

61995C0384

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Jacobs fremsat den 25. september 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

Generaladvokatens forslag til afgørelse

1 Problemet i denne sag, som er forelagt Domstolen af Finanzgericht des Landes Brandenburg, er, hvorvidt en landmand, der indskrænker sin kartoffelproduktion mod at opnåa national støtte, præsterer en tjenesteydelse i sjette momsdirektivs forstand (1).

De relevante fællesskabsretlige bestemmelser

2 Sjette direktivs artikel 2, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Merværdiafgift pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.«

3 Direktivets artikel 6, stk. 1, har følgende ordlyd:

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

En saadan transaktion kan blandt andet gaa ud paa: ...

- en forpligtelse til at undlade noget eller til at taale en handling eller en tilstand

- udførelsen af en tjenesteydelse i henhold til et pålæg fra det offentlige eller paa dettes vegne eller ifølge lov.«

4 Paa det relevante tidspunkt, dvs. i 1990, havde direktivets artikel 12, stk. 3, følgende ordlyd:

»Merværdiafgiftens normalsats fastsættes af hver medlemsstat som en bestemt procentsats af beskatningsgrundlaget, der er den samme for levering af goder og for tjenesteydelser.«

5 Artikel 12, stk. 3, blev ændret ved Raadets direktiv 92/77/EOEF (2), som medlemsstaterne skulle gennemføre senest den 31. december 1992. For så vidt det her har relevans, bestemmes det i sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a):

»Fra den 1. januar 1993 anvender medlemsstaterne en normalsats, som indtil den 31. december 1996 ikke må være mindre end 15%.

...

Medlemsstaterne kan ligeledes anvende en eller to reducerede satser. De reducerede satser må ikke være mindre end 5% og må kun anvendes på levering af de kategorier af goder og tjenesteydelser, som er anført i bilag H.«

6 Bilag H, der er indført ved direktiv 92/77, omfatter bl.a.:

»Levnedsmidler og foder (herunder drikkevarer bortset fra alkoholholdige drikkevarer); levende dyr, frø, planter og ingredienser, der normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder; produkter, der normalt er bestemt til at anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler og foder.«

Sagens faktiske omstændigheder og den nationale rets spørgsmål

7 Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG, der er sagsoeger i hovedsagen, er retssuccessor efter koncernen Landwirtschaftliche Produktionsgenossenschaft (P) Bronkow (herefter »Bronkow«). I 1990 fik Bronkow udbetalt en godtgørelse fra Kreisverwaltung Calau, Amt fuer Ernaehrung, Landwirtschaft und Forsten (Kontoret for Ernaering, Landbrug og Forstvaesen) i medfør af Anordnung ueber die Foerderung der Extensivierung der landwirtschaftlichen Erzeugung af 13. juli 1990 (bekendtgørelse om støtte til ekstensivering (3) af landbrugsproduktionen). Godtgørelsen, der androg 348 660 DM, blev ydet mod, at Bronkow skulle nedsætte sin årlige kartoffelproduktion med 20%. I angivelsen vedrørende omsætningsafgiften for 1990 medtog Bronkow ikke godtgørelsen i den afgiftspligtige omsætning, og der skulle derfor ske momsrefusion for det pågældende år. Efter en nærmere undersøgelse fandt afgiftsmyndighederne, at godtgørelsen burde have været medtaget i Bronkow's afgiftspligtige omsætning, og de tilstillede Bronkow en ændringsafgørelse.

8 Under den derpå følgende retssag besluttede Finanzgericht at anmode om en præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

»1) Leverer en afgiftspligtig landmand, som i 1990 har ekstensiveret sin kartoffelproduktion i delstaten Brandenburg i Forbundsrepublikken Tyskland ved ikke at høste 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 omsætningsafgifter til en bestemt aftager?

2) Er den godtgørelse, 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 erlægges afgift?

3) Saaframt spørgsmål 1) besvares bekræftende:

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

Dommen i Mohr-sagen

9 Mens den foreliggende sag har verseret, har Domstolen afsagt dom i Mohr-sagen (4), hvori den fastslog, at den forpligtelse til at ophoere med mælkeproduktionen, som en landmand paatager sig i henhold til en faellesskabsforordning, ikke udgoer en tjenesteydelse. Den godtgoerelse, landmanden havde modtaget i henhold til forordningen, var derfor ikke momspligtig. I dommens praemisser hedder det bl.a.:

»... ved at betale en godtgoerelse til landmaend, som forpligter sig til at ophoere med deres mælkeproduktion, [erhverver Faellesskabet] hverken goder eller tjenesteydelser til eget brug, idet det handler i almenhedens interesse, som er at fremme den rette funktion af det faelles marked for mælk.

