

61989C0185

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Lenz fremsat den 2. maj 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

Generaladvokatens forslag til afgørelse

++++

Hoeje Domstol .

A - Faktiske omstaendigheder

1 . Nederlandenes Hoge Raad har i den sag, som jeg i dag skal tage stilling til, anmodet Domstolen om en fortolkning af artikel 15, nr . 4, litra a), i direktiv 77/388/EOEF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiafgiftssystem : ensartet beregningsgrundlag (1), dvs . bestemmelsen om, at medlemsstaterne indroemmer afgiftsfritagelse for bestemte former for "levering af goder bestemt som forsyninger, herunder proviant, til fartoejer ."

2 . En saadan fortolkning anses for noedvendig i forbindelse med to partier bunkerolie, som sagsoegte i hovedsagen har leveret til Forsythe International BV, Haag, og for hvilke sagsoegte ikke beregnede mervaerdiafgift . Det bemærkes, at de paagaeldende leverancer havde foelgende saerlige kendetegn :

- Et af partierne stammede fra Olie Verwerking Amsterdam BV, som havde solgt det til Verhoeven BV, Rotterdam, der havde videresolgt partiet til sagsoegte, hvorefter partiet blev leveret direkte af Olie Verwerking til Forsythe .

- Sagsoegte havde koebt det andet parti af Verhoeven, der ogsaa leverede det direkte til Forsythe .

- De to partier var af Forsythe blevet oplagret i oplagringstanke, som Forsythe havde lejet af en oplagringsvirksomhed, og dernaest leveret til soegaaende skibe for udgaaende paa vegne af selskabet Forsythe, der ikke selv forestaar driften af fartoejer .

3 . Inspecteur (den nederlandske afgiftsmyndighed) fandt, at sagsoegte uberettiget havde anvendt nulsatsen og saaledes ikke beregnet mervaerdiafgift . Ifølge Inspecteur kan udtrykket "levering af goder bestemt som forsyninger, herunder proviant, til fartoejer" i den nederlandske lov

af 28 . december 1978 kun opfattes som en levering, der falder sammen med selve skibsprovianteringen, dvs . en levering af goderne om bord umiddelbart efterfulgt af udfoersel . Sagsoegeren i hovedsagen, Staatssecretaris van Financiën, har tilsluttet sig denne opfattelse og yderligere anfoert, at sjette direktivs artikel 15, nr . 4, litra a), der er gennemfoert i nederlandsk ret ved ovennaevnte lov af 28 . december 1978, ikke omfatter levering af goder til enhver, der erklærer at ville anvende dem til skibsproviantering; en saadan levering ville nemlig ligge for langt fra den faktiske skibsproviantering, hvorfor det ikke kan udelades, at anvendelsen af goderne vil blive aendret inden leveringen om bord . Herudover har sagsoegeren i hovedsagen anfoert, at udvidelsen af afgiftsfritagelsen til at omfatte leveringer forud for selve skibsprovianteringen kraever en forudgaaende hoering af det raadgivende udvalg vedroerende merværdiafgiften, jfr . direktivets artikel 16, stk . 2, hvilket imidlertid ikke er sket i Nederlandene .

4 . Da bestemmelsen i sjette direktivs artikel 15, nr . 4, litra a), tilsyneladende er gennemfoert uændret i nederlandsk ret, har den nationale ret, der skal tage stilling til sagen, besluttet at udsætte sagen og anmode Domstolen om en praejudiciel afgørelse vedroerende fortolkningen af sjette direktivs artikel 15, nr . 4, litra a). Retten har naermere bestemt oensket afgjort, om bestemmelsen kun omfatter levering af goder, som falder sammen med selve skibsprovianteringen (dvs . leveringen om bord paa soegaaende skibe), eller om den skal fortolkes udvidende, og om den i saa fald alene omfatter levering af goder til virksomheder, som selv senere anvender goderne til skibsproviantering, eller om den ogsaa omfatter levering af goder i et tidligere handelsled .

5 . Til disse spoergsmaal skal jeg fremsætte foelgende betragtninger .

