FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT ANTONIO SAGGIO

fremsat den 13. april 2000 *

1. Denne præjudicielle anmodning vedrører retten til tilbagebetaling af merværdiafgift, der er fastsat i artikel 17 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [1], og som tilkommer en virksomhed — der ikke er etableret i den stat, hvor den har erlagt en merværdiafgift, som den har søgt om tilbagebetaling af — og som ansøger om tilbagebetaling for så vidt angår udgifter, der vedrører transaktioner i etableringsmedlemsstaten, og som efterfølgende kun delvist er pålagt merværdiafgift.

Sagens faktiske omstændigheder og de præjudicielle spørgsmål

2. Selskabet Monte Dei Paschi Di Siena, der er sagsøgt i hovedsagen, er en bank- og finansieringsvirksomhed, der hverken har sit hjemsted eller en filial i Frankrig, hvor den kun har et repræsentationskontor. Selskabet tilsendte henholdsvis den 6. december 1988 og den 27. marts 1990, det franske budgetministerium og det franske økonomi-, finans- og industriministerium to ansøgninger om tilbagebetaling af merværdiafgift for årene 1988 og 1989. Disse to ansøgninger blev afslået med den begrundelse, at selskabet havde afholdt disse udgifter for at gennemføre bank- og finansieringstransaktioner i Italien, og at disse transaktioner, da de ikke var pålagt merværdiafgift i etableringsmedlemsstaten, ikke kunne give anledning til tilbagebetaling af merværdiafgift for de tjenesteydelser, der var modtaget, og de varer, der var erhvervet, på et tidspunkt, der lå før gennemførelsen af disse transaktioner.

Det italienske selskab indbragte disse to afgørelser for Tribunal administratif de Paris, der afviste selskabets klager ved dom af 24. november 1992. Selskabet ankede til Cour administrative d'appel de Paris, der gav selskabet medhold ved dom af 30. januar 1996 og tildelte selskabet delvis tilbagebetaling for så vidt angik udgifter, der vedrørte afgiftspålagte transaktioner, som netop var gennemført i Italien.

Både budgetministeren og økonomi-, finans- og industriministeren iværksatte kassationsanke af Cour d'appel's dom ved Conseil d'État (Statsrådet).

* Originalsprog: italiensk.

1 — EFT L 145, s. 1.

3. Conseil d'État har i forbindelse med denne sag forelagt følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Giver artikel 2 og 5 i Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet [2], afgiftspligtige, der er etableret i en af Fællesskabets medlemsstater, hvor de kun er afgiftspligtige af en del af omsætningen, ret til en delvis tilbagebetaling af den afgift, som i en anden medlemsstat er blevet pålagt goder og tjenesteydelser, de har benyttet til at foretage transaktioner, hvoraf visse ikke er pålagt afgift, i den medlemsstat, hvor de er etableret?

2) Såfremt dette spørgsmål besvares bekræftende, hvilken metode til beregning af den del af afgiften, der skal tilbagebetales, henviser disse bestemmelser til, og navnlig: Skal denne del beregnes efter bestemmelserne i den stat, hvor den afgiftspligtige er etableret, eller efter bestemmelserne i den stat, der skal foretage tilbagebetalingen?«

2 — EFT L 331, s. 11.

Realiteten

4. De relevante fællesskabsretlige bestemmelser i sagen er artikel 17, stk. 2, og stk. 3, litra a), i direktiv 77/388 samt artikel 2 og artikel 5, stk. 1, i direktiv 79/1072.

5. Afgiftspligtige personer, der er etablerede i udlandet — dvs. i en anden stat end den, hvori de er pålagt merværdiafgift — indrømmes ved artikel 17 i sjette direktiv ligeledes ret til fradrag i merværdiafgiften [3] og dermed fradrag heraf. Det bestemmes i artikel 17, stk. 2, at »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: a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt 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«. Det bestemmes desuden i stk. 3, at medlemsstaterne ligeledes indrømmer den tilsvarende ret til fradrag eller ret til tilbagebetaling (naturligvis, for så vidt der er betalt afgift), hvis goderne og tjenesteydelserne er anvendt til: »transaktioner i forbindelse med økonomisk virksomhed, når disse udføres i udlandet og ville have givet

3 — I henhold til ordlyden af artikel 4 i sjette direktiv »anses som afgiftspligtig person enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de [...] former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed«.

ret til fradrag, såfremt de var blevet udført i indlandet«.

