DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

16. september 2004 *

I sag C-382/02,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i medfør af artikel 234 EF,

indgivet af Vestre Landsret (Danmark) ved kendelse af 9. oktober 2002, indgået til Domstolen den 23. oktober 2002, i sagen:

Cimber Air A/S

mod

Skatteministeriet,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C.W.A. Timmermans, og dommerne C. Gulmann, J.-P. Puissochet (refererende dommer), J.N. Cunha Rodrigues og N. Colneric,

* Processprog: dansk.

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer
justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 4. marts 2004,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Cimber Air A/S ved advokat R. Mikelsons

— den danske regering og Skatteministeriet ved J. Molde, som befuldmægtiget, bistået af advokat P. Biering

— den tyske regering ved M. Lumma, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og N. B. Rasmussen, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 25. marts 2004,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 15, nr. 6, 7 og 9, i Rådets sjette momsdirektiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette momsdirektiv«).

2 Anmodningen er et led i en tvist mellem selskabet Cimber Air A/S og Skatteministeriet vedrørende en anmodning om tilbagebetaling af merværdiafgift (herefter »moms«) betalt for leverancer til fly, som den danske momslov ikke giver adgang til godtgørelse.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette momsdirektivs artikel 15, der vedrører 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:

1. levering af goder, som af sælgeren eller for hans regning forsendes eller transporteres til steder uden for Fællesskabet

2. levering af goder, som af en køber, der ikke er etableret i indlandet, eller for hans regning forsendes eller transporteres til steder uden for Fællesskabet, med undtagelse af goder, der transporteres af køberen selv, og som er bestemt som udstyr eller forsyninger, herunder proviant, til lystfartøjer og sportsfly eller til ethvert andet transportmiddel til privat brug

[...]

6. levering, ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning og udlejning af luftfartøjer, som anvendes af luftfartsselskaber, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, samt levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af genstande, der er indbygget i eller anvendes ved udnyttelsen af disse luftfartøjer

7. levering af goder bestemt som forsyninger, herunder proviant, til de under nr. 6 omhandlede luftfartøjer.

[...]

9. andre tjenesteydelser end de under nr. 6 omhandlede, når de udføres for at dække et umiddelbart behov i forbindelse med de under nr. 6 omhandlede luftfartøjer og deres ladning

[...]«

De nationale bestemmelser

4 Bestemmelserne om momsfritagelse findes i lov om merværdiafgift af 16. august 2000 (herefter »momsloven«). Bestemmelserne heri regulerer opkrævning af moms på leverancer til luftfartsselskaber.

5 Momslovens § 34, stk. 1, der vedrører momsfritagelser for leverancer til visse fly, bestemmer:

»Følgende leverancer af varer og ydelser er fritaget for afgift:

[...]

7. nødvendigt udstyr, der leveres til brug om bord i fly og på skibe i udenrigsfart, bortset fra sportsfly [...], samt ydelser, der præsteres for sådanne fly [...]

8. salg og udlejning af fly [...] bortset fra sportsfly og lystfartøjer

9. reparation, vedligeholdelse og ombygning på de af nr. 8 omfattede fly [...] samt levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af disses faste udstyr

[...]

16. levering af proviant og andre fornødenheder til provianteringsvirksomhed samt til skibe eller fly til brug om bord eller til salg til passagerer mv. i overensstemmelse med toldlovens regler.«

6 I medfør af momslovens § 34, stk. 1, nr. 7 og 16, er:

— start- og landingsafgifter

— brændstof

— catering

— handling af bagage

således »levering« og »tjenesteydelser« som omhandlet i direktivets artikel 15, nr. 7 og 9, og de er kun fritaget for moms, hvis de leveres til en flyvning til udlandet.

7 For indkøb til udenrigsrejser, herunder til transitrejser, er der adgang til godtgørelse af den indgående moms i medfør af momslovens § 45, stk. 3, hvilket ikke er tilfældet for indkøb til indenrigstrafik.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

8 Cimber Air A/S er et luftfartsselskab, hvis hovedaktivitet er regional ruteflyvning i Europa i samarbejde med selskabets to partnere, SAS og Lufthansa. Selskabet betjener såvel danske indenrigsruter som udenrigsruter mellem Danmark og udlandet. Selskabet betjener desuden ruter, hvor afgang og destination er i udlandet.

