DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

15. september 2005 *

I sag C-58/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 23. oktober 2003, indgået til Domstolen den 11. februar 2004, i sagen

Antje Köhler

mod

Finanzamt Düsseldorf-Nord,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne N. Colneric, K. Schiemann (refererende dommer), E. Juhász og E. Levits,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: M. Poiares Maduro
justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 17. februar 2005,

efter at der er afgivet indlæg af:

— A. Köhler ved solicitor G. Sinfield, Steuerberater H.-W. Schneiders og Rechtsanwalt C. Küppers

— den tyske regering ved C.-D. Quassowski, M. Lumma og W.-D. Plessing, som befuldmægtigede

— den græske regering ved V. Kyriazopoulos, S. Chala og I. Bakopoulos, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou og K. Gross, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 7. april 2005,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører 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 (EFT L 145, s. 1), som affattet ved Rådets direktiv 92/111/EØF af 14. december 1992 om ændring af direktiv 77/388 og om forenklingsforanstaltninger med hensyn til merværdiafgift (EFT L 384, s. 47, herefter »sjette direktiv«).

2 Denne anmodning er fremsat i en sag mellem Antje Köhler og Finanzamt vedrørende spørgsmålet, om førstnævntes salg fra sin butik om bord på et krydstogtskib er afgiftspligtig.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 8 bestemmer:

»1. Ved et godes leveringssted forstås:

[...]

b) i tilfælde, hvor godet ikke forsendes eller transporteres: det sted, hvor godet befinder sig på tidspunktet for leveringen

c) 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.

Ved anvendelsen af denne bestemmelse forstås ved:

— »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

— »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

[...]«

Nationale bestemmelser

4 I henhold til § 1, stk. 1, nr. 1, første punktum, i lov af 1993 om omsætningsafgifter (Umsatzsteuergesetz, herefter »UStG«) svares der omsætningsafgift af leverancer og andre ydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en erhvervsdrivende som led i hans virksomhed.

5 UStG's § 3, stk. 6, bestemmer:

»Levering af et gode anses for at ske på det sted, hvor godet befinder sig på tidspunktet for overdragelsen af råderetten til godet.«

6 UStG's § 3e, stk. 1, bestemmer:

»I et tilfælde, hvor leveringen af goder, der ikke er bestemt til brug på stedet, sker på et skib, et fly eller et tog, og under den del af en personbefordring, som finder sted inden for Fællesskabet, anses afgangsstedet for det pågældende transportmiddel inden for Fællesskabet som leveringsstedet.«

7 UStG's § 3e, stk. 2, bestemmer:

»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.«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

8 I regnskabsåret 1994 drev Antje Köhler en butik på et skib, der udførte krydstogter udgående fra Kiel, Bremerhaven eller Travemünde (alle i Tyskland) med besøg i havne uden for Fællesskabet (Norge, Estland, Rusland og Marokko) inden afslutning i Kiel, Bremerhaven eller Genova (Italien). Disse rejser kunne kun købes for hele krydstogtet uden mulighed for at gå om bord for første gang undervejs eller forlade skibet endeligt inden rejsens afslutning. Imidlertid var det muligt at forlade skibet kortvarigt med henblik på ophold af nogle timers varighed eller på dagsbasis for at foretage turistbesøg.

9 Finanzamt fastslog, at salget af goder fra Antje Köhlers butik skulle anses for afgiftspligtige transaktioner, fordi afgangsstedet og ankomststedet befandt sig inden for Fællesskabet. Antje Köhler anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse ved Finanzgericht og gjorde til støtte herfor gældende, at det omhandlede salg af goder ikke var afgiftspligtigt i Tyskland på grund af de ophold, der var gjort uden for Fællesskabet.

10 Finanzgericht gav ikke Antje Köhler medhold. Finanzgericht fastslog, at den omstændighed, at personbefordringen var blevet afbrudt mellem afgangsstedet og ankomststedet af ophold uden for Fællesskabet, ikke indebar, at transaktionerne var blevet gennemført uden for det nationale område. Desuden kan kun holdt, der gøres for at give mulighed for, at nye passagerer går ombord eller for endeligt at forlade skibet, anses for »ophold« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i UStG's § 3.

