FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT GEORGIOS COSMAS

fremsat den 1. februar 1996 *

1. I denne sag anmodes Domstolen om at fortolke Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [1] (herefter »sjette direktiv«), navnlig direktivets artikel 5, 6 og 9.

I — Tvisten

2. Sagsøgeren i hovedsagen, Faaborg-Gelting Linien A/S (herefter »færgeselskabet«), der har hjemsted i Fåborg, Danmark, er et dansk selskab, der har til formål at drive færgesejlads mellem Tyskland og Danmark på linjen Fåborg-Gelting. Under overfarten serveres der spise- og drikkevarer til indtagelse på stedet til passagererne. I momsangivelserne for årene 1984-1989 angav færgeselskabet ikke den omsætning, der hidrørte fra servering af spise- og drikkevarer om bord på skibet.

3. Færgeselskabet gjorde gældende, at levering af spise- og drikkevarer til færgepassagerer som ovenfor anført måtte anses for at udgøre tjenesteydelser, for hvilke leveringsstedet i medfør af § 3 a, stk. 1, i Umsatzsteuergesetz (tysk momslov, herefter »UStG«) fra 1980, der er en gennemførelse af sjette direktivs artikel 9, skal forstås som færgeselskabets hjemsted, dvs. Danmark. De tyske afgiftsmyndigheder opkrævede moms af den nævnte omsætning fra servering af spise- og drikkevarer under henvisning til, at det af den tyske momslovgivning følger (UStG, § 1, stk. 1, nr. 1, første led, og § 1, stk. 3, nr. 1, samt § 3, stk. 1 og 6), at servering af spise- og drikkevarer til passagerer skal anses for levering af goder, hvoraf der skal svares afgift det sted, hvor leveringen har fundet sted. Færgeselskabet fik hverken medhold under den administrative klage over opkrævning af moms af denne omsætning eller under den efterfølgende retssag. Færgeselskabet indgav derefter revisionsanke til Bundesfinanzhof, der fandt det nødvendigt at forelægge en række præjudicielle spørgsmål for Domstolen i henhold til EF-traktatens artikel 177.

* Originalsprog: græsk.

1 — EFT L 145, s. 1.

II — De præjudicielle spørgsmål

4. Ved kendelse af 30. maj 1994 [2] har Bundesfinanzhof's femte afdeling anmodet Domstolen om at træffe præjudiciel afgørelse om følgende spørgsmål:

»1) Hvilke bestemmelser gælder ifølge sjette direktiv (77/388/EØF) med hensyn til omsætningsafgift på salg af spisevarer til indtagelse på stedet (restaurationsvirksomhed)?

2) Såfremt der ikke findes bestemmelser herom, ønskes det oplyst, hvilken fællesskabsretlig ordning der gælder for restaurationsvirksomhed på befordringsmidler, der er i drift mellem medlemsstater, i hvis nationale lovgivning stedet for sådanne afgiftspligtige transaktioner er reguleret forskelligt?

3) Såfremt fællesskabsretten ikke indeholder bestemmelser herom, ønskes det oplyst, om de enkelte medlemsstater kan opretholde deres forskellige ordninger med hensyn til henholdsvis restaurationsvirksomhed og leveringsstedet, når medlemsstaterne ved aftale konkret undgår dobbelt afgiftspåligning af de nævnte transaktioner?«

