

|

61996C0060

Förslag till avgörande av generaladvokat Cosmas föredraget den 20 mars 1997. - Europeiska kommissionen mot Franska republiken. - Fördragsbrott - Mervärdeskatt - Sjätte direktivet - Undantag - Uthyrning av tält, husvagnar och andra flyttbara bostäder. - Mål C-60/96.

Rättsfallssamling 1997 s. I-03827

Generaladvokatens förslag till avgörande

1 Detta mål gäller en talan om fördragsbrott som kommissionen har väckt mot Republiken Frankrike med stöd av artikel 169 i fördraget om fastställelse av att denna medlemsstat har åsidosatt sin skyldighet enligt artikel 2 i sjätte mervärdesskattedirektivet(1) (nedan kallat sjätte direktivet) i fråga om beskattning av uthyrning av tält, husvagnar och andra flyttbara bostäder.

I - Sjätte direktivet

2 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

3 Avdelning X reglerar undantag från skatteplikt för vissa verksamheter. Artikel 13, med rubriken "Undantag inom landets territorium", innehåller under punkt B följande bestämmelser:

"B. vriga undantag från skatteplikt

Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

a) ...

b) Utarrendering och uthyrning av fast egendom dock icke för

1. tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning, inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, däribland tillhandahållande av logi i semesterbyar eller på område som iordningställts för användning som camping-platser,

2. ...

Medlemsstaterna kan besluta om ytterligare begränsningar av detta undantag."(2)

II - Den omtvistade nationella lagstiftningen

4 I Frankrike är en skattskyldig person som i denna egenskap tillhandahåller tjänster mot vederlag skyldig att erlägga mervärdesskatt enligt artikel 256 i den allmänna skattelagen (code général des impôts; nedan kallad CGI).

5 I föreliggande tvist är artikel 261-D i CGI, som lyder enligt följande, av relevans:

"Följande verksamheter är undantagna från skatteplikt:

...

4_ Tillfällig, löpande eller säsongsmässig uthyrning av möblerade bostäder eller lokaler inrättade till bostäder.

Detta undantag gäller emellertid inte:

...

b) Tillhandahållandet av en möblerad eller på annat sätt utrustad lokal när, förutom logi, även frukost, daglig städning av lokalerna och linne tillhandahålls samt mottagande av gästerna, och då näringsidkaren är registrerad i handels- och bolagsregistret för sådan verksamhet,

..."

6 I en administrativ anvisning från (den franska) skattemyndigheten av den 11 april 1991(3) avseende mervärdesskatt - tillämpningsområde, undantag, uthyrning av möblerade bostäder eller lokaler inrättade till bostäder - preciseras följande:

"[H]usvagnar, tält, andra flyttbara bostäder samt mindre bostäder avsedda för fritidsbruk som i praktiken utgör fasta anläggningar och som är särskilt inrättade till och uteslutande avsedda som bostäder skall anses som lokaler avsedda som bostäder, medan uthyrning per timme, dag, vecka eller månad av mindre husvagnar, husbilar, pråmar, båtar, med mera, anses som uthyrning av lös egendom för vilken skyldighet föreligger att betala mervärdesskatt ..."

7 Kommissionen anser att genom att undanta uthyrning av viss lös egendom (tält, husvagnar, andra flyttbara bostäder och mindre bostäder avsedda för fritidsbruk) strider den franska lagstiftningen mot artikel 2 i sjätte direktivet, eftersom denna lagstiftning överskrider gränsen för det undantag som föreskrivs i artikel 13 B b i sjätte direktivet. Detta undantag är endast tillämpligt på uthyrning av fast egendom. Av denna anledning sände kommissionen den 23 april 1993 en formell underrättelse till den franska regeringen och anmodade den att yttra sig inom två månader.

8 Den franska regeringen har bestritt kommissionens anmärkning.(4) Den har hävdat att tillhandahållandet på vissa villkor av husvagnar och andra flyttbara bostäder inte kan likställas med uthyrning av lös egendom, eftersom det i verkligheten rör sig om fasta anläggningar som inte utan vidare kan flyttas i enlighet med de kriterier som har fastslagits av franska Conseil d'Etat. Den franska regeringen har vidare hävdat att de omtvistade nationella bestämmelserna gör det möjligt att undvika den snedvridning av konkurrensen som skulle bli följden om andra beskattningsregler skulle gälla för uthyrning av husvagnar och ovannämnda rörliga bostäder än de som gäller för uthyrning av fast egendom, som är undantagen från plikten att betala mervärdesskatt.

9 Kommissionen övertygades dock inte av den franska regeringens argument och översände ett motiverat yttrande den 8 november 1994, i vilken den närmare angav skälen till varför den ansåg att de franska föreskrifterna stred mot artikel 2 i sjätte direktivet och anmodade den franska regeringen att vidta de åtgärder som var nödvändiga för att rätta sig efter detta yttrande inom två

månader från mottagandet av detsamma.

