

61987C0050

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Sir Gordon Slynn fremsat den 25. maj 1988. - KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER MOD DEN FRANSKE REPUBLIK. - TRAKTATBRUD - ARTIKLERNE 17-20 I RAADETS DIREKTIV 77/388/EOEF AF 17. MAJ 1977 - BEGRAENSNINGER I RETTEN TIL AT FRADRAGE MERVÆRDIAFGIFT FOR UDLEJEDE FASTE EJENDOMME. - SAG 50/87.

Samling af Afgørelser 1988 side 04797

svensk specialudgave side 00599

finsk specialudgave side 00615

Generaladvokatens forslag til afgørelse

++++

Højesteret Domstol .

Ved artiklerne 233 A-233 E blev det franske dekret nr . 79/310 af 9 . april 1979 (JORF af 19 . april 1979, s . 902) optaget i den franske lov om skatter og afgifter . Ifølge disse bestemmelser skulle virksomheder, der udlejer ejendomme for en årlig leje på mindre end 1/15 af ejendommens værdi, der er grundlaget for den pligtige merværdiafgift, kun have adgang til at fradrage en del af den merværdiafgift, der påhviler de ejendomme, der købes eller opføres af disse virksomheder . Ejendomsværdien defineres som afgiftsbeløbet for ejendommen og - for så vidt angår merværdiafgift - efter fradrag af grundprisen og finansieringsomkostningerne .

Lovbestemmelserne fastsætter en formel for udregningen af denne andel og for de justeringer, der i visse tilfælde skal foretages; der er givet et sammendrag af dem i retsmoder rapporten, hvorfor jeg ikke skal gentage dem her . Kommissionen var af den opfattelse, at disse bestemmelser var uforenelige med Rådets direktiv 77/388/EOEF af 17 . maj 1977 (EFT 1977 L 145, s . 1) om det ensartede beregningsgrundlag for merværdiafgift (" det sjette direktiv "). Efter den 27 . marts 1985 i medfør af EOEF-Traktatens artikel 169 at have sendt Frankrig en aabningsskrivelse og derpå den 14 . maj 1986 en begrundet udtalelse, anlagde Kommissionen den 18 . februar 1987 sag med påstand om, at det statueres, at Frankrig har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til EOEF-Traktatens artikler 99 og 100, ved at have udstedt og opretholdt en afgiftsordning, der for visse afgiftspligtige begrænser retten til at fradrage indgående merværdiafgift (" indgående afgift ") på det tidspunkt, da afgiften forfalder, samt ved ikke at have efterkommet Rådets sjette direktiv, særlig artiklerne 17-20 .

Frankrig har for det første påstået sagen afvist; Frankrig har hævdet, at der i aabningsskrivelsen var tale om en uforenelighed med det sjette direktiv, medens det i den begrundede udtalelse og i stævningen goeres gældende, at der foreligger et brud på Traktatens artikler 99 og 100 derved, at man har udstedt dekretet og undladt at efterkomme det sjette direktiv .

Efter min opfattelse har Frankrig med rette understreget betydningen af aabningsskrivelsen, der skal give den medlemsstat, som den er rettet til, lejlighed til at gøre sig bekendt med det væsentlige indhold af den klage, der rejses imod den . Det påhviler Kommissionen klart og præcist på det første trin at formulere retsgrundlaget for dens påstand om, at en medlemsstat har undladt at opfylde sine forpligtelser i henhold til Traktaten (forslag til afgørelse i sag 254/83, Kommissionen mod Italien, Sml . 1984, s . 3395, 3401, 3402, samt forslag til afgørelse i sag 193/80, Kommissionen mod Italien, Sml . 1981, s . 3019, 3039, 3040).

I nærværende tilfælde fremgår det imidlertid ganske klart af skrivelsen og den begrundede udtalelse, at det, der i det væsentlige påtales, er, at den franske lovgivning strider mod det sjette direktiv . Frankrig har på alle sagens trin haft rigelig lejlighed til at imødegå påstanden, og jeg mener ikke, at det er blevet berøvet sin ret til forsvar under proceduren i henhold til artikel 169 (jfr . sag 211/81 Danmark mod Kommissionen, Sml . 1982, s . 4547). Henvisningen i den begrundede udtalelse og i stævningen til Traktatens artikler 99 og 100, som det sjette direktiv hviler på, er efter min opfattelse en formalitet, der muligvis er blevet misforstået, og den er i hvert fald ikke blevet nærmere forfulgt under retsmoedet . Jeg for min del mener, at sagen kan antages til realitetsbehandling .