B - Stillingtagen til spoergsmaalene

6 . 1 . Foer jeg gaar over til den egentlige behandling af problemerne, er det efter min opfattelse noedvendigt at fremsætte to indledende bemaerkninger, fremkaldt af argumenter, der er fremfoert under sagen .

7 . a) Domstolen vil erindre, at Kommissionen bl.a . har indgivet skriftlige indlaeg vedroerende begrebet "levering af goder" i sjette direktivs artikel 5 . Grunden hertil er, at den omhandlede bunkerolie af Olie Verwerking og Verhoeven blev leveret direkte til Forsythe og herefter tilsyneladende blandet med andre partier olie i de af sidstnaevnte selskab lejede oplagringstanke . Da godet saaledes ikke umiddelbart var kommet i det sagsoegte selskabs besiddelse, kan man rejse det spoergsmaal, om selskabet som ejer kunne raade over godet, og om der saaledes var tale om levering i den i sjette direktiv fastsatte betydning .

8 . Jeg mener ikke, at det for at besvare det praejudicielle spoergsmaal er noedvendigt at gaa naermere ind paa dette aspekt . Den forelaeggende ret har nemlig ikke stillet spoergsmaal herom, hvorefter det kan udledes, at dette aspekt ikke kunne give anledning til problemer (sandsynligvis fordi retten var naaet til samme opfattelse som den, Kommissionen har givet udtryk for).

9 . b) Jeg mener heller ikke, at det for at tage stilling til det forelagte spoergsmaal er noedvendigt at tage hensyn til det forhold, at den paagaeldende bunkerolie tilsyneladende ikke i de af Forsythe lejede oplagringstanke blev oplagret separat, saaledes at olien paa et hvilket som helst tidspunkt kunne udskilles .

10 . I forelaeggelsesdommen blev det nemlig udtrykkeligt bemaerket, at dette forhold - som tilsyneladende ikke havde vaeret naevnt tidligere - ikke kunne goeres gaeldende under den for Hoge Raad verserende sag . Hoge Raad kan saaledes ikke tage dette forhold i betragtning, hvorfor det efter min opfattelse heller ikke er noedvendigt at gaa naermere ind paa spoergsmaalet i forbindelse med fortolkningen af sjette direktiv, som der her skal tages stilling til .

11 . 2 . For saa vidt angaar det egentlige forelagte spoergsmaal, har det vist sig, at ikke blot parterne i hovedsagen har forskellige synspunkter, men at dette ogsaa gaelder Kommissionen og de regeringer, som har afgivet indlaeg for Domstolen, og som heller ikke er enige . Paa den ene side er der den opfattelse, som den nederlandske, den portugisiske og den britiske regering har givet udtryk for, nemlig at det foerste spoergsmaal boer besvares bekræftende, og at der kun kan tales om levering af goder bestemt som forsyninger til fartoejer, saafremt goderne leveres direkte til fartoejet . Denne opfattelse deles i det store og hele af Kommissionen, som under alle omstaendigheder gaar ind for en snaever fortolkning af artikel 15, nr . 4, litra a), saaledes at kun levering af goder direkte til shippingvirksomheder kan komme i betragtning (hvilket ikke udelukker midlertidig oplagring inden selve leveringen om bord).

12 . Heroverfor staar Forbundsrepublikken Tysklands opfattelse, hvorefter der i overensstemmelse med det andet spoergsmaal boer anlaegges en udvidende fortolkning af artikel 15, saaledes at artikel 15, nr . 4, litra a), ogsaa omfatter levering i tidligere handelsled, saafremt godernes anvendelsesformaal (skibsproviantering) klart er fastlagt . Sidstnaevnte loesning synes i oevrigt - hvilket naturligvis ikke fremgaar af indlaeggene i denne sag - at svare til praksis i visse andre medlemsstater (Danmark, Graekenland, Italien og Frankrig). (Med den undtagelse, at der tilsyneladende i Frankrig kun tages hensyn til den sidste levering forud for leveringen til shippingvirksomheden).