9 I hovedsagen har Skatteministeriet gjort gældende, at der ikke er momsfritagelse for visse leverancer til Cimber Air A/S' fly, der foretager indenrigsflyvninger, dvs. mellem lufthavne i Danmark, da en sådan fritagelse kun er mulig for fly, der foretager en udenrigsflyvning. Cimber Air A/S er derimod af den opfattelse, at alle

leverancer til fly, der foretager indenrigsflyvninger, skal momsfritages, fordi selskabet hovedsageligt flyver i udenrigstrafik.

10 Cimber Air A/S har derfor anlagt sag ved Vestre Landsret med påstand om, at Skatteministeriet tilpligtes at anerkende, at de varer og ydelser, der er blevet leveret til Cimber Air A/S efter 30. april 2001, er fritaget for moms, idet selskabets hovedaktivitet er udenrigstrafik.

11 Cimber Air A/S har desuden nedlagt påstand om, at Skatteministeriet tilpligtes at betale selskabet et beløb, der svarer til det merbeløb i moms, som selskabet mener at have betalt med urette. Beløbet er det momsbeløb, som Cimber Air A/S har betalt til sine leverandører for forskellige leverancer til brug for eller i forbindelse med rene indenrigsflyvninger.

12 Parterne er uenige om, hvorvidt bestemmelserne i sjette momsdirektivs artikel 15, nr. 7 og 9, sammenholdt med nr. 6, er til hinder for opkrævning af moms på leverancer til Cimber Air A/S' fly, når disse foretager en indenrigsflyvning, idet selskabet hovedsageligt flyver i udenrigstrafik.

13 Vestre Landsret har herefter besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 15, nr. 7 og 9, jf. artikel 15, nr. 6, i sjette momsdirektiv (Rådets direktiv 77/388/EØF) fortolkes således, at en medlemsstat er berettiget til ikke

at indrømme momsfritagelse for leverancer til fly, der beflyver en indenrigsrute, uanset at selskabet, der anvender flyet, hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, eller har en medlemsstat pligt til at momsfritage sådanne leverancer?

2) Såfremt Domstolen måtte finde, at der er pligt til at momsfritage leverancer, hvis luftfartsselskabet hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, anmodes Domstolen om at udtale sig om, hvilke kriterier i form af eksempelvis omsætning, sædekilometer, passagerkilometer eller antal passagerer og afgange der efter artikel 15, nr. 6, er afgørende for, om et luftfartsselskab kan siges »hovedsageligt« at flyve i udenrigstrafik?«

Det første spørgsmål

14 Den forelæggende ret ønsker med det første spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om sjette momsdirektivs artikel 15, nr. 6, 7 og 9 skal fortolkes således, at de leverancer og tjenesteydelser, der omhandles i disse bestemmelser, til fly, der foretager indenrigsflyvninger, men som anvendes af luftfartsselskaber, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, er momsfritaget.

Indlæg for Domstolen

15 Den danske regering har gjort gældende, at da sjette momsdirektivs artikel 15 vedrører afgiftsfritagelse for udførsel til steder uden for Fællesskabet, kan artiklens

nr. 7 og 9 kun omhandle leverancer eller tjenesteydelser til udenrigsflyvninger, idet denne betingelse skal vurderes i forhold til den enkelte flyafgang. Artikel 15, nr. 6, hvorefter de leverancer og tjenesteydelser, der er omfattet af denne bestemmelse, skal vurderes efter den aktivitet, luftfartsselskabet hovedsageligt udøver, udgør kun en undtagelse i forhold til artikel 15 fortolket i sin helhed.

16 Den danske regering har til støtte for sin fortolkning anført, at bestemmelserne vedrørende afgiftsfritagelser i indlandet er omfattet af sjette momsdirektivs artikel 13. Leverancer til flyvninger i indlandet er imidlertid ikke fritaget efter denne artikel, hvilket bestyrker påvisningen af, at bestemmelserne i direktivets artikel 15, nr. 7 og 9, ikke vedrører leverancer eller tjenesteydelser bestemt til fly, der flyver på indenlandske ruter, selv om det selskab, som de tilhører, hovedsageligt foretager udenrigsflyvninger.

17 Denne opfattelse deles af Kommissionen, der desuden har anført, at sjette momsdirektivs bestemmelser vedrørende afgiftsfritagelser skal fortolkes strengt for at overholde princippet om afgiftsneutralitet. Dette princip foreskriver en afgiftsmæssig ligestilling af alle nationale transporter.

