DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)
den 22 november 2001 *

I mål C-184/00,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Tribunal de première instance de Charleroi (Belgien), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Office des produits wallons ASBL

och

Belgiska staten,

angående tolkningen av artikel 11 A.1 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

* Rättegångsspråk: franska.

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av C. Gulmann (referent), tillförordnad avdelningsordförande, samt domarna J.-P. Puissochet och J.N. Cunha Rodrigues,

generaladvokat: L.A. Geelhoed,
justitiesekreterare: D. Louterman-Hubeau, avdelningschef,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Office des produits wallons ASBL, genom M. Eloy, avocat,

— Belgiens regering, genom A. Snoecx, i egenskap av ombud, biträdd av B. van de Walle de Ghelcke, avocat,

— Frankrikes regering, genom J.-F. Dobelle, S. Pailler och S. Seam, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och C. Giolito, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 22 mars 2001 av: Office des produits wallons ASBL, företrätt av R. Ghods, avocat, Belgiens regering, företrädd av B. van de Walle de Ghelcke, och kommissionen, företrädd av E. Traversa och C. Giolito,

och efter att den 27 juni 2001 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Tribunal de première instance de Charleroi har, genom beslut av den 11 maj 2000 som inkom till domstolens kansli den 16 maj samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt tre frågor om tolkningen av artikel 11 A.1 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet).

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan Office des produits Wallons ASBL (nedan kallat OPW) och den belgiska staten angående frågan om huruvida subventioner som täcker en del av OPW:s driftskostnader skall ingå i beskattningsunderlaget vid beräkning av mervärdesskatten.

Tillämpliga bestämmelser

3 Artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet har följande lydelse:

"Beskattningsunderlaget skall vara följande:

a) När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen."

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

4 OPW är en privaträttslig sammanslutning utan vinstsyfte som ansvarar för marknadsföring och försäljning av vallonska jordbruks- och trädgårdsprodukter samt livsmedel. Detta är en mervärdesskattepliktig verksamhet. OPW erhåller årligen subventioner från regionen Vallonien, med vilken ett ramavtal om subventioner slöts den 11 mars 1994 (nedan kallat ramavtalet). Enligt ramavtalet skall OPW bedriva fyra olika verksamheter, nämligen utgivandet av en katalog och en tidskrift kallad *Wallonie nouvelle*, ledning av decentraliserade grupper och deltagande i lokala sammankomster. Enligt ramavtalet skall OPW "upprätta sin budget på grundval av stödet från föregående år (...). År 1994 är det referensår som skall ligga till grund för detta system för subventioner uppgående till ett belopp om 11 000 000 BEF". I detta ramavtal föreskrivs dessutom att "[g]odtagbara utgifter är bland annat personalkostnader, eventuella kostnader för hyra eller inredning av lokaler, inköp av nödvändig utrustning och material, inköp av varor och tjänster samt andra direkta eller indirekta utgifter i samband med OPW:s verksamhet som behandlas i detta ramavtal".

5 Vid en kontroll i februari 1997 konstaterade den belgiska skattemyndigheten att OPW inte hade betalat mervärdesskatt på subventionerna och fattade ett beslut om eftertaxering av OPW med ett belopp om 6 712 500 BEF för åren 1994—1996. Vidare utfärdades ett betalningsföreläggande för motsvarande belopp som avsåg mervärdesskatt och OPW ålades även att erlägga ett bötesbelopp om 1 349 000 BEF.

6 OPW väckte talan mot detta betalningsföreläggande vid Tribunal de première instance de Charleroi.

7 Den nationella domstolen har i sitt beslut om hänskjutande bland annat anfört att

— begreppet beskattningsunderlag inom mervärdesskatteområdet fastställs i artikel 26 i lagen om mervärdesskatt, som införlivar artikel 11 A i sjätte direktivet med belgisk rätt,

— parterna i tvisten har vitsordat att en subvention skall utgöra en del av beskattningsunderlaget när den är direkt kopplad till priset, vilket är fallet när den utbetalas till en producent eller till en leverantör av varor eller tjänster, när subventionen betalas av en tredje part och utgör vederlag eller en del därav för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster,

— parterna är oeniga om det tredje villkorets omfattning.