5. I relation til disse spørgsmål bemærkes for det første, at de omhandlede transaktioner om bord på en færge er omfattet af sjette direktiv. Dette er der præcedens for. I en tidligere sag har Domstolen således allerede haft anledning til at behandle spørgsmålet om anvendelsen af sjette direktiv for så vidt angår transaktioner om bord på et fartøj, der driver sejlads mellem to medlemsstater [3]. Som anført af Kommissionen og samtlige de medlemsstater, der har afgivet indlæg, dvs. Tyskland, Nederlandene og Italien, savner andet og tredje spørgsmål genstand, idet de bygger på den forudsætning, at disse transaktioner ikke er omfattet af anvendelsesområdet for de pågældende fællesskabsretlige bestemmelser. Det er derfor ikke fornødent at besvare disse spørgsmål. For så vidt angår det første spørgsmål bemærkes, som det også fremgår af forelæggelseskendelsen, at sagen navnlig rejser spørgsmål om fortolkningen af direktivets artikel 5, 6, 8 og 9. Dvs. at det første og grundlæggende spørgsmål, der opstår, er, hvorledes den omtvistede virksomhed skal kvalificeres; der er dernæst spørgsmål om fastsættelsen af stedet for den afgiftspligtige transaktion, dvs. leveringsstedet for de spise- og drikkevarer, der serveres.

2 — EFT C 288, s. 2.

3 — Jf. dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, der angik drift af spilleautomater på færger, der sejler i fast rutefart mellem Tyskland og Danmark.

6. Det bemærkes endvidere, at Domstolen under nærværende sag ved skrivelse af 3. oktober 1995 stillede spørgsmål til den tyske regering og Kommissionen dels vedrørende færgens registreringssted, dels vedrørende UStG's geografiske anvendelsesområde. Af besvarelserne fremgår a), at færgen er indført i skibsregistret med hjemsted i Fåborg, Danmark, samt b), at internationalt farvand og territoriale vande som udgangspunkt ikke er omfattet af den tyske momslovs territoriale anvendelsesområde. Desuagtet betragtes transaktioner i forhold til den endelige forbruger, der finder sted i tysk territorialfarvand, for transaktioner, der finder sted inden for det område, der er omfattet af denne stats lovgivning, således at de er momspligtige her.

III — Retlige bestemmelser og retspraksis

7. Med henblik på indførelsen af en fælles momsordning inden for Fællesskabet forpligter sjette direktiv medlemsstaterne til at tilpasse deres nationale momsordninger til de fælles regler, der er fastsat i direktivet. Disse regler omhandler bl.a. fastsættelsen af stedet for afgiftspligtige transaktioner; ifølge syvende betragtning til sjette direktiv er fastsættelsen af dette sted uomgængeligt nødvendigt for at undgå kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne.

8. I medfør af sjette direktivs artikel 2, stk. 1, er medlemsstaterne forpligtede til at lægge moms på enhver »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«. Sjette direktivs artikel 3, stk. 1, bestemmer følgende: »Ved 'indland' forstås i dette direktiv, anvendelsesområdet for traktaten om oprettelse af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab, således som dette for hver medlemsstats vedkommende er fastlagt i artikel 227.« Som Domstolen fastslog i den allerede nævnte Berkholz-dom, »falder direktivets anvendelsesområde sammen med anvendelsesområdet for hver enkelt medlemsstats skatte- og afgiftslovgivning på dette område« [4]. I direktivets artikel 5 og 6 defineres begreberne »levering af goder« og »tjenesteydelser«. Det hedder i artikel 5, stk. 1: »Ved 'levering af et gode' forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«. Begrebet »tjenesteydelser« defineres på følgende måde i direktivets artikel 6: »Ved 'tjenesteydelse' forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5«.

9. Direktivets artikel 8 og 9 indeholder bestemmelser om fastsættelse af stedet for afgiftspligtige transaktioner. Ved goder er dette sted ifølge artikel 8 godets leveringssted. Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås ifølge sjette direktivs artikel 9, stk. 1, det sted, hvor den, der yder tjenesten

4 — Jf. Berkholz-dommen, præmis 16.

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. Reglen er således, at tjenesteydelser er omfattet af momslovgivningen i den medlemsstat, som tjenesteyderen har en snæver stedlig tilknytning til. Fastlæggelsen af den stedlige tilknytning foretages som allerede nævnt på grundlag af de i bestemmelsen omhandlede tilknytningsmomenter, af hvilke de to er primære og det tredje er subsidiært.

