DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

14. juli 2005 *

I sag C-434/03,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) ved afgørelse af 10. oktober 2003, indgået til Domstolen den 13. oktober 2003, i sagen:

P. Charles

T.S. Charles-Tijmens

mod

Staatssecretaris van Financiën,

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling)

sammensat af præsidenten, V. Skouris, afdelingsformændene P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts og A. Borg Barthet samt dommerne S. von Bahr (refererende dommer), J.N. Cunha Rodrigues, J. Makarczyk, P. Kūris, E. Juhász og G. Arestis,

* Processprog: nederlandsk.

generaladvokat: F.G. Jacobs
justitssekretær: ekspeditionssekretær K. Sztranc,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 16. november 2004,

efter at der er afgivet indlæg af:

— P. Charles og T.S. Charles-Tijmens ved adviseur E.H. van den Elsen, og belastingsadviseur G. Volkerink

— den nederlandske regering ved H.G. Sevenster og C. ten Dam, som befuldmægtigede

— den tyske regering ved A. Tiemann, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved L. Ström van Lier og A. Weimar, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 20. januar 2005,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 6, stk. 2, og artikel 17, stk. 1, 2 og 6, 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 Denne anmodning er blevet fremsat i en sag mellem P. Charles og T.S. Charles-Tijmens og Staatssecretaris van Financiën i anledning af sidstnævntes afslag på P. Charles og T.S. Charles-Tijmens' anmodning om tilbagebetaling af den samlede merværdiafgift (herefter »momsen«), der er erlagt for udlejning af en feriebolig, hvis udlejningsandel udgjorde 87,5% af den samlede udlejningstid, mens den private anvendelse udgjorde 12,5% af udlejningstiden.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Artikel 6, stk. 2, i sjette direktiv 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 merværdiafgiften

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.«

4 Artikel 17, stk. 2 og 6, i sjette direktiv har følgende ordlyd:

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

[...]

6. Senest inden udløbet af en periode på fire år fra datoen for dette direktivs ikrafttræden fastsætter Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag i merværdiafgiften. Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng, erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag.

Indtil de ovenfor omhandlede regler træder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser, som på tidspunktet for dette direktivs ikrafttræden var gældende i henhold til deres nationale lovgivning.«

De nationale bestemmelser

5 Artikel 2 i lov af 1968 om omsætningsafgift (Wet op de omzetbelasting 1968, herefter »momsloven«) bestemmer:

»I den afgift, der er pålagt for levering af goder og tjenesteydelser til den erhvervsdrivende, dennes erhvervelser inden for Fællesskabet af goder samt indførslen af varer, der er tiltænkt den erhvervsdrivende, kan den afgift fradrages, der skal betales for leveringen af goderne og tjenesteydelserne.«

6 Retten til fradrag er beskrevet i artikel 15 i momsloven og har følgende ordlyd:

»1. I henhold til artikel 2 kan den erhvervsdrivende fradrage:

a) den afgift, som andre erhvervsdrivende, efter de gældende bestemmelser, har faktureret ham i perioden vedrørende angivelse af goder og tjenesteydelser leveret til den erhvervsdrivende

[...]

i det omfang den erhvervsdrivende benytter goderne eller tjenesteydelserne til brug i virksomheden [...]

[...]

4. Retten til fradrag af moms fastsættes i henhold til varernes og tjenesteydelsernes anvendelse på det tidspunkt, hvor afgiften bliver faktureret den erhvervsdrivende, eller på tidspunktet, hvor den skal betales. Såfremt det på det tidspunkt, hvor den erhvervsdrivende har påtænkt at tage godet eller tjenesteydelsen i brug, fremgår, at han har fratrukket en højere eller lavere ansat moms end brugen af goderne eller tjenesteydelserne berettiger ham til, er det overskydende beløb forfaldent på dette tidspunkt. Den forfaldne afgift skal erlægges i henhold til artikel 14 [i momsloven].

Den del af afgiften, som kan fratrækkes, og som ikke er blevet fratrukket, tilbagebetales den erhvervsdrivende på baggrund af dennes anmodning.

