

61980J0154

Domstolens dom (andra avdelningen) den 5 februari 1981. - Staatssecretaris van Financiën mot den kooperativa föreningen "Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA". - Begäran om förhandsavgörande: Hoge Raad i Nederländerna. - Mervärdeskatt: tillhandahållande av tjänster. - Mål 154/80.

Rättsfallssamling 1981 s. 00445

Svensk specialutgåva s. 00023

Finsk specialutgåva s. 00023

Sammanfattning

Parter

Föremål för talan

Domska

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Nyckelord

Bestämmelser om skatter och avgifter - harmonisering av lagstiftning - omsättningsskatter - gemensamt system för mervärdesskatt - tillhandahållande av tjänster - beskattningsunderlag - motvärde som är direkt kopplat till tjänsten, kan uttryckas i pengar och har ett subjektivt värde

(artiklarna 2 och 8 a i rådets direktiv 67/228 samt bilaga A punkt 13 till direktivet)

Sammanfattning

Ett tillhandahållande av tjänster är skattepliktigt i den mening som avses i andra direktivet om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, när denna tjänst, i enlighet med artikel 2 i detta direktiv, tillhandahålls mot vederlag och när beskattningsunderlaget för ett sådant tillhandahållande, enligt artikel 8 a, såsom den närmare anges i punkt 13 i bilaga A, utgörs av det motvärde som erhålls för tillhandahållandet, dvs. av allt som erhålls som motprestation för tjänsten. Det måste alltså föreligga en direkt koppling mellan den tjänst som tillhandahålls och det motvärde som erhålls, vilket måste kunna uttryckas i pengar och representera ett subjektivt värde eftersom beskattningsunderlaget för tillhandahållandet av tjänster utgörs av den faktiska motprestation som erhålls och inte av ett värde som uppskattas på grundval av objektiva kriterier.

Det kan följaktligen inte vara fråga om ett motvärde i den mening som avses i artikel 8 a i direktivet när en kooperativ förening, som driver ett varulager, inte tar ut någon lageravgift av sina

medlemmar för den tjänst som tillhandahålls.

Parter

I mål 154/80

har Hoge Raad der Nederlanden till domstolen gett in en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 177 i EEG-fördraget i det mål som pågår vid den nationella domstolen mellan

Staatssecretaris van Financiën

och

den kooperativa föreningen "Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA", Heinkenszand.

Föremål för talan

Begäran avser tolkningen av artikel 8 i rådets andra direktiv av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Struktur och förfaranden för tillämpning av det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EGT nr L 71, s. 1303, fransk version; vid översättningen fanns ingen svensk version att tillgå).

Domskäl

1 Genom dom av den 25 juni 1980, som inkom till domstolen den 2 juli 1980, har Hoge Raad der Nederlanden i enlighet med artikel 177 i EEG-fördraget ställt en fråga om tolkningen av artikel 8 i rådets andra direktiv 67/228 av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Struktur och förfaranden för tillämpning av det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EGT nr L 71, s. 1303, fransk version).

2 Denna fråga har uppkommit inom ramen för en tvist mellan Staatssecretaris van Financiën och en kooperativ jordbruksförening, som driver ett potatislager, angående den omständigheten att föreningen, som hade beslutat att för åren 1975 och 1976 inte ta ut någon lageravgift av sina medlemmar för lagringen av potatis, ansåg att eftersom dessa tjänster tillhandahölls utan ersättning kunde de inte omfattas av omsättningsskatt.

3 Skattemyndigheterna ansåg dock att föreningen likväl krävde en motprestation av sina medlemmar eftersom värdet av deras andelar minskade till följd av att lagringsavgiften inte togs ut under de två ifrågavarande åren, och de utfärdade därför, efter att ha beräknat denna motprestation till värdet av den lagringsavgift som normalt togs ut, ett besked om efterbeskattning.

4 Föreningen överklagade detta skattebesked till Gerechtshof i Haag och gjorde gällande att föreningen - eftersom begreppet ersättning enligt definitionen i artikel 8 i Wet op omzetbelasting (lag om omsättningsskatt) har en subjektiv karaktär - hade tillhandahållit sina tjänster utan ersättning eftersom den inte hade krävt någon motprestation.

5 Gerechtshof biföll föreningens klagomål varefter Staatssecretaris van Financiën överklagade domen.

6 För att kunna avgöra denna tvist har Hoge Raad ställt följande frågor:

"En kooperativ förening som lyder under nederländsk lag driver i enlighet med ändamålet i föreningens stadga ett potatislager. Medlemmarna i föreningen är härmed berättigade men också förpliktade att årligen lagra 1 000 kg potatis för varje andelsbevis som de innehar och som har utfärdats av föreningen mot erläggandet av en lageravgift som föreningen årligen fastställer och som skall betalas efter verksamhetsårets utgång. I enlighet med ett beslut som tas av föreningen tas ingen avgift ut under ett visst år.

