



## Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

29. juni 2017\*

»Præjudiciel forelæggelse — direktiv 2006/112/EF — merværdiafgift (moms) — artikel 146, stk. 1, litra e) — fritagelse ved udførsel — tjenesteydelser, der er direkte knyttet til udførsel eller indførsel af varer — begreb«

I sag C-288/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Augstākā tiesa (øverste domstol, Letland) ved afgørelse af 17. maj 2016, indgået til Domstolen den 23. maj 2016, i sagen

»L.Č.« IK

mod

**Valsts iekšējumu dienests,**

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta (refererende dommer), og dommerne E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev og C.G. Fernlund,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den lettiske regering ved I. Kalniņš, D. Pelše og A. Bogdanova, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved M. Owsiany-Hornung og E. Kalniņš, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

\* Processprog: lettisk.

## Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 146, stk. 1, litra e), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en sag mellem »L.Č.« IK og Valsts ieņēmumu dienests (skatte- og afgiftsmyndighed, Letland) vedrørende anvendelse af merværdiafgift (moms) på transport af varer udført i perioden 2008-2010.

### Retsforskrifter

- 3 Artikel 131 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»De i kapitel 2-9 omhandlede fritagelser finder anvendelse med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser og på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de pågældende fritagelser og hindre enhver form for unddragelse, undgåelse og misbrug.«

- 4 Direktivets artikel 146, som findes i kapitel 6 med overskriften »Fritagelse ved udførsel« i afsnit IX, som vedrører afgiftsfritagelser, bestemmer følgende i stk. 1:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

- a) levering af varer, som af sælgeren eller for hans regning forsendes eller transporteres til steder uden for Fællesskabet

[...]

- e) levering af ydelser, herunder transport og hertil knyttede transaktioner, bortset fra ydelser, der er fritaget i henhold til artikel 132 og 135, når de er direkte knyttet til udførsel eller til indførsel af varer, der er omfattet af bestemmelserne i artikel 61 eller artikel 157, stk. 1, litra a).«

### Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 5 I henhold til kontrakter indgået med flere afsendere af gods påtog »Atek« SIA sig at forestå transport af varer i transit fra havnen i Riga (Letland) til Hviderusland.
- 6 I henhold til en anden kontrakt overdrog »Atek« det til »L.Č.« at udføre den faktiske transport af varerne.
- 7 Transporten blev foretaget med køretøjer tilhørende »Atek« og udlejet til »L.Č.«, idet »Atek« handlede som transportør over for afsenderne af varerne. »L.Č.« forestod transporten, reparationer og påfyldning af brændstof samt udfyldelse og forelæggelse af tolldokumenter ved grænseovergange, overvågning af lasten, levering til modtageren og varetagelse af de nødvendige opgaver i forbindelse med lastning og losning.
- 8 Da »L.Č.« var af den opfattelse, at de leverede ydelser var knyttet til transit, anvendte hun en momssats på 0%.

