

61993J0302

Domstolens Dom (Sjette Afdeling) af 26. september 1996. - Etienne Debouche mod Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Gerechtshof 's-Gravenhage - Nederlandene. - Moms - Fortolkning af artikel 17, stk. 2 og stk. 3, litra a), i direktiv 77/388/EØF samt af artikel 3, litra b), og artikel 5, stk. 1, i direktiv 79/1072/EØF - Tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet. - Sag C-302/93.

Samling af Afgørelser 1996 side I-04495

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

Fiskale bestemmelser ° harmonisering af lovgivningerne ° omsætningsafgifter ° det fælles merværdiafgiftssystem ° tilbagebetaling af afgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet ° advokat omfattet af en fritagelse i den medlemsstat, hvor han er etableret ° tilbagebetaling af afgift pålagt tjenesteydelser leveret til den pågældende i en medlemsstat, som ikke indrømmer fritagelse for advokaters tjenesteydelser ° ulovligt

[Raadets direktiv 79/1072, art. 3, litra b), og Raadets direktiv 77/388, art. 28, stk. 3, litra b), samt bilag F]

Sammendrag

Artikel 3, litra b), i ottende direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter ° Foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet skal fortolkes saaledes, at en advokat, som i den medlemsstat, hvor han er etableret, er omfattet af en afgiftsfritagelse i medfør af artikel 28, stk. 3, litra b), i sjette direktiv og bilag F dertil, ikke på grundlag heraf har ret til at ansoege om den deri omhandlede attestation hos den kompetente administration i denne medlemsstat, og han har derfor ikke ret til at få tilbagebetalt den afgift, som er blevet opkrævet for tjenesteydelser, der er leveret ham i en medlemsstat, hvor han ikke er etableret, og hvori ydelser præsteret af advokater ikke er fritaget for afgift. Det fremgaar saaledes saavel af artikel 3, litra b), i ottende direktiv som af den ordning, der er indført ved sjette direktiv, at en afgiftspligtig person, som er omfattet af en afgiftsfritagelse, og som følgelig ikke har ret til fradrag for indgående moms betalt i indlandet, i

overensstemmelse med maalsætningen for ordningen i momsdirektiverne saaledes hverken har ret til tilbagebetaling af afgift betalt i en anden medlemsstat, eller ° som konsekvens heraf ° til at faa udstedt en attestation i henhold til denne bestemmelse.

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 19. maj 1993, indgaaet til Domstolen den 1. juni 1993, har Gerechtshof, Haag, i medfør af EOEF-traktatens artikel 177 forelagt et praejudicielt spoergsmaal vedroerende fortolkningen af artikel 17, stk. 2, og artikel 17, stk. 3, litra a), i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter "sjette direktiv"), samt af artikel 3, litra b), og artikel 5, stk. 1, i Raadets ottende direktiv 79/1072/EOEF af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet (EFT L 331, s. 11, herefter "ottende direktiv").

2 Dette spoergsmaal er blevet rejst under en retssag mellem Etienne Debouche og Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen vedroerende retten til tilbagebetaling af merværdiafgift (herefter "moms"), som omhandlet i artikel 17 og 33 i Wet op de omzetbelasting 1968 (lov om omsaetningsafgift); det ottende direktiv er blevet gennemført i den nederlandske retsorden ved disse artikler.

3 Kongeriget Belgien har gjort brug af muligheden i henhold til sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med direktivets bilag F, saaledes at det har fritaget tjenesteydelser, præsteret af advokater, for moms. Samme ydelser er derimod paalagt omsaetningsafgift i Nederlandene.

4 Debouche, der er advokat og etableret i Belgien, havde hos et i Nederlandene etableret leasingselskab lejet en bil, som han udelukkende anvendte i Belgien i forbindelse sin erhvervsmaessige virksomhed.

5 Han indgav en ansøgning til de nederlandske myndigheder om at faa tilbagebetalt den moms, som var blevet faktureret som en del af lejen af bilen for perioden 1. januar til 31. oktober 1990.

6 Denne ansøgning var ledsaget af de originale regninger og en attestation fra de belgiske myndigheder, hvori det anførtes, at Debouche "... ikke skal betale merværdiafgift i Belgien, da han præsterer tjenesteydelser, der er fritaget for merværdiafgift i henhold til artikel 28, stk. 3, litra b), i ... sjette direktiv ... og bilag F hertil".

