

|

61994J0231

Domstolens Dom (Sjette Afdeling) af 2. maj 1996. - Faaborg-Gelting Linien A/S mod Finanzamt Flensburg. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Bundesfinanzhof - Tyskland. - Præjudiciel anmodning - Moms - Restaurationsvirksomhed om bord på et fartøj - Stedet for afgiftspligtige transaktioner. - Sag C-231/94.

Samling af Afgørelser 1996 side I-02395

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

Fiskale bestemmelser ° harmonisering af lovgivningerne ° omsætningsafgifter ° fælles merværdiafgiftssystem ° præstation af tjenesteydelser ° begreb ° restaurationsvirksomhed ° omfattet ° restaurationsvirksomhed om bord paa færger ° bestemmelse af det fiskale tilknytningsmoment ° hjemstedet for tjenesteyderens økonomiske virksomhed

(Raadets direktiv 77/388, art. 5, art. 6, stk. 1, og art. 9, stk. 1)

Sammendrag

Restaurationsvirksomhed, der består i servering af anretninger til indtagelse paa stedet, skal ikke anses for levering af goder i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 5 i sjette direktiv, 77/388, men for tjenesteydelser i direktivets artikel 6, stk. 1' s forstand. En saadan virksomhed karakteriseres af en række omstaendigheder og handlinger, af hvilke levering af næringsmidler kun udgoer ét led, og som i overvejende grad består af tjenesteydelser.

Leveringsstedet for restaurationsvirksomhed om bord paa færger skal i overensstemmelse med den foerste af de i direktivets artikel 9, stk. 1, anfoerte alternativer forstaas som det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed.

Parter

I sag C-231/94,

angaaende en anmodning, som Bundesfinanzhof i medfoer af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for naevnte ret verserende sag,

Faaborg-Gelting Linien A/S

mod

Finanzamt Flensburg,

at opnaa en praejudiciel afgoerelse vedroerende fortolkningen af Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles mervaerdiavgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), navnlig direktivets artikel 5, 6, 8 og 9,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C.N. Kakouris, og dommerne G. Hirsch, G.F. Mancini (refererende dommer), F.A. Schockweiler og P.J.G. Kapteyn,

generaladvokat: G. Cosmas

justitssekretaer: assisterende justitssekretaer H. von Holstein,

efter at der er indgivet skriftlige indlaeg af:

° den tyske regering ved Ministerialrat E. Roeder og Regierungsrat B. Kloke, begge Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmaegtigede

° den italienske regering ved professor U. Leanza, chef for Udenrigsministeriets Servizio del contenzioso diplomatico, som befuldmaegtiget, bistaaet af avvocato dello Stato I. Braguglia

° den nederlandske regering ved juridisch adviseur A. Bos, Udenrigsministeriet, som befuldmaegtiget

° Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber ved juridisk konsulent J. Grunwald, som befuldmaegtiget,

paa grundlag af retsmoederapporten,

efter at der i retsmoedet den 23. november 1995 er afgivet mundtlige indlaeg af Faaborg-Gelting Linien A/S ved advokat D. Behrens, Kiel, af den tyske regering ved B. Kloke, af den nederlandske regering ved juridisch adviseur J.S. van den Oosterkamp, Udenrigsministeriet, som befuldmaegtiget, og af Kommissionen ved J. Grunwald,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgoerelse den 1. februar 1996,

afsagt foelgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 30. maj 1994, indgaaet til Domstolen den 11. august 1994, har Bundesfinanzhof i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af 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, herefter "sjette direktiv"), navnlig direktivets artikel 5, 6, 8 og 9.

2 Spørgsmaalene er blevet rejst under en sag mellem Faaborg-Gelting Linien A/S (herefter "FG-Linien"), der har hjemsted i Danmark, og de tyske afgiftsmyndigheder vedrørende omsætningsafgift af transaktioner, der består i servering af måltider, som indtages om bord paa færger, der sejler i fast rutefart mellem Faaborg havn (Danmark) og Gelting havn (Tyskland).

