DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

15. december 2005 *

I sag C-63/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Det Forenede Kongerige), ved afgørelse af 21. februar 2003, indgået til Domstolen den 13. februar 2004, i sagen

Centralan Property Ltd

mod

Commissioners of Customs & Excise,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne A. La Pergola, J.-P. Puissochet, U. Lõhmus og A. Ó Caoimh (refererende dommer),

* Processprog: engelsk.

generaladvokat: J. Kokott
justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 16. februar 2005,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Centralan Property Ltd ved R. Cordara, QC, og barrister P. Key, for solicitor Landwell,

— Det Forenede Kongeriges regering ved K. Manji, som befuldmægtiget, bistået af N. Pleming, QC,

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 17. marts 2005,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 20, stk. 3, 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 forbindelse med en sag mellem selskabet Centralan Property Ltd (herefter »Centralan«) og Commissioners of Customs & Excise (herefter »Commissioners«), der er den myndighed i Det Forenede Kongerige, der har kompetence til at opkræve merværdiafgift (herefter »moms«), vedrørende berigtigelse af dette selskabs fradrag af indgående moms.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 I henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1, pålægges moms »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

4 Nævnte direktivs artikel 4, stk. 3, er affattet således:

»Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person ligeledes anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i stk. 2 omhandlede former for virksomhed og især en enkelt af følgende transaktioner:

a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning; [...]

medlemsstaterne kan anvende andre kriterier end første indflytning, således perioden mellem dagen for bygningens færdiggørelse og dagen for første levering [...]«

5 Sjette direktivs artikel 5, der har overskriften »Levering af goder«, bestemmer:

»1. Ved »levering af et gode« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

[...]

3. Medlemsstaterne kan anse følgende som materielle goder:

a) bestemte rettigheder over fast ejendom

b) tinglige rettigheder, som giver indehaveren heraf brugsret til en fast ejendom

c) andele og aktier, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over en fast ejendom eller en del af en fast ejendom

[...]«

6 Sjette direktivs artikel 13 bestemmer:

»A. Fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse

1. Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

i) uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling samt tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning hertil, som præsteres af offentligretlige organer med disse formål eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål

[...]

B. Andre fritagelser

Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

b) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom [...]

[...]

g) levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord, med undtagelse af de i artikel 4, stk. 3, litra a), nævnte

[...]

C. Valgmulighed

Medlemsstaterne kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af:

a) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom

b) transaktioner omhandlet under punkt B, litra d), g) og h).

Medlemsstaterne kan begrænse omfanget af denne valgfrihed; de fastsætter de nærmere bestemmelser for dens udøvelse.«

7 Sjette direktivs artikel 17 har følgende ordlyd:

»1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

2. 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 merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person

[...]

5. For så vidt angår goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af stk. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den del af merværdiafgiften, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner.

Pro rata-satsen beregnes for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige i overensstemmelse med artikel 19.

Medlemsstaterne kan dog:

[...]

c) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af goderne og ydelserne benyttes

[...]«

8 Sjette direktivs artikel 19 indeholder bestemmelse om fremgangsmåden ved beregningen af den pro rata-sats for fradraget, der er fastsat i direktivets artikel 17, stk. 5.

9 Berigtigelse af fradragene er reguleret i sjette direktivs artikel 20, der har følgende ordlyd:

»[...]

2. For så vidt angår investeringsgoder foretages en berigtigelse over en periode på fem år, heri medregnet det år, i hvilket de blev erhvervet eller fremstillet. Hvert år omfatter denne berigtigelse kun en femtedel af den afgift, der er pålagt disse goder. Berigtigelsen finder sted i forhold til de ændringer i fradragsretten, som har fundet sted i de følgende år set i forhold til det år, hvor godet blev erhvervet eller fremstillet.

Som undtagelse fra ovennævnte afsnit kan medlemsstaterne ved berigtigelsen lægge en periode på fem hele år til grund, fra det tidspunkt at regne, hvor godet blev taget i brug første gang.

For så vidt angår investeringsgoder i form af fast ejendom kan den periode, der lægges til grund for berigtigelsen, forlænges med op til tyve år.

3. I tilfælde af levering i berigtigelsesperioden skal investeringsgodet betragtes, som om det af den afgiftspligtige person fortsat var blevet anvendt i forbindelse med økonomisk virksomhed indtil udløbet af berigtigelsesperioden. Denne økonomiske virksomhed anses for fuldt afgiftspligtig, såfremt leveringen af nævnte gode er afgiftspligtig; den anses for fuldstændig afgiftsfri, såfremt leveringen er afgiftsfri. Berigtigelsen foretages på én gang for hele den berigtigelsesperiode, der endnu ikke er forløbet.

Medlemsstaterne kan dog i sidstnævnte tilfælde undlade at kræve berigtigelse, såfremt erhververen er en afgiftspligtig person, som udelukkende anvender det pågældende investeringsgode til transaktioner, for hvilke afgiften er fradragsberettiget.

[...]«

Nationale bestemmelser

Momsbestemmelserne

10 I Det Forenede Kongerige er de relevante bestemmelser i sjette direktiv blevet gennemført ved lov af 1994 om merværdiafgift (Value Added Tax Act 1994, herefter »VATA 1994«) og Regulations 1995 om merværdiafgift (Value Added Tax Regulations 1995, herefter »VAT Regulations«).