Paa denne baggrund medfoerer en landmands forpligtelse til at opgive mælkeproduktionen hverken for Faellesskabet eller for de kompetente nationale myndigheder fordele af en saadan art, at de kan anses for forbrugere af en tjenesteydelse. Den paagaeldende forpligtelse udgoer derfor ikke en tjenesteydelse, som omhandlet i direktivets artikel 6, stk. 1.«

10 Kommissionen er af den opfattelse, at Domstolens argumentation i dommen i Mohr-sagen ogsaa kan anvendes paa godtgoerelsen i den foreliggende sag, dvs. paa en godtgoerelse, der ydes af det offentlige mod nedsaettelse af produktionen i henhold til nationale interventionsordninger. Jeg deler denne opfattelse.

11 Som jeg vil forklare nedenfor, har Finanzamt og den tyske regering kritiseret afgoerelsen i Mohr-sagen og anfoert, at Domstolen ikke boer udstraekke den til ogsaa at omfatte den foreliggende sag.

Gennemgang af de i sagen rejste spoergsmaal

12 Man kan med en vis ret indtage det standpunkt, at der ikke er megen - hvis overhovedet nogen - grund til at paalaegge stoette moms. Ved at goere det hider en offentlig myndighed penge hjem, den selv eller en anden offentlig myndighed har tildelt. I sidstnaevnte tilfaelde bliver momsopkraevning af stoette en indviklet - og omkostningskraevende - maade at reallokere indtaegter mellem offentlige myndigheder paa. National beskatning af stoette fra Faellesskabet ville f.eks. kun medfoere en flytning af ressourcer fra Faellesskabets budget til en medlemsstats budget (undtagen selvfølgelig for saa vidt angaar den del af momsen, der er en del af Faellesskabets egne indtaegter, og som derfor ville blive betalt tilbage til Faellesskabet).

13 Saafremt der opkraeves moms, vil det endvidere begrænse de oekonomiske virkninger, som stoetten er beregnet til at give, medmindre det beloeb, der opkraeves i moms, opvejes af en tilsvarende forhoejelse af stoetten. Naar modtageren kan vaelge mellem at saelge sine produkter og faa udbetalt stoette for ikke at afsaette dem, vil det goere stoetten mindre attraktiv, saafremt der skal svares moms af den.

14 Sjette direktiv indeholder kun faa bestemmelser om opkraevning af moms af stoette. I henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), omfatter beskatningsgrundlaget »tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris«. Et tilskud vil derfor indgaa i beskatningsgrundlaget, hvis det udbetales paa betingelse af, at modtageren leverer varer eller tjenesteydelser. Saaledes udgoer en stoetteforanstaltning, hvorved en landmand modtager et vist beloeb for hvert produkt, han saelger, en del af vederlaget for leveringen. Derimod vil tilskud, der kun indirekte er forbundet med bestemte leveringer, og som mere generelt skal forbedre virksomhedens oekonomiske situation, ikke indgaa i beskatningsgrundlaget. Som eksempler paa denne type tilskud kan naevnes tilskud til erhvervelse af aktiver, til daekning af tab og til omstrukturering af en virksomhed.

15 Sondringen i sjette direktiv er ikke helt nem. Kommissionen anfoerte i sin foerste beretning (5):

»I direktivets artikel 11-A, stk. 1, litra a), hedder det, at tilskud modtaget af en momspligtig, som er 'direkte forbundet med prisen' for de af denne momspligtige foretagne transaktioner, skal indgaa i beskatningsgrundlaget som et led i den pris, der betales af tredjemand. Ved foerste oejekast er det relativt let at betragte tilskud, hvis stoerrelse bestemmes enten i forhold til genstandens eller tjenesteydelsens salgspris, i forhold til den solgte maengde eller i forhold til omkostningerne ved de goder eller tjenesteydelser, der gratis stilles til raadighed for offentligheden, som vaerende 'direkte forbundet med prisen', men der er imidlertid fortsat stor tvivl om andre former for tilskud, saasom de saakaldte stabiliseringstilskud eller driftstilskud, som udbetales med henblik paa at sanere en virksomheds oekonomi, og som ikke udtrykkeligt er knyttet til nogen som helst pris. Der findes ikke nogen stoerre forskel mellem disse former for tilskud (de tilskud, som er 'direkte forbundet med prisen', har ogsaa i de fleste tilfaelde et saneringsformaal), og det er desuden muligt for en medlemsstat at omdanne et tilskud af foerstnaevnte art til et tilskud af den anden art. Dette viser, hvor vanskeligt det er at foretage denne sontring, som er baseret paa udelukkende formelle kriterier (maaden, hvorpaa tilskuddet ydes), og dermed hvor utilstraekkeligt tydeligt direktivet er formuleret.«

