

|

## 61989J0185

DOMSTOLENS DOM (FEMTE AFDELING) AF 26. JUNI 1990. - STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN MOD VELKER INTERNATIONAL OIL COMPANY LTD NV. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: HOGE RAAD - NEDERLANDENE. - MOMS - SJETTE DIREKTIV OM OMSAETNINGSAFGIFTER - FRITAGELSE. - SAG C-185/89.

*Samling af Afgørelser 1990 side I-02561*

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

## Nøgleord

++++

*Afgiftsbestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgift - fælles merværdiafgiftssystem - fritagelser i henhold til sjette direktiv - fritagelse for levering af goder bestemt som forsyninger, herunder proviant, til fartøjer - betingelser*

*( Raadets direktiv 77/388, art . 15, nr . 4 )*

## Sammendrag

*Artikel 15, nr . 4, i sjette direktiv 77/388 om fritagelse for moms ved levering af goder bestemt som forsyninger, herunder proviant, til fartøjer, skal fortolkes saaledes, at levering af goder til den virksomhed, som selv anvender goderne til skibsproviantering, men derimod ikke levering af goderne i et tidligere handelsled, kan anses for levering af goder i henhold til nævnte bestemmelse . Det kan dog ikke herved kræves, at goderne allerede ved leveringen til virksomheden skal bringes om bord paa et bestemt fartøj, saaledes at retten til afgiftsfritagelse ikke fortabes ved oplagring af goderne mellem leveringen og selve skibsprovianteringen .*

## Dommens præmisser

*1 Ved dom af 24 . maj 1989, indgaaet til Domstolen den 29 . maj s.aa ., har Nederlandenes Hoge Raad i medfoer af EOEf-Traktatens artikel 177 forelagt to praejudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af artikel 15 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17 . maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles*

*merværdiafgiftssystem : ensartet beregningsgrundlag ( EFT L 145 . s . 1 ).*

*2 Spoergsmaalene er blevet rejst under en sag anlagt af Velker International Oil Company Ltd NV, Rotterdam ( herefter benaevnt Velker ), mod Staatssecretaris van Financiën vedroerende efteropkraevning af moms .*

*3 Det fremgaar af sagen, at Velker til Forsythe International BV, Haag ( herefter benaevnt Forsythe ), havde solgt to partier bunkerolie, som blev faktureret henholdsvis den 14 . november 1983 og den 16 . november 1983 .*

*4 Velker havde koebt de to oliepartier af Handelsmaatschappij Verhoeven BV, Rotterdam ( herefter benaevnt Verhoeven ), som selv havde koebt det ene parti af Olie Verwerking Amsterdam BV ( herefter benaevnt OVA ).*

*5 Efter oenske fra Forsythe blev de to partier leveret den 5 . november 1983 af OVA henholdsvis den 11 . november 1983 af Verhoeven direkte til olietanke, Forsythe havde lejet af oplagringsvirksomheden De Nieuwe Matex, hvorefter partierne blev lastet paa soegaaende fartoejer for udgaaende den 6 ., 7 . og 8 . november 1983 henholdsvis den 17 . og 18 . november 1983 .*

*6 Den faktura, OVA tilstillede Verhoeven, indeholdt ingen angivelse angaaende moms . Verhoeven' s fakturaer til Velker bar paategningen "moms : nulsats " . Ved faktureringen af de to partier til Forsythe anvendte Velker ogsaa nulsatsen .*

*7 De nederlandske afgiftsmyndigheder fandt, at de oliepartier, Velker havde leveret til Forsythe, ikke kunne fritages for moms, og forelagde derfor Velker en efteropkraevning af moms for 1983 .*

*8 Velker indbragte afgoerelsen for Gerechtshof, Haag, der ophaevde efteropkraevningen med den begrundelse, at den af Velker leverede olie var bestemt til forsyning af soegaaende fartoejer, og at en saadan levering er fritaget for moms, jfr . artikel 9, stk . 2, indledningen og litra b ), i Wet op de omzetbelasting ( den nederlandske lov om omsaetningsafgift ) sammenholdt med punkt 4, litra a ), foerste afsnit, i tabel II, der er vedlagt loven som bilag .*

*9 Staatssecretaris van Financiën indgav for Hoge Raad kassationsanke til efterproevelse af Gerechtshofs afgoerelse . Staatsscretaris gjorde gaeldende, at alene levering af goder, som sker samtidig med forsyningen af fartoejer med efterfoelgende eksport af goderne, kan anses for levering af goder til skibsproviantering, jfr . ovennaevnte bestemmelser i den nederlandske lov .*