11 I medfør af VAT Regulations' artikel 101, stk. 1, kan der kun ske fradrag for indgående moms, »som vedrører afgiftspligtige transaktioner«.

12 Den del af VAT Regulations' artikel 114, der finder anvendelse på hovedsagen, bestemmer, at der skal foretages berigtigelser over en periode på ti år efter den metode, der er fastsat i artikel 115. I hvert af disse »intervaller« på ét år kan ejeren af en fast ejendom fradrage en tiendedel af den indgående moms, idet fradraget berigtiges på grundlag af berigtigelsessatsen som defineret i VAT Regulations.

13 VAT Regulations' artikel 115, stk. 3, gennemfører sjette direktivs artikel 20, stk. 3. Ifølge bestemmelsens ordlyd finder den anvendelse, »hvis ejeren af et investeringsgode overdrager alle sine rettigheder over dette gode [...] i løbet af et andet interval end det sidste interval, der finder anvendelse på investeringsgodet [...]«.

14 I medfør af Schedule 9, gruppe 1, litra a), nr. ii) i VATA 1994 er overdragelse af nye bygninger, der ikke er beregnet til boliger, ikke omfattet af definitionen af afgiftsfri levering. Ifølge de forklaringer, der er knyttet til dette Schedule, skal bygninger fortsat betragtes som værende nye, hvis de er opført inden for de seneste tre år.

15 Med virkning fra den 30. november 1994 blev der indsat et nyt stk. 3, punkt A, i Schedule 10, artikel 2, i VATA 1994, som bestemmer, at i tilfælde af, at en juridisk person i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), vælger at erlægge afgift i tilfælde af bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, finder denne valgmulighed ikke anvendelse på transaktioner, der er foretaget i forening med en anden juridisk person, som er forbundet med førstnævnte person i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i VATA 1994, når en af disse juridiske personer ikke er en »fuldt afgiftspligtig person«. Denne bestemmelse blev senere ophævet med virkning fra den 26. november 1996.

Bestemmelserne om fast ejendom

16 Det fremgår af sagen, at ifølge lovgivningen i England og Wales kan fuld ejendomsret (»freehold«) — såfremt den ikke er underlagt andre såkaldte »underordnede« rettigheder — beskrives som retten til at råde over en fast ejendom i en tidsubegrænset periode. En lejekontrakt (»lease«) er en »leasehold«-ret, som består i retten til at råde over en fast ejendom i en tidsbegrænset periode. Der er ingen grænser for varigheden af en lejekontrakt, og det er almindeligt at finde lejekontrakter med en varighed på 999 år. Det er muligt for indehaveren af en fuld ejendomsret, »freehold«, at indgå en lejekontrakt med en varighed på 999 år mod en væsentlig præmie (»premium«) uden senere at modtage husleje eller mod betaling af en meget lav husleje.

17 Når indehaveren af en sådan fuld ejendomsret har indgået en lejekontrakt, har han ikke længere en ubebyrdet fuld ejendomsret (»unencumbered freehold«), men blot

en »freehold reversion«, dvs. en resterende ejendomsret, der består i retten til at råde over ejendommen ved lejekontraktens udløb og at modtage leje, hvis en sådan er aftalt, i denne kontrakts gyldighedsperiode (herefter en »resterende ejendomsret«). Hvis huslejen er meget lav og lejekontraktens varighed meget lang, har den resterende ejendomsret meget ringe værdi.

18 Indehaveren af en ubebyrdet fuld ejendomsret kan overdrage sine rettigheder over en bygning ved flere transaktioner. For det første kan han ved at underskrive en lejekontrakt overdrage retten til at råde over ejendommen i en begrænset periode (mod betaling af husleje, præmie eller en kombination af disse). For det andet kan han ved overdragelse af den resterende ejendomsret overdrage retten til at råde over ejendommen ved lejekontraktens udløb med ret til at opkræve hele lejen, der skyldes i medfør af lejekontrakten.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

19 Centralan er et helejet datterselskab af Centralan Holdings Ltd, som selv er fuldt ud ejet af University of Central Lancashire Higher Education Corporation (herefter »Universitetet«). Centralan har gjort brug af muligheden for at vælge at erlægge afgift i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt C, litra b).

20 Inhoco 546 Ltd (herefter »Inhoco«) er ligesom Centralan et helejet datterselskab af Centralan Holdings Ltd. I modsætning til Centralan har Inhoco ikke valgt at erlægge afgift i medfør af nævnte bestemmelse.

21 I 1994 lod Universitetet, som kun har begrænset mulighed for at fratrække indgående moms, en bygning opføre, som er kendt under navnet Harrington Building (herefter »Harrington-bygningen«).

22 Den 14. september 1994 købte Centralan Harrington-bygningen af Universitetet for 6 500 000 GBP plus moms på 1 370 500 GBP, og tilbageleasede den til Universitetet for en periode på 20 år og til en årlig leje på 300 000 GBP plus moms (herefter »den 20-årige lejekontrakt«). Denne transaktion gjorde det muligt for Centralan at fradrage den moms, der var erlagt i forbindelse med erhvervelsen af Harrington-bygningen.

