

DOMSTOLENS DOM (anden afdeling)

23. januar 1986\*

I sag 283/84

angående en anmodning, som Commissione tributaria di secondo grado, Sassari, (appellinstans i sager om skatter og afgifter) i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag

**Trans Tirreno Express SpA**, Sassari

mod

**Ufficio provinciale IVA** (regionalt moms-kontor), Sassari,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 9, stk. 2, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: Ensartet beregningsgrundlag,

har

DOMSTOLEN (anden afdeling)

sammensat af afdelingsformanden K. Bahlmann, dommerne O. Due og F. Schockweiler,

generaladvokat: Sir Gordon Slynn

justitssekretær: fuldmægtig D. Louterman

efter at der er afgivet indlæg af:

— sagsøgeren i hovedsagen, Trans Tirreno Express SpA, ved advokat Guido Guida, Genova,

— Den italienske Republiks regering, ved Marcello Conti, avvocato dello Stato, under den mundtlige forhandling,

\* Processprog: Italiensk.

- Forbundsrepublikken Tysklands regering, ved Martin Seidel, Ministerialrat i forbundsøkonomiministeriet og Ernst Röder, Regierungsdirektor i forbundsøkonomiministeriet, under skriftvekslingen, og advokat Jochim Sedemund, Köln, under den mundtlige forhandling,
- Den franske Republiks regering, ved François Renouard, vicedirektør i udenrigsministeriet under skriftvekslingen, og R. Abraham, forvaltningskonsulent i udenrigsministeriet, under den mundtlige forhandling,
- kongeriget Danmarks regering, ved Laurids Mikaelson, juridisk rådgiver i udenrigsministeriet, under skriftvekslingen,
- Kommissionen for De europæiske Fællesskaber, ved Guido Berardis, Kommissionens juridiske tjeneste,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 12. december 1985,

afsagt følgende

## DOM

(Sagsfremstillingen udelades)

## Præmisser

- 1 Ved kendelse af 23. november 1984, indgået til Domstolen den 29. november s.å., har Commissione tributaria di secondo grado, Sassari, i medfør af EØF-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 9, stk. 2, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: Ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1) (i det følgende benævnt sjette direktiv).

## Tvistens baggrund

- 2 Af forelæggelseskendelsen fremgår det, at sagsøgeren i hovedsagen, Trans Tirreno Express SpA, driver person- og godsbefordring med skib mellem havnebyen Livorno på den italienske halvø og havnebyen Olbia på Sardinien. Det sagsøgende selskab er af Ufficio provinciale IVA, Sassari, blevet afkrævet moms for hele den nævnte strækning, herunder også den strækning, der tilbagelægges i internationalt farvand.
  
- 3 Sagsøgeren i hovedsagen har protesteret mod at skulle betale den del af momsen, der vedrører strækningen i internationalt farvand, idet det sagsøgende selskab bestrider den italienske stats ret til at kræve afgift for denne strækning. Selskabet har i den forbindelse gjort gældende, at bestemmelsen i artikel 9, litra c), i Decreto del Presidente della Repubblica (dekret fra Republikkens præsident), DPR, nr. 633 af 26. oktober 1972 (GURI Suppl. ord. nr. 292, s. 2), som ændret ved DPR nr. 94 af 31. marts 1979 (GURI nr. 93, s. 3011), hvorefter beregningsgrundlaget for moms af transportydelser på statens område fastsættes efter den dér tilbagelagte strækning«, udgør en gennemførelse af artikel 9, stk. 2, litra b), i sjette direktiv, der i kraft af territorialitetsprincippet udelukker opkrævning af moms for strækninger, der er tilbagelagt uden for det nationale område.
  
- 4 Commissione tributaria di secondo grado, Sassari, fandt under disse omstændigheder, at en fortolkning af artikel 9, stk. 2, litra b) i sjette direktiv var nødvendig, før den traf afgørelse, og har, henset til at de pågældende fællesskabsretlige bestemmelser bør anvendes på ensartet måde i samtlige medlemsstater, besluttet at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Kan ifølge artikel 9, stk. 2, litra b), i Rådets sjette direktiv, moms kun opkræves for transportydelser over strækninger, der tilbagelægges på medlemsstaternes højhedsområde under internationale transporter (fra medlemsstat til medlemsstat) eller desuden for nationale transporter (fra et sted til et andet i samme medlemsstat), der, som tilfældet er i nærværende sag, i det væsentlige finder sted i internationalt farvand?«

