

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

13. juli 2000 *

I sag C-36/99,

angående en anmodning, som Tribunal de première instance de Liège (Belgien) i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Idéal tourisme SA

mod

État belge,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 12, stk. 3, og artikel 28, stk. 3, litra b), 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 96/95/EF af 20. december 1996 om ændring af direktiv 77/388 med hensyn til merværdiafgiftens normalsats (EFT L 338, s. 89), samt vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 92 (efter ændring nu artikel 87 EF),

* Processprog: fransk.

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.C. Moitinho de Almeida, og dommerne R. Schintgen, C. Gulmann, G. Hirsch (refererende dommer) og V. Skouris,

generaladvokat: G. Cosmas

justitssekretær: ekspeditionssekretær D. Louterman-Hubeau,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- Idéal tourisme SA ved advokaterne F. Herbert og S. Houx, Bruxelles
- den belgiske stat ved konsulent A. Snoecx, Juridisk Tjeneste, Ministeriet for Udenrigsanliggender, Udenrigshandel og Udviklingssamarbejde, som befuldmægtiget, bistået af advokat B. van de Walle de Ghelcke, Bruxelles
- den franske regering ved kontorchef K. Rispal-Bellanger og ekspeditionssekretær D. Colas, begge Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmægtigede
- den portugisiske regering ved direktør L. Inez Fernandes og juridisk medarbejder Â. Cortesão de Seça Neves, begge Juridisk Tjeneste, Direktoratet for EF-spørgsmål, Udenrigsministeriet, og juridisk medarbejder R. Álvaro de Figueiredo Ribeiro, Generaldirektoratet for Landevejstransport, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved H. Michard og D. Triantafyllou, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 29. marts 2000 er afgivet mundtlige indlæg af Idéal tourisme SA ved advokaterne F. Herbert, S. Houx og M. Pittie, Bruxelles, af den belgiske stat ved advokat B. van de Walle de Ghelcke, af den franske regering ved D. Colas og fuldmægtig F. Million, Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, og af Kommissionen ved H. Michard og D. Triantafyllou,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 11. maj 2000,

afsagt følgende

Dom

- ¹ Ved kendelse af 8. februar 1999, indgået til Domstolen den 10. februar 1999, har Tribunal de première instance de Liège i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) forelagt to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 12, stk. 3, og artikel 28, stk. 3, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregnings-

grundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 96/95/EF af 20. december 1996 om ændring af direktiv 77/388 med hensyn til merværdiafgiftens normalsats (EFT L 338, s. 89, herefter »sjette direktiv«), samt vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 92 (efter ændring nu artikel 87 EF).

- 2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag mellem Idéal tourisme SA (herefter »Idéal tourisme«) og den belgiske stat vedrørende opkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«) af den virksomhed inden for international bustransport, der udføres af Idéal tourisme.

Fællesskabsbestemmelserne

- 3 Artikel 28, stk. 3, litra b), i sjette direktiv bestemmer:

»I den i stk. 4 omhandlede overgangsperiode kan medlemsstaterne:

...

- b) fortsat fritage de transaktioner, der er opregnet i bilag F, på de i medlemsstaten gældende betingelser.«

- 4 Bilag F til sjette direktiv, der har overskriften »Liste over transaktioner omhandlet i artikel 28, stk. 3, litra b)«, nævner i punkt 17:

»Befordring af personer

transport af goder, såsom bagage og motorkøretøjer, der medføres af rejsende, eller tjenesteydelser i forbindelse med personbefordring, fritages kun for afgift i det omfang, befordringen af disse personer er afgiftsfri.«

- 5 Artikel 15 i sjette direktiv, som bl.a. vedrører afgiftsfritagelse for international transport, bestemmer i nr. 6:

»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:

...

