Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

29. marts 2012*

»Sjette momsdirektiv — artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), og artikel 13, punkt B, litra b) — ret til fradrag — investeringsgode tilhørende en afgiftspligtig juridisk person, og som stilles til rådighed til privat brug for dennes personale«

I sag C-436/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Cour d'appel de Mons (Belgien) ved afgørelse af 8. september 2010, indgået til Domstolen den 13. september 2010, i sagen:

État belge

mod

BLM SA,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Safjan, og dommerne J.-J. Kasel (refererende dommer) og M. Berger,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 8. december 2011,

efter at der er afgivet indlæg af:

— BLM SA ved avocat O. D'Aout

— den belgiske regering ved J.-C. Halleux og M. Jacobs, som befuldmægtigede

— den tyske regering ved T. Henze og C. Blaschke, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved B. Stromsky samt ved D. Recchia og C. Soulay, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

* Processprog: fransk.

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), og artikel 13, punkt B, litra b), 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), som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 (EFT L 102, s. 18, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet forelagt i forbindelse med en tvist mellem den belgiske stat og det belgiske selskab BLM SA (herefter »BLM«) angående fradrag af den indgående merværdiafgift (herefter »moms«) vedrørende en fast ejendom, der delvis anvendes til privat brug af dette selskabs personale.

Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

3 I femte og sjette betragtning til sjette direktiv hedder det:

»[B]egrebet afgiftspligtig person skal præciseres, idet der, med henblik på at sikre, at afgiften bliver mere neutral, gives medlemsstaterne mulighed for heri at indbefatte visse lejlighedsvise transaktioner.

[D]a begrebet afgiftspligtig transaktion har givet anledning til vanskeligheder, navnlig med hensyn til transaktioner, der sidestilles med afgiftspligtige transaktioner, har det vist sig nødvendigt at præcisere disse begreber«.

4 Sjette direktivs artikel 2, nr. 1), bestemmer:

»[Moms] pålægges:

1. [l]evering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.«

5 I sjette direktivs artikel 4, stk. 1, fastsættes:

»Som afgiftspligtig person anses 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.«

6 Sjette direktivs artikel 6, stk. 2, har følgende ordlyd:

»Følgende sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag:

a) anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af [momsen]

b) vederlagsfrie tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person udføres til eget brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål.

Medlemsstaterne kan fravige bestemmelserne i dette stykke, såfremt en sådan undtagelse ikke giver anledning til konkurrencefordrejning.«

7 Ifølge sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), første afsnit, fritager medlemsstaterne »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom […]«.

8 Samme direktivs artikel 17, stk. 2, som affattet ved direktivets artikel 28f, bestemmer:

»I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den [moms], som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person.«

Nationale bestemmelser

9 Momslovens artikel 19, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i øvrigt til formål, der er den afgiftspligtiges erhvervsvirksomhed uvedkommende, sidestilles med en levering af tjenesteydelser mod vederlag, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af afgiften.«

10 I henhold til samme lovs artikel 44, stk. 3, nr. 2), er bl.a. følgende fritaget for moms: »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, herunder overdragelse af lejemål, samt anvendelse af sådan ejendom i henhold til artikel 19, stk. 1 […]«.

11 I forelæggelsesafgørelsen henviser Cour d'appel de Mons til det administrative cirkulære nr. E.T.108691 af 31. januar 2005, som blev udarbejdet efter Domstolens dom af 8. maj 2003, Wolfgang Seeling mod Finanzamt Starnberg (sag C-269/00, Sml. I, s. 4101), og vedrører de praktiske konsekvenser heraf for den belgiske lovgivning. Ifølge den forelæggende ret begrænser dette cirkulære anvendelsen af Seeling-dommen til alene at omfatte afgiftspligtige fysiske personer. Hvad angår afgiftspligtige juridiske personer, der stiller en fast ejendom, som udelukkende tilhører virksomhedens formue, til rådighed for direktøren eller en medindehaver, præciserer nævnte cirkulære, at en sådan anvendelse udgør udlejning af en fast ejendom, der som sådan er momsfritaget.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

12 BLM, der blev oprettet i april 2003 af Bertrand og Bernard Losfeld, har som formål bl.a. at yde rådgivning inden for finansielle, tekniske, kommercielle eller administrative spørgsmål i bred forstand samt at bistå og direkte eller indirekte levere tjenesteydelser på det administrative eller finansielle område i forbindelse med salg, produktion og generel drift. BLM er momspligtig for denne virksomhed.

13 I løbet af december 2003 modtog BLM ved apportindskud fra Bertrand Losfeld og dennes ægtefælle en brugsret af en varighed på 20 år over en ejendom, som disse tidligere havde ladet opføre, og med henblik på hvis opførelse de havde valgt at blive behandlet som momspligtige. Siden juli 2002 har de beboet denne ejendom sammen med deres børn. I nævnte ejendom råder BLM over et kontor og et arkiv.

