FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT JÁN MAZÁK

fremsat den 29. marts 2007 [1]

1. De to forelagte præjudicielle spørgsmål vedrører fortolkningen af artikel 15, nr. 5, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [2], som ændret ved Rådets direktiv 92/111/EØF af 14. december 1992 [3] (sjette direktiv).

2. Spørgsmålene er opstået under en sag mellem selskabet Navicon (herefter »Navicon«) og den kompetente spanske skattemyndighed vedrørende sidstnævntes afslag på at indrømme afgiftsfritagelse for momspligtige transaktioner bestående i delvis befragtning af et fartøj med henblik på at transportere containere. Herved bemærkes, at den spanske lovgivning til gennemførelse af sjette direktiv alene indrømmer fritagelse for total befragtning.

3. Derfor anmodes Domstolen om at fortolke begrebet befragtning, som er anvendt i sjette direktivs artikel 15, nr. 5, og navnlig at fastslå, om dette begreb kun finder anvendelse på befragtning af hele fartøjet (total befragtning), eller om det også omfatter befragtning af en del af fartøjet (delvis befragtning).

I — Relevant lovgivning

A — *Fællesskabsbestemmelser*

4. Sjette direktivs artikel 15 lyder således:

»Afgiftsfritagelse for udførsel til steder uden for Fællesskabet og dermed ligestillede transaktioner samt for internationale transporter:

Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingel-

1 — Originalsprog: engelsk.
2 — EFT L 145, s. 1.
3 — EFT L 384, s. 47.

ser, 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:	af genstande — herunder fiskegrej — der er indbygget i eller anvendes ved udnyttelsen af disse fartøjer. [...]«
[...]	B — *Nationale bestemmelser*
4. levering af goder bestemt som forsyninger, herunder proviant, til fartøjer, der:	5. Artikel 22, stk. 1, i lov nr. 37/1992 af 28. december 1992 om merværdiafgift fastsætter følgende:
a) anvendes til sejlads i rum sø, og som mod betaling udfører passagerbefordring eller benyttes i forbindelse med handels-, industri- eller fiskerivirksomhed	»Afgiftsfritagelse for eksporttransaktioner og dermed ligestillede transaktioner.
b) anvendes til bjærgnings- eller redningsoperationer på havet eller til kystfiskeri, for dettes vedkommende dog med undtagelse af proviant	Følgende transaktioner er — under betingelser og i henhold til krav som nærmere fastsat ved bekendtgørelse — afgiftsfritaget:
[...]	1. levering, konstruktion, ombygning, reparation, vedligeholdelse, total befragtning og udlejning af følgende fartøjer:
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	1) Fartøjer, der er egnet til sejlads på det åbne hav, og som anvendes til international søfartsvirksomhed ved udøvelsen

af erhvervsmæssig transportvirksomhed mod vederlag af varer eller passagerer, herunder turistrejser, eller til industrivirksomhed eller fiskeri. [...]«

II — Sagens baggrund, retsforhandlingerne og de forelagte spørgsmål

6. Navicon og selskabet Compañía Transatlántica Española SA indgik en kontrakt om delvis befragtning, hvorefter førstnævnte mod vederlag stillede en af del af sine fartøjers skibsrum til rådighed for sidstnævnte til at fragte containere mellem forskellige havne på den iberiske halvø samt i et område, der er fritaget for merværdiafgift (De Kanariske Øer).

7. Navicon beregnede ikke merværdiafgift i fakturaerne, da det var selskabets opfattelse, at transaktionen var fritaget for moms. Den kompetente spanske skattemyndighed lagde en merværdiafgift på det vederlag, der var fastsat i medfør af befragtningsaftalen, da den fandt, at fritagelsen ikke fandt anvendelse, eftersom der var tale om delvis og ikke total befragtning.