6. levering, ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning og udlejning af luftfartøjer, som anvendes af luftfartsselskaber, der mod betaling hoved-

sagelig flyver i udenrigstrafik, samt levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af genstande, der er indbygget i eller anvendes ved udnyttelsen af disse luftfartøjer.«

6 Ifølge artikel 17, stk. 3, litra b), i sjette direktiv indrømmer medlemsstaterne enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af moms, for så vidt goder og tjenesteydelser anvendes til hans transaktioner, som er fritaget for afgift i medfør af direktivets artikel 15.

7 Artikel 12, stk. 3, i sjette direktiv fastlægger nærmere regler for medlemsstaternes fastsættelse såvel af normalsatsen som af de reducerede momssatser, der skal anvendes på afgiftspligtige transaktioner.

8 Traktatens artikel 92, stk. 1, bestemmer:

»Bortset fra de i denne traktat hjemlede undtagelser er statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form, og som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner, uforenelig med fællesmarkedet, i det omfang den påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne.«

De nationale bestemmelser

- 9 I Belgien bestemmer code de la taxe sur la valeur ajoutée (den belgiske lov om merværdiafgift, herefter »momsloven«) i artikel 21, stk. 3:

»Som en undtagelse fra stk. 2 anses stedet for leveringen af tjenesteydelser at være:

...

3° det sted, hvor transporten gennemføres under hensyn til de tilbagelagte strækninger, såfremt tjenesteydelsen vedrører en transport.«

- 10 Artikel 1, nr. 1, i kongelig anordning nr. 20 af 20. juli 1970 om fastsættelse af satserne for merværdiafgiften og om fastlæggelsen af disse satser for de forskellige goder og tjenesteydelser (*Moniteur belge* af 31.7.1970) bestemmer:

»Der opkræves merværdiafgift

1° med en sats på 6% for de goder og tjenesteydelser, der er angivet i tabel A i bilaget til denne anordning.«

11 Afsnit XXV, der har overskriften »Transport«, i tabel A omfatter:

»Befordring af personer samt transport af ikke-indregistreret bagage og af dyr, der medføres af rejsende.«

12 Artikel 41, stk. 1, nr. 1, i momsloven fastsætter momsfritagelse for:

»Transport af personer ad søvejen; international lufttransport af personer; transport af bagage og motorkøretøjer, der medføres af rejsende i forbindelse med de transportformer, der omhandles i nr. 1.«

13 Artikel 45, stk. 1, i momsloven har følgende ordlyd:

»Enhver afgiftspligtig person kan i sit afgiftstilsvær fradrage de afgifter, der er betalt af de goder og tjenesteydelser, der er blevet leveret til ham, af de goder, han har indført, og af de erhvervelser af goder, han har foretaget inden for Fællesskabet, i det omfang han anvender goderne og tjenesteydelserne til at udføre:

1° afgiftspligtige transaktioner

2° transaktioner, der er afgiftsfrie i medfør af artikel 39-42.«

- 14 De nævnte belgiske bestemmelser vedrørende afgiftsfritagelse for international lufttransport af personer var gældende før ikrafttrædelsestidspunktet for sjette direktiv.

Hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 15 Idéal tourisme, der har hjemsted i Liège (Belgien), er et selskab, der udfører international bustransport.
- 16 I sin momsangivelse vedrørende virksomheden i juni 1997 angav Idéal tourisme en sats på 0% i stedet for satsen på 6%, der gælder efter de belgiske bestemmelser, for de strækninger, der var tilbagelagt i Belgien i forbindelse med international bustransport. Selskabet angav herved, at det mente at være udsat for forskelsbehandling med hensyn til moms i forhold til den internationale lufttransport af personer. Herved anførte selskabet, at den sidstnævnte transportform er fritaget for moms, men at luftfartsselskaberne alligevel kan fratække den indgående moms, hvorimod den strækning, der tilbagelægges i Belgien i forbindelse med bustransport, ifølge de belgiske bestemmelser pålægges moms med en sats på 6%. Der foreligger følgelig en forskelsbehandling i strid med det almindelige lighedsprincip, der hører til fællesskabsrettens almindelige principper.
- 17 De belgiske skatte- og afgiftsmyndigheder afkrævede Idéal tourisme et beløb på 554 845 BEF i moms og 55 000 BEF i bøde, og efter at selskabet havde betalt disse beløb, indbragte det sagen for Tribunal de première instance de Liège med påstand om tilbagebetaling af beløbene. Idéal tourisme gjorde for retten gældende, at de belgiske bestemmelser, der fritager international lufttransport af personer for afgift, ikke alene er i strid med det almindelige lighedsprincip, men

også udgør en statsstøtte i traktatens artikel 92's forstand til fordel for luftfartsselskaberne.