23 For så vidt angår Universitetet havde de i foregående præmis beskrevne transaktioner til virkning, at den ikke-fradragsberettigede moms, der var blevet betalt i forbindelse med opførelsen af Harrington-bygningen, blev erstattet med den ikke-fradragsberettigede moms, der vedrører den husleje, der bliver betalt i løbet af den 20-årige lejekontrakt. Denne erstatning er ikke blevet anfægtet af Commissioners.

24 I løbet af tredje interval efter erhvervelsen af Harrington-bygningen, dvs. efter ændringen af VATA 1994, der er nævnt i denne doms præmis 15, overdrog Centralan samtlige rettigheder over bygningen, således at VAT Regulations artikel 115, stk. 3, skulle finde anvendelse.

25 Denne overdragelse skete ved to successive transaktioner.

26 Den første transaktion bestod i indgåelse den 22. november 1996 af en 999-årig lejekontrakt (herefter »den 999-årige lejekontrakt«) — som ikke berørte den 20-årige lejekontrakt, der var indgået med Universitetet — med Inhoco for 6 370 000 GBP og en symbolsk leje, som kun skulle betales på forlangende.

27 Ved den anden transaktion, der fandt sted den 25. november 1996, blev den resterende del af ejendomsretten vedrørende Harrington-bygningen overdraget til Universitetet for 1 000 GBP (herefter »overdragelsen af den resterende ejendomsret«).

28 Indgåelsen af den 999-årige lejekontrakt var en afgiftsfri transaktion, fordi Centralan, selv om selskabet havde valgt at erlægge afgift ved bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, er en juridisk person, der er forbundet med Inhoco i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i Schedule 10, artikel 2, stk. 3, punkt A, i VATA 1994.

29 Overdragelsen af den resterende ejendomsret var en afgiftspligtig transaktion, fordi bestemmelserne i Schedule 9, gruppe 1, litra a), nr. ii), i VATA 1994 i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 4, stk. 3, og artikel 13, punkt B, litra g), udelukkede fritagelse af levering af bygninger, der var opført inden for de seneste tre år, uanset den omstændighed, at Universitetet og Centralan er forbundne juridiske personer som omhandlet i nævnte Schedule 10.

30 Under hensyn til disse transaktioner opstod der spørgsmål om betingelserne for berigtigelse i medfør af VAT Regulations artikel 115, stk. 3, af det fradrag for indgående moms, der var erlagt i forbindelse med Centralans erhvervelse af Harrington-bygningen. Commissioners gjorde gældende, at den levering, der skulle tages i betragtning, var indgåelsen af den 999-årige lejekontrakt, og at overdragelsen af den resterende ejendomsret skulle lades ude af betragtning på grund af dens bagatelagtige karakter. Subsidiært gjorde Commissioners gældende, at der skulle foretages en fordeling på grundlag af den respektive værdi af henholdsvis den transaktion, der bestod i indgåelsen af den 999-årige lejekontrakt, og den transaktion, der vedrørte overdragelse af den resterende ejendomsret. Den første fortolkning ville indebære et momstilsvar for Centralan på 796 250 GBP, mens den anden fortolkning ville indebære et momstilsvar på 796 090 GBP.

31 Centralan har anfægtet dette synspunkt ved VAT and Duties Tribunal. Centralan har gjort gældende, at selskabet først havde afhændet alle sine rettigheder over Harrington-bygningen ved overdragelsen af den resterende ejendomsret, og at dets momstilsvar således højst var 943,93 GBP i medfør af VAT Regulations artikel 115.

32 VAT and Duties Tribunal forkastede Centralans anbringende og Commissioners første fortolkning, idet den fastslog, at selskabet havde overdraget samtlige sine rettigheder over Harrington-bygningen ved to leveringer, dvs. henholdsvis ved indgåelsen af den 999-årige lejekontrakt og ved overdragelsen af den resterende ejendomsret. Ifølge denne ret fandt disse to leveringer sted inden for samme interval og var desuden nødvendigvis indbyrdes forbundet og aftalt på forhånd, således at det ikke var sandsynligt, at overdragelsen af den resterende ejendomsret ikke ville blive gennemført, når først den 999-årige lejekontrakt var indgået.

33 Under disse omstændigheder fastslog VAT and Duties Tribunal, at sjette direktivs artikel 20, stk. 3, og således også nødvendigvis VAT Regulations artikel 115, stk. 3, skal fortolkes således, at de indirekte foreskriver, at der skal ske en fordeling i tilfælde, hvor alle rettigheder over et investeringsgode overdrages i to etaper, som omfatter to leveringer, hvoraf den ene er afgiftsfri og den anden afgiftspligtig. På grundlag af dette ræsonnement bestemte VAT and Duties Tribunal, at Centralan havde et momstilsvar på 796 090 GBP.

34 Commissioners iværksatte ikke appel til prøvelse af beslutningen om at forkaste dens fortolkning, hvorefter overdragelsen af den resterende ejendomsret ikke skal tages i betragtning på grund af dens bagatelagtige karakter.

