

## FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

DÁMASO RUÍZ-JARABO COLOMER

fremsat den 25. marts 2004<sup>1</sup>

1. Luftfartsselskaber, der varetager international transport af passagerer, driver som regel også virksomhed på hjemmemarkedet. Vestre Landsret<sup>2</sup> i Danmark er i tvivl om, hvorvidt ydelser i relation til fly, der flyver på indenrigsruter, i sådanne tilfælde skal fritages for at svare merværdiafgift (herefter »moms«).

2. For at afklare denne tvivl har den anmodet Domstolen om en præjudiciel fortolkning af artikel 15, nr. 6, 7 og 9, i sjette momsdirektiv<sup>3</sup>. I denne anledning har den formuleret to spørgsmål, der vedrører rækkevidden af de fritagelser, der er fastsat i de nævnte bestemmelser, samt vedrørende de kriterier, der er relevante ved afgørelsen af, om en virksomheds hovedaktivitet er flydrift mellem forskellige lande.

**I — Sagens faktiske omstændigheder, hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

3. Cimber Air A/S (herefter »Cimber Air«) er en del af en koncern af samme navn og ejes af et holdingselskab af samme navn og af luftfartsselskabet SAS. Selskabets hovedaktivitet er regional ruteflyvning i Europa i samarbejde med ovennævnte luftfartsselskab og Lufthansa. Det udbyder flyruter i Danmark og flyruter, der forbinder Danmark med udlandet. Det betjener desuden også ruter, hvor afgang og ankomst finder sted uden for Danmarks grænser<sup>4</sup>.

4. Selskabet råder over en flåde med ti fly<sup>5</sup>, hvis udnyttelse er tilrettelagt på en sådan måde, at det samme fly kan anvendes uændret på alle ruter.

1 — Originalsprog: spansk.

2 — Vestre Landsret er en domstol, der er første instans i civilsager og straffesager samt i visse forvaltningsretlige sager, herunder dem, der vedrører påligning af skatter og afgifter.

3 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT L 145, s. 1.

4 — Samarbejdet med SAS omfatter indenrigsruter i Danmark og rejser til udlandet med afgang fra København, Karup og Sønderborg. Samarbejdet med Lufthansa omfatter tyske indenrigsruter og regionale flyvninger i Europa med afgang fra Berlin og Hamburg.

5 — To af flyene er chartret ud til andre selskaber, mens Cimber Air benytter yderligere fem fly, der er lejet hos andre selskaber.

5. Cimber Air's virksomhed inden for luftfartssektoren kan således opdeles i en »indenrigsdel« og »en udenrigsdel«. Opgørelsen af de to deles respektive størrelse afhænger af den måleenhed, der vælges. Hvis man tager udgangspunkt i omsætningens størrelse eller antallet af »sædekilometer« og antallet af »passagerkilometer«, er udenrigstrafikdelen lidt højere. »Indenrigsdelene« er imidlertid højere, når det anvendte kriterium er antallet af passagerer eller antal afgang<sup>6</sup>.

6. Cimber Air krævede, at Skatteministeriet tilbagebetalte den moms, der var betalt i perioden fra den 1. maj 1996 til den 30. april 2001 for leveringen af varer og præstation af tjenesteydelser i relation til passagertransport på indenrigsruter, samt at Skatteministeriet anerkendte, at disse varer og tjenesteydelser efter den 30. april 2001 er fritaget for moms, for så vidt som selskabet hovedsageligt beskæftiger sig med udenrigstrafik. Ministeriet afviste dette krav.

<sup>6</sup> — Uanset hvilket kriterium, der lægges til grund, er forskellene ikke markante, med en maksimal kvote på 62,24% for indenrigstrafik beregnet på grundlag af passagerantallet (regnskabsåret 1996/1997), og en minimumsgrænse på 32,41% i tilfælde af, at antallet af »passagerkilometer« benyttes som beregningsgrundlag (regnskabsåret 2000/2001). Størrelsen af denne del af virksomhedens omsætning er under alle omstændigheder altid den mindste (henholdsvis 49,37%, 48,90%, 39,51%, 41,51% og 33,60% for regnskabsårene 1996/1997, 1997/1998, 1998/1999, 1999/2000 og 2000/2001).

7. Retsforhandlingerne ved Vestre Landsret har været koncentreret om rækkevidden af de fritagelser, der er fastsat i artikel 15, nr. 6, 7 og 9, i sjette momsdirektiv, og har i særlig grad berørt spørgsmålet om, hvorvidt de to sidstnævnte numre omfatter transaktioner i relation til fly, der beflyver indenrigsruter.

