FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT ANTONIO LA PERGOLA

fremsat den 18. marts 1999 *

1. Med den foreliggende præjudicielle anmodning ønsker Audiencia Provincial de Palma de Mallorca (Spanien) oplyst, om de spanske bestemmelser, hvorefter der som hovedregel skal svares merværdiafgift (herefter »moms«) ved bortforpagtning og udlejning af lokaler, hvor der udøves forretningsmæssig virksomhed, er en korrekt gennemførelse af Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [1] (herefter »sjette direktiv«).

De fællesskabsretlige bestemmelser

2. I henhold til sjette direktivs afsnit X (artikel 13-16) gælder der en ordning om fritagelser, hvorefter visse transaktioner er fritaget for afgift, ligesom den indgående moms ikke kan fradrages. Blandt de transaktioner, der er fritaget, er bl.a. bortforpagtning og udlejning af fast ejendom. Artikel 13, punkt B, som den præjudicielle anmodning vedrører, bestemmer:

»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, unddragelser og misbrug:

a) ...

b) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, med undtagelse af:

1. udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, således som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning, herunder udlejning i ferielejre eller i områder, der er indrettet som campingpladser

* Originalsprog: italiensk.

1 — EFT L 145, s. 1.

2. udlejning af pladser til parkering af køretøjer

3. udlejning af udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet

4. udlejning af bokse.

Medlemsstaterne kan fastsætte yderligere undtagelser inden for dette fritagelsesområde.

...«

De nationale bestemmelser

3. I spansk ret findes bestemmelserne om moms for tiden i lov nr. 37/1992 af 28. december 1992, som erstattede den foregående lov nr. 20/1985 af 2. august 1985. I henhold til artikel 11, stk. 2, i lov nr. 37/1992 skal der svares afgift af alle former for udlejning, med eller uden forkøbsret. Ifølge artikel 20, stk. 23, litra a), indrømmes der fritagelse for udlejning, der vedrører »bygninger eller dele af bygninger, der udelukkende er bestemt til beboelsesformål« [2]. Der indrømmes således ikke fritagelse ved udlejning af forretningslokaler.

De faktiske omstændigheder

4. Hovedsagen, som er indbragt for den forelæggende ret, Audiencia Provincial, vedrører ophævelse af den aftale, hvorefter Miguel Amengual Far udlejede forretningslokaler til sin bror, Juan Amengual Far, som følge af manglende betaling. Ved indgåelsen af lejeaftalen, hvilket i øvrigt skete mundtligt, aftalte parterne ikke udtrykkeligt, om lejen skulle omfatte den moms, som udlejeren skal svare i henhold til de spanske afgiftsbestemmelser. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at lejeren i første omgang var af den opfattelse, at den pågældende afgift ikke var en del af lejen. Juan Amengual Far havde fremsat et første tilbud om betaling, som ikke omfattede moms. Udlejeren accepterede ikke tilbuddet og anlagde sag ved Juzgado de Primera Instancia d'Inca med påstand om, at lejeren blev udsat af lokalerne som følge af manglende rettidig betaling. Mens sagen verserede, gentog lejeren sit tilbud, idet han også deponerede den skyldige leje, dog fortsat uden moms. Siden betalte han dog også sin bror momsbeløbet. På baggrund af de gentagne tilbud om betaling og de ganske vist for sent foretagne betalinger blev

2 — Den samme bestemmelse opregner en række transaktioner, som ikke er fritaget.

påstanden om opsigelse af lejeaftalen ikke taget til følge af førsteinstansen. Udlejeren iværksatte herefter appel til Audiencia Provincial og gjorde til støtte herfor bl.a. gældende, at lejeren burde have betalt den månedlige leje, inklusive moms, forud. Heroverfor anførte appelindstævnte, at udlejeren ikke kunne kræve moms, idet dette ikke udtrykkeligt fremgik af aftalen, og i hvert fald først kunne forlange momsen, når den skulle indbetales til statskassen.

I spansk ret er forholdet det, at eventuelle afgifter er en del af lejen, hvilket medfører, at manglende betaling af sådanne afgifter er en omstændighed, der medfører, at aftalen uden videre ophæves, uden at der skal fremsættes et særligt påkrav. Audiencia Provincial finder derfor, at der først må tages stilling til, om der faktisk skal svares moms af den omtvistede udlejning. Situationen er muligvis den, at den spanske ordning, hvorefter der som hovedregel skal betales moms ved alle former for udlejning af forretningslokaler, ikke er i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 13, punkt B, som ifølge den forelæggende ret opstiller en hovedregel, hvorefter udlejning af fast ejendom er fritaget for afgift.