10. Domstolen har i relation til denne bestemmelse udtalt følgende: »Med henblik på at undgå uoverensstemmelser vedrørende kompetencekonflikter i tilfælde, hvor en tjenesteydelse kan være omfattet af retsordenen i mere end én medlemsstat, er det i artikel 9, stk. 1, som en undtagelse fra det snævre territorialitetsprincip, bestemt, at ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås som hovedregel det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres« [5].

11. Ved sin fortolkning af samme bestemmelse fastslog Domstolen i den førnævnte Berkholz-dom, at det tilknytningsmoment, der ud fra et fiskalt synspunkt er det mest hensigtsmæssige, er »det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed ... således at et andet etableringssted, hvorfra tjenesteydelsen præsteres, kun kan komme i betragtning, såfremt tilknytningen til hjemstedet ikke er nogen rationel løsning ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt, eller såfremt den skaber en konflikt med en anden medlemsstat« [6]. I samme dom hedder det endvidere: »Det fremgår af den sammenhæng, hvori begreberne i artikel 9 anvendes, samt af denne bestemmelses formål ... at det kun kan komme i betragtning at henføre en tjenesteydelse til et andet etableringssted end hjemstedet, såfremt dette etableringssted i kraft af en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere bestemte tjenesteydelser, opfylder visse mindstekrav med hensyn til stabilitet« [7]. Artikel 9, stk. 1, sidestiller således for så vidt angår tjenesteydelser leveringsstedet — og følgelig stedet for afgiftsopkrævningen — med det sted, hvor det tjenesteydende selskab har hjemsted for sin økonomiske virksomhed. Ifølge den anførte praksis anses dette sted som det mest hensigtsmæssige tilknytningsmoment ud fra et fiskalt synspunkt. Dette betyder, at denne bestemmelse fører til, at den afgiftslovgivning, der skal finde anvendelse på levering af tjenesteydelser, som udgangspunkt er lovgivningen på det sted, hvor tjenesteyderen har hjemsted for sin økonomiske virksomhed.

12. Med hensyn til en fortolkning af bestemmelserne i sjette direktiv bemærkes endvidere, at de begreber, direktivet omhandler, er fællesskabsretlige begreber, der skal fortolkes ensartet for at undgå, at de fortolkes forskelligt i de enkelte medlemsstater, hvilket ville kunne føre til dobbelt påligning eller

5 — Jf. dom af 23.1.1986, sag 283/84, Trans Tirreno Express, Sml. s. 231, præmis 15.

6 — Jf. Berkholz-dommen, præmis 17.

7 — Jf. Berkholz-dommen, præmis 18.

ikke-påligning af afgifter [8]. Kravet om en ensartet fortolkning suppleres af kravet om retssikkerhed og kravet om, at fællesskabsretten skal være forudseelig, hvilket ifølge Domstolens faste praksis gælder med særlig styrke, når der er tale om bestemmelser med retsvirkninger af økonomisk art som de fællesskabsretlige momsregler, således at de berørte kan få et nøjagtigt kendskab til omfanget af de forpligtelser, der herved pålægges dem [9]. De præjudicielle spørgsmål skal besvares i lyset af de anførte bestemmelser og retspraksis.

IV — Besvarelse af de præjudicielle spørgsmål

13. Den foreliggende sag rejser navnlig spørgsmål om, hvilken momslovgivning, der skal finde anvendelse på virksomhed, der består i servering af spise- og drikkevarer til indtagelse på stedet om bord på en færge, der sejler mellem Danmark og Tyskland. Til løsning af dette problem skal der først tages stilling til spørgsmålet om, hvorvidt en sådan virksomhed skal betragtes som levering af goder eller tjenesteydelser i den betydning, udtrykkene er anvendt i de anførte bestemmelser i sjette direktiv. På grundlag af denne kvalificering skal det derefter fastlægges, hvilken stedlig tilknytning transaktionen har ud fra et fiskalt synspunkt.

