

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

M. POIARES MADURO

fremsat den 10. marts 2005 (1)

Sag C-243/03

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber

mod

Den Franske Republik

»Moms – begrænsning af fradragsretten – investeringsgoder finansieret ved tilskud«

1. I denne sag har Kommissionen nedlagt påstand om, at det fastslås, at Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til fællesskabsretten, herunder navnlig artikel 17 og 19 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (2) (herefter »sjette direktiv«), idet den har indført en særlig bestemmelse, der begrænser fradragsretten for merværdiafgiften (herefter »moms«) vedrørende køb af investeringsgoder, som følge af, at de er finansieret ved tilskud.

I – Retsforskrifter og den administrative procedure

2. Domstolen skal i denne sag på ny udtale sig om, hvorvidt den franske lovgivning om begrænsningerne i fradragsretten for moms er forenelig med de relevante bestemmelser i sjette direktiv (3).

A – Fællesskabsretlige bestemmelser

3. Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (4) bestemmer i artikel 2, at »det fælles merværdiafgiftssystem bygger på den grundsætning, at der på ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet. Ved enhver omsætning svares en merværdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer [...]«.

4. Sjette direktivs artikel 17 omhandler fradragsrettens indtræden og omfang. Bestemmelsens stk. 2 opstiller følgende generelle princip: »I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb: [...] den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive

udført for ham af en anden afgiftspligtig person (5) [...]«

5. De tilfælde, hvor afgiftspligtige personer samtidig foretager afgiftspligtige transaktioner og transaktioner, der er fritaget for merværdiafgift, er reguleret i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, der har følgende ordlyd:

»For så vidt angår goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af stk. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den del af merværdiafgiften, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner.

Pro rata-satsen beregnes for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige i overensstemmelse med artikel 19.«

6. Sjette direktivs artikel 19, stk. 1, fastsætter reglerne for beregning af pro rata-satsen for fradraget således:

»Pro rata-satsen for det fradrag, der er fastsat i artikel 17, stk. 5, første afsnit, 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 fradragsret 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 fradragsret; medlemsstaterne kan i nævneren endvidere medtage andre tilskud end de i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), omhandlede.«

7. Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), bestemmer, at for så vidt angår transaktioner foretaget i indlandet er beskatningsgrundlaget følgende:

»ved levering af goder og tjenesteydelser [...] den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris«.

B – *National lovgivning*

8. De franske bestemmelser, hvis forenelighed med sjette direktivs ensartede regler er anfægtet af Kommissionen, fremgår af et cirkulære af 8. september 1994 fra service de la législation fiscale (den franske skatte- og afgiftsforvaltnings lovkantor) (herefter »cirkulæret«).

9. Dette cirkulæres nr. 151, der indeholder afsnit 2 (i bog 2 vedrørende fradragsretten), som har overskriften »Regler for afgiftspligtige personer, som ikke udelukkende foretager transaktioner, der giver ret til fradrag«, bestemmer, at »afgiften vedrørende investeringer, der er finansieret ved tilskuddet, kan således fradrages på de sædvanlige betingelser, når den afgiftspligtige person indregner afskrivningerne på de goder, der er helt eller delvist finansieret ved dette tilskud, i prisen på sine transaktioner. Hvis det viser sig, at betingelsen om overvæltning af afskrivningerne på disse goder på priserne ikke overholdes, kan momsen vedrørende disse goder ikke fradrages for den del af beløbet, som er finansieret af investeringstilskuddet.«

10. Nr. 150 i samme afsnit 2 definerer investeringstilskud som »ikke-afgiftspligtige tilskud, der på tidspunktet, hvor de udbetales, ydes for at finansiere et bestemt investeringsgode«.

C – *Den administrative procedure*

11. Efter at have modtaget en klage vedrørende en retssag om en fransk afgiftspligtig person, som havde fået eftergivet gæld, fandt Kommissionen, at Den Franske Republik overtrådte sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 5, og artikel 19, idet den ordning, der var indført ved cirkulæret, begrænser fradragsretten på betingelser, som ikke er fastsat i sjette direktiv. Den 23. april 2001 blev der sendt en åbningsskrivelse til den franske regering. Da åbningsskrivelsen ikke blev besvaret inden for den fastsatte frist, fremsatte Kommissionen en begrundet udtalelse den 21. december 2001. Kommissionen modtog den 14. januar 2002 den franske regerings svar på åbningsskrivelsen af 7. januar 2002, dvs. efter afsendelsen af den begrundede udtalelse.

12. For at tage hensyn til disse bemærkninger, fremsatte Kommissionen en supplerende begrundet udtalelse den 26. juni 2002. Den franske regering besvarede denne supplerende begrundede udtalelse ved en skrivelse af 21. august 2002, hvori den bestred Kommissionens klagepunkt og gjorde gældende, at den ikke havde tilsidesat sjette direktivs artikel 17 og 19. Kommissionen var ikke enig i denne vurdering, hvorfor den har anlagt nærværende sag ved Domstolen.

