Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

15. september 2016*

»Præjudiciel forelæggelse — skatter og afgifter — merværdiafgift — sjette direktiv 77/388/EØF — ret til fradrag — beslutning 2004/817/EF — en medlemsstats lovgivning — udgifter til varer eller tjenesteydelser — anvendelsen til ikke-økonomiske formål udgør over 90% af den samlede anvendelse — undtaget fra retten til fradrag«

I sag C-400/15,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) ved afgørelse af 16. juni 2015, indgået til Domstolen den 23. juli 2015, i sagen:

Landkreis Potsdam-Mittelmark

mod

Finanzamt Brandenburg,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, D. Šváby, og dommerne J. Malenovský og M. Safjan (refererende dommer),

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Landkreis Potsdam-Mittelmark ved conseil J. Wulf-von Moers

— den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede

— den østrigske regering ved G. Eberhard, som befuldmægtiget

— Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og M. Wasmeier, som befuldmægtigede,

* Processprog: tysk.

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

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 1 i Rådets beslutning 2004/817/EF af 19. november 2004 om bemyndigelse af Tyskland til at anvende en foranstaltning, der fraviger artikel 17 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EUT 2004, L 357, s. 33, herefter »bemyndigelsesbeslutningen«).

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem Landkreis Potsdam-Mittelmark (amtet Potsdam-Mittelmark, Tyskland) og Finanzamt Brandenburg (skatte- og afgiftsmyndigheden i Brandenburg, Tyskland) vedrørende merværdiafgift (moms), som amtet skylder for skatteåret 2008.

Retsforskrifter

EU-retten

Sjette direktiv

3 Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«) er fra den 1. januar 2007 blevet ophævet og erstattet af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2009/162/EU af 22. december 2009 (EUT 2010, L 10, s. 14). Da det omtvistede skatteår er 2008, skal henvisninger til sjette direktiv betragtes som henvisninger til direktiv 2006/112 og skal læses i overensstemmelse med sammenligningstabellen i bilag XII til dette direktiv.

4 Sjette direktivs artikel 4, stk. 1 og 2, bestemte:

»1. 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.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses blandt andet transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

5 Sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a), havde 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].«

6 Direktivets artikel 17, stk. 2, litra a), lød således:

»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.«

7 Sjette direktivs artikel 27, stk. 1, bestemte:

»Rådet kan med enstemmighed på forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse. Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen må ikke eller kun i ubetydelig grad påvirke medlemsstatens samlede indtægt fra afgifter, der opkræves ved det endelige forbrug.«

Bemyndigelsesbeslutningen

8 Følgende fremgår af tredje betragtning til bemyndigelsesbeslutningen:

»Hensigten med fravigelsesbestemmelsen er at ophæve fradragsretten for moms på udgifter til varer og tjenesteydelser, når den afgiftspligtige persons eller den afgiftspligtige persons personales privatforbrug eller mere generelt en ikke-erhvervsmæssig anvendelse af disse udgør over 90% af den samlede anvendelse. Foranstaltningen fraviger [sjette direktivs] artikel 17 [...], ændret ved artikel 28f i direktivet, og kan retfærdiggøres ud fra behovet for at forenkle momsopkrævningsprocedurerne. Foranstaltningen har kun en yderst beskeden indvirkning på størrelsen af det skyldige momsbeløb i det endelige forbrugsled.«

9 Beslutningens artikel 1 bestemmer:

»Ved fravigelse fra [sjette direktivs] artikel 17, stk. 2, [...] bemyndiges Tyskland til at ophæve fradragsretten for moms på udgifter til varer eller tjenesteydelser, når den afgiftspligtige persons eller den afgiftspligtige persons personales privatforbrug eller mere generelt en ikke-erhvervsmæssig anvendelse af disse udgør over 90% af den samlede anvendelse.«

