

61997C0085

Förslag till avgörande av generaladvokat Mischo föredraget den 19 maj 1998. - Société financière d'investissements SPRL (SFI) mot Belgiska staten. - Begäran om förhandsavgörande: Tribunal de première instance de Liège - Belgien. - Mervärdeskatt - Preskriptionstid - Den tidpunkt då preskriptionstiden börjar löpa - Beräkningsmetod. - Mål C-85/97.

Rättsfallssamling 1998 s. I-07447

Generaladvokatens förslag till avgörande

1 Tribunal de première instance de Liège har ombetts avgöra en tvist mellan Société financière d'investissements SPRL (nedan kallad SFI) och den belgiska staten. Tvisten avser mervärdesskatt som den belgiska skattemyndigheten har krävt att SFI skall betala. SFI bestred ifrågavarande krav på olika grunder. SFI har särskilt gjort gällande dels att kravet är preskriberat, dels att skattemyndighetens beräkningsmetod för att fastställa värdet på en naturaförmån som består i att en anställd eller en delägare utnyttjar ett fordon för privat bruk strider mot gällande rätt. Eftersom SFI har hänvisat till gemenskapsrätten, har den nationella domstolen ställt följande två frågor:

"1) Är skattemyndighetens ställningstagande att preskriptionstiden för uppbörd av skatt börjar löpa från och med den tjugonde dagen i den månad som följer på det kvartal under vilket registrering för mervärdesskatt vidtogs i fråga om mervärdesskattepliktiga transaktioner som ägde rum före denna registrering förenligt med artiklarna 4 och 10 i sjätte mervärdesskattedirektivet?"

2) Strider ett system, enligt vilket mervärdesskatt på naturaförmåner som ett bolag ger en anställd beräknas på värdet inklusive mervärdesskatt när arbetsgivaren erlägger belgisk mervärdesskatt och på värdet exklusive mervärdesskatt när en annan medlemsstats mervärdesskatt erläggs, mot artikel 95 i Romfördraget och mot principen om 'skatteneutralitet' i sjätte mervärdesskattedirektivet?"

2 Beslutet om hänskjutande ger endast få uppgifter om de faktiska omständigheterna och om de bestämmelser som är aktuella i tvisten vid den nationella domstolen. Jag anser att dessa bristande uppgifter angående det sammanhang i vilket tolkningsfrågorna ställts och som under andra omständigheter skulle kunna hindra mig från att ge ett ändamålsenligt svar, i förevarande fall inte utgör ett verkligt problem. I den första frågan redogör den nationella domstolen nämligen för den belgiska skattemyndighetens åsikt i frågan när preskriptionstiden börjar löpa vid uppbörd av mervärdesskatt och frågar huruvida denna åsikt, som man kan anta följer av en korrekt tolkning av de relevanta nationella bestämmelserna, är förenlig med gemenskapsrätten och särskilt artiklarna 4 och 10 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund(1) (nedan kallat sjätte direktivet). Denna fråga kan avgöras utan att man måste känna till detaljerna om tvisten mellan SFI och skattemyndigheten.

3 Den andra frågan är inte lika tydlig, särskilt eftersom det hänvisas till begreppen "exklusive mervärdesskatt" och "inklusive mervärdesskatt", som är främmande för gemenskapens mervärdesskattedirektiv. Den nationella domstolen vill dessutom att domstolen skall kontrollera en bestämmelse i fördraget och en princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Men frågan är inte så komplicerad som den kan verka. Efter en genomgång av handlingarna i målet och de yttranden som framförts under det muntliga förfarandet, har det nämligen klarlagts att frågan gäller vilket beskattningsunderlag som skall tillämpas vid uttag av mervärdesskatt på en naturaförmån, som består i att en anställd utnyttjar ett fordon för vilket bolaget har erlagt mervärdesskatt i en annan medlemsstat. Ett ändamålsenligt svar kan ges även på denna fråga utan att domstolen måste ha insikt i de exakta omständigheterna i målet vid den nationella domstolen.

Den första frågan

4 Vad gäller den första frågan kan det för det första konstateras att domstolen ombetts att ta ställning till huruvida skattemyndighetens ställningstagande är förenligt med gemenskapsrätten, eftersom SFI bestritt nämnda ställningstagande och utvecklat en argumentering i vilken gemenskapsrätten är inblandad. Enligt SFI skall preskriptionstiden börja löpa för en gäldenär från och med den tidpunkt då skulden uppkom eller då borgenären på motsvarande sätt kan göra anspråk på sin rätt.

5 Det är enligt SFI på denna punkt gemenskapsrätten blir aktuell. I artikel 10.1 i det sjätte direktivet föreskrivs följande:

"1. a) Med skattskyldighetens inträde avses den omständighet som enligt lagen innebär att skatt kan tas ut.

b) Uttag av skatt kan göras när skattemyndigheten enligt lag får rätt att i ett givet ögonblick göra anspråk på skatt från den skattskyldiga; detta hindrar inte att tidpunkten för betalning får skjutas upp."

6 Enligt detta resonemang skulle den tidpunkt då preskriptionstiden börjar löpa följa av gemenskapsrätten, eftersom sagda tidpunkt inte skulle kunna vara en annan tidpunkt än den då en skatt kan tas ut, vilken i sjätte direktivet fastställts till tidpunkten för skattskyldighetens inträde, såsom definierad av direktivet. Genom att välja ett annat datum skulle den belgiske lagstiftaren ha åsidosatt sjätte direktivet, och SFI skulle som alla skattskyldiga kunna åberopa detta åsidosättande.

7 Detta något rigorösa resonemang kan emellertid inte godtas, eftersom det grundar sig på oriktiga antaganden. SFI har för det första en oriktig uppfattning om begreppet skatteuttag. Det är nämligen inte för att en skatt kan tas ut som den skall erläggas omedelbart. En skatt kan tas ut

eftersom den skattebelagda transaktionen utförts, eller, om man skall använda sig av ordalydelsen av det sjätte direktivet, eftersom skattskyldigheten har inträtt. Men den omständigheten att skatten kan tas ut innebär inte på något sätt att den skattskyldiga bör erlagga skatten omedelbart. Kan man tänka sig att en näringsidkare dagligen till staten skulle betala in den mervärdesskatt den är skyldig att erlagga på grundval av försäljningen under dagen? Det är inte förvånande att denna rimliga skillnad mellan skatteuttag och betalning görs av gemenskapslagstiftaren. Denna skillnad framgår inte bara av artikel 10 i sjätte direktivet som jag återgett ovan, utan också av artikel 22.4 och 22.5 som föreskriver följande:

"4. Varje skattskyldig person skall lämna en deklaration inom en tidsperiod som skall bestämmas av varje medlemsstat. Denna tidsperiod får inte överskrida två månader efter utgången av varje skatteperiod. Skatteperioden får av medlemsstaterna fastställas till en månad, två månader eller ett kvartal. Medlemsstaterna får dock fastställa olika perioder, så länge dessa inte överskrider ett år.

Deklarationen skall innehålla alla uppgifter som behövs för att beräkna den utgående skatten och de avdrag som skall göras, däribland, i förekommande fall och i den mån det anses nödvändigt för att fastställa beräkningsunderlaget, det sammanlagda beloppet av de transaktioner som hänför sig till denna skatt och dessa avdrag samt det sammanlagda beloppet av undantagna transaktioner.

5. Varje skattskyldig person skall betala nettobeloppet av mervärdesskatten samtidigt med ingivandet av deklarationen. Medlemsstaterna får dock fastställa en annan dag för betalning av detta belopp eller begära a contobetalning."

8 Det framgår sålunda, och det kan inte vara tydligare, att begreppet skatteuttag är ett tekniskt begrepp som inte kan förväxlas med skyldigheten att betala in mervärdesskatten. Detta begrepp förekommer särskilt i avdragsreglerna, vilka är kännetecknande för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, såsom framgår av artikel 17.1 i sjätte direktivet, och enligt vilka avdragsrätten uppkommer då den avdragsgilla skatten kan tas ut. Det framgår för övrigt tydligt av avdragsreglernas uppbyggnad, som regleras i artikel 17-20 i sjätte direktivet, att det mervärdesskattebelopp en aktör skall erlagga i princip inte är det belopp som följer av de skattepliktiga transaktioner denne utfört och som medfört att mervärdesskatten kan tas ut, eftersom man, för att fastställa det belopp som faktiskt skall erläggas till staten, måste dra av den mervärdesskattefordran aktören har på grund av att denne erlagt skatt till leverantörer vid betalningen för varor och tjänster som är nödvändiga för dess verksamhet. Det faktum att belopp som kan tas ut och det belopp som skall erläggas inte överensstämmer innebär att det inte kan tillåtas, både på den begreppsmässiga nivån och vad gäller skatteförfarandet, att man förväxlar skatteuttaget med den tidpunkt då preskriptionsfristen börjar löpa.

9 För det andra har SFI en felaktig uppfattning vad gäller sjätte direktivets tillämpningsområde. Enligt SFI har mervärdesskattens uppbördsmetoder harmoniserats genom direktivet. Detta är dock inte fallet.

10 Såsom den belgiska regeringen med rätta har påpekat, framgår det av en snabb överblick av sjätte direktivets underavdelningar att även om direktivet täcker samtliga aspekter av materiell rätt i gemenskapens system för mervärdesskatt, reglerar den långt ifrån samtliga processfrågor vad gäller det ifrågavarande systemets funktion, eftersom de enda bestämmelser som avser dessa frågor är de som förekommer i avdelning XIII om den skattskyldiga personens skyldigheter, i vilken ovannämnda artikel 22 ingår. Det kan för övrigt konstateras att artikel 22 lämnar medlemsstaterna ett omfattande utrymme för skönsmässig bedömning, både vad gäller definitionen av den skatteperiod vid vars utgång den skattskyldige skall upprätta en skattedeklaration, vad gäller fastställandet av den frist inom vilken nämnda deklaration skall lämnas in och vad gäller fastställandet av den förfallodag då den skattskyldiga personen skall erlagga skatten.(2)

11 Att förfarandena för uppbörd av mervärdesskatt till stor del undgår gemenskapens harmonisering bekräftas av rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garantifonden för jordbruket och av jordbruksavgifter och tullar⁽³⁾ samt med avseende på mervärdesskatt, i dess ändrade lydelse enligt rådets direktiv 79/1071/EEG av den 6 december 1979⁽⁴⁾. Såsom den belgiska regeringen har påpekat saknar direktiv 76/308 inte bara en hänvisning till de gemensamma reglerna om uppbörd av mervärdesskatt utan föreskriver uttryckligen i artikel 6.1 att "[p]å begäran av den sökande myndigheten skall den anmodade myndigheten i enlighet med de lagar och andra författningar som gäller för indrivning av liknande fordringar som uppstår i den medlemsstat där den anmodade myndigheten har sitt säte driva in fordringar som grundar sig på ett dokument som medger verkställighet av dessa", vilket förutsätter att det inte finns ett gemensamt system för uppbörd av mervärdesskatt.

12 Det skall avslutningsvis beträffande den första frågan undersökas huruvida den belgiske lagstiftaren, genom att inrätta ett system där preskriptionstiden börjar löpa från och med den tjugonde dagen i den månad som följer på det kvartal under vilket registrering för mervärdesskatt vidtogs i fråga om mervärdesskattepliktiga transaktioner som ägde rum före nämnda registrering, använt sig av, på ett med gemenskapsrätten förenligt sätt, den frihet som det sjätte direktivet ger den beträffande fastställandet av reglerna för uppbörd av mervärdesskatt. Enligt fast rättspraxis kan medlemsstaterna nämligen inte, även då de agerar inom ramen för den processrättsliga självständighet som de har enligt gemenskapsrätten, reglera vilka förfaranden som finns tillgängliga för att väcka talan som är avsedd att tillvarata rättigheter som för enskilda följer av gemenskapsrättens direkta effekt. Dessa förfaranden får emellertid varken vara mindre förmånliga än de som avser liknande talan som grundas på nationell rätt eller göra det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av gemenskapsrätten.⁽⁵⁾

13 Vad gäller redan registrerade företag kan det inledningsvis preciseras att preskriptionstiden enligt de belgiska bestämmelserna börjar löpa från och med den tjugonde dagen i den månad som följer på det kvartal under vilket den skattepliktiga transaktionen utförts, det vill säga från och med den dag då den frist som beviljats företaget för att inge deklarationen för motsvarande period utgår. Detta förhållande har inte bestritts och kan med svårighet bestridas.

14 Valet av den tidpunkt då både deklarationen skall inlämnas och betalningen genomföras enligt de belgiska skattebestämmelserna överensstämmer helt och hållet med vad som föreskrivs i de ovannämnda artiklarna 22.4 och 22.5 i sjätte direktivet, och att den tidpunkt då preskriptionstiden börjar löpa fastställts till detta datum kan anses utgöra bevis för en viss koherens. Såsom den brittiska regeringen med rätta har konstaterat vore det ytterst märkligt om preskriptionstiden i den skattskyldiga personens fall skulle börja löpa innan den dag då skattemyndigheten som tagit emot deklarationen haft möjlighet att, genom att vidta lämpliga kontrollåtgärder, kontrollera dess riktighet och begära in ytterligare uppgifter till följd av felaktigheter i ifrågavarande deklaration. Bedrägerier skulle kunna underlättas och uppbördsmyndigheten skulle inte kunna vara lika effektiv om preskriptionstiden - som har till syfte att tillvarata rättssäkerheten för hederliga aktörer men som samtidigt kan medföra att aktörer som är mindre hederliga förblir obesträffade - skulle börja löpa vid en tidpunkt då skattemyndigheten i avsaknad av en deklaration inte har någon som helst möjlighet att agera i syfte att bevara statens intressen, eftersom bedrägeriet inte kan konstateras förrän när en felaktig deklaration inlämnats.

15 Kan detta system kritiseras vad gäller det särskilda fallet då det är fråga om en ny skattskyldig, vilket leder till att den tidpunkt då preskriptionstiden börjar löpa ändras till den tjugonde dagen i den månad som följer på det kvartal under vilket registrering vidtagits av skattemyndigheten?

16 Det är riktigt att gemenskapsbestämmelserna inte innehöll några regler om registrering vid den tidpunkt då de faktiska omständigheterna inträffade i målet vid den nationella domstolen och att

egenskapen av skattskyldig inte följer av en registrering utan av att de villkor som föreskrivs i artikel 4 i sjätte direktivet är uppfyllda. Jag kan däremot inte se varför de belgiska skattebestämmelserna, genom att förlägga den skattskyldiga personens deklarationsskyldighet och den härtill hörande betalningsskyldigheten till en tidpunkt efter registreringen, skulle strida mot domstolens rättspraxis beträffande medlemsstaternas processrättsliga autonomi. Det förefaller som om de belgiska bestämmelserna iakttagit de krav rättssäkerheten ställer, då de i förhållandet mellan skattemyndigheten och den skattskyldiga personen har utgått från tidpunkten för registrering, det vill säga den tidpunkt då myndigheten i enlighet med vad som föreskrivs i artikel 22.1 i sjätte direktivet, har tagit del av anmälan om att verksamhet inletts. Den skattskyldiga personen kan nämligen, när han väl har registrerats, inte längre påstå att det föreligger tveksamhet angående den frist han har till sitt förfogande för att reglera sina återkommande skyldigheter och inte heller angående den preskriptionstid han kan åberopa. Registreringen gör det likaledes möjligt för skattemyndigheten att upprätta en akt över den skattskyldiga personen och följa den regelbundet, medan mottagandet av deklarationer och betalningar från en oidentifierad skattskyldig som inte igenkänts som sådan, visserligen skulle kunna förorsaka förvirring som framför allt skulle störa administrationens goda funktion, men även skulle kunna skada den skattskyldiga personen.

17 Att organisera förhållandet mellan den skattskyldiga personen och administrationen utifrån registreringstidpunkten verkar rimligt, och jag anser inte att detta förhållande på något sätt begränsar utövandet av den skattskyldiga personens rättigheter.

18 Beträffande den första frågan anser jag således att bestämmelserna i sjätte direktivet, i synnerhet artiklarna 4, 10.1 och 22, inte utgör hinder för en nationell bestämmelse i vilken det föreskrivs att preskriptionstiden för uppbörd av skatt börjar löpa från och med den tjugonde dagen i den månad som följer på det kvartal under vilket registrering av mervärdesskatt vidtogs avseende de transaktioner som är underkastade mervärdesskatt och som genomfördes före nämnda registrering.

Den andra frågan

19 Jag kommer att behandla den andra frågan kortfattat, bland annat därför att alla som var närvarande under det muntliga förfarandet var överens om hur frågan skall besvaras.

20 Som jag redan nämnt i punkt 3 ovan, använder sig den nationella domstolen i denna fråga av terminologi från skatterättslig doktrin som inte används i sjätte direktivet. Det råder emellertid ingen tvekan om att den nationella domstolen vill få klarhet i på vilket beskattningsunderlag man skall beräkna mervärdesskatten, som enligt artikel 6. 2 i sjätte direktivet skall erläggas då ett företag beviljar sina anställda naturaförmåner, i det fall den tjänst som de anställda åtnjuter har tillhandahållits av ett företag som är etablerat i en annan medlemsstat. Bör detta beskattningsunderlag närmare bestämt inkludera den mervärdesskatt som hänför sig till en tjänst med ursprung i, och som erlagts i, en annan medlemsstat?

21 Såsom kommissionen med rätta har påpekat är det lämpligt att hänvisa till artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet, enligt vilken beskattningsunderlaget skall vara följande "[n]är det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 6.2: Den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna", och fråga sig huruvida man med begreppet "den skattskyldiges hela kostnad" avser ett belopp inklusive eller exklusive mervärdesskatt.

22 Det följer av själva beskaftenheten av gemenskapens system för mervärdesskatt, som införts för att ersätta de tidigare systemen, med skatt som tas ut i flera led, med ett neutralt system, att skatten alltid skall beräknas på grundval av ett beskattningsunderlag som inte inkluderar mervärdesskatt.

23 Denna regel fanns redan i artikel 8 i rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Struktur och förfarande för tillämpning av det gemensamma systemet för mervärdesskatt(6), och den bekräftades av domstolen i domen av den 5 maj 1982(7), som gällde beskattningen av importerade begagnade varor. Sjätte direktivet återger denna regel i artikel 11, som avser mervärdesskatt vid import.

24 Det är således fråga om en allmän regel som inte skall tillämpas på olika sätt beroende på om tjänsten tillhandahålls av någon som är etablerad på det nationella territoriet eller i en annan medlemsstat.

25 Det är således av mindre vikt, såsom den belgiska regeringen för övrigt har medgett, att de fordon som SFI ställt till sin personals förfogande för att utnyttjas för privat bruk hyrts av ett företag som är etablerat i Luxemburg.

26 Det är i vart fall värdet av tjänsten exklusive mervärdesskatt som skall utgöra beskattningsunderlag för den beskattning som föreskrivs i artikel 6.2 i sjätte direktivet.

27 Då detta är fallet, är det svårt att se hur de tjänster som tillhandahålls av någon i en annan medlemsstat diskrimineras. Iakttagandet av principen om skatteneutralitet, som utgör en väsentlig del av gemenskapens system för mervärdesskatt, medför att SFI inte rätteligen kan hänvisa till artikel 95 i fördraget - för övrigt under förutsättning att denna artikel, som avser varor, kan tillämpas på tjänster som tillhandahålls från en annan medlemsstat - och inte heller till artikel 59 i fördraget. Utifrån sistnämnda artikel skall man undersöka om, vilket inte är fallet, det belgiska skattesystemet leder till att det är mindre attraktivt för belgiska företag att anlita tjänster som tillhandahålls av en leverantör i de övriga medlemsstaterna.

28 Det förefaller för övrigt som om SFI och den belgiska regeringen är oense om hur den belgiska skattemyndigheten skall beräkna den mervärdesskatt som SFI är skyldig att erlagga. SFI har hävdad att skattemyndigheten i själva verket inte har använt sig av ett beskattningsunderlag exklusive skatt.

29 Det är fråga om en faktisk omständighet som det inte ankommer på mig att ta ställning till och som jag dessutom inte skulle kunna ta ställning till, eftersom domstolen inte har tillgång till alla de uppgifter som behövs.

30 Jag skulle emellertid vilja anmärka att SFI kanske inte resonerar helt rätt då det i sitt skriftliga yttrande har åberopat vissa siffror och föreslagit en metod för att räkna ut den mervärdesskatt det är skyldigt att erlagga.

31 SFI har, med utgångspunkt i påståendet att den belgiska skattemyndigheten som beskattningsunderlag har använt sig av ett belopp som inkluderar den mervärdesskatt som erlagts i Luxemburg, gjort en beräkning som har till syfte att få fram korrekt beskattningsunderlag, det vill säga värdet exklusive mervärdesskatt, på vilken det tillämpat en mervärdesskattesats på 25 procent, vilket motsvarar den skattesats som är tillämplig i Belgien.

32 Om de belgiska skattemyndigheterna som beskattningsunderlag felaktigt använt ett belopp som inkluderar den luxemburgska mervärdesskatten, är det fråga om en mervärdesskattesats på 15 procent och inte 25 procent.

33 Jag antar att det handlar om en missförstånd som vid lämpligt tillfälle kan klaras ut vid den nationella domstolen.

34 Eftersom domstolen skall begränsa sig till att tolka gemenskapsrätten, föreslår jag att den andra frågan besvaras på följande sätt: Vad gäller den beskattning som avses i artikel 6.2 i

direktivet 77/388, skall beskattningsunderlaget inte inkludera den mervärdesskatt som erlagts av företaget i samband med förvärv av en vara eller betalning för en tjänst som personalen kan utnyttja för privat bruk.

Förslag till avgörande

35 Sålunda föreslår jag att domstolen besvarar den första frågan enligt följande:

Bestämmelserna i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt: Enhetlig beräkningsgrund, i synnerhet artiklarna 4, 10.1 och 22, utgör inte hinder för en nationell bestämmelse i vilken det föreskrivs att preskriptionstiden för uppbörd av skatt börjar löpa från och med den tjugonde dagen i den månad som följer på det kvartal under vilket registrering av mervärdesskatt vidtogs avseende de transaktioner som är underkastade mervärdesskatt och som genomfördes före nämnda registrering.

och den andra frågan enligt följande:

Vad gäller den beskattning som avses i artikel 6.2 i direktiv 77/388 skall beskattningsunderlaget inte inkludera den mervärdesskatt som erlagts av företaget i samband med förvärv av en vara eller betalning för en tjänst som personalen kan utnyttja för privat bruk.

(1) - EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28

(2) - Dom av den 10 juli 1984 i mål 42/83, Dansk Denkavit (REG 1984, s. 2649; svensk specialutgåva, volym 7, s. 609), som den tyska regeringen med rätta hänvisat till i sitt skriftliga yttrande.

(3) - EGT L 73, s. 18; svensk specialutgåva, område 2, volym 2, s. 66.

(4) - EGT L 331, s. 10; svensk specialutgåva, område 2, volym 2, s. 158.

(5) - Se särskilt dom av den 14 december 1995 i de förenade målen C-430/93 och C-431/93, Van Schijndel och Van Veen (REG 1995, s. I-4705).

(6) - EGT 71, 1967, s. 1303.

(7) - Schul (15/81, REG 1982, s. 1409; svensk specialutgåva, volym 6, s. 369).