen har paapeget, at direktivets artikel 15, stk . 2, udtrykkelig henviser til "lystfartoejer og sportsfly eller ethvert andet transportmiddel til privat brug", hvorved direktivet klart - omend i en anden sammenhaeng - henfoerer lystfartoejer, hvilket chartrede havkrydsere er, under begrebet af "transportmidler " . Jeg anser ikke den lidt aendrede formulering i den engelske udgave - "means" i stedet for "forms" - for at vaere af betydning, og de oevrige sprogversioner anvender da ogsaa samme ord begge steder .

15 . Senere lovgivning paa omraadet, som kan anvendes til sammenligning, er ogsaa af interesse . I Raadets direktiv af 28 . marts 1983 om afgiftsfritagelse inden for Faellesskabet ved midlertidig indfoersel af visse transportmidler (83/182/EOEF, EFT L 105 af 23.4.1983, s . 59) omfatter

direktivets anvendelsesomraade i henhold til artikel 1, stk . 1, bl.a . "lystfartoejer" (og derved underforstaaet som omfattet af "visse transportmidler "). Der er i dette tilfaelde en lidt aendret ordlyd i de oevrige sprogversioner . I stedet for "Befoerderungsmittel" anvender den tyske version "Verkehrsmittel ". Den franske version anvender fortsat "moyens de transport ". Igen er de sproglige forskelle ikke af betydning, og det er klart, at det begreb, som var tilsigtet af EF-lovgiveren, forbliver det samme, da direktivet er udformet til at passe ind i den almindelige moms-ordning .

16 . Under henvisning hertil kommer jeg til den konklusion, at lystfartoejer (herunder chartrede havkrydsere) skulle indeholdes i udtrykket "transportmidler ".

17 . I den forbindelse har jeg ikke taget hensyn til, at artikel 9, i det sjette direktiv blev aendret ved det tiende momsdirektiv (84/386/EOEF, EFT L 208 af 3.8.1984, s . 58), eftersom direktivet blev udstedt den 31 . juli 1984 og senest skulle gennemfoeres den 1 . juli 1985 og derfor ikke er relevant for sagen . Direktivets sidste betragtning viser klart, at EF-lovgiveren havde til hensigt at sikre en streng anvendelse af hovedreglen i artikel 9, stk . 1 :

"... for saa vidt angaar, udlejning af transportmidler boer naevnte artikel 9, stk . 1, dog af kontrolhensyn anvendes strengt, saaledes at leveringsstedet for disse former for tjenesteydelser er det sted, hvor udlejerer er etableret ".

18 . Jeg foreslaar derfor, at Domstolen besvarer det stillede spoergsmaal saaledes :

"Havkrydsere, som udlejes til udoevelse af sejlsport, er 'transportmidler' som omhandlet i artikel 9, stk . 2, i Raadets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ."

(*) Oversat fra engelsk .