10 Beslutningens artikel 2 bestemmer:

»Denne beslutning anvendes indtil den 31. december 2009.«

11 I samme beslutnings artikel 3 fastsættes:

»Denne beslutning er rettet til Forbundsrepublikken Tyskland.«

Tysk ret

12 § 15 i Umsatzsteuergesetz (lov om merværdiafgift, herefter »UStG«) bestemmer følgende:

»1) Den erhvervsdrivende kan som indgående afgift fradrage:

1. de afgifter, der ifølge loven påhviler ham for ydelser, som er blevet udført for hans virksomhed af en anden erhvervsdrivende. […]

[…]

Levering, indførsel eller erhvervelse inden for Fællesskabet af en vare, som den erhvervsdrivende for mindre end 10%'s vedkommende anvender erhvervsmæssigt, anses ikke for at være bestemt for virksomheden.

[…]

2) Fradrag af indgående afgift er udelukket for så vidt angår levering, indførsel eller erhvervelse inden for Fællesskabet af en vare [...], som den erhvervsdrivende anvender i forbindelse med følgende transaktioner:

1. fritagne transaktioner

[…]«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

13 Landkreis Potsdam-Mittelmark er en regional myndighed, der er ansvarlig for varetagelsen af alle opgaver, der overstiger kapaciteten i de kommuner og organer, der hører under den regionale myndighed. En af myndighedens offentlige opgaver i dennes egenskab af offentlig myndighed er anlæg og vedligeholdelse af vejene inden for dennes område samt opretholdelsen af disses trafiksikkerhed. Disse opgaver varetog myndigheden gennem en egen særlig virksomhed (*Eigenbetrieb*), der ikke var en juridisk person.

14 I skatteåret 2008 købte Landkreis Potsdam-Mittelmark forskellige varer, nemlig arbejdsmaskiner, erhvervskøretøjer og tilbehør, som myndigheden i det væsentlige anvendte til de ydelser, som denne leverede i sin egenskab af offentlig myndighed. For 2,65%'s vedkommende anvendte myndigheden imidlertid ligeledes disse varer til visse ydelser, bl.a. afgrening og fældning af træer, græsslåning, fejning samt vintertjenester, som blev leveret til tredjemand. For disse ydelser var myndigheden momspligtig.

15 Skatte- og afgiftsmyndigheden i Brandenburg godkendte ikke fradrag for den indgående moms for de i ovenstående præmis nævnte varer, da varerne ikke for mindst 10%'s vedkommende havde været anvendt til Landkreis Potsdam-Mittelmarks virksomhed i overensstemmelse med UStG's § 15, stk. 1, andet punktum. Under den af sagsøgeren i hovedsagen anlagte klagesag godkendte skatte- og afgiftsmyndigheden i Brandenburg af andre grunde en del af det ønskede fradrag. I øvrigt blev klagen afvist. Landkreis Potsdam-Mittelmark anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse ved Finanzgericht Berlin-Brandenburg (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Berlin-Brandenburg, Tyskland), som ikke gav Landkreis Potsdam-Mittelmark medhold.

16 Ved revisionsanke anlagt ved Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) har sagsøgeren gjort gældende, at afslaget på at godkende fradraget er i strid med EU-retten. Landkreis Potsdam-Mittelmark er således af den opfattelse, at selv om Forbundsrepublikken Tyskland ved bemyndigelsesbeslutningen er blevet bemyndiget til at anvende en foranstaltning, der fraviger sjette direktivs artikel 17, omfatter denne bemyndigelse ikke ret til at ophæve retten til fradrag for den indgående moms i tilfælde af, at en vare – som i det i hovedsagen omhandlede tilfælde – for mere end 90%'s vedkommende anvendes til ikke-økonomisk virksomhed, der ligger uden for momsordningens anvendelsesområde, men ikke kan anses for at være »ikke-erhvervsmæssig«. Landkreis Potsdam-Mittelmark er følgelig af den opfattelse, at myndigheden har ret til et forholdsmæssigt fradrag på 2,65% af den betalte indgående moms.

