

|

61987J0050

ARREST VAN HET HOF VAN 21 SEPTEMBER 1988. - COMMISSIE VAN DE EUROPESE GEMEENSCHAPPEN TEGEN FRANSE REPUBLIEK. - NIET-NAKOMING - ARTIKELEN 17-20 VAN RICHTLIJN 77/388 VAN DE RAAD VAN 17 MEI 1977 - BEPERKING VAN HET RECHT OF AFTREK VAN BTW MET BETREKKING TOT DE INKOMSTEN UIT DE VERHUUR VAN ONROEREND GOED. - ZAAK 50/87.

Jurisprudentie 1988 bladzijde 04797

Zweedse bijz. uitgave bladzijde 00599

Finse bijz. uitgave bladzijde 00615

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

++++

Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelastingen - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Aftrek van voorbelasting - Recht toegekend aan belastingplichtigen - Beperkingen -

Uitdrukkelijke gemeenschapsbepaling noodzakelijk - Wetgeving waarbij recht op aftrek bij verhuur van onroerend goed wordt beperkt

(Richtlijn 77/388 van de Raad, artikelen 17 tot en met 20)

Samenvatting

De in de artikelen 17 tot en met 20 van de Zesde richtlijn 77/388 voorziene aftrekregeling voor als voorbelasting betaalde BTW heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW . Elke beperking van het aan de belastingplichtigen toegekende recht op aftrek moet, aangezien daardoor de hoogte van de fiscale belasting wordt beïnvloed, in alle Lid-Staten op dezelfde wijze gelden en bijgevolg uitdrukkelijk in de richtlijn zijn voorzien . Bij gebreke van een dergelijke bepaling, moet het recht op aftrek onmiddellijk kunnen worden uitgeoefend voor alle belasting die op de in het voorafgaande stadium verrichte handelingen heeft gedrukt .

Het is niet toegestaan en onverenigbaar met de richtlijn om een belastingregeling in te voeren die voor ondernemingen, die onroerende goederen welke zij hebben verworven of doen bouwen, verhuren, het recht op aftrek tot een gedeelte van de reeds betaalde BTW beperkt, wanneer de inkomsten uit de verhuur van die onroerende goederen minder bedragen dan een vijftiende van de waarde van die goederen .

Partijen

In zaak 50/87,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door J . F . Buhl, juridisch adviseur van de Commissie, als gemachtigde, en A . Van Solinge, lid van haar juridische dienst, als medegemachtigde, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg bij G . Kremlis, lid van haar juridische dienst, bâtiment Jean Monnet, Kirchberg,

verzoekster,

tegen

Franse Republiek, vertegenwoordigd door R . de Gouttes en B . Botte van de Directie juridische zaken van het Ministerie van Buitenlandse Zaken als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg ter Franse ambassade, 9, boulevard Prince Henri,

verweerster,

betreffende een verzoek aan het Hof om vast te stellen, dat de Franse Republiek de krachtens het EEG-Verdrag op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen door een belastingregeling in te voeren en te handhaven die het recht op aftrek van reeds betaalde BTW voor bepaalde belastingplichtigen beperkt op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt : Mackenzie Stuart, president, J . C . Moitinho de Almeida en G . C . Rodríguez Iglesias, kamerpresidenten, T . Koopmans, U . Everling, Y . Galmot, C . N . Kakouris en F . A . Schockweiler, rechters,

advocaat-generaal : Sir Gordon Slynn

griffier : H . A . Ruehl, hoofdadministrateur

gezien het rapport ter terechtzitting en ten vervolge op de mondelinge behandeling op 3 maart 1988,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 25 mei 1988,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Hof op 18 februari 1987, heeft de Commissie van de Europese Gemeenschappen het Hof krachtens artikel 169 EEG-Verdrag verzocht vast te stellen, dat de Franse Republiek de krachtens het EEG-Verdrag op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen door een belastingregeling vast te stellen en te handhaven, die het recht op aftrek van reeds betaalde BTW voor bepaalde belastingplichtigen beperkt op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt, en door niet te voldoen aan de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde : uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz . 1; hierna : de Zesde richtlijn), inzonderheid de artikelen 17 tot en met 20 daarvan .

De Franse Republiek heeft bij decreet nr . 79-310 van 9 april 1979 houdende vaststelling van bijzondere regels voor de aftrek van de in rekening gebrachte belasting over de toegevoegde waarde ter zake van verhuurd onroerend goed een belastingregeling ingevoerd, krachtens welke ondernemingen die onroerende goederen welke zij hebben verworven of doen bouwen, verhuren, de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : de BTW), die zij bij de verwerving of bouw daarvan hebben betaald, slechts gedeeltelijk mogen aftrekken, wanneer de jaarlijkse inkomsten uit de verhuur van die onroerende goederen minder dan een vijftiende van de waarde ervan bedragen . De bepalingen van dit decreet zijn opgenomen in de code général des impôts (artikelen 233 A tot en met 233 E).

De Commissie, van mening dat de Franse wetgeving niet in overeenstemming was met de bepalingen van de Zesde richtlijn, zond de regering van de Franse Republiek op 27 maart 1985 een schriftelijke ingebrekestelling op grond van artikel 169, eerste alinea, EEG-Verdrag .

