

|

61985J0415

DOMSTOLENS DOM AF 21. JUNI 1988. - KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER MOD IRLAND. - MERVAERDIAFGIFT - NULSATS. - SAG 415/85.

Samling af Afgørelser 1988 side 03097

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

1 . Traktatbrudssag - objektiv karakter - hensyntagen til de maal Kommissionen forfoelger - intet hensyn hertil

(EOEf-Traktaten, art . 169)

2 . Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsaetningsafgift - faelles merværtdiafgiftssystem - reducerede satser og fritagelser som opretholdes i en overgangsperiode "ud fra noeje definerede sociale hensyn til fordel for den endelige forbruger" - begreb

(Raadets direktiver 67/228, art . 17, sidste led, og 77/388, art . 28, stk . 2)

Sammendrag

1 . Det tilkommer alene Kommissionen at vurdere, om der boer anlaegges en traktatbrudssag mod en medlemsstat i henhold til Traktatens artikel 169, og en saadan sag er undergivet objektive regler . I henhold til den indbyrdes fordeling af beføjelserne mellem institutionerne, som er foretaget ved Traktaten, tilkommer det ikke Domstolen at tage stilling til, hvilke maal der forfoelges med en saadan sag . Den skal derimod afgøere, om der som paastaaet foreligger et traktatbrud .

2 . Afgrænsningen af, hvad der kan henføres under de "noeje definerede sociale hensyn", ud fra hvilke der i henhold til andet direktivs artikel 17, sidste led, og sjette direktivs artikel 28, stk . 2, i en overgangsperiode kan opretholdes visse reducerede satser og momsfratagelser, foretages i princippet af medlemsstaterne, og dette er en politisk afgørelse, som kun kan efterproeves paa fællesskabsplan, for saa vidt som der er sket en forvanskning af begrebet, som foerer til, at der traeffes foranstaltninger, som paa grund af deres virkninger og reelle formaal falder uden for begrebets rammer .

Da den endelige forbruger - saaledes som merværdiafgiftssystemet generelt er opbygget - er den, der erhverver et gode eller en tjenesteydelse til personlig brug og ikke til brug ved økonomisk virksomhed, og som derfor belastes med afgiften, skal den anden af de betingelser, som i henhold til de nævnte bestemmelser skal være opfyldt, for at visse reducerede satser og momsfratagelser kan opretholdes, nemlig at de er "til fordel for den endelige forbruger", under hensyn til de sociale formaal, artikel 17 skal tilgodesee, forstaas saaledes, at den, der nyder fordelene, ikke maa benytte de afgiftsfratagne goder eller tjenesteydelser i forbindelse med økonomisk virksomhed . Levering af goder eller tjenesteydelser i tidligere led i produktions - eller omsætningskæden, som dog i forhold til forbrugerne er saa nærliggende, at de kan drage fordel deraf, maa ogsaa antages at være omfattet af udtrykket "til fordel for den endelige forbruger " .

Dommens præmisser

1 Ved stævning indgivet til Domstolens Justitskontor den 13 . december 1985 har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber i medfør af EOEf-Traktatens artikel 169 anlagt sag med paastand om, at det statueres, at Irland ved fortsat at anvende nulsatser for merværdiafgiften paa visse kategorier af goder og tjenesteydelser har overtraadt bestemmelserne i Raadets direktiv 77/388 af 17 . maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem : ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s . 1) (herefter benævnt "sjette direktiv ") og foelgelig ikke har overholdt de forpligtelser, der paahviler det i henhold til EOEf-Traktaten .

2 Sjette direktivs artikel 28 indeholder en række overgangsbestemmelser, der goer det muligt gradvist at tilpasse de nationale lovgivninger paa de paagaeldende omraader . Artikel 28, stk . 2, er affattet saaledes :

"De reducerede satser og de fritagelser med tilbagebetaling af den i tidligere omsætningsled erlagte afgift, som var gaeldende den 31 . december 1975, og som opfylder de kriterier, der er omhandlet i artikel 17, sidste led, i Raadets andet direktiv af 11 . april 1967, kan opretholdes indtil en dato, som fastsaettes af Raadet med enstemmighed paa forslag af Kommissionen, men som ikke maa ligge senere end afskaffelsen af afgifter ved indfoersel og afgiftslettelse ved udfoersel i samhandelen mellem medlemsstaterne . Medlemsstaterne traeffe bestemmelser, som goer det muligt at sikre de afgiftspligtige personers angivelse af de noedvendige oplysninger for beregningen af egne indtaegter hidraerende fra disse transaktioner .