Ved artikel 2 i ottende direktiv, der indeholder gennemførelsesbestemmelserne for tilbagebetaling af den merværdiafgift, der er fastsat i ovennævnte artikel 17, pålægges medlemsstaterne at tilbagebetale »til enhver afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, men som er etableret i en anden medlemsstat, den merværdiafgift, som er blevet opkrævet for tjenesteydelser eller løsøre, der er leveret ham i indlandet af en anden afgiftspligtig, eller som han er blevet pålagt ved indførsel af goder til landet i det omfang, hvor disse goder og disse tjenesteydelser anvendes til brug ved de i direktiv 77/388/EØF, artikel 17, stk. 3, litra a) og b), omhandlede transaktioner eller de i artikel 1, litra b), omhandlede tjenesteydelser«.

6. Den nationale ret og den franske regering har, for så vidt angår den nationale lovgivning, anført, at den franske code général des impôts (den almindelige skattelov) anerkender ret til fradrag for merværdiafgift for transaktioner, der er gennemført af virksomheder, når merværdiafgiften er pålagt »en del af prisen for en afgiftspligtig transaktion« (artikel 271). Denne ret udstrækkes ved samme lov til ligeledes at gælde for afgiftspligtige personer, der er etableret i udlandet (artikel 242-OM), for så vidt navnlig vedrører tjenesteydelser og varer, der er leveret i eller importeret til Frankrig og anvendt til transaktioner, der er gennemført i udlandet, i tilfælde, hvor disse »ville have givet ret til fradrag, hvis det [merværdi]afgiftsmæssige hjemsted var i Frankrig« [4].

7. Alle parter, der har indgivet indlæg, er enige om den utvivlsomt indlysende fortolkning af artikel 17, stk. 3, litra a), og af gennemførelsesbestemmelserne dertil i ottende direktiv (navnlig artikel 2 og 5), og erkender, at disse bestemmelser indrømmer virksomheder — der er etableret i en anden medlemsstat end den, der foretager tilbagebetalingen — ret til tilbagebetaling, også når de endelige transaktioner, der gennemføres af den afgiftspligtige person i etableringsmedlemsstaten, kun delvist giver ret til fradrag — dvs. at de kun delvist er pålagt en endelig afgift — og derfor også kun giver ret til delvis tilbagebetaling af den forudgående opkrævede afgift.

4 — Artikel 271 i code général des impôts, bestemmer følgende: »Merværdiafgift, der er pålagt en del af prisen for en afgiftspligtig transaktion kan fradrages i merværdiafgiften der pålægges denne transaktion. Fradragsretten indtræder når den fradragsberettigede afgift forfalder hos den afgiftspligtige«. Artikel 242-OM lyder således: »Skattepligtige, der er etableret i udlandet, kan opnå en refusion af moms, som lovligt er blevet faktureret til dem, såfremt de i det kvartal eller det kalenderår, anmodningen om refusionen vedrører, ikke har haft hjemsted eller har været fast etableret eller i mangel heraf haft deres bopæl eller deres sædvanlige opholdssted i Frankrig og ikke dér i den periode har gennemført leveringer varer eller tjenesteydelser, der er omfattet af merværdiafgift, som omhandlet i den almindelige skattelovs artikel 256, 256A-258B, 259-259C«. Endeligt bestemmer artikel 242-ON, at »skattepligtige, der er etableret i en af Det Europæiske Fællesskabs medlemsstater, kan få refunderet den moms, der er pålagt tjenesteydelser, som er blevet ydet dem, og løsøre, som de har erhvervet eller importeret til Frankrig i løbet af det år eller kvartal, der er fastsat i artikel 242-OM, såfremt goderne eller tjenesteydelserne benyttes til gennemførelse af eller til brug for: a) Transaktioner, hvis afgiftsmæssige hjemsted er i udlandet, men som ville have givet ret til fradrag, hvis det afgiftsmæssige hjemsted var i Frankrig«.