18 Kommissionen har erkendt, at sjette momsdirektivs artikel 15, nr. 6, udtrykkeligt fraviger princippet om afgiftsneutralitet, men har anført, at intet i forarbejderne antyder, at artiklens nr. 7 og 9 muliggør en sådan fravigelse, hvorfor afgiftsfritagelsen efter disse bestemmelser kun kan omfatte leverancer og andre tjenesteydelser til fly, der udelukkende anvendes til udenrigstrafik.

19 Cimber Air A/S, der under retsmødet blev støttet af den tyske regering, fortolker bestemmelserne i sjette momsdirektivs artikel 15, nr. 7 og 9, anderledes. Selskabet er af den opfattelse, at momsfritagelsen for de ydelser, der omhandles i bestemmelserne, vedrører fly, der foretager en indenrigsflyvning, når det luftfartsselskab, som de tilhører, mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik.

20 Cimber Air A/S og den tyske regering begrunder fravigelsen af princippet om afgiftsneutralitet med de vanskeligheder, der ville være forbundet med at afgøre, hvilken del af ydelserne der skal momsfritages, og hvilken der skal pålægges moms, når et fly foretager indenrigs- og udenrigsflyvninger.

21 Disse parter finder følgelig, at det afgørende kriterium — der giver tekstens ordlyd forrang frem for princippet om afgiftsneutralitet — for at afgiftsfritage levering af goder og de andre tjenesteydelser, der omhandles i sjette momsdirektivs artikel 15, nr. 7 og 9, er, at det fly, de er bestemt for, tilhører et luftfartsselskab, der hovedsageligt flyver i udenrigstrafik. Dette kriterium muliggør en nem og sammenhængende anvendelse af reglerne i sjette momsdirektivs artikel 15, nr. 6, 7 og 9.

22 Ifølge Cimber Air A/S fører denne fortolkning for så vidt angår tvisten i hovedsagen til den konklusion, at den danske lovgivning og anvendelsen heraf, der begrænser fritagelsen til kun at omfatte fly, der foretager en udenrigsflyvning, er uforenelig med fællesskabsretten.

Domstolens svar

23 Fritagelserne er selvstændige fællesskabsretlige begreber, der må placeres i den generelle sammenhæng i den fælles momsordning, som er indført ved sjette momsdirektiv (jf. bl.a. dom af 26.3.1987, sag 235/85, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. s. 1471, præmis 18, af 5.6.1997, sag C-2/95, SDC, Sml. I, s. 3017, præmis 21, og af 10.9.2002, sag C-141/00, Kügler, Sml. I, s. 6833, præmis 25).

24 Denne ordning bygger navnlig på to principper. For det første opkræves moms af enhver tjenesteydelse og enhver levering af goder, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person. For det andet er princippet om afgiftsneutralitet endvidere til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms.

25 Selv om det er ubestridt, at sjette momsdirektiv kan fastsætte undtagelser, der fraviger de principper, der er nævnt i foregående præmis, har Domstolen af disse grunde udtalt, at undtagelserne skal fortolkes strengt (jf. i denne retning SDC-dommen, præmis 20, dom af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, præmis 12, og Kügler-dommen, præmis 28).

26 Ifølge sjette momsdirektivs artikel 15, nr. 7 og 9, er levering af goder bestemt som forsyninger, herunder proviant, til de i samme artikels nr. 6 omhandlede luftfartøjer og andre tjenesteydelser end de under nr. 6 omhandlede, når de udføres for at dække et umiddelbart behov i forbindelse med de nævnte luftfartøjer og deres ladning, momsfritaget.

27 Artikel 15, nr. 6, vedrører »luftfartøjer, som anvendes af luftfartsselskaber, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik«.

28 I modsætning til hvad Kommissionen og den danske regering har hævdet, omhandler fritagelsen i sjette momsdirektivs artikel 15 således udtrykkeligt såvel i artiklens nr. 7 og 9 som i nr. 6 indenrigsflyvninger med fly, der anvendes af selskaber, hvis virksomhed hovedsageligt er udenrigsflyvning.

29 Den af Kommissionen nævnte omstændighed, at afgiftsfritagelser i indlandet er fastsat i sjette momsdirektivs artikel 13, og at betingelserne for fritagelse i direktivets artikel 15 er fuldstændigt harmoniserede, kan ikke have den virkning, at artikel 15 tillægges en anden betydning end den, der klart følger af dens ordlyd.