3 Ifølge sjette direktivs artikel 5, stk. 1, forstås ved "levering af et gode" overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Ifølge artikel 6, stk. 1, forstås ved "tjenesteydelse" enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5.

4 Fastsættelsen af stedet for afgiftspligtige transaktioner er omhandlet i sjette direktivs artikel 8 og 9. Af artikel 8, stk. 1, litra b), fremgaar følgende:

"1. Ved et godes leveringssted forstås:

a) ...

b) i tilfælde, hvor godet ikke forsendes eller transporteres: Det sted, hvor godet befinder sig paa tidspunktet for leveringen."

5 Artikel 9, stk. 1, har følgende ordlyd:

"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 saadant hjemsted eller et saadant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted."

6 Da FG-Linien fandt, at den pågældende restaurationsvirksomhed maatte anses for at udgøre tjenesteydelser i Umsatzsteuergesetz' forstand (den tyske momslov, herefter "UStG"), for hvilke leveringsstedet i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 9 maatte forstås som det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, angav FG-Linien ikke disse transaktioner i selskabets momsangivelser til de tyske afgiftsmyndigheder for aarene 1984-1989.

7 Myndighederne betragtede derimod restaurationsvirksomheden som levering af goder i UStG' s forstand, saaledes at leveringsstedet i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 8 maatte forstås som det sted, hvor godet befandt sig paa tidspunktet for leveringen. Myndighederne fremsatte derfor afgiftskrav over for FG-Linien for saa vidt angik den restaurationsvirksomhed, der havde fundet sted i den pågældende periode om bord paa færgen, naar den befandt sig inden for UStG' s geografiske anvendelsesomraade.

8 Da FG-Linien hverken fik medhold i sin klage til Finanzamt eller i den for Finanzgericht anlagte sag, indbragte selskabet sagen for Bundesfinanzhof ved "revisionsanke".

9 I sin forelæggelseskendelse har Bundesfinanzhof anført, at retten finder, at restaurationsvirksomhed bør anses for levering af goder i UStG's forstand. En sådan kvalifikation er ikke i strid med sjette direktiv, navnlig dets artikel 5 og 6, der ikke indeholder særlige bestemmelser om, hvorvidt restaurationsvirksomhed skal henføres under levering af goder eller tjenesteydelser. Da ikke alle medlemsstater betragter disse transaktioner som levering af goder, kan der bestå en risiko for dobbelt afgiftspaaligning, som vil kunne imødegaas ved en ensartet fortolkning.

10 Bundesfinanzhof har forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

"1) Hvilke bestemmelser gælder ifølge sjette direktiv (77/388/EOEF) med hensyn til omsætningsafgift på salg af spisevarer til indtagelse på stedet (restaurationsvirksomhed)?

2) Saafremt der ikke findes bestemmelser herom, ønskes det oplyst, hvilken fællesskabsretlig ordning der gælder for restaurationsvirksomhed på befordringsmidler, der er i drift mellem medlemsstater, i hvis nationale lovgivning stedet for sådanne afgiftspligtige transaktioner er reguleret forskelligt?

3) Saafremt fællesskabsretten ikke indeholder bestemmelser herom, ønskes det oplyst, om de enkelte medlemsstater kan opretholde deres forskellige ordninger med hensyn til henholdsvis restaurationsvirksomhed og leveringsstedet, naar medlemsstaterne ved aftale konkret undgår dobbelt afgiftspaaligning af de nævnte transaktioner?"

11 Med det første præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om restaurationsvirksomhed skal anses for at udgøre levering af goder i sjette direktivs artikel 5's forstand, i hvilket tilfælde leveringsstedet ifølge artikel 8, stk. 1, litra b), forstås som det sted, hvor godet befinder sig på tidspunktet for leveringen, eller skal anses for at udgøre tjenesteydelser i artikel 6, stk. 1's forstand, hvorefter leveringsstedet ifølge direktivets artikel 9, stk. 1, forstås som det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret sit hjemsted.