8. Parterne har henvist til dommen i sagen Debouche i 1996[5], hvori Domstolen, da den fortolkede bl.a. ovennævnte bestemmelser i sjette og ottende direktiv fastslog, at udenlandske afgiftspligtige personer har ret til tilbagebetaling i en anden medlemsstat end den, hvori de er etableret, når de ikke er omfattet af en afgiftsfritagelse for transaktioner, der gennemføres i etableringsmedlemsstaten, og som er forbundet med erhvervelsen af varer eller tjenesteydelser, for hvilke merværdiafgiften er erlagt, og når de samme udgifter er fritaget i tilbagebetalingsstaten.

Domstolen fremførte herved to grunde: For det første følger det af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, at en afgiftspligtig person, der er omfattet af en afgiftsfritagelse for en udgående transaktion, uanset hvor den er gennemført, ikke har fradragsret for den indgående afgift[6]; for det andet kan gennemførelsesforanstaltningerne for retten til tilbagebetaling, således som de er fastsat i ottende direktiv, ikke — i henhold til femte betragtning til ottende direktiv — være af en sådan karakter, at de forskelsbehandler afgiftspligtige personer, »alt efter hvilken medlemsstat de er etableret i«. Disse bestemmelser bør således anvendes uden forskel på alle virksomheder, uanset om de er etableret på det nationale område eller i en anden medlemsstat, således at en afgiftspligtig, der ikke er etableret, ikke kan ansøge om tilbagebetaling, for så vidt angår en udgift, der ikke anses for fritaget for merværdiafgift, selv om den afholdes af afgiftspligtige, der er etableret i indlandet.

Dommens konklusion er meget klar på dette punkt: Retten til tilbagebetaling af merværdiafgift forudsætter, at to betingelser er opfyldt, nemlig, at den endelige transaktion er afgiftspålagt i etableringsmedlemsstaten, og at afgiftspligtige, der er etableret inden for området af den stat, i hvilken der ansøges om tilbagebetaling, ligeledes har fradrag for den afgift, der kræves tilbagebetalt.

9. Når henses til den ret til tilbagebetaling, som sjette direktiv udtrykkelig indrømmer afgiftspligtige, der ikke er etableret, samt omfanget af denne rettighed, der i henhold til artikel 17 omfatter alle mellemliggende transaktioner, for hvilke det ikke er muligt at vælte merværdiafgiften over på senere led i produktionen eller handelen og således på produktets endelige pris — og det uafhængig af den medlemsstat, hvori disse transaktioner gennemføres — er det derfor klart, at retten til tilbagebetaling ikke kan udelukkes, selv om — som i dette tilfælde — transaktionerne, der er udført af en afgiftspligtig person i etableringsmedlemsstaten, kun delvist giver fradragsret for merværdiafgift, der er betalt for indgående erhvervelser eller for indgående ydelser, der er modtaget i en anden medlemsstat.

5 — Dom af 26.9.1996, sag C-302/93, Sml. I, s. 4495.

6 — Domstolen henviste i Debouche-dommen til dom af 6.4.1995, sag C-4/94, BLP Group, Sml. I, s. 983, præmis 28.

10. Det drejer sig således i denne sag snarere om at fastlægge, hvilke bestemmelser der gælder for fastsættelsen af den procentdel af den erlagte merværdiafgift, der skal tilbagebetales: Dette er problemet i det andet præjudicielle spørgsmål.

11. Den franske regering har anført, at artikel 5 i ottende direktiv, hvori bestemmes, at retten til tilbagebetaling af afgiften er den, der »anvendes i den medlemsstat, der foretager tilbagebetalingen«, indebærer, at det er lovgivningen i denne stat, der under omstændigheder — som i denne sag — skal anvendes ved fastlæggelsen af den del af merværdiafgiften, der skal tilbagebetales.

Jeg er ikke enig i denne fortolkning. Den indebærer risiko for, at ikke alle afgifter, der giver ret til fradrag, i det omfang de er blevet erlagt i forbindelse med udgifter, som er forbundet med de på hinanden følgende transaktioner, der ifølge lovgivningen i etableringsstaten giver ret til fradrag, bliver tilbagebetalt. Den franske regerings fortolkning af bestemmelserne i ottende direktiv har som konsekvens, at omfanget af den ret, som virksomheder udtrykkelig indrømmes ved sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), begrænses. Ottende direktiv — og dermed dets artikel 5 — indeholder, som Domstolen fastslog i Debouche-dommen, gennemførelsesbestemmelserne for sjette direktiv og kan ikke anses for en retsakt, der ændrer dette. Ottende direktiv kan således ikke påvirke udøvelsen af de rettigheder, der er anerkendt i det forudgående direktiv. Det præciseres bl.a. udtrykkeligt i artikel 5, at ved anvendelsen af ottende direktiv »fastsættes retten til tilbagebetaling af afgiften i overensstemmelse med artikel 17 i direktiv 77/388/EØF«. Det er derfor klart, at vurderingen af, om der er fradragsret for afgiften, skal foretages i henhold til de bestemmelser, som gælder i den stat, hvor de på hinanden følgende transaktioner er blevet gennemført, der er forbundet med de udgifter, som er afholdt i den medlemsstat, der foretager tilbagebetalingen.

