FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT M. POIARES MADURO fremsat den 7. april 2005 [1]

1. Med den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse har Bundesfinanzhof (Tyskland) forelagt Domstolen et spørgsmål vedrørende fortolkningen af begrebet »ophold uden for Fællesskabet« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 8, stk. 1, litra c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [2].

I — Relevante fællesskabsbestemmelser

2. Sjette direktivs artikel 2 fastsætter, at merværdiafgift (herefter »moms«) pålægges »[l]evering af goder [...], som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

3. Ved begrebet »indland« i sjette direktivs artikel 3, stk. 2, »forstås [...] anvendelsesområdet for traktaten om oprettelse af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab, således som dette for hver medlemsstats vedkommende er fastlagt i artikel 227 (efter ændring nu artikel 229 EF)«.

4. Sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra b), bestemmer at, »[v]ed et godes leveringssted forstås [...] [i] tilfælde, hvor godet ikke forsendes eller transporteres: det sted, hvor godet befinder sig på tidspunktet for leveringen«.

5. Artikel 8, stk. 1, litra c), der blev indsat ved direktiv 91/680, som affattet ved direktiv 92/111, og som var gældende på det tidspunkt, hvor tvisten opstod, bestemmer, at ved et godes leveringssted forstås:

1 — Originalsprog: portugisisk.

2 — EFT L 145, s. 1. Dette direktiv blev ændret ved direktiv 91/680/EØF af 16.12.1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388 (EFT L 376, s. 1), og ved direktiv 92/111/EØF af 14.12.1992 om ændring af direktiv 77/388 og om forenklingsforanstaltninger med hensyn til merværdiafgift (EFT L 384, s. 47, herefter »sjette direktiv«).

»i tilfælde, hvor leveringen af goder sker på et skib, et fly eller et tog, og under den del af en personbefordring, som finder sted inden for Fællesskabet: afgangsstedet for personbefordringen.

I tilfælde af tilbagebefordring anses tilbagebefordringen for en separat befordring.

[...]«

Ved anvendelsen af denne bestemmelse forstås ved:

II — De faktiske omstændigheder, nationale bestemmelser og det præjudicielle spørgsmål

— »*den del af en personbefordring, som finder sted inden for Fællesskabet*«, den del af en befordring, som foretages uden ophold uden for Fællesskabet, mellem afgangsstedet og ankomststedet for personbefordringen

6. Antje Köhler (herefter »sagsøgeren«) drev i regnskabsåret 1994 en butik på et krydstogtsskib. I forbindelse med driften af denne butik gennemførte hun leveringer, hvis beskatning er omtvistet. De omhandlede krydstogter begyndte i Kiel, Bremerhaven og Travemünde, med besøg i havne uden for Fællesskabet, f.eks. i Norge, Estland, Rusland og Marokko, inden rejsen afsluttedes i Kiel, Bremerhaven eller Genova. Disse rejser kunne kun købes for hele krydstogtet. Det var ikke muligt at købe en rejse med mulighed for at gå ombord for første gang eller forlade skibet endeligt inden rejsens afslutning.

— »*afgangssted for en personbefordring*« det første sted, hvor der optages passagerer inden for Fællesskabet, eventuelt efter ophold uden for Fællesskabet

— »*ankomststed for en personbefordring*« det sidste sted inden for Fællesskabet, hvor der sættes passagerer af, som er optaget inden for Fællesskabet, eventuelt inden ophold uden for Fællesskabet.

7. Finanzamt fastslog, at butikkens omsætning var beskatnings- og afgiftspligtig i Tyskland i henhold til § 3e i Umsatzsteuergesetz af 1993 (lov af 1993 om omsætnings-

afgifter, herefter »UStG«), der gennemfører sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra c). Af UStG's § 3e, stk. 1, fremgår, at »[i] et tilfælde, hvor leveringen af goder, der ikke er bestemt til brug på stedet, sker på et skib [...] under den del af en personbefordring, som finder sted inden for Fællesskabet, anses afgangsstedet for det pågældende transportmiddel inden for Fællesskabet som leveringsstedet«.