13 . a) Saafremt man paa grundlag af dette retsforhold undersoeger, om hidtidig retspraksis indeholder vaesentlige holdepunkter for loesningen af det her omhandlede problem, viser det sig meget hurtigt, at de faa domme, der kan komme i betragtning, ikke paa afgoerende vis bidrager til en saadan loesning .

14 . aa) Domstolen har ganske vist i dommen i sag 348/87 (2) fremhaevet, at de vendinger, der anvendes til at definere afgiftsfritagelser skal fortolkes snaevent . Det maa imidlertid ikke glemmes, at denne sag klart vedroerte artikel 13, punkt A, stk . 1, litra f) (tjenesteydelser praesteret af selvstaendige grupper af personer til deres medlemmer). Her var modtagerne af tjenesteydelsen saaledes klart defineret, og det var derfor ikke muligt at tage hensyn til transaktioner gennemfoert i et tidligere handelsled (nemlig tjenesteydelser, der leveres af en stiftelse til en anden stiftelse, som ikke er medlem af foerstnaevnte stiftelse).

15 . bb) Forholdet var det samme i sag 107/84 (3), hvor der var tale om fritagelse i henhold til direktivets artikel 13, punkt A, stk . 1, litra a) (der vedroerer tjenesteydelser praesteret af det offentlige postvaesen). Selv om Domstolen i denne dom - hvori den anlagde en snaever fortolkning - understregede, at bestemmelsen ikke omfatter ydelser praesteret af andre virksomheder for postvaesenets regning (og at det saaledes ikke var muligt at udvide fritagelsen til transaktioner, der blev gennemfoert med samme formaal for oej, men af andre virksomheder), maa det ikke glemmes, at det simpelt hen skyldes det afgoerende forhold, at den paagaeldende bestemmelse udtrykkeligt angiver den institution, der er omfattet af fritagelsen .

16 . cc) Yderligere er det ikke uden interesse, at Domstolen i sag 415/85 (4) (og ligeledes i sag 416/85 (5)) vedroerende fritagelse af sociale hensyn til fordel for den endelige forbruger, jfr . artikel 17 i direktiv 67/228 (6), ikke fandt, at der skulle anlaegges en snaever fortolkning, men at der derimod skulle tages hensyn til de ydelser, der var praesteret i tidligere handelsled, saafremt ydelserne praesteres saa taet paa forbrugerne, at disse har fordel heraf .

17 . b) Det maa desuden anerkendes (navnlig i relation til sidstnaevnte dom), at ordlyden af den omhandlede bestemmelse - som forbundsregeringen med rette har fremhaevet - ikke noedvendigvis goer en snaever fortolkning indlysende .

18 . Det fremgaar allerede af den engelske version (" supply of goods for the fueling and provisioning of vessels ") og af den tyske version (" Lieferung von Gegenstaenden zur Versorgung

von Schiffen"), hvoraf det fremgaar, at der skal ske en direkte levering . Det fremgaar endnu klarere af den nederlandske, den italienske, den franske og den portugisiske version, hvori der er tale om anvendelsesformaalet (" levering van goederen, bestemd voor de bevoorrading van de navolgende schepen"; "cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento di navi"; "livraisons de biens destinés a l'avitaillement des bateaux"; "entragas de bens destinados ao abastecimento de bacos").

19 . Hvis man foretager en sammenligning med direktivets bestemmelser, som netop præciserer modtagerne af goder og ydelser (som f.eks . artikel 13, punkt A, stk . 1, litra f) og l) : tjenesteydelser præsteret af selvstændige grupper af personer og af organisationer til deres medlemmer; artikel 15, nr . 11 : levering af guld til centralbankerne; artikel 15, nr . 12 : levering af goder til godkendte organisationer), er det ikke forkert at antage, at levering af goder forud for selve skibsprovanteringen ogsaa maa anses for at vaere omfattet af artikel 15, nr . 4, naar levering sker i overensstemmelse med det naevnte anvendelsesformaal .