11 Antje Köhler har iværksat »revisionsanke« til Bundesfinanzhof, idet hun har gjort gældende, at denne fortolkning er fejlagtig.

12 Da Bundesfinanzhof er af den opfattelse, at begrebet »ophold uden for Fællesskabet« er afgørende for tvistens løsning, har den besluttet at udsætte sagen og 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 [sjette direktivs] artikel 8, stk. 1, litra c) [...]?«

Om det præjudicielle spørgsmål

Indlæg til Domstolen

13 Den tyske regering har gjort gældende, at det præjudicielle spørgsmål skal besvares benægtende. Ifølge denne regering skal begrebet »ophold« ikke fortolkes bogstaveligt og snævert, således at det omfatter den enkelte rejsende, der gør et kort holdt et eller andet sted, inden han genoptager rejsen.

14 Begrebet »ophold« indebærer en mulighed for de rejsende for at stige på transportmidlet eller at forlade det med henblik på at påbegynde eller afslutte en rejse. Det ville være i strid med indholdet og formålet med den omhandlede bestemmelse, hvis begrebet »ophold« skulle anses for at omfatte et stop, hvorunder de rejsende kun i en kort periode har mulighed for at forlade transportmidlet. Hvis den definition af begrebet »ophold«, som sagsøgeren har foreslået, skulle lægges til grund, ville reglen om tilknytningsmomenter, der er fastsat i sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra c), og derfor denne bestemmelses afgiftsformål (beskatning af leveringer, der sker om bord i forbindelse med transporter inden for Fællesskabet på dets område), let kunne omgås. Det ville være tilstrækkeligt at vælge det transportmiddel og den rute, der muliggør stop på tredjelandes områder, hvorunder de rejsende kortvarigt kunne forlade transportmidlet uden dog at have mulighed for at afslutte deres rejse endeligt på dette sted.

15 Sagsøgeren, Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber samt den græske regering har gjort gældende, at det præjudicielle spørgsmål skal besvares bekræftende.

16 Sagsøgeren har gjort gældende, at et ophold ikke nødvendigvis indebærer, at der sker optagning på eller afsætning fra transportmidlet. Hvis dette havde været fællesskabslovgivers hensigt, havde den udtrykkeligt anvendt ordene »optagning« og »afsætning«, som den har gjort det med henblik på definitionen af »afgangssted« og »ankomststed«. Begrebet »ophold« skal fortolkes således, at det omfatter et stop, en midlertidig afbrydelse af rejsen eller at der gøres holdt.

17 Kommissionen har gjort gældende, at reglen i sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra c), ikke finder anvendelse, hvis det medfører, at der opstår en konflikt med lovgivningen i et tredjeland. Kommissionen har anført, at korte ophold uden for Fællesskabet har til virkning at afbryde befordringens karakter af befordring inden for Fællesskabet. Hver gang passagerne har mulighed for at foretage sædvanligt afgiftsbelagte køb i et tredjeland, skal kompetencen for den medlemsstat, hvor personbefordringen havde sit afgangssted, således anses for afbrudt for ikke at være i konflikt med tredjelandets territoriale udøvelse af beskatningskompetence.

18 Den græske regering har gjort gældende, at når et skib gør midlertidigt ophold i et tredjeland eller på et område, der i skattemæssig henseende ikke er en del af Fællesskabet, befinder det sig i et tredjeland og sejler tilbage derfra. Følgelig er varer, der sælges i forretninger om bord på disse skibe, omfattet af den afgiftsudelukkelse, der gælder for rejsende fra tredjelande. En sådan løsning forudsætter, at passagererne har haft mulighed for under opholdet at stå af skibet i et tredjeland og der købe varer, som — fordi de eksporteres — er afgiftsfritaget, uafhængigt af varigheden af deres ophold i dette land og uden pligt til at afslutte rejsen.

