Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

19. juli 2012 *

»Sjette momsdirektiv — artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a) og b), artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), og artikel 17, stk. 2 — del af et investeringsgode, der er bestemt for en virksomhed — midlertidig privat brug — varige ændringer af dette gode — betaling af moms i forbindelse med de varige ændringer — ret til fradrag«

I sag C-334/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) ved afgørelse af 11. juni 2010, indgået til Domstolen den 12. juli 2010, i sagen:

X

mod

Staatssecretaris van Financiën,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits og J.-J. Kasel (refererende dommer),

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— den nederlandske regering ved C.M. Wissels og M. Noort, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved W. Roels og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 1. marts 2012,

afsagt følgende

* Processprog: nederlandsk.

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a) og b), artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), og artikel 17, stk. 2, 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 indgivet i forbindelse med en tvist mellem X (herefter »den afgiftspligtige person«), et interessentskab, som er underlagt merværdiafgift (herefter »moms«), og Staatssecretaris van Financiën om denne afgiftspligtige persons fradrag af indgående moms af udgifter vedrørende varige ændringer, der – med henblik på den afgiftspligtige persons midlertidige private brug – er blevet tilført et investeringsgode, der er bestemt for den afgiftspligtige persons virksomhed.

Retsforskrifter

3 Sjette direktivs artikel 6, stk. 2, bestemmer:

»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) vederlagsfri 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.«

4 Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), bestemmer:

»A. I indlandet

1. Beskatningsgrundlaget er:

[…]

c) ved de i artikel 6, stk. 2, omhandlede transaktioner de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen.«

5 Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), bestemmer:

»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 i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

6 Som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, er den afgiftspligtige person en sammenslutning af to fysiske personer i form af et interessentskab, som ikke er en juridisk person (»vennootschap onder firma«). I 2000 drev den afgiftspligtige person en engroshandel med autolakker. De to stiftere af den afgiftspligtige person havde i 1999 anskaffet en hal, som de fra begyndelsen anvendte i forbindelse med deres økonomiske virksomhed.

7 I begyndelsen af 2000 blev en del af hallens loftsetage indrettet med henblik på midlertidig beboelse for de to selskabsdeltagere og deres børn, mens de afventede at kunne overtage en bolig i tilknytning til virksomheden ved siden af hallen. I den anledning blev der installeret to kviste, og endvidere blev der indrettet en entré, et badeværelse og et toilet. For dette arbejde blev der faktureret moms.

8 Både under og efter ombygningen blev loftsetagen i en periode på 23 måneder anvendt som bolig for den afgiftspligtige person. Derefter blev loftsetagen indrettet til brug for virksomheden og benyttet som kontor og undervisningslokale.

9 Den afgiftspligtige person fradrog momsen vedrørende udgifterne til ombygningen. Afgiftsmyndigheden fandt, at fradraget ikke kunne godkendes, bortset fra fradraget for moms faktureret vedrørende indretning af badeværelse og toilet, idet den afgiftspligtige person for disse to installationers vedkommende havde kunnet godtgøre, at de også tjente virksomhedsformål.

10 Den afgiftspligtige person anlagde sag til prøvelse af afgiftsmyndighedens afgørelse. Retten i første instans fastslog, at arbejderne i forbindelse med indretningen af de to kviste og entréen udelukkende var blevet gennemført med henblik på at tjene beboelsesformål, og at det ikke var blevet gjort gældende eller godtgjort, at disse arbejder var blevet gennemført med henblik på at blive brugt i virksomheden, hvorfor der ikke kunne ske fradrag.

11 Retten fandt, at den afgiftspligtige person heller ikke havde ret til fradrag i medfør af sjette direktivs artikel 17, idet de indrettede installationer ikke var blevet anvendt i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner. Desuden kunne sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), ikke finde anvendelse, idet ombygningsarbejderne måtte betragtes som en tjenesteydelse, og det med hensyn til denne tjenesteydelse ikke kunne hævdes, at der var tale om »anvendelse af et gode, der er bestemt for virksomheden, til virksomheden uvedkommende formål«. Endelig kunne sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra b), heller ikke finde anvendelse, idet denne bestemmelse ikke omfattede tjenesteydelser, der ikke udføres af den afgiftspligtige person selv.

12 Den afgiftspligtige person har til støtte for kassationsappellen for Hoge Raad der Nederlanden gjort gældende, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a) eller b), finder anvendelse i den foreliggende sag. Den afgiftspligtige person har herved anført, at denne midlertidigt havde anvendt en del af et gode, der er bestemt for virksomheden, til virksomheden uvedkommende formål, hvilket i medfør af denne bestemmelse udgjorde en afgiftspligtig transaktion. Beskatningsgrundlaget for transaktionerne er de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen, hvorved der ikke alene forstås anskaffelsesudgifter, men også udgifter til vedligeholdelse og forbedring. I det omfang disse udgifter udgør en del af beskatningsgrundlaget for den private brug, fører neutralitetsprincippet til, at ikke alene den moms, der hviler på anskaffelsesudgifterne, men også den moms, der hviler på udgifter til vedligeholdelse og forbedring, kan fradrages fuldt ud og øjeblikkeligt.