De præjudicielle spørgsmål

5. Audiencia Provincial de Palma de Mallorca har derfor forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er artikel 13, punkt B, i direktiv 77/388/EØF blevet korrekt gennemført i den spanske lov om moms, når der efter denne lov skal svares afgift af enhver form for udlejning af fast ejendom, hvor der udøves økonomisk virksomhed?

2) Såfremt artikel 13, punkt B, i direktiv 77/388/EØF ikke er blevet gennemført korrekt, ønskes det oplyst, om denne fællesskabsbestemmelse har direkte virkning, for så vidt som der heri er fastsat en hovedregel om, at udlejning af fast ejendom er fritaget for moms?«

Det første spørgsmål

6. Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om de spanske bestemmelser, hvorefter der skal svares afgift af enhver form for udlejning af fast ejendom, hvor der udøves økonomisk virk-

somhed, er en korrekt gennemførelse af sjette direktivs artikel 13, punkt B. I henhold til denne bestemmelse indrømmes der fritagelse for bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, bortset fra nærmere angivne tilfælde, nemlig udlejning inden for hotelsektoren, udlejning af pladser til parkering af køretøjer, udlejning af udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet, og udlejning af bokse, mens medlemsstaterne på den anden side kan »fastsætte yderligere undtagelser inden for dette fritagelsesområde«.

7. Den spanske regering, der er indtrådt i sagen og herunder har gjort gældende, at gennemførelsesbestemmelserne er i overensstemmelse med direktivet, har anført, at fortolkningsproblemet reelt skyldes en fejl med hensyn til affattelsen af den spanske version af sjette direktivs artikel 13, punkt B, sidste afsnit, der (på spansk) har følgende ordlyd: »Los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de aplicación de esta exención a otros supuestos«. Ifølge den spanske regering har medlemsstaterne i henhold til bestemmelsen ikke mulighed for at begrænse anvendelsesområdet for fritagelserne. En sammenligning med de øvrige sprogversioner viser imidlertid klart, at den spanske version ikke er korrekt [3]. Som den spanske regering har anført, ville en bestemmelse, der har til formål at udvide rækkevidden af en hovedregel, være uden mening. I henhold til direktivet kan medlemsstaterne således fastsætte yderligere undtagelser inden for dette fritagelsesområde.

Denne præcisering er hensigtsmæssig, men løser ikke fortolkningsproblemet. Den forelæggende ret har ganske vist taget udgangspunkt i, at det fremgår af Domstolens praksis, at de fællesskabsretlige bestemmelser tillader medlemsstaterne at fastsætte yderligere undtagelser i forhold til dem, der udtrykkeligt er opregnet i artikel 13, punkt B. Den forelæggende ret har imidlertid bemærket, at i henhold til de spanske afgiftsbestemmelser følger afgiftspligten ved udlejning af forretningslokaler af en hovedregel og ikke af en undtagelse fra den hovedregel om fritagelse, der er opstillet i direktivet.

8. Det må herefter undersøges, om de spanske bestemmelser er i overensstemmelse med forholdet mellem regel (om fritagelse) og undtagelse, således som Rådet har fastsat med hensyn til udlejning af fast ejendom. Ifølge Kommissionen er den udvælgelse, der er foretaget i spansk lovgivning, i det væsentlige korrekt. Kommissionen har navnlig påpeget, at hovedreglen om, at der skal svares moms ved udlejning af forretningslokaler, er i overensstemmelse med, hvad der er kendetegnende for moms, nemlig at den er generel i den forstand, at

3 — For eksempel har bestemmelsen på italiensk følgende ordlyd: »Gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione.«, den franske: »Les Etats membres ont la faculté de prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de cette exonération.«, den tyske: »Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen.«, og endelig den engelske: »Member States may apply further exclusions to the scope of this exemption.«

den skal svares i forbindelse med alle leveringer af goder og tjenesteydelser, og at den i princippet skal svares på alle stadier af produktionsprocessen. Denne generelle anvendelse er ligeledes en forudsætning for, at den afgiftspligtige kan kræve den afgift, han har måttet erlægge ved køb, tilbage [4]. Som allerede generaladvokat Darmon bemærkede i sit forslag til afgørelse af Lubbock Fine-sagen, opnås det mest enkle og mest neutrale merværdiafgiftssystem, når afgiften opkræves så generelt som muligt, og når dens anvendelsesområde omfatter samtlige produktions- og fordelingsled samt tjenesteydelsesområdet [5]. Dette er grunden til, at fritagelserne, som udgør en undtagelse fra hovedregelen om, at der skal betales afgift, skal fortolkes snævert [6]. Dette kriterium er altid blevet lagt til grund i Domstolens praksis [7]. Ud fra samme synspunkt må den mulighed, medlemsstaterne har for at fastsætte undtagelser fra de fritagelser, der er opstillet i direktivet, derfor fortolkes vidt, hvilket Domstolen i øvrigt for nylig har bekræftet i Blasi-dommen [8].