10 Efter en expertutredning av villkoren för uthyrning av tält, husvagnar och andra rörliga bostäder anslöt sig den franska regeringen i sitt svar på det motiverade yttrandet till kommissionens ståndpunkt.(5) Regeringen tillade att bestämmelserna i den omtvistade administrativa anvisningen av den 11 april 1991 skulle upphävas och att bestämmelser om uttag av mervärdesskatt på denna form av uthyrning skulle utarbetas. Slutligen förklarade den franska regeringen att den efter att ha rådfrågat berörda näringsidkare så snart som möjligt skulle underrätta kommissionen om de åtgärder som skulle vidtas.

11 Genom artikel 39 i lag om tillägg till budgeten för år 1995 (lag nr 95-1347 av den 30 december 1995)(6) fogades ett tredje stycke till artikel 279 a i CGI, i vilket det föreskrevs en tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats om 5,5 procent i fråga om tillhandahållande av tjänster avseende "tillhandahållande av bostäder på godkända campingplatser när den som driver campingen lämnar räkning ... sköter mottagningen och avsätter 1,5 procent av sin totala årsomsättning före skatt för reklamkostnader eller om logi tillhandahålls av tredje man om denne avsätter 1,5 procent av sin totala årsomsättning i Frankrike för reklamkostnader". Det har även stadgats att denna bestämmelse är tillämplig på transaktioner för vilka skattskyldighet inträder från och med den 1 januari 1996.(7)

12 Kommissionen har hävdats att den inte har erhållit en officiell underrättelse om att den franska lagstiftningen har ändrats. Kommissionen har däremot framhållit att den har informerats om att de franska myndigheterna har fortsatt att tillämpa den administrativa anvisningen av den 11 april 1991 och att de skattepliktiga personer som tillhandahåller tjänsterna i fråga på denna grund har varit föremål för en justering av mervärdesskatten. Kommissionen anser emellertid att uthyrning av tält, husvagnar och andra rörliga bostäder skall mervärdesbeskattas och väckte därför den 5 mars 1996 talan mot Republiken Frankrike om fördragsbrott.

13 Den franska regeringen har vidhållit att den sände en skrivelse den 10 april 1996 till Frankrikes ständiga representation vid Europeiska gemenskaperna för vidarebefordran till kommissionen. Denna skrivelse innehöll en underrättelse om lagändringarna och en precisering av att de nya bestämmelserna skulle tillämpas från den 1 januari 1996, det vill säga den dag då bestämmelserna i den omtvistade administrativa anvisningen upphörde att gälla.

14 Genom en anvisning av den 18 juli 1996 med rubriken "Reducerad skattesats tillämplig på tillhandahållande av bostad på campingplatser", som utarbetats av enheten för skattelagstiftning vid det franska ekonomi- och finansministeriet, har det senare fastställts att normal mervärdesskattesats hädanefter skall tillämpas på tillhandahållandet av tält, husvagnar, andra flyttbara bostäder och mindre fritidsbostäder på godkända campingplatser samtidigt som det har preciserats att en reducerad skattesats kan komma i fråga på vissa villkor som anges i denna anvisning.(8)

III - Kommissionens yrkanden

15 Kommissionen har i sin talan yrkat att domstolen skall

a) fastställa att Republiken Frankrike, genom att införa och bibehålla en administrativ föreskrift som innebär att undantaget från mervärdesskatteplikt - som enligt gemenskapslagstiftningen är reserverat för uthyrning av fast egendom - utsträcks till att omfatta uthyrning av viss lös egendom, har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 2 i rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 (sjätte mervärdesskattedirektivet),

b) förplikta Frankrike att ersätta rättegångskostnaderna.

IV - Bedömning

16 Det framgår av handlingarna i målet att såväl lag nr 95-1347 av den 30 december 1995 som den nya anvisningen av den 18 juli 1996 har tillkommit efter utgången av den frist på två månader som Republiken Frankrike ålades i det motiverade yttrandet.(9)

17 Enligt fast rättspraxis skall "en talan om fördragsbrott ... bedömas mot bakgrund av den situation som medlemsstaten befann sig i vid utgången av den frist som angetts i det motiverade yttrandet och ... de förändringar som har skett därefter inte skall beaktas av domstolen".(10)

18 Med hänsyn till domstolens ovannämnda ställningstagande anser jag att den lagändring som företagits efter utgången av den frist som kommissionen hade föreskrivit i sitt motiverade yttrande inte kan beaktas. Med andra ord skall prövningen av om Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 2 i sjätte direktivet göras på grundval av den nationella lagstiftning som förelåg vid utgången av fristen i det motiverade yttrandet.