16 Ikke desto mindre kan direktivets bestemmelser om, hvorledes tilskud behandles i relation til moms, ses som vaerende i overensstemmelse med den almindelige regel om, at der skal vaere en direkte forbindelse mellem en transaktion (levering) og vederlaget derfor (6). Dette kan ogsaa vaere berettiget ud fra den betragtning, at tilskud, der ydes til bestemte transaktioner, sikkert har en mere direkte indvirkning paa konkurrencen. I hvert fald ud fra en overfladisk betragtning synes der at vaere vaegtigere grunde til at behandle saadanne tilskud som en del af prisen, der betales af (eller for) forbrugeren.

17 Uanset hvor vigtig den i direktivet fastsatte betingelse er, er det klart, at tilskuddet i den foreliggende sag ikke opfylder den.

18 For det foerste er det aabenbart, at tilskuddet ikke har en direkte forbindelse med levering af produkter til forbrugerne. Det er derfor ikke en del af modvaerdien i henhold til direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a). Tilskuddet skal tvaertimod stabilisere markederne derved, at udbuddet af produkter begraenses. Det skal forbedre landmandens situation dels ved at give ham en erstatning for den mistede produktion, dels ved at udvirke en stigning i prisen paa de produkter, der saelges til forbrugerne. Det adskiller sig derfor fra tilskud i form af prisstoette, som er beskrevet ovenfor, og som skal sanere landmandens oekonomi derved, at der ydes tilskud til levering af visse produkter.

19 Finanzamt og den tyske regering har imidlertid gjort gaeldende, at selv om det omtvistede tilskud ikke kan anses for at vaere modvaerdien for levering af goder i henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), falder det ind under direktivet, idet det er vederlag for en tjenesteydelse. Landmandens begraensning af sin produktion eller unkladelse af at markedsfoere visse produkter er en selvstaendig tjenesteydelse, som ikke har noget at goere med levering af varer til forbrugerne, og som er forbundet med sin egen modvaerdi. De har gjort gaeldende, at Domstolen

ved at stille krav om, at den offentlige myndighed skal erhverve en tjenesteydelse til eget brug, har opstillet en yderligere betingelse, der ikke var fastsat i direktivet. Den tyske regering har til støtte herfor fremført det - ret eksotiske - eksempel, at en person køber en sydhavsoe. Salget af oeen må anses for en levering af et gode i direktivets forstand, uanset om den pågældende faktisk bruger oeen. Den tyske regering har endvidere anført, at et tilskud kan være et vederlag for tjenesteydelser, selv om det udbetales i almenhedens interesse.

20 Den tyske regering er af den opfattelse, at Domstolens afgørelse i Mohr-sagen fører til konkurrencefordrejning. Regeringen har fremført det eksempel, at en landmand dyrker visse afgrøder, hvortil han afholder 100 DM i omkostninger. Markedsvilkaarene medfører imidlertid, at han kun kan sælge dem for 1 DM. Til dækning af tabet modtager han 99 DM fra Fællesskabet. I henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), er beskatningsgrundlaget 100 DM. Hvis Fællesskabet i stedet havde købt produkterne for 100 DM for at stabilisere markedet, skal der efter den tyske regerings opfattelse som følge af afgørelsen i Mohr-sagen svares moms af tilskuddet. Regeringen påpeger, at den afgiftspligtige person handler på samme måde og modtager den samme indkomst, og alligevel præsterer han i det ene tilfælde en tjenesteydelse, der skal svares moms af, men ikke i det andet.

21 Den tyske regerings eksempel er ikke helt relevant, for, som jeg skal forklare nedenfor, der ville i det andet eksempel efter min opfattelse være tale om levering af goder i direktivets forstand. Der er imidlertid en mere grundlæggende mangel ved den tyske regerings argument, idet det ikke tager højde for, at moms ikke er en beskatning af indkomst, men en forbrugsafgift. En afgiftspligtig persons indkomst er kun relevant i relation til moms, hvis den udgør et vederlag for levering af goder eller tjenesteydelser til en forbruger. Hvis der ikke er noget forbrug, skal der ikke svares moms.