8. UstG's § 3e, stk. 2, bestemmer følgende:

»Som personbefordring inden for Fællesskabet som omhandlet i stk. 1, anses befordringen eller den del af befordringen, som foretages uden ophold uden for Fællesskabet, mellem afgangsstedet og ankomststedet for personbefordringen inden for Fællesskabet. Det i første punktum angivne afgangssted er det første sted, hvor der kan optages passagerer inden for Fællesskabet. Ankomststed, som angivet i første punktum, er det sidste sted inden for Fællesskabet, hvor der sættes passagerer af. Ud- og hjemrejse anses for separate befordringer.«

9. I den sag, der er anlagt til prøvelse af Finanzamts afgørelse, har sagsøgeren gjort gældende, at de omhandlede salg ikke var afgiftspligtige i Tyskland på grund af de ophold, der var gjort uden for Fællesskabet. I henhold til UStG's § 3e har salg ikke fundet sted under en personbefordring, som finder sted inden for Fællesskabet.

10. Finanzgericht frifandt sagsøgte. Finanzgericht fastslog, at den omstændighed, at skibet gjorde holdt mellem afgangsstedet og ankomststedet uden for Fællesskabet, ikke indebar, at leveringen af goder skulle anses for at være gennemført uden for det nationale område. Kun holdt, der gøres uden for Fællesskabet, hvor der gives mulighed for endeligt at forlade skibet, og for at nye passagerer går ombord, skal anses for »ophold« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i UStG's § 3e, stk. 2.

11. Sagsøgeren appellerede denne afgørelse til Bundesfinanzhof, som besluttede at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Udgør et skibs ophold i tredjestaters havne, hvorved de rejsende kun kortvarigt, f.eks. med henblik på udflugter, kan forlade skibet, men hvor der ikke foreligger nogen mulighed

for at påbegynde eller afslutte rejsen, »ophold uden for Fællesskabet« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 8, stk. 1, litra c), i direktiv 77/388/EØF?«

III — Bedømmelse

12. At definere begrebet »ophold« i sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra c), er en vanskeligere opgave end man skulle tro, når man hurtigt har gennemlæst de omhandlede bestemmelser. Udtrykket »ophold« har nemlig ikke en entydig betydning, der kan udledes af teksten. I forbindelse med fortolkningen af dette begreb dukker flere udlægninger af begrebet ophold op: Fra tekniske ophold, navnlig for at genoptanke transportmidlet eller blot for at de rejsende kan nyde en flot udsigt, til ophold hvor det er muligt for nye passagerer at gå ombord eller for andre endeligt at afslutte rejsen, over ophold hvor man kan gennemføre udflugter eller indkøb i det land, hvor man befinder sig, for derefter at gå ombord på ny. Man kunne umiddelbart tro, som sagsøgeren har anført i sit skriftlige indlæg, at når lovgiver ikke har foretaget en sondring, skal der heller ikke foretages en sondring i forbindelse med fortolkningen af lovgivningen. Det ville imidlertid være en forsimpling at fortolke udtrykket »ophold« i sjette direktivs artikel 8 i ordets videste forstand, uden at forsøge at forstå, hvorfor et ophold i et tredjeland er relevant for anvendelsen af den særlige ordning i sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra c).

A — *Artikel 8 som kollisionsregel: en regel om fordeling af beskatningskompetence mellem staterne*

13. Besvarelsen af Bundesfinanzhofs spørgsmål kræver en indledende gennemgang af sjette direktivs artikel 8, hvor begrebet ophold uden for Fællesskabet optræder. Denne artikel indeholder flere kollisionsregler, der har til formål at fastsætte en hensigtsmæssig afgrænsning af medlemsstaternes nationale momsordninger for så vidt angår levering af goder [3]. Hver af disse regler bestemmer, hvilken medlemsstat der alene har kompetence til at momspålægge levering af goder, når denne levering i overensstemmelse med de tilknytningsmomenter, der er fastsat i artikel 8, finder sted inden for medlemsstatens område. I denne sammenhæng er det absolut nødvendigt at sidestille artikel 8 og artikel 9, som indeholder kollisionsreglerne i forhold til tjenesteydelser. Sjette direktivs afsnit VI, »Stedet for afgiftspligtige transaktioner« [4], består i øvrigt kun af disse to artikler, og syvende betragtning, som jeg netop har nævnt, henviser til begge artikler uden forskel.

14. Selv om Domstolen endnu ikke har haft mulighed for udtrykkeligt at fastslå, at sjette direktivs artikel 8 har til formål at hindre

3 — Jf. syvende betragtning til sjette direktiv.