17 Landkreis Potsdam-Mittelmark har i øvrigt anført, at nægtelsen af fradrag for den indgående moms er i strid med princippet om konkurrenceneutraliteten, idet den indebærer, at den ikke-fradragsberettigede indgående moms indgår i priskalkulationen som direkte omkostning, selv om de udgående transaktioner, der udføres af myndigheden i konkurrence med private virksomheder, pålægges moms i fuldt omfang. Dermed påføres myndigheden en strukturelt betinget ulempe i konkurrencemæssig henseende.

18 Den forelæggende ret har i denne forbindelse præciseret, at i henhold til national ret er Landkreis Potsdam-Mittelmark ikke berettiget til det fradrag for den indgående moms, som myndigheden har påberåbt sig. Den anvendte nemlig i det væsentlige de omhandlede varer til at varetage sine offentlige opgaver og kun for 2,65%'s vedkommende til brug for sin virksomhed med henblik på udførelse af ydelser, der kan pålægges afgift. Under disse faktiske omstændigheder er der i henhold til UStG's § 15, stk. 1, andet punktum, ingen fradragsret for indgående moms, da andelen af sagsøgerens erhvervsmæssige anvendelse er mindre end 10%.

19 Den forelæggende ret har anført, at Forbundsrepublikken Tyskland i henhold til bemyndigelsesbeslutningens artikel 1 ved fravigelse fra sjette direktivs artikel 17, stk. 2, bemyndiges til at ophæve fradragsretten for moms på udgifter til varer eller tjenesteydelser, når den afgiftspligtige persons eller den afgiftspligtige persons personales privatforbrug eller mere generelt en ikke-erhvervsmæssig anvendelse af disse udgør over 90% af den samlede anvendelse.

20 Det følger imidlertid for det første af Domstolens praksis, at i det omfang den afgiftspligtige person har til hensigt helt eller delvist at anvende en vare til en ikke-økonomisk virksomhed, som ikke er omfattet af sjette direktivs anvendelsesområde, har han ikke ret til at fradrage indgående moms.

21 For det andet forholder det sig således, at i forbindelse med levering af en vare, som den afgiftspligtige person både vil anvende til afgiftspligtig økonomisk virksomhed og til »virksomheden uvedkommende« private formål som omhandlet i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a), kan han lade varen indgå fuldt ud i sin virksomhed og som følge heraf være berettiget til at fradrage den indgående moms fuldt ud. I så fald skal han dog svare moms af den anvendelse af varen, der er virksomheden uvedkommende, således som det bl.a. følger af dom af 23. april 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, præmis 39).

22 Den forelæggende ret har anført, at i henhold til disse principper er et fradrag af indgående moms helt udelukket, i det omfang Landkreis Potsdam-Mittelmark for 97,35%'s vedkommende anvendte de varer, som denne købte, til sine offentlige opgaver, hvilket er ikke-økonomisk virksomhed, som ikke er omfattet af momsordningen. Sagsøgeren havde i øvrigt i princippet ret til at fradrage den indgående moms for 2,65%'s vedkommende. Dette fradrag er imidlertid udelukket i henhold til UStG's § 15, stk. 1, andet punktum.

23 Den forelæggende ret er i denne forbindelse i tvivl om, hvorvidt bemyndigelsesbeslutningens artikel 1 – i overensstemmelse med denne bestemmelses ordlyd – kun bemyndiger til en ophævelse af fradragsretten for indgående moms, når en vare anvendes af den afgiftspligtige person selv eller hans personale til privat brug eller mere generelt til en ikke-erhvervsmæssig anvendelse, eller om den også gælder i de tilfælde, hvor en vare – som i hovedsagen – for mere end 90%'s vedkommende anvendes til ikke-økonomisk virksomhed, der ligger uden for momsordningens anvendelsesområde.