12. Hvad er således anvendelsesområdet — i denne sag — for den franske lovgivning, dvs. lovgivningen i den medlemsstat, der foretager tilbagebetalingen? Jeg deler på dette punkt Kommissionens opfattelse, hvorefter den medlemsstat, i hvilken der er ansøgt om tilbagebetaling — efter at den procentdel af transaktionerne, der i henhold til de relevante bestemmelser i etableringsmedlemsstaten giver ret til fradrag, er fastlagt — i forhold til den procentdel, der skal tilbagebetales — kan udelukke de udgifter, der efter dens nationale lovgivning ikke giver ret til tilbagebetaling. Denne fortolkning er ikke blot i overensstemmelse med den fortolkning, som Domstolen som nævnt ovenfor fastlagde i Debouche-dommen, men ligeledes med indholdet af sjette direktiv, hvis artikel 17, stk. 3, litra a), bestemmer, at merværdiafgift skal tilbagebetales, for så vidt goder og tjenesteydelser, for hvilke der er ansøgt om tilbagebetaling, er anvendt til transaktioner, »der ville have givet ret til fradrag, såfremt de var blevet udført i indlandet«, og således udelukker de transaktioner, for hvilke der ikke gælder nogen fradragsret.

Denne opfattelse støttes også af Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse [7], i hvis artikel 11, stk. 3, det bestemmes, at »for den delvise fradragsret... fastsættes fradragsbeløbet foreløbigt efter kriterier, som opstilles af hver medlemsstat, og efter årets udgang foretages berigtigelse, når prorata satsen for erhvervelsesåret er beregnet«. Jeg skal desuden bemærke, at det i punkt 21 i bilag A til andet direktiv udtrykkeligt bestemmes for så vidt angår anvendelsen af artikel 11, stk. 2, der også vedrører fradragsretten, at medlemsstaterne har adgang til at »begrænse retten til afgiftsfradrag til omsætning, der vedrører ting, hvis levering er afgiftspligtig i indlandet«.

De efterfølgende direktiver om harmonisering af merværdiafgiften har tilsyneladende ikke ændret indholdet af disse bestemmelser, og det er således på baggrund af disse principper, at artikel 2 og 5 i ottende direktiv skal fortolkes. Det fremgår således af betragtningerne til ottende direktiv, at »det bør undgås, at en afgiftspligtig person, som er etableret i en medlemsstat, definitivt skal afholde den afgift, der i en medlemsstat er faktureret for levering af goder eller præstation af tjenesteydelser« (anden betragtning), og at fællesskabsbestemmelser om harmonisering af tilbagebetaling ikke må »medføre, at afgiftspligtige behandles forskelligt, alt efter hvilken medlemsstat de er etableret i« (femte betragtning).

Jeg vil på baggrund heraf bemærke, at vurderingen af den omhandlede procentdel må foretages på grundlag af den del af transaktionerne, der giver ret til fradrag i den afgiftspligtiges etableringsmedlemsstat; inden for grænserne af denne procentdel skal udgifter, der er fritaget i henhold til bestemmelserne i den medlemsstat, i hvilken der er blevet ansøgt om tilbagebetaling, under ingen omstændigheder tilbagebetales, idet disse bestemmelser under alle omstændigheder bør finde anvendelse uden forskel på samtlige afgiftspligtige, der er etableret inden for Fællesskabets område.