Raadet tager hvert femte aar paa grundlag af en beretning fra Kommissionen ovennaevnte reducerede satser og fritagelser op til fornyet behandling og vedtager i givet fald, med enstemmighed og paa forslag af Kommissionen, de noedvendige foranstaltninger til at sikre en gradvis afskaffelse heraf ."

3 I artikel 17, sidste led, i Raadets direktiv 67/228 af 11 . april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de naermere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s . 14) (herefter benævnt "andet direktiv "), som der henvises til i sjette direktivs artikel 28, bestemmes det, at medlemsstaterne har

ret til :

"- indtil beskatning ved indførsel og afgiftsgodtgørelse ved udførsel i handelssamkøbet mellem medlemsstaterne afskaffes - ud fra nogle definerede sociale hensyn til fordel for den endelige forbruger - ((at)) fastsætte reducerede satser eller endog fritagelser med eventuel godtgørelse for den af det tidligere omsætningsled betalte afgift, for så vidt disse forholdsregler sammenlagt ikke har større virkning end de under det hidtidige system anvendte lettelser ".

4 Paa grundlag af sjette direktivs artikel 28, stk . 2, har Irland opretholdt et saakaldt "nulsats-system ". De irske lovregler herom findes i "Value Added Tax Act" 1972, som ændret bl.a . ved "Finance Act" 1985 .

5 Kommissionen fandt, at nogle af de nulsatser, som er fastsat i den irske lovgivning, ikke opfyldte betingelserne i andet direktivs artikel 17, sidste led, og opfordrede derfor ved aabningskrivelse af 19 . oktober 1981 den irske regering til at fremsætte sine bemærkninger, jfr . EOEf-Traktatens artikel 169, stk . 1 .

6 Den irske regering kunne ikke anerkende, at den havde undladt at opfylde sine forpligtelser, og Kommissionen fremsatte derfor en begrundet udtalelse den 4 . september 1984 . Da den irske regering ikke rettede sig efter udtalelsen, har Kommissionen anlagt denne sag .

7 Vedrørende sagens faktiske omstændigheder, retsforhandlingernes forløb samt parternes anbringender og argumenter henvises til retsmoder rapporten . Disse omstændigheder omtales derfor kun i det følgende, saafremt det paa de enkelte punkter er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation .

Domstolens kompetence

8 Irland har gjort gældende, at der ligger politiske motiver bag Kommissionens sagsanlæg, og at saadanne motiver ikke i sig selv kan danne grundlag for en traktatbrudssag i medfør af EOEf-Traktatens artikel 169 . Kommissionens sagsanlæg tager i virkeligheden sigte paa ad rettens vej at realisere et formaal, som kun kan opnaas ved en beslutning truffet af Fællesskabets lovgivningsmyndighed . Efter Irlands opfattelse fremgaar det af Kommissionens replik, at den med sagsanlægget har villet omgaa de krav til fremgangsmaaden, som følger af sjette direktivs artikel 28, hvorefter det tilkommer Raadet med enstemmighed at træffe afgørelse om at ophæve de i artiklen omhandlede afgiftsfritagelser . Irland har foelgelig anført, at det ikke kan vaere Domstolens opgave "at sætte sin egen afgørelse i stedet for de generelle procedurer, som er foreskrevet i sjette direktivs artikel 28, eller at sætte en umiddelbar forpligtelse for en medlemsstat i stedet for den gradvise harmonisering, der skal foretages i henhold til artikel 28 ".

9 Dette kan ikke tiltrædes . I henhold til den indbyrdes fordeling af beføjelserne mellem institutionerne, som er foretaget ved Traktaten, tilkommer det ikke Domstolen at tage stilling til, hvilke maal der forfølges med en traktatbrudssag i henhold til Traktatens artikel 169 . Domstolen skal derimod afgøre, om der som paastaaet foreligger et traktatbrud . Som fastslaaet af Domstolen i dom af 10 . december 1968 (Kommissionen mod Den Italienske Republik, 7/68, Sml . 1965-1968, s . 541) tilkommer det alene Kommissionen at vurdere, om der boer anlaegges en traktatbrudssag ved Domstolen, og en saadan sag er undergivet objektive regler .

