

61995J0045

Domstolens Dom (Sjette Afdeling) af 25. juni 1997. - Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber mod den Italienske Republik. - Moms - Afgiftsfritagelse i indlandet - Levering af goder, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller som har været undtaget fra retten til fradrag. - Sag C-45/95.

Samling af Afgørelser 1997 side I-03605

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - fritagelser i henhold til sjette direktiv - afgiftsfritagelse af levering af goder, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller som har været undtaget fra retten til fradrag - foreligger ikke - ulovligt

[Raadets direktiv 77/388, art. 13, punkt B, litra c)]

Sammendrag

En medlemsstat tilsidesætter sine forpligtelser i henhold til artikel 13, punkt B, litra c), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, naar den indfører og opretholder merværdiafgiftsbestemmelser, som ikke afgiftsfritager levering af goder, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med afgiftsfritaget virksomhed, saafremt disse goder ikke har givet ret til fradrag. Den omstændighed, at det beloeb, der opkræves ved dobbelt afgiftsbelastning, er af ringe størrelse, kan ikke fritage en medlemsstat for at gennemføre sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), korrekt, hvilken bestemmelse netop har til formaal at undgåa dobbelt afgiftsbelastning i strid med det princip om afgiftsmaessig neutralitet, som ligger til grund for det fælles merværdiafgiftssystem.

En medlemsstat tilsidesætter tillige sine forpligtelser efter samme bestemmelse, naar den opretholder merværdiafgiftsbestemmelser, som ikke afgiftsfritager levering af goder, der har været undtaget fra retten til fradrag i medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, selv om en afgiftsfritaget transaktion efter medlemsstatens merværdiafgiftsbestemmelser anses for en transaktion, der falder uden for merværdiafgiftens anvendelsesomraade. En korrekt og enkel

anvendelse af de afgiftsfritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), er nemlig til hinder for, at direktivet gennemfoeres paa en saadan maade, at det har foelger, som ikke svarer til dem, en afgiftsfritagelse har, navnlig naar beregningen af pro rata-satsen for fradraget og dermed det mervaerdiafgiftsbeloeb, som en afgiftspligtig kan fradrage, er forskellig i den situation, hvor de paagaeldende leveringer af goder er korrekt afgiftsfritaget, og hvor de falder uden for mervaerdiafgiftens anvendelsesomraade.

Parter

I sag C-45/95,

Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber ved Enrico Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmaegtiget, og med valgt adresse i Luxembourg hos Carlos Gómez de la Cruz, ligeledes Kommissionens Juridiske Tjeneste, Wagner-Centret, Kirchberg,

sagsoeger,

mod

Den Italienske Republik ved afdelingschef, professor Umberto Leanza, Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmaegtiget, bistaaet af statens advokat, Maurizio Fiorilli, og med valgt adresse i Luxembourg paa Italiens Ambassade, 5, rue Marie-Adélaïde,

sagsoegt,

hvori der er nedlagt paastand om, at det fastslaas, at Den Italienske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 13, punkt B, litra c), i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), idet den har indfoert og opretholdt mervaerdiafgiftsbestemmelser, som ikke afgiftsfritager levering af goder, der udelukkende har vaeret anvendt i forbindelse med virksomhed, som er fritaget for mervaerdiafgift, eller i hvert fald har vaeret undtaget fra retten til fradrag,

har

DOMSTOLEN

(Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, G.F. Mancini, og dommerne P.J.G. Kapteyn, G. Hirsch (refererende dommer), H. Ragnemalm og R. Schintgen,

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer

justitssekretaer: fuldmaegtig L. Hewlett,

paa grundlag af retsmoederapporten,

efter at parterne har afgivet mundtlige indlaeg i retsmoedet den 14. november 1996,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgoerelse den 10. december 1996,

afsagt foelgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved stævning, indleveret til Domstolens Justitskontor den 24. februar 1995, har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber i medfør af EF-traktatens artikel 169 anlagt sag med påstand om, at det fastslås, at Den Italienske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 13, punkt B, litra c), i Raadets 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 »sjette direktiv«), idet den har indført og opretholdt merværdiafgiftsbestemmelser, som ikke afgiftsfritager levering af goder, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med virksomhed, som er fritaget for merværdiafgift (»moms«), eller i hvert fald har været undtaget fra retten til fradrag.