13 Denne ret har præciseret, at det i den foreliggende sag står fast, at hallen efter anskaffelsen blev anvendt til brug for virksomheden. Det står endvidere fast, at en del af hallen fra et givet tidspunkt midlertidigt blev anvendt til privat brug, og at der udelukkende med henblik på denne private brug blev udført arbejder på hallen. Parterne har ikke udtalt sig om, hvorvidt den afgiftspligtige person blev

faktureret moms ved erhvervelsen af hallen, og de tidligere instanser har intet fastslået i denne henseende. Den forelæggende ret er derfor af den opfattelse, at det er nødvendigt at undersøge begge muligheder.

14 Under disse omstændigheder har Hoge Raad der Nederlanden besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Har en afgiftspligtig, der midlertidigt anvender en del af et investeringsgode, der er bestemt for hans virksomhed, til privat brug for sig selv, i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a) og b), artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), og artikel 17, stk. 2, ret til at fradrage momsen af udgifter til varige ændringer, der udelukkende er gennemført med henblik på den private brug?

2) Har det for besvarelsen af dette spørgsmål nogen betydning, om den afgiftspligtige ved erhvervelsen af investeringsgodet er blevet faktureret moms, som han har fradraget?«

Om de præjudicielle spørgsmål

15 Med disse spørgsmål, som behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a) og b), artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), og artikel 17, stk. 2, skal fortolkes således, dels at en afgiftspligtig person, som midlertidigt anvender en del af et investeringsgode, der er bestemt for dennes virksomhed, til privat brug, i medfør af disse bestemmelser har ret til at fradrage den indgående moms af udgifterne i forbindelse med udførelsen af varige ændringer af dette gode, selv om disse ændringer er blevet gennemført med henblik på denne anvendelse til privat brug, dels at denne fradragsret består uafhængigt af, om den afgiftspligtige person ved erhvervelsen af det investeringsgode, som er blevet tilført de nævnte ændringer, er blevet faktureret moms, og om den afgiftspligtige person har fradraget denne moms.

16 Det skal med henblik på en besvarelse af de nævnte spørgsmål for det første præciseres, at den forelæggende ret har anført, at tvisten i hovedsagen alene vedrører fradragsretten i forbindelse med visse ændringer af et gode, der fuldt ud er bestemt for virksomheden, og nærmere bestemt den varige installering af to kviste og en entré. Disse ændringer kan, af de grunde, som generaladvokaten har anført i punkt 59-63 i forslaget til afgørelse, anses for at have skabt et særskilt investeringsgode.

17 Det bemærkes dernæst, at det fremgår af retspraksis, at det er den afgiftspligtige persons erhvervelse af et gode, når denne handler som afgiftspligtig, der er afgørende for anvendelsen af momsordningen og dermed af fradragsmekanismen. Den brug, der gøres af et gode, eller som påtænkes for dette, er kun afgørende for omfanget af det oprindelige fradrag, som den afgiftspligtige har ret til i henhold til artikel 17, og omfanget af eventuelle berigtigelser i de efterfølgende perioder (dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 15). Når en afgiftspligtig person derimod erhverver et gode udelukkende til privat brug, handler han som privatperson og ikke som afgiftspligtig person efter betydningen i sjette momsdirektiv (dom af 6.5.1992, sag C-20/91, de Jong, Sml. I, s. 2847, præmis 17).

18 Det må derfor undersøges, i hvilket omfang en afgiftspligtig person i en situation som den, der foreligger i hovedsagen, kan anses for at have handlet »som afgiftspligtig« ved gennemførelsen af varige ændringer af et gode, som har gjort det muligt at skabe et nyt investeringsgode.

19 Det følger herved af retspraksis, at det navnlig er den afgiftspligtige persons hensigt, bestyrket af objektive forhold, om at benytte et gode eller en tjenesteydelse til brug for sin virksomhed, som gør det muligt at afgøre, om den afgiftspligtige person på tidspunktet for den indgående transaktion handler som afgiftspligtig og således har ret til at fratrække den moms, der skyldes eller er erlagt i forbindelse med de nævnte goder og tjenesteydelser (jf. i denne retning Lennartz-dommen, præmis 8, og dom af 8.6.2000, sag C-400/98, Breitsohl, Sml. I, s. 4321, præmis 34).