[...]«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

7 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at P. Charles og T.S. Charles-Tijmens i marts måned 1997 sammen købte en feriebolig, der er beliggende i Nederlandene. Ferieboligen var både beregnet til udlejning og til privat brug, og i den i hovedsagen omhandlede periode — fra den 1. april til den 30. juni 1997 — udgjorde udlejning af boligen 87,5% af den samlede udlejningstid, mens den private anvendelse udgjorde 12,5% af udlejningstiden.

8 Hoge Raad der Nederlanden har anført, at P. Charles og T.S. Charles-Tijmens på baggrund af denne udlejning er afgiftspligtige personer i sjette direktivs forstand og erhvervsdrivende i momslovens forstand. Eftersom boligen udlejes til personer, som kun opholder sig i den i korte perioder, og udlejningen foretages inden for rammerne af en »administrationsvirksomhed for feriehuse«, er en sådan udlejning ikke omfattet af den momsfritagelse, som indrømmes i Nederlandene i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1, for udlejning af fast ejendom.

9 P. Charles og T.S. Charles-Tijmens trak i deres momsangivelse for andet kvartal af 1997 87,5% af den dem fakturerede moms vedrørende ferieboligen fra. De har derfor ansøgt om tilbagebetaling af et beløb svarende til denne procentdel ved den skatteforvaltning, der er kompetent til at imødekomme en sådan anmodning (herefter »skatteforvaltningen«).

10 Ved afgørelse af 1. oktober 1997 imødekom skatteforvaltningen P. Charles og T.S. Charles-Tijmens' anmodning om tilbagebetaling. P. Charles og T.S. Charles-Tijmens var imidlertid af den opfattelse, at den fakturerede moms kunne fratrækkes med 100%, og de har derfor anmodet om tilbagebetaling af et yderligere beløb svarende til de 12,5% af udlejningstiden, der var benyttet til private formål.

11 Skatteforvaltningen afviste P. Charles og T.S. Charles-Tijmens' anmodning, hvorfor de anlagde sag ved Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. Gerechtshof ophævede afgørelsen om afvisning af klagen, men stadfæstede, for så vidt angår realiteten i sagen, skatteforvaltningens afgørelse, idet den præciserede, at eftersom ferieboligen blev anvendt til private formål i 12,5% af hele udlejningstiden, var P. Charles og T.S. Charles-Tijmens ikke berettigede til fuldt ud at fratrække den moms, der var blevet erlagt for ferieboligen.

12 P. Charles og T.S. Charles-Tijmens appellerede Gerechtshof te 's-Hertogenboschs dom til Hoge Raad der Nederlanden. Til støtte for appellen gjorde de gældende, at det fremgår af sjette direktivs artikel 6, stk. 2, at anvendelsen af ferieboligen til privat brug er en afgiftspligtig transaktion, idet de har valgt at lade hele ejendommen indgå i virksomhedens formue, hvilket i henhold til direktivets artikel 17, stk. 2, berettiger til fuldt fradrag af den fakturerede moms (dom af 4.10.1995, sag C-291/92, Armbrecht, Sml. I, s. 2775, og af 8.3.2001, sag C-415/98, Bakcsi, Sml. I, s. 1831).

13 P. Charles og T.S. Charles-Tijmens har tilføjet, at sjette direktivs artikel 17, stk. 6, ikke ændrer denne fortolkning, da den nederlandske lovgivning på tidspunktet for direktivets ikrafttræden ikke indeholdt regler, der udelukkede retten til fradrag i denne bestemmelses forstand — undtagen for så vidt angår personbiler.

14 Hoge Raad der Nederlanden har anført, at de nederlandske regler for goder og tjenesteydelser, der er bestemt til blandet anvendelse, blev indført i Nederlandene i 1969 i overensstemmelse med artikel 11, stk. 1, i Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14, herefter »andet direktiv«).