14 Indskuddet gav anledning til betaling af moms, som BLM havde fratrukket i dets indberetning for fjerde kvartal af 2003 svarende til et beløb på 42 420,61 EUR, som var blevet fradraget.

15 BLM, hvor Bertrand Losfeld er administrerende direktør, opkræver ingen husleje af sidstnævnte for hans private brug af en del af den pågældende ejendom. Han betaler dog personindkomstskat af en fordel i form af naturalier, der beregnes som en fast sats på grundlag af en privat beboelse af ejendommen på 75%.

16 Efter en kontrol foretaget af afgiftsmyndigheden i Tournai (herefter »afgiftsmyndigheden«) bestred sidstnævnte, at der kunne fratrækkes en del af den moms, som BLM havde betalt på tidspunktet for indskuddet, dvs. 31 683,96 EUR. Afgiftsmyndigheden anslog således, at der var tale om en ikke-erhvervsmæssig brug af ejendommen. Privat brug af en ejendom er imidlertid momsfritaget. Den afgiftspligtige kunne derfor ikke fratrække moms, der i tidligere led var pålagt opførelsen af den del af ejendommen, som blev stillet til rådighed for BLM's administrerende direktør.

17 Afgiftsmyndigheden fandt, at moms vedrørende udgifterne til opførelse af kontorlokalerne, dvs. kontoret og arkivet, var 100% fradragsberettiget, at afgiften vedrørende arbejder udført i de såkaldt »blandede« lokaler var fradragsberettiget med 25,31%, og at resten af ejendommen måtte anses for fuldstændig privat. Ved afgørelse af 1. marts 2005 fastslog afgiftsmyndigheden derfor, at BLM skulle betale et beløb på 31 683,96 EUR i medfør af den uretmæssige momsfratrækning og en bøde med tillæg af morarenter.

18 BLM anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse ved Tribunal de première instance de Mons. Afgiftsmyndigheden fremsatte i sine påstande for denne instans subsidiært et modkrav med påstand om, at afgiftsgrundlaget for anvendelsen af ejendommen til privat brug for hvert år skulle fastsættes til en femtendedel af prisen for denne ejendom. Ved dom afsagt den 8. august 2006 fastslog Tribunal de première instance de Mons bl.a., at det årlige afgiftsgrundlag for BLM's vederlagsfrie tilrådighedsstillelse af ejendommen skulle fastsættes til en tyvendedel af den pris, som var blevet betalt for erhvervelsen af brugsretten over ejendommen, hvad angik den del af ejendommen, som anvendtes til privat brug.

19 Da afgiftsmyndigheden ikke var tilfreds med nævnte dom, ankede den denne til Cour d'appel de Mons. Til støtte for anken har afgiftsmyndigheden gjort gældende, at en tilrådighedsstillelse som den i hovedsagen omhandlede skal anses for udlejning mod vederlag, der er momsfritaget. Hvad angår en ikke-afgiftspligtig transaktion kan den afgiftspligtige person derfor ikke fradrage den indgående afgift for opførelsen af den del af ejendommen, som stilles til rådighed. Afgiftsmyndigheden anfører i den forbindelse, at Seeling-dommen kun finder anvendelse på en afgiftspligtig person, der er en fysisk person, eftersom en sådan person ikke på én gang kan være ejer af en fast ejendom og lejer af denne.

20 BLM har for den forelæggende ret påberåbt sig, at den af Domstolen trufne afgørelse i Seeling-dommen kan overføres på en situation som den i hovedsagen omhandlede.

21 Under disse omstændigheder har Cour d'appel de Mons besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal [sjette direktivs] artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), og artikel 13, punkt B, litra b), […] fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, der behandler anvendelse af en del af en bygning, der er opført af *den afgiftspligtige juridiske person,* eller hvorover den afgiftspligtige juridiske person har en tinglig rettighed, til privat brug for den juridiske persons direktør og dennes familie, som en tjenesteydelse, der, som bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom i nævnte artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand, er afgiftsfritaget, når dette investeringsgode har givet ret til fradrag for den indgående afgift?«

Om det præjudicielle spørgsmål

22 Den forelæggende ret ønsker med det præjudicielle spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), og artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes således, at de er til hinder for en national bestemmelse, der, selv om kendetegnene for bortforpagtning eller udlejning i henhold til artikel 13, punkt B, litra b), ikke foreligger, behandler anvendelse af en del af en bygning, der er opført af en afgiftspligtig juridisk person, eller hvorover den afgiftspligtige juridiske person har en tinglig rettighed, til privat brug for den juridiske persons personale, som en tjenesteydelse, der er afgiftsfritaget i medfør af sidstnævnte bestemmelse, når dette investeringsgode har givet ret til fradrag for den indgående afgift.

23 Det bemærkes i den forbindelse, at Domstolen i Seeling-dommen allerede har fastslået, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), og artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, der behandler anvendelse af en del af en bygning, der udelukkende er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person, som en tjenesteydelse, der, som bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom i nævnte artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand, er afgiftsfritaget.

