DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 15 september 2005 *

I mål C-58/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Bundesfinanzhof (Förbundsrepubliken Tyskland), genom beslut av den 23 oktober 2003 som inkom till domstolen den 11 februari 2004, i målet

Antje Köhler

mot

Finanzamt Düsseldorf-Nord,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna N. Colneric, K. Schiemann (referent), E. Juhász och E. Levits,

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: M. Poiares Maduro,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 17 februari 2005,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Antje Köhler, genom G. Sinfield, solicitor, H.-W. Schneiders, Steuerberater, och C. Küppers, Rechtsanwalt,

— Tysklands regering, genom C.-D. Quassowski, M. Lumma och W.-D. Plessing, samtliga i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom V. Kyriazopoulos, S. Chala och I. Bakopoulos, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou och K. Gross, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 7 april 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av begreppet uppehåll utanför gemenskapen i artikel 8.1 c i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 om ändring av direktiv 77/388 och införande av förenklande åtgärder för mervärdesskatt (EGT L 384, s. 47) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Antje Köhler och Finanzamt (skattemyndigheten) angående huruvida försäljningen av varor i den förstnämndas affär, ombord på ett kryssningsfartyg, är skattepliktig.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 I artikel 8 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"1. Platsen för leverans av varor skall anses vara följande:

...

b) Då inga varor skickas eller transporteras: den plats där varorna befinner sig när leveransen äger rum.

c) [N]är det gäller varor som tillhandahålls ombord på fartyg, flygplan eller tåg under den del av en passagerartransport som genomförs i gemenskapen: på avreseorten.

I denna föreskrift används följande beteckningar med de betydelser som här anges:

— del av en passagerartransport som genomförs i gemenskapen: den del av en passagerartransport som utan uppehåll utanför gemenskapen genomförs mellan avreseorten och ankomstorten,

— passagerartransportens avreseort: den första ort för påstigning av passagerare som förutses inom gemenskapen, i förekommande fall efter en etapp[*] utanför gemenskapen,

— passagerartransportens ankomstort: den sista ort för avstigning av passagerare som förutses inom gemenskapen i fråga om passagerare som steg på inom gemenskapen, i förekommande fall före en etapp[*] utanför gemenskapen.

..." [* För att underlätta förståelsen av domstolens resonemang kommer, i överensstämmelse med terminologin i den franska språkversionen av direktivet, nedan ordet "uppehåll" att användas i stället för "etapp". Övers. anm.]

Den nationella lagstiftningen

4 Enligt 1 § punkt 1 nr 1 första meningen i 1993 års lag om omsättningsskatt (Umsatzsteuergesetz, nedan kallad UStG) omfattas leveranser och andra prestationer som ett företag inom ramen för sin verksamhet tillhandahåller inom landet mot vederlag av mervärdesskatteplikt.

5 I 3 § punkt 6 UStG anges följande:

"Leverans av en vara skall anses äga rum på den plats där varan befinner sig vid tidpunkten för övergången av förfoganderätten till varan."

6 I 3e § punkt 1 UStG föreskrivs följande:

"Om en vara som inte är avsedd för konsumtion på plats levereras ombord på ett fartyg, flygplan eller tåg under en passagerartransport inom gemenskapen, anses detta transportmedels avreseort inom gemenskapen vara platsen för leveransen."

7 I 3e § punkt 2 UStG föreskrivs följande:

"Som passagerartransport inom gemenskapen i den mening som avses i punkt 1 avses en transport eller en del av en transport mellan transportens avreseort och ankomstort inom gemenskapen, utan något uppehåll utanför gemenskapen. Med avreseort enligt första meningen avses den första ort för påstigning av passagerare som förutses inom gemenskapen. Med ankomstort enligt första meningen avses den sista ort för avstigning av passagerare som förutses inom gemenskapen. Tur- respektive returresan skall anses utgöra separata transporter."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

8 Antje Köhler drev under räkenskapsåret 1994 en affär på ett fartyg som användes för kryssningar vilka påbörjades i Kiel, Bremerhaven eller Travemünde (städer i Tyskland), med anlopp i hamnar utanför gemenskapen (i Norge, Estland, Ryssland och Marocko), och avslutades i Kiel, Bremerhaven eller Genua (Italien). Det var endast möjligt att boka hela kryssningar och passagerarna kunde inte gå ombord för första gången eller slutligt lämna fartyget medan kryssningen pågick. Passagerarna kunde dock lämna fartyget under en kortare tid, ett par timmar eller en dag, när detta låg i hamn, för att göra utflykter för turiständamål.