Kvalificering af virksomhed, der består i servering af spise- og drikkevarer om bord på et skib

14. En sondring mellem begreberne »levering af goder« og »tjenesteydelser« forudsætter en gennemgang af de primære og sekundære kendetegn for denne virksomhed.

Når færgeselskabet mod betaling af en bestemt pris sælger spise- og drikkevarer til færgepassagererne under overfarten, uden at det er forbundet med andre ydelser, er der altid tale om »levering af goder«, da denne virksomhed primært kendetegnes af salget af spise- og drikkevarer, hvilket passagererne/forbrugerne alene har for øje.

Når salg af spise- og drikkevarer til passagererne derimod — som det tilsyneladende er tilfældet i den foreliggende sag — ledsages af andre tjenesteydelser, som skal sikre en vis komfort i forbindelse med indtagelsen (dvs. i

8 — Jf. Domstolens domme af 17.11.1993, sag C-68/92, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 5881, sag C-69/92, Kommissionen mod Luxembourg, Sml. I, s. 5907, og sag C-73/92, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 5997.

9 — Jf. dom af 13.3.1990, sag C-30/89, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 691, præmis 23. Jf. tillige dom af 15.12.1987, sag 326/85, Nederlandene mod Kommissionen, Sml. s. 5091, præmis 24, og af 22.2.1989, forenede sager 92/87 og 93/87, Kommissionen mod Frankrig og Det Forenede Kongerige, Sml. s. 405, præmis 22.

form af restaurationsydelser), er disse tjenesteydelser primært kendetegnende for virksomheden, også selv om den omfatter salg af spise- og drikkevarer. I så tilfælde erlægges modydelsen først og fremmest for disse ydelser, hvorfor der er tale om en »tjenesteydelse«.

15. Denne kvalificering bekræftes endvidere af »International Standard Industrial Classification« (international standardklassifikation af al erhvervsmæssig virksomhed; ISIC), der er udarbejdet af Forenede Nationers Statistiske Afdeling [10], og som henfører restaurations- og udskænkningsvirksomhed (gruppe 852) under hovedgruppe ex 85, »personlige tjenesteydelser«. Denne klassificering af den omtvistede virksomhed er ligeledes gældende i fællesskabsretten, da den er blevet lagt til grund for de to almindelige programmer, som Rådet vedtog i 1961 om ophævelse af begrænsninger i den frie udveksling af tjenesteydelser og etableringsfriheden [11]. Det fremgår i øvrigt også af Domstolens praksis, at denne internationale klassificering er en integrerende del af fællesskabsretten, navnlig for så vidt angår de nævnte programmer og de retsakter, der er udstedt til gennemførelse heraf [12].

16. Rådets direktiv 68/367/EØF af 15. oktober 1968 [13] omhandler endvidere særligt gennemførelsen af etableringsfrihed og fri udveksling af tjenesteydelser, navnlig for så vidt angår restaurations- og udskænkningsvirksomhed samt hotel- og campingpladsvirksomhed. Direktivets artikel 2, stk. 2, bestemmer følgende: »En af gruppe 852 (restaurations- og udskænkningsvirksomhed) omfattet erhvervsvirksomhed i dette direktivs betydning udøver enhver fysisk person eller ethvert selskab, der som et sædvanligt led i deres erhvervsvirksomhed i eget navn og for egen regning i den af dem drevne virksomhed eller virksomheder leverer tilberedte spise- eller drikkevarer til fortæring på stedet. Bestemmelserne i dette direktiv omfatter også levering af måltider til fortæring uden for den virksomhed, hvori de er tilberedt.« Det er således klart, at den omtvistede virksomhed ifølge fællesskabsretten skal anses for en tjenesteydelse.

