

61995J0384

Domstolens Dom (Femte Afdeling) af 18. december 1997. - Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG mod Finanzamt Calau. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Finanzgericht des Landes Brandenburg - Tyskland. - Moms - Begrebet tjenesteydelser - National godtgørelse for ekstensivering af kartoffelproduktionen. - Sag C-384/95.

Samling af Afgørelser 1997 side I-07387

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - afgiftspligtige transaktioner - tjenesteydelser - ekstensivering af kartoffelproduktionen mod godtgørelse - ikke omfattet

[Raadets direktiv 77/388, art. 6, stk. 1, og art. 11, punkt A, stk. 1, litra a)]

Sammendrag

Artikel 6, stk. 1, og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, der omhandler henholdsvis definitionen af begrebet tjenesteydelser og fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget, skal fortolkes saaledes, at den forpligtelse til at undlade at høste mindst 20% af de kartofler, en landmand har dyrket, som han paatager sig i henhold til en national støtteordning, ikke udgør en tjenesteydelse i henhold til direktivet. Den herfor oppebaarne godtgørelse kan derfor ikke pålægges omsætningsafgift.

For at være omfattet af det fælles merværdiafgiftssystem skal en saadan forpligtelse medføre et forbrug. En landmand, der paatager sig den nævnte forpligtelse, leverer imidlertid ikke tjenesteydelser til en konkret forbruger og heller ikke en fordel, der kan anses for et omkostningselement, der indgår i en anden persons virksomhed i omsætningskæden.

Parter

I sag C-384/95,

angaaende en anmodning, som Finanzgericht des Landes Brandenburg (Tyskland) i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG

mod

Finanzamt Calau,

at opnåa en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 6, stk. 1, artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og artikel 12, stk. 3, litra a), samt af bilag H til 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),

har

DOMSTOLEN

(Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C. Gulmann (refererende dommer), og dommerne M. Wathelet, J.C. Moitinho de Almeida, J.-P. Puissochet og L. Sevón,

generaladvokat: F.G. Jacobs

justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- den tyske regering ved afdelingschef Ernst Roeder og ekspeditionssekretær Bernd Klope, begge Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtigede

- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Juergen Grunwald, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmoderrapporten,

efter at der i retsmodet den 15. maj 1997 er afgivet mundtlige indlæg af Finanzamt Calau ved kontorchef Andreas Damm, Land Brandenburgs Finansministerium, som befuldmægtiget, den tyske regering ved Ernst Roeder, bistået af ekspeditionssekretær Ferdinand Huschens, Forbundsfinansministeriet, som befuldmægtiget, og Kommissionen ved Juergen Grunwald,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 25. september 1997,

afsagt følgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 8. november 1995, indgaaet til Domstolen den 8. december 1995, har Finanzgericht des Landes Brandenburg (Tyskland) i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt

tre praejudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af artikel 6, stk. 1, artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og artikel 12, stk. 3, litra a), samt af bilag H til Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaeardiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette momsdirektiv«).

2 Spoergsmaalene er blevet rejst under en sag anlagt af Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG (herefter »sagsoegeren«) mod Finanzamt Calau vedroerende spoergsmaalet om, hvorvidt der skal svares omsaetningsafgift af en national godtgoerelse for ekstensivering af kartoffelproduktionen.

3 Den 1. januar 1991 indtraadte sagsoegeren som retssuccessor efter Landwirtschaftliche Produktionsgenossenschaft (P) Bronkow.

4 Landwirtschaftliche Produktionsgenossenschaft (P) Bronkow havde i 1990 faaet udbetalt en godtgoerelse fra Kreisverwaltung Calau, Amt fuer Ernaehrung, Landwirtschaft und Forsten (kontoret for ernaering, landbrug og forstvaeesen) i medfoer af Anordnung ueber die Foerderung der Extensivierung der landwirtschaftlichen Erzeugung af 13. juli 1990 (bekendtgoerelse om stoette til ekstensivering af landbrugsproduktionen). Godtgoerelsen, der androg 348 660 DM, blev ydet mod, at sagsoegeren skulle nedsaette sin aarlige kartoffelproduktion med 20%. I angivelsen vedroerende omsaetningsafgiften for 1990 var godtgoerelsen behandlet som ikke-afgiftspligtig.