Fællesskabsretten

2 Sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), bestemmer: »B. Andre fritagelser

Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

...

c) levering af goder, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med sådanne former for virksomhed, som ... er fritaget for afgift, såfremt disse goder ikke har givet ret til fradrag, samt levering af goder, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra retten til fradrag i medfør af artikel 17, stk. 6

...«

3 Sjette direktivs artikel 17, stk. 6, bestemmer saaledes:

»Senest inden udløbet af en periode på fire år fra datoen for dette direktivs ikrafttræden fastsætter Raadet med enstemmighed på forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag i merværdiafgiften. Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng, erhvervsmaessig karakter, som for eksempel udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag.

Indtil de ovenfor omhandlede regler træder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser, som på tidspunktet for dette direktivs ikrafttræden var gældende i henhold til deres nationale lovgivning.«

De fællesskabsregler, som er omhandlet i denne bestemmelse, er endnu ikke vedtaget.

Italiensk ret

4 Artikel 2 i dekret nr. 633 fra Republikkens præsident af 26. oktober 1972 om indførelse af merværdiafgift (herefter »DRP«) bestemmer:

»(Levering af goder)

Ved levering af goder forstås transaktioner mod vederlag, som indebærer en overdragelse af ejendomsretten eller en stiftelse eller overdragelse af en reel raadighedsret over goderne, uanset

disses art.

Ved levering af goder forstaas endvidere: ... Levering af goder omfatter ikke: ...

h) leveringer af goder, som er erhvervet eller importeret af sælgeren uden fradragsret i henhold til artikel 19, stk. 2.«

5 DRP's artikel 19, stk. 1, vedroerer retten til i den afgift, som skal betales for de transaktioner, den afgiftspligtige foretager, at fradrage den indgaaende moms, som er betalt af »goder og tjenesteydelser, der er importeret eller erhvervet som led i virksomhedens drift eller som led i udoevelsen af et haandvaerk eller et erhverv«. Ifølge DRP's artikel 19, stk. 2, er der ingen fradragsret for den moms, som den afgiftspligtige har betalt i forbindelse med erhvervelsen af visse typer goder saasom biler, andre motordrevne koeretoejer og lystbaade.

6 DRP's artikel 10, som indeholder en detaljeret og udtoemmende opregning af de »afgiftsfritagne transaktioner«, indeholder ingen afgiftsfritagelse for levering af goder, som en afgiftspligtig udelukkende har anvendt i forbindelse med en afgiftsfritaget virksomhed, og hvorefter den indgaaende moms, som er betalt, foelgelig ikke har givet ret til fradrag.

Sagens forloeb

7 Ved skrivelse af 19. november 1992 meddelte Kommissionen Den Italienske Republik, at den fandt, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), ikke var blevet korrekt gennemfoert ved DRP's artikel 2, 10 og 19, og gav den en frist paa to maaneder til at fremsaette sine bemaerkninger.

8 Ved skrivelse af 31. marts 1993 erkendte den italienske regering, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), kun var blevet delvis gennemfoert i italiensk ret.

9 Den 19. juli 1994 tilsendte Kommissionen Den Italienske Republik en begrundet udtalelse. Da Den Italienske Republik paa trods heraf opretholdt de gaeldende bestemmelser, anlagde Kommissionen den foreliggende sag.

10 I staevningen har Kommissionen fremfoert to anbringender om, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), ikke er korrekt gennemfoert, dels fordi den paalaegger medlemsstaterne at afgiftsfritage »levering af goder, der udelukkende har vaeret anvendt i forbindelse med saadanne former for virksomhed, som i medfoer af samme artikel ... er fritaget for afgift, saafremt disse goder ikke har givet ret til fradrag«, dels fordi den paalaegger medlemsstaterne at afgiftsfritage »levering af goder, hvis anskaffelse eller anvendelse har vaeret undtaget fra retten til fradrag i medfoer af artikel 17, stk. 6«.

11 Den italienske regering har bestridt, at bestemmelsen ikke er korrekt gennemfoert i national ret.

Anbringendet om, at foerste saetningsled i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), ikke er korrekt gennemfoert

12 Sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), foerste saetningsled, paalaegger medlemsstaterne at afgiftsfritage levering af goder, der udelukkende har vaeret anvendt i forbindelse med saadanne former for virksomhed, som i medfoer af artikel 13 er fritaget for afgift, saafremt disse goder ikke har givet ret til fradrag som omhandlet i artikel 17, stk. 3, litra c).

13 Det er ubestridt, at Den Italienske Republik - saaledes som Kommissionen foreholder den - ikke har afgiftsfritaget de naevnte leveringer af goder, og at disse ikke er anfoert blandt de ca. 30 typer af afgiftsfritagne transaktioner, som er opregnet i DRP's artikel 10.