24 I sagen, der gav anledning til Seeling-dommen, var den afgiftspligtige person ganske vist en fysisk person, og identiteten var således sammenfaldende mellem den afgiftspligtige person og den person, der havde anvendt det investeringsgode, som tilhørte virksomheden, til privat brug. I modsætning til det af den belgiske regering anførte i dens indlæg for Domstolen, kan det dog ikke af denne omstændighed udledes, at den af Domstolen anlagte fortolkning af sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), i nævnte dom ikke kan finde anvendelse, når den afgiftspligtige person er en juridisk person.

25 For det første, som det klart fremgår af ordlyden af sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), omfatter den ikke kun det tilfælde, hvor en afgiftspligtig person anvender et investeringsgode, som tilhører virksomheden, til privat brug, men ligeledes tilfælde, hvor en afgiftspligtig persons personale foretager en sådan anvendelse. I disse sidstnævnte tilfælde er identiteten mellem de berørte personer således ikke sammenfaldende, og den omstændighed, at den afgiftspligtige person er en juridisk person, udelukker ikke, at investeringsgodet vil kunne anvendes af denne til private formål for nævnte afgiftspligtiges personale.

26 Det bemærkes desuden, at nævnte bestemmelse, som anvender begrebet »afgiftspligtig person«, ikke foretager en sondring mellem fysiske og juridiske personer, og at den alene fastsætter, på hvilken måde man i momsmæssig henseende skal behandle visse økonomiske transaktioner, som ikke henhører under andre bestemmelser i sjette direktiv.

27 Det fremgår i øvrigt af femte og sjette betragtning til sjette direktiv, at status som »afgiftspligtig person« er knyttet til transaktioner udført af en økonomisk aktør og ikke af sidstnævntes juridiske form. I overensstemmelse med dette direktivs artikel 4, stk. 1, skal som afgiftspligtig person også betragtes enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i samme artikels stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uafhængigt af formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

28 For det andet skal det i modsætning til det af den belgiske regering anførte præciseres, at det ikke fremgår af Seeling-dommen, at Domstolen har baseret sin begrundelse på, at det angiveligt er umuligt at foretage udlejning af en ejendom, såfremt transaktionen omhandler en og samme fysiske person, som således både optræder som udlejer og lejer.

29 Mens Domstolen således kunne have begrænset sig til at fastslå, at der i en situation som den, der gav anledning til Seeling-dommen, pr. definition ikke kunne opnås enighed om udlejningsbetingelserne, undersøgte den, hvorvidt denne situation kunne kvalificeres som udlejning af en fast ejendom i

henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), og konkluderede i nævnte doms præmis 51, at en sådan situation var karakteriseret ved, at der ikke blev betalt leje, og at der ikke forelå en aftale om varigheden af benyttelsen eller om brugsretten til boligen og retten til at udelukke andre derfra.

30 Heraf følger, at anvendelsen af en del af en bygning, der er opført af en afgiftspligtig juridisk person, eller hvorover den afgiftspligtige juridiske person har en tinglig rettighed, til privat brug for den juridiske persons personale, ikke kan kvalificeres som udlejning af en fast ejendom i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), hvis ikke de ovennævnte kendetegn foreligger.

31 Det forelagte spørgsmål skal således besvares med, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), og artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes således, at de er til hinder for en national bestemmelse, der, selv om kendetegnene for bortforpagtning eller udlejning i henhold til artikel 13, punkt B, litra b), ikke foreligger, behandler anvendelse af en del af en bygning, der er opført af en afgiftspligtig juridisk person, eller hvorover den afgiftspligtige juridiske person har en tinglig rettighed, til privat brug for den juridiske persons personale, som en tjenesteydelse, der er afgiftsfritaget i medfør af sidstnævnte bestemmelse, når dette investeringsgode har givet ret til fradrag for den indgående afgift.

32 I så henseende påhviler det den forelæggende ret at bedømme, om der i en situation som den i hovedsagen foreliggende kan anses at være tale om en udlejning af en fast ejendom i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b).

Sagens omkostninger

33 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

1) Artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), og artikel 13, punkt B, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995, skal fortolkes således, at de er til hinder for en national bestemmelse, der, selv om kendetegnene for bortforpagtning eller udlejning i henhold til artikel 13, punkt B, litra b), ikke foreligger, behandler anvendelse af en del af en bygning, der er opført af en afgiftspligtig juridisk person, eller hvorover den afgiftspligtige juridiske person har en tinglig rettighed, til privat brug for den juridiske persons personale, som en tjenesteydelse, der er fritaget for merværdiafgift i medfør af sidstnævnte bestemmelse, når dette investeringsgode har givet ret til fradrag for den indgående afgift.

2) Det påhviler den forelæggende ret at bedømme, om der i en situation som den i hovedsagen foreliggende kan anses at være tale om en udlejning af en fast ejendom i henhold til nævnte artikel 13, punkt B, litra b).

Underskrifter