4 — Jf. i denne sammenhæng generaladvokat Sir Gordon Slynns forslag til afgørelse i sagen Trans Tirreno Express (dom af 23.1.1986, sag 283/84, Sml. s. 231, navnlig s. 235 in fine).

konflikter vedrørende beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, er dette klart fastslået for så vidt angår artikel 9. Domstolen har bl.a. i dom af 4. juli 1985 i Berkholz-sagen fastslået, at formålet med sjette direktivs artikel 9 er »at sikre en hensigtsmæssig afgrænsning af de nationale momslovgivningers anvendelsesområde ved en ensartet fastlæggelse af tjenesteydelsernes afgiftsmæssige tilknytningsmoment«, og på denne måde endeligt fastlægge, hvilken medlemsstat der har eneret til at opkræve afgift for en tjenesteydelse [5]. Der er således tale om uomgængelige regler for »at undgå kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne« [6]. Domstolen udtalte, også som et fortolkningskriterium til artikel 9, stk. 1, at tilknytningsmomentets forrang er til hinder for, at der opstår konflikter med hensyn til beskatningskompetence mellem medlemsstaterne [7].

15. Paralleliteten mellem regelsættet for fordeling af beskatningskompetencen, som er fastsat i sjette direktivs artikel 9, og regelsættet fastsat i samme direktivs artikel 8, er åbenbar. Jeg er derfor af den opfattelse, at artikel 8 bør betragtes i lyset af dens formål som kollisionsregel, som er at hindre, at der sker en overlapning af beskatningskompetence mellem stater, hvilket Domstolen har anset for at være af væsentlig betydning i forbindelse med fortolkningen af bestemmelserne i artikel 9 for så vidt angår tjenesteydelser.

16. Det er således i denne generelle sammenhæng, at den særlige regel i sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra c), skal forstås for så vidt angår indhold og funktion, herunder navnlig indholdet af begrebet »ophold uden for Fællesskabet« i denne regel.

B — *Baggrunden for og formålet med sjette direktivs artikel 8, stk.1, litra c), navnlig begrebet »ophold uden for Fællesskabet«*

17. Gennemgangen af baggrunden for litra c), der blev indsat ved direktiv 91/680 og direktiv 92/111, ændrer ikke, men underbygger snarere den almindelige forståelse af artikel 8 som en bestemmelse, der indeholder et regelsæt, der skal hindre kompetencekonflikter på beskatningsområdet mellem medlemsstaterne.

18. Litra c), der blev indsat ved direktiv 91/680 om afskaffelse af de fiskale grænser mellem medlemsstaterne, indeholder en forenkling af ordningen med moms på levering af goder under en rejse inden for Fælles-

5 — Sag 168/84, Sml. s. 2251, præmis 14, dom af 11.9.2003, sag C-155/01, Cookies World, Sml. I, s. 8785, præmis 46. Jf. også domme af 17.11.1993, sag C-68/92, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 5881, præmis 14, sag C-69/92, Kommissionen mod Luxembourg, Sml. I, s. 5907, præmis 15, og sag C-73/92, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 5997, præmis 12.

6 — Dom af 13.3.1990, sag C-30/89, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 691, præmis 10, samt Berkholz-dommen, præmis 14, og Trans Tirreno Express-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 15.

7 — Berkholz-dommen, præmis 17. Dom af 2.5.1996, sag C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Sml. I, s. 2395, præmis 16, og af 20.2.1997, sag C-260/95, DFDS, Sml. I, s. 1005, præmis 19.

skabet, der følger princippet om beskatning i oprindelseslandet. På baggrund af dette litra forsøgte man at sikre indførelsen af en forenklet beskatningsordning, der anvendtes på rejser med begyndelse og afslutning inden for Fællesskabet, i overensstemmelse med princippet om beskatning i oprindelseslandet. En sådan løsning syntes naturlig efter afskaffelsen af de fiskale grænser mellem medlemsstaterne, og gjorde anvendelsen af hovedreglen i litra b) om beskatning på det sted, hvor godet befandt sig ved leveringen, åbenbart uanvendelig, da den førte til en opdeling af leveringer af goder, alt efter hvilken medlemsstats område transportmidlet passerede.

