

Sag C-97/06

Navicon SA

mod

Administración del Estado

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Tribunal Superior de Justicia de Madrid)

»Sjette momsdirektiv – fritagelser – artikel 15, nr. 5 – begrebet befragtning af søgående fartøjer – forenelighed af en national lov, der alene tillader fritagelse for total befragtning«

Sammendrag af dom

1. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fritagelser i henhold til sjette direktiv*

(Rådets direktiv 77/388, art. 15, nr. 5)

2. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fritagelser i henhold til sjette direktiv*

(Rådets direktiv 77/388, art. 15, nr. 5 og 13)

1. Artikel 15, nr. 5, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, som ændret ved direktiv 92/111, og som fastsætter en afgiftsfritagelse for befragtning af fartøjer, der anvendes til sejlads i rum sø, skal fortolkes således, at det både omfatter total befragtning og delvis befragtning af sådanne fartøjer. Følgelig er denne bestemmelse til hinder for en national lovgivning, hvorefter der kun gives momsfrigtagelse ved total befragtning af de nævnte fartøjer.

Den momsfrigtagelse af eksporttransaktioner uden for Fællesskabet, lignende transaktioner samt international transport, som er fastsat i sjette direktivs artikel 15, har til formål at overholde 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 momsfrigtages for at sikre, at transaktionen kun beskattes det sted, hvor de pågældende varer vil blive forbrugt.

En national lovgivning, som begrænser momsfrigtagelsen til total befragtning, gør retten hertil betinget af størrelsen på det fartøj, som anvendes til befragtningen, eftersom den samme mængde last enten beskattes eller fritages for beskatning, alt efter om lasten fylder hele fartøjets lastrum eller blot en del heraf. På denne måde får den momsfrigtagelse af befragtning, der er fastsat i sjette direktivs artikel 15, nr. 5, ingen effektiv virkning.

Selv om de udtryk, der anvendes til at definere fritagelsen i sjette direktivs artikel 15, nr. 5, ganske vist skal fortolkes strengt, vil en meget snæver fortolkning af begrebet befragtning under de ovennævnte omstændigheder tilsidesætte både ordlyden af og formålet med denne bestemmelse.

(jf. præmis 29 og 31-33 samt domskonkl. 1)

2. Kontrakter om befragtning i henhold til artikel 15, nr. 5, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, som ændret ved direktiv 92/111, adskiller sig fra kontrakter om transport af goder, idet førstnævnte indebærer, at en person, bortfragteren, stiller hele skibet eller en del heraf til rådighed for en anden person, befragteren, mens transportørens forpligtelse i forhold til hans kunde i kontrakter om transport af goder, jf. sjette direktivs artikel 15, nr. 13, udelukkende angår flytningen af det pågældende gode. Det tilkommer den nationale ret at tage hensyn til de omstændigheder, hvorunder en befragtning er foregået, for at undersøge, hvad der særligt karakteriserer denne transaktion, med henblik på at vurdere, om denne transaktion skal kvalificeres som befragtning eller som en tjenesteydelse vedrørende transport af goder. Retten bør bl.a. tage hensyn til ordlyden af den kontrakt, som parterne har indgået, samt til den leverede ydelses beskaffenhed og særlige indhold for at afgøre, om den pågældende kontrakt opfylder betingelserne for at være en befragtningsaftale i sjette direktivs artikel 15, nr. 5's forstand. En undersøgelse af den pågældende kontrakts retlige beskaffenhed er desuden nødvendig for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af afgiftsfritagelserne i sjette direktiv og forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug ved dette direktivs gennemførelse.

(jf. præmis 37-40 og domskonkl. 2)

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

18. oktober 2007 (*)

»Sjette momsdirektiv – fritagelser – artikel 15, nr. 5 – begrebet befragtning af søgående fartøjer – forenelighed af en national lov, der alene tillader fritagelse for total befragtning«

I sag C-97/06,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Spanien) ved afgørelse af 23. januar 2006, indgået til Domstolen den 20. februar 2006, i sagen:

Navicon SA

mod

Administración del Estado,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne G. Arestis (refererende dommer), R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský og T. von Danwitz,

generaladvokat: J. Mazák

justitssekretær: R. Grass,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den spanske regering ved M. Muñoz Pérez, som befuldmægtiget
- den belgiske regering ved A. Hubert, som befuldmægtiget
- den græske regering ved K. Georgiadis og M. Papida, som befuldmægtigede
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved M. Afonso og L. Escobar Guerrero, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 29. marts 2007, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 15, nr. 5, 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 92/111/EØF af 14. december 1992 (EFT L 384, s. 47, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er fremsat i forbindelse med en tvist mellem sagsøgeren i hovedsagen, Navicon SA (herefter »Navicon«), og Administración del Estado vedrørende sidstnævntes afslag på at indrømme fritagelse for merværdiafgift (herefter »moms«) af beløb betalt i henhold til en kontrakt om delvis befragtning af Navicons fartøjer.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Under overskriften »Afgiftsfritagelse for udførsel til steder uden for Fællesskabet, dermed ligestillede transaktioner og internationale transporter« bestemmer sjette direktivs artikel 15, nr. 1, 4, 5 og 13, følgende:

»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:

1. levering af goder, som af sælgeren eller for hans regning forsendes eller transporteres til steder uden for Fællesskabet

[...]

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

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

b) anvendes til bjærgnings- eller redningsoperationer på havet eller til kystfiskeri, for dettes vedkommende dog med undtagelse af proviant

[...]

5. levering, ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning og udlejning af de under nr. 4, litra a) og b), omhandlede søgående fartøjer, samt levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af genstande – herunder fiskegrej – der er indbygget i eller anvendes ved udnyttelsen af disse fartøjer

[...]

13. levering af tjenesteydelser, herunder transport og accessoriske transaktioner, men bortset fra tjenesteydelser, der er fritaget i henhold til artikel 13, når de er direkte knyttet til udførsel af goder eller til indførsel af goder, der er omfattet af bestemmelserne i artikel 7, stk. 3, eller artikel 16, stk. 1, punkt A«.

Nationale bestemmelser

4 Artikel 22, stk. 1, i lov nr. 37/1992 af 28. december 1992 om merværdiafgift (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, BOE nº 312 af 29.12.1992, s. 44247, herefter »den spanske momslov«) er affattet således:

»Afgiftsfritagelse for eksporttransaktioner og dermed ligestillede transaktioner

Følgende transaktioner er – under betingelser og i henhold til krav som nærmere fastsat ved bekendtgørelse – afgiftsfritaget:

levering, konstruktion, ombygning, reparation, vedligeholdelse, total befragtning og udlejning af følgende fartøjer:

1) fartøjer, der er egnet til sejlads på det åbne hav, og som anvendes til international søfartsvirksomhed ved udøvelsen af erhvervsmæssig transportvirksomhed mod vederlag af varer eller passagerer, herunder turistrejser, eller til industrivirksomhed eller fiskeri.

Fritagelsen finder ikke i noget tilfælde anvendelse på fartøjer, der er beregnet til sports- eller fritidsaktiviteter, eller i almindelighed til privat brug.«

De faktiske omstændigheder i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

5 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at Navicon og Compañía Transatlántica Española SA indgik en aftale om delvis befragtning, hvorefter førstnævnte mod vederlag stillede en af del af sine fartøjers lastrum til rådighed for sidstnævnte til at fragte containere mellem forskellige havne på den iberiske halvø og De Kanariske Øer, som er et område uden for Fællesskabet i henhold til sjette direktivs artikel 3, stk. 3, andet afsnit. Navicon anførte ikke merværdiafgift i fakturaerne vedrørende nævnte kontrakt, idet det var selskabets opfattelse, at befragtningen var fritaget for moms.

6 Da de spanske skattemyndigheder ikke mente, at fritagelsen i den spanske momslovs artikel 22, stk. 1, fandt anvendelse, eftersom der var tale om delvis og ikke total befragtning, beregnede de moms af de beløb, som var betalt i henhold til befragtningsaftalen.

7 Herefter indbragte Navicon denne momsberregning for Tribunal Económico-Administrativo

Regional de Madrid, men fik ikke medhold. Selskabet appellerede denne afgørelse til den forelæggende ret.