35 Det er under disse omstændigheder og for at sikre den korrekte anvendelse af VAT Regulations artikel 115, stk. 3, på de faktiske omstændigheder i appelsagen, der er iværksat af Centralan, at High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, har besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Såfremt en afgiftspligtig person i løbet af den i sjette momsdirektivs artikel 20, stk. 2, omhandlede berigtigelsesperiode afhænder en bygning, der anses for et investeringsgode, og afhændelsen af bygningen gennemføres ved to transaktioner,

nemlig i) udlejning af bygningen i 999 år [en transaktion, som er fritaget for afgift i henhold til [sjette] direktivs artikel 13, punkt B, litra b)] mod lejers betaling af 6 mio. GBP, og tre dage senere ii) salg af en »freehold reversion« (den resterende ejendomsret) [en afgiftspligtig transaktion i henhold til [sjette] direktivs artikel 13, punkt B, litra g), og artikel 4, stk. 3, litra a)] for 1 000 GBP plus moms, og hvor der enten er eller ikke er truffet bestemmelse om transaktionerne på forhånd, således forstået at det ikke var sandsynligt, at sidstnævnte transaktion ikke ville blive gennemført, når først førstnævnte transaktion var gennemført,

skal sjette momsdirektivs artikel 20, stk. 3, da fortolkes således, at

a) investeringsgodet indtil udløbet af berigtigelsesperioden skal betragtes, som om det var blevet anvendt til økonomisk virksomhed, der anses for fuldt afgiftspligtig

b) investeringsgodet indtil udløbet af berigtigelsesperioden skal betragtes, som om det var blevet anvendt til økonomisk virksomhed, der anses for fuldstændig afgiftsfri

c) investeringsgodet indtil udløbet af berigtigelsesperioden skal betragtes, som om det var blevet anvendt til økonomisk virksomhed, der anses for delvis afgiftspligtig og delvis afgiftsfri i et forhold svarende til forholdet mellem værdien af det afgiftspligtige salg af ejendomsretten »freehold reversion« efter lejemålets udløb og værdien af den afgiftsfrie indgåelse af den 999-årige lejekontrakt?«

Om det præjudicielle spørgsmål

36 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en bygning, der er et investeringsgode — under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen — indtil udløbet af den berigtigelsesperiode, der er fastsat i denne bestemmelse, i henhold til sjette direktivs artikel 20, stk. 3, skal betragtes, som om det er blevet anvendt til en økonomisk virksomhed, der anses for fuldt afgiftspligtig eller fuldstændig afgiftsfri, eller om godet skal betragtes, som om det er blevet anvendt til en økonomisk virksomhed, der anses for delvis afgiftspligtig og delvis afgiftsfri i et forhold svarende til forholdet mellem værdien af de respektive to transaktioner, som er foretaget vedrørende dette gode, dvs. indgåelse af den 999-årige lejekontrakt, efterfulgt tre dage senere af overdragelsen af den resterende ejendomsret.

37 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsens præmisser, at dette spørgsmål er blevet forelagt med henblik på at opnå en præcisering af den metode, der skal anvendes ved den berigtigelse af indgående moms, der skal ske under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen.

38 I denne forbindelse bemærkes, således som det fremgår af denne doms præmis 32, at VAT and Duties Tribunal fastslog, at de to transaktioner, der er nævnt i den præmis, nødvendigvis var indbyrdes forbundet og aftalt på forhånd. I forelæggelsesafgørelsen har den forelæggende ret ikke anfægtet denne konstatering. Følgelig skal den forelæggende rets spørgsmål alene vurderes, for så vidt som det tager sigte på en situation som den, der er tale om i hovedsagen, hvor der er blevet foretaget to uadskilleligt forbundne transaktioner.

39 Med henblik på besvarelsen af det således afgrænsede spørgsmål er det derfor nødvendigt at bestemme, hvilken af de nævnte transaktioner der skal tages i betragtning med henblik på anvendelsen af sjette direktivs artikel 20, stk. 3, eller i givet fald, i hvilket omfang hver af disse transaktioner skal tages i betragtning med henblik herpå.

Indlæg for Domstolen

40 Ifølge Centralan tager den momsmæssige behandling af investeringsgoder under resten af den berigtigelsesperiode, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 20, stk. 2, udgangspunkt i, at der er enten er tale om »fuld afgiftspligt« eller »fuldstændig fritagelse«, alt efter om den levering, hvorved den afgiftspligtige person endeligt afstod fra sine rettigheder over det pågældende investeringsgode, er afgiftspligtig eller afgiftsfri. Samme artikels stk. 3 giver intet grundlag for en pro rata-fordeling mellem flere transaktioner efter deres respektive betydning, idet bestemmelsen er til hinder for den gradvise overdragelse af en samlet fast ejendom eller af samtlige rettigheder over denne ejendom, navnlig når de forskellige overdragelsestransaktioner vedrører forskellige rettigheder, som overdrages til forskellige personer på forskellige tidspunkter. Desuden giver bestemmelsens ordlyd ikke grundlag for en fortolkning, som i tilfælde af successive afhændelser til forskellige erhvervsdrivende tager transaktionens økonomiske betydning i betragtning og lader en anden transaktion ude af betragtning som bagatelagtig.

41 Centralan har således gjort gældende, at det kun er overdragelsen af den resterende ejendomsret, der er relevant med henblik på berigtigelsen.