Daar de Franse regering geen gehoor gaf aan deze ingebrekestelling, bracht de Commissie op 14 mei 1986 een met redenen omkleed advies uit . Toen de Franse Republiek weigerde dit advies op te volgen, heeft de Commissie op 18 februari 1987 het onderhavige beroep ingesteld .

Voor een gedetailleerde weergave van de betrokken nationale wetgeving, het procesverloop en de conclusies, middelen en argumenten van partijen wordt verwezen naar het rapport ter terechtzitting . Deze elementen van het dossier worden hierna slechts weergegeven voor zover dat noodzakelijk is voor de redenering van het Hof .

De ontvankelijkheid

De Franse Republiek acht het beroep niet-ontvankelijk . De enige grief die de Commissie in haar schriftelijke ingebrekestelling aanvoerde, had betrekking op de onverenigbaarheid van het betrokken decreet met de Zesde richtlijn, terwijl zij de Franse Republiek in het met redenen omkleed advies en in het verzoekschrift verwijt de artikelen 99 en 100 EEG-Verdrag te hebben geschonden door bedoeld decreet vast te stellen en niet te voldoen aan de Zesde richtlijn . Door deze wijziging van het onderwerp van het geschil zou de Franse Republiek zich in de

precontentieuze procedure niet naar behoren hebben kunnen verweren .

De Commissie stelt, dat de in de schriftelijke ingebrekestelling geformuleerde grief onverkort in het met redenen omkleed advies en in het verzoekschrift is overgenomen . De Zesde richtlijn is vastgesteld krachtens de artikelen 99 en 100 EEG-Verdrag . Met haar stelling in het met redenen omkleed advies en in het verzoekschrift, dat de Franse Republiek met de richtlijn onverenigbare bepalingen heeft ingevoerd en daardoor de krachtens voormelde artikelen van het EEG-Verdrag op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen, had de Commissie enkel de strekking van de in de schriftelijke ingebrekestelling geformuleerde grief willen verduidelijken .

Dienaangaande moet erop worden gewezen, dat zowel uit de schriftelijke ingebrekestelling als uit het met redenen omkleed advies en uit het verzoekschrift blijkt, dat het geschil betrekking heeft op de vraag, of de Franse wetgeving in strijd is met de Zesde richtlijn . Aangezien het onderwerp van het geschil in de verschillende fasen van de procedure geen wijziging heeft ondergaan, kan er geen sprake zijn van miskennis van de rechten van de verdediging van de Franse Republiek .

Mitsdien moet de door de Franse Republiek opgeworpen exceptie van niet-ontvankelijkheid worden verworpen .

Ten gronde

De Commissie stelt, dat de Lid-Staten die hun belastingplichtigen in geval van verhuur van onroerende goederen, overeenkomstig artikel 13 C, sub a, het recht verlenen om voor belastingheffing te kiezen, ingevolge de artikelen 17 tot en met 20 van de Zesde richtlijn verplicht zijn hun dan ook het recht te geven op volledige en onmiddellijke aftrek van de reeds betaalde BTW, zonder dat de omvang van dit recht kan worden beperkt naar gelang het bedrag van de berekende huurprijs .

De Franse Republiek betoogt, dat de betrokken regeling is bedoeld voor gevallen van verhuur tegen prijzen die lager zijn dan op de markt algemeen gebruikelijk, wat sommige ondernemingen ten gunste van hun dochtermaatschappijen doen evenals sommige plaatselijke overheden om sociale redenen ten gunste van organisaties met een sportief of cultureel doel, of ook ten gunste van ondernemingen om hun vestiging te bevorderen . Dergelijke activiteiten zouden in wezen het kenmerk van vrijgevigheid dragen, maar het zou in die gevallen te ver gaan om de eigenaar geen enkel recht op aftrek toe te staan . Deze regeling zou in overeenstemming zijn met artikel 2 van richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (PB 1967, blz . 1301; hierna : de Eerste richtlijn), waarin als regel is aangenomen, dat de prijs van de verworven goederen moet worden doorberekend in de kostprijs van de door de belastingplichtige verhuurde goederen .

Allereerst moet worden herinnerd aan de in casu relevante elementen en kenmerken van het BTW-stelsel .

Volgens artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn is belastingplichtig "ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit ". Luidens lid 2 "omvatten de in lid 1 bedoelde economische activiteiten ... alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter ". Als economische activiteit wordt onder meer beschouwd "de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen ".

Voorts bepaalt artikel 17, lid 1, van deze richtlijn, dat "het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt ". Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belastbare handelingen, mag de belastingplichtige ingevolge artikel 17, lid 2, van de door hem verschuldigde belasting aftrekken "de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren

goederen en voor de te zijnen behoefte door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten ".

Uit bovengenoemde kenmerken valt af te leiden, gelijk het Hof in zijn arrest van 14 februari 1985 (zaak 268/83, Rompelman, Jurispr . 1985, blz . 655) heeft uiteengezet, dat de aftrekregeling tot doel heeft, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW . Het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten mits die activiteiten op zich aan de heffing van BTW zijn onderworpen .