17. Det bemærkes endvidere, at Rådets direktiv 92/111/EØF af 14. december 1992 [14] om ændring af sjette direktiv indeholder en bestemmelse, hvoraf det indirekte, men klart fremgår, at fællesskabslovgiver anser restaurationsvirksomhed om bord på et transportmiddel for tjenesteydelser. Direktivets artikel 1, stk. 4, bestemmer: »Kommissionen forelægger senest den 30. juni 1993 Rådet en rapport, i givet fald ledsaget af passende forslag om beskatningsstedet for levering af goder, der er beregnet til forbrug om bord, og for

10 — Forenede Nationers Statistiske Afdeling, Statistical Papers, Series M, No 4, Rev. 1, New York 1958.

11 — EFT Anden Serie IX, s. 3 og 7.

12 — Jf. dom af 18.1.1979, forenede sager 110/78 og 111/78, Van Wesemael, Sml. s. 35.

13 — EFT 1968 II, s. 504.

14 — EFT L 384, s. 47.

tjenesteydelser, herunder servering af spise- og drikkevarer, der præsteres over for passagerer på et skib, et fly eller et tog.«

Stedet for opkrævning af moms

18. Når servering af spise- og drikkevarer om bord på et skib henføres under begrebet tjenesteydelser, følger det af sjette direktivs artikel 9, stk. 1, at disse tjenesteydelser i afgiftsmæssig henseende er omfattet af lovgivningen på det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. I det foreliggende tilfælde skal tjenesteydelsen derfor beskattes i Danmark, hvor færgeselskabet, der besejler linjen Fåborg-Gelting, har hjemsted.

19. Kommissionen og den tyske regering har i deres indlæg gjort gældende, at såfremt Domstolen måtte betragte den omtvistede virksomhed som en tjenesteydelse, skal leveringsstedet for tjenesteydelsen forstås som det sted, hvor tjenesteyderen har fast forretningssted, fordi der ville opstå en konflikt mellem medlemsstaterne om den afgiftsmæssige kompetence, såfremt tjenesteyderens hjemsted lægges til grund som tilknytningsmoment, da den omtvistede virksomhed i visse retsordener, som f.eks. den tyske, betragtes som levering af goder, mens den i andre, som f.eks. den danske, betragtes som en tjenesteydelse. Kommissionen og den tyske regering har endvidere anført, at det må antages, at den omtvistede virksomhed sker fra et fast forretningssted på færgen. Dette er tilfældet, fordi en restaurationsvirksomhed om bord på en færge opfylder samtlige de betingelser, der fremgår af Berkholz-dommen, og hvorefter det kræves, at etableringsstedet i kraft af en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere bestemte tjenesteydelser, opfylder visse mindstekrav med hensyn til stabilitet [15].

20. Denne opfattelse kan ikke tiltrædes, da et fast forretningssted ifølge Domstolens praksis ikke kan komme i betragtning, såfremt hjemstedet for tjenesteyderens økonomiske virksomhed er et egnet tilknytningsmoment i afgiftsmæssig henseende. Det bemærkes, at det af den anførte praksis fremgår, at det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, er det mest hensigtsmæssige tilknytningsmoment ud fra et fiskalt synspunkt [16]. Den tjenesteydendes forretningssted er kun relevant som tilknytningsmoment, såfremt tilknytningen til hjemstedet ikke er nogen rationel løsning ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt, eller såfremt den skaber en konflikt med en anden medlemsstat. Den foreliggende sag indebærer imidlertid ikke risiko for en kompetencekonflikt mellem medlemsstater som følge af, at den omtvistede tjenesteydelse antages at have tilknytning til tjenesteyderens hjemsted, men fordi de to medlemsstaters skattelovgivning kvalificerer samme form for virksomhed forskelligt. Denne kvalifikationskonflikt, og den

15 — Jf. Berkholz-dommen, præmis 18.
16 — Jf. Berkholz-dommen, præmis 17.

deraf følgende kompetencekonflikt, undgås imidlertid, såfremt den omtvistede virksomhed kvalificeres på grundlag af en ensartet fællesskabsretlig fortolkning af det i sjette direktivs artikel 9 omhandlede begreb »tjenesteydelser«.