8 Da Tribunal Superior de Justicia de Madrid finder, at afgørelsen af den verserende sag nødvendiggør en fortolkning af sjette direktiv, har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal begrebet befragtning, som er indeholdt i bestemmelsen om afgiftsfritagelse i sjette momsdirektivs artikel 15, nr. 5, fortolkes således, at det udelukkende omfatter befragtning af hele skibsrummet (total befragtning), eller omfatter det tillige befragtning, som vedrører en del eller procentdel af fartøjet (delvis befragtning)?

2) Er sjette direktiv til hinder for en national lov, som alene tillader fritagelse for total befragtning?«

Om de præjudicielle spørgsmål

9 Med de to spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 15, nr. 5, skal fortolkes således, at det både omfatter total befragtning og delvis befragtning af fartøjer, der anvendes til sejlads i rum sø. I denne forbindelse ønsker den forelæggende ret endvidere oplyst, om denne bestemmelse er til hinder for en national lovgivning som den, der er omhandlet i hovedsagen, og hvorefter der kun gives momsfrigørelse ved total befragtning af de nævnte fartøjer.

Indlæg for Domstolen

10 Den spanske og den græske regering finder, at begrebet befragtning, som anvendes i sjette direktivs artikel 15, nr. 5, kun omfatter befragtning af hele fartøjets lastrum, og konkluderer derfor, at den spanske momslov er forenelig med nævnte bestemmelse. Herved har de anført, at ifølge Domstolens faste praksis skal fritagelserne i henhold til sjette direktiv fortolkes strengt, idet de fraviger det generelle princip om, at der skal beregnes moms af enhver tjenesteydelse, som en afgiftspligtig person udfører mod vederlag.

11 Den spanske regering har supplerende anført, at formålet med fritagelsen i nævnte bestemmelse er at lette anvendelsen af momsen ved leveringer uden for Fællesskabet, hvorfor der kun gives fritagelse for befragtning ved international søfart. Den strengest mulige fortolkning, som stemmer bedst overens med dette formål, indebærer ifølge regeringen, at der kun gives fritagelse, når der er tale om total befragtning af fartøjet, dvs. hvor modtageren af tjenesteydelsen må formodes at anvende ydelsen som led i international søfart.

12 Den belgiske regering og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har derimod anført, at begrebet »befragtning« i sjette direktivs artikel 15, nr. 5, både omfatter total og delvis befragtning af søgående fartøjer.

13 Ifølge samme regering fremgår det klart af ordlyden af sjette direktivs artikel 15, nr. 5, at formålet med denne bestemmelse er at momsfritage befragtning af fartøjer, der anvendes til international søfart, og ikke at fritage særlige typer befragtning med søfartøjer. Regeringen har henvist til, at der under alle omstændigheder, hvis en fællesskabsbestemmelse kan fortolkes på flere måder, skal gives prioritet til den fortolkning, som kan sikre bestemmelsens effektive virkning. I hovedsagen vil den effektive virkning af sjette direktivs artikel 15, nr. 5, imidlertid blive undergravet, hvis begrebet befragtning fortolkes således, at det kun omfatter total befragtning, i den forstand at en delvis befragtning i så fald ville blive pålagt moms, mens en total befragtning på samme rute og med samme type fragtbåd ville være momsfrtaget.

14 Kommissionen har indledningsvis gjort gældende, at kriteriet om en streng fortolkning skal finde anvendelse på disse bestemmelser om momsfrigørelse, eftersom frigørelserne i sjette direktivs artikel 15 vedrørende fartøjer og luftfartøjer repræsenterer en dobbelt fravigelse af de almindelige regler i dette direktiv, for så vidt som de både udgør frigørelser og forudsætter, at der gøres en undtagelse fra det indre markeds fælles moms-system.

15 Ifølge Kommissionen fremgår det imidlertid af ordlyden af sjette direktivs artikel 15, nr. 5, at denne bestemmelse må henvise til såvel total som delvis befragtning af søgående fartøjer. Nævnte bestemmelse indeholder nemlig ikke nogen sondring mellem disse to typer befragtning, hvorfor det ikke synes muligt, at en medlemsstat kan give denne frigørelse en anden rækkevidde end den, der klart fremgår af ordlyden af dette direktiv (jf. i denne retning dom af 16.9.2004, sag C-382/02, Cimber Air, Sml. I, s. 8379). I øvrigt giver sjette direktivs artikel 15, første punktum, ikke på nogen måde medlemsstaterne mulighed for at påvirke en frigørelses materielle anvendelsesområde, således som dette er fastlagt i direktivet.