Kan det i ett fall som detta vara fråga om ett motvärde i den mening som avses i artikel 8 inledningen och 8 a i andra direktivet?"

7 Hoge Raads fråga går i huvudsak ut på att få en korrekt tolkning av begreppet "motvärde" i artikel 8 a i andra direktivet.

8 Den ställda frågan måste besvaras mot bakgrund av samtliga bestämmelser i andra direktivet.

9 Det skall först och främst konstateras att det omtvistade begreppet utgör en del av en gemenskapsrättslig bestämmelse som inte hänvisar till medlemsstaternas lagstiftning för att bestämma dess betydelse och räckvidd. Av detta följer att tolkningen av begreppet i allmänna ordalag inte kan överlåtas till varje medlemsstats skönsrättsliga bedömning.

10 Dessutom har gemenskapslagstiftaren varit noga med att se till att begreppet "motvärde" i bilaga A - som enligt artikel 20 utgör en integrerad del av andra direktivet - förtydligas i punkt 13 vad gäller artikel 8 a, till att omfatta "allt som erhålls som motprestation för... tillhandahållande av tjänster, inklusive tillkommande omkostnader (emballage, transport- och försäkringskostnader, etc.), dvs. inte enbart det penningbelopp som tas emot utan även t.ex. värdet av de varor som erhålls i utbyte eller, i fråga om varor som rekvideras av en myndighet eller på en myndighets vägnar, beloppet av den ersättning som erhålls".

11 Det bör vidare understrykas att denna artikel 8 a, i vilken beskattningsunderlaget för mervärdesskatten definieras och i vilken det fastställs att detta, när det gäller tillhandahållande av tjänster, skall omfatta "allt som utgör motvärde för prestationen", såsom nämnts ovan, bör jämföras med artikel 2, enligt vilken mervärdesskatt endast skall betalas för "tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person".

12 Ett tillhandahållande av tjänster är således skattepliktigt, i den mening som avses i andra direktivet, när denna tjänst tillhandahålls mot vederlag och när beskattningsunderlaget för ett sådant tillhandahållande utgörs av allt som erhålls som motprestation för tjänsten. Det måste alltså föreligga en direkt koppling mellan den tjänst som tillhandahålls och det motvärde som erhålls, vilket inte är fallet om motprestationen består av en - obestämd - värdeminskning av de andelar som medlemmarna innehar, och en sådan värdeminskning inte kan betraktas som ersättning som föreningen har mottagit för tillhandahållandet av tjänsterna.

13 Det följer dessutom av användningen av begreppen "mot vederlag" och "allt som erhålls som motprestation" dels att motvärdet för tillhandahållandet av en tjänst måste kunna uttryckas i pengar, vilket för övrigt bekräftas i artikel 9 i andra direktivet i vilket föreskrivs att "den normala skattesatsen för mervärdesskatt skall bestämmas... som en viss procentsats av beskattningsunderlaget", dvs. som en viss del av det som utgör motvärdet för tillhandahållandet av tjänsterna, vilket förutsätter att detta motvärde kan uttryckas som ett penningbelopp; dels att detta motvärde är ett subjektivt värde eftersom beskattningsunderlaget för tillhandahållandet av tjänster utgörs av den faktiska motprestation som erhålls och inte av ett värde som uppskattas på grundval av objektiva kriterier.

14 Ett tillhandahållande av tjänster för vilka det inte erhålls någon bestämd subjektiv motprestation utgör följaktligen inte ett tillhandahållande av tjänster "mot vederlag", och kan därför inte beskattas enligt andra direktivet.

15 Av detta följer att det inte kan vara tal om ett motvärde i den mening som avses i artikel 8 inledningen och 8 a i rådets andra direktiv 67/228 av den 11 april 1967 när en kooperativ förening, som driver ett varulager, inte tar ut någon lageravgift av sina medlemmar för den tjänst som tillhandahålls.

Beslut om rättegångskostnader

16 De kostnader som har förorsakats Europeiska gemenskapernas kommission, som har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

-angående den fråga som genom dom av den 25 juni 1980 förts vidare av Hoge Raad der Nederlanden - följande dom:

Det inte kan vara fråga om ett motvärde i den mening som avses i artikel 8 inledningen och 8 a i rådets andra direktiv 67/228 av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Struktur och förfaranden för tillämpning av det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EGT nr L 71, s. 1303; fransk version) när en kooperativ förening, som driver ett varulager, inte tar ut någon lageravgift av sina medlemmar för den tjänst som tillhandahålls.