*10 I forelaeggelsesdommen har Hoge Raad udtalt, at den nederlandske lovgiver ved indfoejelsen af ovennaevnte bestemmelser i gaeldende lov havde til hensigt at gennemfoere reglerne i sjette momsdirektivs artikel 15, indledningen og nr . 4, hvorfor udtrykket "bestemt som forsyninger, herunder proviant, til fartoejer" i nederlandsk lov maa fortolkes paa samme maade som det tilsvarende udtryk i faellesskabsdirektivet .*

*11 Foelgelig har Hoge Raad besluttet at udsaette sagen og anmode Domstolen om en praejudiciel afgoerelse af foelgende spoergsmaal :*

*"1 . Skal sjette direktivs artikel 15, indledningen og nr . 4, fortolkes saaledes, at alene levering af goder, som falder sammen med skibsprovianteringen som saadan, kan betragtes som levering af goder bestemt som forsyninger, herunder proviant, til de i bestemmelsen omhandlede fartoejer?*

*2 . Saafremt den naevnte bestemmelse i sjette direktiv ikke har saa snaever en betydning som anfoert under spoergsmaal 1 ., kan alene levering til en virksomhed, som paa et senere tidspunkt anvender goderne til skibsproviantering, da betragtes som levering i den i bestemmelsen forudsatte betydning, eller er dette ogsaa tilfaeldet for levering i et forudgaaende handelsled, dvs . til en virksomhed, som ikke selv anvender goderne til skibsproviantering, men leverer dem til en*

anden virksomhed, som anvender dem til dette formaal?"

12 Vedroerende hovedsagens faktiske omstaendigheder, retsforhandlingernes forloeb og skriftvekslingen for Domstolen henvises til retsmoder rapporten . Disse omstaendigheder omtales derfor kun i det foelgende, saafremt det paa de enkelte punkter er noedvendigt for forstaaelsen af Domstolens argumentation .

13 Sjette direktivs artikel 15 bestemmer :

"Med forbehold af andre faelleskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne paa betingelser, som de fastsaetter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennaevnte fritagelser, og med henblik paa at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug :

1 . levering af goder, som af saelgeren eller for hans regning forsendes eller transporteres ud over det i artikel 3 fastlagte omraade;

2 . ...

3 . ...

4 . levering af goder bestemt som forsyninger, herunder proviant, til fartoejer, der

a ) anvendes til sejlads i rum soe, og som mod betaling udfoerer passagerbefordring eller benyttes i forbindelse med handels -, industri - eller fiskerivirksomhed,

..."

14 Med henblik paa fortolkningen af de omtvistede bestemmelser i sjette direktiv er det noedvendigt foerst at undersøge den nationale rets andet spoergsmaal .

15 Med dette spoergsmaal oensker den nationale ret afgjort, om fritagelsen i henhold til disse bestemmelser alene omfatter levering af goder til virksomheder, der selv anvender goderne til skibsproviantering, eller om fritagelsen ogsaa omfatter levering af goder i tidligere handelsled under den forudsætning, at goderne i sidste ende anvendes til skibsproviantering .

16 Der kan ud fra ordlyden anlaegges flere fortolkninger af udtrykket "levering af goder bestemt som forsyninger, herunder proviant, til fartoejer ". Udtrykket kan nemlig betegne levering til en virksomhed, der anvender goderne til skibsproviantering, eller levering i et hvilket som helst handelsled af goder, der senere anvendes til skibsproviantering .

17 Ved fortolkningen af dette udtryk er det derfor noedvendigt at se paa den sammenhaeng, hvori det indgaar, under hensyntagen til formaalet med og opbygningen af sjette direktiv .

18 Som Domstolen har fastslaaet adskillige gange ( f.eks . i dommen af 15 . juni 1989, 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml . s . 1737 ) anviser sjette direktiv et meget vidt anvendelsesomraade for mervaerdiavgiften, der omfatter alle former for oekonomisk virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder .

19 Direktivets bestemmelser om afgiftsfritagelse skal fortolkes indskraenkende, da de fraviger det almindelige princip om, at der skal opkraeves moms ved levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages af en afgiftspligtig person .

20 Denne indskraenkende fortolkning gaelder navnlig, naar der er tale om bestemmelser, der fraviger reglen om, at der skal opkraeves afgift af transaktioner "i indlandet " .

21 Med hensyn til artikel 15, nr . 4, bemærkes, at den deri nævnte skibsproviantering er fritaget for afgift, da en saadan transaktion ligestilles med udfoersel .