9. Ikke kun på grundlag af selve ordlyden af de omtvistede bestemmelser, men også set ud fra direktivets opbygning har medlemsstaterne et vidt skøn med hensyn til de økonomiske realiteter. Det er navnlig betegnende, at selv om hovedreglen i henhold til artikel 13, punkt B, er, at udlejning af fast ejendom er blandt de fritagne transaktioner, kan medlemsstaterne imidlertid i henhold til artikel 13, punkt C, indrømme de afgiftspligtige ret til at vælge, at de vil svare afgift ved bortforpagtning og udlejning af fast ejendom [9]. På dette sted må jeg fremkomme med en bemærkning. Selv om medlemsstaternes mulighed for at gøre undtagelse for så vidt angår de fritagelser, der omhandles i direktivet, skal fortolkes vidt, er forholdet i den konkrete sag det, at i modsætning til de regler om fritagelse, der tidligere har været indbragt for Domstolen, drejer den foreliggende sag sig ikke om en særlig situation, hvor der skal tages stilling til, om den er omfattet af hovedreglen om fritagelse eller af undtagelserne. Det skal

4 — Den afgiftspligtige får således den afgift, han har erlagt ved køb, tilbage, idet han opnår et afgiftstilgodehavende over for staten, og han får den skyldige afgift tilbage som følge af sin ret til at overvælte afgiften på erhververne af hans goder og tjenesteydelser. Afgiftsfritagelsen kommer derfor kun den endelige forbruger til gode, som erhverver godet eller tjenesteydelsen til en pris, der ikke er forhøjet med moms. Fritagelsen kan endog være en ulempe for den afgiftspligtige, som udfører fritagne, aktive transaktioner, idet gennemførelsen af fritagne transaktioner er forbundet med begrænsninger med hensyn til retten til at fradrage momsen på køb. Se F. Tesauro: *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1995, s. 211.

5 — Jf. punkt 13 og 15 i forslaget til afgørelse, hvor der blev afsagt dom den 15.12.1993 (sag C-63/92, Lubbock Fine, Sml. I, s. 6665).

6 — Generaladvokat Darmon anførte således følgende: »Fritagelserne bør forstås så meget mere indskrænkende, som de kan bryde kæden af fradrag mellem de afgiftspligtige og bevirke en afgiftsmæssig byrde, fordi muligheden for at fradrage en indgående afgift går tabt«. Se ovennævnte forslag til afgørelse i Lubbock Fine-sagen, punkt 20.

7 — I dom af 11.7.1985, sag 107/84, Kommissionen mod Tyskland, Sml. s. 2655, præmis 20, anlagde Domstolen således en snæver ordlydsfortolkning af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a), idet Domstolen afviste, at bestemmelsen omfatter tjenesteydelser, der udføres af offentlige posttjenester. Kravet om, at bestemmelsen skal fortolkes snævert, er formuleret mere generelt i dom af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. I, s. 1737, præmis 13. Se også dom af 26.6.1990, sag C-185/89, Velker International Oil Company, Sml. I, s. 2561, præmis 19.

8 — Dom af 12.2.1998, sag C-346/95, Sml. I, s. 481, præmis 18, hvori Domstolen fastslog, at udlejning af kort varighed til personer, der ikke er nærstående, er afgiftspligtig som udlejning inden for sektorer -med opgaver svarende til opgaverne i hotelsektoren. Se også dom af 13.7.1989, sag 173/88, Henriksen, Sml. s. 2763, hvori Domstolen fastslog, at begrebet »udlejning af pladser til parkering af køretøjer« omfatter lukkede garager, hvilket er en undtagelse fra fritagelsen i artikel 13, punkt B, litra b), nr. 2.