42 Det Forenede Kongerige har gjort gældende, at formålet med bestemmelserne om fradrag for indgående moms, herunder sjette direktivs artikel 20, stk. 3, er på en så præcis måde som muligt at fastlægge den del af momsbeløbet, der kan ske fradrag for, således at dette beløb afspejler de investeringer, der er foretaget til brug for afgiftspligtige transaktioner. Ifølge Det Forenede Kongerige skal denne bestemmelse fortolkes således, at når et investeringsgode leveres ved hjælp af to på forhånd aftalte transaktioner, hvoraf den ene er afgiftspligtig og den anden er afgiftsfri, skal den afgiftspligtige person anses for at anvende investeringsgodet i resten af berigtigelsesperioden, dels til afgiftspligtig virksomhed, dels til afgiftsfritaget virksomhed, forholdsmæssigt i forhold til værdien af henholdsvis de afgiftspligtige leveringer og de afgiftsfri leveringer, som er foretaget med henblik på salget af investeringsgodet.

43 Følgelig skal der ifølge Det Forenede Kongerige ske en fordeling, når levering af et gode som omhandlet i sjette direktivs artikel 20, stk. 3, sker ved to på forhånd aftalte transaktioner, hvoraf den ene er afgiftspligtig og den anden afgiftsfri. Det Forenede Kongerige har understreget, at den fortolkning, som Centralan har gjort gældende, ville medføre, at afhændelsen af Harrington-bygningen som helhed skal anses for afgiftspligtig, selv om overdragelsen af den resterende ejendomsret udgør mindre end 0,02% af godets værdi.

44 Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har gjort gældende, at sjette direktivs artikel 20, stk. 3, kun tager sigte på en enkelt transaktion, der afgør den skattemæssige behandling af godet i resten af berigtigelsesperioden. Kommissionen har henvist til, at i overensstemmelse med dette direktivs artikel 5, stk. 1, forstås ved »levering af et gode« overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Ifølge Kommissionen fremgår det af de nationale bestemmelser, der finder anvendelse, at indgåelse af en 999-årig lejekontrakt ikke udgør overdragelse af ejendom, fordi den resterende ejendomsret fortsat består. Følgelig udgør indgåelsen af en sådan lejekontrakt ikke i sig selv levering af et investeringsgode som omhandlet i nævnte artikel 20, stk. 3.

45 Kommissionen har således på samme måde som Centralan gjort gældende, at det kun er overdragelsen af den resterende ejendomsret, der skal tages i betragtning med hensyn til berigtigelsen.

46 I sine skriftlige indlæg har Kommissionen ligeledes anført, at såfremt Domstolen måtte fastslå, at begrebet misbrug af rettigheder kan anvendes i en sag som den, der er tale om i hovedsagen, bør det til besvarelsen af den forelæggende rets spørgsmål tilføjes, at når en afgiftspligt person eller gruppe af afgiftspligtige personer, der er gensidigt forbundne, deltager i en eller flere transaktioner, som ikke er økonomisk begrundede, men som skaber en kunstig situation, hvis eneste formål er at skabe de nødvendige betingelser for tilbagebetaling af indgående moms, kan disse transaktioner ikke tages i betragtning.

47 Kommissionen har under retsmødet ikke desto mindre, hvad angår den eventuelle anvendelse af begrebet misbrug af rettigheder, erkendt, at der ikke har været diskussion om dette emne ved de nationale retter, og at Kommissionen under hensyn til den korte periode, der forløb mellem på den ene side opførelsen af Harrington-bygningen og videresalget heraf, inklusive indgåelsen af den 20-årige lejekontrakt, og på den anden side afslutningen af de to transaktioner, der er genstand for hovedsagen, fejlagtigt havde lagt til grund, at alle disse elementer tilsammen udgjorde et system, der var tilrettelagt i forvejen.

48 Under samme retsmøde har Det Forenede Kongerige gjort den del af Kommissionens skriftlige bemærkninger, der vedrører misbrug af rettigheder, gældende som sine egne subsidiære anbringender.

Domstolens svar

Indledende bemærkninger

49 Med henblik på besvarelsen af det forelagte spørgsmål er det hensigtsmæssigt indledningsvis at gengive den sammenhæng, hvori sjette direktivs artikel 20, stk. 3, indgår, nemlig den fradragsordning, der er fastsat i direktivets artikel 17-20, samt det formål, denne ordning forfølger.

50 Det følger af fast retspraksis, at fradragsretten i henhold til sjette direktivs artikel 17-20 udgør en integrerende del af momsordningen og som udgangspunkt ikke kan begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. bl.a. dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 18, og af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 — C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 43).

51 Som Domstolen gentagne gange har fastslået, tilsigter fradragsordningen helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat sådan virksomhed i sig selv er momspligtig (jf. dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19, af 21.9.1988, sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4797, præmis 15, af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal, Sml. I, s. 1, præmis 15, og af 26.5.2005, sag C-465/03, Kretztechnik, Sml. I, s. 4357, præmis 34).

52 Det fremgår af ordlyden af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, at det, for at en person kan få ret til fradrag, for det første er nødvendigt, at den pågældende er en »afgiftspligtig person« i sjette direktivs forstand, og for det andet, at de pågældende goder og tjenesteydelser er blevet anvendt i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner (jf. i denne retning dom af 29.4.2004, sag C-137/02, Faxworld, Sml. I, s. 5547, præmis 24).

53 Hvad angår goder og tjenesteydelser, der benyttes af den afgiftspligtige person såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, bestemmer sjette direktivs artikel 17, stk. 5, at fradrag kun er tilladt for den del af momsen, der forholdsmæssigt svarer til de afgiftspligtige transaktioner. Denne pro rata-sats beregnes i overensstemmelse med det nævnte direktivs artikel 19 (jf. i denne retning dom af 11.7.1996, sag C-306/94, Régie Dauphinioise, Sml. I, s. 3695, præmis 3 og 4, og af 13.7.2000, sag C-136/99, Monte Dei Paschi Di Siena, Sml. I, s. 6109, præmis 24).

