

## 61987J0050

Domstolens dom den 21 september 1988. - Europeiska gemenskapernas kommission mot Franska republiken. - Fördragsbrott - Artiklarna 17-20 i rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 - Begränsning av avdragsrätten för mervärdesskatt för uthyrda fastigheter. - Mål 50/87.

*Rättsfallssamling 1988 s. 04797*

*Svensk specialutgåva s. 00599*

*Finsk specialutgåva s. 00615*

Sammanfattning

Parter

Föremål för talan

Domskäl

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

## Nyckelord

*Bestämmelser om skatter och avgifter - harmonisering av lagstiftning - omsättningsskatt - gemensamt system för mervärdesskatt - avdrag för ingående skatt - skattskyldigas rätt - begränsningar - behov av en uttrycklig gemenskapsbestämmelse - lagstiftning som begränsar avdragsrätten för uthyrda fastigheter*

*(artiklarna 17-20 i rådets direktiv 77/388)*

## Sammanfattning

*Det avdragssystem för ingående mervärdesskatt som föreskrivs i artiklarna 17-20 i det sjätte direktivet 77/388 syftar till att helt befria företagaren från den skatt som skall betalas eller har betalats inom ramen för hans ekonomiska verksamhet. Varje begränsning av de skattskyldigas avdragsrätt skall på grund av dess inverkan på skattebördans nivå tillämpas på ett likartat sätt i samtliga medlemsstater och förutsätter följaktligen en gemenskapsbestämmelse som uttryckligen tillåter begränsningen. I avsaknad av en sådan bestämmelse*

*måste det vara möjligt att omedelbart utöva denna avdragsrätt för hela beloppet av den skatt som hänför sig till ingående transaktioner.*

*En lagstiftning som för företag som hyr ut fastigheter som de förvärvat eller låtit uppföra begränsar avdragsrätten till endast en del av den ingående skatten när intäktsbeloppet från uthyrningen av dessa fastigheter understiger en viss procentsats av fastigheternas värde, är oförenlig med*

*direktivet eftersom detta inte tillåter sådan lagstiftning.*

## Parter

*Mål 50/87*

*Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av dess juridiske rådgivare Johannes F. Buhl, i egenskap av ombud, och Alain Van Solinge, rättstjänsten, i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg hos Georgios Kremlis, rättstjänsten, bâtiment Jean Monnet, Kirchberg,*

*sökande,*

*mot*

*Frankrike, företrädd av Régis de Gouttes och Bernard Botte från utrikesministeriets juridiska avdelning, i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg hos Frankrikes ambassad, 9, boulevard Prince Henri,*

*svarande.*

## Föremål för talan

*Talan avser fastställelse av att Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt EEG-fördraget genom att införa och bibehålla ett skattesystem som för vissa skattskyldiga begränsar avdragsrätten för ingående mervärdesskatt vid den tidpunkt då skattskyldigheten inträder.*

## Domskäl

*1 Genom en ansökan, som inkom till domstolens kansli den 18 februari 1987, har Europeiska gemenskapernas kommission i enlighet med artikel 169 i EEG-fördraget väckt talan i syfte att få fastställt att Frankrike underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt fördraget genom att införa och bibehålla ett skattesystem som för vissa skattskyldiga begränsar avdragsrätten för ingående mervärdesskatt vid den tidpunkt då skattskyldigheten inträder för avdragsbeloppet och genom att inte rätta sig efter rådets sjätte direktiv 77/388 av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, s. 1, fransk version; svensk specialutgåva, del 09, volym 01; nedan kallat "det sjätte direktivet"), särskilt artiklarna 17-20 i direktivet.*

*2 Frankrike införde genom dekret nr 79-310 av den 9 april 1979 om särskilda regler om avdrag för mervärdesskatt som hänför sig till uthyrda fastigheter ett skattesystem enligt vilket de företag som hyr ut fastigheter som de förvärvat eller låtit uppföra endast får dra av en del av den mervärdesskatt som hänför sig till förvärvet eller uppförandet av nämnda fastigheter, när det årliga intäktsbeloppet från uthyrningen av fastigheterna understiger 1/15 av fastigheternas värde. Bestämmelserna i nämnda dekret togs som artikel 233 A-233 E in i Code général des impôts (den allmänna skattelagen).*

3 Eftersom kommissionen fann att den franska lagstiftningen var oförenlig med bestämmelserna i det sjätte direktivet, sände den i enlighet med artikel 169 första stycket i EEG-fördraget den 27 mars 1985 en formell underrättelse till Frankrikes regering.

