DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

22. december 2010 *

I sag C-116/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Cour de cassation (Luxembourg) ved afgørelse af 18. februar 2010, indgået til Domstolen den 3. marts 2010, i sagen:

État du Grand-Duché de Luxembourg,

Administration de l'enregistrement et des domaines

mod

Pierre Feltgen, kurator for Bacino Charter Company SA, under konkurs,

Bacino Charter Company SA,

har

* Processprog: fransk.

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász og G. Arestis (refererende dommer),

generaladvokat: N. Jääskinen
justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— État du Grand-Duché de Luxembourg og administration de l'enregistrement et des domaines ved avocats F. Kremer og P.-E. Partsch

— P. Feltgen, kurator for Bacino Charter Company SA, under konkurs, og Bacino Charter Company SA ved avocat B. Felten

— den tyske regering ved T. Henze, C. Blaschke og B. Klein, som befuldmægtigede

— den cypriotiske regering ved D. Kallí, som befuldmægtiget

— Europa-Kommissionen ved M. Afonso, som befuldmægtiget,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse 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 (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 (EFT L 376, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er fremsat i forbindelse med en tvist mellem État du Grand-Duché de Luxembourg og administration de l'enregistrement et des domaines (herefter »skattemyndigheden«) og Pierre Feltgen, kurator for det luxembourgske selskab Bacino Charter Company SA, der er under konkurs (herefter »Bacino«), og dette selskab vedrørende selskabets betaling af den merværdiafgift (herefter »moms«), der fremgår af skatteopgørelserne for regnskabsårene 1998 og 1999.

Retsforskrifter

EU-retsforskrifter

3 Sjette direktivs artikel 15, der har overskriften »Afgiftsfritagelse for udførsel til steder uden for Fællesskabet, dermed ligestillede transaktioner og internationale transporter«, bestemmer:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, 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:

[...]

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

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

   b) anvendes til bjærgnings- eller redningsoperationer på havet eller til kystfiskeri, for dettes vedkommende dog med undtagelse af proviant

   [...]

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 af genstande — herunder fiskegrej — der er indbygget i eller anvendes ved udnyttelsen af disse fartøjer

[...]«

Nationale bestemmelser

4 Sjette direktiv er blevet gennemført i luxembourgsk ret ved lov af 12. februar 1979 om merværdiafgift (herefter »den luxembourgske lov«). Artikel 43, stk. 1, litra i), andet led, i denne lov, i den affattelse, som var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, bestemmer, at tjenesteydelser til brug for sejlads er fritaget for moms inden for de grænser og på de betingelser, som vil blive fastsat ved storhertugelig anordning.

5 I artikel 7, stk. 2, litra a), første led, i storhertugelig anordning af 16. juni 1999 om fritagelse for merværdiafgift for eksporttransaktioner uden for Fællesskabet, leveringer af varer inden for Fællesskabet og andre transaktioner angives, at ved tjenesteydelser til brug for sejlads som omhandlet i artikel 43 forstås befragtning og udlejning af fartøjer, med undtagelse af yachts og andre fartøjer og forlystelses- eller sportsbåde, der anvendes til sejlads, og som mod vederlag udfører passager- eller godsbefordring eller benyttes i forbindelse med handels-, industri- eller fiskerivirksomhed.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

6 I perioden fra den 10. juli 1998 til den 8. august 1999 stillede Bacino regelmæssigt mod vederlag et af selskabet ejet fartøj med besætning til rådighed for fysiske personer med henblik på disse personers sejlads med rekreative formål i rum sø. Da Bacino anså denne transaktion for momsfritaget, betalte selskabet ikke moms.

7 Da skattemyndigheden var af den opfattelse, at momsfritagelsen i den luxembourgske lovs artikel 43, stk. 1, litra i), andet led, ikke fandt anvendelse, idet fartøjet ikke var et handelsskib, men en yacht, jf. den storhertugelige anordning nævnt i denne doms præmis 5, meddelte den i 2001 Bacino skatteopgørelserne for regnskabsårene 1998 og 1999, hvoraf de momsbeløb, som selskabet skyldte, fremgår.

8 Bacino påklagede denne afgørelse uden at få medhold og anlagde herefter sag ved Tribunal d'arrondissement de Luxembourg til anfægtelse af denne beskatning, idet selskabet gjorde gældende, at nævnte transaktion var omfattet af den luxembourgske lovs artikel 43, stk. 1, litra i), andet led.

9 Skattemyndigheden blev frifundet, hvorefter Bacino iværksatte appel ved Cour d'appel, der gav Bacino medhold. Denne ret fastslog, at der var tale om en hovedydelse, der bestod i udlejning af fartøjet med besætning, og en biydelse, som bestod i levering af en transportydelse. Retten bemærkede, at fartøjet, som Bacino var ejer af, blev anvendt til sejlads i rum sø og passagerbefordring mod vederlag, således at udlejningen af fartøjet udgjorde en handelstransaktion, hvorefter den fastslog, at de to betingelser i sjette direktivs artikel 15, nr. 5), var opfyldt.

10 Skattemyndigheden har indbragt denne dom for Cour de cassation, der finder, at hovedsagens afgørelse kræver en fortolkning af EU-retten, og derfor har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Kan tjenesteydelser, som leveres af en ejer af et fartøj, der mod vederlag stiller fartøjet med besætning til rådighed for fysiske personer med henblik på disse personers anvendelse af fartøjet til rekreative formål i rum sø, fritages i henhold til artikel 15, nr. 5), i sjette direktiv […], såfremt tjenesteydelserne anses for at bestå i både udlejning af fartøjet og transport?«

Om det præjudicielle spørgsmål

11 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 15, nr. 5), skal fortolkes således, at momsfritagelsen fastsat i denne bestemmelse finder anvendelse på tjenesteydelser, der består i mod vederlag at stille et fartøj med besætning til rådighed for fysiske personer med henblik på disse personers anvendelse af fartøjet til rekreative formål i rum sø.