Realiteten

10 Indledningsvis bemærkes, at Kommissionen ikke har rejst principielle indvendinger mod nulsats-systemet, som den anser for i det væsentlige at svare til de i sjette direktivs artikel 28 omhandlede afgiftsfritagelser, jfr . ogsaa Kommissionens udtrykkelige anerkendelse heraf i forbindelse med forelæggelsen af forslaget til sjette direktiv for Raadet den 29 . juni 1973 . Kommissionen har derimod gjort gældende, at kravene i andet direktivs artikel 17, sidste led,

hvorefter afgiftsfritagelse kun maa indroemmes "ud fra noeje definerede sociale hensyn til fordel for den endelige forbruger", ikke er opfyldt for saa vidt angaar foelgende kategorier af goder og tjenesteydelser, der er naevnt i Finance Act 1985 :

"vii) Dyrefoder, bortset fra foder, der emballeret som, saelges som eller i oevrigt angives at vaere foder til hunde, katte, stuefugle eller kaeledyr;

viii) goedning (jfr . Fertilisers, Feeding Stuffs and Mineral Mixtures Act, 1955), der leveres i pakninger paa ikke under 10 kg, og som lovligt kan udbydes til salg eller fremstilles med henblik paa salg i henhold til section 4 eller 6 i naevnte lov;

xiv) medicin til dyr bestemt til oral brug, bortset fra medicin, der er emballeret som, saelges som eller i oevrigt betegnes som medicin til hunde, katte, stuefugle eller kaeledyr;

xv) froe, planter, traeer, sporer, blomsterloeg, rod - og staengelknolde, rodstokke og jordstaengler til saaning eller udlægning med henblik paa fremstilling af levnedsmidler;

xx) a) elektricitet .

Med hensyn til nr . xx) rejses der ikke indsigelse for saa vidt angaar levering til endelige forbrugere " .

11 Irland har anfaegtet Kommissionens synspunkt, idet det for det foerste har gjort gaeldende, at denne fortolker sjette direktivs artikel 28, stk . 2, og andet direktivs artikel 17, sidste led, for snaevent, og for det andet, at de omtvistede afgiftslettelser maa anses for at vaere berettigede paa baggrund af sjette direktivs artikler 27 og 25 .

12 Herefter maa det foerst afgoeres, om anvendelsen af nulsatser paa de omhandlede goder og tjenesteydelser opfylder betingelserne i de naevnte bestemmelser, og derefter om den irske regerings argumentation med hensyn til sjette direktivs artikler 27 og 25 kan danne grundlag for at opretholde nulsatser for de omhandlede goder og tjenesteydelser .

Begrebet "noeje definerede sociale hensyn"

13 For saa vidt angaar den foerste af betingelserne, som er, at afgiftsfritagelse skal ske ud fra noeje definerede sociale hensyn, er der enighed mellem parterne om, at det er overladt til medlemsstaternes frie skoen at fastlaegge, hvilken socialpolitik de vil foere . Parterne har dog erkendt, at udoevlsen af dette skoen kan efterproeves paa faellesskabsplan .

14 Kommissionen har praeciseret, at den ved sociale hensyn forstaar foranstaltninger, som primaert traeffes med almene sociale formaal for oeje og ikke hovedsagelig af erhvervsmaessige, sektorbestemte eller skatte - og afgiftsmaessige grunde, og den har specielt erkendt, at den ikke har befoejelse til at anfaegte foranstaltninger, der traeffes inden for rammerne af en medlemsstats socialpolitik, medmindre den kan godtgoere, at denne politik ikke er tilstraekkelig klart defineret, eller at foranstaltningerne enten er ubegrundede eller ikke staar i rimeligt forhold til de sociale hensyn, der fremfoeres .

15 Det bemaerkes, at afgraensningen af, hvad der kan henfoeres under begrebet sociale hensyn, i princippet foretages af medlemsstaterne, og at dette er en politisk afgoerelse, som kun kan efterproeves paa faellesskabsplan, for saa vidt som der er sket en forvanskning af begrebet, som foerer til, at der traeffes foranstaltninger, som paa grund af deres virkninger og reelle formaal falder uden for begrebets rammer .

Begrebet "til fordel for den endelige forbruger"

16 Kommissionen har anført, at der ved "endelige forbrugere" forstås personer, som, fordi de befinder sig i sidste led i produktions - og omsætningskæden, ikke har nogen mulighed for at fradrage merværdiafgiften, dvs. ikke-afgiftspligtige personer .

17 Den irske regering har navnlig afvist Kommissionens argumentation om, at kun foranstaltninger, som direkte er til fordel for den endelige forbruger, kan anses for at være berettigede i medfør af andet direktivs artikel 17 .

