

anvendelsesområde afgrænses ikke på grundlag af undtagelsesbestemmelserne i direktivets artikel 9, men af de grundlæggende bestemmelser i direktivets artikler 2 og 3.

2. Selv om det territoriale anvendelsesområde for direktiv 77/388 svarer til anvendelsesområdet for EØF-traktaten, således som dette for hver medlemsstats vedkommende er fastlagt i artikel 227, og selv om ordningen ifølge direktivet således pligtmæssigt og ufravigeligt skal anvendes på medlemsstaternes nationale område i dets helhed, er der ikke i direktivet og navnlig ikke i artikel 9, stk. 2,

litra b), gjort nogen begrænsning i medlemsstaternes frihed til at anvende deres afgiftslovgivning også uden for de nationale områder i snæver forstand, så længe de ikke herved griber ind i den andre medlemsstater tilkommende kompetence. Artikel 9, stk. 2, litra b), er således ikke til hinder for, at en medlemsstat i henhold til sin lovgivning opkræver merværdiafgift 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 ikke griber ind i andre staters fiskale kompetence.

## FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT SIR GORDON SLYNN

fremsat den 12. december 1985 \*

### *Høje Domstol.*

Selskabet Trans Tirreno Express SpA driver person- og godsbefordring mellem havnebyen Livorno på det italienske fastland og havnebyen Olbia på Sardinien, der er italiensk område og en del af Fællesskabet. Den 1. oktober 1981 fremsatte Ufficio Provinciale IVA, Sassari over for selskabet Trans Tirreno krav om betaling af 943 479 000 LIT, som nævnte selskab skyldte i moms for samtlige transportindtægter på nævnte strækning i 1980. Selskabet Trans Tirreno afviste kravet som ulovligt, idet der efter selskabets mening ikke skal betales moms af indtægter fra befordring på den hovedpart af nævnte strækning, der tilbagelægges i internationalt farvand.

Tvisten herom blev forelagt Commissione tributaria di secondo grado, Sassari, der har udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål: »Kan ifølge artikel 9, litra d), i Rådets sjette direktiv (Rådets direktiv af 17.5.1977, 77/388, EFT 1977, L 145, s. 1) moms kun opkræves for transportydelser over strækninger, der tilbagelægges på medlemsstaternes højhedsområde under internationale transporter (fra medlemsstat til medlemsstat) eller desuden for nationale transporter (fra et sted til et andet i samme medlemsstat), der som det er tilfældet i nærværende sag, i det væsentlige finder sted i internationalt farvand«.

Nævnte direktiv handler efter sin titel »om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — det fælles

\* Oversat fra engelsk.

merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag«. Ifølge direktivets artikel 1 er medlemsstaterne forpligtet til at tilpasse deres nugældende ordning for merværdiafgift til bestemmelserne i direktivet.

Direktivet indeholder blandt andet følgende bestemmelser:

»Artikel 2

Merværdiafgift pålægges:

- 1) Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne genskab;
- 2) indførsel af goder«.

»Artikel 3

- 1) Ved 'indland' forstås i dette direktiv, anvendelsesområdet for traktaten om oprettelse af Det europæiske økonomiske Fællesskab, således som dette for hver medlemsstats vedkommende er fastlagt i artikel 227«.

»Artikel 9

- 1) Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.
- 2) Dog gælder følgende: ...
  - b) leveringsstedet for transportydelser fra det sted, hvor transporten finder sted, idet der tages hensyn til tilbagelagte strækninger.«

Ifølge artikel 7, stk. 4, litra c), i DPR (Decreto del Presidente della Repubblica) nr. 633 af 26. oktober 1972 (almindelig supplement til Gazzetta Ufficiale nr. 292,

s. 2) som ændret ved dekret nr. 94 af 31. marts 1979 (Gazzetta Ufficiale nr. 93, s. 3011) antages præsteringen af transportydelser at finde sted på statens område, idet der tages hensyn til den dér tilbagelagte strækning.

Det spørgsmål, der er blevet forelagt Domstolen, angår ikke blot Italien. Det er således også relevant for transporter mellem det kontinentale Frankrig og Korsika (der er omfattet af en undtagelsesbestemmelse for så vidt angår personbefordring, jfr. artikel 8, stk. 3, litra b), samt bilag F, punkt 17 i de gældende befordringsbestemmelser) for trafikken mellem Bornholm og det øvrige Danmark, mellem Berlin og resten af Forbundsrepublikken Tyskland. Spørgsmålet har også interesse for Grækenland.

Selskabet Trans Tirreno og Forbundsrepublikken har gjort gældende, at der ifølge direktivet kun skal og kan opkræves moms for transporter i en medlemsstats indland, herunder dens territorialfarvand, selv om transporten begynder og afsluttes på vedkommende medlemsstats område. Et andet resultat ville være ensbetydende med, at en medlemsstat tiltager sig suveræniteten over områder, der ikke tilhører den som en del af dens højhedsområde.