54 Det følger heraf, at det afgørende kriterium for fradrag af indgående moms er, om de pågældende goder eller tjenesteydelser er benyttet til afgiftspligtige transaktioner. Som Domstolen allerede har fastslået, er det kun for så vidt som et gode benyttes til afgiftspligtige transaktioner, at en afgiftspligtig person i den afgift, der påhviler ham, kan fradrage den moms, der skyldes eller er erlagt for dette gode (dom af 4.10.1995, sag C-291/92, Armbrecht, Sml. I, s. 2775, præmis 27). Det fremgår således af retspraksis, at den brug, der gøres af goderne eller tjenesteydelserne, eller som

påtænkes for disse, er afgørende for omfanget af det oprindelige fradrag, som den afgiftspligtige har ret til i henhold til sjette direktivs artikel 17, og omfanget af eventuelle berigtigelser i de efterfølgende perioder, idet disse skal foretages på de betingelser, som er fastsat i direktivets artikel 20 (jf. i denne retning dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 15, og af 8.6.2000, sag C-396/98, Schloßstraße, Sml. I, s. 4279, præmis 37).

55 Hvad angår investeringsgoder fastsætter sjette direktivs artikel 20 en særlig berigtigelsesordning. I denne forbindelse bemærkes, at Domstolen i relation til 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), har fastslået, at den særordning, som sidstnævnte direktiv indfører for investeringsgoder, forklares og begrundes med disse goders lange brugstid og en tilsvarende afskrivning af anskaffelsesudgifterne vedrørende disse (jf. i denne retning dom af 1.2.1977, sag 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, Sml. s. 113, præmis 12 og 13). Disse betragtninger gælder mutatis mutandis for den særordning med berigtigelse af fradrag for investeringsgoder, der er fastsat i sjette direktivs artikel 20.

56 Sjette direktivs artikel 20, stk. 3, finder anvendelse på det særlige tilfælde, hvor der sker levering af et investeringsgode inden udløbet af berigtigelsesperioden. I dette tilfælde erstattes den årlige berigtigelse af en enkelt berigtigelse, som er baseret på den formodede anvendelse af investeringsgodet i den periode, der endnu ikke er forløbet. Ifølge denne bestemmelse afhænger spørgsmålet om, hvorvidt den indgående moms kan fradrages, af, om den foretagne levering er momspligtig eller ej.

57 Det følger af det ovenstående, at bestemmelserne i sjette direktiv om berigtigelse har til formål at øge fradragenes præcision for at sikre momsens neutralitet, således at de transaktioner, der fortages på det tidligere trin, kun giver fortsat ret til fradrag, i det omfang transaktionerne sker til brug for levering af momspligtige ydelser. I kraft af

disse bestemmelser har dette direktiv således til formål at skabe en tæt og direkte sammenhæng mellem retten til fradrag af indgående moms og brugen af de pågældende goder og tjenesteydelser til afgiftspligtige transaktioner.

58 Det er i lyset af disse betragtninger, at anvendelsen af bestemmelsen om berigtigelse i sjette direktivs artikel 20, stk. 3, på et tilfælde som det, der foreligger i hovedsagen, skal vurderes.

Om anvendelsen af sjette direktivs artikel 20, stk. 3

59 I denne forbindelse skal det indledningsvis afgøres, hvilken — eller i givet fald hvilke — af de transaktioner der er genstand for hovedsagen, der kan anses for at udgøre et »tilfælde af levering i berigtigelsesperioden« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 20, stk. 3.

60 Det bemærkes, at det følger af ordlyden af sjette direktivs artikel 5, stk. 1, at »[v]ed »levering af et gode« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

61 I det præjudicielle spørgsmål har den forelæggende ret præciseret, at salget af Harrington-bygningen skete ved to leveringer. Centralan har imidlertid gjort gældende, at sjette direktivs artikel 20, stk. 3, er uforenelig med den gradvise overdragelse af en samlet fast ejendom, mens Kommissionen har anført, at bestemmelsens ordlyd tager sigte på en enkelt transaktion. I denne forbindelse har Kommissionen med henvisning til national ejendomsret gjort gældende, at kun overdragelsen af den resterende ejendomsret forekommer at udgøre overdragelse af retten til som ejer at råde over nævnte bygning.

62 Imidlertid — uden at det er nødvendigt at tage stilling til, om sidstnævnte argument er begrundet, idet Domstolen ikke har kompetence til at fortolke medlemsstaternes nationale lovgivninger — skal det fastslås, at det følger af ordlyden af sjette direktivs artikel 5, stk. 1, at begrebet levering af et gode ikke henviser til overdragelsen af ejendomsret i de efter gældende national ret fastsatte former, men at begrebet omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet (dom af 8.2.1990, sag C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Sml. I, s. 285, præmis 7, og af 6.2.2003, sag C-185/01, Auto Lease Holland, Sml. I, s. 1317, præmis 32).