8 Det är mot denna bakgrund som Tribunal de première instance de Charleroi beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Är subventioner till en skattskyldig, som täcker en del av driftskostnaderna (investeringsstöd, allmänna kostnader eller löpande utgifter, personalkostnader) och som påverkar det slutgiltiga självkostnadspriset på dennes varor och tjänster, utan att stödet kan individualiseras i förhållande till ett transaktionspris, ett skattepliktigt belopp i enlighet med artikel 11 A i rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977)?

2) Är skatteplikten beroende av att det föreligger en individualiserad prestation till förmån för den myndighet som utger subventionen och en överensstämmelse mellan den senares fördel och det motvärde som givits?

3) För det fall frågan besvaras jakande, hur fastställs värdet på den fördel som den myndigheten som utger subventionen erhåller?"

Tolkningsfrågorna

9 Med dessa frågor vill den hänskjutande domstolen i huvudsak få klarhet i hur uttrycket "subventioner som är direkt kopplade till priset" i den mening som avses i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet skall tolkas och särskilt huruvida en subvention, såsom den i tvisten vid den nationella domstolen, skall ingå i beskattningsunderlaget såsom det definieras i denna bestämmelse.

10 Det skall för det första konstateras, vilket också anförts av både kommissionen i dess yttrande till domstolen och generaladvokaten i punkt 40 i dennes förslag till avgörande, att med hänsyn till de omständigheter som föreligger i tvisten vid den nationella domstolen är det utan betydelse huruvida en skattskyldig person, som OPW, tillhandahåller en individualiserad tjänst till förmån för den myndighet som beviljar subventionen. I artikel 11 A i sjätte direktivet avses nämligen situationer där tre parter är inblandade, nämligen den myndighet som beviljar stödet, det organ som erhåller stödet och köparen av varan eller mottagaren av tjänsten som levereras respektive utförs av det subventionerade organet. De transaktioner som avses i artikel 11 A i sjätte direktivet är sålunda inte sådana som genomförs till förmån för den myndighet som beviljar subventionerna.

11 Det skall för det andra påpekas att sådana subventioner som avses i den första tolkningsfrågan — nämligen subventioner som täcker en del av driftskostnaderna — i praktiken alltid har en inverkan på självkostnadspriset på de varor eller tjänster som levereras eller tillhandahålls av det subventionerade organet. I den mån organet erbjuder särskilda varor eller tjänster kommer det i regel att kunna erbjuda dessa till ett pris som det inte skulle kunna tillämpa om organet samtidigt var tvunget att täcka sina kostnader och göra en vinst.

12 Det skall emellertid påpekas att endast det faktum att en subvention skulle kunna ha en inverkan på priset på de varor och tjänster som levereras eller tillhandahålls av det subventionerade organet inte är tillräckligt för att subventionen skall vara skattepliktig. För att en subvention skall vara direkt kopplad till priset på transaktionerna i den mening som avses i artikel 11 A i sjätte direktivet, är det dessutom viktigt, såsom kommissionen mycket riktigt har påpekat, att subventionen särskilt utbetalas till det subventionerade organet för att det skall leverera en bestämd vara eller tillhandahålla en bestämd tjänst. Det är endast i detta fall som subventionen kan anses utgöra vederlag för leverans av en vara eller tillhandahållande av en tjänst och därmed är skattepliktig.

13 För att kontrollera om subventionen utgör ett sådant vederlag är det viktigt att påpeka att priset på varan eller tjänsten i princip skall fastställas senast vid

skattskyldighetens inträde. Det skall också konstateras att ett åtagande att utbetala subventionen som gjorts av bidragsgivaren medför en rätt för stödmottagaren att motta subventionen när denne har genomfört en skattepliktig transaktion. Denna koppling mellan subventionen och priset skall framgå på ett otvetydigt sätt efter en analys i det enskilda fallet av de omständigheter som ligger till grund för utbetalningen av detta vederlag. Det är däremot inte nödvändigt att priset på varan eller tjänsten — eller en del av priset — är ett fastställt pris. Det räcker att priset kan fastställas.

