DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)
25. juni 1997 *

I sag C-45/95,

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved Enrico Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtiget, og med valgt adresse i Luxembourg hos Carlos Gómez de la Cruz, ligeledes Kommissionens Juridiske Tjeneste, Wagner-Centret, Kirchberg,

sagsøger,

mod

Den Italienske Republik ved afdelingschef, professor Umberto Leanza, Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, bistået af statens advokat, Maurizio Fiorilli, og med valgt adresse i Luxembourg på Italiens Ambassade, 5, rue Marie-Adélaïde,

sagsøgt,

angående en påstand om, at det fastslås, at Den Italienske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 13, punkt B, litra c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), idet den har indført og opretholdt merværdiafgiftsbestemmelser, som ikke afgiftsfritager levering af goder, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med virksomhed, som er fritaget for merværdiafgift, eller i hvert fald har været undtaget fra retten til fradrag,

har

* Processprog: italiensk.

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, G.F. Mancini, og dommerne P.J.G. Kapteyn, G. Hirsch (refererende dommer), H. Ragnemalm og R. Schintgen,

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer
justitssekretær: fuldmægtig L. Hewlett,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at parterne har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 14. november 1996,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 10. december 1996,

afsagt følgende

Dom

1 Ved stævning indleveret til Domstolens Justitskontor den 24. februar 1995 har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber i medfør af EF-traktatens artikel 169 anlagt sag med påstand om, at det fastslås, at Den Italienske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 13, punkt B, litra c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), idet den har indført og opretholdt merværdiafgiftsbestemmelser, som ikke afgiftsfritager levering af goder, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med virksomhed, som er fritaget for merværdiafgift (»moms«), eller i hvert fald har været undtaget fra retten til fradrag.

Fællesskabsretten

2 Sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), bestemmer:

»B. Andre fritagelser

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, unddragelse og misbrug:

...

c) levering af goder, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med sådanne former for virksomhed, som ... er fritaget for afgift, såfremt disse goder ikke har givet ret til fradrag, samt levering af goder, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra retten til fradrag i medfør af artikel 17, stk. 6

...«

3 Sjette direktivs artikel 17, stk. 6, bestemmer:

»Senest inden udløbet af en periode på fire år fra datoen for dette direktivs ikrafttræden fastsætter Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag i merværdiafgiften. Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng, erhvervsmæssig karakter, som for

eksempel udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag.

Indtil de ovenfor omhandlede regler træder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser, som på tidspunktet for dette direktivs ikrafttræden var gældende i henhold til deres nationale lovgivning.«

De fællesskabsregler, som er omhandlet i denne bestemmelse, er endnu ikke vedtaget.

Italiensk ret

4 Artikel 2 i dekret nr. 633 fra republikkens præsident af 26. oktober 1972 om indførelse af merværdiafgift (herefter »DRP«) bestemmer:

»(Levering af goder)

Ved levering af goder forstås transaktioner mod vederlag, som indebærer en overdragelse af ejendomsretten eller en stiftelse eller overdragelse af en reel rådighedsret over goderne, uanset disses art.

Ved levering af goder forstås endvidere: ...

Levering af goder omfatter ikke: ...

h) leveringer af goder, som er erhvervet eller importeret af sælgeren uden fradragsret i henhold til artikel 19, stk. 2.«

5 DRP's artikel 19, stk. 1, vedrører retten til i den afgift, som skal betales for de transaktioner, den afgiftspligtige foretager, at fradrage den indgående moms, som er betalt af »goder og tjenesteydelser, der er importeret eller erhvervet som led i virksomhedens drift eller som led i udøvelsen af et håndværk eller et erhverv«. Ifølge DRP's artikel 19, stk. 2, er der ingen fradragsret for den moms, som den afgiftspligtige har betalt i forbindelse med erhvervelsen af visse typer goder såsom biler, andre motordrevne køretøjer og lystbåde.

6 DRP's artikel 10, som indeholder en detaljeret og udtømmende opregning af de »afgiftsfritagne transaktioner«, indeholder ingen afgiftsfritagelse for levering af goder, som en afgiftspligtig udelukkende har anvendt i forbindelse med en afgiftsfritaget virksomhed, og hvoraf den indgående moms, som er betalt, følgelig ikke har givet ret til fradrag.

Sagens forløb

7 Ved skrivelse af 19. november 1992 meddelte Kommissionen Den Italienske Republik, at den fandt, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), ikke var blevet korrekt gennemført ved DRP's artikel 2, 10 og 19, og gav den en frist på to måneder til at fremsætte sine bemærkninger.

8 Ved skrivelse af 31. marts 1993 erkendte den italienske regering, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), kun var blevet delvis gennemført i italiensk ret.

9 Den 19. juli 1994 tilsendte Kommissionen Den Italienske Republik en begrundet udtalelse. Da Den Italienske Republik på trods heraf opretholdt de gældende bestemmelser, anlagde Kommissionen den foreliggende sag.

10 I stævningen har Kommissionen fremført to anbringender om, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), ikke er korrekt gennemført dels, fordi den pålægger medlemsstaterne at afgiftsfritage »levering af goder, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med sådanne former for virksomhed, som i medfør af samme artikel ... er fritaget for afgift, såfremt disse goder ikke har givet ret til fradrag«, dels, fordi den pålægger medlemsstaterne at afgiftsfritage »levering af goder, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra retten til fradrag i medfør af artikel 17, stk. 6«.