19 I sitt svar på det motiverade yttrandet har den franska regeringen uttryckligen förklarat att den efter en expertutredning av villkoren för uthyrning av tält, husvagnar och andra rörliga bostäder anslöt sig till kommissionens ståndpunkt. Den åtog sig vidare i detta svar att vidta nödvändiga åtgärder för att rätta sig efter det motiverade yttrandet och att underrätta kommissionen om detta. Vid sammanträdet har den franska regeringens företrädare ännu en gång uttryckligen medgivit att Republiken Frankrikes underlåtelse fortgick efter det att fristen i det motiverade yttrandet hade löpt ut. Följaktligen anser jag att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 2 i sjätte direktivet genom att inte vidta de ifrågavarande åtgärderna inom den föreskrivna fristen.(11)

20 Det finns således inte anledning att undersöka i vilken utsträckning antagandet av lag nr 95-1347 och den nya administrativa anvisningen av den 18 juli 1996, som båda har antagits efter den föreskrivna fristens utgång, innebär att Republiken Frankrike har uppfyllt sina skyldigheter enligt artikel 2 i sjätte direktivet i fråga om mervärdesbeskattning av uthyrning av tält, husvagnar och andra flyttbara bostäder eller i vilken utsträckning tillämpningen av den omtvistade administrativa anvisningen av den 11 april 1991 har fortsatt efter antagandet av den nya lagen i strid med de skyldigheter som åläggs i nämnda artikel 2.

V - Förslag till avgörande

21 Mot denna bakgrund föreslår jag att domstolen skall

1) fastställa att Republiken Frankrike, genom att bibehålla en administrativ bestämmelse som innebär att undantaget från mervärdesskatteplikt - som enligt gemenskapslagstiftningen uteslutande gäller uthyrning av fast egendom - utsträcks till att omfatta uthyrning av viss lös egendom och genom att inte inom föreskriven frist ha rättat sig efter kommissionens motiverade yttrande, har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund,

2) förplikta Republiken Frankrike att ersätta rättegångskostnaderna.

(1) - Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1).

- (2) - I artikel 4.3 a sista stycket i sjätte direktivet preciseras att med "byggnad" avses i direktivet "varje anordning fäst vid eller i marken".
- (3) - Administrativ anvisning av den 11 april 1991 (BOI 3 A-9-91 och DB 3 A 317, uppdaterad den 1 maj 1992).
- (4) - Detta svar lämnades i ett skriftligt meddelande, som sändes till kommissionen den 22 juni 1993 av Frankrikes ambassadör och ständiga representant vid Europeiska unionen.
- (5) - Detta svar lämnades i ett skriftligt meddelande, som sändes till kommissionen den 9 januari 1995 av Frankrikes ambassadör och ständiga representant vid Europeiska unionen.
- (6) - Lag om tillägg till budgeten för år 1995, publicerad i Journal officiel de la République française den 31 december 1995, s. 19078.
- (7) - Den franska regeringen anser att den genom att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på dessa verksamheter har utnyttjat den möjlighet som medlemsstaterna ges i artikel 12.3 a i sjätte direktivet. Enligt denna bestämmelse får medlemsstaterna tillämpa en eller två reducerade skattesatser. Dessa får inte vara lägre än 5 procent och får endast avse tillhandahållande av sådana varor och tjänster som anges i bilaga H. (Det rör sig om artikel 12.3 a i dess ändrade lydelse enligt rådets direktiv 92/77/EEG av den 19 oktober 1992 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG (harmonisering av mervärdesskattesatser, EGT L 316, s. 1), och enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 om ändring av direktiv 77/388/EEG och införande av förenklade åtgärder för mervärdesskatt (EGT L 384, s. 47). I artikel 4.1 andra stycket i direktiv 92/111 föreskrivs dessutom att medlemsstaterna skall anta nödvändiga lagar och andra författningar för att anpassa sina nuvarande mervärdesskattesystem till bestämmelserna i direktivet, så att de anpassade systemen kan träda i kraft den 1 januari 1993 och att de skall underrätta kommissionen om det.) I bilaga H till sjätte direktivet, som innehåller en "förteckning över omsättning av varor och tjänster på vilka reducerade mervärdesskattesatser kan tillämpas", anges i punkt 11 att reducerad mervärdesskattesats kan tillämpas på logi som tillhandahålls av hotell och liknande företag, inbegripet tillhandahållandet av semesterlogi och uthyrning av campingplatser och husvagnsparkering. (Bilaga H fogades till sjätte direktivet genom direktiv 92/77, artikel 1.5.)
- (8) - Denna anvisning har publicerats i det franska ekonomi- och finansministeriets Bulletin officiel des impôts (code 3 C-4-94) nr 142 av den 26 juli 1996, 3 C.A./22-C 223.
- (9) - Det kan erinras om att kommissionens motiverade yttrande är daterat den 8 november 1994 och att skrivelsen från Frankrikes ambassadör och ständiga representant, genom vilken den franska regeringens svar till kommissionen vidarebefordrades, är daterad den 9 januari 1995. Skrivelsen från den franska regeringen är dock inte daterad.
- (10) - Se bland annat dom av den 12 december 1996 i mål C-302/95, kommissionen mot Italien (REG 1996, s. I-6765), punkt 13, och av den 17 september 1996 i mål C-289/94, kommissionen mot Italien (REG 1996, s. I-4405), punkt 20.
- (11) - Se dom av den 12 december 1996, kommissionen mot Italien (ovan fotnot 10), punkt 13, och av den 17 september 1996, kommissionen mot Italien (ovan fotnot 10), punkt 20.