## Indlæg for Domstolen

- 5 Trans Tirreno Express SpA, Forbundsrepublikken Tysklands regering, Den franske Republiks regering og Kommissionen har afgivet skriftlige og mundtlige indlæg. Kongeriget Danmarks regering har indgivet skriftligt indlæg, og Den italienske Republiks regering har afgivet mundtligt indlæg.
- 6 Selskabet Trans Tirreno Express har anført, at det følger af en ordret og streng fortolkning af den omtvistede bestemmelse, at denne gennemfører det for skatter og afgifter gældende territorialprincip, og at der for strækninger, der tilbagelægges i internationalt farvand, hverken kan eller bør pålægges afgift.
- 7 Forbundsrepublikken Tysklands regering har henvist til artiklerne 2 og 3 i sjette direktiv, og gjort gældende, at internationale farvande ikke er en del af »indlandet« i den i direktivet forudsatte betydning, og at der kun skal erlægges moms for den strækning, der tilbagelægges i indlandet, hvilket også gælder, når der er tale om en transport, der begynder og afsluttes i samme medlemsstat.
- 8 Den franske Republiks regering har gjort gældende, at medlemsstaterne ifølge det sjette direktiv kun er forpligtet til at opkræve moms af transportydelser, der præsteres på deres højhedsområde. Uden for højhedsområdet står det staterne frit, om moms skal opkræves eller ikke, hvilket Domstolen også, men dog i relation til en anden bestemmelse, har fastslået i dom af 4. juli 1985 (168/84, Berkholz, Sml. 1985, s. 2251)
- 9 Kongeriget Danmarks regering har anført, at sjette direktiv ikke direkte besvarer spørgsmålet, men at det efter en systematisk fortolkning af direktivet må fastslås, at opkrævning af moms for transportydelser over strækninger, der tilbagelægges i internationalt farvand, ikke blot er mulig, men også nødvendig for at hindre afgiftsunddragelser ved kunstige ruteomlægninger til internationalt farvand. Den er desuden af den opfattelse, at for nationale skibe i internationalt farvand, omfattes en transportydelse i internationalt farvand også af de nationale afgiftsregler, idet disse skibe henhører under registreringsstatens jurisdiktion.

- 10 Den italienske Republiks regering har gjort gældende, at artikel 9 i sjette direktiv skal løse de kompetencespørgsmål, der kan opstå, når en tjenesteydelse vedrører flere medlemsstaters nationale regler. I det foreliggende tilfælde opstår der ikke spørgsmål herom, og en løsning bør findes på grundlag af artiklerne 2 og 3 i sjette direktiv. Det er i sidste instans den enkelte medlemsstat, der fastlægger det territoriale anvendelsesområde for dens momslovgivning.
- 11 Kommissionen har anført, at artikel 9, stk. 2, litra b), i sjette direktiv udelukkende finder anvendelse på persontransport; godstransport, der er en accessorisk ydelse, er reguleret i andre bestemmelser. Befordring af personer fra et sted til et andet i samme medlemsstat er en indenlandsk transportydelse, der ifølge direktivet pålægges vedkommende medlemsstats moms også for strækninger, der delvis tilbagelægges i internationalt farvand, forudsat havne i en anden medlemsstat ikke anløbes.

#### Besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål

- 12 Med henblik på en besvarelse af det præjudicielle spørgsmål må formålet med artikel 9 undersøges i sammenhæng med direktivets almindelige ordning.
- 13 Direktivets territoriale anvendelsesområde fastlægges i artiklerne 2 og 3. Moms pålægges ifølge artikel 2 levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab. Ved »indland« forstår ifølge artikel 3 anvendelsesområdet for traktaten om oprettelse af EØF, således som dette for hver medlemsstats vedkommende er fastlagt i artikel 227. Ifølge artikel 3, stk. 2, er visse nationale områder udtrykkeligt ikke omfattet af udtrykket »indland«.
- 14 Som fastslået af Domstolen i dom af 4. juli 1985 (den tidligere nævnte Berkholz-dom) er formålet med direktivets artikel 9, som det fremgår af syvende betragtning til direktivet, at skabe en rationel inddeling af anvendelsesområderne for de nationale bestemmelser om moms, idet tilknytningsstedet i afgiftsmæssig henseende for tjenesteydelser skal fastlægges på ensartet måde.
- 15 Med henblik på at undgå uoverensstemmelser vedrørende kompetencekonflikter i tilfælde, hvor en tjenesteydelse kan være omfattet af retsordenen i mere end én

medlemsstat, er det i artikel 9, stk. 1, som en undtagelse fra det snævre territorialitetsprincip, bestemt, at ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås som hovedregel det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres.