18 Det bemærkes, at den endelige forbruger - således som merværdiafgiftssystemet generelt er opbygget - er den, der erhverver et gode eller en tjenesteydelse til personlig brug og ikke til brug ved økonomisk virksomhed, og som derfor belastes med afgiften . Heraf følger, naar henses til de sociale formål, artikel 17 skal tilgodeses, at begrebet den endelige forbruger kun kan finde anvendelse på personer, som ikke benytter de afgiftsfritagne goder eller tjenesteydelser i forbindelse med økonomisk virksomhed . Levering af goder eller tjenesteydelser i tidligere led i produktions - og omsætningskæden, som dog i forhold til forbrugerne er så nærliggende, at disse kan drage fordel deraf, må også antages at være omfattet af udtrykket "til fordel for den endelige forbruger " .

Anvendeligheden af sjette direktivs artikler 27 og 25 på de omtvistede produkter

19 Irland har gjort gældende, at det i henhold til sjette direktivs artikler 27 og 25 kan være berettiget at anvende nulsatser for de omtvistede produkter .

20 Artikel 27, stk . 1 og 5, har følgende ordlyd :

"1)Raadet kan med enstemmighed på forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse . Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen må ikke eller kun i ubetydelig grad påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug .

...

5)De medlemsstater, som den 1 . januar 1977 anvender særlige foranstaltninger af den art, der er omhandlet i stk . 1, kan opretholde disse på betingelse af, at Kommissionen får meddelelse herom inden den 1 . januar 1978, og under forudsætning af, at de for så vidt angår foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen, er i overensstemmelse med det i stk . 1 fastsatte kriterium ."

21 Kommissionen har tilbagevist den irske regerings argumentation, idet den for det første har gjort gældende, at anvendelsesområderne for artikel 27, henholdsvis artikel 28, er klart adskilte, og at det ikke kan antages, at bestemmelserne skal supplere hinanden . Specielt kan artikel 27 ikke benyttes til - under påberåbelse af en forenkling eller som en foranstaltning til imødegåelse af svig eller afgiftsunddragelser - at udvide nulsatserne til at omfatte en ny kategori af goder eller tjenesteydelser for derved at omgå reglerne i artikel 28, stk . 2 . Kommissionen har tilføjet, at forenklinger, som foretages i henhold til artikel 27, skal være af permanent karakter, mens de afgiftsfritagelser, som kan indrømmes i medfør af artikel 28, kun må være foreløbige .

22 Med hensyn til artikel 25, hvorefter der paa visse naermere vilkaar kan anvendes en standardsats-ordning for landbrugere, har Kommissionen anfoert, at denne bestemmelse i sig selv er en undtagelse fra de almindelige regler i sjette direktiv og ikke kan danne grundlag for at udvide afgiftsfritagelserne ud over, hvad der er tilladt i henhold til artikel 28 .

23 Hertil bemaerkes, at forenklinger af afgiftsopkraevningen begrebsmaessigt ikke kan sidestilles med afgiftsfritagelser, saa meget mindre som det i artikel 27, stk . 1, andet punktum, udtrykkeligt bestemmes, at foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkraevningen "... ikke eller kun i ubetydelig grad ((maa)) paavirke stoerrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug ".

24 Med hensyn til anvendelsen af artikel 25 findes det tilstraekkeligt at bemaerke, at hensigten med denne bestemmelse er ved haelp af en standardsats-ordning at afhjaelpe de vanskeligheder, landbrugere kunne stoede paa ved anvendelse af den normale mervaerdiafgiftsordning . Ordningen for landbrugere gaar hovedsagelig ud paa, at der ydes en standard-godtgoerelse for "den mervaerdiafgiftsbelastning, der ... er betalt paa goder og tjenesteydelser" (artikel 25, stk . 1).

25 Heraf foelger, at denne bestemmelse, som forudsætter, at der er betalt mervaerdiafgift i tidligere led (artikel 25, stk . 3), ikke kan danne grundlag for at anvende nulsatser for goder eller tjenesteydelser, der indgaar som et led i produktion af landbrugsprodukter .