8. Den danske domstol finder, at fortolkningen af de nævnte bestemmelser, der er afgørende for sagens udfald, er uklar, og har derfor forelagt Domstolen følgende to præjudicielle spørgsmål:

- 1) Skal artikel 15, nr. 7 og 9, jf. artikel 15, nr. 6, i sjette momsdirektiv fortolkes således, at en medlemsstat er berettiget til ikke at indrømme momsfristagelse for leverancer til fly, der beflyver en indenrigsrute, uanset at selskabet, der anvender flyet, hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, eller har en medlemsstat pligt til at momsfritage sådanne leverancer?
- 2) Såfremt Domstolen måtte finde, at der er pligt til at momsfritage leverancer, hvis luftfartselskabet hovedsageligt fly-

ver i udenrigstrafik, anmodes Domstolen om at udtale sig om, hvilke kriterier i form af eksempelvis omsætning, sædekilometer, passagerkilometer eller antal passagerer og afgang, der efter artikel 15, nr. 6, er afgørende for, om et luftfartsselskab kan siges »hovedsageligt« at flyve i udenrigstrafik?

vet i artikel 15 fritagelser for udførsel til steder uden for Fællesskabet, dermed lige-stillede transaktioner og internationale transporter<sup>7</sup>. Inden for denne sidste kategori sondres mellem skibs- og flybefordring, og flybefordring omhandles særligt i de bestemmelser, der ønskes fortolket med denne præjudicielle forelæggelse. De har følgende ordlyd:

## II — Retsforhandlingerne for Domstolen

9. Inden for den frist, der gælder efter artikel 20 i EF-statutten for Domstolen, er der indgivet skriftlige indlæg af den danske regering, Cimber Air og Kommissionen.

»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:

10. Under retsmødet, der fandt sted den 4. marts 2004, gav parterne, der deltog i den skriftlige forhandling, samt den tyske regering møde for mundtligt at fremlægge deres synspunkter.

[...]

## III — De omtvistede fællesskabsretlige bestemmelser, der skal fortolkes

11. Det sjette direktiv regulerer afgiftsfritagelser i afsnit X. Efter at have bestemt, hvilken type virksomhed der nyder godt af afgiftsfritagelser i indlandet (artikel 13) og ved indførsel (artikel 14), fastsætter direkti-

6. levering, ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning og udlejning af luftfartøjer, som anvendes af luftfartsselskaber, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, samt levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af genstande, der er indbygget i eller anvendes ved udnyttelsen af disse luftfartøjer

<sup>7</sup> — Kapitlet afsluttes med artikel 16 med overskriften »Særlig afgiftsfritagelse i forbindelse med international udveksling af gods«.

7. levering af goder bestemt som forsyninger, herunder proviant, til de under nr. 6 omhandlede luftfartøjer. et sådant kendskab gør det nemmere at opnå en præcis forståelse af de underliggende problemer i hovedsagen.

[...]

13. *Lov om merværdiafgift* (herefter »momsloven«) regulerer området. Lovens nugældende ordlyd findes i lovbekendtgørelse nr. 804 af 16. august 2000, der afløste den tidligere gældende lov med virkning fra den 1. juli 1994.

9. andre tjenesteydelser end de under nr. 6 omhandlede, når de udføres for at dække et umiddelbart behov i forbindelse med de under nr. 6 omhandlede luftfartøjer og deres ladning.

[...]«

14. I henhold til lovens § 34, stk. 1, er følgende områder fritaget for afgift: 1) levering af udstyr til og præstation af ydelser for fly i udenrigsfart (nr. 7), 2) reparation, vedligeholdelse og ombygning på fly bortset fra sportsfly samt levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af disses faste udstyr (nr. 8 og 9) og 3) levering af proviant og andre fornødenheder til provianteringsvirksomheder samt til skibe eller fly til brug om bord eller til salg til passagerer mv. i overensstemmelse med toldlovens regler (nr. 16). Spørgsmålet om momsfritagelse afhænger således af rejsens art, bortset fra de aktiviteter, der er omfattet af nr. 8 og 9, der altid er fritaget, medmindre der er tale om sportsfly.

#### **IV — De danske bestemmelser om fradrag og godtgørelse af moms på ydelser til luftfartøjer**

12. For at kunne besvare de af Vestre Landsret stillede spørgsmålet er det ikke nødvendigt at have kendskab til de danske bestemmelser vedrørende afgifter på leverancer af varer og tjenesteydelser til fly, men

15. Desuden bestemmes det i momsloven, at personbefordring på såvel indenrigsruter som udenrigsruter er momsfritaget (§ 13, stk. 1, nr. 15), hvorfor luftfartsselskaberne i overensstemmelse med artikel 37, stk. 1, ikke har adgang til at fradrage den moms, der hviler på dem for indkøb af varer og tjenesteydelser, der er bestemt for denne

erhvervsaktivitet. Under forudsætning af, at transaktionen ikke er fritaget for afgift i henhold til § 34, er det imidlertid muligt at foretage et sådant fradrag for indkøb til udenrigstrafik, fordi der i medfør af § 45, stk. 3, er adgang til godtgørelse af den moms, der er betalt i Danmark for transaktioner, der har relation til transport af passagerer til andre lande.

med fritagelse ved udenlandske transaktioner<sup>8</sup>. Sagt med andre ord, og som Domstolen har udtalt i Lange-sagen<sup>9</sup>, er hensigten med undtagelserne i artikel 15 i sjette momsdirektiv at fritage forbrugerne i tredjelande for at betale moms (præmis 20).

16. Kort sagt kan Cimber Air ikke opnå godtgørelse af de afgifter, selskabet må betale ved erhvervelse af varer og tjenesteydelser til interne rejser i Danmark.