15 Disse regler har andre virkninger end sjette direktiv, idet de alt efter omstændighederne nogle gange er mere fordelagtig for den afgiftspligtige, andre gange mindre fordelagtige. Direktivet tillægger nemlig den afgiftspligtige person en ret til at fradrage momsen fuldt ud og øjeblikkeligt, og reguleringen af afgiften for anvendelsen af et gode til virksomheden uvedkommende formål sker først, når denne anvendelse faktisk finder sted. I henhold til momslovens ordning er det derimod nødvendig straks, eller i hvert fald inden for det første år, at fastslå, i hvilket omfang godet i fremtiden vil blive anvendt til virksomheden uvedkommende formål.

16 Hoge Raad der Nederlanden har i den forbindelse anført, at artikel 12, stk. 3, i bekendtgørelsen af 1968, der gennemfører omsætningsafgiften (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, Stcrt. 1968, Nr. 169), og som er udstedt på grundlag af artikel 15, stk. 6, i momsloven, bestemmer, at der ved angivelsen for regnskabsårets sidste afgiftsperiode skal foretages en fornyet beregning af den fradragne moms på grundlag af oplysninger for hele regnskabsåret. Efter regnskabsåret kan der ikke foretages nogen ny beregning eller regulering af den fradragne afgift.

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

»Er en lovbestemt ordning, som allerede var gældende inden sjette direktivs ikrafttræden [...]

— som ikke giver mulighed for at vælge at lade et investeringsgode eller et hermed ligestillet gode eller en hermed ligestillet tjenesteydelse indgå fuldt ud i virksomhedens formue, når erhververen både anvender det pågældende gode eller den pågældende tjenesteydelse i forbindelse med virksomheden og til andre formål (særlig private formål)

— som følgelig heller ikke giver mulighed for fuldt ud og øjeblikkeligt at fradrage den afgift, som er faktureret i forbindelse med erhvervelsen af godet eller tjenesteydelsen, og

— som ikke indeholder bestemmelser om opkrævning af moms som omhandlet i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a),

forenelig med sjette direktiv og særlig direktivets artikel 17, stk. 1, 2 og 6, og artikel 6, stk. 2?«

Om det præjudicielle spørgsmål

18 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 6, stk. 2, og artikel 17, stk. 2 og 6, skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som er vedtaget forud for direktivets ikrafttræden, og som ikke tillader en afgiftspligtig person fuldt ud at lade et investeringsgode, der dels anvendes til virksomhedsformål, dels til virksomheden uvedkommende formål, indgå i den afgiftspligtige persons erhvervsvirksomhed, og som i en sådan situation ikke giver fuldt ud og øjeblikkelig ret til fradrag af den moms, der skal betales for erhvervelsen af dette gode, og som ikke sidestiller en anvendelse af godet til virksomhedens uvedkommende formål med tjenesteydelser mod vederlag.

Indlæg for Domstolen

19 P. Charles og T.S. Charles-Tijmens har gjort gældende, at en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede er i strid Domstolens praksis i momssager, og særligt for så vidt angår dom af 8. maj 2003, Seeling (sag C-269/00, Sml. I, s. 4101).

20 Den nederlandske og tyske regering har gjort gældende, at sjette direktivs artikel 17, stk. 2, giver medlemsstaterne ret til at udelukke fradragsretten for momsen for et investeringsgode eller et hermed ligestillet gode eller en ligestillet tjenesteydelse i tilfælde, hvor godet eller tjenesteydelsen anvendes til virksomheden uvedkommende

formål, og særligt for så vidt som det anvendes til private formål, når medlemsstaten er af den opfattelse, at en sådan anvendelse ikke udgør en afgiftspligtig transaktion, og herved gør brug af adgangen til at gøre undtagelser ifølge direktivets artikel 6, stk. 2, andet afsnit.

21 Såfremt Domstolen måtte finde, at sjette direktivs artikel 17, stk. 2, og artikel 6, stk. 2, ikke tillader en udelukkelse af fradragsretten for moms, sådan som omhandlet i hovedsagen, har den nederlandske regering gjort gældende, at artikel 17, stk. 6, berettiger en medlemsstat til at opretholde en national ordning, som var gældende forud for det omhandlede direktivs ikrafttrædelse, når der er tale om en ordning, der udelukker fradragsretten for moms for et investeringsgode eller et hermed ligestillet gode eller en ligestillet tjenesteydelse i tilfælde, hvor godet eller tjenesteydelsen anvendes til virksomheden uvedkommende formål, og særligt for så vidt som det anvendes til private formål.

