

61991J0333

DOMSTOLENS DOM AF 22. JUNI 1993. - SOFITAM SA MOD MINISTRE DU BUDGET. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: CONSEIL D'ETAT - FRANKRIG. - FORTOLKNINGEN AF SJETTE DIREKTIVS ARTIKEL 19 - BEREGNING AF PRO RATA-SATSEN FOR FRADRAG - AKTIEUDBYTTE. - SAG C-333/91.

Samling af Afgørelser 1993 side I-03513

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

Fiskale bestemmelser ° harmonisering af lovgivningerne ° omsætningsafgifter ° fælles merværdiafgiftssystem ° fradrag for afgift i tidligere omsætningsled ° virksomhed afgiftspligtig alene for en del af dens transaktioner ° pro rata-fradrag ° beregning ° modtagelse af aktieudbytte ° ikke omfattet

(Raadets direktiv 77/388, art. 19, stk. 1)

Sammendrag

I medfør af artikel 19, stk. 1, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter kan en virksomhed, som ikke er pligtig at betale merværdiafgift for samtlige transaktioner, i det skyldige afgiftsbeløb fratrække det afgiftsbeløb, som det har erlagt inden for rammerne af en pro rata-del, der fremgaar af en broek, i nævneren har den samlede størrelse af omsætningen i forbindelse med de transaktioner, der giver ret til fradrag, saavel som transaktioner, der ikke giver ret til fradrag. Artikel 19, stk. 1, skal fortolkes saaledes, at aktieudbytte, modtaget af en saadan virksomhed, ikke skal medtages i nævneren. Da modtagelse af udbytte ikke er en modydelse for nogen økonomisk aktivitet i sjette direktivs forstand, er en saadan modtagelse af udbytte ikke omfattet af anvendelsesområdet for merværdiafgiften, saaledes at udbyttet fra besiddelse af kapitalinteresser er fradragssystemet uvedkommende.

Dommens præmisser

1 Ved dom af 13. december 1991, indgaaet til Domstolen den 20. december 1991, har Frankrigs Conseil d' État i medfør af EOEf-traktatens artikel 177 forelagt et præjudicielt spørgsmaal vedrørende fortolkningen af artikel 19 i Rådets sjette direktiv 77/388/EOEF 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").

2 Spørgsmaalet er blevet rejst under en sag, som aktieselskabet Satam (nu Sofitam, herefter benævnt "Satam"), der har hjemsted i Asnières (Frankrig), har anlagt mod den franske budgetminister vedrørende et supplerende merværdiafgiftstilsvar (merværdiafgift herefter benævnt "moms"), som selskabet er blevet pålagt som følge af en begrænsning af dets fradraget.

3 Holdingselskabet Satam fratrak i den moms, det skulle betale, hele momsen på de goder og tjenesteydelser, som det havde erhvervet i den pågældende momsperiode. Efter at have konstateret, at Satam's indtægter omfattede dels forskellige momspligtige beløb, dels ikke-momspligtigt udbytte, fandt de franske afgiftsmyndigheder, at selskabet i medfør af code général des impôts kun burde have fratrækket den procentdel af momsen på de erhvervede goder og tjenesteydelser, der svarer til forholdet mellem dets momspligtige indtægter og dets samlede årlige indtægter, heri medregnet det udbytte, som selskabet havde oppebaaret. De franske afgiftsmyndigheder pålagde derfor Satam et supplerende momstilsvar svarende til denne begrænsning af selskabets fradraget.

4 Satam har rejst indsigelse herimod og gør gældende, at udbytte ikke skal medtages ved beregningen af pro rata-satsen for fradraget, og at bestemmelserne i code général des impôts i modsat fald er uforenelige med de bestemmelser i sjette direktivs artikel 19, som de har til formål at omsætte i national lovgivning.

5 Det drejer sig om følgende bestemmelser i artikel 19, stk. 1:

"1. Pro rata-satsen for [fradraget] ... fremkommer ved, at der opstilles en brøk, som:

° i tælleren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med transaktioner, for hvilke der er fradraget i henhold til artikel 17, stk. 2 og 3

° i nævneren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med de transaktioner, som er opført i tælleren, samt i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke er fradraget ..."

6 Satam har over for Conseil d' État forsvaret den opfattelse, at den samlede årlige omsætning, der ifølge artikel 19 skal opføres i nævneren, kun omfatter beløb, som den momspligtige person har modtaget for at have udført transaktioner, som enten er momspligtige eller udtrykkelig fritaget for moms, og ikke beløb, såsom udbytte, der inkasseres, uden at det er forbundet med opnaaelsen af en omsætning, og som falder uden for anvendelsesområdet for momsen.