## V — Gennemgang af de præjudicielle spørgsmål

*A — Nogle præcisioner, der i højere grad er dikteret af mit humør end af terminologiske overvejelser*

17. På området for international transport af goder gælder princippet om afgiftspålægelse på bestemmelsesstedet eller på det sted, hvor varen overgår til endeligt forbrug. Hvis man ønsker at undgå »eksport« af indirekte skatter fra oprindelseslandet — hvilket ville være ensbetydende med dobbeltbeskatning — må der af denne årsag indføres en ordning

18. Sjette direktiv blev ændret ved direktiv 91/680/EØF<sup>10</sup>, hvis hovedformål, så snart kontrollen i fiskalt øjemed ved de indre grænser var blevet afskaffet, var at lette overgangen til en endelig ordning for samhandelen inden for rammerne af det fælles momssystem, idet der skulle opkræves omsætningsafgifter i oprindelsesmedlemsstaten. Da de nødvendige forudsætninger den 31. december 1992 (dagen før denne afskaffelse) imidlertid ikke var til stede, blev der fastsat en overgangsperiode, hvorunder princippet om afgiftsopkrævning på bestemmelsesstedet blev fastholdt<sup>11</sup>. I tiden indtil denne endelige regulering er erhvervelser inden for Fællesskabet, der foretages af afgiftspligtige personer eller af ikke-afgiftspligtige juridiske personer, altså fortsat midlertidigt afgiftsbelagt, idet der herved forstås, at den afgiftspligtige handling er indtruffet i den medlemsstat, forsendelsen eller trans-

8 — L.M. Pérez Herrero: *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs Editorial S.L., 1. udg., Barcelona, 1997, s. 236.

9 — Dom af 2.8.1993, sag C-111/92, Sml. I, s. 4677.

10 — Rådets direktiv 91/680/EØF af 16.12.1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF, EFT L 376, s. 1.

11 — Jeg har for nyligt fremsat denne idé i det forlag til afgørelse, der blev fremsat den 13.1.2004 i sag C-68/93, Lipjes, dom af 27. maj 2004, Sml. I, s. 5879 og 5881.

porten ankommer til med henblik på levering af goderne til erhververen (sjette direktivs artikel 28a, stk. 1, og artikel 28c, punkt A, stk. 1). Modsat gælder det, at disse transaktioner ikke pålægges afgift, når køberen er en individuel privatperson.

19. Ordlyden af artikel 15 blev ændret med henblik på at tydeliggøre, at den afgiftsfrie eksport er den, der foretages til steder »uden for Fællesskabet«. Denne præcision er logisk, idet på den ene side et køb, som en privatperson foretager inden for Fællesskabet, som jeg lige har anført, ikke er pålagt afgift, hvilket udelukker, at de kan anses for at være fritaget<sup>12</sup>, og på den anden side de køb, der har en afgiftspligtig person eller en juridisk person som adressat, også selv om denne ikke er afgiftspligtig, altid afgiftspålægges. I dette sidstnævnte tilfælde er den tilsvarende levering i oprindelsesmedlemsstaten samtidig afgiftsfritaget [artikel 28c, punkt A, litra a)] for at undgå dobbeltbeskatning.

20. Den ovenfor omtalte reform fra 1991 havde imidlertid ingen betydning for persontransportområdet, og for så vidt angår transport af goder behandles dette område

perifert som et middel, der er nødvendigt for gennemførelsen af de juridiske transaktioner, der er nævnt i artikel 28b<sup>13</sup>. I overensstemmelse med det ovenstående anses leveringsstedet for ydelser vedrørende passagertransport for at være det sted, hvor transporten afsluttes [sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra b)], således at medlemsstaterne kan afgiftspålægge transport inden for deres grænser, også selv om strækningen delvis tilbagelægges uden for disse grænser, forudsat at dette ikke griber ind i andre staters fiskale kompetence<sup>14</sup>. I overensstemmelse hermed fastslog Domstolen i Reisebüro Binder-dommen<sup>15</sup>, at den samlede modydelse i tilfælde af grænseoverskridelse skal fordeles i forhold til de strækninger, der er tilbagelagt i de forskellige medlemslande.

21. Ovenstående betragtninger gør det muligt at udlede to grundlæggende punkter: 1) Begrebet »udenrigstrafik« i artikel 15, stk. 6, sigter til, at denne finder sted på mere end én medlemsstats område, og 2) de nye bestemmelser ændrer ikke på dette forhold<sup>16</sup>.

12 — En fritagelse forudsætter en forudgående pålæggelse af afgift, således at forstå, at det på områder, hvor der ikke sker nogen afgiftspålæggelse, ikke giver mening at tale om afgiftsfritagelse.

13 — Inden for området for transportydelser af goder inden for Fællesskabet indtræffer den afgiftsudløsende begivenhed generelt i afgangsmedlemsstaten (sjette direktivs artikel 28b, punkt C, stk. 2)

14 — Dom af 23.1.1986, sag 283/84, *Trans Tirreno Express*, Sml. I, s. 231, præmis 21, og af 13.3.1990, sag C-30/89, *Kommisionen mod Frankrig*, Sml. I, s. 691, præmis 18.