26 De af Irland fremsatte indsigelser kan saaledes ikke laegges til grund .

De omtvistede nulsatser

A - Landbrugets raa - og haelpestoffer ((Finance Act 1985, nr . vii), viii), xiv) og xv)))

27 Kommissionen har anfoert, at det ikke er i overensstemmelse med den anden af betingelserne i andet direktivs artikel 17, sidste led, at anvende nulsatser for disse produkter . Efter Kommissionens opfattelse ligger transaktionerne vedroerende de her omhandlede produkter for langt fra de endelige produkter i form af levnedsmidler, som er omfattet af nulsatsen, til, at betingelsen om, at der er tale om en fordel for den endelige forbruger, er opfyldt .

28 Irland har heroverfor anfoert, at der tvaertimod er tale om goder, der staar i direkte forbindelse med de endelige produkter i form af levnedsmidler, som er omfattet af nulsatsen . Desuden omfatter afgiftsfritagelserne i henhold til irsk lovgivning kun goder, som rent faktisk benyttes som raa - og haelpestoffer ved fremstilling af landbrugsprodukter . Irland har endelig anfoert, at anvendelsen af nulsatsen direkte er til fordel for den endelige forbruger, fordi omkostningsfoerogelser undgaas .

29 Hertil bemaerkes, at alle de omtvistede leverancer anvendes ved fremstillingen af produkter, der er bestemt til at fortaeres af mennesker, og at de ligger tilstraekkeligt taet paa den endelige forbruger til, at de kan vaere til fordel for denne . Desuden kan det ikke udelukkes, at en afgiftsbelastning af produkterne kan have en negativ indflydelse paa priserne paa levnedsmidler, og prisstigninger er saerlig maerkbare for de endelige forbrugere, der selv drager fordel af nulsatser .

30 Herefter findes det paastaaede traktatbrud ikke godtgjort for denne kategori af produkter .

B - Elektricitet ((Finance Act 1985, nr . xx), a)))

31 Kommissionen har gjort gaeldende, at det ikke er i overensstemmelse med de gaeldende bestemmelser at anvende en nulsats for levering af elektricitet til industrien, i det omfang der ikke er tale om levering til endelige forbrugere .

32 Den irske regering har for det første anført, at der sandsynligvis ville opstå uoverstigelige vanskeligheder ved administrationen af afgiften, hvis nulsatsen kun skulle gælde levering til endelige forbrugere, men dette kan ikke lægges til grund. Naar en medlemsstat vil påberåbe sig de pågældende undtagelsesbestemmelser, skal den træffe alle de konkrete foranstaltninger, der er nødvendige for at sikre, at bestemmelserne anvendes korrekt. Hvis den anser sådanne foranstaltninger for uigennemførlige, må den afstå fra at anvende nulsatsen.

33 Levering af elektricitet til industrien kan ikke antages at være til fordel for endelige forbrugere, eftersom disse, som defineret i det foregående, kun yderst indirekte drager fordel af nulsatsen. Sådanne leverancer opfylder derfor ikke den anden af betingelserne i andet direktivs artikel 17.

34 Den irske regering har for det andet anført, at der i henhold til sjette direktivs artikel 27 kan anvendes nulsatser for levering af elektricitet til industrien ud fra den betragtning, at der er tale om en forenkling af afgiftsopkrævningen.

35 Dette kan ikke lægges til grund. Af de allerede nævnte grunde kan det ikke antages, at der kan indrømmes afgiftsfritagelser i henhold til artikel 27.

36 Herefter findes det godtgjort, at der foreligger et traktatbrud som påstået af Kommissionen.

37 Heraf følger, at Irland ved fortsat at anvende en nulsats for merværdiafgiften på levering af elektricitet, i det omfang der ikke er tale om levering til endelige forbrugere, har overtrådt bestemmelserne i Rådets direktiv 77/388 og følgelig ikke har overholdt de forpligtelser, der påhviler det i henhold til EOEf-Traktaten.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

38 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 3, kan Domstolen ophæve sagsomkostningerne helt eller delvis, hvis hver af parterne taber sagen på et eller flere punkter. Da hver af parterne har tabt på et punkt, bør sagsomkostningerne ophæves.

Afgørelse

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

DOMSTOLEN

1) Irland har ved fortsat at anvende en nulsats for merværdiafgiften på den i Finance Act 1985, nr. xx), a), omhandlede levering af elektricitet, i det omfang der ikke er tale om levering til endelige forbrugere, overtrådt bestemmelserne i Rådets direktiv 77/388 af 17. maj 1977 og har følgelig ikke overholdt de forpligtelser, der påhviler det i henhold til EOEf-Traktaten.

2) I øvrigt frifindes sagsoegte.

3) Hver part bærer sine omkostninger.