7 Ottende direktivs artikel 2 indeholder foelgende regel:

"Hver enkelt medlemsstat tilbagebetaler paa de i det foelgende fastsatte vilkaar til enhver afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, men som er etableret i en anden medlemsstat, den merværdiafgift, som er blevet opkraevet for tjenesteydelser eller loesoere, der er leveret ham i indlandet af en anden afgiftspligtig, eller som han er blevet paalagt ved indførsel af goder til landet i det omfang, hvor disse goder og disse tjenesteydelser anvendes til brug ved de i direktiv 77/388/EOEF, artikel 17, stk. 3, litra a) og b), omhandlede transaktioner eller de i artikel 1, litra b), omhandlede tjenesteydelser."

Ottende direktivs artikel 3 foreskriver:

"For at modtage tilbagebetaling skal enhver i artikel 2 omhandlet afgiftspligtig person, som hverken har leveret goder eller præsteret saadanne tjenesteydelser, at de maa betragtes som foregaaet i indlandet:

...

b) med en attestation udstedt af administrationen i den stat, hvor han er etableret, bekræfte, at han er merværdiafgiftspligtig i denne stat; saafremt den i artikel 9, stk. 1, omhandlede kompetente myndighed allerede er i besiddelse af en saadan attestation, behoever den afgiftspligtige dog ikke at indgive nogen ny attestation i det første aar efter, at administrationen i den stat, hvor han er etableret, har udstedt den første; medlemsstaterne udsteder ingen attestation til afgiftspligtige, der omfattes af afgiftsfrihed i medfør af direktiv 77/388/EOEF, artikel 24, stk. 2

..."

Ottende direktivs artikel 5, stk. 1, bestemmer:

"Ved anvendelse af nærværende direktiv fastsættes retten til tilbagebetaling af afgiften i overensstemmelse med artikel 17 i direktiv 77/388/EOEF, saaledes som denne anvendes i den medlemsstat, der foretager tilbagebetalingen."

8 Den kompetente Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen afviste en klage fra Debouche, som derefter rejste sag ved Gerechtshof, Haag. Sagsoegeren i hovedsagen har navnlig gjort gældende, at han er afgiftspligtig som anført i ottende direktivs artikel 3, litra b), og at retten til tilbagebetaling ifølge samme direktivs artikel 5, stk. 1, reguleres af fradragsreglerne i tilbagebetalingslandet, med den følge, at de nederlandske bestemmelser, som giver advokater ret til at fradrage indgående moms, finder anvendelse i hans tilfælde.

9 Den nationale ret har i forelæggelseskendelsens punkt 6.2 bemærket, at afgørelsen af den foreliggende sag er afhængig af en fortolkning af ottende direktivs artikel 3, litra b), og artikel 5, stk. 1, sammenholdt med sjette direktivs artikel 17, stk. 2, og artikel 17, stk. 3, litra a).

10 Foelgelig har retten udsat sagen og anmodet Domstolen om en præjudiciel afgørelse af foelgende spoergsmaal:

"Hvorledes skal de ovenfor under punkt 6.2 omhandlede bestemmelser i sjette og ottende direktiv fortolkes med henblik paa at tage stilling til den ovenfor nærmere beskrevne ansøgning om tilbagebetaling af merværdiafgift?"

11 Med dette spoergsmaal oensker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om ottende direktivs artikel 3, litra b), og artikel 5, stk. 1, samt sjette direktivs artikel 17, stk. 2, og artikel 17, stk. 3, litra a), skal fortolkes saaledes, at en advokat, der i den medlemsstat, hvor han er etableret, er omfattet af en fritagelse for moms i medfør af sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), og bilag F dertil, har ret til at faa tilbagebetalt den moms, som er blevet opkrævet for tjenesteydelser, der er leveret ham i en anden medlemsstats indland, hvori ydelser præsteret af advokater ikke er fritaget for afgift.

12 Ud fra ønsket om at give et anvendeligt svar med henblik paa afgørelsen af hovedsagen bemærkes det, at det følger af ottende direktivs artikel 3, litra b), at en afgiftspligtig person, for at modtage tilbagebetaling, med en attestation udstedt af administrationen i den stat, hvor han er etableret, skal bekræfte, at han er momspligtig i denne stat.