22 I den henseende må der sondres mellem levering af goder og tjenesteydelser. Som den tyske regering har illustreret med sit sydhavsoeeksempel, indebærer det altid et forbrug, naar en afgiftspligtig person leverer en vare, uanset om godet bruges og hvordan. Forbrug betyder i relation til moms ikke en faktisk anvendelse, men kun erhvervelse af retten til at disponere over godet som ejer. Naar godet sendes videre gennem kæden af omsætningsled, skal der betales moms af det - det ville ikke være praktisk muligt for skatte- og afgiftsmyndighederne at forhoere sig om, hvorvidt godet faktisk var blevet brugt.

23 Hvis en offentlig myndighed erhverver et stykke jord med henblik på at bygge en motorvej, men i sidste instans ikke bruger det, er der stadig tale om levering af et gode. At erhvervelsen sker i almenhedens interesse som led i en fornuftig transportpolitik, medfører ikke, at den ikke er momspligtig. Som allerede nævnt er der i den tyske regerings eksempel, hvor Kommissionen eller et interventionsorgan erhverver varer, utvivlsomt tale om levering af goder.

24 Situationen er imidlertid mere indviklet med hensyn til tjenesteydelser. Tjenesteydelser defineres i direktivet negativt som »enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode«. Det er sværere at afgøre, om der er erhvervet en tjenesteydelse, end om der er erhvervet et gode. Enhver betaling, undtagen måske en gave, er forbundet med betingelser, hvis opfyldelse ved en kreativ sprogbrug vil kunne beskrives som en tjenesteydelse.

25 Ved afgørelsen af, om der er præsteret en tjenesteydelse i direktivets forstand, er det imidlertid nødvendigt at undersøge transaktionen i lyset af det fælles merværdiafgiftssystems formål og kendetegn. Artikel 2 i første momsdirektiv har følgende ordlyd:

»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 omsætning svares en merværdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.

...«

26 Transaktionen i den foreliggende sag falder ikke inden for den definition. Det er intet forbrug. Landmanden leverer ikke »ting« til en forbruger, han præsterer ikke en tjenesteydelse over for en konkret forbruger, og han leverer ikke en fordel, der kan anses for et omkostningselement, der indgår i en anden persons virksomhed i omsætningskæden.

27 I forelæggelseskendelsen i den foreliggende sag, der blev afsagt inden Domstolens afgørelse i Mohr-sagen, naaede den nationale ret frem til et lignende resultat på grundlag af tysk ret:

»... er det tvivlsomt, hvem aftageren af den potentielle ydelse skulle være. I § 1, stk. 1, første punktum, nr. 1, i UStG (Den Tyske Demokratiske Republiks 'Umsatzsteuergesetz', lov om omsætningsafgift) (DDR og Forbundsrepublikken Tyskland) anføres det ikke udtrykkeligt, at ydelsen skal erlægges til en konkret aftager af ydelsen. Dette krav fremgår imidlertid på den ene side allerede af sagens natur og omsætningsafgiftens karakter af forbrugsafgift og på den anden side af talrige andre bestemmelser i UStG, som går ud fra dette som en selvfølgelig forudsætning (f.eks. § 3, stk. 1, § 6, stk. 2, § 7, § 9, stk. 1, og § 10, stk. 2, i UStG for DDR og Forbundsrepublikken Tyskland). Ofte foreligger der ikke en sådan konkret aftager af ydelsen i tilfælde af offentlige godtgørelser. Saaframt den adfærd hos den afgiftspligtige, der begunstiges, er i almenhedens interesse, ville man netop kunne anse almenheden som aftager af ydelsen. Almenheden er efter rettens opfattelse imidlertid ingen sådan konkret aftager af ydelser, som skal foreligge for, at der kan være tale om en omsætningsafgiftspligtig transaktion. Heller ikke det organ, der udbetaler godtgørelsen, kan anses for at være aftager af ydelsen. Den afgiftspligtige erlægges ingen konkret ydelse til dette. Den afgiftspligtige ekstensiverer ikke landbrugsproduktionen for det organ, der yder godtgørelsen...«

28 Situationen i den foreliggende sag kan ses i modsætning til den, hvor en afgiftspligtig persons konkurrent indgår en (muligvis konkurrencefordrejende) aftale om at begrænse den afgiftspligtiges produktion. Ved at betale den afgiftspligtige person har konkurrenten, at priserne på hans varer vil stige. Den tjenesteydelse, der erhverves fra den afgiftspligtige person, er klart et omkostningselement, der indgår i konkurrentens omsætning på linje med hans råvarer og lønudgifter. Konkurrenten er en konkret forbruger af den afgiftspligtige persons tjenesteydelse, der består i en begrænsning af produktionen eller en undladelse af at markedsføre.