Domstolens svar

19 Da sjette direktiv ikke indeholder en præcis definition af begrebet »ophold«, skal fortolkningen af dette begreb ske på grundlag af opbygningen og formålet med direktivets artikel 8, stk. 1, litra c).

20 Denne artikel findes blandt de bestemmelser i sjette direktiv, der omhandler stedet for afgiftspligtige transaktioner, og som på området for levering af goder i sin stk. 1, litra b), opstiller en generel regel, hvorefter det sted, hvor godet befinder sig på tidspunktet for leveringen, anses for at være leveringssted i tilfælde, hvor godet ikke forsendes eller transporteres.

21 Samme artikels stk. 1, litra c), indeholder en undtagelse til dette territorialprincip. Det følger af dette stykke, at 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, er leveringsstedet for goderne afgangsstedet for personbefordringen.

22 Således har sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra c), til formål på ensartet måde at fastsætte det afgiftsmæssige tilknytningssted for levering af goder, der sker om bord på et skib, et fly eller et tog, i forbindelse med en rejse, der begynder og slutter på Fællesskabets område, og at begrænse beskatningen for så vidt angår den del af en personbefordring, der sker inden for Fællesskabet til transportmidlets afgangssted. Resultatet er en forenklet beskatningsordning, som undgår, at medlemsstaternes nationale momsordninger bringes i anvendelse én efter én under en rejse inden for Fællesskabet, og som således hindrer konflikter mellem medlemsstaternes beskatningskompetencer.

23 Det skal desuden bemærkes, at sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra c), udtrykkeligt bestemmer, at der ved »den del af en personbefordring, som finder sted inden for Fællesskabet«, skal forstås den del af en befordring, som foretages uden ophold uden for Fællesskabet, mellem afgangsstedet og ankomststedet for personbefordringen.

24 Ved således at udelukke, at der i tilfælde, hvor der gøres ophold uden for Fællesskabet, er tale om en »del af en personbefordring, som finder sted inden for Fællesskabet«, har sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra c), således ligeledes til formål at forhindre, at der opstår risiko for kompetencekonflikt i forhold til tredjelandes skatteordninger, hvilket ville være aktuelt i tilfælde af levering af goder i forbindelse med, at der gøres ophold uden for Fællesskabet, hvorved en rejse, der finder sted inden for Fællesskabet, afbrydes.

25 I denne forbindelse bemærkes, at Domstolen i forbindelse med beskatning af tjenesteydelser, der leveres om bord på et skib, allerede har fastslået, at sjette direktiv ikke til hinder for, at medlemsstaterne udvider anvendelsesområdet for deres afgiftslovgivning ud over deres nationale område, på betingelse af, at de ikke derved griber ind i andre staters kompetence (dom af 23.1.1986, sag 283/84, Trans Tirreno Express, Sml. s. 231, og af 13.3.1990, sag C-30/89, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 691, præmis 18). Sådanne hensyn gør sig ligeledes gældende i forbindelse med beskatning af levering af goder.

26 I lyset af opbygningen og af formålet med sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra b), skal det derfor fastslås, at enhver levering af goder, der foretages om bord på et skib i forbindelse med et ophold uden for Fællesskabet, skal anses for at være fortaget uden for sjette direktivs anvendelsesområde, og den skattemæssige behandling af leveringen af goder er således undergivet beskatningskompetencen for den stat, hvor der gøres ophold.

27 Under hensyn til ovenstående bemærkninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at et skibs stop i tredjelandes havne, hvorunder de rejsende, selv om det kun er kortvarigt, kan forlade skibet, udgør »ophold uden for Fællesskabet« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra c).

Sagens omkostninger

28 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 (Første Afdeling) for ret:

Et skibs stop i tredjelandes havne, hvorunder de rejsende, selv om det kun er kortvarigt, kan forlade skibet, 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 affattet ved Rådets direktiv 92/111/EØF af 14. december 1992 om ændring af direktiv 77/388 og om forenklingsforanstaltninger med hensyn til merværdiafgift.

Underskrifter