24 Retten er af den opfattelse, at på grundlag af dom af 12. februar 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), kan bemyndigelsen i bemyndigelsesbeslutningens artikel 1 fortolkes således, at den kun tillader en ophævelse af retten til fradrag for indgående moms i de tilfælde, hvor den indkøbte vare for mere end 90%'s vedkommende anvendes til »ikke-erhvervsmæssig anvendelse« og ikke til ikke-økonomisk virksomhed, der ligger uden for momsordningens anvendelsesområde. I dette tilfælde er UStG's § 15, stk. 1, andet punktum, ikke dækket af bemyndigelsesbeslutningen, i det omfang fradragsretten for indgående moms også er udelukket i forbindelse med mere end 90%'s ikke-økonomisk anvendelse.

25 Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»UStG's § 15, stk. 1, andet punktum, bestemmer, at levering, indførsel eller erhvervelse inden for Fællesskabet af en vare, som en erhvervsdrivende for mindre end 10%'s vedkommende anvender erhvervsmæssigt, ikke anses for at være bestemt for virksomheden – og ophæver i så henseende retten til at fradrage indgående moms.

Ordningen bygger på bemyndigelsesbeslutningens artikel 1, der ved fravigelse fra sjette direktivs artikel 17, stk. 2, bemyndiger Forbundsrepublikken Tyskland til at ophæve fradragsretten for moms på udgifter til varer eller tjenesteydelser, når den afgiftspligtige persons eller den afgiftspligtige persons personales privatforbrug eller mere generelt en ikke-erhvervsmæssig anvendelse af disse udgør over 90% af den samlede anvendelse.

Gælder denne bemyndigelse – i overensstemmelse med dens ordlyd – kun i de tilfælde, der er fastsat i sjette direktivs artikel 6, stk. 2 (artikel 26 i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2009/162), eller derudover i samtlige tilfælde, hvor en vare eller en tjenesteydelse kun delvist anvendes erhvervsmæssigt?«

Om det præjudicielle spørgsmål

26 Med det forelagte spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om bemyndigelsesbeslutningens artikel 1 skal fortolkes således, at den finder anvendelse på en situation, hvor en virksomhed køber varer eller tjenesteydelser, som den for mere end 90%'s vedkommende anvender til ikke-økonomisk virksomhed, der ligger uden for momsordningens anvendelsesområde.

27 Som det fremgår af bemyndigelsesbeslutningens ordlyd, fraviger denne sjette direktivs artikel 17, stk. 2, i henhold til hvilken en afgiftspligtig person kan fradrage den indgående moms, i det omfang varerne og tjenesteydelserne anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, dvs. en økonomisk virksomhed.

28 Med henblik på at afgøre, om begrebet »ikke-erhvervsmæssig anvendelse« i bemyndigelsesbeslutningens artikel 1 omfatter en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor sagsøgeren udøver virksomhed, som er pålagt den i dennes egenskab af offentlig myndighed, nemlig ikke-økonomisk virksomhed, der ganske vist ikke er virksomheden uvedkommende, skal der henvises til betydningen af dette begreb i sjette direktiv, på grundlag af hvilket bemyndigelsesbeslutningen er vedtaget i overensstemmelse med direktivets artikel 27, stk. 1.

29 Som det fremgår af sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a), kan en anvendelse til virksomheden uvedkommende formål være momspligtig.

30 Ikke-økonomisk virksomhed falder derimod ikke inden for sjette direktivs anvendelsesområde (dom af 13.3.2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 30 og 31, og af 12.2.2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, præmis 36 og 37).

31 Det følger heraf, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a), ikke kan medføre en regel om, at transaktioner, der ligger uden for momsordningens anvendelsesområde, kan anses for at være foretaget »til virksomheden uvedkommende formål« i denne bestemmelses forstand. En sådan fortolkning ville nemlig medføre, at sjette direktivs artikel 2, nr. 1), mistede sin betydning (dom af 12.2.2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, præmis 38).

32 Disse betragtninger bestyrkes af opbygningen af den fælles momsordning, for så vidt som sondringen mellem økonomisk virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed følger andre kriterier end dem, der anvendes til at sondre mellem erhvervsmæssig anvendelse og anvendelse til virksomheden uvedkommende formål, bl.a. private formål.