16 Kommissionen har endvidere anført, at varer, som eksporteres til tredjelande, ikke pålægges nogen som helst afgift, når de forlader Fællesskabets område, hvilket kræver, at den leverede befragtningsydelse friholdes for afgifter, uanset om det drejer sig om en delvis eller en total befragtning. Hvis momsfrigørelsen for befragtning kun omfattede total befragtning, ville dette endelig føre til, at frigørelsen afhang af størrelsen på det fartøj, som foretog befragtningen, eftersom den samme mængde last enten ville være fritaget eller ikke fritaget, alt efter størrelsen på fartøjets lastrum.

17 Kommissionen har dog også foretaget en analyse af de eventuelle begrundelser for den spanske momslov. I denne forbindelse har den undersøgt muligheden for at lade kontrakter om befragtning være omfattet af den samme afgiftsmæssige ordning som den, der finder anvendelse på kontrakter om transport af goder i henhold til sjette direktivs artikel 15, nr. 13. I begge tilfælde er kontraktens væsentlige formål og anledning, at et gode skal transporteres fra et sted til et andet. Kommissionen finder imidlertid, at en ligestilling af de to kontrakttyper ville være i strid med indholdet af og formålet med sjette direktiv, hvori befragtninger er undergivet en anden retlig ordning end den, som finder anvendelse på transportydelser.

18 Endelig har Kommissionen konkluderet, at det tilkommer den nationale ret på grundlag af ordlyden af kontrakten mellem parterne i hovedsagen samt på grundlag af den leverede ydelses beskaffenhed og særlige indhold at afgøre, om den pågældende kontrakt opfylder betingelserne for at være en befragtningsaftale i sjette direktivs artikel 15, nr. 5's forstand.

Domstolens svar

19 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at artikel 22, stk. 1, i den spanske momslov afgiftsfrtager total befragtning af fartøjer, som anvendes til international søfartsvirksomhed ved udøvelsen af erhvervsmæssig transport af varer mod vederlag. Desuden er det ubestridt, at De

Kanariske Øer i medfør af sjette direktivs artikel 3, stk. 3, andet afsnit, er et område uden for Fællesskabet, og at transport af goder til disse øer i henhold til denne bestemmelse, sammenholdt med samme direktivs artikel 15, nr. 1, anses for udførsel hvad angår moms.

20 Det bemærkes, at afgiftsfritagelserne i sjette direktiv er selvstændige fællesskabsretlige begreber, der må placeres i den generelle sammenhæng i det fælles momssystem, som er indført ved sjette direktiv (jf. bl.a. dom af 26.3.1987, sag 235/85, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. s. 1471, præmis 18, og af 5.6.1997, sag C-2/95, SDC, Sml. I, s. 3017, præmis 21, samt Cimber Airdommen, præmis 23).

21 Dette system bygger navnlig på to principper. For det første opkræves moms af enhver tjenesteydelse og enhver levering af goder, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person. For det andet er princippet om afgiftsneutralitet til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms (Cimber Airdommen, præmis 24).

22 Henset til disse principper skal de nævnte fritagelser fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver levering af goder og af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. i denne retning SDCdommen, præmis 20, Cimber Airdommen, præmis 25, og dom af 14.6.2007, sag C-445/05, Haderer, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 18). Reglen om en streng fortolkning betyder imidlertid ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere disse fritagelser, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning (jf. dom af 18.11.2004, sag C-284/03, Temco Europe, Sml. I, s. 11237, præmis 17, og Hadererdommen, præmis 18).

23 Begrebet befragtning i sjette direktivs artikel 15, nr. 5, skal herefter fortolkes på baggrund af de fortolkningskriterier, der er blevet udledt i den i denne doms præmis 20-22 citerede retspraksis.

24 Det må konstateres, at artikel 15, nr. 5, ikke indeholder en definition af begrebet befragtning. Det følger dog af fast retspraksis, at der ved fortolkningen af en fællesskabsretlig bestemmelse ikke blot skal tages hensyn til dennes ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (jf. bl.a. dom af 18.5.2000, sag C-301/98, KVS International, Sml. I, s. 3583, præmis 21, og af 6.7.2006, sag C-53/05, Kommissionen mod Portugal, Sml. I, s. 6215, præmis 20).