21. Antagelsen, at virksomheden udøves fra et fast forretningssted om bord på en færge, fører heller ikke til et tilfredsstillende svar på spørgsmålet. En sådan løsning fører til stadighed til praktiske afgrænsningsproblemer med hensyn til fastlæggelsen af leveringssted, når færgen sejler mellem to eller flere medlemsstater, da den under sejladsen vil passere territorialfarvandet i den stat, hvorfra den afgår, derpå krydse internationalt farvand og endelig slutte overfarten i ankomstlandets territorialfarvand.

22. I så tilfælde skulle omsætningen i restaurationsvirksomheden opgøres for hver enkelt etape af overfarten, således at momsen kunne opkræves efter den ret, der gælder for hver enkelt etape af overfarten. En sådan løsning ville imidlertid medføre alvorlige praktiske vanskeligheder og indebære risiko for divergerende bedømmelse fra de forskellige kompetente nationale afgiftsmyndigheders side. Det er min opfattelse, at denne løsning derfor ikke fører til en hensigtsmæssig afgrænsning af anvendelsesområdet for medlemsstaternes lovgivninger.

23. Såfremt det i tilfælde som det foreliggende antages, at der er fast forretningssted om bord på skibet, skal forretningsstedet imidlertid stedfæstes til den medlemsstats område, som det har tilstrækkelig snæver tilknytning til. Domstolen har i øvrigt også anvendt dette kriterium i tilsvarende sager, som f.eks. i et tilfælde, hvor en medlemsstats statsborger har fast arbejde som lønmodtager på et skib, der er registreret i en anden medlemsstat. Ved dom af 27. september 1989 [17] fastslog Domstolen, at en portugisisk statsborger, der havde beskæftigelse på et skib, der sejlede under nederlandsk flag, skulle anses for at have ansættelse i Nederlandene, såfremt arbejdsforholdet havde en tilstrækkelig snæver tilknytning til denne medlemsstats territorium. Spørgsmålet om, hvorvidt en sådan tilknytning består, skal bedømmes under hensyn til, i hvilken havn skibet er registreret, selskabets hjemsted eller om medlemsstatens socialforsikringsordning og indkomstskattelovgivning gælder for den pågældende arbejdstager.

Dette kriterium indebærer, at tjenesteydelser, der præsteres under overfarten, skal pålægges afgift i den medlemsstat, som forretningsstedet om bord på skibet har en snæver tilknytning til. I den foreliggende sag skal dansk skattelovgivning finde anvendelse, da færgen er registreret i en dansk havn og færgeselskabet har hjemsted i dette land.

17 — Sag 9/88, Mario Lopes da Veiga, Sml. s. 2989. Jf. endvidere de domme, hvorefter erhvervsbeskæftigelse, der udøves uden for Fællesskabets område, anses for virksomhed, der udøves inden for en medlemsstats område, såfremt der består en tilstrækkelig snæver tilknytning til dette; dom af 12.12.1974, sag 36/74, Walrave, Sml. s. 1405, præmis 27 og 28, og af 12.7.1984, sag 237/83, Prodest, Sml. s. 3153, præmis 5, 6 og 7.

V — Forslag til afgørelse

24. På grundlag af det således anførte skal jeg foreslå Domstolen at besvare det spørgsmål, som Bundesfinanzhof har forelagt, således:

Servering af spise- og drikkevarer til indtagelse på stedet, på en færge, der sejler mellem to medlemsstater, i forbindelse med restaurationsydelser, udgør en levering af tjenesteydelser i den betydning, hvori udtrykket er anvendt i artikel 6, stk. 1, og artikel 9, stk. 1, i Rådets sjette direktiv (77/388/EØF) af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag. Sådanne tjenesteydelser beskattes i den medlemsstat, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed.