

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

22. november 2001 *

I sag C-184/00,

angående en anmodning, som Tribunal de première instance de Charleroi (Belgien) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Office des produits wallons ASBL

mod

État belge,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

* Processprog: fransk.

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af C. Gulmann (refererende dommer) som fungerende afdelingsformand og dommerne J.-P. Puissochet og J.N. Cunha Rodrigues,

generaladvokat: L.A. Geelhoed
justitssekretær: afdelingschef D. Louterman-Hubeau,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- Office des produits wallons ASBL ved avocat M. Eloy

- den belgiske regering ved A. Snoecx, som befuldmægtiget, bistået af avocat B. van de Walle de Ghelcke

- den franske regering ved J.-F. Dobelle, S. Pailler og S. Seam, som befuldmægtigede

- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og C. Giolito, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 22. marts 2001 er afgivet mundtlige indlæg af Office des produits wallons ASBL ved avocat R. Ghods, af den belgiske regering ved B. van de Walle de Ghelcke og af Kommissionen ved E. Traversa og C. Giolito,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 27. juni 2001,

afsagt følgende

Dom

- 1 Ved dom af 11. maj 2000, indgået til Domstolen den 16. maj 2000, har Tribunal de première instance de Charleroi i henhold til artikel 234 EF forelagt tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).
- 2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag anlagt af Office des produits wallons ASBL (herefter »sagsøgeren«) mod den belgiske stat (État belge) vedrørende spørgsmålet, om et driftstilskud, som dækker en del af sagsøgerens drifts-omkostninger, skal medtages i beskatningsgrundlaget ved beregningen af merværdiafgift (herefter »moms«).

Relevante retsregler

- 3 Artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv, lyder således:

»Beskatningsgrundlaget er:

- a) ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, 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.«

Hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 4 Sagsøgeren er en forening, der arbejder uden gevinst for øje, og som driver virksomhed med markedsføring og salg af vallonske landbrugs-, gartneri- og levnedsmiddelprodukter. I denne forbindelse er foreningen momspligtig. Foreningen modtager et årligt tilskud fra regionen Vallonien, med hvem den har indgået en rammeaftale om tilskud den 11. marts 1994 (herefter »rammeaftalen«). I henhold hertil er den blevet pålagt fire arbejdsopgaver, nemlig at udgive en adresseliste, at udgive et tidsskrift med titlen »Wallonie nouvelle«, at drive lokale kontorer og at deltage i lokale arrangementer. Ifølge rammeaftalen skal sagsøgeren »opstille sit budget på grundlag af tilskuddet for det foregående år [...]. Referenceåret ved ordningens begyndelse er 1994 med et tilskud på 11 000 000 BEF«. Endvidere bestemmes det i rammeaftalen, at »tilskudsberettigede udgifter bl.a. omfatter aflønning af personale, eventuelle udgifter til leje eller indretning af lokaler, udgifter til anskaffelse af udstyr og nødvendigt materiale, køb af varer og tjenesteydelser og alle andre direkte og indirekte udgifter i forbindelse med sagsøgerens virksomhed omhandlet i nærværende aftale«.

- 5 Efter i februar 1997 under en kontrolundersøgelse at have konstateret, at sagsøgeren ikke havde svaret moms af tilskuddet, foretog de belgiske afgiftsmyndigheder en afgiftsmæssig korrigerende for 6 712 500 BEF for årene 1994-1996. Dette beløb blev derefter opkrævet af sagsøgeren i moms, og sagsøgeren blev pålagt bøder på 1 349 000 BEF.
- 6 Sagsøgeren har anlagt sag til prøvelse af denne opkrævning ved Tribunal de première instance de Charleroi.
- 7 I forelæggelsesdommen har denne ret bl.a. oplyst følgende:

— Artikel 26 i code de la TVA (den belgiske momslov), som gennemfører sjette direktivs artikel 11, punkt A, i belgisk ret, definerer begrebet beskatningsgrundlag for så vidt angår moms.

— Sagens parter er enige om, at et tilskud udgør en del af beskatningsgrundlaget, når der består en direkte forbindelse mellem tilskuddet og prisen, hvilket er tilfældet, når tilskuddet betales til en producent, en leverandør eller en tjenesteyder, når det betales af tredjemand, og det udgør vederlaget eller en del af vederlaget for en levering eller en tjenesteydelse.

— Parterne er uenige om rækkevidden af den tredje betingelse.

8 Tribunal de première instance de Charleroi har herefter besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Udgør driftstilskud, der dækker en del af den afgiftspligtiges driftsomkostninger (investeringsstøtte, deltagelse i de generelle omkostninger eller de løbende udgifter, personaleomkostninger), som påvirker den endelige salgspris for den afgiftspligtiges varer og tjenesteydelser, men som ikke kan individualiseres i forhold til prisen for en transaktion, et afgiftspligtigt beløb i henhold til artikel 11, punkt A, i Rådets sjette momsdirektiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter [...]?

- 2) Forudsætter afgiftspligten, at der foreligger en ydelse, der kan individualiseres, til fordel for den myndighed, der yder tilskuddet, og at den fordel, som myndigheden oppebærer, og den afgivne modydelse svarer til hinanden?

- 3) I bekræftende fald: Hvorledes fastsættes værdien af den fordel, som den myndighed, der yder tilskuddet, oppebærer?»

De præjudicielle spørgsmål

- 9 Med sine spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvordan begrebet »tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris« i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal fortolkes, og navnlig, om driftstilskud som det i hovedsagen foreliggende skal medtages i beskatningsgrundlaget, som dette er angivet i denne bestemmelse.

- 10 Det må for det første konstateres, at som det er blevet påpeget både af Kommissionen i dens indlæg til Domstolen og af generaladvokaten i punkt 40 i hans forslag til afgørelse, er det under omstændigheder som i hovedsagen ikke relevant, om en afgiftspligtig som sagsøgeren har udført en ydelse, der kan individualiseres, og som er til fordel for den myndighed, der yder den afgiftspligtige tilskuddet. Sjette direktivs artikel 11, punkt A, tager sigte på situationer, hvor tre parter er involveret, nemlig den myndighed, der yder tilskuddet, den organisation, der modtager det, og køberen af den vare eller aftageren af den tjenesteydelse, der er leveret eller udført af den tilskudsmodtagende organisation. Transaktionerne omfattet af sjette direktivs artikel 11, punkt A, er derfor ikke transaktioner, der er udført til fordel for den myndighed, der yder tilskuddet.
- 11 For det andet må det fastslås, at tilskud som de i det første præjudicielle spørgsmål beskrevne — dvs. driftstilskud, der dækker en del af driftsomkostningerne — praktisk talt altid påvirker salgsprisen for de varer og tjenesteydelser, den tilskudsmodtagende organisation leverer og udfører. Når den tilbyder bestemte varer eller tjenesteydelser, kan organisationen sædvanligvis gøre det til priser, som den ikke kunne tilbyde, hvis den både skulle have dækket sine omkostninger og opnå en fortjeneste.
- 12 Det bemærkes dog, at et tilskud ikke er afgiftspligtigt, alene fordi det kan påvirke prisen på varer eller tjenesteydelser, der leveres eller udføres af den tilskudsmodtagende organisation. For at tilskuddet kan anses for at være direkte forbundet med transaktionernes pris i sjette direktivs artikel 11, punkt A, 's forstand, skal tilskuddet endvidere — som Kommissionen med rette har påpeget — særligt være blevet betalt til den tilskudsmodtagende organisation mod, at den leverede en bestemt vare eller udførte en bestemt tjenesteydelse. Det er kun i dette tilfælde, at tilskuddet kan anses for at være et vederlag (»modværdi«) for levering af en vare eller udførelse af en tjenesteydelse, og at det dermed er afgiftspligtigt.
- 13 Ved undersøgelsen af, om tilskuddet udgør et vederlag, må det fastslås, om prisen for varen eller tjenesteydelsen i dens hovedbestanddele i princippet er fastsat

senest på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder. Det må også være godtgjort, at den forpligtelse til at betale tilskuddet, som den, der yder tilskuddet, har påtaget sig, modsvares af den ret til at oppebære tilskuddet, som tilkommer modtageren, når denne har udført en afgiftspligtig transaktion. Denne forbindelse mellem tilskuddet og prisen skal fremgå utvetydigt efter en konkret vurdering af de omstændigheder, der ligger til grund for betalingen af vederlaget. Det kræves derimod ikke, at prisen for varen eller tjenesteydelsen — eller en del af prisen — er blevet fastsat. Den skal blot kunne fastsættes.

- 14 Det påhviler således den forelæggende ret at tage stilling til, om der består en direkte forbindelse mellem tilskuddet og den pågældende vare eller tjenesteydelse. Dette indebærer i første omgang en undersøgelse af, om køberne af varen eller aftagerne af tjenesteydelsen drager fordel af tilskuddet, der ydes tilskudsmodtageren. Dette kræver, at den pris, som køberen eller aftageren skal betale, fastsættes på en sådan måde, at den falder svarende til det tilskud, som er blevet ydet sælgeren af varen eller tjenesteyderen, og at tilskuddet således udgør en faktor ved fastsættelsen af den pris, der forlanges af sælgeren eller tjenesteyderen. Retten må undersøge, om sælgeren eller tjenesteyderen, fordi den pågældende får udbetalt et tilskud, objektivt set kan sælge varen eller udføre tjenesteydelsen til en lavere pris end den, den pågældende ville være nødt til at kræve, hvis der ikke var ydet noget tilskud.
- 15 I hovedsagen skal den forelæggende ret under hensyn til, at sagsøgeren efter rammeaftalen forestår flere opgaver, foretage en prøvelse af, om der for hver enkelt opgave foretages en særlig betaling, der nærmere kan fastsættes, eller om tilskuddet udbetales samlet til dækning af alle sagsøgerens driftsomkostninger. Under alle omstændigheder vil kun den del af tilskuddet, som kan defineres som vederlag for en afgiftspligtig transaktion, efter omstændighederne være momspligtig.
- 16 Som Kommissionen med rette har anført, vil den nationale ret på grundlag af en gennemgang af årsopgørelsen mellem sagsøgeren og regionen Vallonien kunne undersøge, om de beløb, der skal betales i tilskud for hver enkelt forpligtelse, regionen har pålagt sagsøgeren, fastsættes i henhold til rammeaftalen. Hvis dette er tilfældet, kan det godtgøres, at der foreligger en direkte forbindelse mellem tilskuddet og salget af de tidsskrifter, sagsøgeren udgiver.

- 17 Ved undersøgelsen af, om det vederlag, tilskuddet måtte udgøre, kan fastsættes, kan den forelæggende ret endvidere enten sammenligne prisen, de pågældende varer sælges til, med deres normale salgspris eller få oplyst, om tilskuddet er faldet, fordi de pågældende varer ikke produceres. Hvis de undersøgte forhold giver grundlag herfor, må det konkluderes, at den del af tilskuddet, der skal gå til fremstilling og salg af varen, udgør »tilskud, der er direkte forbundet med prisen«. Det er herved ikke nødvendigt, at tilskudsbeløbet nøjagtigt svarer til faldet i prisen på den leverede vare, men det er tilstrækkeligt, at der er et klart forhold mellem prisfaldet og tilskuddet, som kan være et samlet beløb.
- 18 Herefter må de forelagte spørgsmål besvares med, at begrebet »tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris« i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at det kun omfatter tilskud, som udgør hele vederlaget eller en del af vederlaget for en levering af varer eller tjenesteydelser, og som tredjemand betaler sælgeren eller tjenesteyderen. Det tilkommer den forelæggende ret på grundlag af de faktiske omstændigheder, den har fået forelagt, at tage stilling til, om tilskuddet udgør et sådant vederlag.

Sagens omkostninger

- 19 De udgifter, der er afholdt af den belgiske og den franske regering samt af Kommissionen, 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.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Tribunal de première instance de Charleroi ved dom af 11. maj 2000, for ret:

Begrebet »tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris« i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at det kun omfatter tilskud, som udgør hele vederlaget eller en del af vederlaget for en levering af varer eller tjenesteydelser, og som tredjemand betaler sælgeren eller tjenesteyderen. Det tilkommer den forelæggende ret på grundlag af de faktiske omstændigheder, den har fået forelagt, at tage stilling til, om tilskuddet udgør et sådant vederlag.

Gulmann

Puissochet

Cunha Rodrigues

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 22. november 2001.

R. Grass

F. Macken

Justitssekretær

Formand for Tredje Afdeling