Frankrig har både skriftligt og mundtligt fremsat argumenter, der skal forklare grundlaget for den begrænsede adgang til at fratrække merværdiafgift og har under henvisning til regnskabsmæssige hensyn forsvaret den ordning, det har gennemført, og som det snart har hævdet skal forebygge bedrageri, snart - mere fundamentalt - forhindre fradrag for merværdiafgift, hvor udlejning sker til urealistisk lav leje fra en række virksomheders side til deres datterselskaber og af kommuner m.v . til, hvad der i virkeligheden er sociale formål . Det er blevet anført, at dersom der gives fuld fradrag for indgående merværdiafgift, der betales ved opførelse eller køb af en bygning, på grundlag af en meget lav leje, kan denne virksomhed fradrage et langt større beløb, end den er forpligtet til at betale og derved opnå en fordel på bekostning af det offentlige .

Dersom retten til at gennemføre bestemmelser af den her omhandlede art virkelig foreligger, således som Frankrig har hævdet det, er de faktiske tal, der var blevet fremført, umiddelbart overbevisende . Spørgsmalet er imidlertid, hvorvidt en sådan bestemmelse kan gennemføres i henhold til det sjette direktiv .

Det er Kommissionens opfattelse, at der ikke er nogen bestemmelse i det sjette direktiv, der tillader en foranstaltning af denne art .

Jeg er af den opfattelse, at udgangspunktet må være artikel 4, stk . 1, i det sjette direktiv der definerer en "afgiftspligtig" person som "enhver, der selvstændigt og uanset stedet udoever en af de i stk . 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed " . Disse aktiviteter "er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder ..." . "Som økonomisk virksomhed anses bl.a . transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter ." Endvidere hedder det i artikel 4, stk . 3 : "medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person ligeledes anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhoerende under de i stk . 2 omhandlede former for virksomhed ..." . Efter min opfattelse fremgår det af denne bestemmelse, at Frankrig har kunnet bestemme ikke at anse sådanne virksomheder som "afgiftspligtige", der kun lejlighedsvis foretager udlejning af faste ejendomme . Dersom en

virksomhed derimod regelmaessigt udoever denne aktivitet, altsaa ikke kun lejlighedsvis, er den en "afgiftspligtig" person .

Direktivet giver ikke desto mindre en medlemsstat ret til at fritage leasing eller udlejning af fast ejendom (med visse undtagelser) "med forbehold ... fritager ... paa betingelser, som ((medlemsstaterne)) fastsaetter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af ... fritagelser((ne)), og med henblik paa at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug" ((artikel 13, afsnit B, litra b))). En medlemsstat kan ogsaa give afgiftspligtige personer ret til at vaelge at betale afgiften i tilfaelde af bortforpagtning og udlejning af fast ejendom ((artikel 13, afsnit C, litra a))).

Dersom merværdiafgift skal betales, er grundreglen at finde i artikel 17 : "1) Fradragsretten intraeder samtidig med, at den fradragsberettiget afgift forfalder . 2) I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der paahviler ham, at fradrage foelgende beloeb : a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der vil blive udfoert for ham af en anden afgiftspligtig person ." Reglerne om anvendelse af denne grundregel er anfoert i artiklerne 17-20 i det sjette direktiv .

Direktivet indeholder to undtagelser fra denne grundregel . For det foerste hjemler artikel 20 detaljerede regler om den justering, der under visse omstaendigheder skal ske i forbindelse med fradrag ifoelge de tidligere bestemmelser . Saerligt hjemler artikel 20, stk . 1, litra a), regulering i tilfaelde, hvor fradraget i realiteten er stoerre eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage . For det andet bemyndiger artikel 27 Raadet til at give en medlemsstat tilladelse til at fravige bestemmelserne i direktivet "for at forenkle afgiftsopkraevningen eller for at undgaa visse former for svig eller unddragelse ".

Bortset fra disses mulige undtagelser skal artikel 17 efter min opfattelse laeses - og kan kun laeses - med den betydning, at retten til at foretage fradrag opstaar i fuldt omfang paa det tidspunkt, da den afgift, der kan fradrages, skal betales . Det er efter min opfattelse ogsaa umuligt at fortolke artiklen - eller nogen anden bestemmelse i direktivet - derhen, at den giver en medlemsstat ret til at tillade fradrag af kun en del af indgaaende afgift over et naermere antal fastsatte aar, bortset fra de tilfaelde, hvor der foreligger en saerlig tilladelse i henhold til artikel 27 .