22 Kommissionen har anført, at en lovbestemt ordning, der i henhold til undtagelsesbeføjelsen i medfør af sjette momsdirektivs artikel 6, stk. 2, andet afsnit, ikke lægger afgift på et investeringsgode eller et gode eller en hermed ligestillet tjenesteydelse, der anvendes til private formål, og som følgelig ikke tillader fradrag for sådanne goder eller tjenesteydelser, er forenelig med sjette momsdirektiv.

Domstolens bemærkninger

23 Det bemærkes herved, at det fremgår af fast retspraksis, at den afgiftspligtige i momsmæssig henseende har valget, såfremt et investeringsgodet anvendes til såvel erhvervsmæssige som til private formål, mellem at henføre dette gode til sin virksomhedsformue, at bevare godet fuldt ud i sin private formue og således holde det helt ude fra momssystemet, eller kun at lade godet indgå i virksomheden i det forhold, som det faktisk anvendes erhvervsmæssigt (jf. i denne retning bl.a. Armbrecht-dommen, præmis 20, Bakcsi-dommen, præmis 25 og 26, Seeling-dommen, præmis 40, og dom af 21.4.2005, sag C-25/03, HE, Sml. I, s. 3123, præmis 46).

24 Såfremt en afgiftspligtig vælger at behandle investeringsgoder, der anvendes til såvel erhvervsmæssige som til private formål som goder, der er bestemt for virksomheden, kan den indgående moms, der skal erlægges ved erhvervelsen af disse goder, i princippet fradrages fuldt ud og øjeblikkeligt (jf. bl.a. dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 26, Bakcsi-dommen, præmis 25, og Seeling-dommen, præmis 41).

25 Det følger af sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), at når et gode, som er henført til virksomheden, har givet ret til helt eller delvis fradrag af indgående moms, sidestilles dets anvendelse til brug for den afgiftspligtige person, hans personale eller til andre formål, som er virksomheden uvedkommende, med en tjenesteydelse, som udføres mod vederlag. Denne anvendelse, som således udgør en afgiftspligtig transaktion som omhandlet i direktivets artikel 17, stk. 2, beskattes i henhold til direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, på grundlag af de udgifter, som han har haft i forbindelse med tjenesteydelsen (jf. i denne retning Lennartz-dommen, præmis 26, Bakcsi-dommen, præmis 30, og Seeling-dommen, præmis 42).

26 Hvad angår sjette direktivs artikel 6, stk. 2, andet afsnit, skal det indledningsvis bemærkes, at alle undtagelser fra harmoniseringen skal undergives en streng fortolkning. Enhver anvendelse af undtagelsesordninger medfører nemlig forskelle i niveauet af afgiftsbelastningen i medlemsstaterne.

27 Sjette direktivs artikel 6, stk. 2, andet afsnit, skal derfor som udgangspunkt fortolkes således, at medlemsstaterne kan undlade at sidestille visse ydelser eller anvendelser med tjenesteydelser mod vederlag, særligt med henblik på forenkling af de administrative procedurer ved momsopkrævningen (jf. i denne retning dom af 11.9.2003, sag C-155/01, Cookies World, Sml. I, s. 8785, præmis 59).

28 Sjette direktivs artikel 6, stk. 2, andet afsnit, medfører derimod ikke, at medlemsstaterne har ret til at nægte en afgiftspligtig person, som har valgt at lade et investeringsgode henføre til virksomheden, ret til fuldt ud og øjeblikkeligt at fradrage den indgående moms, når godet anvendes til såvel erhvervsmæssige som til private formål, da han er berettiget hertil ifølge fast retspraksis, som omtalt i denne doms præmis 24. En sådan begrænsning i fradragsretten er i strid med denne bestemmelse.

