

|

61991J0333

DOMSTOLENS DOM AF 22. JUNI 1993. - SOFITAM SA MOD MINISTRE DU BUDGET. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: CONSEIL D'ETAT - FRANKRIG. - FORTOLKNINGEN AF SJETTE DIREKTIVS ARTIKEL 19 - BEREGNING AF PRO RATA-SATSEN FOR FRADRAG - AKTIEUDBYTTE. - SAG C-333/91.

Samling af Afgørelser 1993 side I-03513

Sammendrag
Dommens præmisser
Afgørelse om sagsomkostninger
Afgørelse

Nøgleord

++++

Fiskale bestemmelser ° harmonisering af lovgivningerne ° omsætningsafgifter ° fælles merværdiafgiftssystem ° fradrag for afgift i tidligere omsætningsled ° virksomhed afgiftspligtig alene for en del af dens transaktioner ° pro rata-fradrag ° beregning ° modtagelse af aktieudbytte ° ikke omfattet

(Raadets direktiv 77/388, art. 19, stk. 1)

Sammendrag

I medfør af artikel 19, stk. 1, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter kan en virksomhed, som ikke er pligtig at betale merværdiafgift for samtlige transaktioner, i det skyldige afgiftsbeløb fratrække det afgiftsbeløb, som det har erlagt inden for rammerne af en pro rata-del, der fremgår af en broek, i nævneren har den samlede størrelse af omsætningen i forbindelse med de transaktioner, der giver ret til fradrag, såvel som transaktioner, der ikke giver ret til fradrag. Artikel 19, stk. 1, skal fortolkes således, at aktieudbytte, modtaget af en sådan virksomhed, ikke skal medtages i nævneren. Da modtagelse af udbytte ikke er en modydelse for nogen økonomisk aktivitet i sjette direktivs forstand, er en sådan modtagelse af udbytte ikke omfattet af anvendelsesområdet for merværdiafgiften, således at udbyttet fra besiddelse af kapitalinteresser er fradragssystemet uvedkommende.

Dommens præmisser

1 Ved dom af 13. december 1991, indgaaet til Domstolen den 20. december 1991, har Frankrigs Conseil d' État i medfoer af EOEf-traktatens artikel 177 forelagt et praedjudicielt spoergsmaal vedroerende fortolkningen af artikel 19 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter benaevnt "sjette direktiv").

2 Spoergsmaalet er blevet rejst under en sag, som aktieselskabet Satam (nu Sofitam, herefter benaevnt "Satam"), der har hjemsted i Asnières (Frankrig), har anlagt mod den franske budgetminister vedroerende et supplerende merværdiafgiftstilsvar (merværdiafgift herefter benaevnt "moms"), som selskabet er blevet paalagt som foelge af en begraensning af dets fradragsret.

3 Holdingselskabet Satam fratrak i den moms, det skulle betale, hele momsen paa de goder og tjenesteydelser, som det havde erhvervet i den paagaeldende momsperiode. Efter at have konstateret, at Satam's indtaegter omfattede dels forskellige momspligtige beloeb, dels ikke-momspligtigt udbytte, fandt de franske afgiftsmyndigheder, at selskabet i medfoer af code général des impôts kun burde have fratrukket den procentdel af momsen paa de erhvervede goder og tjenesteydelser, der svarer til forholdet mellem dets momspligtige indtaegter og dets samlede aarlige indtaegter, heri medregnet det udbytte, som selskabet havde oppebaaret. De franske afgiftsmyndigheder paalagde derfor Satam et supplerende momstilsvar svarende til denne begraensning af selskabets fradragsret.

4 Satam har rejst indsigelse herimod og goer gaeldende, at udbytte ikke skal medtages ved beregningen af pro rata-satsen for fradraget, og at bestemmelserne i code général des impôts i modsat fald er uforenelige med de bestemmelser i sjette direktivs artikel 19, som de har til formaal at omsaette i national lovgivning.

5 Det drejer sig om foelgende bestemmelser i artikel 19, stk. 1:

"1. Pro rata-satsen for [fradraget] ... fremkommer ved, at der opstilles en broek, som:

° i taelleren har den samlede stoerrelse af den aarlige omsaetning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med transaktioner, for hvilke der er fradragsret i henhold til artikel 17, stk. 2 og 3

° i naevneren har den samlede stoerrelse af den aarlige omsaetning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med de transaktioner, som er opfoert i taelleren, samt i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret ..."

6 Satam har over for Conseil d' État forsvaret den opfattelse, at den samlede aarlige omsaetning, der ifoelge artikel 19 skal opfoeres i naevneren, kun omfatter beloeb, som den momspligtige person har modtaget for at have udfoert transaktioner, som enten er momspligtige eller udtrykkelig fritaget for moms, og ikke beloeb, saasom udbytte, der inkasseres, uden at det er forbundet med opnaelsen af en omsaetning, og som falder uden for anvendelsesomraadet for momsen.