15 — Dom af 6.11.1997, sag C-116/96, Sml. I, s. 6103.

16 — Da det i 1991 blev anset for påkrævet, indsatte fællesskabslovgiver i sjette direktivs artikel 15 de nødvendige ændringer (ud over det tidligere nævnte ændrede lovgiver nr. 1, 2, 3, 10, 12, 13 og 14).

22. Når dette begreb imidlertid anvendes inden for rammerne af sjette direktiv, efter at ændringerne i 1991 trådte i kraft, opstår der en risiko for at dets indhold ved analogi udstrækkes til transport uden for Unionen. De præcisioner, som jeg netop har anført, er således nødvendige for at undgå misforståelser; således at dette eller lignende udtryk i det følgende skal forstås som henvisende til trafik, der går ud over en medlemsstats område, uanset at bestemmelsesstedet ikke er i et tredjeland, hvilket tilsyneladende er den situation, hvor den danske domstol har sine tvivl.

fortolkes indskrænkende, således som det fremgår af Domstolens praksis<sup>18</sup>, idet der er tale om en undtagelse fra den almindelige regel om afgiftspålæggelse i sjette direktivs artikel 2, stk. 1.

25. Jeg lagde også vægt på det princip om afgiftsneutralitet, der gælder for det fælles moms-system, og som bestemmelserne om afgiftsfritagelser er i strid med, for så vidt som de indskrænker det generelle princip om afgiftspålæggelse som instrument, der står til rådighed for konkurrencen i et fælles marked.

## B — Fortolkningskriterier

23. I det forslag til afgørelse, som jeg fremsatte den 12. juli 2001 i forbindelse med CSC Financial Services-dommen<sup>17</sup>, angav jeg de retningslinjer, der må lægges til grund for fortolkningen af de forskrifter, i henhold til hvilke bestemte juridiske transaktioner fritages for betaling af moms.

24. Jeg fremhævede for det første, at enhver fritagelse for pligten til at betale afgift må

26. Begge principper er af særlig relevans for besvarelsen af de foreliggende præjudicielle spørgsmål, da — som Kommissionen og den danske regering har fremført — nogle af de forskrifter, der er henvist til i de præjudicielle spørgsmål, udgør en markant undtagelse fra den neutrale karakter af afgiftsopkrævnningen, hvilket er påkrævet af praktiske årsager, der har relation til vanskelighederne med at inddrive afgiften. Inden for rammerne af den sondring, jeg foretog i fodnote 11 i det nævnte forslag til afgørelse mellem objektive og subjektive afgiftsfritagelser, henhører fritagelserne i sjette direktivs artikel 15, nr. 7 og 9 — som jeg skal komme nærmere ind på

18 — Dom af 26.6.1990, sag C-185/89, *Velker International Oil Company*, Sml. I, s. 2561, præmis 19, dom af 5.6.1997, sag C-2/95, *SDC*, Sml. I, s. 3017, præmis 20, af 12.9.2000, sag C-359/97, *Kommissionen mod Det Forenede Kongerige*, Sml. I, s. 6355, præmis 64, og af 8.3.2001, sag C-240/99, *Skandia*, Sml. I, s. 1951, præmis 32. Domstolen har for nylig gentaget princippet om indskrænkende fortolkning af afgiftsfritagelser i tre domme af 20.11.2003, sag C-8/01, *Assurandor-Societetet*, Sml. I, s. 3711, sag C-212/01, *Margaret Unterperinger*, Sml. I, s. 13859, og sag C-307/01, *Peter d'Ambrumenil*, Sml. I, s. 13989, henholdsvis præmis 36, 34 og 52.

17 — Dom af 13.12.2001, sag C-235/00, Sml. I, s. 10237.

nedenfor — under den første kategori, som, fordi de er bestemt af pragmatiske og konjunkturbestemte grunde, der ikke er knyttet til grundlæggende principper i retsordenen, fordrer en strengere anvendelse af princippet om, at bestemmelser om afgiftsfritagelser skal fortolkes indskrænkende.

- 3) andre tjenesteydelser, der har til formål at dække et umiddelbart behov i forbindelse med luftfartøjer og deres ladning (nr. 9).

*C — Fritagelserne for transaktioner i forbindelse med luftfartøjer*

27. Sjette direktivs artikel 15 omfatter tre typer aktiviteter, der har relation til fly, der anvendes erhvervsmæssigt<sup>19</sup>.

- 1) levering, ombygning og befragtning af fartøjerne samt reparation, vedligeholdelse og udleje af selve luftfartøjerne eller af de genstande, der er indbygget i dem, eller som anvendes ved deres udnyttelse
- 2) levering af forsyninger, herunder proviant (nr. 7)

28. Det, der er afgørende for, om der skal indrømmes afgiftsfritagelse i det første tilfælde, er, om det selskab, som udfører transporten, »hovedsageligt« beskæftiger sig med udenrigstrafik mod betaling. Er dette tilfældet, er der adgang til afgiftsfritagelse, uanset om flyene betjener indenrigsruter, eller de sættes ind på udenlandske ruter. Herom er parterne enige.