22 Ligesom den automatiske fritagelse i henhold til artikel 15, nr . 1, naar der er tale om eksporttransaktioner, udelukkende finder anvendelse paa den endelige levering af goder, der eksporteres af sælgeren eller for dennes regning, finder fritagelsen efter artikel 15, nr . 4, alene anvendelse paa levering af goder til den virksomhed, der selv anvender goderne til skibsproviantering, og fritagelsen kan saaledes ikke udvides til at omfatte levering af goder i et forudgaaende handelsled .

23 Den tyske regering har imidlertid gjort gældende, at en saadan fortolkning af de omtvistede bestemmelser er i strid med deres formaal . Ifoelge regeringen er formaalet med afgiftsfritagelsen at lette administrationen og ikke at sikre en afgiftsmaessig fordel . Naar henses til dette formaal, boer fritagelsen udvides til alle handelsled .

24 Dette argument kan ikke lægges til grund . Udvidelsen af afgiftsfritagelsen til de handelsled, der ligger forud for den endelige levering af goderne til skibsproviantering, ville kraeve, at medlemsstaterne indfoerer en saerlig ordning for at kontrollere den endelige anvendelse af de med afgiftsfritagelse leverede goder . En saadan ordning ville ikke medfoere administrative lettelser, men tvaertimod skabe komplikationer for staterne og de beroerte virksomheder, som er uforenelige med "en korrekt og enkel anvendelse af ... fritagelser", jfr . sjette direktivs artikel 15, foerste afsnit .

25 Naar henses til besvarelsen af det andet praejudicielle spoergsmaal, skal det herefter, som nævnt i den nationale rets foerste praejudicielle spoergsmaal, afgoeres, om afgiftsfritagelse forudsætter, at leveringen af goderne om bord paa fartoejet skal ske samtidig med, at goderne leveres til den virksomhed, som forestaar fartoejets drift .

26 Ifoelge sjette direktivs artikel 5, stk . 1, defineres levering af et gode som "overdragelse af retten til som ejer at raade over et materielt gode " .

27 Naar henses til denne definition, er det tilstraekkeligt at fastslaa, at hverken ordlyden af artikel 15, nr . 4, den sammenhaeng, hvori bestemmelsen indgaar, eller det maal, den forfoelger, kan begrunde en saadan fortolkning af bestemmelsen, at retten til afgiftsfritagelse fortabes ved oplagring af goderne mellem leveringen og selve skibsprovianteringen .

28 Som anfoert af Det Forenede Kongeriges regering, er det vel rigtigt, at en saadan fortolkning goer det muligt at sikre, at virksomhederne ikke efterfoelgende anvender de med afgiftsfritagelse leverede goder til andre formaal end skibsproviantering .

29 Dette forhold kan imidlertid ikke i sig selv begrunde en saadan fortolkning, saa meget mere som det tilkommer medlemsstaterne at fastsaette de naermere betingelser for fritagelse "med henblik paa at forhindre enhver mulighed for svig, unddragelse og misbrug", jfr . sjette direktivs artikel 15, foerste afsnit .

30 Herefter skal de af Nederlandenes Hoge Raad forelagte praejudicielle spoergsmaal besvares med, at artikel 15, nr . 4, i Raadets sjette direktiv af 17 . maj 1977 skal fortolkes saaledes, at alene levering til den virksomhed, som selv skal anvende goderne til skibsproviantering, kan anses for levering af goder bestemt som forsyninger, herunder proviant, til fartoejer, uden at det herved kan kraeves, at goderne allerede ved leveringen til virksomheden skal bringes om bord paa et bestemt fartoej .

# Afgørelse om sagsomkostninger

*Sagens omkostninger*

*31 De udgifter, der er afholdt af Forbundsrepublikken Tysklands, Kongeriget Nederlandenes, Republikken Portugals og Det Forenede Kongeriges regeringer samt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke godtgøres . Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den national ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger .*

## Afgørelse

*Paa grundlag af disse præmisser*

*kender*

*DOMSTOLEN ( Femte Afdeling )*

*vedrørende de spørgsmål, som Nederlandenes Høje Raad har forelagt ved dom af 24 . maj 1989, for ret :*

*Artikel 15, nr . 4, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17 . maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem : ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes saaledes, at alene levering til den virksomhed, som selv skal anvende goderne til skibsproviantering, kan anses for levering af goder bestemt for forsyninger, herunder proviant, til fartøjer, uden at der herved kan kræves, at goderne allerede ved leveringen til virksomheden skal bringes om bord paa et bestemt fartøj .*