Forbundsrepublikken har navnlig henvist til formuleringen af Kommissionens forslag til Rådets nittende direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT C 347 af 29.12.1984, s. 5), hvorefter »de afvigende fortolkninger af den territoriale afgrænsning af visse tjenesteydelser inden for luft- og søtransport bør bringes til ophør«; i forslaget artikel 1 er det derfor bestemt, at følgende sætning indsættes i artikel 9, stk. 2, litra b): »En sø- eller luftrejse anses for at være foretaget udelukkende i indlandet, når afgang- og ankomststedet er beliggende i det pågældende land, og når der ikke foretages havneanløb eller mellemlanding i et andet land.«

Frankrig har gjort gældende, at medlemsstaterne ikke er forpligtet til at opkræve moms af transporter, der foregår i internationalt farvand. Afgift på sådanne transporter vil f.eks. stille transporter fra Nice til Korsika, der ville blive pålagt moms for hele strækningen, ringere end transporter fra Genua til Korsika, der for så vidt angår den i internationalt farvand tilbagelagte strækning ikke kan pålægges moms.

Italien, Danmark og Kommissionen er af den modsatte opfattelse. De erkender, at der ikke findes nogen udtrykkelig regel herom i det sjette direktiv, men at der dog ikke findes holdepunkter overhovedet for at give momsfrigivelse for befording, når vedkommende strækning begynder og ender i samme medlemsstat. I modsat fald vil skibene søge at tilbagelægge den længst mulige strækning i internationalt farvand og den kortest mulige i territorialt farvand. Princippet om at skibet er knyttet til den stat, hvis flag det fører må — hævdes det — anvendes på transporter om bord på skibe fra lande, i hvilke strækningen begynder og slutter, således at det lægges til grund, at gods og passagerer altid befinder sig på det nationale område. Det modsatte synspunkt ville føre til det meningsløse resultat, at varen anses for eksporteret fra en medlemsstat og reimporteret til samme medlemsstat.

Kommissionen har vedrørende goder anført, at leveringsstedet i medfør af direktivets artikel 8 er det sted, hvor godet befinder sig på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndes, samt at afgiftsgrundlaget ifølge artikel 11 A, stk. 2, litra b), omfatter »biomkostninger såsom provi-

sions-, emballage-, transport- og forsikringsomkostninger, som leverandøren forlanger afholdt af køberen eller aftageren«. For personer er leveringsstedet for transportydelser det sted, hvor transporten finder sted, idet der tages hensyn til tilbagelagte strækninger, og afgiftsgrundlaget er i medfør af artikel 11 A, stk. 1, litra a), »den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager« blandt andet fra køberen. Stillingen er en helt anden, når goder og personer transporteres fra en medlemsstat til en anden. Ifølge artikel 11 B, stk. 3, og artikel 15, stk. 1 og stk. 13, pålægges varer afgift i importlandet af den samlede transportudgift, og fritages for afgift i eksportlandet. Ved personbefordring pålægger hver medlemsstat afgift for den del af strækningen, der tilbagelægges på dens område.

Efter min mening skal forslaget til nittende direktiv ikke benyttes ved fortolkningen af sjette direktiv. Det er klart, at der er divergerende opfattelser, og at Kommissionen ønsker at præcisere den efter dens opfattelse korrekte forståelse af sjette direktiv for at bringe disse uoverensstemmelser ud af verden. Sjette direktiv skal undersøges særskilt.

Domstolen skulle i sagen Berkholz mod Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt, 168/84 (dom af 4. juli 1985, Sml. 1985, s. 2251) tage stilling til artikel 9 i sjette direktiv. Den nåede til det resultat, at bestemmelsens formål er at sikre en hensigtsmæssig afgrænsning af de nationale momslovgivningers anvendelsesområde ved en ensartet fastlæggelse af tjenesteydelseernes skatte- og afgiftsmæssige tilknytningmoment.

Formålet er at undgå, at to lande frit kan pålægge afgifter, således at der bliver tale om dobbelt afgiftspåligning, samt at der i en række tilfælde ikke sker afgiftspåligning. Domstolen fastslog endvidere, at direktivernes anvendelsesområde ifølge artikel 3 for hver medlemsstats vedkommende falder sammen med anvendelsesområdet for dens skatte- og afgiftslovgivning på dette område. Artikel 9 forbyder derfor ifølge Domstolen ikke medlemsstaterne at opkræve afgifter for tjenesteydelser, som præsteres uden for deres højhedsområde om bord på skibe, hvorover de har jurisdiktionskompetence. Domstolen fastslog i nævnte sag, at det tilkommer vedkommende medlemsstat at opkræve afgifter af ejerne af spilleautomater på færger på den erhvervsdrivendes faste hovedsæde.