13. Den franske regering har under retsmødet anført, at afslaget på selskabet Monte Dei Paschi Di Siena's ansøgning om tilbagebetaling er begrundet i praktiske vanskeligheder med at beregne fradragets procentdel. Den procentdel, der følger af forholdet mellem den samlede årlige omsætning uden merværdiafgift, der vedrører transaktioner, der giver ret til fradrag, og den samlede årlige omsætning uden merværdiafgift, der vedrører transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, skulle — ved vurderingen af fradragsretten eller ved vurderingen af den eventuelle fritagelse — have været beregnet på grundlag af oplysninger, der ikke var til rådighed på tidspunktet for de faktiske omstændigheder, nemlig den afgiftspligtige persons omsætning, beløbet af de forskellige transaktioner

7 — EFT 1967, s. 14.

og deres karakter. Vanskeligheden med at fastsætte disse dele af beregningsgrundlaget nødvendiggjorde og begrundede således anvendelsen af de nationale bestemmelser.

Det sagsøgte selskab i hovedsagen har herved bestridt, at oplysningerne var utilstrækkelige, og anført, at selskabet til støtte for sin ansøgning og under den sag, der verserede ved Cour administrative d'appel, fremlagde samtlige virksomhedens årlige indkomstopgørelser med kopier, hvis overensstemmelser var attesteret af ufficio IVA di Siena (momskontoret i Siena), samt bogføringsbilag vedrørende de transaktioner, for hvilke der ansøgtes om tilbagebetaling, og specielt, dokumentation fra bankens direktør og revisorer. Kommissionen har ligeledes bestridt den franske regerings anbringender og har anført, at afgiftspligtige, der ansøger om tilbagebetaling, er forpligtet til at fremlægge alle detaljer vedrørende de gennemførte transaktioner, for så vidt angår deres karakter og merværdiafgiftsbeløbet; den afgiftspligtige person skal ligeledes selv efterfølgende angive den procentdel af transaktionerne, for hvilke merværdiafgiften kan fradrages, naturligvis på grundlag af lovgivningen i etableringsmedlemsstaten, og herved fremlægge den fornødne dokumentation. Myndighederne i den stat, der foretager tilbagebetalingen kan, såfremt de støder på vanskeligheder ved beregningen af procentdelen, henvende sig til de tilsvarende myndigheder i etableringsstaten og anmode om alle fornødne oplysninger.

Jeg mener også på dette punkt, at Kommissionen har ret. Den løsning, som den franske regering har fremført med hensyn til vanskelighederne med at erhverve de nødvendige oplysninger for beregningen af den del af afgiften, der skal tilbagebetales, medfører, at retten til tilbagebetaling af merværdiafgift, der er pålagt goder og tjenesteydelser, ikke anerkendes i alle tilfælde, hvor de bliver anvendt til transaktioner, der er afgiftspålagt. Det er derimod korrekt, at det påhviler den afgiftspligtige at fremlægge de nødvendige oplysninger. Den afgiftspligtige er således i henhold til ottende direktivs artikel 3 forpligtet til at vedlægge ansøgningen om tilbagebetaling »de originale fakturaer elle importdokumenter« og skal bl.a. »med en attestation udstedt af administrationen i den stat, hvor han er etableret, bekræfte, at han er merværdiafgiftspligtig i denne stat«. Derudover er der, som Kommissionen har anført, intet til hinder for, at de nationale myndigheder i tilfælde af vanskeligheder med at indsamle administrative eller faktuelle oplysninger kan kontakte de tilsvarende myndigheder i etableringsstaten.

Forslag til afgørelse

14. Jeg skal på grundlag af det anførte foreslå Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål, der er forelagt af Conseil d'État, som følger:

»Artikel 2 og 5 i Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet skal fortolkes således, at:

— afgiftspligtige, der i etableringsmedlemsstaten gennemfører transaktioner, der delvis er fritaget, har ret til tilbagebetaling af merværdiafgift for udgifter, der er afholdt i en anden medlemsstat, dog kun for så vidt angår den procentdel af udgifterne, der giver ret til fradrag, såfremt udgifterne ikke er afholdt med henblik på gennemførelsen af transaktioner, der er fritaget i henhold til etableringsmedlemsstatens gældende lovgivning

— fastsættelsen af denne procentdel skal ske på grundlag af den del af transaktionerne, der giver ret til fradrag i etableringsmedlemsstaten; inden for denne procentdel skal udgifter, der er fritaget i henhold til lovgivningen i den medlemsstat, hvori der er ansøgt om tilbagebetaling, imidlertid ikke tilbagebetales.«