5 Efter en naermere undersoegelse fandt Finanzamt Calau imidlertid, at godtgoerelsen burde have vaeret medtaget i den afgiftspligtige omsaetning; det konstaterede derfor ved afgoerelse af 1. juni 1992 et yderligere afgiftstilsvaer og tilstillede sagsoegeren en aendringsafgoerelse.

6 Efter at der var meddelt afslag paa den af sagsoegeren indgivne klage over aendringsafgoerelsen, anlagde sagsoegeren sag ved Finanzgericht des Landes Brandenburg. Til stoette for soegsmaalet gjorde sagsoegeren gaeldende, at godtgoerelsen for ekstensivering af kartoffelproduktion ikke kunne anses for betalt som led i en udveksling af ydelser. Sagsoegeren anfoerte bl.a., at der ikke med hensyn til den paagaeldende godtgoerelse kunne udpeges en konkret aftager af ydelser.

7 Da Finanzgericht var af den opfattelse, at sagens afgoerelse ahang af fortolkningen af sjette momsdirektiv, udsatte den sagen og har forelagt Domstolen foelgende praejudicielle spoergsmaal:

»1) Leverer en afgiftspligtig landmand, som i 1990 har ekstensiveret sin kartoffelproduktion i delstaten Brandenburg i Forbundsrepublikken Tyskland ved ikke at hoeste mindst 20% af de dyrkede kartofler, en tjenesteydelse i henhold til artikel 6, stk. 1, i sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter til en bestemt aftager?

2) Er den godtgoerelse, der betales for ekstensivering af kartoffelproduktionen i henhold til Anordnung ueber die Foerderung der Extensivierung der landwirtschaftlichen Erzeugung af 13. juli 1990, en pengeydelse, af hvilken der i henhold til sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal erlaegges afgift?

3) Saafermt spoergsmaal 1) besvares bekraeftende:

Skal den reducerede afgiftssats i artikel 12, stk. 3, litra a), fjerde punktum, sammenholdt med bilag H til sjette momsdirektiv, anvendes paa den udfoerte tjenesteydelse?»

8 Med de to foerste spoergsmaal oensker den nationale ret reelt oplyst, om sjette momsdirektivs artikel 6, stk. 1, og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal fortolkes saaledes, at den forpligtelse til at undlade at hoeste mindst 20% af de kartofler, han har dyrket, som en landmand paatager sig i

henhold til en national støtteordning, udgør en tjenesteydelse i henhold til sjette momsdirektiv, således at den herfor oppebarne godtgørelse kan pålægges omsætningsafgift.

9 Det bestemmes i sjette momsdirektivs artikel 2, stk. 1, at »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab« pålægges merværdiafgift.

10 I artikel 6, stk. 1, hedder det:

»Ved 'tjenesteydelse' forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5.

En sådan transaktion kan blandt andet gå ud på:

...

- en forpligtelse til at undlade noget eller til at påføre en handling eller en tilstand;

...«

11 I henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), er beskatningsgrundlaget »ved levering af goder og tjenesteydelser... den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris«.

12 I dom af 29. februar 1996 (sag C-215/94, Mohr, Sml. I, s. 959, herefter »Mohr-dommen«) tog Domstolen stilling til, om en forpligtelse til at opføre med mælkeproduktion, som en landmand påtager sig i henhold til en fællesskabsforordning om fastsættelse af en godtgørelse for definitivt opføre med mælkeproduktion, udgør en tjenesteydelse i henhold til sjette momsdirektiv.