Det omtalte tilfælde handler imidlertid om artikel 9, stk. 1, dvs. den almindelige regel, der bestemmer, at en tjenesteydelse erlægges dér, hvor tjenesteyderen har sit hjemsted, eller på et ham tilhørende fast forretningssted eller på hans bopæl eller der, hvor han sædvanligvis bor, men ikke stk. 2, der som en undtagelse bestemmer, at tjenesteydelserne erlægges der, hvor transporten finder sted.

Efter min mening er Kommissionens måde at anskue direktivet på i almindelighed korrekt. Såfremt der er tale om levering af goder i en medlemsstat, skal leveringsstedet være det sted, hvor godet befinder sig, når transporten eller forsendelsen begynder, og transportomkostningerne er en del af afgiftsgrundlaget (artiklerne 8 og 11 A, stk. 2, litra b)). Når der er tale om levering af goder fra en medlemsstat til en anden, fritages omkostningerne, og herunder transportomkostningerne for afgift i eksportstaten, men afgiften skal betales i importstaten, og afgiftsgrundlaget omfatter her transportomkostningerne (artikel 15, stk. 1

og stk. 13, artikel 10, stk. 3, og artikel 11 B, stk. 3, litra a).

Moms skal betales af personbefordring i en medlemsstat for så vidt angår den strækning, der tilbagelægges i medlemsstaten, idet »ydelsen« præsteres på hele strækningen og afgiften betales i forhold til dennes størrelse. Såfremt personer befordres fra en medlemsstat til andre medlemsstater, skal afgiften for tiden betales i hver medlemsstat, for den del af transporten, der finder sted dér, idet hver del af transporten anses for et leveringssted. Befordring af personer vil for så vidt angår den strækning, der er tilbagelagt inden for Fællesskabet blive pålagt afgift i det land, hvorfra rejsen udgår, jfr. artikel 28, stk. 5.

På et punkt er jeg dog ikke enig med Kommissionen. Den har anført, at artikel 9, stk. 2, kun finder anvendelse på godsbefordring. Men der sondres ikke i dette stykke som i andre artikler mellem gods- og personbefordring. Bestemmelsen er holdt i almindelige vendinger. Den kan efter min mening udmærket finde anvendelse på gods-transport som en selvstændig forretning, men ikke på varetransport, der er en uadskillelig del af vareleveringen. Såfremt det ikke forholdt sig således ville direktivets bestemmelser være åbenbart ufuldstændige, og det er de efter min mening ikke.

Af betragtningerne til direktivet fremgår klart, at et af hovedformålene med direktivet har været at undgå kompetencekonflikter. I artiklerne 8 og 9 fastlægges således leveringsstedet først og fremmest med henblik på at afskære enhver diskussion med hensyn til, i hvilken medlemsstat leveringen er sket. Når leveringen i det hele sker i en medlemsstat, opstår der ikke problemer af denne art; i så fald skal det først og fremmest afgøres, a) hvornår afgiftspligten

indtræder — hvilket ifølge artikel 10, stk. 2, sker »på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted« — og b), hvori beskatningsgrundlaget består, hvilket i medfør af artikel 11 A, stk. 1, vil sige »den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen«, herunder i henhold til artikel 11 A, stk. 2, litra b), transportomkostningerne. Selv om der er tale om punkter af den allerstørste betydning fortolker jeg i modsætning til den italienske regering artiklerne 8 og 9 som regler, der fastlægger leveringsstedet for alle former for levering, herunder også levering, der udelukkende finder sted i en medlemsstat.

Da anvendelsesområdet for sjette direktiv som fastslået af Domstolen i sag 168/84 falder sammen med anvendelsesområdet for hver enkelt medlemsstats skatte- og afgiftslovgivning bliver det afgørende spørgsmål efter min mening, om direktivets bestemmelser på den ene eller den anden måde er til hinder for, at en medlemsstat opkræver moms af hele transporten mellem to steder på dens område, selv om en del af transporten finder sted i internationalt farvand. Jeg mener ikke, at direktivet indeholder bestemmelser, der hindrer en medlemsstat i at gøre det, når ingen del af transporten sker over en anden medlemsstats område, herunder dens territorialfarvand. Beføjelsen hertil er desuden i harmoni med artikel 10, stk. 2, hvorefter tjenesteydelser antages »at finde sted« ved transportens begyndelse (på hovedlandet) eller, hvad der efter min mening er bedre (efter en analogi med levering af varer), ved transportens afslutning (på Sardinien).