8. Navicon indbragte denne afgiftspålæggelse for Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, men fik ikke medhold. Selskabet appellerede denne afgørelse til Tribunal Superior de Justicia de Madrid, som besluttede at udsætte sagen og at forelægge De Europæiske Fællesskabers Domstol følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»1) Skal begrebet befragtning, som er indeholdt i bestemmelsen om afgiftsfritagelse i sjette momsdirektivs artikel 15, nr. 5, fortolkes således, at det udelukkende omfatter befragtning af hele skibsrummet (total befragtning), eller omfatter det tillige befragtning, som vedrører en del eller procentdel af fartøjet (delvis befragtning)?

2) Er sjette direktiv til hinder for en national lov, som alene tillader fritagelse for total befragtning?«

III — De væsentligste argumenter for Domstolen

9. Den *græske* regering og den *spanske regering* er af den opfattelse, at begrebet befragtning, som anvendes i sjette direktivs

artikel 15, nr. 5, kun omfatter befragtning af hele skibsrummet, og konkluderer på denne baggrund, at den nationale lovgivning er forenelig med direktivet. Fritagelserne i henhold til sjette direktiv skal fortolkes strengt, idet de udgør undtagelser til det generelle princip om, at der skal opkræves moms af enhver tjenesteydelse, som mod vederlag udføres af en afgiftspligtig person.

10. Den *belgiske regering* og *Kommissionen* finder, at begrebet befragtning både omfatter delvis og total befragtning.

11. Ifølge den *belgiske regering* er formålet med ordlyden af sjette direktivs artikel 15, nr. 5, at fritage befragtning af visse fartøjer, navnlig søgående fartøjer som nævnt i nr. 4, litra a) og b), og ikke at fritage særlige typer befragtning. Under alle omstændigheder skal der, hvis en fællesskabsbestemmelse kan fortolkes på flere måder, efter Domstolens faste praksis gives prioritet til den fortolkning, som kan sikre bestemmelsens effektive virkning. I den foreliggende sag vil den effektive virkning af sjette direktivs artikel 15, nr. 5, imidlertid blive undergravet, hvis begrebet befragtning fortolkes således, at det kun omfatter total befragtning, idet en delvis befragtning i så fald ville blive pålagt moms, mens en total befragtning på samme rute og med samme type fartøj ville være momsfritaget.

12. Kommissionen har indledningsvis anført, at ifølge Domstolens faste praksis giver sjette direktivs artikel 15, første punktum, ikke medlemsstaterne mulighed for at påvirke sjette direktivs materielle anvendelsesområde, således som dette er fastlagt i direktivet. Endvidere må varer, som eksporteres til tredjelande, ikke pålægges nogen som helst afgift, når de forlader Fællesskabets område, hvilket kræver, at befragtningsydelser friholdes for afgifter, uanset om der er tale om en delvis eller en total befragtning. Endelig har Kommissionen anført, at hvis begrebet befragtning kun omfattede total befragtning, ville dette betyde, at retten til afgiftsfritagelse afhang af fartøjets størrelse, eftersom den samme mængde last enten ville være fritaget eller ikke fritaget, alt efter fartøjets størrelse.

13. Imidlertid har Kommissionen også fremført et argument, som kunne støtte den opfattelse, at den spanske lovgivning er forenelig med fællesskabsretten. Det kunne således hævdes, at delvis befragtning ved en analogislutning skal anses for godstransport og dermed falder ind under sjette direktivs artikel 15, nr. 13 [4], som bl.a. fastsætter en

4 — Sjette direktivs artikel 15, nr. 13, bestemmer:
»levering af tjenesteydelser, herunder transport og accessoriske transaktioner, men bortset fra tjenesteydelser, der er fritaget i henhold til artikel 13, når de er direkte knyttet til udførsel af goder eller til indførsel af goder, der er omfattet af bestemmelserne i artikel 7, stk. 3, eller artikel 16, stk. 1, punkt A«.

fritagelse for transportydelser i forbindelse med udførsel af goder. Kommissionen mener dog ikke, at dette argument bør tiltrædes. For det første er befragtning og godstransport efter ordlyden af sjette direktiv undergivet forskellige retlige ordninger, og for det andet er disse to kontraktstyper meget forskellige.

