

61994J0306

Domstolens Dom (Femte Afdeling) af 11. juli 1996. - Régie dauphinoise - Cabinet A. Forest SARL mod Ministre du Bdg. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Cour administrative d'appel de Lyon - Frankrig. - Merværdiafgift - Fortolkning af artikel 19, stk. 2, i sjette direktiv 77/388/EØF - Fradrag af indgående afgift - Bitransaktioner vedrørende finansielle spørgsmål - Pro rata-beregning af fradraget. - Sag C-306/94.

Samling af Afgørelser 1996 side I-03695

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

Fiskale bestemmelser ° harmonisering af lovgivningerne ° omsætningsafgifter ° det fælles merværdiafgiftssystem ° fradrag af indgående afgifter ° goder og tjenesteydelser, der både anvendes til transaktioner, der giver ret til fradrag, og transaktioner, der ikke giver en sådan ret ° pro rata-fradrag ° beregning ° en ejendomsadministrationsvirksomheds modtagelse af renter hidrørende fra anbringelse af midler indbetalt af ejere og lejere ° omfattet

(Raadets direktiv 77/388, art. 19, stk. 2)

Sammendrag

I henhold til artikel 19, stk. 1, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter kan en virksomhed, som anvender goder og tjenesteydelser til både at udføre transaktioner, der giver ret til fradrag, og transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, fra det afgiftsbeløb, den skal betale, fradrage det afgiftsbeløb, som den har betalt, inden for grænserne af et pro rata-forhold, som fremgaar af en broek, hvori der i nævneren indgaar det samlede beløb af den omsætning, der knytter sig til transaktioner, der giver ret til fradrag, samt til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, idet der i henhold til bestemmelsens stk. 2 ses bort fra den omsætning, der knytter sig til transaktioner som er fritaget i henhold til artikel 13, punkt B, litra d), naar der er tale om bitransaktioner.

Det naevnte stk. 2 skal fortolkes saaledes, at et finansielt provenu, som en virksomhed, der administrerer fast ejendom, oppebaerer af investeringer foretaget for dens egen regning af midler betalt af ejerne eller lejerne, skal indgaa i den omtalte naevner. Dette provenu er nemlig vederlag for tjenesteydelser, der er paalagt merværdiafgift og fritaget i henhold til artikel 13, punkt B, litra d), men de paagaeldende investeringer kan ikke betegnes som bitransaktioner, da oppeboerslen af provenuet heraf ligger i direkte, permanent og nødvendig forlaengelse af den afgiftspligtige virksomhed, der udoeves af virksomheder, som administrerer ejendomme.

Parter

I sag C-306/94,

angaaende en anmodning, som Cour administrative d' appel de Lyon (Frankrig) i medfoer af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for naevnte ret verserende sag,

Régie dauphinoise ° Cabinet A. Forest SARL

mod

Ministre du Budget,

at opnaa en praejudiciel afgoerelse vedroerende fortolkningen af artikel 19, stk. 2, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, D.A.O. Edward, og dommerne J.-P. Puissochet, J.C. Moitinho de Almeida (refererende dommer), C. Gulmann og M. Wathelet,

generaladvokat: C.O. Lenz

justitssekretaer: fuldmaegtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlaeg af:

° Régie dauphinoise ° Cabinet A. Forest SARL ved advokat J.-C. Cavaillé, Lyon

° den franske regering ved directeur adjoint E. Belliard, Udenrigsministeriets Direction des affaires juridiques , og secrétaire des affaires étrangères J.-L. Falconi, samme direktion, som befuldmaegtigede

° den graeske regering ved assisterende juridisk konsulent V. Kontolaimos, Statens Advokatkontor, og viceudenrigsministerens saerlige konsulent A. Rokofyllou, som befuldmaegtigede

° Kommissionen for De Europaeiske Faelllesskaber ved H. Michard og E. Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmaegtigede,

paa grundlag af retsmoederapporten,

efter at der i retsmoedet den 11. januar 1996 er afgivet mundtlige indlaeg af Régie dauphinoise ° Cabinet A. Forest SARL ved J.-C. Cavaillé og advokat J.-C. Bouchard, Hauts-de-Seine, af den franske regering ved chargé de mission F. Pascal, Udenrigsministeriets Direction des affaires juridiques, som befuldmaegtiget, af den graeske regering ved V. Kontolaimos og A. Rokofyllou og af Kommissionen ved H. Michard,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgoerelse den 15. februar 1996,

afsagt foelgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved dom af 26. oktober 1994, indgaaet til Domstolen den 21. november 1994, har Cour administrative d' appel de Lyon i medfoer af EF-traktatens artikel 177 stillet to praejudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af artikel 19, stk. 2, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter "det sjette direktiv").