7 Efter at have konstateret, at Satam ikke havde grebet ind i driften af de virksomheder, hvori selskabet har kapitalinteresser, fandt Conseil d' État, at tvisten rejser spoergsmaal om fortolkningen af faelleskabsretten, og retten har nu forelagt Domstolen foelgende praedjudicielle spoergsmaal:

"Skal sjette direktivs artikel 19 efter sin formulering fortolkes saaledes, at aktieudbytte, der er oppebaaret af en virksomhed, som ikke er merværdiafgiftspligtig af hele sin virksomhed, skal udelades ved fastsaettelse af naevneren i den broek, som anvendes til beregning af pro rata-satsen for fradraget, eller skal artikel 19, under hensyn til den ved direktivet indfoerte

fradragsordnings formaal og opbygning, saadan som denne navnlig fremgaar ved en sammenholdelse af direktivets artikel 17 og artikel 19, fortolkes saaledes, at udbyttet, i lighed med beloeb, der er fritaget for merværdiafgift, skal medtages i broekens nævner?"

8 Hvad naermere angaar hovedsagens faktiske omstaendigheder, de relevante retsregler, retsforhandlingernes forloeb samt de skriftlige indlaeg til Domstolen henvises i oevrigt til retsmoder rapporten. Disse omstaendigheder omtales derfor i det foelgende kun i det omfang, det er noedvendigt for forstaaelsen af Domstolens argumentation.

9 Det er formaalstjenligt for besvarelsen af det stillede spoergsmaal at maerke sig de for hovedsagen relevante aspekter af momsordningens formaal for saa vidt angaar fradragsmekanismen og begrebet afgiftspligtig person.

10 Ifoelge fast retspraksis (jf. navnlig dom af 21.9.1988, sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4797, praemis 15) tager fradragsordningen sigte paa i fuldt omfang at aflaste den erhvervsdrivende for den moms, som skyldes eller er erlagt i forbindelse med samtlige hans oekonomiske aktiviteter. Det faelles momssystem garanterer derfor en fuldstaendig neutralitet med hensyn til skattebyrden for samtlige oekonomiske aktiviteter uden hensyn til, hvad der er formaalet med eller resultaterne af disse aktiviteter paa den betingelse, at disse aktiviteter i sig selv er underkastet moms.

11 Det fremgaar af fradragsreglerne i sjette direktivs artikel 17-20, at fradragsretten skal anvendes saaledes, at dens anvendelsesomraade saa vidt muligt svarer til den afgiftspligtiges erhvervsmaessige aktivitet (jf. dom af 8.3.1988, sag 165/86, Intiem, Sml. s. 1471, praemis 13 og 14).

12 I den forbindelse skal der henvises til den retspraksis, hvorefter et holdingselskab, hvis formaal kun er at besidde kapitalinteresser i andre virksomheder, uden at det direkte eller indirekte griber ind i administrationen af disse virksomheder ° bortset fra hvad der foelger af de rettigheder, holdingselskabet har i sin egenskab af aktionaer eller selskabsdeltager ° ikke er momspligtig og derfor ikke har ret til fradrag i henhold til sjette direktivs artikel 17 (jf. dom af 20.6.1991, sag C-60/90, Polysar Investments Netherlands, Sml. I, s. 3111, praemis 17). Denne konklusion bygger navnlig paa det forhold, at erhvervelse af selskabsandele ikke i sig selv skal betragtes som en oekonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand.

13 Da udbytte ikke er en modydelse for en oekonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand, falder det uden for momsens anvendelsesomraade. Udbytte, som er et resultat af besiddelsen af kapitalinteresser, er derfor fradragsordningen uvedkommende.

14 Som foelge heraf, og da der i modsat fald er fare for, at det princip om fuldstaendig neutralitet, som det faelles momssystem garanterer, saettes over styr, skal udbytte udelades ved beregningen af pro rata-satsen for fradrag ifoelge sjette direktivs artikel 17 og 19.

15 Paa grundlag af disse betragtninger boer det forelagte spoergsmaal besvares med, at bestemmelserne i artikel 19, stk. 1, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes saaledes, at aktieudbytte, som modtages af en virksomhed, der ikke er merværdiafgiftspligtig for samtlige transaktioner, skal udelades ved fastsaettelsen af nævneren i den broek, som anvendes til beregning af pro rata-satsen for fradraget.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

De udgifter, der er afholdt af den franske, den nederlandske og den græske regering samt af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Frankrigs Conseil d' État ved dom af 13. december 1991, for ret:

Bestemmelserne i artikel 19, stk. 1, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter ° Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes saaledes, at aktieudbytte, som modtages af en virksomhed, der ikke er merværdiafgiftspligtig for samtlige transaktioner, skal udelades ved fastsættelsen af nævneren i den broek, som anvendes til beregning af pro rata-satsen for fradraget.