9 — Således hedder det i præmis 17 i dom af 3.12.1998, sag C-381/97, Belgocodex, Sml. I, s. 8153: »[...] medlemsstaterne har et vidt skøn i forbindelse med bestemmelserne i artikel 13, punkt B og C. Det tilkommer dem at bedømme, om der skal indrømmes valgfrihed under hensyn til, hvad de anser for hensigtsmæssigt i den aktuelle situation i deres land på et givet tidspunkt.«
For så vidt angår et andet aspekt har Rådet fastsat bestemmelse om, at der i vidt omfang kan gøres undtagelse fra bestemmelserne i artikel 10 for så vidt angår det tidspunkt, hvor afgiften forfalder, jf. dom af 26.10.1995, sag C-144/94, Italittica, Sml. I, s. 3653, præmis 15.

derimod afgøres, om den generelle kategori udlejning af forretningslokaler kan undergives moms eller ej. Efter min opfattelse skal det efterprøves, om det valg, der er foretaget i spansk lovgivning, er i overensstemmelse med princippet om, at afgiften er generel og neutral, men også i overensstemmelse med den tankegang, Rådet anlagde, da det fastsatte bestemmelser om og regulerede de situationer, hvor der er tale om fritagelse. Formålet med direktivet er således, at det skal anvendes ensartet inden for Fællesskabet, og med henblik herpå skal der således i henhold til direktivet indføres en harmoniseret ordning med fritagelser [10]. Jeg er derfor ikke enig med den spanske regering i, at medlemsstaterne i henhold til direktivet i ubegrænset omfang kan gøre undtagelse fra fritagelsen med hensyn til udlejning af fast ejendom, bortset fra den begrænsning, der ligger i, at anvendelsesområdet for fritagelserne ikke må blive betydningsløst. I stedet for at anvende kvantitative kriterier må det derfor undersøges, om de hensyn, der var baggrunden for Rådets definition af fritagelserne, gør sig gældende. Som generaladvokat Jacobs påpegede i sit forslag til afgørelse i Blasi-sagen, er det i almindelighed ikke begrundet at opkræve moms i forbindelse med udlejning af fast ejendom, der »normalt drejer sig om en relativt passiv aktivitet, som ikke afføder en større merværdi«. Generaladvokat Jacobs konkluderede i sit forslag til afgørelse, at det fælles kendetegn ved de i artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1-4, opregnede transaktioner, der er fritaget for afgift, er, at de »er forbundet med en mere aktiv anvendelse af den faste ejendom, som begrunder, at der opkræves en yderligere afgift ud over den, der blev opkrævet ved det oprindelige salg« [11].

10 — I ellevte betragtning til sjette direktiv hedder det således, at der bør »udarbejdes en fælles liste over fritagelser med henblik på en sammenlignelig opkrævning af de egne indtægter i samtlige medlemsstater«.

11 — Forslag til afgørelse af 25.9.1997 i Blasi-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 8, punkt 15 og 16.

10. Jeg vil herefter behandle spørgsmålet om de omtvistede nationale bestemmelser. Afgiften pålægges en transaktion, som faktisk, for at bruge generaladvokat Jacobs' formulering, er et led i en aktiv produktionsproces. Når den spanske lovgiver har udnyttet den i artikel 13, punkt B, omhandlede mulighed for at fastsætte yderligere undtagelser fra fritagelsesområdet med hensyn til udlejning af fast ejendom, har den spanske lovgiver således lovligt fastsat bestemmelser, hvorefter udlejning af lokaler, hvor der udøves økonomisk virksomhed, er undergivet afgift.

Det andet præjudicielle spørgsmål

11. På baggrund af mit forslag til, hvordan det første spørgsmål skal besvares, er det ufornødent at besvare det andet spørgsmål. Jeg skal blot nævne, at selv om de spanske bestemmelser måtte være uforenelige med direktivet, fremgår det af Domstolens faste og kendte praksis, at en borger ikke over for en anden borger vil kunne påberåbe sig en bestemmelse i direktivet, der ikke er blevet korrekt gennemført i national ret [12].

12 — Jf. bl.a. dom af 26.2.1986, sag 152/84, Marshall, Sml. s. 723, præmis 48, og, senest, af 4.12.1997, sag C-97/96, Daihatsu Deutschland, Sml. I, s. 6843, præmis 24.

Forslag til afgørelse

12. Sammenfattende skal jeg herefter foreslå, at de spørgsmål, der er forelagt af Audiencia Provincial de Palma de Mallorca (Tredje Afdeling), besvares som følger:

»Medlemsstaterne kan i henhold til Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag udvide anvendelsesområdet for undtagelserne fra fritagelserne til ikke udtrykkeligt omhandlede situationer, som f.eks. som i den foreliggende sag udlejning af fast ejendom, der er bestemt til udøvelse af økonomisk virksomhed.«