18 Idet Tribunal de première instance de Liège fandt, at en fortolkning af fællesskabsretten var nødvendig, for at retten kunne træffe afgørelse, besluttede den at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- » 1) Kan medlemsstaterne efter Rådets direktiv 77/388/EØF, navnlig artikel 12, stk. 3, og artikel 28, stk. 3, litra b), til skade for virksomheder, der udfører bustransport, indføre en forskelsbehandling, der strider mod ligebehandlingsprincippet og forbuddet mod forskelsbehandling i fællesskabsretten?
- 2) Kan en ordning med hensyn til moms, der er til fordel for en bestemt erhvervsgrænse som den i den foreliggende sag omhandlede, være statsstøtte i Rom-traktatens artikel 92's forstand, selv om den ikke kun beskytter det indenlandske erhverv?«

Formaliteten vedrørende de præjudicielle spørgsmål

19 Den belgiske stat har udtrykt tvivl med hensyn til, om hovedsagen er en reel retstvist. Den har anført, at selv om de spørgsmål, som Idéal tourisme har foreslået den forelæggende ret at stille Domstolen, ikke er rent hypotetiske, er deres eneste formål dog at opnå et resultat, som endnu ikke har kunnet nås ad lovgivningsvejen. Den overlader det til Domstolens skøn, om den præjudicielle forelæggelse kan antages til behandling.

- 20 Det skal hertil bemærkes, at det ifølge fast retspraksis udelukkende tilkommer den nationale retsinstans, for hvilken en tvist er indbragt, og som har ansvaret for den retsafgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen (jf. navnlig dom af 15.12.1995, sag C-415/93, Bosman, Sml. I, s. 4921, præmis 59). Domstolen har imidlertid udtalt, at den ikke kan træffe afgørelse vedrørende et præjudicielt spørgsmål fra en national retsinstans, når det klart fremgår, at den af den nationale retsinstans ønskede fortolkning eller vurdering af en fællesskabsbestemmelses gyldighed savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en brugbar besvarelse af de stillede spørgsmål (jf. Bosmandommen, præmis 61, og dom af 9.3.2000, sag C-437/97, EKW og Wein & Co., Sml. I, s. 1157, præmis 52).
- 21 Det fremgår imidlertid klart af forelæggelseskendelsen, at Idéal tourisme med sagsanlægget tilsigter at opnå tilbagebetaling af det momsbeløb, som selskabet har betalt til den belgiske stat, og følgelig selv at opnå momsfrigørelse uden samtidig at miste retten til at fratække den indgående moms.
- 22 Det bemærkes, at der ikke foreligger omstændigheder i sagen, hvoraf det klart fremgår, at parterne i hovedsagen har indgået en forhåndsftale med henblik på at formå Domstolen til at tage stilling ved hjælp af en konstrueret retstvist, således som det var tilfældet i den sag, der gav anledning til dommen af 16. december 1981, Foglia (sag 244/80, Sml. s. 3045). Det er tværtimod åbenbart, at parterne er uenige på en række væsentlige punkter, og det fremgår klart af sagen, at Idéal tourisme ikke har indgået aftale med den belgiske stat om at forelægge hypotetiske præjudicielle spørgsmål for Domstolen.
- 23 Det bemærkes med hensyn til relevansen af det første spørgsmål, at dette ikke er åbenbart irrelevant, eftersom det fremgår af sagen, at det er den forelæggende rets opfattelse, at selskaber, der udfører bustransport, i forhold til luftfartsselskaberne

rammes af en forskelsbehandling, som retten umiddelbart finder stridende mod fællesskabsrettens princip om lighed og forbud mod forskelsbehandling.