14. Kommissionen har anført, at det påhviler den nationale ret på grundlag af ordlyden af parternes aftale samt på grundlag af den leverede ydelses beskaffenhed og nærmere indhold at afgøre, om den pågældende kontrakt opfylder betingelserne for at være en befragtningsaftale omfattet af sjette direktivs artikel 15, nr. 5.

IV — Retlig vurdering

15. Ifølge sjette direktivs artikel 15, nr. 5, er befragtning af søgående fartøjer fritaget for moms. Bestemmelsen definerer ikke begrebet befragtning nærmere.

16. I praksis kan befragtningen vedrøre hele fartøjet, i hvilket tilfælde denne benævnes »total« befragtning, eller den kan vedrøre en del af fartøjet, og i så tilfælde omtales den som en delvis befragtning.

17. Det fremgår af de indlæg, som er afgivet af de medlemsstater, der har indgivet indlæg i denne sag, at begrebet befragtning ikke er blevet fortolket ensartet i Fællesskabet, hvilket ses af gennemførelseslovgivningen i nogle af medlemsstaterne (herunder Spanien, hvorfra den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse hidrører), som indskrænker begrebet befragtning til »total« befragtning, mens andre medlemsstaters lovgivning, f.eks. den belgiske lovgivning, synes at fortolke begrebet bredere, således at enhver form for befragtning er fritaget, uanset om den er total eller delvis. Der opstår således tvivl om befragtningbegrebets afgrænsning i henseende til momsfritagelsen i medfør af sjette direktivs artikel 15, nr. 5.

18. Efter Domstolens faste praksis skal fritagelser for moms fortolkes strengt, da de udgør undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der mod vederlag udføres af en afgiftspligtig person [5]. Domstolen har

5 — Jf. f.eks. dom i sag C-382/02, Cimber Air, Sml. 2004 I, s. 8379, præmis 25.

gentaget dette princip, bl.a. når den har fortolket de fritagelser, der gælder for sø-gående fartøjer [6].

19. Princippet om en streng fortolkning kan dog ikke føre til, at artikel 15 gives en anden betydning end den, som klart fremgår af bestemmelsens ordlyd [7].

20. Der er intet i den pågældende bestemmelse eller i ordlyden af sjette direktiv, som kan berettige, at betegnelsen befragtning begrænses til kun at omfatte total befragtning. I modsætning til hvad der er fastsat i sjette direktiv med hensyn til fritagelsen i medfør af direktivets artikel 15, nr. 4 [8], fremgår det, at medlemsstaterne ikke må begrænse omfanget af fritagelsen i medfør af direktivets artikel 15, nr. 5, før fiskale bestemmelser på fællesskabsplan, som præciserer anvendelsesområdet for denne fritagelse, træder i kraft. Det forekommer således at gå ud over den skønsbeføjelse, som medlemsstaterne har ved gennemførelsen af direktivet i national ret, hvis man i forbindelse med de i sjette direktiv indeholdte fritagelser for moms begrænser betydningen af begrebet befragtning til total befragtning. Fastlæggelsen af momsens anvendelsesområde hører principielt under Fællesskabets lovgivning, og for at det er foreneligt med sjette direktiv at begrænse momsens anvendelsesområde, bl.a. ved national gennemførelseslovgivning, skal en sådan begrænsning kunne udledes af sjette direktivs ordlyd, formål og/eller generelle opbygning.

21. I denne forbindelse må det også spørges, om en restriktiv fortolkning, som i den spanske lovgivning, er forenelig med sjette direktivs opbygning og formål. Herved skal det endvidere bemærkes, at afgiftsfritagelserne er selvstændige fællesskabsretlige begreber, der må placeres i den generelle sammenhæng i den fælles momsordning, som er indført ved sjette momsdirektiv [9].