- 16 Fra denne hovedregel er der i stk. 2 gjort en række undtagelser vedrørende bestemte tjenesteydelser, for hvilke fastsættelsen af tjenesteyderens hjemsted som fiktivt leveringssted er uhensigtsmæssig, og for hvilke bestemmelsen fastsætter andre tilknytningspunkter.
- 17 I artikel 9, stk. 2, litra b), fastsættes således, for transportydelsers vedkommende, leveringsstedet, og følgelig stedet for afgiftspligtens indtræden, til det sted, hvor transporten finder sted, idet der tages hensyn til tilbagelagte strækninger. Denne undtagelse fra hovedreglen i stk. 1, er en nødvendig følge af, at transportvirksomhedens økonomiske hjemsted er uegnet som tilknytningspunkt ved fastlæggelsen af den territoriale kompetence for afgiftsopkrævningen; en transportydelse er nemlig efter sin art en særlig tjenesteydelse, der kan udføres på flere medlemsstats områder og nødvendiggør således anvendelsen af et andet kriterium, som muliggør i det væsentlige en afgrænsning af de forskellige medlemsstats kompetence til at opkræve afgift.
- 18 Det må fastslås, at en transport som den i hovedsagen omhandlede ikke med hensyn til afgiftspligten rejser spørgsmål om kompetence for flere medlemsstater, når det fartøj, der udfører transporten, forbinder to steder i samme medlemsstat, og når den benyttede rute, selv om den delvis ligger uden for nationalt område, ikke går igennem et område, der henhører under en anden stats højhedsområde.
- 19 Merværdiafgiftens territoriale anvendelsesområde må i tilfælde af sådanne transportere, der kan anses for rent indenlandske transportere afgrænses, ikke på grundlag af direktivets artikel 9, men af de grundlæggende bestemmelser i direktivets artikler 2 og 3.
- 20 Selv om det territoriale anvendelsesområde for sjette direktiv som nævnt i det foregående svarer til anvendelsesområdet for EØF-traktaten, således som dette for hver medlemsstats område er fastlagt i artikel 227, og selv om ordningen ifølge

direktivet således pligtmæssigt og ufravigeligt skal anvendes på medlemsstaternes nationale område i dets helhed, er der ikke i direktivet og navnlig ikke i artikel 9, stk. 2, litra b), gjort nogen begrænsning i medlemsstaternes frihed til at anvende deres afgiftslovgivning også uden for de nationale områder i snæver forstand, så længe de ikke herved griber ind i den andre medlemsstater tilkommende kompetence.

- 21 Det forelagte spørgsmål må derfor besvares således, at artikel 9, stk. 2, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: Ensartet beregningsgrundlag, ikke er til hinder for, at en medlemsstat i henhold til sin lovgivning opkræver merværdiafgift af en transportydelse mellem to steder inden for dens nationale område, selv om strækningen delvis tilbagelægges uden for dens nationale område, på betingelse af, at den ikke derved griber ind i andre staters fiskale kompetence.

### Sagens omkostninger

- 22 De udgifter, der er afholdt af Den italienske Republiks regering, Forbundsrepublikken Tysklands regering, Den franske Republiks regering, kongeriget Danmarks regering og 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 nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

### DOMSTOLEN (anden afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Commissione tributaria di secondo grado, Sassari, ved kendelse af 23. november 1984, for ret:

**Artikel 9, stk. 2, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: Ensartet beregningsgrundlag, er ikke til hinder for, at en**

medlemsstat i henhold til sin lovgivning opkræver merværdiafgift af en transportydelse mellem to steder inden for dens nationale område, selv om strækningen delvis tilbagelægges uden for dens nationale område, på betingelse af, at den ikke derved griber ind i andre staters fiskale kompetence.

Bahlmann

Due

Schockweiler

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 23. januar 1986.

P. Heim

Justitssekretær

K. Bahlmann

Formand for anden afdeling