29. Uenigheden opstår ved fortolkningen af nr. 7 og 9. Kommissionen og den danske regering er af den opfattelse, at de i disse bestemmelser fastsatte fritagelser kun gælder for afgiftspligtige transaktioner, der har relation til fly, der anvendes på udenlandske ruter, hvorimod Cimber Air og den tyske regering finder, at anvendelsesområdet for bestemmelserne er sammenfaldende med anvendelsesområdet for nr. 6, og at bindeleddet også dér er det danske luftfartsselskab, således at der ikke skal svares afgifter af de tjenesteydelser, der er omhandlet i disse bestemmelser, hvis »den udenlandske del« af selskabet er den dominerende, selv når disse ydelser leveres til fly, der varetager indenrigstransport.

30. Det er fristende at følge Cimber Air's og den tyske regerings ræsonnement, og deres løsning fremstår ud fra en umiddelbar

<sup>19</sup> — Stk. 2, der omhandler sportsfly og andre transportmidler til privat brug, er uden betydning i denne sag.



betragtning som den mest velegnede. Ordlyden af nr. 7 og 9, sammenholdt med nr. 6, leder nemlig frem til den antagelse, at de luftfartøjer, der henvises til, er dem, »som anvendes af luftfartsselskaber, der [...] hovedsageligt flyver i udenrigstrafik«, og der skal følges ses bort fra den strækning, der beflyves. Hensynet til et enkelt og praktisk anvendeligt afgiftssystem og den økonomiske virkelighed, der er anerkendt i Domstolens praksis som gyldige kriterier<sup>20</sup>, peger i overvejende grad i samme retning, for så vidt som det er svært for leverandørerne at skelne mellem proviant og tjenesteydelser til en indenrigsrute og proviant og tjenesteydelser, der er beregnet til en udenrigsflyvning<sup>21</sup>. Endelig støtter en systematisk tilgang til artikel 15 deres opfattelse, fordi de »ligestillede« transaktioner, der henvises til i bestemmelsen, kunne omfatte transaktioner, der vedrører fly, som anvendes på indenrigsruter af virksomheder, der hovedsageligt flyver i udenrigstrafik.

31. En mere dybtgående analyse af de nævnte forskrifter og en indgående betragtning af det fælles toldsystem opløser imidlertid de argumenter, som det sagsøgende selskab i hovedsagen og den tyske regering har fremført, som var de sukkerkrystaller i en kop te, og gør det muligt at hævde, at mens fritagelsen i nr. 6 er knyttet til luftfartssel-

skabet, idet den får en subjektiv drejning, er anvendelsen af de to øvrige bestemmelser betinget af den rejse, som luftfartøjet rent faktisk foretager, hvorved deres objektive karakter er indiskutabel.

32. Det fortolkningskriterium, der tager udgangspunkt i opbygningen af artikel 15, fører netop til et andet resultat end det, der forfægtes af Cimber Air og den tyske regering. Bestemmelsen omfatter afgiftsfritagelser for eksporttransaktioner til steder uden for Fællesskabet, for dermed ligestillede transaktioner og for international transport. Den første kategori omfatter de tre første numre, der vedrører almindelig fritagelse for eksportaktiviteter, såvel som den fritagelse, der gælder for effekter, som passagererne medbringer i deres personlige bagage, og bestemte typer af arbejde, der udføres på løsørengsstande, som skal videretransporteres ud over Fællesskabets grænser.

33. Gruppen vedrørende fritagelser for transaktioner, der er ligestillede med forsendelser til et andet land, omfatter de fritagelser, der gælder for levering af goder og tjenesteydelser, som gennemføres inden for rammerne af diplomatiske og konsulære forbindelser; og til internationale organer og bistandsorganisationer (nr. 10 og 12). Det samme gælder levering af guld til centralbankerne (nr. 11), tjenesteydelser, der er forbundet med udførsel eller indførsel af goder under en særlig ordning, samt tjenesteydelser, der udføres af mellemmand i forbindelse med afgiftsfrie udenrigstransaktioner.

20 — Domstolen gør lejlighedsvis brug af sikre og enkle retningslinjer ved anvendelsen af sjette direktivs bestemmelser (som eksempel kan jeg nævne dom af 25.1.2001, sag C-429/97, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 637, præmis 49). Domstolen har endvidere taget hensyn til den økonomiske virkelighed (dom af 20.2.1997, sag C-260/95, DFDS, Sml. I, s. 1005, præmis 23). I det indledende afsnit til artikel 15 i sjette direktiv er det anført, at der skal tilstræbes en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser.

21 — Det er endog endnu mere vanskeligt, hvis det haves for øje, at et fly, der den ene dag fragter varer ud over de nationale grænser, næste dag kan være beregnet til at levere transportydelser internt i landet.

34. De øvrige numre i artikel 15 (nr. 4-9)<sup>22</sup> drejer sig om skibes og luftfartøjers benyttelse i udlandet. De forskrifter, der er genstand for analyse i den foreliggende præjudicielle sag, vedrører således — idet der langt fra er tale om aktiviteter, der kan ligestilles med afgiftsfritagne udførsler — international flytrafik<sup>23</sup>.

