

61987J0050

DOMSTOLENS DOM AF 21. SEPTEMBER 1988. - KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER MOD DEN FRANSKE REPUBLIK. - TRAKTATBRUD - ARTIKLERNE 17-20 I RÅDETS DIREKTIV 77/388/EOEF AF 17. MAJ 1977 - BEGRÆNSNINGER I RETTEN TIL AT FRADRAGE MERVÆRDIAFGIFT FOR UDLEJEDE FASTE EJENDOMME. - SAG 50/87.

Samling af Afgørelser 1988 side 04797

svensk specialudgave side 00599

finsk specialudgave side 00615

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

Afgiftsbestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgift - fælles merværdiafgiftssystem - fradrag for indgående afgift - afgiftspligtiges fradragsret - begrænsninger - udtrykkelig fællesskabsbestemmelse nødvendig - lovgivning begrænsende fradragsretten for udlejningsejendomme

(Rådets direktiv 77/388, art . 17-20)

Sammendrag

Ordningen vedrørende fradrag for indgående merværdiafgift i artiklerne 17-20 i sjette direktiv 77/388 tager sigte på i fuldt omfang at aflaste den erhvervsdrivende for denne merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i forbindelse med hans økonomiske aktiviteter . Enhver begrænsning i den fradragsret, der er indrømmet afgiftspligtige, skal på grund af dens påvirkning af skattebyrden anvendes ensartet i alle medlemsstaterne og skal derfor være direkte hjemlet i en fællesskabsbestemmelse . Da der ikke foreligger en sådan bestemmelse, bør denne fradragsret finde umiddelbart anvendelse på hele det afgiftsbeløb, der vedrører transaktioner i de tidligere omsætningsled .

En afgiftsordning for selskaber, der udlejer fast ejendom, som de har erhvervet eller ladet opføre, og hvorefter retten til fradrag af indgående merværdiafgift begrænses, naar størrelsen af indtægterne fra udlejningen af disse faste ejendomme ligger under en vis procent af

ejendommens værdi, er uforenelig med direktivet, idet dette ikke indeholder udtrykkelig hjemmel herfor .

Dommens præmisser

1 Ved stævning indgaaet til Domstolens Justitskontor den 18 . februar 1987 har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber i medfør af EOEF-Traktatens artikel 169 anlagt sag med påstand om, at det statueres, at Den Franske Republik har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til Traktaten, ved at udstede og opretholde den afgiftsordning, der for visse afgiftspligtige begrænser retten til at fradrage indgaaende merværdiafgift på det tidspunkt, da den fradragsberettigede afgift forfalder, og ved ikke at have efterkommet Raadets sjette direktiv 77/388 af 17 . maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem : ensartet beregningsbegrundlag (EFT L 145, s . 1) (herefter benævnt "sjette direktiv "), særlig direktivets artikler 17-20 .

2 Den Franske Republik har ved dekret nr . 79-310 af 9 . april 1979 om særlige regler om fradrag af merværdiafgift i forbindelse med udlejningsejendomme indført en afgiftsordning, hvorefter virksomheder, der udlejer faste ejendomme, som de har erhvervet eller ladet opføre, kun kan fradrage en del af den merværdiafgift (herefter benævnt "moms "), som opførelsen eller erhvervelsen af disse faste ejendomme var belagt med, naar de årlige indtægter hidrørende fra udlejningen af ejendommene er mindre end 1/15 af disse ejendommens værdi . Bestemmelserne i dekretet blev optaget i lov om skatter og afgifter som artiklerne 233 A-233 E .

3 Da Kommissionen fandt, at den franske lovgivning var uforenelig med bestemmelserne i sjette direktiv fremsendte den den 27 . marts 1985 en aabningsskrivelse til regeringen for Den Franske Republik i medfør af EOEF-Traktatens artikel 169, stk . 1 .

4 Da den franske regering ikke besvarede aabningsskrivelsen, tilsendte Kommissionen den den 14 . maj 1986 en begrundet udtalelse, som Den Franske Republik nægtede at efterkomme . Derpå anlagde Kommissionen den 18 . februar 1987 nærværende sag .

5 Vedrørende en nærmere redegørelse for den nationale lovgivning, retsforhandlingernes forløb og parternes påstande og anbringender henvises til retsmoder rapporten . Disse omstændigheder omtales derfor kun i det følgende, saafremt det på de enkelte punkter er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation .

Formaliteten

6 Den Franske Republik har påstaaet sagen afvist og gjort gældende, at det eneste klagepunkt, Kommissionen rejste i aabningsskrivelsen, angik dekretets uforenelighed med det sjette direktiv, mens den i den begrundede udtalelse og stævningen foreholdt Den Franske Republik, at den havde tilsidesat EOEF-Traktatens artikler 99 og 100 ved udstedelsen af det pågældende dekret og ved ikke at have efterkommet nævnte direktiv . Denne ændring i sagsgenstanden skulle have medført, at Den Franske Republik ikke har haft lejlighed til at forberede sit forsvar under den forudgaaende administrative procedure .