25 Hvad for det første angår ordlyden af sjette direktivs artikel 15, nr. 5, fremgår det heraf, at medlemsstaterne afgiftsfritager levering, ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning og udlejning af de under nr. 4, litra a) og b), omhandlede søgående fartøjer, bl.a. fartøjer, der anvendes til sejlads i rum sø, og som benyttes i forbindelse med handelsvirksomhed, samt levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af genstande, herunder fiskegrej, der er indbygget i eller anvendes ved udnyttelsen af disse fartøjer.

26 Det må således konstateres, at artikel 15, nr. 5, ikke indeholder nogen sondring mellem total befragtning og delvis befragtning. Denne bestemmelse nævner blot befragtning af fartøjer, der anvendes til sejlads i rum sø, som et blandt de i artikel 15 anførte momsfritagelsestilfælde, uden at præcisere, hvorvidt befragtningen er total eller delvis.

27 Da den spanske momslovs artikel 22, stk. 1, er baseret på en særlig fortolkning af begrebet befragtning, skal det desuden bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at selv om medlemsstaterne i henhold til det indledende punktum i sjette direktivs artikel 15 fastsætter betingelser for afgiftsfritagelserne for at sikre en korrekt og enkel anvendelse heraf og forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug, kan disse betingelser dog ikke angå fastlæggelsen af indholdet af de fastsatte fritagelser (jf. analogt dom af 11.1.2001, sag C-76/99,

Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 249, præmis 26, og af 26.5.2005, sag C-498/03, Kingscrest Associates og Montecello, Sml. I, s. 4427, præmis 24).

28 Under denne synsvinkel kan det ikke afhænge af en bestemt transaktions betegnelse i national ret, om der skal pålægges moms eller fritages for moms (jf. bl.a. Kingscrest Associates og Montecello-dommen, præmis 25, og Haderer-dommen, præmis 25).

29 Hvad for det andet angår formålet med sjette direktivs artikel 15, må det konstateres, at dette vedrører momsfrigivelse af eksporttransaktioner uden for Fællesskabet, lignende transaktioner samt international transport. 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.

30 Det fremgår af den spanske lovs artikel 22, stk. 1, som er omhandlet i hovedsagen, at det kun er total befragtning af fartøjer, der anvendes til sejlads på det åbne hav og til international søfart, som er fritaget for moms. Uanset om der er tale om transaktioner, som kan ligestilles med eksport, gives der efter denne lov således ikke afgiftsfrigivelse ved delvis befragtning af disse fartøjer. At beskatte denne type befragtning i forbindelse med de nævnte transaktioner tilsidesætter følgelig princippet om, at beskatningen af varer eller tjenesteydelser skal ske på bestemmelsesstedet, og det er endvidere i strid med formålet med fritagelsesordningen i sjette direktivs artikel 15.

31 Desuden bemærkes, at den nævnte lov, således som den forelæggende ret har anført, ved at begrænse momsfrigivelsen til total befragtning gør retten hertil betinget af størrelsen på det fartøj, som anvendes til befragtingen, eftersom den samme mængde last enten beskattes eller fritages for beskatning, alt efter om lasten fylder hele fartøjets lastrum eller blot en del heraf. På denne måde får den momsfrigivelse af befragtning, der er fastsat i sjette direktivs artikel 15, nr. 5, ingen effektiv virkning.

32 Selv om de udtryk, der anvendes til at definere fritagelsen i sjette direktivs artikel 15, nr. 5, ganske vist skal fortolkes strengt, vil en meget snæver fortolkning af begrebet befragtning under de ovennævnte omstændigheder tilsidesætte både ordlyden af samt formålet med denne bestemmelse.

33 Herefter må de forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 15, nr. 5, skal fortolkes således, at det både omfatter total befragtning og delvis befragtning af fartøjer, der anvendes til sejlads i rum sø. Følgelig er denne bestemmelse til hinder for en national lovgivning som den, der er omhandlet i hovedsagen, og hvorefter der kun gives momsfrigivelse ved total befragtning af de nævnte fartøjer.