13 Domstolen besvarede dette spørgsmål benægtende, idet den udtalte, at merværdiafgift er en generel forbrugsafgift på ting og tjenesteydelser, og at der i et tilfælde som det, der forelå til afgørelse, ikke var tale om forbrug i den betydning, udtrykket anvendes i det fælles merværdiafgiftssystem. Domstolen fastslog, at Fællesskabet ved at betale en godtgørelse til landmænd, som forpligter sig til at opføre med deres mælkeproduktion, hverken erhverver goder eller tjenesteydelser til eget brug, idet det handler i almenhedens interesse, som er at fremme den rette funktion af det fælles marked for mælk. På denne baggrund medfører en landmænds forpligtelse til at opgive mælkeproduktionen hverken for Fællesskabet eller for de kompetente nationale myndigheder fordele af en sådan art, at de kan anses for brugere af en tjenesteydelse, og forpligtelsen udgør derfor ikke en tjenesteydelse som omhandlet i sjette momsdirektivs artikel 6, stk. 1 (praemis 19-22).

14 Den tyske regering og Kommissionen er med rette enige om, at de to hovedsager, dvs. den sag, der var baggrunden for Mohr-dommen, og den, der er baggrunden for dommen i nærværende sag, skal afgøres på samme måde, for så vidt angår spørgsmålet om anvendelse af sjette momsdirektiv. Det er uden betydning, at godtgørelsen i Mohr-sagen var ydet af Fællesskaberne, mens den i hovedsagen her er national. I begge situationer skal det afgøres, om den forpligtelse til at nedsætte produktionen, en landmand har påtaget sig mod at opnå en godtgørelse i henhold til en interventionsordning, udgør en tjenesteydelse i henhold til sjette momsdirektiv, således at godtgørelsen kan pålægges moms.

15 Mens Kommissionen - som den allerede gjorde gældende i Mohr-sagen - er af den opfattelse, at der i disse situationer ikke er tale om tjenesteydelser i henhold til sjette momsdirektiv, har den tyske regering og Finanzamt Calau rejst tvivl med hensyn til den i Mohr-sagen anlagte fortolkning.

16 Den tyske regering og Finanzamt Calau er enige i, at den i hovedsagen omhandlede godtgoerelse ikke kan anses for at være modvaerdien for levering af goder, der er omfattet af sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), men har anført, at godtgoerelsen er omfattet af direktivet, idet den er modvaerdien for en tjenesteydelse. Den omstaendighed, at landmanden begrænser sin produktion eller undlader at sælge visse produkter, udgør efter deres opfattelse en særskilt tjenesteydelse, som ikke har noget at gøre med levering af varer til forbrugerne, og som er forbundet med en egen modvaerdi. Naar Domstolen i Mohr-sagen gjorde det til en betingelse, at den offentlige myndighed erhverver varer eller tjenesteydelser til eget brug, har Domstolen opstillet en yderligere betingelse, der ikke var fastsat i sjette momsdirektiv.

17 Den tyske regering og Finanzamt Calau har bl.a. anført, at det ikke på grundlag af den betragtning, at moms er en generel forbrugsafgift, kan afgøres, om der foreligger en tjenesteydelse. Med henblik herpå kan der alene søges støtte i ordlyden af sjette momsdirektivs artikel 6. Det fremgår heraf, at enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode, må anses for en tjenesteydelse, naar den er af økonomisk art og ikke udelukkende henhører under privatlivets sfære. Spørgsmaalet om, hvem der nyder godt af ydelsen eller dens økonomiske virkninger, har således ingen betydning for fortolkningen af begrebet tjenesteydelse.