4 Då den franska regeringen inte besvarade underrättelsen avgav kommissionen den 14 maj 1986 till den regeringen ett motiverat yttrande, som Frankrike vägrade att rätta sig efter. Med anledning därav har kommissionen den 18 februari 1987 väckt förevarande talan.

5 För en utförligare redogörelse för de hithörande bestämmelserna i den nationella lagstiftningen, rättegångens förlopp samt parternas yrkanden, grunder och argument hänvisas till förhandlingsrapporten. Handlingarna i målet i dessa delar återges nedan endast i den mån domstolens argumentation kräver det.

#### Upptagande till sakprövning

6 Frankrike har invänt att talan inte kan prövas, eftersom kommissionens enda anmärkning i den formella underrättelsen gällde ifrågavarande dekrets oförenlighet med det sjätte direktivet medan Frankrike i det motiverade yttrandet och i den ansökan genom vilken talan väckts kritiserats för att ha åsidosatt artiklarna 99 och 100 i EEG-fördraget genom att anta dekretet och genom att inte rätta sig efter direktivet. Denna ändring av föremålet för tvisten medförde att Frankrike inte på ett ändamålsenligt sätt kunde försvara sig under det administrativa förfarandet.

7 Kommissionen har hävdats att den anmärkning som framfördes i den formella underrättelsen upprepades i sin helhet i det motiverade yttrandet och i ansökan. Det sjätte direktivet antogs enligt artiklarna 99 och 100 i fördraget. Kommissionen begränsade sig i det motiverade yttrandet och i ansökan till att precisera räckvidden av den anmärkning som framförts i den formella underrättelsen genom att kritisera Frankrike för att ha antagit en lagstiftning som var oförenlig med direktivet och för att således ha underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt de ovannämnda bestämmelserna i fördraget.

8 I detta hänseende skall det konstateras att det såväl av den formella underrättelsen som av det motiverade yttrandet och ansökan framgår att tvisten rör frågan om den franska lagstiftningen strider mot det sjätte direktivet. Eftersom det inte skett någon ändring av föremålet för tvisten under förfarandets olika stadier, har Frankrikes rätt till försvar inte åsidosatts.

9 Frankrikes invändning om rättegångshinder kan därför inte godtas.

#### Saken

10 Kommissionen har gjort gällande att artiklarna 17-20 i det sjätte direktivet ålägger de medlemsstater som enligt artikel 13 C a medger skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning i fråga om uthyrning av fast egendom, en skyldighet att ge dessa skattskyldiga en fullständig och omedelbar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt utan att omfattningen av denna rätt får begränsas med hänsyn till den tillämpade hyrans belopp.

11 Frankrike har anfört att den ifrågavarande lagstiftningen avser uthyrning till lägre hyra än den som vanligtvis tillämpas på marknaden. Sådan uthyrning företas antingen av vissa företag till förmån för deras dotterföretag eller av vissa kommuner, av sociala skäl, till förmån för idrottsorganisationer eller kulturella organisationer eller till förmån för företag för att främja dessas etablering. Sådant handlande framstår i huvudsak som gåvor, men det skulle vara alltför strängt att i dessa fall inte tillerkänna hyresvärden någon avdragsrätt. Den ifrågavarande lagstiftningen överensstämmer enligt Frankrike med artikel 2 i rådets direktiv 67/227 av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 1967, s. 1301, fransk version; svensk specialutgåva, del 09, volym 01; nedan kallat "det första direktivet"). I den

bestämmelsen kommer enligt Frankrike den principen till uttryck att den förvärvade egendomens pris skall övervältras på självkostnaden för den egendom som den skattskyldige hyr ut.

12 Inledningsvis skall det erinras om de beståndsdelar och kännetecken hos mervärdesskattesystemet som är relevanta i förevarande fall.

13 I artikel 4.1 i det sjätte direktivet definieras som skattskyldig person "varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat". I punkt 2 i samma bestämmelse tillfogas att "de former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster". Som ekonomisk verksamhet skall likaså betraktas "utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav".

14 I artikel 17.1 i det sjätte direktivet föreskrivs att "avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet" och i artikel 17.2 i samma direktiv att den skattskyldiga personen, i den mån varorna och tjänsterna används i samband med hans skattepliktiga transaktioner, skall ha rätt "att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person..."