22. Som den belgiske regering og Kommissionen har anført, vil en fortolkning af ordet »befragtning« i sjette direktivs artikel 15, nr. 5, hvorefter det udelukkende omfatter total befragtning, føre til alvorlige inkonsekvenser ved vurderingen af befragtningstransaktioners momspligt. Hvis en sådan opfattelse lægges til grund, vil retten til afgiftsfritagelse ved befragtningstransaktioner være afhængig af fartøjets størrelse, idet en befragtningstransaktion vedrørende den

6 — Jf. dom i sag C-185/89, Velker International Oil Company, Sml. 1990 I, s. 2561, præmis 19, og dom i de forenede sager C-181/04 — C-183/04, Elmeka, Sml. 2006 I, s. 8167, præmis 15.

7 — Jf. herved Cimber Air-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 29.

8 — Artikel 15, nr. 4, andet punktum, bestemmer: »Kommissionen forelægger snarest Rådet forslag med henblik på at fastsætte fiskale bestemmelser på fællesskabsplan, som præciserer anvendelsesområdet og de praktiske omstændigheder ved gennemførelsen af denne fritagelse og de fritagelser, der er omhandlet i punkt 5 til 9. Indtil disse bestemmelser træder i kraft, kan medlemsstaterne begrænse omfanget af den fritagelse, der omhandles i dette nummer.«

9 — Jf. bl.a. dom i sag C-2/95, SDC, Sml. 1997 I, s. 3017, præmis 21, og i sag C-141/00, Kügler, Sml. 2002 I, s. 6833, præmis 25, samt Cimber Air-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 23, og Elmeka-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 20.

samme mængde last vil kunne afgiftsfritages på et lille fartøj, fordi lasten fylder fartøjets lastrum op, og transaktionen derfor vil blive anset for en total befragtning, mens en last på samme størrelse i et større fartøj kun vil optage en del af pladsen på fartøjet, hvilket vil blive anset for en delvis befragtning af fartøjet. Sådanne inkonsekvenser vil kunne undergrave den effektive virkning af sjette direktivs artikel 15, nr. 5.

23. Såfremt en aftale om delvis befragtning af søgående fartøjer ikke var afgiftsfritaget, ville dette desuden føre til situationer, hvor transportomkostningerne for eksporterede varer, navnlig varer, som eksporteres ved delvis befragtning, ikke ville være fritaget. Et sådant resultat vil klart være i strid med princippet om bestemmelseslandet, hvorefter varen skal beskattes i det land, hvor den vil blive forbrugt af slutforbrugeren. Det følger særligt af dette princip, at varer, som skal eksporteres fra Fællesskabet, ikke må pålægges nogen som helst afgift, heller ikke en afgift på omkostningerne i forbindelse med varernes transport fra Fællesskabet, idet sådanne omkostninger vil være medregnet i prisen på de eksporterede varer.

24. Den omstændighed, at delvis befragtning udelukkes fra anvendelsesområdet for fritagelsen i henhold til sjette direktivs artikel 15, nr. 5, vedrørende befragtning af fartøjer, er ikke nødvendigvis betænkelig i forhold til princippet om bestemmelseslandet. Dette princip kan således formentlig overholdes for varer, som eksporteres ved delvis befragtning, såfremt man anvender sjette direktivs artikel 15, nr. 13, der blandt andet fastsætter, at transport af eksporterede varer skal afgiftsfritages, hvis de opfylder de i denne bestemmelse fastsatte betingelser. Som Kommissionen har anført, er det imidlertid tvivlsomt, om en sådan anvendelse af artikel 15, nr. 13, ville være i overensstemmelse med opbygningen af og logikken bag sjette direktiv.