29 I den foreliggende sag omgår Finanzamt imidlertid i realiteten reglen om, at kun tilskud, der er forbundet med prisen, er omfattet af beskatningsgrundlaget, naar myndigheden antager, at der foreligger en momspligtig tjenesteydelse. I tilfælde af et tilskud som det i sagen foreliggende ville Finanzamt endvidere ikke alene kunne opkræve moms af prisstigningen på de solgte produkter som følge af det mindre udbud (en stigning, som sagtens kan være højere end tilskuddet), men også af tilskuddet.

30 Endvidere skal jeg bemærke, at direktivets artikel 12, stk. 3, litra a), sammenholdt med bilag H, kun omhandler reducerede afgiftssatser for levnedsmidler og foder, men ikke for tjenesteydelser, der består i at begrænse produktionen eller at undlade at markedsføre levnedsmidler og foder.

Efter min mening har den tyske regering ret, naar den som svar paa den nationale rets spoergsmaal c) anfoerer, at den reducerede afgiftssats ikke kan finde anvendelse paa en saadan tjenesteydelse. Den tyske regerings opfattelse foerer derfor til det skaeve resultat, at godtgoerelsen for ikke at levere levnedsmidler og foder til forbrugerne skulle paalaegges moms efter den normale afgiftssats, hvorimod selve levnedsmidlerne og foderet, hvis de var blevet solgt, kunne vaere blevet paalagt moms efter den reducerede afgiftssats ifoelge den valgmulighed, medlemsstaterne har i henhold til ovennaevnte bestemmelser.

31 I modsætning til den tyske regering mener jeg paa den anden side ikke, at der er nogen skævhed i, at en landmand ved at tage imod tilskuddet undgaar at betale moms. Hertil maa man igen svare, at moms ikke er en indkomstskat, men en forbrugsafgift.

Forslag til afgørelse

32 Jeg er derfor af den opfattelse, at de af Finanzgericht des Landes Brandenburg forelagte spoergsmaal skal besvares paa foelgende maade:

»Et nationalt tilskud, en landmand modtager for at ekstensivere sin kartoffelproduktion, udgoer ikke modvaerdien for levering af goder eller tjenesteydelser i henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i Raadets sjette direktiv (77/388/EOEF).«

(1) - Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

(2) - Raadets direktiv af 19.10.1992 om tilføjeelse til det faelles merværdiafgiftssystem og om ændring af direktiv 77/388/EOEF (indbyrdes tilnærmelse af momssatserne), EFT L 316, s. 1.

(3) - Udtrykket, der ogsaa paa engelsk er noget vildledende og ikke findes i the Shorter Oxford Dictionary, anvendes i faelleskabsretten i betydningen begrænsning af landbrugsproduktionen, jf. f.eks. Raadets forordning (EOEF) nr. 797/85, EFT L 93, s. 1, og Raadets forordning (EOEF) nr. 1760/87, EFT L 167, s. 1. I »The Times« af 23.1.1989 er det forklaret paa foelgende maade: »Extensification is Euro-jargon for farming less intensively, balancing lower output by savings in expenditure on feed, fertilisers and pesticides«. Kilde: Oxford English Dictionary Word and Language Service (OWLS), Oxford University Press.

(4) - Dom af 29.2.1996, sag C-215/94, Sml. I. s. 959.

(5) - Kommissionens foerste beretning til Raadet om funktionen af det faelles merværdiafgiftssystem fremlagt i henhold til artikel 34 i Raadets sjette direktiv (77/388/EOEF) af 17.5.1977, KOM(83) 436 endelig udg., 14.9.1983, s. 37.

(6) - Jf. senest domme af 24.10.1996, sag C-288/94, Argos Distributors, Sml. I, s. 5311, og sag C-317/94, Elida Gibbs, Sml. I, s. 5339.