19. Ordlyden af det omhandlede litra c), der blev indsat ved direktiv 91/680, blev ændret ved direktiv 92/111, hvilket ifølge Kommissionen skyldtes, at de udtryk, der var anvendt i litra c), var formuleret på en måde, der gav anledning til usikkerhed [8]. I denne sammenhæng bemærkes, at forarbejderne til direktiv 92/111 viser, at udtrykket »uden ophold uden for Fællesskabet« ikke var en del af det forslag til ændring af litra c), der blev forelagt af Kommissionen. Udtrykket blev tilføjet af Rådet uden en udtrykkelig angivelse af begrundelsen herfor. Samtidig med denne ændring, var det ligeledes Rådets opfattelse, at den forenklede beskatningsordning i forhold til oprindelseslandet, fastsat i litra c), ikke skulle finde anvendelse på goder, der leveres »under en befordring inden for Fællesskabet af personer«, som foreslået af Kommissionen, men med en knap så bred formulering, blot »under *den del* af en personbefordring, som finder sted *inden for Fællesskabet*« [9].

20. Efter min opfattelse fremgår det tydeligt af disse to endelige ændringer af Kommissionens forslag, at man har haft et ønske om at sikre, at vedtagelsen af en forenklet beskatningsordning, nemlig opkrævning af moms i forhold til oprindelseslandet for befordringen inden for Fællesskabet, ikke griber ind i tredjelandes beskatningskompetence inden for deres respektive områder. Det er årsagen til, at begrebet »ophold uden for Fællesskabet« er indført i det omhandlede litra, hvilket i øvrigt er helt i overensstemmelse med international ret [10].

21. Det er i international ret ubestridt, at enhver stat for det første i medfør af sin suverænitet råder over en uindskrænket ret og har enekompetence til at fastsætte afgifter inden for sit område og, for det andet, at det

8 — Jf. s. 4 i begrundelsen til forslag til Rådets direktiv om tilføjelse til direktiv 77/388/EØF og introduktion af forenklingstiltag (KOM(92) 448 endelig) (EFT 1992 C 335, s. 10, forelagt af Kommissionen for Rådet i Bruxelles den 4.11.1992).

9 — Min fremhævelse.

10 — Selv om sjette betragtning i præamblen til direktiv 92/111 ikke udtrykkeligt henviser til nødvendigheden af at udvise forsigtighed i relationerne til »tredjelandsområder« i forbindelse med de præciseringer, som fællesskabslovgiver indførte med hensyn til definitionen af beskatningsstedet for visse transaktioner, der sker på et skib, et fly eller et tog under passagerbefordring inden for Fællesskabet, så viser samme direktivs anden, tredje og fjerde betragtning tydeligt, hvordan der ved udformningen af bestemmelser, der er fastsat med henblik på afskaffelsen af de fiskale grænser inden for Fællesskabet, er taget hensyn til relationer til »tredjelandsområder«.

er nødvendigt at indhente den pågældende stats samtykke ved en eventuel fravigelse af dette princip, nemlig når udenlandske skattelovgivninger finder anvendelse inden for statens område frem for dens egne love [11]. Dette princip er i øvrigt helt tydeligt for så vidt angår handelsskibe, som ligger for anker i udenlandske havne. I det omfang handelsskibene befinder sig i havnestatens [12] indre farvande, omfattes de fuldt ud af denne stats skattelovgivning. [13] Dette forhold påvirkes ikke af, at havnestaten faktisk kan afstå fra at udøve sin beskatningskompetence ombord på skibet, uanset om dette sker ud fra den betragtning, at der er tale om et anliggende, der udelukkende henhører under fartøjets «interne økonomi« [14], eller blot fordi staten ikke ønsker at træffe foranstaltninger, der kan afskrække udenlandske skibe fra at anløbe dens havne [15].

22. Domstolens retspraksis viser desuden klart bestræbelserne på at hindre, at anvendelsen af sjette direktiv giver anledning til en overlapning af andre staters fiskale suverænitet på deres område. Domstolen fastslog således udtrykkeligt i dom af 23. januar 1986, Trans Tirreno Express, en medlemsstats ret til »i henhold til sin lovgivning [at] opkræve [...] moms af en transportydelse mellem to steder inden for dens nationale område, selv om strækningen delvis tilbagelægges uden for dens nationale område, *på betingelse af, at den ikke derved griber ind i andre staters fiskale kompetence*« [16]. Domstolen fremhæ-