14 Det ankommer sålunda på den hänskjutande domstolen att fastställa en direkt koppling mellan subventionen och den ifrågavarande varan eller tjänsten. I detta avseende är det inledningsvis nödvändigt att kontrollera att köparen av varan eller mottagaren av tjänsten erhåller en fördel till följd av den subvention som beviljats subventionsmottagaren. Det är nämligen nödvändigt att det pris som skall betalas av köparen eller tjänstemottagaren fastställs på ett sådant sätt att det minskar i proportion till den subvention som beviljats säljaren av varan eller tjänsteleverantören. Subventionen utgör därmed en omständighet som kan ligga till grund för att fastställa det pris som de sistnämnda kräver. Den nationella domstolen skall undersöka huruvida den omständigheten att en subvention utbetalas till en säljare eller en tjänsteleverantör objektivt kan medföra att denne kan sälja eller tillhandahålla varan eller tjänsten till ett pris som understiger det som han skulle ha krävt i avsaknad av en subvention.

15 Det är viktigt att den hänskjutande domstolen i tvisten vid den nationella domstolen, med hänsyn till att OPW enligt ramavtalet utför flera olika verksamheter, kontrollerar huruvida varje enskild verksamhet ger upphov till en särskild utbetalning som kan identifieras eller om det är fråga om en allmän subvention som utbetalas för att täcka OPW:s samtliga driftskostnader. Under alla omständigheter är det endast den del av subventionen som kan identifieras som vederlag för en skattepliktig transaktion som i förekommande fall är mervärdesskattepliktig.

16 Kommissionen har mycket riktigt påpekat att en undersökning av OPW:s och regionen Valloniens bokföring skulle kunna möjliggöra för den nationella domstolen att kontrollera om de subventionsbelopp som anslagits för varje skyldighet som ålagts OPW av regionen Vallonien har fastställts i enlighet med ramavtalet. Om detta är fallet kan en direkt koppling fastställas mellan nämnda subvention och försäljningen av de tidskrifter som ges ut av OPW.

17 För att kontrollera huruvida det vederlag som subvention utgör kan fastställas, kan den nationella domstolen dessutom antingen jämföra priset på de ifrågavarande varorna och tjänsterna i förhållande till deras normala självkostnadspris eller undersöka om subventionsbeloppet har nedsatts till följd av att nämnda varor inte framtagits. Om de undersökta omständigheterna är betydande skall det fastställas att den del av subventionen som anslagits för framställandet och försäljningen av varan utgör en "subvention direkt kopplad till priset". I detta hänseende är det inte nödvändigt att subventionsbeloppet exakt motsvarar nedsättningen av priset av den levererade varan, utan det är tillräckligt att kopplingen mellan varan och nämnda subvention, som kan vara schablonmässigt beräknad, är betydande.

18 Med hänsyn till vad som ovan anförts skall de ställda frågorna besvaras så att uttrycket "subventioner som är direkt kopplade till priset", i den mening som avses i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet, skall tolkas på så sätt att det endast innefattar subventioner som utgör hela eller en del av det vederlag för en transaktion avseende leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som utbetalas av en tredje part till säljaren eller tjänsteleverantören. Det ankommer på den nationella domstolen att på grundval av omständigheterna i det enskilda fallet avgöra om subventionen är ett sådant vederlag eller inte.

Rättegångskostnader

19 De kostnader som har förorsakats den belgiska och den franska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 11 maj 2000 har ställts av Tribunal de première instance de Charleroi — följande dom:

Uttrycket "subventioner som är direkt kopplade till priset", i den mening som avses i artikel 11 A.1 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1997 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, skall tolkas på så sätt att det endast innefattar subventioner som utgör hela eller en del av det vederlag för en transaktion avseende leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som utbetalas av en tredje part till säljaren eller tjänsteleverantören. Det ankommer på den nationella domstolen att på grundval av omständigheterna i det enskilda fallet avgöra om subventionen är ett sådant vederlag eller inte.

Gulmann Puissochet Cunha Rodrigues

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 22 november 2001.

R. Grass F. Macken

Justitiesekreterare Ordförande på tredje avdelningen