II – **Analyse**

13. Det fremgår klart af sjette direktivs artikel 17, at den eneste betingelse for, at en afgiftspligtig person kan fratrække momsen, er, at godet anvendes i forbindelse med vedkommendes afgiftspligtige virksomhed. Med den anfægtede franske bestemmelse tilføjes en forhåndsbetingelse til muligheden for at fradrage momsen vedrørende køb af investeringsgoder finansieret ved tilskud, nemlig at den afgiftspligtige person indregner afskrivningerne på de investeringsgoder, der er finansieret ved tilskud, i prisen på sine udgående transaktioner. Dette bestemmes slet ikke i sjette direktiv. Spørgsmålet om, hvorfra de midler kommer, som anvendes til at erhverve godet, eller måden, som den skattepligtige person beregner prisen på, har ikke noget med det harmoniserede momssystem at gøre.

14. Der hersker ikke tvivl om, at et sådant krav om, at afskrivningerne på disse goder overvæltes på prisen, faktisk begrænser fradragsretten for visse afgiftspligtige personer, som modtager tilskud, og er uforeneligt med sjette direktivs ordlyd.

15. I den henseende fremgår det af Domstolens faste retspraksis, at »da der ikke er udstedt nogen bestemmelser, der bemyndiger medlemsstaterne til at begrænse den fradragsret, der er indrømmet de afgiftspligtige, omfatter denne ret umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled. Da sådanne begrænsninger skal anvendes ensartet i samtlige medlemsstater, er undtagelser kun lovlige i de tilfælde, som direktivet udtrykkeligt indeholder bestemmelse om« (6).

16. De eneste bestemmelser i sjette direktiv, hvorefter tilskud kan tages i betragtning ved beregningen af den moms, som afgiftspligtige personer skal betale, er artikel 11, punkt A, nr. 1, litra a), og artikel 19.

17. Bortset fra disse bestemmelser tillader direktivet ingen begrænsning i den fradragsret, der er forbundet med ydelsen af tilskud, hvor hensigtsmæssig eller økonomisk forsvarlig den end måtte være (7).

18. I stedet for at følge den særlige form for begrænsning i beregningen af prorata-satsen, som er fastsat i sjette direktivs artikel 19, stk. 1, har den franske lovgiver indført en anden begrænsning, som gennemføres endog inden denne sats bringes i anvendelse og uden hensyn til

denne, og som har en formindskelse af det fradragsberettigede beløb til følge. Intetsteds bestemmes det i det harmoniserede momssystem – som forudsætning for fradragsret for indgående moms ved erhvervelse af investeringsgoder finansieret ved tilskud – at den afgiftspligtige person for de transaktioner, som fradrages moms, skal overvælte afskrivningerne på disse goder på prisen, og at, såfremt betingelsen om, at afskrivningerne på disse goder ikke overvæltes på prisen, ikke er opfyldt, kan momsen vedrørende disse goder ikke fradrages for så vidt angår den del af beløbet, som er finansieret ved tilskuddet til investeringsgoder.

19. Det tilkommer ikke de nationale myndigheder at foretage en ændring af en klar ordlyd. Bestemmelserne i sjette direktivs artikel 17 angiver præcist betingelserne for fradragsrettens indtræden og omfang og betingelserne for begrænsningerne i denne ret. Domstolen har således allerede haft lejlighed til at fastslå, at »[d]isse bestemmelser [...] ikke [overlader] noget skøn for medlemsstaterne med hensyn til deres gennemførelse« (8). Under disse omstændigheder er det vigtigt, at begrænsningerne i fradragsretten fortolkes strengt (9), hvilket er afgørende for, at de anvendes ens i alle medlemsstaterne. Det ville være fuldstændigt i strid med sjette direktivs mål om en harmonisering af de nationale bestemmelser at tillade hver enkelt medlemsstat at indføre undtagelser eller begrundelser, som ikke fremgår af direktivet (10).

20. Den Franske Republiks hovedargument om, at dette krav om, at afskrivningerne på de erhvervede goder overvæltes på prisen for vedkommendes udgående transaktioner, blot udgør en gennemførelse af de generelle betingelser for fradragsret, der er opstillet i første direktivs artikel 2, stk. 2, som sjette direktivs artikel 17, stk. 2, ifølge Den Franske Republik alene er en tilpasning af, kan ikke tiltrædes. Domstolen har i dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig (11) allerede haft lejlighed til at forkaste dette argument i forbindelse med en anden begrænsning af fradragsretten, som Frankrig havde opstillet, idet Domstolen udtalte, at første direktivs artikel 2 »nemlig alene [fastslår] princippet om fradragsretten, mens selve ordningen herom er indeholdt i de ovennævnte bestemmelser [artikel 17 og 20] i det sjette direktiv« (12).