13 Det er imidlertid ubestridt, at Debouche ikke har fremlagt en saadan attestation for de nederlandske myndigheder.

14 Der er saerligt grund til at fastslaa, at en medlemsstat med rette ikke udsteder en attestation i henhold til ottende direktivs artikel 3, litra b), til en advokat, der i indlandet leverer tjenesteydelser, som er fritaget for afgift i medfoer af sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), og bilag F dertil, i den medlemsstat, hvori han er etableret.

15 Som praeciseret i ottende direktivs artikel 3, litra b), sidste punktum, har en afgiftspligtig person, som er omfattet af en afgiftsfritagelse, og som foelgelig ikke har ret til fradrag for indgaaende moms betalt i indlandet, i overensstemmelse med maalsaetningen for ordningen i momsdirektiverne saaledes heller ikke ret til tilbagebetaling af moms betalt i en anden medlemsstat.

16 Denne fortolkning svarer til Domstolens fortolkning af sjette direktivs artikel 17. Naar en afgiftspligtig person leverer tjenesteydelser til en anden afgiftspligtig person, der benytter disse til en fritagen transaktion, har sidstnaevnte person saaledes ° bortset fra de i direktiverne paa omraadet udtrykkeligt fastsatte tilfaelde ° ikke fradragsret for indgaaende moms (jf. bl.a. dom af 6.4.1995, sag C-4/94, BLP Group, Sml. I, s. 983, praemis 28).

17 Det bemaerkes imidlertid, at det fremgaar af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, at en advokat, som er omfattet af afgiftsfritagelsen efter sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med bilag F dertil, ikke har ret til fradrag for indgaaende afgift.

18 Det bemaerkes ligeledes, at ottende direktiv ikke har til formaal at anfaegte den ordning, der er indfoert ved sjette direktiv. I henhold til tredje betragtning til ottende direktiv har direktivet snarere som maal at goere en ende paa forskellene mellem de bestemmelser, der dengang gjaldt i medlemsstaterne, og som ofte var aarsag til omlaegninger i samhandelen og konkurrencefordrejning. Ifoelge femte betragtning til ottende direktiv maa direktivet ikke "medfoere, at afgiftspligtige behandles forskelligt, alt efter hvilken medlemsstat de er etableret i".

19 Debouche har derimod paaberaabt sig denne femte betragtning til stoette for en tilbagebetaling. Det skal dog anfoeres, at hvis dette skete, ville han staa i en mere fordelagtig situation end de nederlandske advokater, der har ret til fradrag for indgaaende moms, fordi de leverer ydelser, der er afgiftsbelagt, mens Debouche udelukkende leverer ydelser fritaget for afgift.

20 Det forelagte praepjudicielle spoergsmaal boer herefter besvares med, at ottende direktivs artikel 3, litra b), skal fortolkes saaledes, at en advokat, som i den medlemsstat, hvor han er etableret, er omfattet af en afgiftsfritagelse i medfoer af sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), og bilag F dertil, ikke paa grundlag heraf har ret til at ansoege om den deri omhandlede attestation hos den kompetente administration i denne medlemsstat, og han har derfor ikke ret til at faa tilbagebetalt den moms, som er blevet opkraevet for tjenesteydelser, der er leveret ham i en medlemsstat, hvor han ikke er etableret, og hvori ydelser praesteret af advokater ikke er fritaget for afgift.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

21 De udgifter, der er afholdt af den nederlandske, den tyske og den portugisiske regering samt 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 (Sjette Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Gerechtshof, Haag, ved kendelse af 19. maj 1993, for ret:

Artikel 3, litra b), i Raadets ottende direktiv 79/1072/EOEF af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter ° Foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet skal fortolkes således, at en advokat, som i den medlemsstat, hvor han er etableret, er omfattet af en afgiftsfritagelse i medfør af artikel 28, stk. 3, litra b), i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter ° Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag og bilag F dertil, ikke på grundlag heraf har ret til at ansøge om den deri omhandlede attestation hos den kompetente administration i denne medlemsstat, og han har derfor ikke ret til at få tilbagebetalt den moms, som er blevet opkrævet for tjenesteydelser, der er leveret ham i en medlemsstat, hvor han ikke er etableret, og hvori ydelser præsteret af advokater ikke er fritaget for afgift.