- 9 »L.Č.« blev derefter undergivet en afgiftskontrol vedrørende perioden fra januar 2008 til december 2010. Som følge af denne kontrol udstedte skatte- og afgiftsmyndigheden en efteropkrævning af moms, der skulle betales til statskassen, samt en bøde og morarenter.
- 10 Ved afgørelse af 21. september 2011 bekræftede skatte- og afgiftsmyndigheden denne opkrævning med den begrundelse, at »L.Č.« ikke havde ret til at anvende en momssats på 0% på de ydelser, hun havde leveret inden for rammerne af den kontrakt, der var indgået med »Atek«, idet ydelserne for det første ikke kunne sidestilles med afsendings- eller transportkommissionsydelser, da der ikke findes nogen retlig tilknytning til afsenderen eller modtageren af de transporterede varer, og da »L.Č.« for det andet ikke er indehaver af en tilladelse som krævet i henhold til lettisk ret, kan hun ikke anses for at være transportør og må følgelig ikke udføre transport af varer.
- 11 »L.Č.« anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse ved administratīvā rajona tiesa (distriktsdomstol i forvaltningsretlige sager, Letland), der ved dom af 11. december 2012 forkastede søgsmålet.
- 12 Administratīvā apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager, Letland), som dommen blev appelleret til, gav delvist medhold ved dom af 29. maj 2014, men forkastede appellen i øvrigt. Retten fandt særligt, at da der ikke var nogen retlig tilknytning mellem afsenderen eller modtageren af varerne og »L.Č.«, kunne de ydelser, som hun leverede, ikke sidestilles med afsendings- eller transportkommissionsydelser, men udgjorde en chaufførtjeneste, som bestod i at varetage kørslen under anvendelse af et køretøj, der tilhørte en transportør, som var indehaver af en tilladelse til international transport af varer, nemlig »Atek«, og at »L.Č.« heller ikke kunne betragtes som værende transportør, da hun ikke havde en sådan tilladelse. Retten var følgelig af den opfattelse, at momssatsen på 0% ikke kunne anvendes på de af »L.Č.« leverede ydelser.
- 13 »L.Č.« har iværksat kassationsanke til prøvelse af denne dom ved Augstākā tiesa (øverste domstol, Letland), for så vidt som Administratīvā apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) havde forkastet appellen.
- 14 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at der er tvivl om fortolkningen af artikel 146, stk. 1, litra e), i direktiv 2006/112. Retten har særligt rejst spørgsmålet, om det forholder sig således, at på trods af den omstændighed, at de ydelser, som »L.Č.« leverede, var forbundet med varer i transit på det lettiske område, har den omstændighed, at disse ydelser ikke blev leveret direkte til modtageren eller afsenderen af disse varer, med hvem »L.Č.« ikke havde nogen retlig forbindelse, men til disses medkontrahent i Letland, nemlig »Atek«, betydning for anvendelse af fritagelsen i denne bestemmelse, som kræver, at der foreligger en direkte tilknytning mellem leveringen af ydelserne og udførslen eller indførslen af de pågældende varer.
- 15 Augstākā tiesa (øverste domstol) har derfor besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
  - »1) Skal artikel 146, stk. 1, litra e), i [direktiv 2006/112] fortolkes således, at en afgiftsfritagelse alene finder anvendelse i det tilfælde, at der foreligger en direkte retlig forbindelse eller et gensidigt kontraktforhold mellem den, der leverer ydelserne, og modtageren eller afsenderen af varerne?
  - 2) Hvilke kriterier skal den direkte tilknytning, der er nævnt i ovennævnte bestemmelse, opfylde, for at det kan antages, at en ydelse, der er knyttet til indførsel eller til [udførsel] af varer, er afgiftsfritaget?»