Italien kan derfor for så vidt angår direktivets bestemmelser frit bestemme, at den samlede transport fra hovedlandet til Sardinien udgør den momspligtige præstening af transportydelsen, også selv om en del af den

tilbagelagte strækning ligger i internationalt farvand. Dette er efter min mening ikke resultatet af en folkeretlig regel, der lægger vægt på, i hvilken stat skibet er registreret, selv om et skib, der fører italiensk flag desuden kan anses for at være italiensk territorium, når det gælder fastlæggelsen af transportstedet. Reglen er den samme for gods eller personer, der befordres på skibe, der fører andre flag. Den følger ikke af bestemmelser om flaget, men af den rette fortolkning af direktivets rækkevidde.

Administrative vanskeligheder i forbindelse med beregningen af den del af transporten, der finder sted i internationalt farvand, kan ikke medføre, at et direktiv klart fortolkes i strid med ordene, men de kan virke i retning af en fortolkning, hvorefter momspligten omfatter hele den strækning, der tilbagelægges mellem to steder i en medlemsstat uden at krydse fremmede højhedsområder.

Frankrig er af den opfattelse, at en medlemsstat frit kan lægge moms på den samlede transport, og altså også på den del af transporten der sker i internationalt farvand. Italien, Danmark og Kommissionen går ind for det videregående synspunkt, at hele transporten afgiftsbelægges. Forbundsrepublikken gør gældende, at det er udelukket at medtage den del af transporten, der foregår gennem internationalt farvand, som en del af transporten.

Den forelæggende ret kan træffe sin afgørelse i nærværende sag uden at have vished for, om en sådan momspålæggelse er obligatorisk, idet det blot er nødvendigt at vide, at den kan ske. Det vil måske derfor, og fordi Domstolens plenum muligvis får forelagt en sag, anlagt mod en anden medlemsstat i medfør af EØF-traktatens artikel 169, være lidt ønskeligt såvel som unødvendigt, at

afdelingen afgør spørgsmålet om, om en pålæggelse af afgift som omhandlet på hele transporten er obligatorisk. Såfremt afdelingen finder, at spørgsmålet herom skal afgøres, må jeg tage stilling til det.

Spørgsmålet blev ikke afgjort i sag 168/84. Domstolen nåede til det resultat, at direktivets bestemmelser ikke begrænser en medlemsstats frihed til at pålægge afgift ved den afgiftsudløsende begivenheds indtræden. Den udtalte derimod ikke, at en medlemsstat skulle lade afgiftspligten indtræde på nævnte tidspunkt.

Som det vil ses indeholder direktivet ikke udtrykkelige bestemmelser om, at den samlede transport, herunder den del af den, der sker i internationalt farvand, skal pålægges afgift på den nævnte måde. På den anden side har direktivet først og fremmest til formål at harmonisere fællesskabsreglerne om merværdiafgift. Det fremgår af undertitlen »Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag«. Når det først

er fastslået, at transporten gennemføres mellem to steder i en medlemsstat, må bestemmelserne være identiske i alle medlemsstater. Det forhold, at det er leveringsstedet og den afgiftsudløsende begivenhed, der er bestemmende for, om der er afgiftspligt i en medlemsstat, må efter min mening på baggrund af de under sagen fremførte argumenter medføre, at der lægges afgift på den samlede transport, selv om en del af den gennemføres i internationalt farvand. At transport mellem to steder i en medlemsstat skulle være undergivet forskellige afgiftsregler afhængigt af, om transporten foregik til lands eller til vands, ville være et meget ejendommeligt resultat.

Såfremt en del af transporten sker på en anden stats territorium, herunder dens territoriale farvand og luftrum, kan forholdene, hvad enten der er tale om en stat, der er medlem af Fællesskabet eller ej, stille sig noget anderledes, og det synspunkt, jeg har givet udtryk for her kan derfor ikke umiddelbart gælde transport mellem Berlin og resten af Forbundsrepublikken.

På baggrund af det i nærværende sag oplyste mener jeg imidlertid, at det stillede spørgsmål skal besvares på følgende måde:

Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, og navnlig direktivets artikel 9, stk. 2, skal ikke fortolkes således, at en medlemsstat er afskåret fra at pålægge gods- og personbefordring fra et sted til et andet på vedkommende medlemsstats territorium merværdiafgift, selv om befordringen hovedsagelig eller delvis gennemføres i internationalt farvand, og under forudsætning af, at ingen del af transporten gennemføres på en anden medlemsstats eller en tredje stats territorium, herunder dens territorialfarvand.

Den nationale ret skal afgøre, hvilke omkostninger parterne i hovedsagen skal bære; de udgifter, der er afholdt af de medlemsstater og af Kommissionen, der har indgivet indlæg i sagen, kan ikke godtgøres.