63 I denne sammenhæng tilkommer det den nationale ret i det konkrete tilfælde og under hensyntagen til sagens faktiske omstændigheder at afgøre, om en bestemt transaktion med hensyn til et gode indebærer overdragelse af retten til som ejer at råde over godet i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 5, stk. 1 (jf. i denne retning dommen i sagen Shipping and Forwarding Enterprise Safe, præmis 13).

64 Hvis den forelæggende ret i hovedsagen således konkluderer, at under de særlige omstændigheder, der er tale om i den foreliggende sag, har hver enkelt af de to tæt forbundne transaktioner, der er foretaget af Centralan sammen med henholdsvis Inhoco og Universitetet, hver især overført retten til som ejer at råde over Harrington-bygningen til de sidstnævnte, hvorfor begge disse transaktioner hver især kan anses for en »levering« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 5, stk. 1, og dermed også i direktivets artikel 20, stk. 3.

65 Denne fortolkning ændres ikke af Kommissionens argument, hvorefter det er vanskeligt at acceptere, at to forskellige personer, der har forskellige rettigheder over et gode, hver især skulle have retten til som ejer at råde over dette gode.

66 De forskellige definitioner af begrebet ejendomsfællesskab i medlemsstaternes retsordener taler nemlig for, at det er muligt, at retten til som ejer at råde over et gode kan være tillagt flere end én person. Følgelig berøres fortolkningen i denne doms præmis 64 hverken af den omstændighed, at Centralan umiddelbart efter indgåelsen af denne 999-årige lejekontraktstadig havde den resterende ejendomsret, eller af den omstændighed, at denne lejekontrakt bebyrdede den fulde ejendomsret, således at det kun var den resterende ejendomsret og ikke den fulde ikke bebyrdede ejendomsret, der kunne overdrages.

67 Det følger af ovenstående, at såvel den første transaktion, der bestod i indgåelse af den 999-årige lejekontrakt, som den anden transaktion, der bestod i overdragelsen af den resterende ejendomsret, i hovedsagen kan udgøre en »levering« i sjette direktivs forstand.

68 I det tænkte tilfælde, at hver af disse transaktioner udgør en levering, skal det afgøres, hvilken af disse der skal lægges til grund med henblik på berigtigelsen i henhold til sjette direktivs artikel 20, stk. 3, eller i givet fald i hvilket omfang de begge skal tages i betragtning med henblik herpå.

69 I denne forbindelse kan følgende transaktioner, således som den forelæggende ret har anført det, efter omstændigheder tages i betragtning:

— den transaktion, hvorved Centralan endeligt afstod fra den ret til Harrington-bygningen, som selskabet rådede over, dvs. overdragelsen af den resterende ejendomsret, som er en afgiftspligtig transaktion

— den økonomisk set væsentligste transaktion, dvs. indgåelsen af den 999-årige lejekontrakt, der er en afgiftsfri transaktion, eller

— begge disse transaktioner.

70 I medfør af sjette direktivs artikel 20, stk. 3, betragtes et investeringsgode i tilfælde af levering i berigtigelsesperioden, som om det af den afgiftspligtige person fortsat var blevet anvendt i forbindelse med økonomisk virksomhed indtil udløbet af berigtigelsesperioden. Denne økonomiske virksomhed anses for fuldt afgiftspligtig, såfremt leveringen af nævnte gode er afgiftspligtig, og den anses for fuldstændig afgiftsfri, såfremt leveringen af dette gode er afgiftsfri.

71 Med støtte i den omstændighed, at denne bestemmelses ordlyd synes at begrænse sig til blot at finde anvendelse i situationer, hvor et »tilfælde af levering i berigtigelsesperioden« består af en enkelt levering, har Centralan understreget, at Harrington-bygningen først var fuldstændigt adskilt fra selskabsformuen, da den resterende ejendomsret blev overdraget. Centralan har gjort gældende, at det først er på tidspunktet for denne overdragelse, at der skal ske berigtigelse af fradraget.

72 Det kan imidlertid i en situation, hvor det pågældende »tilfælde af levering« består af to transaktioner, der er tæt og nødvendigt forbudne, og som hver især kan betragtes som en levering, ikke udledes af ordlyden af sjette direktivs artikel 20, stk. 3, at en enkelt af disse transaktioner skal tages i betragtning med henblik på berigtigelsen i medfør af nævnte bestemmelse.

73 Således som det fremgår af denne doms præmis 50-57, har den fradrags- og berigtigelsesordning, der er fastsat i sjette direktivs artikel 17-20, til formål at skabe en tæt og direkte sammenhæng mellem retten til fradrag af indgående moms og brugen af de pågældende goder og tjenesteydelser til afgiftspligtige transaktioner.

74 Det skal fastslås, at under de særlige omstændigheder, der foreligger i hovedsagen, er hensyntagen til hver af de to pågældende leveringer forholdsmæssigt efter deres respektive værdi den mest tilfredsstillende måde at opnå dette formål på. Berigtigelsen af fradraget for indgående moms afspejler nemlig således mest nøjagtigt den formodede afgiftspligtige eller afgiftsfrie anvendelse af Harrington-bygningen, når der er sket en fordeling på grundlag af nævnte værdier.

75 Under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, vil hensyntagen udelukkende til den senest gennemførte transaktion derimod ikke sikre nævnte formål, fordi det ville svare til fuldstændigt at se bort fra, at det pågældende investeringsgode ligeledes er blevet leveret inden for rammerne af en afgiftsfri transaktion.