11 — Jf. G. Gest og G. Tixier, *Droit Fiscal international*, 2. oplag, PUF, Paris, 1990, s. 17, hvor der henvises til en »pouvoir fiscal absolu à l'intérieur de son territoire, qui constitue une sorte de chasse gardée«. I samme retning A.H. Qureshi, »The Freedom of a State to Legislate in Fiscal Matters under General International Law« i *The Public International Law of Taxation — Text, Cases and Materials*, Graham & Trotman, London, 1994, s. 29 og 31, og B. Terra, *The Place of Supply in European VAT*, Kluwer Law, Dordrecht, 1998, s. 3. Jf. også M. Rutsel Silvestre, *The Jurisdiction to tax in International Law — Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*, Kluwer, Deventer, 1989, s. 7, 15, 16, 23, og navnlig s. 37, hvor statens beskatningskompetence er beskrevet som afledt af statens suverænitet, der ligeledes fastsætter grænserne for denne kompetence. Forfatteren henviser udtrykkeligt til statens »territorielle suverænitet« og anvender som reference dommer Moores afgørelse i sagen S.S. Lotus ved Den Faste Domstol for Mellemfolkelig Retspleje, af 7.9.1927, Frankrig mod Tyrkiet, serie A, nr. 10, s. 69), om at »[t]he principle of absolute and exclusive jurisdiction within the national territory applies to foreigners as well as to citizens or inhabitants of the country, and the foreigner can claim no exemption from the exercise of such jurisdiction, except so far as he may be able to show either: (1) that he is, by reason of some special immunity, not subject to the operation of the local law, or (2) that the local law is not in conformity with international law«.

12 — Jf. R.R. Churchill og A.V. Lowe, The Law of the Sea, Juris Publishing, Manchester Univ. Press, tredje udgave, 1999, s. 61, hvor det anføres, at »[t]he coastal State enjoys full territorial sovereignty over its internal waters. [...] By entering foreign ports and other internal waters, ships put themselves within the territorial jurisdiction of the coastal State. Accordingly, that State is entitled to enforce its laws against the ship and those on board« (idem, s. 65). Om havnene som en integrerende del af en stats indre farvande, ikke at forveksle med *territoriale farvande*, jf. D.P. O'Connell, *The International Law of the Sea*, vol. I, Clarendon Press, Oxford, 1982, s. 385. I samme retning påpeger D. Vignes i — »La juridiction de l'État du port et le navire en droit international« i *Le navire en Droit international*, Colloque de Toulon, Éditions A. Pedone, Paris, 1993, s. 127-150, navnlig s. 127, at havnestater, i den seneste tid, gradvist har udvidet kompetencen (creeping jurisdiction).

13 — For en mere udførlig forklaring af dette spørgsmål, jf. G. Gidel, *Le Droit international public de la mer — Le temps de paix*, bind II, les eaux intérieures, Topos forlag og Librairie Edouard Duchemin, Liechtenstein/Paris, 1981, s. 79 ff. og, navnlig med hensyn til den ubegrænsede anvendelse af havnestatens skattelovgivning på skibe, s. 119-125.

14 — Jf. R.R. Churchill og A.V Lowe, *The Law of the Sea*, s. 68, hvor det anføres, at havnestaten »as a matter of strict law« under alle omstændigheder kan håndhæve sin kompetence med hensyn til fartøjets indre anliggender ud fra den blotte omstændighed, at fartøjet frivilligt er sejlet ind i statens indre farvande.

15 — Det er velkendt, at der eksisterer en handelsmæssig konkurrence mellem havnene om anløbende krydstogtskibe. J. Combacau/S. Sur, *Droit international public*, femte udgave, Montchrestien, Paris, 2001, s. 461, der omhandler retten til at nægte et fartøj at anløbe havn.

16 — Præmis 21 i Trans Tirreno Express-dommen, og dom af 13.3.1990, Kommissionen mod Frankrig, præmis 18 (min fremhævelse). Domstolen henviste i Trans Tirreno Express-dommen generelt til »andre stater«, hvilket logisk set også omfatter tredjestater og ikke kun de øvrige medlemsstater. Selv om formålet i dette tilfælde var at beskytte andre medlemsstaters beskatningskompetence, gør samme hensyn sig naturligvis gældende med hensyn til territorialprincippet i forhold til tredjestater. Som den græske regering påpegede under retsmødet, følger dette af nødvendigheden af at respektere det geografiske anvendelsesområde for det fælles merværdiafgiftssystem, som er fastsat i sjette direktivs artikel 2 og 3. Jf. B. Terra, *The place of supply in European VAT*, s. 3 og 4.

vede således i Trans Tirreno Express-sagen med hensyn til grænsen for anvendelsen af det fælles merværdiafgiftssystem, at det »ikke griber ind i andre staters fiskale kompetence« [17]. Antages det, at en stat kan udvide anvendelsesområdet for sin skattelovgivning i internationalt farvand, gør dette sig ikke gældende, når man »krydser et hvilket som helst område, der er underlagt en anden stats suverænitet« [18]. Ifølge territorialprincippet ophører en medlemsstats beskatningskompetence med hensyn til at anvende det fælles merværdiafgiftssystem der, hvor tredjestaters beskatningskompetence med hensyn til at beskatte levering af goder på deres respektive områder begynder.