15 Som domstolen har konstaterat i sin dom av den 14 februari 1985 (mål 268/83, Rompelman, Rec., s. 655) kan man av de angivna kännetecknen för mervärdesskatten sluta sig till att avdragssystemet syftar till att helt befria företagaren från belastningen av den mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats inom ramen för hans ekonomiska verksamhet. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt säkerställer följaktligen att all ekonomisk verksamhet beskattas på ett fullständigt neutralt sätt, oberoende av verksamhetens mål eller resultat, förutsatt att verksamheten i sig själv är föremål för mervärdesskatt.

16 Av de angivna reglerna i förening följer att det, i avsaknad av bestämmelser som tillåter medlemsstaterna att begränsa de skattskyldigas avdragsrätt, måste vara möjligt att omedelbart utöva denna rätt för hela beloppet av den skatt som hänför sig till ingående transaktioner.

17 Sådana begränsningar av avdragsrätten påverkar skattebördans nivå och måste tillämpas på ett likartat sätt i samtliga medlemsstater. Undantag är följaktligen tillåtna bara i de fall som uttryckligen anges i direktivet.

18 Eftersom det närmare bestämt rör sig om beskattning av uthyrning av fast egendom skall det konstateras att det sjätte direktivet ger medlemsstaterna rätt att antingen undanta en sådan uthyrning från skatteplikt (artikel 13 B b) eller medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning (artikel 13 C a). I sistnämnda fall, som är det relevanta i detta sammanhang, gäller att när rätten till valfrihet för beskattning utnyttjas, omfattas de företag som hyr ut fastigheter och som är skattskyldiga enligt ovan nämnda artikel 4 av nämnda avdragssystem.

19 Den franska lagstiftningen om avdrag för mervärdesskatt som hänför sig till fastigheter som hyrs ut, medger inte fullständigt och omedelbart avdrag när det sammanlagda intäktsbeloppet från uthyrningen av fastigheten understiger 1/15 av fastighetens värde. En sådan lagstiftning är följaktligen oförenlig med de ovan angivna bestämmelserna i det sjätte direktivet.

20 Det är som Frankrike har framhållit riktigt att en sådan lagstiftning framför allt behövs för att bemöta uthyrning mot låg hyra från kommuners sida till sammanslutningar med socialt syfte eller till företag som har kommit för att etablera sig på kommunernas område. En sådan praxis skulle leda till att kommunerna kunde bevilja subventioner som delvis bars av staten, om man i dessa fall medgav en tillämpning av principen om fullständigt och omedelbart avdrag.

21 I detta sammanhang skall det emellertid konstateras att det i artikel 20 i det sjätte direktivet föreskrivs ett jämkningssystem för att möta sådana situationer som Frankrike har nämnt. När uthyrningen på grund av hyresbeloppet skall anses som en gåva och inte som en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i direktivet, kan det ursprungliga avdraget jämkas och tidrymden för jämkningen förlängas till högst tio år.

22 Beträffande den av Frankrike åberopade nödvändigheten att förhindra skatteflykt, skall det framhållas att en sådan nödvändighet kan utgöra skäl för åtgärder som avviker från bestämmelserna i direktivet endast inom ramen för det i artikel 27 i direktivet föreskrivna förfarandet, vilket Frankrike inte har utnyttjat.

23 Slutligen skall det anmärkas att artikel 2 i det första direktivet, som föreskriver att "på varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna", inte kan tjäna som grund för den ifrågavarande franska lagstiftningen. I denna bestämmelse fastslås nämligen endast principen om avdragsrätten, medan de tillämpliga villkoren fastställs i de ovannämnda bestämmelserna i det sjätte direktivet.

24 Av det anförda följer att Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt fördraget genom att i strid med bestämmelserna i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 införa och bibehålla ett skattesystem som för de företag som hyr ur fastigheter som de förvärvat eller låtit uppföra begränsar avdragsrätten för ingående mervärdesskatt, när intäktsbeloppet från uthyrningen av dessa fastigheter understiger 1/15 av fastigheternas värde.

## Beslut om rättegångskostnader

I enlighet med artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Frankrike har tappat målet och skall därför ersätta rättegångskostnaderna.

## Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

följande dom:

1) Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt fördraget genom att i strid med bestämmelserna i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 införa och bibehålla ett skattesystem som för de företag som hyr ur fastigheter som de förvärvat eller låtit uppföra begränsar avdragsrätten för ingående mervärdesskatt, när intäktsbeloppet från uthyrningen av dessa fastigheter understiger 1/15 av fastigheternas värde.

2) *Frankrike skall ersätta rättegångskostnaderna.*