2 Disse spoergsmaal er blevet rejst under en tvist mellem selskabet Régie dauphinoise ° Cabinet A. Forest (herefter "Régie") og budgetministeren vedroerende spoergsmaalet, om der ved beregningen af pro rata-satsen for fradraget skal tages hensyn til finansielt provenu af investering af likvide midler foretaget af Régie.

3 Reglerne om fradragsretten findes i det sjette direktivs artikel 17. Ifoelge denne artikels stk. 2 er den afgiftspligtige person kun berettiget til fradrag, "i det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner". For saa vidt angaar goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes saavel til transaktioner, der giver ret til fradrag, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag ifoelge samme artikels stk. 5 kun tilladt for den del af merværdiafgiften, der forholdsmaessigt svarer til beloebet for foerstnaevnte form for transaktioner.

4 Denne pro rata-sats beregnes efter reglerne i artikel 19, hvis stk. 2 bestemmer foelgende:

"Uanset stk. 1 ses der ved beregning af pro rata-satsen bort fra det omsaetningsbeloeb, som vedroerer levering af investeringsgoder benyttet af den afgiftspligtige person i hans virksomhed. Der ses endvidere bort fra den del af omsaetningen, der vedroerer dels saadanne transaktioner, som er omhandlet i artikel 13, punkt B, litra d), naar der er tale om bitransaktioner ..."

5 Artikel 13, punkt B, litra d), nr. 1 og 3, bestemmer foelgende:

"Med forbehold af andre faelleskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne paa betingelser, som de fastsaetter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennaevnte fritagelser, og med henblik paa at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

...

d) foelgende transaktioner:

1. ydelse og formidling af laan samt forvaltning af laan ved den person, som har ydet laanene

...

3. transaktioner, herunder forhandlinger, vedroerende anbringelse af midler, kontokurantkonti, betalinger, overfoersler, fordringer, checks og andre i handelsforhold benyttede dokumenter, dog ikke inddrivelse af fordringer

..."

6 Régie udøver hovedsagelig virksomhed som administrator af goder. Denne virksomhed bestaar dels i administration som ejernes befuldmægtigede af fast ejendom, som udlejes, og dels i varetagelse af hverv som forretningsfoerer for samejerne. Som led heri besidder selskabet forskud af midler, som overdrages det af samejerne og lejerne, hvis ejendomme det administrerer. Det investerer med sine kunders samtykke disse beloeb for egen regning gennem penge- og finansieringsinstitutter. Under retsmoedet er det blevet præciseret, at Régie bliver ejer af midlerne, saa snart de er indbetalt paa dets konto. Det er fortsat forpligtet til at tilbagebetale dem, men erhverver udbyttet af investeringerne, som i det foreliggende tilfaelde udgjorde ca. 14% af dets samlede indtaegter.

7 I den omtvistede periode, som gaar fra den 1. juli 1983 til den 30. juni 1986, fradrog Régie hele den indgaaende moms.

8 Efter en almindelig gennemgang af Régie's regnskaber i 1987 fandt skatte- og afgiftsmyndighederne imidlertid, at de maatte anvende artikel 212 i bilag II til den franske code général des impôts, som affattet ved dekret nr. 1163 af 29. december 1979, der bestemmer foelgende:

"De afgiftspligtige, som ikke udelukkende udfoerer transaktioner, der giver ret til fradrag, kan fradrage en del af den merværdiafgift, som har paahvilet de goder, der udgoer anlægsaktiver, svarende til beloebet for denne afgift multipliceret med forholdet mellem det aarlige beloeb for indtaegter hidroerende fra transaktioner, der giver ret til fradrag, og det aarlige beloeb for indtaegter hidroerende fra samtlige transaktioner ..."

9 Det var skatte- og afgiftsmyndighedernes opfattelse, at naar oekonomisk udbytte af investeringer af likvide midler foretaget af Régie var fritaget for moms i henhold til artikel 261 C 1, litra a) og d), i code général des impôts, som gennemfoerer det sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 1 og 3, i fransk ret, kunne der kun foretages et fradrag efter pro rata-satsen. I oevrigt mente afgiftsmyndighederne, i overensstemmelse med cirkulaere 3 D af 18. februar 1981, som var gaeldende paa tidspunktet for de faktiske omstaendigheder, at den omsætning, der svarede til investeringstransaktionerne, ikke kunne udelukkes fra beregningen af pro rata-satsen som "bitransaktioner vedroerende finansielle spoergsmaal", som omhandlet i det sjette direktivs artikel 19, stk. 2, naar udbyttet af denne virksomhed overskred en taerskel paa 5% af virksomhedens samlede indtaegter.