Uit het voorgaande volgt, dat bij gebreke van een bepaling op grond waarvan de Lid-Staten het aan de belastingplichtigen toegekende recht op aftrek kunnen beperken, dit recht onmiddellijk moet kunnen worden uitgeoefend voor alle belasting die op de in het voorafgaande stadium verrichte handelingen heeft gedrukt .

Dergelijke beperkingen van het recht op aftrek beïnvloeden de hoogte van de fiscale belasting en moeten in alle Lid-Staten op dezelfde wijze gelden . Bijgevolg zijn afwijkingen slechts toegestaan in de gevallen, die uitdrukkelijk in de richtlijn zijn voorzien .

Wat nu meer in het bijzonder de belastingheffing ter zake van de verhuur van onroerend goed betreft, moet erop worden gewezen, dat de Zesde richtlijn de Lid-Staten de mogelijkheid biedt een dergelijke verhuur vrij te stellen (artikel 13 B, sub b) of de belastingplichtigen het recht te verlenen om voor belastingheffing te kiezen (artikel 13 C, sub a). In dit laatste geval, dat zich hier voordoet, kan, wanneer gebruik wordt gemaakt van dit keuzerecht, de onderneming die onroerend goed verhuurt, als belastingplichtige in de zin van voormeld artikel 4 aanspraak maken op toepassing van bovenbedoelde aftrekregeling .

De Franse regeling betreffende de aftrek van de op verhuurd onroerend goed drukkende BTW laat de volledige en onmiddellijke aftrek niet toe, wanneer het totale bedrag van de inkomsten uit de verhuur van het onroerend goed minder dan een vijftiende van de waarde van het goed beloopt . Een dergelijke regeling is derhalve onverenigbaar met de voormelde regels van de Zesde richtlijn .

Gelijk de Franse Republiek echter heeft betoogd, is een dergelijke regeling vooral voor die gevallen nodig, waarin de plaatselijke overheden onroerend goed tegen lage prijzen verhuren aan verenigingen met een sociaal doel of aan ondernemingen die zich op hun grondgebied komen vestigen . Indien in die gevallen een volledige en onmiddellijke aftrek mogelijk zou zijn, dan zouden de plaatselijke overheden door dit soort praktijken in feite subsidies kunnen verlenen die voor een deel door de staat worden gedragen .

In dit verband moet evenwel worden vastgesteld, dat voor zulke situaties als welke de Franse Republiek op het oog heeft, in artikel 20 van de Zesde richtlijn een herzieningsregeling is voorzien . Wanneer de verhuur op grond van de berekende huurprijs als vrijgevigheid moet worden beschouwd, en niet als een economische activiteit in de zin van de richtlijn, wordt de oorspronkelijke aftrek herzien gedurende een periode van maximaal tien jaar .

Ten aanzien van de door de Franse Republiek gestelde noodzaak om belastingfraude te voorkomen, moet erop worden gewezen, dat een dergelijke noodzaak slechts van de richtlijn afwijkende maatregelen kan rechtvaardigen binnen het kader van de in artikel 27 voorgeschreven procedure, die de Franse Republiek niet heeft gevolgd .

Ten slotte moet worden opgemerkt, dat artikel 2 van de Eerste richtlijn, volgens hetwelk "bij elke transactie ... de belasting over de toegevoegde waarde berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd (is) onder aftrek van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmee de

onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast", niet als grondslag voor de betrokken Franse regeling kan dienen . Deze bepaling legt namelijk enkel het beginsel van het recht op aftrek vast, dat in eerdergenoemde regels van de Zesde richtlijn verder is uitgewerkt .

Uit het voorgaande volgt, dat door in strijd met de bepalingen van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 een belastingregeling in te voeren en te handhaven die voor ondernemingen, die onroerende goederen welke zij hebben verworven of doen bouwen, verhuren, het recht op aftrek van de reeds betaalde BTW beperkt, wanneer de inkomsten uit de verhuur van die onroerende goederen minder bedragen dan een vijftiende van de waarde van die goederen, de Franse Republiek de krachtens het Verdrag op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen .

Beslissing inzake de kosten

Kosten

Ingevolge artikel 69, paragraaf 2, van het Reglement voor de procesvoering moet de in het ongelijk gestelde partij in de kosten worden verwezen, voor zover zulks is gevorderd . Aangezien de Franse Republiek in het ongelijk is gesteld, dient zij in de kosten te worden verwezen .

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE,

rechtdoende, verstaat :

1) Door in strijd met de bepalingen van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 een belastingregeling in te voeren en te handhaven die voor ondernemingen, die onroerende goederen welke zij hebben verworven of doen bouwen, verhuren, het recht op aftrek van de reeds betaalde BTW beperkt, wanneer de inkomsten uit de verhuur van die onroerende goederen minder bedragen dan een vijftiende van de waarde van die goederen, is de Franse Republiek de krachtens het Verdrag op haar rustende verplichtingen niet nagekomen .

2) De Franse Republiek wordt verwezen in de kosten van de procedure .