## Om de præjudicielle spørgsmål

- 16 Med sine spørgsmål, som skal undersøges samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 146, stk. 1, litra e), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den heri fastsatte fritagelse finder anvendelse på en transaktion som den i hovedsagen omhandlede, nemlig tjenesteydelser med transport af varer til et tredjeland, når disse ydelser ikke leveres til afsenderen eller modtageren af disse varer.
- 17 Denne ret ønsker særligt oplyst, om anvendelsen af denne fritagelse, som kræver, at leveringen af ydelserne er »direkte knyttet til« udførsel eller til indførsel af de i bestemmelsen omhandlede varer, er underlagt et krav om, at der skal være en direkte retlig tilknytning, såsom et gensidigt kontraktforhold, mellem den, der leverer ydelserne, og afsenderen eller modtageren af de omhandlede varer.
- 18 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at artikel 146 i direktiv 2006/112 vedrører momsfrigivelse for udførsler af varer ud af Den Europæiske Union. Ved at indrømme disse afgiftsfrigivelser overholdes princippet i den internationale handel om, at beskatning af varer eller tjenesteydelser skal ske på bestemmelsesstedet. Enhver eksporttransaktion såvel som enhver transaktion, der kan ligestilles hermed, skal derfor momsfrigives for at sikre, at transaktionen kun beskattes det sted, hvor de pågældende varer vil blive forbrugt (jf. vedrørende artikel 15 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), dom af 18.10.2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, præmis 29, og af 22.12.2010, Feltgen og Bacino Charter Company, C-116/10, EU:C:2010:824, præmis 16).
- 19 Fritagelsen i artikel 146, stk. 1, litra e), i direktiv 2006/112 supplerer den fritagelse, der er fastsat i samme artikel 146, stk. 1, litra a), og tilsigter ligesom sidstnævnte fritagelse at sikre, at de pågældende leveringer af tjenesteydelser beskattes på bestemmelsesstedet, dvs. det sted, hvor de udførte varer vil blive forbrugt.
- 20 Med henblik herpå fastsætter artikel 146, stk. 1, litra e), bl.a., at transportydelser, der er direkte knyttet til udførsel af varer ud af Unionen, er fritaget for moms.
- 21 En vid fortolkning af denne bestemmelse, som ville omfatte tjenesteydelser, som ikke leveres direkte til eksportøren, importøren eller modtageren af sådanne varer, kunne medføre krav for medlemsstaterne og for de berørte forretningsdrivende, som ville være uforenelige med en korrekt og enkel anvendelse af fritagelserne, som foreskrevet i artikel 131 i direktiv 2006/112.
- 22 Det følger i øvrigt af Domstolens faste praksis, at bestemmelserne om afgiftsfrigivelse skal fortolkes indskrænkende, da de fraviger det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver levering af goder og af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. bl.a. dom af 26.6.1990, Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, præmis 19, af 16.9.2004, Cimber Air, C-382/02, EU:C:2004:534, præmis 25, af 14.9.2006, Elmeka, C-181/04 – C-183/04, EU:C:2006:563, præmis 15 og 20, og af 19.7.2012, A, C-33/11, EU:C:2012:482, præmis 49).
- 23 Det fremgår således af ordlyden af og formålet med artikel 146, stk. 1, litra e), i direktiv 2006/112, at denne bestemmelse skal fortolkes således, at kravet om direkte tilknytning ikke alene indebærer, at leveringerne af tjenesteydelser med deres formål bidrager til den faktiske gennemførelse af en udførsel eller en indførsel, men også, at disse tjenesteydelser leveres direkte til henholdsvis eksportøren, importøren eller modtageren af de af bestemmelsen omhandlede varer.
- 24 I det foreliggende tilfælde er det klart, at de af »L.Č.« leverede ydelser er nødvendige for den faktiske gennemførelse af den i hovedsagen omhandlede udførsel. Disse tjenesteydelser leveres imidlertid ikke direkte til modtageren eller eksportøren af disse varer, men til sidstnævntes medkontrahent, nemlig »Atek«.

- 25 Som det i øvrigt fremgår af forelæggelsesafgørelsen, blev de pågældende ydelser leveret ved hjælp af køretøjer tilhørende »Atek«, der handlede som transportør over for afsenderne af de pågældende varer.
- 26 De ydelser, som »L.Č.« leverede, henhører følgelig ikke under anvendelsesområdet for fritagelsen i artikel 146, stk. 1, litra e), i direktiv 2006/112.
- 27 Under disse omstændigheder skal de forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 146, stk. 1, litra e), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den heri fastsatte fritagelse ikke finder anvendelse på en levering af tjenesteydelser som den i hovedsagen omhandlede vedrørende transport af varer til et tredjeland, når disse ydelser ikke leveres til afsenderen eller modtageren af disse varer.

### **Sagsomkostninger**

- 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 sagsomkostningerne. 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:

**Artikel 146, stk. 1, litra e), i direktiv 2006/112 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at den heri fastsatte fritagelse ikke finder anvendelse på en levering af tjenesteydelser som den i hovedsagen omhandlede vedrørende transport af varer til et tredjeland, når disse ydelser ikke leveres til afsenderen eller modtageren af disse varer.**

Underskrifter