20 Hvad angår hensigten hos den i hovedsagen omhandlede afgiftspligtige person skal det for det første fastslås, at afgiftsmyndigheden, som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, fandt, at kvistene og entréen, til forskel fra de andre installationer i forbindelse med indretningen af en del af hallen som beboelse, udelukkende var blevet installeret til et privat formål.

21 Som generaladvokaten med rette har anført i punkt 88 i forslaget til afgørelse, kan det på baggrund af forelæggelsesafgørelsen endvidere konkluderes, at anvendelsen af den ombyggede del af hallen til beboelse fra begyndelsen af ombygningsarbejdet kun var tænkt som midlertidig. Desuden fremgår det af dommen i første instans, at det også på forhånd stod klart, at nævnte del af hallen senere skulle indrettes på ny med henblik på udelukkende at skulle anvendes til brug for virksomheden som kontor og undervisningslokale.

22 Det synes således ikke i hovedsagen klart at være fastslået, at den afgiftspligtige person på tidspunktet for gennemførelsen af de omhandlede ændringer havde til hensigt udelukkende at anvende disse til privat brug.

23 Hvad angår de objektive forhold, som kan danne grundlag for vurderingen af, om en afgiftspligtig person i et bestemt tilfælde har erhvervet goder til brug for sin økonomiske virksomhed, bemærkes, at disse forhold bl.a. omfatter de pågældende goders art og den periode, der er forløbet mellem erhvervelsen af disse goder og deres brug til den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (jf. i denne retning Lennartz-dommen, præmis 21).

24 Selv om det tilkommer den nationale ret at fastlægge den faktiske situation i et bestemt tilfælde, kan Domstolen imidlertid forsyne den med alle fortolkningselementer, som kan komme den til nytte ved afgørelsen af tvisten.

25 Det bemærkes herved for det første, at hvad angår arten af det i hovedsagen omhandlede investeringsgode, som består af kviste og en entré, kan det ikke bestrides, at disse i princippet kan anvendes såvel til privat som til erhvervsmæssig brug.

26 Dernæst bemærkes, at i det omfang det i hovedsagen omhandlede investeringsgode ikke er blevet fjernet eller ændret efter ændringen af anvendelsesformålet med den del af hallen, som midlertidigt blev anvendt til beboelse, kan dette gode anses for efterfølgende at være blevet anvendt til brug for virksomheden. Dette gælder så meget desto mere, som nævnte gode indgår i en fast ejendom, der udelukkende er bestemt for virksomheden.

27 Endelig kan perioden på 23 måneder, hvor det i hovedsagen omhandlede investeringsgode som de andre goder, der blev anvendt til at indrette en del af hallen til beboelse, udelukkende blev anvendt til privat brug – henset til dette godes varige karakter og dets forventede levetid – i princippet ikke anses for at udgøre et forhold, på grundlag af hvilket det kan konkluderes, at den afgiftspligtige person ikke havde til hensigt at anvende nævnte gode til brug for virksomheden.

28 Dersom den nationale ret i hovedsagen måtte nå frem til den konklusion, at den afgiftspligtige person på tidspunktet for afholdelsen af udgifterne til de omhandlede ændringer ikke havde til hensigt at benytte det herved opståede investeringsgode til brug for sin virksomhed, har den afgiftspligtige person ikke ret til at fradrage momsen vedrørende ændringerne.

29 Dersom den nationale ret i lyset af de fortolkningselementer, som Domstolen har angivet, derimod måtte fastslå, at den afgiftspligtige person havde til hensigt at anvende det i hovedsagen omhandlede investeringsgode til brug for sin virksomhed, bør yderligere tre forhold behandles.

30 Som generaladvokaten har anført i punkt 67 i forslaget til afgørelse, skal det først undersøges, om den omstændighed, at en investeringsgode først anvendes udelukkende til privat brug og dernæst udelukkende til brug for virksomheden, kan være til hinder for fradragsrettens indtræden.

31 Som Domstolen allerede har fastslået, kan den omstændighed, at goder erhvervet til brug for en økonomisk virksomhed ikke straks anvendes til denne virksomhed, i princippet ikke rejse tvivl om retten til at fradrage den indgående moms (jf. i denne retning Lennartz-dommen, præmis 14 og 15).

32 En fortolkning, hvorefter det forhold, at et gode, der er bestemt for virksomheden, først udelukkende anvendes til privat brug og dernæst udelukkende anvendes til brug for virksomheden, ikke har betydning for retten til at fradrage den indgående moms, er endvidere i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet, der danner grundlaget for det fælles momssystem.