7 Efter at have konstateret, at Satam ikke havde grebet ind i driften af de virksomheder, hvori selskabet har kapitalinteresser, fandt Conseil d' État, at tvisten rejser spørgsmaal om fortolkningen af fællesskabsretten, og retten har nu forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmaal:

"Skal sjette direktivs artikel 19 efter sin formulering fortolkes således, at aktieudbytte, der er oppebaaret af en virksomhed, som ikke er merværdiafgiftspligtig af hele sin virksomhed, skal udelades ved fastsættelse af nævneren i den brøk, som anvendes til beregning af pro rata-satsen for fradraget, eller skal artikel 19, under hensyn til den ved direktivet indførte

fradragsordnings formaal og opbygning, saadan som denne navnlig fremgaar ved en sammenholdelse af direktivets artikel 17 og artikel 19, fortolkes saaledes, at udbyttet, i lighed med beløb, der er fritaget for merværdiafgift, skal medtages i broekens nævner?"

8 Hvad nærmere angaar hovedsagens faktiske omstændigheder, de relevante retsregler, retsforhandlingernes forløb samt de skriftlige indlæg til Domstolen henvises i øvrigt til retsmoderapporten. Disse omstændigheder omtales derfor i det følgende kun i det omfang, det er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation.

9 Det er formålstjenligt for besvarelsen af det stillede spørgsmål at mærke sig de for hovedsagen relevante aspekter af momsordningens formaal for saa vidt angaar fradragsmekanismen og begrebet afgiftspligtig person.

10 Ifølge fast retspraksis (jf. navnlig dom af 21.9.1988, sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4797, præmis 15) tager fradragsordningen sigte på i fuldt omfang at aflaste den erhvervsdrivende for den moms, som skyldes eller er erlagt i forbindelse med samtlige hans økonomiske aktiviteter. Det fælles momssystem garanterer derfor en fuldstændig neutralitet med hensyn til skattebyrden for samtlige økonomiske aktiviteter uden hensyn til, hvad der er formålet med eller resultaterne af disse aktiviteter på den betingelse, at disse aktiviteter i sig selv er underkastet moms.

11 Det fremgaar af fradragsreglerne i sjette direktivs artikel 17-20, at fradragsretten skal anvendes saaledes, at dens anvendelsesområde saa vidt muligt svarer til den afgiftspligtiges erhvervsmaessige aktivitet (jf. dom af 8.3.1988, sag 165/86, Intiem, Sml. s. 1471, præmis 13 og 14).

12 I den forbindelse skal der henvises til den retspraksis, hvorefter et holdingselskab, hvis formaal kun er at besidde kapitalinteresser i andre virksomheder, uden at det direkte eller indirekte griber ind i administrationen af disse virksomheder ° bortset fra hvad der følger af de rettigheder, holdingselskabet har i sin egenskab af aktionær eller selskabsdeltager ° ikke er momspligtigt og derfor ikke har ret til fradrag i henhold til sjette direktivs artikel 17 (jf. dom af 20.6.1991, sag C-60/90, Polysar Investments Netherlands, Sml. I, s. 3111, præmis 17). Denne konklusion bygger navnlig på det forhold, at erhvervelse af selskabsandele ikke i sig selv skal betragtes som en økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand.

13 Da udbytte ikke er en modydelse for en økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand, falder det uden for momsens anvendelsesområde. Udbytte, som er et resultat af besiddelsen af kapitalinteresser, er derfor fradragsordningen uvedkommende.

14 Som følge heraf, og da der i modsat fald er fare for, at det princip om fuldstændig neutralitet, som det fælles momssystem garanterer, sættes over styr, skal udbytte udelades ved beregningen af pro rata-satsen for fradrag ifølge sjette direktivs artikel 17 og 19.

15 På grundlag af disse betragtninger boer det forelagte spørgsmål besvares med, at bestemmelserne i artikel 19, stk. 1, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter ° Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes saaledes, at aktieudbytte, som modtages af en virksomhed, der ikke er merværdiafgiftspligtig for samtlige transaktioner, skal udelades ved fastsættelsen af nævneren i den broek, som anvendes til beregning af pro rata-satsen for fradraget.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

De udgifter, der er afholdt af den franske, den nederlandske og den græske regering samt af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Frankrigs Conseil d' État ved dom af 13. december 1991, for ret:

Bestemmelserne i artikel 19, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter ° Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at aktieudbytte, som modtages af en virksomhed, der ikke er merværdiafgiftspligtig for samtlige transaktioner, skal udelades ved fastsættelsen af nævneren i den brøk, som anvendes til beregning af pro rata-satsen for fradraget.