18 Ifølge den tyske regering og Finanzamt Calau foreligger der i nærværende sag en udveksling af ydelser, idet landmanden modtager betaling for en konkret ydelse. Der er en så snæver forbindelse mellem ydelsen og godtgoerelsen, at det ikke kan antages, at der kun rent teknisk er sammenhæng mellem betalingen og ydelsen. Da nedsættelsen af produktionen var en ufravigelig betingelse for, at det offentlige udbetalte godtgoerelsen, udgør den hermed forbundne forpligtelse en tjenesteydelse mod vederlag. I den forbindelse er det ligeledes irrelevant, om det i sidste instans er samfundet eller det offentlige som repræsentant for samfundet, der er modtager af ydelsen, idet dette forhold ikke er blandt dem, der omhandles i sjette momsdirektivs artikel 2, 6 og 11.

19 Først bemærkes, at som generaladvokaten har anført i punkt 21-29 i sit forslag til afgørelse, kan de af den tyske regering og Finanzamt Calau fremførte argumenter ikke rejse tvivl med hensyn til det raisonnement, Domstolen anlagde i Mohr-dommen.

20 I modsætning til, hvad der er gjort gældende, er dette raisonnement ikke til hinder for, at en betaling, som en offentlig myndighed foretager i almenhedens interesse, kan udgøre modvaerdien for en tjenesteydelse i sjette momsdirektivs forstand, og det indebærer heller ikke, at begrebet tjenesteydelse afhænger af, hvorledes den, der betaler for den, anvender den. Det er kun arten af den indgaaede forpligtelse, der har betydning: for at være omfattet af det fælles merværdiafgiftssystem skal forpligtelsen medføre et forbrug.

21 Med henblik på afgørelsen af, om en tjenesteydelse er omfattet af sjette momsdirektivs anvendelsesområde, skal transaktionen derfor bedømmes i lyset af det fælles merværdiafgiftssystems formål og kendetegn.

22 Det bemærkes i den forbindelse, at artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227/EOEF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12) bestemmer:

»Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på den grundsætning, at der på ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver omsaetning svares en mervaerdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gaelder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det mervaerdiafgiftsbeloeb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.

...«

23 En transaktion som den i hovedsagen foreliggende, nemlig den forpligtelse til at nedsaette sin produktion, en landmand paatager sig, er ikke i overensstemmelse med denne grundsætning, idet den ikke giver anledning til noget forbrug. Som generaladvokaten har anført i punkt 26 i sit forslag til afgørelse, leverer landmanden ikke tjenesteydelser til en konkret forbruger, og heller ikke en fordel, der kan anses for et omkostningselement, der indgaar i en anden persons virksomhed i omsætningskæden.

24 Da den forpligtelse til at nedsaette sin produktion, landmanden har paataget sig, hverken for de kompetente nationale myndigheder eller for andre konkrete personer medfører fordele af en saadan art, at de kan anses for forbrugere af en tjenesteydelse, udgør forpligtelsen ikke en tjenesteydelse som omhandlet i sjette direktivs artikel 6, stk. 1.

25 De to første præjudicielle spørgsmål maa derfor besvares med, at sjette momsdirektivs artikel 6, stk. 1, og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal fortolkes saaledes, at den forpligtelse til at undlade at høeste mindst 20% af de kartofler, han har dyrket, som en landmand paatager sig i henhold til en national støtteordning, ikke udgør en tjenesteydelse i henhold til sjette direktiv. Den derfor oppebaarne godtgørelse kan derfor ikke paalægges omsætningsafgift.

26 Henset til besvarelsen af de to første spørgsmål er det ufornoedent at tage stilling til det tredje spørgsmål.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

27 De udgifter, der er afholdt af den tyske regering og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. 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.

Afgørelse

Paa grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

(Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Finanzgericht des Landes Brandenburg ved kendelse af 8. november 1995, for ret:

Artikel 6, stk. 1, og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles mervaerdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes saaledes, at den forpligtelse

til at undlade at høeste mindst 20% af de kartofler, han har dyrket, som en landmand påtager sig i henhold til en national støtteordning, ikke udgør en tjenesteydelse i henhold til direktiv 77/388. Den herfor oppebærede godtgørelse kan derfor ikke pålægges omsætningsafgift.