9 Finanzamt ansåg i ett beslut att försäljningen i Antje Köhlers affär var beskattningsbar, eftersom både avgångsorten och ankomstorten var belägna i gemenskapen. Antje Köhler överklagade detta beslut till Finanzgericht och gjorde gällande att den omtvistade försäljningen inte kunde beskattas i Tyskland, på grund av att uppehåll gjorts utanför gemenskapen.

10 Finanzgericht ogillade överklagandet. Den anförde bland annat att transaktionerna inte kunde anses ha genomförts utanför det nationella territoriet endast av den anledningen att transporten mellan avreseorten och ankomstorten avbrutits genom stopp utanför gemenskapen. Det var enligt denna domstol nämligen endast platser där nya resande kunde stiga ombord eller resande slutligen kunde lämna fartyget som kunde anses utgöra uppehåll i den mening som avses i 3 § UStG.

11 Antje Köhler överklagade denna dom till Bundesfinanzhof och gjorde gällande att Finanzgerichts tolkning var felaktig.

12 Bundesfinanzhof ansåg att det var nödvändigt att tolka begreppet uppehåll utanför gemenskapen för att kunna döma i saken och beslutade därför att vilandeförklara målet och att hänskjuta följande fråga till domstolen för förhandsavgörande:

"Utgör ett fartygs uppehåll i hamnar i icke-medlemsstater — vid vilka de resande endast kort kan lämna fartyget för att exempelvis se sig om, men inte har någon möjlighet att inleda eller avsluta resan — uppehåll utanför gemenskapen i den mening som avses i artikel 8.1 c i direktiv 77/388/EEG?"

Prövning av tolkningsfrågan

Yttranden som har inkommit till domstolen

13 Den tyska regeringen har föreslagit att tolkningsfrågan skall besvaras nekande. Begreppet uppehåll skall inte ges en sådan snäv bokstavstolkning att det avser fall där enskilda resande gör ett kort stopp någonstans innan de fortsätter sin resa.

14 För att det skall vara fråga om ett uppehåll krävs enligt denna regering att de resande kan gå ombord på transportmedlet eller lämna detta för att påbörja sin resa respektive avsluta den. Att beteckna ett stopp under vilket de resande endast kort kan lämna transportmedlet som ett uppehåll, skulle strida mot den ifrågavarande bestämmelsens mening och syfte. Om klagandens definition av begreppet uppehåll godtogs, skulle den anknytningsregel som anges i artikel 8.1 c i sjätte direktivet, och därmed även det skattemässiga syftet med denna bestämmelse (beskattning av leverans av varor ombord under transporter inom gemenskapen), lätt kunna kringgås. Det skulle vara tillräckligt att välja ett sådant transportmedel och en sådan färdsträckning att man kunde göra stopp i en icke-medlemsstat, under vilka de resande kort kunde lämna transportmedlet men inte hade möjlighet att avsluta sin resa.

15 Klaganden, Europeiska gemenskapernas kommission och den grekiska regeringen anser att tolkningsfrågan skall besvaras jakande.

16 Klaganden har gjort gällande att det inte krävs att resande kan stiga på eller lämna transportmedlet för att det skall vara fråga om ett uppehåll. Om lagstiftaren hade velat ställa upp ett sådant krav skulle denne ha använt sig av orden avstigning eller påstigning såsom han gjort vid definitionen av begreppen avreseort och ankomstort. Begreppet uppehåll skall förstås som ett stopp, ett avbrott i resan eller en rast.

17 Kommissionen har hävdat att bestämmelsen i artikel 8.1 c i sjätte direktivet inte kan tillämpas när detta skulle medföra en samtidig tillämpning av nationell rätt i en icke-medlemsstat. Kommissionen anser att korta uppehåll utanför gemenskapen medför att tranporten inte längre kan betraktas som en transport inom gemenskapen. Varje gång som passagerarna har möjlighet att göra normalt beskattade inköp i en icke-medlemsstat upphör medlemsstaten på avreseorten för passagerartransporten att vara behörig, för att det inte skall uppstå en konflikt med den geografiska tillämpningen av en icke-medlemsstats beskattningsrätt.

18 Enligt den grekiska regeringen skall ett fartyg, som gör ett uppehåll i en icke-medlemsstat eller på ett område som i skatterättsligt hänseende inte betraktas tillhöra gemenskapen, anses utföra en resa till och från en icke-medlemsstat. Varor som säljs i affärer på dessa fartyg omfattas således av det undantag från mervärdesskatt som gäller för resande från en icke-medlemsstat. Detta gäller dock endast om passagerarna har möjlighet att under uppehållet i en icke-medlemsstat lämna fartyget och där köpa varor utan att behöva erlägga mervärdesskatt, på grund av att de anses exportera varorna, oavsett hur lång tid som de vistas i detta land och utan att de är skyldiga att avsluta sin resa där.