14 Den italienske regering har anfoert, at en afgiftspligtig, som koeber goder, der udelukkende har vaeret anvendt i forbindelse med en afgiftsfritaget virksomhed, normalt erhverver dem med henblik

paa eget brug, hvorfor godernes senere overdragelse til andre maa anses for en ren hypotese. Da disse goder desuden er brugte, er det beloeb, der opkraeves ved dobbelt afgiftsbelastning, under alle forhold af ringe stoerrelse.

15 Denne argumentation kan ikke tiltraedes. Den omstaendighed, at det beloeb, der opkraeves ved dobbelt afgiftsbelastning, er af ringe stoerrelse - hvis dette ellers er rigtigt, hvilket Kommissionen bestrider - kan ikke fritage Den Italienske Republik for at gennemfoere sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), korrekt, hvilken bestemmelse netop har til formaal at undgaa dobbelt afgiftsbelastning i strid med det princip om afgiftsmaessig neutralitet, som ligger til grund for det faelles merværdiafgiftssystem.

Anbringendet om, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), andet saetningsled, ikke er korrekt gennemfoert

16 Sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), andet saetningsled, paalaegger medlemsstaterne at afgiftsfritage levering af goder, med hensyn til hvilke den afgiftspligtiges anskaffelse eller tidligere anvendelse har vaeret undtaget fra retten til fradrag i medfoer af direktivets artikel 17, stk. 6.

17 Den italienske regering har ikke bestridt, at levering af visse goder, som ikke er af streng erhvervsmaessig karakter, og hvis anskaffelse har vaeret undtaget fra retten til fradrag i medfoer af DRP's artikel 19, stk. 2 - hvilken bestemmelse svarer til sjette direktivs artikel 17, stk. 6 - ved DRP's artikel 2, stk. 3, litra h), er undtaget - og ikke fritaget - fra momsens anvendelsesomraade.

18 Den Italienske Republik har imidlertid i det vaesentlige anfoert, at sjette direktivs artikel 13 ikke forpligter medlemsstaterne til at gennemfoere den heri indeholdte fritagelsesregel helt bogstaveligt, forudsat bestemmelsens indhold respekteres. DRP's artikel 2, stk. 3, litra h), hvorefter visse leveringer af goder, som ikke er af streng erhvervsmaessig karakter, er undtaget - og ikke fritaget - fra momsens anvendelsesomraade, er ikke i modstrid med det formaal, der er kommet til udtryk i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, som artikel 13, punkt B, litra c), henviser til.

19 Herom bemaerkes, at selv om sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), giver medlemsstaterne bemyndigelse til at fastsaette betingelser med henblik paa at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de i bestemmelsen fastsatte fritagelser, tillader den ikke medlemsstaterne at betragte en afgiftsfritaget transaktion som en transaktion, der falder uden for momsens anvendelsesomraade. En saadan gennemfoerelse er under alle omstaendigheder i modstrid med den korrekte og enkle anvendelse af fritagelserne, som kraeves efter sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), naar den har foelger, som ikke svarer til dem, en afgiftsfritagelse har.

20 Dette er netop tilfaeldet i den foreliggende sag. Som generaladvokaten har anfoert i punkt 42 ff. i forslaget til afgoerelse, er den beregning af pro rata-satsen for fradraget, som er fastsat i sjette direktivs artikel 19 og i DRP's artikel 19, stk. 3 - og dermed det momsbeloeb, som en afgiftspligtig kan fradrage - forskellig i den situation, hvor de paagaeldende leveringer af goder er korrekt afgiftsfritaget, og hvor de falder uden for momsens anvendelsesomraade, saaledes som det er fastsat i DRP's artikel 2, stk. 3, litra h).

21 Det maa derfor fastslaas, at Den Italienske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), idet den har indfoert og opretholdt merværdiafgiftsbestemmelser, som ikke afgiftsfritager levering af goder, der udelukkende har vaeret anvendt i forbindelse med virksomhed, som er fritaget for merværdiafgift, eller som paa anden maade har vaeret undtaget fra retten til fradrag.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

22 Ifølge procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt paastand herom. Da Kommissionen ikke har nedlagt paastand om, at Den Italienske Republik pålægges at betale sagens omkostninger, betaler hver part sine omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

DOMSTOLEN

(Sjette Afdeling)

1) Den Italienske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 13, punkt B, litra c), i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, idet den har indført og opretholdt merværdiafgiftsbestemmelser, som ikke afgiftsfritager levering af goder, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med virksomhed, som er fritaget for merværdiafgift, eller som på anden måde har været undtaget fra retten til fradrag.

2) Hver part betaler sine omkostninger.