10 En efteropkraevning af moms blev derefter tilsendt Régie, som bestred den under en sag anlagt ved Tribunal administratif de Grenoble. Da denne ret ikke gav Régie medhold, ankede selskabet til Cour administrative d'appel de Lyon.

11 I sin dom af 26. oktober 1994 udtalte sidstnaevnte ret, at da Régie ikke havde behandlet sine finansielle transaktioner efter et saerskilt regnskab og ikke havde anvendt saerskilte driftsmidler i form af personale og materiel dertil, kunne Régie ikke anses for at have paataget sig samtlige de forpligtelser, der foelger af oprettelse af saerskilte aktivitetssektorer. Selskabet kunne derfor ikke paaberaabe sig, at der var oprettet en saadan sektor for dets investeringer af likvide midler.

12 Derimod fandt Cour administrative d' appel de Lyon det noedvendigt at spoerge Domstolen, om afgiftsmyndighedernes fortolkning af artikel 212 i bilag II til code général des impôts var forenelig med det sjette direktiv. Med henblik herpaa udsatte den sagen og forelagde Domstolen en anmodning om praejudiciel afgoerelse af foelgende spoergsmaal:

"" for det foerste, om de ovennaevnte bestemmelser i artikel 19 i det sjette direktiv, i betragtning af deres affattelse, skal fortolkes saaledes, at naar en virksomhed, som er mervaerdiafgiftspligtig, og som ogsaa har finansielt provenu af investering af overskydende likvide midler, udoever sin fradragsret, skal de naevnte investeringstransaktioner i princippet, naar henses til deres art set i forhold til mervaerdiafgiftens anvendelsesomraade, paavirke udoevelsen af denne ret, eller om dette ikke er tilfaeldet

° for det andet, saafremt fradragsretten paavirkes, om det finansielle provenu skal indgaa i naevneren i den broek, der udtrykker pro rata-satsen, eller om det skal udelukkes fra denne paa grund af sin art eller som 'bitransaktioner vedroerende finansielle spoergsmaal', som omhandlet i det sjette direktivs artikel 19, stk. 2, naar henses til dets stoerrelse eller den del, det udgoer af de samlede indtaegter, eller paa grund af den omstaendighed, at de paagaeldende transaktioner ligger i direkte og permanent forlaengelse af den afgiftspligtige virksomhed, eller af nogen anden grund".

13 Med sine to spoergsmaal, som maa behandles samlet, oensker den forelaeggende ret i det vaesentlige at faa oplyst, om det sjette direktivs artikel 19, stk. 2, skal fortolkes saaledes, at det finansielle provenu, som en virksomhed, der administrerer fast ejendom, har af investeringer, som den foretager for egen regning af midler, som betales af ejerne eller lejerne, skal indgaa i naevneren i den broek, der anvendes ved beregning af pro rata-satsen for fradrag.

14 Ved besvarelsen af dette spoergsmaal maa det foerst undersoeges, om de paagaeldende investeringer er omfattet af momsens anvendelsesomraade.

15 Det bemaerkes hermed, at det fremgaar af det sjette direktivs artikel 2, som definerer momsens anvendelsesomraade, at alene oekonomisk virksomhed er paalagt denne afgift. I henhold til artikel 4, stk. 1, anses som afgiftspligtig person enhver, der selvstaendigt udoever en af disse former for oekonomisk virksomhed. Begrebet "oekonomisk virksomhed" defineres i artikel 4, stk. 2, saaledes, at det omfatter alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, og bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik paa opnaaelse af indtaegter af en vis varig karakter. Endelig fremgaar det af det sjette direktivs artikel 2, stk. 1, at en afgiftspligtig skal optraede "i denne egenskab", for at en transaktion kan paalaegges mervaerdiafgift.

16 I dette tilfaelde bemaerkes, som allerede naevnt i praemis 6, at Régie bliver ejer af de midler, som overlades selskabet af de samejere og lejere, hvis ejendomme det administrerer, selv om det fortsat er forpligtet til at betale dem tilbage. Desuden sikrer den konstante fornyelse af investeringstransaktionerne en vis stabilitet i saldoen paa de bankkonti, som Régie har oprettet. De investeringer, som selskabet har foretaget gennem penge- og finansieringsinstitutter, kan saaledes anses for at vaere tjenesteydelser leveret til penge- og finansieringsinstitutter, som bestaar i et pengelaan af bestemt varighed, som vederlaegges behoerigt ved betaling af renter.