20 . Yderligere maa det anerkendes (som Forbundsrepublikken ogsaa har anfoert), at hvis man ser paa det aabenbare formaal med bestemmelsen om afgiftsfritagelse (der er ikke tale om at yde finansielle fordele, men helt klart om at yde visse skattelettelser), er der noget der taler for ogsaa at henfoere transaktioner forud for den direkte levering om bord paa fartoejet under artikel 15, nr . 4, idet de virksomheder, som udfoerer en saadan levering, under alle omstaendigheder som foelge af retten til at fradrage indgaaende moms, er fritaget for afgift . Paa forhaand at fritage virksomhederne for afgift i visse beskatningsled forekommer i virkeligheden ikke urimeligt, naar henses til, at den endelige aftager ikke skal betale afgift .

21 . c) Efter min opfattelse er det i oevrigt helt klart, at to af de argumenter, som sagsoegte har anfoert til stoette for en snaever fortolkning, naeppe er egnet til at stoette denne opfattelse .

22 . aa) Det drejer sig foerst om henvisningen til et afsnit i den omhandlede bestemmelse, hvorefter medlemsstaterne kan "begrænse ... denne fritagelses rækkevidde, indtil der ivaerksættes fællesskabsbestemmelser for skatter og afgifter paa dette omraade ." Efter min opfattelse kan det ikke udledes heraf, at der noedvendigvis skal anlaegges en snaever fortolkning; det kan snarere lede til den modsatte opfattelse, nemlig at indfoerelsen af en mulighed for begrænsning kan foere til den antagelse, at bestemmelsen som saadan skal fortolkes udvidende .

23 . Naturligvis betyder det ikke noedvendigvis - for allerede nu at gaa ind paa et andet argument fremfoert under sagen - at det naevnte afsnit entydigt taler for en meget udvidende fortolkning af artikel 15, nr . 4, jfr . det andet forelagte spoergsmaal, og saaledes stoetter forbundsregeringens opfattelse (denne har som bekendt anfoert, at dette afsnit ville vaere meningsloest, hvis det fortolkes indskraenkende). Selv om det maatte antages, at artikel 15, nr . 4, udelukkende vedroerer levering til shippingvirksomheder, kan man udmaerket forestille sig begrænsningsmuligheder, nemlig for saa vidt angaar de goder, for hvilke der kan indroemmes fritagelse, eller saaledes, at kun goder leveret direkte til fartoejet (uden forudgaaende oplagring) kan fritages . Foelgelig kan sidste afsnit i artikel 15, nr . 4, meget vel have en vis betydning, ogsaa selv om der anlaegges en mere indskraenkende fortolkning end den af forbundsregeringen foreslaaede .

24 . bb) Med det andet argument henvises til artikel 16, stk . 2 (hvorefter medlemsstaterne, med forbehold af det i artikel 29 naevnte samraad, bl.a . kan fritage indfoersel og levering af goder bestemt til en afgiftspligtig person med henblik paa udfoersel).

25 . Det kan ikke haevdes, at en udvidende fortolkning af artikel 15, nr . 4, goer denne bestemmelse overfloedig .

26 . Efter sin ordlyd synes bestemmelsen nemlig ikke umiddelbart at finde anvendelse paa transaktioner som de i artikel 15, nr . 4, beskrevne, men snarere - som forbundsregeringen med

rette har anført - i første omgang at tage sigte på egentlige transporttransaktioner (7). Bestemmelsen finder imidlertid under alle omstændigheder anvendelse på disse transaktioner, dvs . at den også har betydning, såfremt den med en eksporttransaktion ligestillede skibsproviantering skal fortolkes udvidende, og artikel 16, stk . 2, derfor ikke kan komme i betragtning .

27 . d) Naar der i virkeligheden alligevel - som jeg tror - ikke findes nogen anden løsning end at tilslutte sig den opfattelse, at der skal anlægges en snæver fortolkning af sjette direktivs artikel 15, stk . 4, må der til støtte herfor tages hensyn til følgende betragtninger .