C — *Følgerne af et ophold uden for Fællesskabet for beskatningen af levering af goder om bord*

23. For at besvare det forelagte spørgsmål fra Bundesfinanzhof, er det nødvendigt at tage hensyn til følgerne af et ophold uden for Fællesskabet for leveringen af goder om bord.

24. Som jeg har bemærket, indføres der ved artikel 8 en forenklet ordning for beskatning af levering af goder, der sker om bord på et transportmiddel i forbindelse med en personbefordring inden for Fællesskabets område. Disse leveringer er således kun underlagt én momsordning, nemlig den ordning, der er gældende i staten, hvor transporten inden for Fællesskabet tager sin begyndelse. Man undgår på denne måde at falde tilbage på hovedreglen for det strenge territorialprincip i artikel 8, stk. 1, litra b), der under rejsen ville føre til, at der var lige så mange momsordninger som antallet af medlemsstater, gennem hvis områder rejsen gik, der kunne finde anvendelse [19].

25. Den omstændighed, at der gøres ophold uden for Fællesskabet, begrunder af de allerede anførte grunde uden tvivl, at anvendelsen af det fælles merværdiafgiftssystem under disse ophold i områder, der er underlagt en tredjestats beskatningskompetence, suspenderes i forhold til leveringer af goder, der finder sted hér. Denne omstændighed begrunder imidlertid ikke, at man ikke anvender den forenklede ordning under hele den resterende del af rejsen, uanset om den så at sige sker på Fællesskabets område eller i internationalt farvand, og dette selv om transportmidlet blot rejser gennem en tredjestats område, uden at der reelt gribes ind i andre staters fiskale suverænitet.

17 — Trans Tirreno Express-dommen, præmis 21.

18 — Trans Tirreno Express-dommen, præmis 18.

19 — Ifølge opfattelsen i teorien udgør denne regel »the general rule in the Sixth Directive with regard to the place of supply of goods« (B. Terra og J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, bind I, IBFD Publications, 2005, s. 557, navnlig s. 559 og 560). Dette er naturligvis tilfældet, når det pågældende gode ikke skal sendes eller transporteres. I dette tilfælde er det artikel 8, stk. 1, litra a), der skal finde anvendelse.

26. Det ville stå i diametral modsætning til formålet med den forenkling, der er indført ved litra c), at opdele det, der faktisk er en enkelt rejse inden for Fællesskabet (for så vidt som den effektivt forbinder de to mest fjerntliggende steder inden for Fællesskabet fastsat som afrejse- og ankomststed) i flere dele som følge af en suspension af den forenklede ordning på grund af et ophold uden for Fællesskabet. Samtidig kan den omstændighed, at man ønsker at undgå enhver indgriben i tredjestaters fiskale suverænitet i disses havne, ikke begrunde, at man undlader at anvende denne forenklede ordning i andre tilfælde end dem, hvor det er strengt nødvendigt for at sikre dette formål. Med henblik herpå er det tilstrækkeligt at suspendere anvendelsen af oprindelseslandets momsordning under et ophold uden for Fællesskabet.

27. Følgelig skal artikel 8, stk. 1, litra c), fortolkes således, at den forenklede ordning, der indføres ved denne bestemmelse, finder anvendelse under hele rejsens varighed inden for Fællesskabet, dvs., en rejse mellem passagernes første afrejsested på Fællesskabets område og det sidste sted, hvor disse passagerer kan afslutte rejsen på Fællesskabets område. Et ophold uden for Fællesskabet mellem disse to steder bør udelukkende medføre, at anvendelsen af denne forenklede ordning suspenderes under hvert enkelt ophold [20].

28. Der er derimod ikke noget, der begrunder, at en rejse, hver gang den genoptages inden for Fællesskabet, skal undergives flere på hinanden følgende momsordninger. Dette ville være konsekvensen, såfremt man faldt tilbage på den territorialordning, der er fastsat i artikel 8, stk. 1, litra b), eller såfremt man anvendte ordningen i litra c) på rejsen gentagne gange [21].

