FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT SIR GORDON SLYNN

fremsat den 25. maj 1988 *

Høje 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 retsmøderapporten, hvorfor jeg ikke skal gentage dem her.

Kommissionen var af den opfattelse, at disse bestemmelser var uforenelige med Rådets direktiv 77/388/EØF 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 EØF-Traktatens artikel 169 at have sendt Frankrig en åbningsskrivelse 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 EØF-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 åbningsskrivelsen var tale om en uforenelighed med det sjette direktiv, medens det i den begrundede udtalelse og i stævningen gøres 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 åbningsskrivelsen, 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

* Oversat fra engelsk.

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 retsmødet. 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. Spørgsmålet 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 udøver 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 henhørende 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 regelmæssigt udøver denne aktivitet, altså 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... på betingelser, som [medlemsstaterne] fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af... fritagelser[ne], og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug« [artikel 13, afsnit B, litra b)]. En medlemsstat kan også give afgiftspligtige personer ret til at vælge at betale afgiften i tilfælde 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 inträder 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 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 vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person.« Reglerne om anvendelse af denne grundregel er anført i artiklerne 17-20 i det sjette direktiv.

Direktivet indeholder to undtagelser fra denne grundregel. For det første hjemler artikel 20 detaljerede regler om den justering, der under visse omstændigheder skal ske i forbindelse med fradrag ifølge de tidligere bestemmelser. Særligt hjemler artikel 20, stk. 1, litra a), regulering i tilfælde, hvor fradraget i realiteten er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage. For det andet bemyndiger artikel 27 Rådet til at give en medlemsstat tilladelse til at fravige bestemmelserne i direktivet »for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse«.

Bortset fra disses mulige undtagelser skal artikel 17 efter min opfattelse læses — og kan kun læses — med den betydning, at retten til at foretage fradrag opstår i fuldt omfang på det tidspunkt, da den afgift, der kan fradrages, skal betales. Det er efter min opfattelse også 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 indgående afgift over et nærmere antal fastsatte år, bortset fra de tilfælde, hvor der foreligger en særlig 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 »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«. Efter min opfattelse omfatter denne bestemmelse de betingelser, der skal være opfyldt, førend retten til fradrag opstår, hvorfor de ikke kan have til virkning at begrænse fradragsretten, når den først er opstået.

Efter min opfattelse er der hverken i ordlyden eller formålet med den fradragsordning, der er indført ved artiklerne 17-20, holdepunkt for en begrænsning i fradragsretten

med hensyn til indgående merværdiafgift for afgiftspligtige personer. Jeg mener, at en fortolkning af sidstnævnte indhold vil stride mod dommen i sag 15/81, Gaston Schul Douane Expediteur BV mod Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen (Sml. 1982, s. 1409, 1426, præmis 10), og dom i sag 268/83, Rompelman mod Minister van Financien (Sml. 1985, s. 655, 663, 664, præmis 16). I sidstnævnte sag udtalte Domstolen, at det er et »grundlæggende princip i merværdiafgiftssystemet, at der for hver transaktion kun svares moms med fradrag af det momsbeløb, der direkte er blevet svaret af priserne på de forskellige elementer, der indgår i prisen på 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 økonomiske aktiviteter, således at alle økonomiske aktiviteter uanset deres formål eller virkninger — forudsat, at de i sig selv er undergivet en momspligt — bliver beskattet på en helt neutral måde (Rompelman, præmis 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 indgående moms efter omstændighederne kan blive udsat.

Den Franske Republik har hævdet, at i det omfang, hvor artikel 2, stk. 2, i direktiv 67/227/EØF (EFT spec. udg. 1967, s. 12) (»det første direktiv«) udtaler: »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 er belastet i forskellige omsætningselementer«, er medlemsstaten berettiget til at begrænse retten til fradrag, dersom den kan bevise, at fradraget vedrører varer eller tjenesteydelser, hvis kostpris ikke bliver overvæltet på prisen for den afgiftspligtige transaktion.

Jeg kan ikke anerkende dette argument. Denne artikel i det første direktiv skal læses i lyset af den større sammenhæng, som det harmoniserede momssystem, der er indeholdt i det sjette direktiv, udgør. Efter min opfattelse skal de passager i Domstolens domme i Gaston Schul og Rompelman, jeg tidligere har citeret, gøre det klart, at moms kun skal betales af en transaktion efter fradrag af indgående 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 økonomiske aktiviteter. Heraf 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. Hvis dette var tilladt, ville den byrde, som indgående betalt moms udgør, stadig belaste den afgiftspligtige person, hvilket klart strider mod den fortolkning, der allerede er givet af Domstolen vedrørende formålet med fradragssystemet og den måde, det fungerer på.

Direktivet opstiller således visse valgmuligheder for at forhindre bestemte økonomiske omstændigheder — således 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 hensigtsmæssig og økonomisk forsvarlig den end kan fo-

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

Jeg er derfor af den opfattelse, at der må gives Kommissionen medhold i dens påstand, og at den franske regering bør betale sagens omkostninger.