På dette punkt er der enighed mellem de parter, der har afgivet indlæg under retsmødet.

35. Disse bestemmelser omhandler således levering af goder og tjenesteydelser i de fly, der er tilknyttet denne form for trafik. Det forholdes sig imidlertid således, at det, eftersom det samme fly i praksis kan anvendes uændret i såvel indlandet som udlandet, er umuligt for nogle transaktioners vedkommende at skelne mellem den del af de pågældende varer og tjenesteydelser, der benyttes på den ene eller den anden slags rute. Dette gør sig gældende for så vidt angår levering af de pågældende fartøjer og deres udstyr, for deres ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning og udlejning, som der henvises til i nr. 6. Den omstændighed, at det er umuligt at skelne, medfører sådanne vanskeligheder for administrationen af afgiften, at det er hensigtsmæssigt at gribe til en juridisk fiktion, der gør det muligt at afgiftsfritage de nævnte juridiske transaktioner, når modtageren er en virksomhed, der »hovedsageligt« beskæftiger sig med udenrigstrafik mod betaling, dvs. at virksomheden i overvejende grad anvender sin flåde til transport i udlandet.

36. Ulemperne synes imidlertid at være mindre for de forsyninger og de tjenesteydelser, der er omfattet af henholdsvis nr. 7 og 9. Til forskel fra de aktiviteter, jeg har nævnt i det foregående punkt, hvis genstand fysisk ikke kan deles, udgør leveringen af forsyninger og hjælp til at dække umiddelbare behov i forbindelse med fartøjerne og deres ladning (f.eks. rengøring, retten til at lette og lande, benyttelsen af de installationer, der er etableret for at tage imod passagerer og varer, parkering og overdækning af luftfartøjerne eller forplejningen af besætningen)<sup>24</sup> transaktioner, som kan henføres til en bestemt flyvning. Andre former for forsyninger, såsom forsyninger med brændstof, skaber større komplikationer, men de kan dog efter deres art splittes op og fordeles forholdsmæssigt mellem de forskellige strækninger<sup>25</sup>. Det er ganske vist ikke altid nogen enkel opgave, men de vanskeligheder, der kan være forbundet hermed, er ikke af et sådant omfang, at de

22 — Det er netop disse stykker, som ikke blev ændret ved direktiv 91/680, og de har således bibeholdt deres oprindelige affattelse.

23 — Grunden til at anse dem for at være momsfritaget, er den samme, som giver anledning til fritagelse for udførsel og for transaktioner, der er ligestillet dermed (jf. præmis 20 i Langdommen), men denne omstændighed gør det ikke muligt at blande de tre kategorier sammen.

24 — Den danske regering har i sit skriftlige indlæg forklaret, at i forbindelse med den ovennævnte ret til at lette og lande, forsyning med fødevarer til fortæring om bord og bagagehåndling, opkræver leverandørerne kun moms, når flyet er sat ind på en indenrigsrute.

25 — Hvad angår forsyninger med brændstof fungerer den danske ordning således, at momsen altid faktureres, men selskabet udarbejder efterfølgende en månedlig forbrugserklæring, idet brændstofforbruget fordeles mellem indenrigsflyvninger og udenrigsflyvninger. På denne måde får de mulighed for at fratække den moms, som hviler på de sidstnævnte flyvninger.

kan berettigede en undtagelse fra princippet om momsens generelle karakter.<sup>26</sup> Reglen om indskrænkende fortolkning, som jeg har henvist til ovenfor, slår her igennem med fuld styrke og bevirker, at Cimber Airs og den tyske regerings opfattelse må afvises. Man bør ikke glemme, at — som Domstolen udtalte i Velker International Oil Company-sagen — en restriktiv fortolkning er særligt påkrævet i relation til bestemmelser, der fraviger hovedreglen om opkrævning af afgift af indenlandske transaktioner (præmis 20).

37. Desuden ville omdrejningspunktet for det fælles momssystem blive anfægtet.

38. Som jeg har anført i mit forslag til afgørelse i Lipjes-sagen, som jeg allerede har henvist til, er momsen en afgift, der hviler på forbrug, idet dette ses som et udtryk for personers økonomiske formåen. Dette formål opnås ved at pålægge virksomhederne og de erhvervsdrivende pligt til at svare afgifter, som de efterfølgende overvælter på den endelige forbruger, og derved opnår afgiften en »neutral« effekt. Enhver afgifts-

bestemmelse, der — som de objektive fritagelser — bevirker, at transaktioner, der som udgangspunkt er momspligtige, fritages for betaling af moms, bryder derfor kæden og strider mod neutralitetsprincippet, hvorfor den skal fortolkes snævert og anvendes inden for snævre grænser. Kæden skal følgelig brydes i lige omfang: Leverancer af goder og tjenesteydelser af samme art skal alle uden undtagelse afgiftsbelægges eller afgiftsfritages<sup>27</sup>.

39. Med sin fortolkning af de omtvistede bestemmelser ser Cimber Air bort fra denne centrale fortolkningsregel, selv om der som ovenfor anført ikke er vægtige grunde, der taler for dens tilsidesættelse.