11 Den italienske regering har bestridt, at bestemmelsen ikke er korrekt gennemført i national ret.

Anbringendet om, at første sætningsled i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), ikke er korrekt gennemført

12 Sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), første sætningsled, pålægger medlemsstaterne at afgiftsfritage levering af goder, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med sådanne former for virksomhed, som i medfør af artikel 13 er fritaget for afgift, såfremt disse goder ikke har givet ret til fradrag som omhandlet i artikel 17, stk. 3, litra c).

13 Det er ubestridt, at Den Italienske Republik — således som Kommissionen foreholder den — ikke har afgiftsfritaget de nævnte leveringer af goder, og at disse ikke er anført blandt de ca. 30 typer af afgiftsfritagne transaktioner, som er opregnet i DRP's artikel 10.

14 Den italienske regering har anført, at en afgiftspligtig, som køber goder, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med en afgiftsfritaget virksomhed, normalt erhverver dem med henblik på eget brug, hvorfor godernes senere overdragelse til andre må anses for en ren hypotese. Da disse goder desuden er brugte, er det beløb, der opkræves ved dobbelt afgiftsbelastning, under alle forhold af ringe størrelse.

15 Denne argumentation kan ikke tiltrædes. Den omstændighed, at det beløb, der opkræves ved dobbelt afgiftsbelastning, er af ringe størrelse — hvis dette ellers er rigtigt, hvilket Kommissionen bestrider — kan ikke fritage Den Italienske Republik for at gennemføre sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), korrekt, hvilken bestemmelse netop har til formål at undgå dobbelt afgiftsbelastning i strid med det princip om afgiftsmæssig neutralitet, som ligger til grund for det fælles merværdiafgiftssystem.

Anbringendet om, at andet sætningsled, i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), ikke er korrekt gennemført

16 Sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), andet sætningsled, pålægger medlemsstaterne at afgiftsfritage levering af goder, med hensyn til hvilke den afgiftspligtiges

anskaffelse eller tidligere anvendelse har været undtaget fra retten til fradrag i medfør af direktivets artikel 17, stk. 6.

17 Den italienske regering har ikke bestridt, at levering af visse goder, som ikke er af streng erhvervsmæssig karakter, og hvis anskaffelse har været undtaget fra retten til fradrag i medfør af DRP's artikel 19, stk. 2 — hvilken bestemmelse svarer til sjette direktivs artikel 17, stk. 6 — ved DRP's artikel 2, stk. 3, litra h), er undtaget — og ikke fritaget — fra momsens anvendelsesområde.

18 Den Italienske Republik har imidlertid i det væsentlige anført, at sjette direktivs artikel 13 ikke forpligter medlemsstaterne til at gennemføre den heri indeholdte fritagelsesregel helt bogstaveligt, forudsat bestemmelsens indhold respekteres. DRP's artikel 2, stk. 3, litra h), hvorefter visse leveringer af goder, som ikke er af streng erhvervsmæssig karakter, er undtaget — og ikke fritaget — fra momsens anvendelsesområde, er ikke i modstrid med det formål, der er kommet til udtryk i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, som artikel 13, punkt B, litra c), henviser til.

19 Herom bemærkes, at selv om sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), giver medlemsstaterne bemyndigelse til at fastsætte betingelser med henblik på at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de i bestemmelsen fastsatte fritagelser, tillader den ikke medlemsstaterne at betragte en afgiftsfritaget transaktion som en transaktion, der falder uden for momsens anvendelsesområde. En sådan gennemførelse er under alle omstændigheder i modstrid med den korrekte og enkle anvendelse af fritagelserne, som kræves efter sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), når den har følger, som ikke svarer til dem, en afgiftsfritagelse har.

20 Dette er netop tilfældet i den foreliggende sag. Som generaladvokaten har anført i punkt 42 ff. i forslaget til afgørelse, er den beregning af pro rata-satsen for fradraget, som er fastsat i sjette direktivs artikel 19 og i DRP's artikel 19, stk. 3 — og dermed det momsbeløb, som en afgiftspligtig kan fradrage — forskellig i den situation, hvor de pågældende leveringer af goder er korrekt afgiftsfritaget, og hvor de falder uden for momsens anvendelsesområde, således som det er fastsat i DRP's artikel 2, stk. 3, litra h).

21 Det må derfor fastslås, at Den Italienske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), idet den har indført og opretholdt merværdiafgiftsbestemmelser, som ikke afgiftsfritager levering af goder, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med virksomhed, som er fritaget for merværdiafgift, eller som på anden måde har været undtaget fra retten til fradrag.

Sagens omkostninger

22 Ifølge procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen ikke har nedlagt påstand om, at Den Italienske Republik pålægges at betale sagens omkostninger, betaler hver part sine omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

1) Den Italienske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 13, punkt B, litra c), 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 og opretholdt merværdiafgiftsbestemmelser, som ikke afgiftsfritager levering af goder, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med virksomhed, som er fritaget for merværdiafgift, eller som på anden måde har været undtaget fra retten til fradrag.

2) Hver part betaler sine omkostninger.

Mancini Kapteyn Hirsch

Ragnemalm Schintgen

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 25. juni 1997.

R. Grass G.F. Mancini

Justitssekretær Formand for Sjette Afdeling