7 Kommissionen har anført, at det klagepunkt, der er anført i aabningsskrivelsen i sin helhed er gentaget i den begrundede udtalelse og staevningen . Det sjette direktiv er blevet gennemført i henhold til Traktatens artikler 99 og 100; i den begrundede udtalelse og staevningen fastslår Kommissionen alene rækkevidden af det klagepunkt, den fremsatte i aabningsskrivelsen, og foreholdet Den Franske Republik at have gennemført en lovgivning, der er uforenelig med direktivet, hvorved denne har tilsidesat de forpligtelser, der paahviler den i medfør af de ovennævnte traktatbestemmelser .

8 Det skal i den forbindelse bemærkes, at det fremgår både af aabningsskrivelsen, den begrundede udtalelse og staevningen, at sagen vedrører spørgsmålet om, hvorvidt den franske lovgivning strider mod det sjette direktiv . Da der ikke er sket nogen ændring i sagsgenstanden under sagens forskellige trin, følger heraf, at der ikke er sket nogen tilsidesættelse af Den Franske Republiks ret til forsvar .

9 Den Franske Republiks afvisningspaastand kan derfor ikke tages til følge .

Realiteten

10 Kommissionen har gjort gældende, at artiklerne 17-20 i det sjette direktiv pålægger medlemsstater, der på området for udlejning af faste ejendomme i medfør af artikel 13, afsnit C, litra a), indrømmer afgiftspligtige personer valgmulighed med hensyn til afgiftspligten, en pligt til at give sådanne afgiftspligtige personer ret til fuldstændig og omgaaende fradrag for indgående moms hidrørende fra tidligere omsætningsled og at omfanget af denne ret ikke kan begrænses efter størrelsen af lejen .

11 Den Franske Republik har anført, at den pågældende lovgivning vedrører udlejning til en leje, der ligger under det almindelige markedsniveau, og som praktiseres af visse virksomheder til fordel for deres datterselskaber og af visse kommuner af almenyttige hensyn til fordel for sports - og kulturelle organisationer eller til virksomheder for at gøre det muligt for disse at etablere sig . Der er her tale om en vis understøttelse, hvor det dog findes urimeligt ganske at nægte ejeren enhver ret til fradrag . Ifølge sagsoegte er den pågældende lovgivning i overensstemmelse med artikel 2 i Raadets direktiv 67/227 af 11 . april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT spec . udg . 1967, s . 12) (herefter benævnt "det første direktiv "), hvilken bestemmelse knæsetter princippet om, at de erhvervede godes pris skal overvæltet på kostprisen for den afgiftspligtige persons udlejning af goderne .

12 Der skal indledningsvis gives en fremstilling af de forhold og kendetegn ved moms-ordningen, der er relevante i sagen .

13 Artikel 4, stk . 1, i det sjette direktiv definerer som afgiftspligtig person "enhver, der selvstændigt og uanset stedet udoever en af de i stk . 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed " . Stk . 2 i samme bestemmelse tilføjer, at "de former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk . 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder " . Særligt anses som økonomisk virksomhed "transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter " .

14 I oevrigt bestemmes det i direktivets artikel 17, stk . 1, at "fradragsretten indtraeder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder ". Bestemmelsens stk . 2 bemyndiger den afgiftspligtige person til i det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, "i den afgift, der paahviler ham at fradrage foelgende beloeb : ... den mervaerdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udfoert for ham af en anden afgiftspligtig person ".

15 Som Domstolen har fremhaevet det i sin dom af 14 . februar 1985 (sag 268/83, Rompelmann, Sml . s . 655) kan man af de forhold, der kendetegner mervaerdiafgiften som ovenfor anfoert, udlede, at fradragsordningen ifoelge direktivet tager sigte paa i fuldt omfang at aflaste den erhvervsdrivende for den mervaerdiafgift, som skyldes eller er erlagt i forbindelse med samtlige af hans oekonomiske aktiviteter . Det faelles mervaerdiafgiftssystem garanterer derfor en fuldstaendig neutralitet med hensyn til skattebyrden for samtlige oekonomiske aktiviteter uden hensyn til, hvad der er formaalet med eller resultaterne af disse aktiviteter paa den betingelse, at disse aktiviteter selv er underkastet mervaerdiafgift .

16 Af de saaledes fremhaevende regler fremgaar, at da der ikke foreligger nogen bestemmelser, der bemyndiger medlemsstaterne til at begrænse den fradragsret, der er indroemmet de afgiftspligtige, finder denne ret umiddelbart anvendelse paa hele det afgiftsbeloeb, der vedroerer transaktioner i de tidligere omsaetningsled .