34 Kommissionen har i sit indlæg for Domstolen undersøgt muligheden for at ligestille delvis befragtning af et fartøj med en kontrakt om transport af goder, hvilket ville gøre det muligt at lade nævnte befragtning være omfattet af den fritagelse, der i henhold til sjette direktivs artikel 15, nr. 13, gælder for transporttjenesteydelser i tilknytning til eksportvarer, hvis disse varer opfylder de i denne bestemmelse fastsatte betingelser. I denne kontekst kunne der ved at foretage en sådan ligestilling gives momsfrigivelse for delvis befragtning af et søfartøj inden for rammerne af en transaktion, der kan ligestilles med eksport.

35 I denne forbindelse må det konstateres, at hvad angår afgiftsfrigivelser ved eksport er disse to kontrakttyper, dvs. kontrakter om befragtning og kontrakter om transportydelser, undergivet forskellige retlige ordninger i sjette direktiv. Afgiftsfrigivelsen for befragtning af fartøjer, der

anvendes til sejlads i rum sø, er fastsat i sjette direktivs artikel 15, nr. 5, mens fritagelsen for transportydelse vedrørende goder er reguleret i samme bestemmelses nr. 13. Det følger derfor af selve bestemmelsens ordlyd, at der ikke i det fritagelsessystem, som sjette direktiv har iværksat, er grundlag for at ligestille de nævnte kontrakttyper for herved at lade dem være omfattet af den samme momsordning.

36 Som generaladvokaten har anført i punkt 27 i forslaget til afgørelse, må det tages i betragtning, at såfremt fællesskabslovgiver havde haft til hensigt at indskrænke begrebet befragtning af fartøjer, der anvendes til sejlads i rum sø, til kun at omfatte total befragtning af disse fartøjer, og at ligestille delvis befragtning med tjenesteydelse vedrørende transport af goder, er det rimeligt at antage, at fællesskabslovgiver udtrykkeligt ville have anført dette i sjette direktivs artikel 15.

37 Imidlertid tilkommer det den forelæggende ret at tage hensyn til de omstændigheder, hvorunder den i hovedsagen omhandlede befragtning er foregået, for at undersøge, hvad der særligt karakteriserer denne transaktion, med henblik på at vurdere, om denne transaktion skal kvalificeres som befragtning eller som en tjenesteydelse vedrørende transport af goder. Retten bør bl.a. tage hensyn til ordlyden af den kontrakt, som parterne har indgået, samt til den leverede ydelses beskaffenhed og særlige indhold for at afgøre, om den pågældende kontrakt opfylder betingelserne for at være en befragtningsaftale i sjette direktivs artikel 15, nr. 5's forstand.

38 Det bemærkes, som Kommissionen har påpeget, at kontrakter om befragtning adskiller sig fra kontrakter om transport af goder, idet førstnævnte indebærer, at en person, bortfragteren, stiller hele skibet eller en del heraf til rådighed for en anden person, befragteren, mens transportørens forpligtelse i forhold til hans kunde i kontrakter om transport af goder udelukkende angår flytningen af det pågældende gode.

39 En undersøgelse af den i hovedsagen omhandlede kontrakts retlige beskaffenhed er desuden nødvendig for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af afgiftsfritagelserne i sjette direktiv og forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug ved dette direktivs gennemførelse.

40 Det fremgår af det anførte, at det tilkommer den forelæggende ret at afgøre, om den i hovedsagen omhandlede kontrakt opfylder betingelserne for at være en befragtningsaftale i sjette direktivs artikel 15, nr. 5's forstand.

Sagens omkostninger

41 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 sagens omkostninger. Bortset fra de 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 (Fjerde Afdeling) for ret:

1) Artikel 15, nr. 5, 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 92/111/EØF af 14. december 1992, skal fortolkes således, at det både omfatter total befragtning og delvis befragtning af fartøjer, der anvendes til sejlads i rum sø. Følgelig er denne bestemmelse til hinder for en national lovgivning som den, der er omhandlet i hovedsagen, og hvorefter der kun gives momsfristagelse ved total befragtning af de nævnte fartøjer.

2) Det tilkommer den forelæggende ret at afgøre, om den i hovedsagen omhandlede kontrakt opfylder betingelserne for at være en befragtningsaftale i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 15, nr. 5, i sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 92/111.

Underskrifter

* Processprog: spansk.