30 Det første spørgsmål bør således besvares med, at sjette momsdirektivs artikel 15, nr. 6, 7 og 9, skal fortolkes således, at den levering af goder og de tjenesteydelser, der er omhandlet i disse bestemmelser, til fly, der foretager indenrigsflyvninger, men som anvendes af luftfartsselskaber, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, er momsfritaget.

Det andet spørgsmål

31 Den forelæggende ret ønsker med det andet spørgsmål nærmere bestemt oplyst, hvilke kriterier der skal anvendes ved afgørelsen af, om et luftfartsselskab hovedsageligt flyver i udenrigstrafik.

Indlæg for Domstolen

32 Kommissionen og den danske regering er af den opfattelse, at det er ufornødent at besvare dette spørgsmål, fordi det første spørgsmål bør besvares benægtende.

33 Cimber Air A/S har gjort gældende, at ordet »hovedsageligt«, der anvendes i sjette momsdirektivs artikel 15, nr. 6, skal vurderes i forhold til et luftfartsselskabs samlede trafik, idet der dels skal fastlægges en periode for bedømmelsen, dels skal foretages en analyse af kriterierne produktion og salg.

34 Selskabet er af den opfattelse, at trafikkens udenrigsandel skal fastlægges over en lang periode, således at der, såfremt et luftfartsselskab i flere år hovedsageligt har fløjet i udenrigstrafik, men denne virksomhed i et enkelt år har været mindre, ikke som følge af dette sidste år kan foretages en anderledes momsmæssig behandling af selskabets fly.

35 For så vidt angår kriterierne for fastlæggelse af omfanget af et luftfartsselskabs udenrigstrafik foreslår Cimber Air A/S at måle produktionen i sædekilometer, hvilket således gør det muligt at fastlægge den andel af omsætningen, der er opnået ved udenrigsflyvninger.

36 Selskabet har gjort gældende, at parametre som antallet af betalende passagerer og antallet af afgange ikke på samme måde giver et rigtigt udtryk for omfanget af et luftfartsselskabs virksomhed.

Domstolens svar

37 Af de grunde, der er angivet i denne doms præmis 23-25, har begrebet »selskab, der hovedsageligt flyver i udenrigstrafik«, en fællesskabsretlig rækkevidde og skal fortolkes strengt, for så vidt som det danner grundlag for momsfritagelser.

38 Der skal ved denne fortolkning tages hensyn til den forskel, der er mellem visse sprogversioner af den omhandlede bestemmelse. I den franske, italienske, spanske og portugisiske version af sjette momsdirektivs artikel 15, nr. 6, anvendes nemlig ordet »essentiellement« eller det, der svarer hertil, hvorimod der i den danske, tyske, engelske og nederlandske version henholdsvis anvendes ordene »hovedsageligt«, »hauptsächlich«, »chiefly« og »hoofdzakelijk«. Ifølge de sidstnævnte udtryk omhandler den angivne bestemmelse luftfartsselskaber, hvis udenrigstrafik blot har en vis overvægt i forhold til anden trafik end udenrigstrafik, mens udenrigstrafikken ifølge de førstnævnte udtryk skal være så godt som den eneste virksomhed for disse selskaber.

39 Det kan udledes af denne analyse, at selskaber, hvis anden virksomhed end udenrigsvirksomhed kan konstateres at være af mærkbart mindre omfang end deres udenrigsvirksomhed, under alle omstændigheder skal betragtes som selskaber, der hovedsageligt flyver i udenrigstrafik.

40 Det andet spørgsmål bør besvares med, at det tilkommer de nationale domstole at vurdere den respektive størrelse af udenrigsandelen af disse selskabers virksomhed og af deres andel af anden virksomhed end udenrigsvirksomhed. Der kan ved denne vurdering tages hensyn til alle forhold, der giver en indikation af det forholdsmæssige omfang af den pågældende type trafik, bl.a. omsætningen.

Sagens omkostninger

41 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 (Anden Afdeling) for ret:

1) **Artikel 15, nr. 6, 7 og 9, i Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag — skal fortolkes således, at den levering af goder og de tjenesteydelser, der er omhandlet i disse bestemmelser, til fly, der foretager indenrigsflyvninger, men som anvendes af luftfartsselskaber, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, er momsfritaget.**

2) **Det tilkommer de nationale domstole at vurdere den respektive størrelse af udenrigsandelen af disse selskabers virksomhed og af deres andel af anden virksomhed end udenrigsvirksomhed. Der kan ved denne vurdering tages hensyn til alle forhold, der giver en indikation af det forholdsmæssige omfang af den pågældende type trafik, bl.a. omsætningen.**