28 . aa) For det første er det vigtigt, at direktivet hviler på princippet om beskatning af alle handelstransaktioner i indlandet . Det indebærer, at det - for så vidt som der foreskrives fritagelser - forekommer hensigtsmæssigt kun at udvide bestemmelserne til at omfatte flere handelsled, såfremt der foreligger tvingende grunde hertil . Det er imidlertid tvivlsomt, om den af forbundsregeringen anførte forenkling af administrationen er tilstrækkelig (dvs . at man undgår afgiftsberegning, afgiftsopkrævning og afgiftsfradrag, for så vidt angår de erhvervsdrivende, som i sidste ende - såfremt de ikke er endelige forbrugere - alligevel ikke afgiftsbelastes). Dette gælder så meget mere, som det er klart - og det skal jeg senere vende tilbage til - at den af forbundsregeringen foreslåede fortolkning også på anden vis kan føre til en belastning af administrationen .

29 . bb) Det skal yderligere - vedrørende hele opbygningen af artikel 15 - fremhæves, at levering af goder bestemt som forsyninger til fartøjer (som det fremgår af overskriften til artikel 15) ligestilles med transporttransaktioner, idet goderne nemlig endeligt forbruges i udlandet . Naar der imidlertid for de under artikel 15' s første numre omhandlede transporttransaktioner gælder et strengt kriterium (transport ud over Fællesskabets område), må det anses for saglig korrekt og i overensstemmelse med bestemmelsens opbygning at anvende et lige så strengt kriterium for ligestillede transaktioner ved at kræve en snæver sammenhæng mellem leveringen og selve skibsprovianteringen .

30 . cc) Det kan heller ikke afvises, at der ved fortolkningen tages udgangspunkt i sjette direktivs artikel 16, stk . 2 . Naar afgiftsfritagelsen for transporttransaktioner - og det er faktisk tilfældet - blot efter et samråd med det rådgivende udvalg kan udvides til at omfatte personer, som blot har til hensigt at eksportere, forekommer det ikke særlig logisk, at man for ligestillede transaktioner, jfr . artikel 15, nr . 4, kan nå til samme resultat (udvidelse til tidligere handelsled) ved en udvidende fortolkning af udtrykket "levering af goder bestemt som forsyninger, herunder proviant, til fartøjer " . Det forekommer derimod mere konsekvent - selv om det må indrømmes, at artikel 16, stk . 2, ikke umiddelbart er affattet med henblik på ligestillede transaktioner - ved en analog anvendelse af bestemmelsen at fritage transaktioner, som går forud for selve skibsprovianteringen .

31 . dd) Ikke mindst må der ved fortolkningen af artikel 15, nr . 4, efter min opfattelse, lægges vægt på henvisningen til artikel 15' s indledende afsnit, hvorefter det er vigtigt at sikre en korrekt og enkel anvendelse af fritagelserne og forhindre enhver mulighed for unddragelse og misbrug .

32 . Det er umiddelbart vanskeligt at forene en saadan opfattelse med en - som hovedregel - "kulant" anvendelse af artikel 15, nr . 4, ved udvidelsen af bestemmelsen til at omfatte levering forud for selve skibsprovanteringen . En saadan anvendelse (dvs . at der laegges vaegt paa de forudgaaende leveringers anvendelsesformaal) udelukker nemlig ikke muligheden for, at goderne anvendes til et andet formaal og udbydes til salg i indlandet . Det kan foere til konkurrenceforvridning, og saafremt et saadant forhold senere konstateres, vil en efterfoelgende afgiftsbehandling vaere noedvendig (hvilket ikke ligefrem kan anses for en administrativ forenkling). Vil man forebygge saadanne uregelmaessigheder, er det imidlertid noedvendigt at indfoere en raeke kontrolforanstaltninger, som (ud over risikoen for at begraeense samhandelen) heller ikke ligefrem foerer til en administrativ forenkling .