29. Den således foreslåede fortolkning af artikel 8, stk.1, litra c), hvorefter et ophold uden for Fællesskabet blot udgør en begrundelse for under opholdet at suspendere anvendelsen af den forenklede ordning, der er indført ved denne artikel, er ikke til hinder for, at en rejse inden for Fællesskabet er en del af en længere rejse, som eventuelt tager sin begyndelse og/eller sin afslutning uden for Fællesskabet. Dette er præcist meningen med henvisningen i den sidste del af

20 — Under transportmidlets ophold i en tredjestats havn, er leveringen af goder ikke underlagt den momsordning, der gælder i den første medlemsstat, hvorfra rejsen inden for Fællesskabet tog sin begyndelse. Det pågældende transportmiddel er i denne periode fuldt ud omfattet tredjestatens beskatningskompetence, og derfor sker leveringen af goder om bord under dette ophold klart uden for sjette direktivs territoriale anvendelsesområde.

21 — Af de anførte grunde kan jeg ikke tilslutte mig den fortolkning af artikel 8, stk. 1, litra c), der tilsyneladende er anvendt af B. Terra og J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, s. 560, fodnote 552, med det der nævnte eksempel.

definitionen af befordringens afgangs- og ankomststed til et eventuelt »ophold uden for Fællesskabet« [22]. Under disse dele af rejsen uden fællesskabsretlig karakter er det åbenbart, at den forenklede ordning, der er fastsat i litra c), ikke finder anvendelse.

30. På samme måde er en rejse, der har sit afgangssted i f.eks. Tyskland, og for hvilken der ikke er fastsat et ankomststed for passagerne inden for Fællesskabets område, ikke en rejse inden for Fællesskabet, hvorfor leveringer af goder om bord er underlagt den strenge territorialordning i litra b). I dette tilfælde er de leveringer af goder, der sker på tysk område i leveringsøjeblikket, underlagt moms i Tyskland.

D — *Den foreslåede fortolkning af begrebet »ophold uden for Fællesskabet«*

31. I lyset af disse konstateringer synes der hverken af ordlyden eller af formålet at kunne udledes en specifik begrundelse for indføjelsen af begrebet ophold uden for Fællesskabet i litra c), som kan bidrage til den rette fortolkning af dette begreb.

32. De fortolkningselementer, der er anvendt i det foreliggende tilfælde, gør det for det første kun muligt at forkaste bestemte fortolkninger som følge af deres særlige uforenelighed med det tilstræbte formål, og for det andet at fremhæve tilstedeværelsen af flere mulige og ligeledes forsvarlige fortolkninger af dette begreb.

33. Hvad angår den fortolkning, der er fremført af Finanzamt, og som er gentaget af den tyske regering, er jeg af den opfattelse, at der netop er tale om en fortolkning, der er uforenelig med den pågældende bestemmelses formål. I virkeligheden ville en sådan fortolkning afstedkomme, at det fælles merværdiafgiftssystem anvendes på leveringer af goder, der sker under skibets ophold på en tredjestats område, når passagerne går fra borde og foretager indkøb på dette område. En forståelse af begrebet ophold, der medfører et sådant resultat, er efter min opfattelse ikke ønskelig i betragtning af det tilstræbte formål: at undgå konflikter med hensyn til tredjestaters beskatningskompetence på deres områder [23].

34. Med hensyn til de mulige fortolkninger af begrebet, der synes forenelige med normens formål, er Domstolen endeligt blevet konfronteret med nødvendigheden af at

22 — I denne sammenhæng skal opmærksomheden henledes på den omstændighed, at i Tyskland f.eks. indeholder gennemførelsesbestemmelsen i § 3e, stk. 2, i UStG, ikke disse endelige bemærkninger, fastsat i sjette direktivs definitioner af »afgangssted for en personbefordring« og af »ankomststed for en personbefordring«.

23 — Jeg skal desuden tilføje, som Kommissionen påpegede under retsmødet, at selv om lovgiver på flere steder i samme litra c) udtrykkeligt har henvist til, at nye passagerer kan gå ombord, henholdsvis endeligt forlade transportmidlet, for at definere befordringens afgangs- og ankomststed, har lovgiver ikke foretaget en lignede henvisning for begrebet ophold.

vælge mellem flere lige forsvarlige løsninger, der grundlæggende adskiller sig på et mere eller mindre præcist plan, som sikres gennem det dobbelte formål, lovgiver har tilstræbt: forenkling af den anvendte afgiftsordning og forebyggelse af konflikter vedrørende tredjestaters fiskale suverænitet på områder uden for Fællesskabet.