25. Først må det bemærkes, at en befragtningsaftale og en aftale om godstransport er vidt forskellige hvad angår deres formål samt den retlige ordning, de er undergivet. Når et fartøj — eller i tilfælde af delvis befragtning en del af dette — er genstand for en aftale om befragtning og leje, stilles det til rådighed til et bestemt formål, f.eks. transport, mens en aftale om godstransport er en kontrakt, hvorved transportøren påtager sig en pligt til at levere varerne på et bestemt bestemmelsessted. Med andre ord, mens kontrakter om befragtning eller leje vedrører selve transportmidlet, vedrører en transportkontrakt det fysiske indhold, som skal transporteres ved hjælp af det pågældende transportmiddel. Det følger heraf, at mens befragteren og lejeren har en brugsret til det fartøj, som er genstand for aftalen — eller i tilfælde af delvis befragtning til en del af dette — har ejeren af de varer, som transporteres på et

fartøj i henhold til en aftale om godstransport, ikke nogen brugsret, men kan alene forvente, at varerne leveres til et givet bestemmelsessted. Disse forskelle synes at underbygge argumentet om, at de respektive ordninger i henhold til sjette direktiv bør være forskellige.

26. Såfremt delvis befragtning og godstransport ligestilles, kan der endvidere stilles spørgsmålstegn ved nødvendigheden af at have en særskilt fritagelsesbestemmelse for total befragtning. Hvis delvis befragtning lignede godstransport i en sådan grad, at aftaler herom på trods af væsentlige forskellige med hensyn til deres retlige natur kan ligestilles, kan man spørge, hvorfor der overhovedet er en særskilt fritagelse for befragtning, og hvorfor alle former for befragtning ikke blot bør henregnes til godstransport. En opfattelse, hvorefter delvis befragtning ligestilles med godstransport, vil derfor være vanskelig at forene med sjette direktivs ordlyd.

27. Da disse to aftaletypers retlige natur tydeligvis er vidt forskellig, er det endelig rimeligt at antage, at fællesskabslovgiver udtrykkeligt ville have anført det i sjette direktiv, såfremt denne havde haft til hensigt at indskrænke begrebet befragtning til kun at omfatte total befragtning og at ligestille delvis befragtning med godstransport.

28. Det følger af det anførte, at der ikke er nogen tvingende grunde til at ligestille »delvis« befragtning med godstransport ved anvendelsen af momsfritagelserne i henhold til sjette direktiv, og i stedet anse delvis befragtning for at være omfattet af fritagelsen for befragtning i henhold til sjette direktivs artikel 15, nr. 5 [10].

29. Af alle disse grunde bør det første spørgsmål besvares med, at begrebet »befragtning«, som er indeholdt i bestemmelsen om afgiftsfritagelse i sjette direktivs artikel 15, nr. 5, skal fortolkes således, at det både omfatter befragtning af hele skibsrummet (total befragtning) og befragtning, som vedrører en del eller procentdel af fartøjet (delvis befragtning).

30. Det følger tillige af det anførte, at det andet spørgsmål bør besvares med, at sjette direktiv er til hinder for en national lov, som alene tillader fritagelse for total befragtning.

10 — Når det er sagt, skal det også nævnes, at der ikke er noget til hinder for, at en national ret, med henblik på at sikre sjette direktivs korrekte anvendelse, ændrer den retlige kvalificering af en aftale om delvis befragtning, hvis retten på grundlag af aftalens enkelte kontraktsbestemmelser i en konkret sag skulle nå til den konklusion, at aftalen blot er en aftale om godstransport, og derfor uretmæssigt er blevet betegnet som en befragtningsaftale for at opfylde de betingelser for afgiftsfritagelse for befragtningstransaktioner, som er fastsat i sjette direktivs artikel 15, nr. 5.

V — Forslag til afgørelse

31. Herefter skal jeg foreslå Domstolen at besvare de forelagte spørgsmål som følger:

»1) Begrebet »befragtning«, som er indeholdt i bestemmelsen om afgiftsfritagelse i artikel 15, nr. 5, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977, skal fortolkes således, at det både omfatter befragtning af hele skibsrummet (total befragtning) og befragtning, som vedrører en del eller procentdel af fartøjet (delvis befragtning).

2) Sjette direktiv er til hinder for en national lov, som alene tillader fritagelse for total befragtning.«