Domstolens svar

19 I avsaknad av en exakt definition av begreppet uppehåll i sjätte direktivet skall detta begrepp tolkas mot bakgrund av systematiken i och syftet med artikel 8.1 c i detta direktiv.

20 Denna artikel tillhör de bestämmelser i sjätte direktivet som reglerar på vilken plats som skattepliktiga transaktioner skall anses äga rum. I artikel 8.1 b föreskrivs beträffande leverans av varor en allmän regel enligt vilken leveransorten skall anses vara den plats där varorna befinner sig när leveransen äger rum, för det fall att varorna inte skickas eller transporteras.

21 I artikel 8.1 c föreskrivs ett undantag från denna territorialitetsprincip. Där anges att platsen för leverans av en vara som tillhandahålls ombord på ett fartyg, flygplan eller tåg, under den del av en passagerartransport som genomförs i gemenskapen, skall anses vara avreseorten.

22 Syftet med artikel 8.1 c i sjätte direktivet är således att på ett enhetligt sätt bestämma platsen för den skatterättsliga anknytningen vid leverans av varor ombord på ett fartyg, ett flygplan eller ett tåg under en resa som påbörjas och avslutas i gemenskapen. Bestämmelsen innebär att beskattning, under den del av en passagerartransport som genomförs i gemenskapen, endast kan ske i avreselandet. Detta utgör en förenklad beskattningsordning som gör det möjligt att, med avseende på hela resan inom gemenskapen, förhindra att varje medlemsstat som passeras under resan tillämpar sin nationella mervärdesskattelagstiftning på leveranserna, varigenom man undviker den situationen att flera medlemsstater samtidigt är behöriga att beskatta en transaktion.

23 Därtill kommer att det i artikel 8.1 c i sjätte direktivet uttryckligen föreskrivs att man med en "del av en passagerartransport som genomförs i gemenskapen" skall förstå den del av en passagerartransport som utan uppehåll utanför gemenskapen genomförs mellan avreseorten och ankomstorten.

24 Syftet med att på detta vis i artikel 8.1 c i sjätte direktivet utesluta resor under vilka uppehåll görs utanför gemenskapen från begreppet "del av en passagerartransport som genomförs i gemenskapen" är att undvika att en medlemsstat och en icke-medlemsstat samtidigt är behöriga att beskatta varuleveranser som äger rum under ett avbrott av en resa inom gemenskapen, i form av ett uppehåll utanför gemenskapen.

25 Domstolen har tidigare, beträffande beskattning av tillhandahållande av tjänster ombord på ett fartyg, slagit fast att sjätte direktivet inte utgör hinder för medlemsstaterna att tillämpa sina skattelagstiftningar på transaktioner utanför det egna territoriet, under förutsättning att de inte inkräktar på andra staters behörighet (dom av den 23 januari 1986 i mål 283/84, Trans Tirreno Express, REG 1986, s. 231, och av den 13 mars 1990 i mål C-30/89, kommissionen mot Frankrike, REG 1990, s. I-691, punkt 18). Samma överväganden gör sig gällande i fråga om beskattning av varuleveranser.

26 Med hänsyn till systematiken i och syftet med artikel 8.1 c i sjätte direktivet skall det således anses att leverans av varor ombord på ett fartyg under ett uppehåll utanför gemenskapen inte omfattas av sjätte direktivets tillämpningsområde. Den skattemässiga behandlingen av varuleveransen omfattas i ett sådant fall av beskattningskompetensen för den stat i vilken uppehållet äger rum.

27 Mot bakgrund av vad ovan anförts finner domstolen att tolkningsfrågan skall besvaras så, att ett fartygs uppehåll i hamnar i icke-medlemsstater, vid vilka de resande kan lämna fartyget, om så bara för en kort tid, utgör uppehåll utanför gemenskapen i den mening som avses i artikel 8.1 c i sjätte direktivet.

Rättegångskostnader

28 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

På dessa grunder beslutar domstolen (första avdelningen) följande dom:

Ett fartygs uppehåll i hamnar i icke-medlemsstater, vid vilka de resande kan lämna fartyget, om så bara för en kort tid, utgör uppehåll utanför gemenskapen i den mening som avses i artikel 8.1 c i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 om ändring av direktiv 77/388 och införande av förenklande åtgärder för mervärdesskatt.

Underskrifter