12 Ved afgørelsen af, om transaktionerne skal anses for at udgøre levering af goder eller tjenesteydelser, skal der tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion, idet det skal undersøges, hvad der er karakteristisk for denne.

13 Det bemærkes, at levering af spisevarer og drikkevarer til umiddelbar indtagelse på stedet er resultatet af en række tjenesteydelser, der omfatter alt fra tilberedningen af maden, til den faktisk serveres, hvortil kommer, at der stilles en infrastruktur til rådighed for gæsten, der omfatter saavel restaurationslokalet med tilhørende lokaler (garderobe osv.) som møbler og service. De personer, der konkret er beskæftiget med restaurationsvirksomheden, skal i paakommende tilfælde dække bord, rådgive gæsten og give denne oplysninger om retterne eller om drikkevarerne, servere ved bordet og endelig tage af bordet.

14 Det fremgår heraf, at restaurationsvirksomhed karakteriseres af en række omstændigheder og handlinger, af hvilke levering af næringsmidler kun udgør ét led, og som i overvejende grad består af tjenesteydelser. Restaurationsvirksomhed bør derfor anses for at være en tjenesteydelse i sjette direktivs artikel 6, stk. 1's forstand. Det modsatte er derimod tilfældet, saafremt transaktionen vedrører spisevarer, der sælges "ud af huset", hvortil der ikke er knyttet tjenesteydelser, der skal ledsage indtagelsen på stedet i passende omgivelser.

15 Naar det hermed er godtgjort, at restaurationsvirksomhed om bord på færger skal anses for at udgøre tjenesteydelser, skal leveringsstedet fastlægges.

16 Det er fast praksis (jf. dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, præmis 17), at ifølge artikel 9, stk. 1, har det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin

oekonomiske virksomhed, forrang som tilknytningsmoment, saaledes at et andet etableringssted, hvorfra tjenesteydelsen praesteres, kun kan komme i betragtning, saafremt tilknytningen til hjemstedet ikke er nogen rationel loesning ud fra et skatte- og afgiftsmaessigt synspunkt, eller saafremt den skaber en konflikt med en anden medlemsstat.

17 Det foelger af samme dom, at det fremgaar af den sammenhaeng, hvori begreberne i artikel 9 anvendes, at det kun kan komme i betragtning at henfoere en tjenesteydelse til et andet etableringssted end hjemstedet, saafremt dette etableringssted i kraft af en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er noedvendige for at praestere bestemte tjenesteydelser, opfylder visse mindstekrav med hensyn til stabilitet (praemis 18).

18 Dette synes ikke at vaere tilfaeldet for saa vidt angaar restaurationsvirksomhed om bord paa et fartoej, navnlig ikke naar det faste hjemsted for den, der driver fartoejet, som i den foreliggende sag, udgoer et passende tilknytningssted for afgiftsopkraevningen.

19 Det foerste spoergsmaal skal herefter besvares med, at restaurationsvirksomhed skal anses for at udgoere tjenesteydelser i sjette direktivs artikel 6, stk. 1' s forstand, for hvilke leveringsstedet ifoelge samme direktivs artikel 9, stk. 1, skal forstaas som det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin oekonomiske virksomhed.

20 Naar henses til denne besvarelse er det ufornoedent at besvare det andet og tredje spoergsmaal.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

21 De udgifter, der er afholdt af den tyske, den italienske og den nederlandske regering og af Kommissionen for De Europaeiske Faelllesskaber, som har afgivet indlaeg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgoer et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at traeffe afgoerelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedroerende de spoergsmaal, der er forelagt af Bundesfinanzhof ved kendelse af 30. maj 1994, for ret:

Restaurationsvirksomhed skal anses for at udgoere tjenesteydelser i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 6, stk. 1, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles mervaerdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, for hvilke leveringsstedet ifoelge samme direktivs artikel 9, stk. 1, skal forstaas som det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin oekonomiske virksomhed.