33 Som det fremgår af retspraksis vedrørende tilfælde, hvor den blandede anvendelse af investeringsgoder ændrer sig med tiden, ville enhver form for modsat fortolkning kunne medføre, at den afgiftspligtige person ikke ville kunne fradrage den indgående moms i forbindelse med efterfølgende afgiftspligtig erhvervsmæssig anvendelse, selv om vedkommende oprindeligt havde til hensigt i det hele at henføre det omhandlede gode til sin virksomhed i forbindelse med efterfølgende transaktioner. I en sådan situation ville den afgiftspligtige person ikke være aflastet for hele afgiften vedrørende det gode, denne anvender i forbindelse med sin økonomiske virksomhed, og beskatningen af den pågældendes erhvervsmæssige virksomhed ville føre til en dobbelt afgiftsopkrævning, som er i strid med det princip om afgiftsneutralitet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem, som sjette direktiv er en del af (jf. i denne retning dom af 23.4.2009, sag C-460/07, Puffer, Sml. I, s. 3251, præmis 45 og 46).

34 Det følger heraf, at en anvendelse som den i hovedsagen omhandlede kan anses for at udgøre en blandet anvendelse som omhandlet i retspraksis af et investeringsgode, der er bestemt for virksomheden.

35 For det andet må det, for at fastslå, om den afgiftspligtige person fuldt ud kan fradrage den indgående moms, undersøges, i hvilket omfang et investeringsgode som det i hovedsagen omhandlede, nemlig kvistene og entréen, kan anses for at have været anvendt i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner.

36 Den forelæggende ret har herved navnlig henvist til to bestemmelser.

37 Hvad for det første angår sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), bemærkes, at i medfør af denne bestemmelse sidestilles anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale med en tjenesteydelse mod vederlag.

38 Eftersom det i hovedsagen omhandlede investeringsgode i dette tilfælde udelukkende er bestemt for virksomheden, skal den private brug af godet sidestilles med en tjenesteydelse mod vederlag som omhandlet i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), og afgiftspålægges som sådan.

39 Hvad for det andet angår en eventuel anvendelse af sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra b), i en situation som den, der foreligger i hovedsagen, bemærkes blot, at denne bestemmelse ikke vedrører tilrådighedsstillelse af et gode, der er bestemt for virksomheden, men tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person selv udfører til eget brug eller til brug for sit personale.

40 For så vidt som den udgående transaktion i den foreliggende sag, som kan anses for at være blevet udført af den afgiftspligtige person, som det fremgår af denne doms præmis 37, skal betragtes som en anvendelse af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person, kan sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første led, litra b), ikke finde anvendelse i en situation som den, der foreligger i hovedsagen.

41 Det skal for det tredje præciseres, at spørgsmålet om, hvorvidt et gode, der er bestemt for virksomheden, og hvori et investeringsgode som det i hovedsagen omhandlede, nemlig kvistene og entréen, varigt indgår, har resulteret i en fradragsret, er uden betydning for, om momsen vedrørende dette investeringsgode kan fradrages.

42 Dette spørgsmål har kun betydning for beregningen af beskatningsgrundlaget for den udgående transaktion, som den afgiftspligtige person har udført. Hvis den afgiftspligtige person i den foreliggende sag er blevet faktureret moms ved købet af hallen, udgøres beskatningsgrundlaget for den private brug af loftsetagen af en del af omkostningerne til erhvervelse af hallen og af udgifterne til ombygning. Hvis den afgiftspligtige person derimod ikke er blevet faktureret moms ved erhvervelsen af hallen, udgøres beskatningsgrundlaget vedrørende den private brug af en del af nævnte hal udelukkende af udgifterne til ombygning.

43 Henset til det foregående skal de forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a) og b), artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), og artikel 17, stk. 2, skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person, som midlertidigt anvender en del af et investeringsgode, der er bestemt for dennes virksomhed, til privat brug, i medfør af disse bestemmelser har ret til at fradrage den indgående moms af udgifterne i forbindelse med udførelsen af varige ændringer af dette gode, selv om disse ændringer er blevet gennemført med henblik på denne midlertidige anvendelse til privat brug, samt at denne fradragsret består uafhængigt af, om den afgiftspligtige person ved erhvervelsen af det investeringsgode, som er blevet tilført de nævnte ændringer, er blevet faktureret moms, og om den afgiftspligtige person har fradraget denne moms.

Sagens omkostninger

44 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 (Første Afdeling) for ret:

Artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a) og b), artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), og artikel 17, stk. 2, 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 en afgiftspligtig person, som midlertidigt anvender en del af et investeringsgode, der er bestemt for dennes virksomhed, til privat brug, i medfør af disse bestemmelser har ret til at fradrage den indgående merværdiafgift af udgifterne i forbindelse med udførelsen af varige ændringer af dette gode, selv om disse ændringer er blevet gennemført med henblik på denne midlertidige anvendelse til privat brug, samt at denne fradragsret består uafhængigt af, om den afgiftspligtige person ved erhvervelsen af det investeringsgode, som er blevet tilført de nævnte ændringer, er blevet faktureret merværdiafgift, og om den afgiftspligtige person har fradraget denne merværdiafgift.

Underskrifter