40. Såfremt man afgiftsfritog de aktiviteter, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 15, nr. 7 og 9, i relation til fly, der er sat ind på indenrigsruter af selskaber, hvis hovedbeskæftigelse er international passagerbefordring, ville disse selskaber uden nogen form for begrundelse blive behandlet mere gunstigt end de selskaber, der udelukkende beskæftiger sig med transport inden for de

26 — I dom af 27.10.1992, sag C-74/91, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 5437, udtalte Domstolen, at de tekniske vanskeligheder, der er forbundet med fastlæggelsen af, hvilke dele af flytransportydelser, der finder sted henholdsvis inden for og uden for Fællesskabet, ikke kan begrunde en manglende anvendelse af sjette direktiv (præmis 12). Domstolen gav udtryk for samme synspunkt i relation til krydstogter i dom af 23.5.1996, sag C-331/94, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 2675, præmis 12. Det er netop disse ulemper, som er Cimber Airs hovedargument, hvilket selskabets advokat medgav under retsmødet som svar på et af mine spørgsmål. Disse vanskeligheder synes imidlertid ikke at være uovervindelige, således som det påstås, idet den danske regerings befuldmægtigede har oplyst, at det system, der er fastlagt i Danmark i fællesskab med sagsøgeren, har fungeret i over 30 år på tilfredsstillende vis for begge parter.

27 — I dom af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, præmis 20, og af 10.9.2002, sag C-141/00, Kägler, Sml. I, s. 6833, præmis 20, har Domstolen udtalt, at princippet om afgiftsneutralitet er til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms.

hjemlige grænser, eller hvis indenrigsdel er den dominerende. Der er ingen grund til at afgiftsfritage indenlandske transaktioner<sup>28</sup>, der kan individualiseres, og som derfor kan tilskrives en bestemt afgang. Den modsatte løsning ville kompromittere afgiftens generelle karakter, ville bryde med neutralitetsprincippet og udgøre en alvorlig hindring for konkurrencen på det indre marked.

befragtning og udlejning af luftfartøjer, der anvendes af den nævnte type selskaber — for så vidt angår leveringer af goder, forsyninger og de øvrige tjenesteydelser til fartøjer, der anvendes i udenrigstrafik<sup>30</sup>. Det samme gælder for *Value Added Tax Act 1994* [Section 30, Subsection (6) (b)], hvorefter levering af forsyninger til fly med bestemmelsessted uden for Det Forenede Kongerige er fritaget for merværdiafgift.

41. Det svar på de præjudicielle spørgsmål, som jeg foreslår, er støttet på de krav, der følger af fællesskabsbestemmelsernes opbygning, og lader dermed den nationale lovgivning i medlemsstaterne ude af betragtning, idet jeg er klar over, at der efter disse lovgivninger findes alternative løsninger<sup>29</sup>. I visse ordninger, som f.eks. i den danske lovgivning, henvises der således — efter at der er fastsat en generel fritagelse for levering, ombygning, reparation, vedligeholdelse,

42. Andre nationale retsordener indeholder imidlertid afvigende regler. Efter den luxembourgske lov af 12. februar 1979 med betegnelsen *Taxe sur la valeur ajoutée*<sup>31</sup> fritages i artikel 43, stk. 1, litra h), uden nærmere præcisering transaktioner for at imødekomme behov inden for flysektoren for så vidt angår fartøjer, der anvendes af selskaber, der hovedsageligt er beskæftiget med udenrigsfart mod betaling. I den belgiske lov af 3. juli 1969 med titlen *Code de la taxe sur la valeur ajoutée*<sup>32</sup> fritages først leverancer til fly og de tilsvarende tjenesteydelser, når de benyttes den nævnte type selskaber (artikel 42, stk. 2, nr. 1, 2 og 3), og derefter anføres der det samme som i den luxembourgske lov, for så vidt angår forsy-

28 — Opmærksomheden henledes på, at formålet med sjette direktiv i henhold til direktivets artikel 2, stk. 1, er at pålægge »[]levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i inlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab« (min fremhævelse).

29 — Ved adskillige lejligheder og inden for forskellige retsområder har Domstolen anvendt forestillingen om »fællesskabsretten« for at angive, at et bestemt begreb i en retsakt, der hidrører fra Unionens institutioner, ikke skal fortolkes på grundlag af de nationale ordningers særlige kendetegn, men derimod på baggrund af kravene efter Fællesskabets retsorden. Fra momsområdet kan jeg eksempelvis nævne begrebet »udlejning af fast ejendom«, jf. dom af 12.6.2003, C-275/01, Sinclair Collis, Sml. I, s. 5965, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis, som jeg snart vil beskæftige mig med i sag C-284/03, Temco Europa.

30 — I henhold til den danske momslovs § 34, stk. 1, punkt 7, er der kun adgang til momsfrigørelse for levering af goder og tjenesteydelser for så vidt angår udstyr og forsyninger til skibe i udenrigsfart.

31 — *Mémorial A* 1979, s. 451 ff.

32 — *Moniteur belge* af 17.7.1969.

ninger til de luftfartøjer, de benytter (stk. 2, nr. 4).

flyver i udenrigsfart<sup>36</sup>, hvilket også er opfattelsen i den juridiske litteratur<sup>37</sup>.