33 . Forbundsregeringens argumenter under den mundtlige forhandling kan vanskeligt begrunde en anden opfattelse . Det kan nemlig ikke antages, at den af regeringen fulgte praksis (bl.a . spiller anvendelsen af datamater tilsyneladende en vis rolle i forbindelse med kontrollen) let kan generaliseres . Det forekommer imidlertid utaenkeligt - for nu at sige det en gang til - at antage, at det her omhandlede led i artikel 15' s indledende afsnit kan opfattes som en anerkendelse af, at medlemsstaterne raader over et vist skoen, alt efter de midler, administrationen raader over . Man maa snarere gaa ud fra, at den i artikel 15, nr . 4, anvendte formulering er afgoerende for den i sagen relevante fritagelse, og at bestemmelsen skal fortolkes ensartet i hele Faellesskabet . Der kan kun vaere tale om at fravige bestemmelsen inden for rammerne af den allerede naevnte supplerende bestemmelse til nr . 4 . At tillade afvigelser paa grundlag af det indledende afsnit i artikel 15 ville derimod vaere i strid med bestemmelsens opbygning og samtidig indebaere en tilsidesaettelse af hensigten med dette afsnit, der ogsaa optraeder i andre af direktivets bestemmelser .

34 . e) Hvis det saaledes kan fastslaas, at den af forbundsregeringen foreslaaede udvidende fortolkning af artikel 15, nr . 4, ikke kan antages at vaere rigtig (og man naar til samme resultat ved at anvende artikel 16, stk . 2, analogt), er det efter min opfattelse paa den anden side klart, at der ikke er nogen tvingende grund til at anlaegge den meget snaevre fortolkning, som den nederlandske, den britiske og den portugisiske regering har foreslaaet, dvs . at der kun foreligger levering af goder bestemt som forsyninger til fartoejer, saafremt goderne leveres direkte til fartoejet . Ordlyden af den bestemmelse, der skal fortolkes, stoetter ikke en saadan opfattelse (det af den nederlandske regering naevnte kommissionsforslag, som endnu ikke er vedtaget af Raadet, er helt klart uden betydning for sagen). Over for denne opfattelse kan man navnlig ogsaa henvise til begrebet "levering" (ifoelge artikel 5 danner begrebet grundlaget for retten til som ejer at raade over et gode); derefter er det utvivlsomt naerliggende at antage, at den, der anvender goderne til skibsprovantering, altsaa shippingvirksomheden, har ret til at raade over goderne, hvilket ikke udelukker, at de oplagres midlertidigt inden levering til fartoejet .

35 . Det kan i alt fald tilfoejes, at man maa tage hensyn til eventuel tvivl om risikoen for misbrug (som er afgoerende for tilhaengerne af en meget snaever fortolkning) ved anvendelse af den supplerende bemaerkning i artikel 15, nr . 4; det vil sige, at de medlemsstater, som udelukker at stille strenge krav i forbindelse med anvendelsen af artikel 15, nr . 4, frit kan begraeense afgiftsfritagelsen paa grundlag af denne supplerende anmaerkning .

C - Forslag til afgoerelse

36 . 3 . Jeg skal herefter foreslaa, at de af Hoge Raad forelagte spoergsmaal besvares saaledes :

"Artikel 15, nr . 4, i sjette momsdirektiv skal fortolkes saaledes, at levering til en virksomhed, som selv skal anvende goderne til skibsprovisiantering, kan anses for levering af goder bestemt som forsyninger, herunder proviant, til fartoejer i denne bestemmelses forstand . Det er dog ikke noedvendigt, at goderne allerede ved leveringen til virksomheden skal bringes om bord paa et bestemt fartoej ."

() Originalsprog : tysk .*

(1) EFT L 145, s . 1 .

(2) Dom af 15 . juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Sml . s . 1737).

(3) Dom af 11 . juli 1985, Kommissionen mod Tyskland (107/84, Sml . s . 2655).

(4) Dom af 21 . juni 1988, Kommissionen mod Irland (415/85, Sml . s . 3097).

(5) Dom af 21 . juni 1988, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (416/85, Sml . s . 3127).

(6) EFT 1967, s . 14 .

(7) Jfr . overskrifterne til artiklerne 15 og 16 .