Dette resultat udelukkes ikke af bestemmelsen i artikel 13, afsnit B, hvorefter en medlemsstat skal fritage bortforpagtning og udlejning af fast ejendom "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 ". Efter min opfattelse omfatter denne bestemmelse de betingelser, der skal vaere opfyldt, foerend retten til fradrag opstaar, hvorfor de ikke kan have til virkning at begrænse fradragsretten, naar den foerst er opstaaet .

Efter min opfattelse er der hverken i ordlyden eller formaalet med den fradragsordning, der er indfoert ved artiklerne 17-20, holdepunkt for en begræsnings i fradragsretten med hensyn til indgaaende merværdiafgift for afgiftspligtige personer . Jeg mener, at en fortolkning af sidstnaevnte indhold vil stride mod dommen i sag 15/81, Gaston Schul Douane Expeditur BV mod Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen (Sml . 1982, s . 1409, 1426, praemis 10), og dom i sag 268/83, Rompelman mod Minister van Financien (Sml . 1985, s . 655, 663, 664, praemis 16). I sidstnaevnte sag udtalte Domstolen, at det er et "grundlaeggende princip i merværdiafgiftssystemet, at der for hver transaktion kun svares moms med fradrag af det momsbeloeb, der direkte er blevet svaret af priserne paa de forskellige elementer, der indgaar i prisen paa goder og tjenesteydelser ...". Fradragssystemet tilsigter i fuldt omfang at lette den erhvervsdrivende for byrden af den moms, at der enten skal betales eller er betalt i forbindelse med hans oekonomiske aktiviteter, saaledes at alle oekonomiske aktiviteter uanset deres formaal eller virkninger - forudsat, at de i sig selv er undergivet en momspligt - bliver beskattet paa en helt neutral maade (Rompelman, praemis 19 i dommen). Det stemmer ikke overens med dette

begreb - der er af central betydning i den stillingtagen, som Den Franske Republik har indtaget - at en del af retten til fradrag for indgaaende moms efter omstaendighederne kan blive udsat .

Den Franske Republik har haevdet, at i det omfang, hvor artikel 2, stk . 2, i direktiv 67/227/EOEF (EFT spec . udg . 1967, s . 12) (" det foerste direktiv ") udtaler : "ved enhver omsaetning svares en mervaerdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gaelder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det mervaerdiafgiftsbeloeb, der umiddelbart er belastet i forskellige omsaetningselementer", er medlemsstaten berettiget til at begraense retten til fradrag, dersom den kan bevise, at fradraget vedroerer varer eller tjenesteydelser, hvis kostpris ikke bliver overvaeltet paa prisen for den afgiftspligtige transaktion .

Jeg kan ikke anerkende dette argument . Denne artikel i det foerste direktiv skal laeses i lyset af den stoerre sammenhaeng, som det harmoniserede momssystem, der er indeholdt i det sjette direktiv, udgoer . Efter min opfattelse skal de passager i Domstolens domme i Gaston Schul og Rompelman, jeg tidligere har citeret, goere det klart, at moms kun skal betales af en transaktion efter fradrag af indgaaende moms, og at den erhvervsdrivende fuldt ud skal befries for byrden af den moms, der skal betales eller er blevet betalt i forbindelse med alle hans oekonomiske aktiviteter . Heraf foelger, at en medlemsstat ikke er berettiget til at begraense fradragsretten, selv om den kan bevise, at fradraget vedroerer varer eller tjenesteydelser, hvis omkostning ikke fuldt ud vaeltes over paa prisen for den beskattede transaktion . Hvis dette var tilladt, ville den byrde, som indgaaende betalt moms udgoer, stadig belaste den afgiftspligtige person, hvilket klart strider mod den fortolkning, der allerede er givet af Domstolen vedroerende formaalet med fradragssystemet og den maade, det fungerer paa .

Direktivet opstiller saaledes visse valgmuligheder for at forhindre bestemte oekonomiske omstaendigheder - saaledes i artikel 4, i artikel 13, afsnit A, B og C, i artikel 20 og i artikel 27 . Der kan ikke anerkendes en yderligere valgmulighed, hvor hensigtsmaessig og oekonomisk forsvarlig den end kan forekomme . Medlemsstaterne er forpligtet til at vaelge imellem de valgmuligheder, der er fastsat ved direktivet for i videst muligt omfang at virkeliggoere de maal, det tilstraeber .

Heraf foelger det, at bestemmelserne i dekret nr . 79-310 ikke er forenelige med det ensartede beregningsgrundlag, som er indfoert ved det sjette direktiv .

Jeg er derfor af den opfattelse, at der maa gives Kommissionen medhold i dens paastand, og at den franske regering boer betale sagens omkostninger .

() Oversat fra engelsk .*