76 Hvad angår hensyntagen til den økonomisk set væsentligste transaktion sikrer den heller ikke formålet, fordi det ville svare til at se bort fra den omstændighed, at nævnte gode ligeledes har været genstand for en levering inden for rammerne af en afgiftspligtig transaktion. Sidstnævnte løsning ville kunne føre til mere og mere usammenhængende resultater i takt med, at værdien af de respektive to successive leveringer nærmer sig hinanden.

77 Denne fortolkning ændres ikke af den omstændighed, at sjette direktivs artikel 20, stk. 3, ikke udtrykkeligt indeholder en fordelingsmekanisme, selv om andre bestemmelser i samme direktiv, bl.a. artikel 17, stk. 5, udtrykkeligt fastsætter en

sådan mekanisme. Bestemmelserne om berigtigelse i relation til investeringsgoder, som nævnte artikel 20, stk. 3, er en del af, skal nemlig fortolkes i lyset af deres formål, som er at sikre, at fradrag af indgående afgift tæt afspejler brugen af varige investeringer til brug for afgiftspligtige transaktioner.

78 En sådan fortolkning støttes desuden af Domstolens praksis. Således har Domstolen fastslået, at der skal lægges en forholdsmæssig tilgangsvinkel til grund selv under omstændigheder, hvor den relevante bestemmelse i sjette direktiv ikke efter sin ordlyd udtrykkeligt fastsætter det (Armbrecht-dommen, præmis 29 og 32, samt dom af 26.9.1996, sag C-230/94, Enkler, Sml. I, s. 4517, præmis 38).

79 Centralan og Kommissionen har imidlertid fremhævet de praktiske vanskeligheder, der efter disse procesdeltageres mening kan følge af, at to leveringer skal tages i betragtning med henblik på anvendelsen af sjette direktivs artikel 20, stk. 3. I denne forbindelse har de bl.a. fremhævet det eksempel, hvor der sker levering to gange under to forskellige intervaller.

80 Uden at det er nødvendigt i den foreliggende sag at tage stilling til et sådant eksempel, fordi det er hypotetisk, er det tilstrækkeligt at bemærke, at selv om hensyntagen til mere end én levering i løbet af berigtigelsesperioden ganske vist kan rejse visse praktiske problemer, medfører det imidlertid ikke uoverkommelige vanskeligheder, der kan påvirke anvendelsen af momsordningen. Således som generaladvokaten har anført det i punkt 56 og 58 i forslaget til afgørelse, kunne der eksempelvis i et sådant tilfælde ske berigtigelse af den oprindelige del af fradraget, som relaterer sig til den resterende ejendomsret, der er en del af den afgiftspligtige persons aktiver — efter omstændighederne indtil overdragelsen af denne ret eller udløbet af berigtigelsesperioden — i medfør af sjette direktivs artikel 20, stk. 2.

81 Endelig bemærkes, at eftersom den berigtigelse i medfør af sjette direktivs artikel 20, stk. 3 — under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen og for det tilfælde, at den forelæggende ret når til den konklusion, der er nævnt i denne doms præmis 64, hvorefter hver af de to pågældende transaktioner har medført en overførsel af retten til som ejer at råde over det pågældende investeringsgode — skal ske under hensyntagen til de to pågældende leveringer i forhold til deres respektive værdi, er det ufornødent at tage stilling til spørgsmålet om den eventuelle anvendelse af princippet om misbrug af rettigheder under sådanne omstændigheder.

82 Herefter skal det forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 20, stk. 3, skal fortolkes således, at når en 999-årig lejekontrakt vedrørende et investeringsgode indgås med en person mod betaling af en væsentlig præmie, og når den resterende ejendomsret vedrørende dette gode overdrages tre dage senere til en anden person til et væsentligt lavere beløb, og disse to transaktioner

— er uadskilleligt forbundne, og

— består af en første transaktion, der er afgiftsfri, og en anden transaktion, der er afgiftspligtig,

— og såfremt disse transaktioner på grund af overdragelsen af retten til som ejer at råde over nævnte investeringsgode, udgør leveringer i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i samme direktivs artikel 5, stk. 1,

skal det pågældende gode indtil udløbet af berigtigelsesperioden anses for at være anvendt til en økonomisk virksomhed, der betragtes som delvist afgiftspligtig og delvist afgiftsfri i forhold til den respektive værdi af de to transaktioner.

Sagens omkostninger

83 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 (Tredje Afdeling) for ret:

Artikel 20, stk. 3, 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 når en 999-årig lejekontrakt vedrørende et investeringsgode indgås med en person mod

betaling af en væsentlig præmie, og når den resterende ejendomsret (»freehold reversion«) vedrørende dette gode overdrages tre dage senere til en anden person til et væsentligt lavere beløb, og disse to transaktioner

— **er uadskilleligt forbundne, og**

— **består af en første transaktion, der er afgiftsfri, og en anden transaktion, der er afgiftspligtig,**

— **og såfremt disse transaktioner på grund af overdragelsen af retten til som ejer at råde over nævnte investeringsgode udgør leveringer i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i samme direktivs artikel 5, stk. 1,**

skal det pågældende gode indtil udløbet af berigtigelsesperioden anses for at være anvendt til en økonomisk virksomhed, der betragtes som delvist afgiftspligtig og delvist afgiftsfri i forhold til den respektive værdi af de to transaktioner.

Underskrifter