33 Det følger af fast retspraksis, at den afgiftspligtige i momsmæssig henseende har valget, såfremt et investeringsgode anvendes til såvel erhvervsmæssige som til private formål, mellem at henføre dette gode fuldt ud til sin virksomhedsformue, at bevare godet fuldt ud i sin private formue og således holde det helt ude fra momsordningen eller kun at lade godet indgå i virksomheden i det forhold, hvori det faktisk anvendes erhvervsmæssigt (dom af 23.4.2009, Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

34 En sådan valgfrihed findes imidlertid ikke, når det drejer sig om, hvorvidt en vare anvendes til økonomisk virksomhed eller ej. Når en virksomhed anvender en vare til såvel økonomisk virksomhed som ikke-økonomisk virksomhed, fastsætter sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), blot en ret til at fradrage indgående moms. De foranstaltninger, som medlemsstaterne vedtager i denne henseende, skal overholde det princip om afgiftsneutralitet, som det fælles momssystem hviler på (dom af 13.3.2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 36).

35 I overensstemmelse med dette princip om afgiftsneutralitet tilsigter fradragsordningen helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed (dom af 12.2.2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, præmis 27).

36 En ophævelse af retten til fradrag for erhvervsmæssige varer, som anvendes for mindre end 10%'s vedkommende til økonomisk virksomhed, opfylder imidlertid ikke dette krav.

37 Ovenstående bemærkninger kan fuldt ud overføres på fortolkningen af begrebet »ikke-erhvervsmæssig anvendelse« i bemyndigelsesbeslutningens artikel 1. Henset til kravene om enhed og sammenhæng i Unionens retsorden skal de begreber, der er anvendt i retsakter vedtaget på samme område, have samme betydning, medmindre EU-lovgiver har givet udtryk for en anden hensigt (jf. i denne retning dom af 4.10.2011, Football Association Premier League m.fl., C-403/08 og C-429/15, EU:C:2016:379, præmis 188, og af 31.5.2016, Reha Training, C-117/15, EU:C:2016:379, præmis 28). Dette gør sig ikke gældende i det foreliggende tilfælde.

38 Hvad endelig angår argumentet om, at begrebet »ikke-erhvervsmæssig anvendelse« skulle have haft en anden betydning i perioden før dom af 12. februar 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), skønt bemyndigelsesbeslutningen, som er vedtaget den 19. november 2004, stadig kunne vedrøre sondringen mellem økonomisk virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed, bemærkes, at Domstolens fortolkning af de EU-retlige bestemmelser har tilbagevirkende kraft og således gælder fra ikrafttrædelsen af den fortolkede bestemmelse (dom af 27.3.1980, Denkavit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, præmis 16).

39 Det kan således ikke fastslås, at begrebet »ikke-erhvervsmæssig anvendelse« skal fortolkes anderledes for så vidt angår perioden før dom af 12. februar 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), hvoraf det fremgår, at dette begreb ikke vedrører sondringen mellem økonomisk virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed.

40 Henset til alle de ovenstående bemærkninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at bemyndigelsesbeslutningens artikel 1 skal fortolkes således, at den ikke finder anvendelse på en situation, hvor en virksomhed køber varer eller tjenesteydelser, som den for mere end 90%'s vedkommende anvender til ikke-økonomisk virksomhed, der ligger uden for merværdiafgiftsordningens anvendelsesområde.

Sagens omkostninger

41 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 (Ottende Afdeling) for ret:

Artikel 1 i Rådets beslutning 2004/817/EF af 19. november 2004 om bemyndigelse af Tyskland til at anvende en foranstaltning, der fraviger artikel 17 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, skal fortolkes således, at den ikke finder anvendelse på en situation, hvor en virksomhed køber varer eller tjenesteydelser, som den for mere end 90%'s vedkommende anvender til ikke-økonomisk virksomhed, der ligger uden for merværdiafgiftsordningens anvendelsesområde.

Underskrifter