43. En tredje gruppe medlemsstater har valgt at følge samme systematik som i sjette direktiv, hvorfor fortolkningen af deres nationale lovgivning principielt rejser de samme spørgsmål som den, der gør sig gældende for fællesskabsbestemmelsernes vedkommende. Som eksempler kan nævnes *Code général des impôts* (artikel 262, II del, nummer 4, 5, 6 og 7) i Frankrig, *Umsatzsteuergesetz* (§ 8) i Tyskland<sup>33</sup> og lov om merværdiafgift (artikel 22, stk. 4, 6 og 7) i Spanien<sup>34</sup>. I sidstnævnte land fremgår det dog af afgiftsbekendtgørelsen<sup>35</sup>, at der er tale om aktiviteter, der vedrører luftfartøjer, der

44. Det må konkluderes, at de nationale retsordener ikke indeholder ensartede retningslinjer, der gør det muligt at afklare Vestre Landsrets tvivl. Svaret skal således findes ved anvendelse af de principper, der ligger til grund for det fælles moms-system, der som nævnt gør det muligt at udlede, at de afgiftsfritagelser, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 15, nr. 7 og 9, henviser til de transaktioner, der har relation til trafik uden for de nationale grænser, og som udføres af fly, der benyttes af et luftfartsselskab, uanset om dette selskab hovedsageligt beskæftiger sig med udenrigstrafik mod betaling eller ej.

45. Det svar, jeg foreslår, at Domstolen giver på det første spørgsmål, indebærer, at det er overflødigt at behandle det andet præjudicielle spørgsmål i denne sag.

33 — Lov af 9.6.1999 (BGBl. I 1999, s. 1270).

34 — Lov 37/1992 af 28.12.1992 (*Boletín Oficial del Estado* — herefter »BOE« — af 29.12.1992, s. 44247). I henhold til artikel 22, stk. 4, afgiftsfritages »levering, ombygning, reparation, vedligeholdelse, total befragtning eller udløjning af følgende fartøjer: 1. fartøjer, der udelukkende benyttes af selskaber, der hovedsageligt flyver i international rutefart under udførelse af kommerciel transport af varer eller passagerer mod betaling.« Længere nede i stk. 6 og 7 er det fastsat, at det samme gælder for forsyninger og andre tjenesteydelser til fly, som momsfritagelserne i bestemmelsens stk. 4 har relation til. Den lov, der tidligere regulerede denne afgift (lov 30/1985 af 2.8.1985), var mere klar i sin ordlyd, og i artikel 10, stk. 4, henviste den til »luftfartøjer, der flyver i international rutefart.«

35 — Bekendtgørelsen blev kundgjort dagen efter loven ved kongeligt dekret 1624/1992 (BOE af 31.12.1992).

36 — Artikel 10, stk. 3, har følgende ordlyd: »1. Fritagelsen gælder for ud- og hjemtransport med landing på områder, der ligger uden for det geografiske anvendelsesområde for afgiften. 2. Fritagelsen gælder ikke for transport af rejsende og deres bagage, der har indledt rejsen på spansk område på den iberiske halvø eller på De Baleariske Øer, og som afslutter rejsen på det i stk. 1 nævnte område, uanset om skibets eller flyets endelige bestemmelsessted er havne eller lufthavne, der ligger uden for dette område.«

37 — J.A. Serrano Sobrado antager i sin publikation med titlen: *El IVA en el comercio exterior*, udgivet af Banco Exterior de España, Madrid, 1987, at fritagelsen omfatter luftfartøjer, der rent faktisk gennemfører en international flyvning (s. 38). L. Castellano Montero giver udtryk for samme opfattelse i sin publikation med titlen: *El IVA en el comercio internacional: Intercambios de bienes y de servicios*, udgivet af Cámara Oficial de Comercio e Industria de Madrid, Madrid, 1997, s. 43. Det skal dog bemærkes, at de spanske myndigheders holdning er en noget anden, idet Dirección General de Tributos i en uforbindende forhåndsbesked af 27.4.1993 (sag 496/93) har anført, at »levering af forsyninger er afgiftsfritaget, uanset om disse forsyninger anvendes eller indtages på de pågældende luftfartøjers udenrigs- eller indenrigs-ruter.« I forbindelse med en fortolkning af artikel 16, stk. 6, i Reglamento de la Ley 1985 (godkendt ved kongeligt dekret 2028/1985) hævdede de, at »levering af forsyninger til luftfartøjer, der udfører international luftfart eller dermed tilhørende operationer, er afgiftsfritaget« (afgørelse af 23.12.1986, offentliggjort i BOE af 26.1.1987).

## VI — Forslag til afgørelse

46. Henset til det ovenfor anførte foreslår jeg, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål, der er forelagt af Vestre Landsret, således:

»Artikel 15, nr. 7 og 9, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at medlemsstaterne ikke er forpligtet til at afgiftsfritage de juridiske transaktioner, der omhandles i disse bestemmelser, hvis de vedrører luftfartøjer i indenrigsfart, uanset om disse fartøjer benyttes af selskaber, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik«.