29 Det ville desuden være i strid med sjette direktivs artikel 6, stk. 2, andet afsnit, såfremt man med hjemmel i denne bestemmelse generelt gav afkald på merværdiafgift for anvendelse af en del af et investeringsgode til den afgiftspligtige persons private formål i tilfælde, hvor denne fuldt ud har kunnet fradrage den moms, der er erlagt for det omhandlede gode. Dette ville uundgåeligt skabe konkurrencefordrejning.

30 En afgiftspligtig person har således ret til at vælge at lade et investeringsgode indgå fuldt ud i virksomheden, når det anvendes dels til virksomhedsformål, dels til virksomheden uvedkommende formål, og i givet fald fuldt ud og øjeblikkeligt at fradrage momsen for det erhvervede gode, og dermed i princippet en tilsvarende forpligtelse til at betale moms af de udgifter, der har været afholdt i forbindelse med anvendelsen af godet til virksomheden uvedkommende formål (jf. i denne retning Seeling-dommen, præmis 43).

31 Hvad angår sjette direktivs artikel 17, stk. 6, tillader den, som den nederlandske regering har gjort gældende, at en medlemsstat opretholder en national ordning, som var gældende før direktivets ikrafttræden. Bestemmelsen forudsætter imidlertid, at de undtagelser, som medlemsstaterne kan opretholde i henhold til denne bestemmelse, er lovlige i medfør af andet direktiv, som blev udstedt før sjette direktiv (jf. dom af 5.10.1999, sag C-305/97, Royscot m.fl., Sml. I, s. 6671, præmis 21).

32 Andet direktivs artikel 11, stk. 1, indfører fradragsretten, men bestemmer dog i stk. 4, at medlemsstaterne fra fradragsordningen kan undtage »bestemte ting og bestemte tjenesteydelser, og særligt sådanne [...], som helt eller delvis vil kunne anvendes til den afgiftspligtiges eller hans personales private forbrug«.

33 Bestemmelsen tildeler således ikke medlemsstaterne en ubegrænset skønsmæssig beføjelse til at undtage alle eller næsten alle goder og tjenesteydelser fra fradragsretten og således fratage denne ordning, som indført med dette direktivs artikel 11, stk. 1, sit indhold (jf. dommen i sagen Royscot m.fl., præmis 24).

34 Selv om medlemsstaterne i medfør af andet direktivs artikel 11, stk. 4, fik mulighed for at udelukke visse goder — som f.eks. biler — fra fradragsordningen, berettiger bestemmelsen ikke medlemsstaterne til at udelukke alle goder fra ordningen, når de anvendes til den afgiftspligtige persons private formål.

35 Det følger af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, sammenholdt med andet direktivs artikel 11, stk. 4, at medlemsstaterne således ikke er berettiget til generelt at udelukke alle de af den afgiftspligtige persons goder, som anvendes til private formål, fra fradragsordningen.

36 Det forelagte spørgsmål skal således besvares med, at sjette momsdirektivs artikel 6, stk. 2, og artikel 17, stk. 2 og 6, skal fortolkes således, at de er til hinder for en national ordning som den i hovedsagen omhandlede, der er vedtaget forud for direktivets ikrafttræden, og som ikke berettiger en afgiftspligtig person til fuldt ud at lade et investeringsgode indgå i virksomheden, når godet dels anvendes til virksomheds formål, dels til virksomheden uvedkommende formål, og til efter omstændighederne fuldt ud og øjeblikkeligt at fratrække momsen for det erhvervede gode.

Sagens omkostninger

37 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, der er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

Artikel 6, stk. 2, og artikel 17, stk. 2 og 6, 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 ordning som den i hovedsagen omhandlede, der er vedtaget forud for direktivets ikrafttræden, og som ikke berettiger en afgiftspligtig person til fuldt ud at lade et investeringsgode indgå i virksomheden, når godet dels anvendes til virksomheds formål, dels til virksomheden uvedkommende formål, og til efter omstændighederne fuldt ud og øjeblikkeligt at fratrække momsen for det erhvervede gode.

Underskrifter