21. Den franske regerings begrundelsesforsøg, navnlig at betingelsen om, at afskrivningerne på disse goder, der er finansieret ved tilskud, væltes over på prisen, ikke i sig selv er mere ufordelagtig end den ordning, som opstilles i sjette direktivs artikel 19, stk. 1, er irrelevante.

22. Selv hvis betingelsen om, at afskrivningerne overvæltes på prisen, kunne anses for at være mere rimelig eller generelt mere fordelagtig for de afgiftspligtige personer end den mulighed for begrænsning, som gives medlemsstaterne i sjette direktivs artikel 19, stk. 1, for at indregne tilskuddene til investeringsgoder i nævneren ved beregningen af pro rata-satsen, udgør den under alle omstændigheder en anden begrænsning, som ikke er fastsat i ovennævnte direktiv. Den tilhører et imaginært fælles momssystem. Det spørgsmål, som Domstolen skal tage stilling til, er, om den franske lovgivning er i overensstemmelse med det ensartede system i sjette direktiv, og ikke, om denne lovgivning er i overensstemmelse med et andet virtuelt, måske mere fuldkomment, momssystem.

23. I den henseende har Domstolen fastslået, at medlemsstaterne er forpligtet til at gennemføre sjette direktiv, selv om de anser det for ufuldstændigt. Domstolen har således i dommen af 8. november 2001 i sagen Kommissionen mod Nederlandene (13) udtalt, at »[g]anske vist kan denne løsning, som således er dikteret af ordlyden af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), forekomme ikke at være fuldstændig forenelig med bestemmelsens formål eller med visse målsætninger bag sjette direktiv, som f.eks. afgiftens neutralitet og hensynet til at undgå at blive pålagt dobbelt afgift. Ikke desto mindre giver den fradragsordning for moms, som er indført af fællesskabslovgiver, og som er fastlagt i sjette direktiv, ikke uden et indgreb fra fællesskabslovgivers side nogen hjemmel til en ret for den afgiftspligtige til at fradrage moms under de omstændigheder, som er angivet i artikel 23 i gennemførelsesbekendtgørelsen af 12. august 1968, og fradragsordningen kan heller

ikke danne grundlag for at fastsætte eventuelle gennemførelsesforanstaltninger for en sådan ret«. Dette ræsonnement gælder, uanset om der er tale om national lovgivning, som er mere fordelagtig for den afgiftspligtige, eller om der er tale om en lovgivning, som begrænser anerkendelsen af denne ret ud over de i sjette direktiv udtrykkeligt fastsatte tilfælde.

24. På baggrund af det ovenstående må det fastslås, at Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser ifølge fællesskabsretten.

III – Forslag til afgørelse

25. På grundlag af ovenstående bemærkninger foreslår jeg derfor, at Domstolen træffer følgende afgørelse:

»Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til fællesskabsretten og navnlig artikel 17 og 19 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, idet den har indført en særlig bestemmelse, der begrænser fradragsretten for merværdiafgiften vedrørende køb af investeringsgoder, som følge af, at de er finansieret ved tilskud.«

1 – Originalsprog: portugisisk.

2 – EFT L 145, s. 1.

3 – Jf. dom af 21.9.1988, sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4797.

4 – EFT 1967, s. 12.

5 – Som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10.4.1995 (EFT L 102, s. 18).

6 – Jf. bl.a. dom af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal, Sml. I, s. 1, præmis 16, dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 16 og 17, dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 27, og af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 18.

7 – Jf. bl.a. generaladvokat Sir Gordon Slynn's forslag til afgørelse af 25.5.1988 i sagen Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4811, som bekræfter, at »[d]irektivet opstiller således visse valgmuligheder [i forbindelse med begrænsning af fradragsretten] for at forhindre bestemte økonomiske omstændigheder [...] Der kan ikke anerkendes en yderligere valgmulighed, hvor hensigtsmæssigt og økonomisk forsvarlig den end kan forekomme. Medlemsstaterne er forpligtet til at vælge imellem de valgmuligheder, der er fastsat ved direktivet, for i videst muligt omfang at virkeliggøre de mål, det tilstræber«.

8 – BP Soupergaz-dommen, præmis 35.

9 – Jf. bl.a. generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse af 30.4.1991 i Lennartz-sagen, punkt 79.

10 – Jf. ovenfor i punkt 15 i dette forslag til afgørelse og den deri nævnte retspraksis.

11 – Dom af 21.9.1988, nævnt ovenfor.

12 – Dommens præmis 23. Se også Sir Gordon Slynn's forslag til afgørelse i samme sag, hvori han påpegede, at »[h]eraf følger, at en medlemsstat ikke er berettiget til at begrænse fradragsretten, selv om den kan bevise, at fradraget vedrører varer eller tjenesteydelser, hvis

omkostning ikke fuldt ud væltes over på prisen for den beskattede transaktion«.

13 – Sag C-338/98, Sml. I, s. 8265, præmis 55 og 56.