24 Det tilkommer ikke Domstolen at foretage en vurdering af denne opfattelse i forbindelse med undersøgelsen af, om det første spørgsmål kan antages til besvarelse.

25 Det første præjudicielle spørgsmål skal følgelig besvares.

26 Derimod må det fastslås, at det andet forelagte spørgsmål er åbenbart irrelevant for afgørelsen i hovedsagen.

27 Med dette andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsfrigørelsen til fordel for luftfartsselskaberne udgør en statsstøtte, der er uforenelig med fællesskabsretten.

28 Hovedsagen vedrører imidlertid ikke spørgsmålet om, hvorvidt dette er tilfældet, men angår spørgsmålet om, hvorvidt bestemte transaktioner, der udføres af Idéal tourisme, er momspligtige.

29 Det andet præjudicielle spørgsmål skal følgelig ikke besvares (jf. i samme retning dommen i den lignende sag EKW og Wein & Co., præmis 53).

Det første spørgsmål

- 30 Med det første spørgsmål ønsker den nationale ret nærmere bestemt fastslået, om ligebehandlingsprincippet er til hinder for en medlemsstats lovgivning, der på den ene side i overensstemmelse med artikel 28, stk. 3, litra b), i sjette direktiv fortsat afgiftsfritager international lufttransport af personer og på den anden side lægger afgift på international bustransport.
- 31 Idéal tourisme gør gældende, at selskabet i sin egenskab af bustransportvirksomhed konkurrerer direkte med luftfartsselskaberne på de mellemlange distancer, dvs. distancer mellem 300/400 km og 2 500/3 000 km. Forskellen i afgift er derfor ikke begrundet og er i strid med ligebehandlingsprincippet. Den belgiske stat og den franske og den portugisiske regering har derimod anført, at disse to transportformer ikke er tilstrækkeligt substituerbare til at kunne anses for at høre til det samme marked. Kommissionen har understreget, at forskellen i afgift på grundlag af det transportmiddel, som den afgiftspligtige anvender — om forskellen så er objektivt begrundet eller ikke — må antages at være i overensstemmelse med sjette direktiv, så længe fællesskabslovgiver ikke har bragt overgangsordningen vedrørende afgiftsfritagelse til ophør.
- 32 Det skal indledningsvis bemærkes, at artikel 28, stk. 3, litra b), i sjette direktiv, sammenholdt med direktivets bilag F, klart og utvetydigt tillader medlemsstaterne fortsat og på de samme betingelser at anvende visse afgiftsfritagelser, der var fastsat i deres lovgivning før ikrafttrædelsen af sjette direktiv. Selv om denne artikel følgelig ikke tillader medlemsstaterne at indføre nye afgiftsfritagelser eller at udvide rækkevidden af de gældende fritagelser efter datoen for ikrafttrædelsen af sjette direktiv, er den ikke til hinder for, at de gældende fritagelser begrænses, så meget mere som det er formålet med sjette direktivs artikel 28, stk. 4, at de

afskaffes (jf. dom af 29.4.1999, sag C-136/97, Norbury Developments, Sml. I, s. 2491, præmis 19).