17 I modsætning til et holdingselskabs aktieudbytte, der, som Domstolen har fastslået i dom af 22. juni 1993, Sofitam (sag C-333/91, Sml. I, s. 3523, præmis 13), falder uden for momsens anvendelsesområde, da det ikke er en modydelse for en økonomisk virksomhed, kan renter, som modtages af en virksomhed, der administrerer fast ejendom, af investeringer, der foretages for dens egen regning med midler, som betales af samejerne eller lejerne, ikke udelukkes fra momsens anvendelsesområde, naar betalingen af renter ikke følger af den blotte ejendomsret til godet, men er et vederlag for at stille kapital til rådighed for en tredjemand.

18 Tjenesteydelser som investeringer foretaget af en forretningsfører gennem banker er ganske vist ikke pålagt merværdiafgift, hvis de blev foretaget af personer, der ikke optraadte i deres egenskab af afgiftspligtig person. Naar en forretningsfører imidlertid, som i det i hovedsagen omhandlede tilfælde, modtager renter af investeringer af beløb, som han modtager af sine kunder som led i administrationen af deres faste ejendomme, ligger dette i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af den afgiftspligtige virksomhed, således at denne forretningsfører optræder i egenskab af afgiftspligtig person, naar han foretager en sådan investering.

19 I det omfang Régie' s investeringer gennem penge- og finansieringsinstitutter må anses for tjenesteydelser, der er omfattet af momsens anvendelsesområde, fastslås, at disse investeringer er fritaget i henhold til det sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 1 og 3.

20 Det må derfor undersøges, om de er finansielle bitransaktioner, som omhandlet i artikel 19, stk. 2.

21 I denne forbindelse bemærkes, at den omstændighed, at finansielle bitransaktioner i henhold til det sjette direktivs artikel 19 ikke indgår i nævneren i den brok, der anvendes ved beregningen af pro rata-satsen, har til formål at sikre overholdelse af den fuldstændige neutralitet, som det fælles merværdiafgiftssystem garanterer. Som generaladvokaten har anført i punkt 39 i sit forslag til afgørelse, ville beregningen af fradraget blive fordrejet, hvis alle resultater af den afgiftspligtiges økonomiske transaktioner, der har tilknytning til en afgiftspligtig virksomhed, skulle indgå i denne nævner, selv naar opnaelsen af sådanne resultater ikke indebærer nogen anvendelse af goder eller tjenesteydelser, for hvilke der skal betales moms, eller i hvert fald kun indebærer en meget begrænset anvendelse.

22 Det bemærkes dog, at investeringer foretaget af selskaber, der administrerer ejendomme, er baseret på de forskud, som betales dem af de samejere og lejere, hvis faste ejendomme de administrerer. Med deres kunders samtykke er disse virksomheder i stand til at investere disse beløb for deres egen regning gennem penge- og finansieringsinstitutter. Oppeboersel af renter af sådanne investeringer ligger således, som Domstolen har bemærket i præmis 18 i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af den afgiftspligtige virksomhed, der udføres af virksomheder, som administrerer ejendomme. Sådanne investeringer kan således ikke betegnes som bitransaktioner, som omhandlet i det sjette direktivs artikel 19, stk. 2, hvorfor det ikke kan påvirke merværdiafgiftssystemets neutralitet, at de tages i betragtning ved beregningen af pro rata-satsen for fradraget.

23 Under disse omstændigheder må de to præjudicielle spørgsmål besvares med, at det sjette direktivs artikel 19, stk. 2, skal fortolkes således, at et finansielt provenu, som en virksomhed, der administrerer fast ejendom, oppebærer af investeringer foretaget for dens egen regning af midler betalt af ejerne eller lejerne, skal indgå i nævneren i den brok, der anvendes til beregning af pro rata-satsen for fradrag.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

24 De udgifter, der er afholdt af den græske regering og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, 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

Paa grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Cour administrative d' appel de Lyon ved dom af 26. oktober 1994, for ret:

Artikel 19, stk. 2, 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 et finansielt provenu, som en virksomhed, der administrerer fast ejendom, oppebaerer af investeringer foretaget for dens egen regning af midler betalt af ejerne eller lejerne, skal indgaa i nævneren i den brøk, der anvendes til beregning af pro rata-satsen for fradraget.