35. Den fortolkning, der blandt disse teleologisk forsvarlige fortolkninger på strengeste vis sikrer, at der ikke gribes ind i beskatningskompetencen i en tredjestat, hvor der gøres ophold, er den, der blot fortolker begrebet ophold som et holdt på et sted, der afhængigt af transportmidlet er egnet hertil (havn, lufthavn, station) [24]. Således, og uafhængigt af, om passagerne f.eks. kan gå fra borde fra et skib under et ophold i en tredjestats havn, for så vidt som dette skib fuldt ud er undergivet havnestatens fiskale suverænitet, vil det fælles merværdiafgiftssystem ikke omfatte leveringer af goder om bord under dette ophold. Der er imidlertid tale om en fortolkning, som ved så strengt at tilgodese formålet om at undgå indgriben i tredjestaters territoriale kompetence, vil kunne medføre en adfærd, der har karakter af misbrug, for så vidt som den gør det lovligt at suspendere anvendelsen af ordningen i litra c) på levering af goder, der sker ombord under opholdet, hvilket udelukkende er et resultat af en beslutning om at standse transportmidlet på en tredjestats område under dets rejse inden for Fællesskabet.

36. En anden teleologisk forsvarlig fortolkning af begrebet ophold, er den af Kommissionen anførte, som næsten er den samme som den græske regerings og sagsøgerens fortolkning. Den går kort sagt ud på, at for at der er tale om et ophold i henhold til artikel 8, stk. 1, litra c), er det nødvendigt, at den rejsende har mulighed for at stå af det pågældende transportmiddel, selv for et kort tidsrum, og foretage indkøb i tredjestaten, hvor opholdet finder sted. Det er kun under disse omstændigheder, at leveringer af goder om bord, der undergives det fælles merværdiafgiftssystem, kan give anledning til en konflikt i forhold til tredjestatens beskatningskompetence, der bør undgås. Det er med andre ord kun, når der er mulighed for at vælge mellem at erhverve goder på transportmidlet eller uden for dette, at der kan opstå en egentlig kompetencekonflikt, som er uacceptabel i lyset af det af lovgiver tilstræbte formål med at indføje opholdsbegrebet i litra c). Med andre ord: Kompetencekonflikten, der bør undgås, vil kun opstå, når forretningerne om bord på de skibe, der ligger for anker, på et givet sted, såsom en havn, der retligt er underlagt havnestatens fiskale suverænitet, i henhold til fællesskabsretten undergives en indirekte

24 — Denne udlægning møder for øvrigt en del støtte fra den engelske version af teksten, der blot refererer til »a stop« på et område uden for Fællesskabet.

beskatningsordning, der er forskellig fra den, der gælder for forretningerne uden for skibet i samme stat, selv om de i virkeligheden befinder sig på samme marked.

37. Den sidste fortolkning er ikke i lige så streng overensstemmelse med princippet om, at transportmidlet fuldt ud skal undergives den fiskale suverænitet i den stat, på hvis område det befinder sig, eller med forebyggelsen af eventuelle konflikter med tredjestaters beskatningskompetence. Efter min opfattelse må denne fortolkning imidlertid foretrækkes i betragtning af, at en konflikt som følge af, at levering af goder om bord, der eventuelt undergives en anden afgiftsordning end den, der anvendes i tredjestaten, i de tilfælde hvor det er muligt at gå fra borde og foretage indkøb, snarere synes at være hypotetisk.

IV — Forslag til afgørelse

38. I overensstemmelse med de anførte betragtninger foreslår jeg, at Domstolen besvarer det præjudicielle spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof, på følgende måde:

»Et skibs ophold i tredjestaters havne, hvorved de rejsende kun kortvarigt, f.eks. med henblik på udflugter, kan forlade skibet, men hvor der ikke foreligger nogen mulighed for at påbegynde eller afslutte rejsen, udgør »ophold uden for Fællesskabet« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 8, stk. 1, litra c), 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 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF, og ved Rådets direktiv 92/111/EØF af 14. december 1992 om ændring af direktiv 77/388 og om forenklingsforanstaltninger med hensyn til merværdiafgift, for så vidt som passagerne har mulighed for at foretage indkøb på disse tredjestaters områder, hvorved anvendelsen af ordningen i denne bestemmelse suspenderes i den periode, opholdet varer.«