- 33 Det følger heraf, at en medlemsstat, der som Kongeriget Belgien på den ene side lægger moms på international transport, der udføres af virksomheder, som udfører bustransport, og på den anden side fortsat fritager international lufttransport af personer, ikke vil have ret til at udvide fritagelsen for den anden gruppe til at omfatte den første gruppe, selv om den forskellige behandling måtte være i strid med fællesskabsrettens princip om ligebehandling. Derimod kan den også lægge afgift på lufttransporten med henblik på at fjerne en sådan forskel i behandlingen.
- 34 Det må dog fastslås, at en medlemsstat på de i sjettede direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), angivne betingelser på den ene side fortsat kan fritage international lufttransport af personer for afgift og på den anden side kan lægge afgift på international bustransport.
- 35 Ligebehandlingsprincippet udgør ganske vist et af fællesskabsrettens grundlæggende principper. Ifølge dette princip må ensartede situationer ikke behandles forskelligt, medmindre en forskellig behandling er objektivt begrundet (dom af 25.11.1986, forenede sager 201/85 og 202/85, Klensch m.fl., Sml. s. 3477, præmis 9).
- 36 Som det med rette er anført af *Idéal tourisme*, fremgår det ligeledes af Klenschdommens præmis 10, at medlemsstaterne er forpligtet til at overholde ligebehandlingsprincippet, når de gennemfører et direktiv i deres nationale ret.

- 37 Der må imidlertid mindes om, at Fællesskabets momssystem er resultatet af en gradvis harmonisering af de nationale lovgivninger inden for rammerne af EF-traktatens artikel 99 og 100 (nu artikel 93 EF og 94 EF). Som Domstolen gentagne gange har fastslået, er denne harmonisering, således som den er gennemført ved flere på hinanden følgende direktiver, og navnlig ved sjette direktiv, stadig kun en delvis harmonisering (jf. dom af 5.12.1989, sag C-165/88, ORO Amsterdam Beheer og Concerto, Sml. s. 4081, præmis 21).
- 38 Som den belgiske stat har anført under retsmødet, er denne tilsigtede harmonisering endnu ikke gennemført, for så vidt som sjette direktiv i artikel 28, stk. 3, litra b), uden forbehold giver medlemsstaterne tilladelse til fortsat at opretholde visse bestemmelser i deres nationale lovgivning, der er ældre end sjette direktiv, og som uden den nævnte tilladelse ville være uforenelige med dette. I det omfang en medlemsstat opretholder sådanne bestemmelser, gennemfører den følgelig ikke det sjette direktiv og tilsidesætter således hverken dette direktiv eller de generelle principper i fællesskabsretten, som medlemsstaterne ifølge Klensch-dommen skal overholde ved gennemførelsen af fællesskabsbestemmelserne.
- 39 I denne situation tilkommer det fællesskabslovgiver at fastsætte Fællesskabets endelige ordning for momsfritagelser og således at gennemføre den gradvise harmonisering af de nationale momslovgivninger (jf. i samme retning dom af 5.10.1999, sag C-305/97, Royscot m.fl., Sml. I, s. 6671, præmis 31).
- 40 Herefter skal det første spørgsmål besvares således, at på det nuværende stadium af harmoniseringen af medlemsstaternes lovgivninger vedrørende det fælles momssystem er fællesskabsrettens ligebehandlingsprincip ikke til hinder for en

medlemsstats lovgivning, der på den ene side i overensstemmelse med artikel 28, stk. 3, litra b), i sjette direktiv fortsat fritager international lufttransport af personer for afgift og på den anden side lægger afgift på international bustransport.

Sagens omkostninger

- 41 De udgifter, der er afholdt af den franske og den portugisiske regering samt af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Tribunal de première instance de Liège ved kendelse af 8. februar 1999, for ret:

På det nuværende stadium af harmoniseringen af medlemsstaternes lovgivninger vedrørende det fælles merværdiafgiftssystem er fællesskabsrettens ligebehand-

lingsprincip ikke til hinder for en medlemsstats lovgivning, der på den ene side i overensstemmelse med artikel 28, stk. 3, litra b), 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 96/95/EF af 20. december 1996 om ændring af direktiv 77/388 med hensyn til merværdiafgiftens normalsats, fortsat fritager international lufttransport af personer for afgift og på den anden side lægger afgift på international bustransport.

Moitinho de Almeida

Schintgen

Gulmann

Hirsch

Skouris

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 13. juli 2000.

R. Grass

J.C. Moitinho de Almeida

Justitssekretær

Formand for Sjette Afdeling