17 Saadanne begrænsninger i fradragsretten har virkning for selve afgiftsbyrden og skal anvendes ensartet i alle medlemsstaterne . Foelgelig er undtagelser ikke tilladte, medmindre der er udtrykkelig hjemmel for dem i direktivet .

18 Da der mere bestemt er tale om afgift paa udlejning af faste ejendomme, bemaerkes, at det sjette direktiv giver medlemsstaterne adgang til at indroemme enten en fritagelse for en saadan udlejning ((artikel 13, afsnit B, litra b))) eller at give de afgiftspligtige personer valgmulighed med hensyn til afgiften ((artikel 13, afsnit C, litra a))) . I sidstnaevnte tilfaelde, som er det relevante i denne sag, gaelder det, at naar valgmuligheden udnyttes, falder de virksomheder, der udlejer faste ejendomme, og som er afgiftspligtige i henhold til foernaevnte artikel 4, ind under den naevnte fradragsordning .

19 Den franske lovgivning vedroerende fradrag af mervaerdiafgift, der paahviler udlejede faste ejendomme, tillader ikke fuldt og omgaaende fradrag, naar det samlede afgiftsbeloeb i forbindelse med udlejningen af den faste ejendom er mindre end 1/15 af dennes vaerdi . En saadan lovgivning er derfor uforenelig med de ovennaevnte regler i det sjette direktiv .

20 Der maa gives Den Franske Republik medhold i, at en saadan lovgivning ganske vist isaer er noedvendig for at hindre udlejning til lav leje, der aftales mellem kommuner og sammenslutninger med almennyttigt formaal eller med virksomheder, der vil etablere sig paa omraadet . En saadan praksis medfoerer, at kommuner m.v . kan yde en understoettelse, der delvis baeres af staten, dersom man i saadanne tilfaelde tillader anvendelse af princippet om fuldstaendig og omgaaende fradrag .

21 Det skal i den forbindelse konstateres, at for at imoedegaa situationer som dem, der er fremhaevet af Den Franske Republik, hjemler artikel 20 i sjette direktiv en berigtigelsesordning . Naar man paa grund af lejens ringe stoerrelse maa anse en udlejning som en gave, og ikke som en oekonomisk aktivitet i direktivets forstand, kan det oprindeligt foretagne fradrag berigtiges inden for en frist, der kan udstraekkes til ti aar .

22 Hvad angaar noedvendigheden af at hindre afgiftsunddragelse, hvilket forhold er blevet paaberaabt af Den Franske Republik, kan en saadan noedvendighed kun begrunde undtagelser fra direktivet under anvendelse af den procedure, der er fastsat ved artikel 27, og som Den

Franske Republik ikke har benyttet .

23 Det bemaerkes endelig, at artikel 2 i det foerste direktiv, hvorefter der "ved enhver omsaetning svares en mervaerdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gaelder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det mervaerdiafgiftsbeloeb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer", ikke kan tjene som grundlag for den omhandlede franske lovgivning . Denne bestemmelse fastslaar nemlig alene princippet om fradragsretten, mens selve ordningen herom er indeholdt i de ovennaevnte bestemmelser i det sjette direktiv .

24 Heraf foelger, at Den Franske Republik har tilsidesat de forpligtelser, der paahviler den i henhold til Traktaten, idet den i strid med Raadets sjette direktiv af 17 . maj 1977 har indfoert og opretholdt en afgiftsordning for selskaber, der udlejer fast ejendom, som de har erhvervet eller ladet opfoere, og hvorefter retten til fradrag af indgaaende mervaerdiafgift begraenses, naar stoerrelsen af afgifter, hidroerende fra udlejning af disse faste ejendomme, er mindre end 1/15 af ejendommens vaerdi .

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

I henhold til procesreglementets artikel 69, stk . 2, doemmes den part, der taber sagen, til at afholde sagens omkostninger . Da Den Franske Republik har tabt sagen, boer den betale sagens omkostninger .

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

udtaler og bestemmer

DOMSTOLEN

1) Den Franske Republik har tilsidesat de forpligtelser, der paahviler den i henhold til Traktaten, idet den i strid med Raadets sjette direktiv af 17 . maj 1977 har indfoert og opretholdt en afgiftsordning for selskaber, der udlejer fast ejendom, som de har erhvervet eller ladet opfoere, og hvorefter retten til fradrag af indgaaende mervaerdiafgift begraenses, naar stoerrelsen af afgifter, hidroerende fra udlejning af disse faste ejendomme, er mindre end 1/15 af ejendommens vaerdi .

2) Den Franske Republik betaler sagens omkostninger .