12 I denne henseende skal der indledningsvis henvises til Domstolens faste praksis, hvorefter der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse ikke blot skal tages hensyn til dennes ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (jf. bl.a. dom af 17.11.1983, sag 292/82, Merck, Sml. s. 3781, præmis 12, af 1.3.2007, sag C-34/05, Schouten, Sml. I, s. 1687, præmis 25, og af 3.12.2009, sag C-433/08, Yaesu Europe, Sml. I, s. 11487, præmis 24).

13 Det bemærkes i denne henseende, at selve ordlyden af sjette direktivs artikel 15, nr. 5), som indeholder en henvisning til artikel 15, nr. 4), litra a), omhandler udlejning af fartøjer, der anvendes til sejlads i rum sø, og som mod vederlag udfører passagerbefordring eller benyttes i forbindelse med handels-, industri- eller fiskerivirksomhed. For at en sådan udlejningsydelse kan fritages i medfør af denne bestemmelse, skal lejeren af det pågældende fartøj benytte det til en erhvervsmæssig aktivitet.

14 Det følger heraf, at hvis fartøjet, således som det er tilfældet i hovedsagen, udlejes til personer, der udelukkende benytter det til rekreative formål og ikke med kommerciel gevinst for øje, uden for enhver form for erhvervsmæssig aktivitet, opfylder udlejningsydelsen ikke de udtrykkelige betingelser for momsfritagelse i sjette direktivs artikel 15, nr. 5).

15 Det skal i øvrigt præciseres, at sjette direktivs artikel 15, nr. 5), ved en henvisning til artikel 15, nr. 4), litra b), også fritager udlejning af fartøjer til bjærgnings- eller redningsoperationer på havet eller til kystfiskeri, for dettes vedkommende dog med undtagelse af proviant. De faktiske omstændigheder i hovedsagen har dog klart intet med de i disse bestemmelser omhandlede tilfælde at gøre.

16 Fortolkningen, der fremgår af denne doms præmis 13 og 14, understøttes desuden af formålet med fritagelsesordningen fastsat i sjette direktivs artikel 15, hvilket for så vidt angår eksporttransaktioner, lignende transaktioner og international transport består i at overholde princippet om, at beskatning af varer eller tjenesteydelser skal ske på bestemmelsesstedet (jf. dom af 18.10.2007, sag C-97/06, Navicon, Sml. I, s. 8755, præmis 29).

17 På denne baggrund kan fritagelsen i sjette direktivs artikel 15, nr. 5), ikke anvendes på udlejningsydelser vedrørende et fartøj til aftagere, der har til hensigt at benytte det til rent private formål, som endelige forbrugere.

18 Det bemærkes også, at det i betragtningerne til forslaget til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, der blev forelagt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber den 29. juni 1973, udtrykkeligt angives, at forlystelsesbåde er undtaget fra fritagelsen i direktivets artikel 15, nr. 5), og at tjenesteydelser til endeligt forbrug med tilknytning hertil skal pålægges moms. Disse betragtninger understøtter, at udlejningsydelser vedrørende fartøjer til endelige forbrugere, der anvender dem til rekreative formål eller forlystelse, er udelukket fra denne fritagelses anvendelsesområde.

19 Det følger i øvrigt af Domstolens faste praksis, at en fritagelse for moms skal fortolkes strengt, da den udgør en undtagelse fra det almindelige princip, hvorefter denne afgift opkræves af enhver tjenesteydelse, der mod vederlag udføres af en afgiftspligtig person (jf. bl.a. dom af 26.6.1990, sag C-185/89, Velker International Oil Company, Sml. I, s. 2561, præmis 19, og af 14.9.2006, forenede sager C-181/04 — C-183/04, Elmeka, Sml. I, s. 8167, præmis 15).

20 Kvalifikationen af de i hovedsagen omhandlede ydelser efter national ret kan desuden ikke drage fortolkningen, der fremgår af denne doms præmis 13 og 14, i tvivl. Denne kvalifikation er uden betydning for besvarelsen af den forelæggende rets spørgsmål. Det fremgår af Domstolens praksis, navnlig af Navicon-dommens præmis 27 og 28, som netop omhandlede fortolkningen af sjette direktivs artikel 15, nr. 5), at det ikke kan afhænge af en bestemt transaktions betegnelse i national ret, om der skal pålægges moms eller fritages for moms, eftersom det ifølge fast retspraksis er således, at selv om medlemsstaterne i henhold til det indledende punktum i sjette direktivs artikel 15 fastsætter betingelser for afgiftsfritagelserne for at sikre en korrekt og enkel anvendelse heraf og forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug, kan disse betingelser dog ikke angå fastlæggelsen af indholdet af de fastsatte fritagelser.

21 På baggrund af ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 15, nr. 5), skal fortolkes således, at momsfritagelsen fastsat i

denne bestemmelse ikke finder anvendelse på tjenesteydelser, der består i mod vederlag at stille et fartøj med besætning til rådighed for fysiske personer med henblik på disse personers anvendelse af fartøjet til rekreative formål i rum sø.

Sagens omkostninger

22 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

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, som ændret ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991, skal fortolkes således, at fritagelsen for merværdiafgift fastsat i denne bestemmelse ikke finder anvendelse på tjenesteydelser, der består i mod vederlag at stille et fartøj med besætning til rådighed for fysiske personer med henblik på disse personers anvendelse af fartøjet til rekreative formål i rum sø.

Underskrifter