

Arrêt de la Cour
Sag C-269/03

Administration de l'enregistrement et des domaines

og

État du grand-duché de Luxembourg

mod

Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Cour d'appel (Luxembourg))

»Sjette momsdirektiv – artikel 13, punkt C – fritagelse af virksomhed med bortforpagtning og udlejning af fast ejendom – valgfrihed med hensyn til beskatning – fradrag af indgående moms – afgiftsmyndighedernes forudgående godkendelse.«

Sammendrag af dom

Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – afgiftsfritagelser ifølge sjette direktiv – fritagelse ved bortforpagtning og udlejning af fast ejendom – valgfrihed for afgiftspligtige personer – fradragsret undergivet betingelse om afgiftsmyndighedernes forudgående godkendelse – lovlig

(Rådets direktiv 77/388, art. 13, punkt C)

Bestemmelserne i artikel 13, punkt C, stk. 1, litra a), og artikel 13, punkt C, stk. 2, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter er ikke til hinder for, at en medlemsstat, der har gjort brug af adgangen i medfør af disse bestemmelser til at indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i forbindelse med virksomhed med bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, vedtager bestemmelser, der betinger fuldt fradrag for indgående moms af, at der opnås en forudgående godkendelse, der ikke har tilbagevirkende kraft, fra afgiftsmyndighederne.

(jf. præmis 30 og domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)
9. september 2004(1)

»Sjette momsdirektiv – artikel 13, punkt C – fritagelse af virksomhed med bortforpagtning og udlejning af fast ejendom – valgfrihed med hensyn til beskatning – fradrag af indgående moms – afgiftsmyndighedernes forudgående godkendelse«

I sag C-269/03, angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Cour d'appel (Luxembourg) ved afgørelse af 18. juni 2003 indgået til Domstolen den 20. juni 2003 i sagen:

Administration de l'enregistrement et des domaines, État du grand-duché de Luxembourg

mod

Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl,
har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne A. Rosas og S. von Bahr (refererende dommer),

generaladvokat: L.A. Geelhoed,

justitssekretær: ekspeditionssekretær Múgica Arzamendi,

på grundlag af den skriftlige forhandling, efter at der er afgivet indlæg af:

– Administration de l'enregistrement et des domaines og den luxembourgske regering ved avocat F. Kremer

– Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl ved avocat P. Kinsch

– Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og G. Berscheid, som befuldmægtigede,

på grundlag af den refererende dommers rapport, og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 25. marts 2004,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af bestemmelserne i artikel 13, punkt C, 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, herefter »sjette direktiv«).

2 Denne anmodning er fremsat i forbindelse med en sag mellem Administration de l'enregistrement et des domaines (herefter »afgiftsmyndigheden«) og État du grand-duché de Luxembourg på den ene side og selskabet Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl (herefter »VOK«), der er et anpartsselskab etableret i Luxembourg (Luxembourg), på den anden side vedrørende den merværdiafgift (herefter »moms«), som VOK har fradraget i forbindelse med udlejning af fast ejendom.

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), bestemmer:

»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 [...]

C. Valgmulighed

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

a) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom;

[...]

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

Nationale bestemmelser

4 Artikel 44, stk. 1, litra g), i lov af 12. februar 1979 (*Mémorial* A 1979, s. 451) om merværdiafgift, med senere ændringer, bestemmer:

»Følgende former for virksomhed er fritaget for merværdiafgift inden for de grænser og på de betingelser, som vil blive fastsat ved storhertugelig anordning:

[...]

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

5 Artikel 45 i denne lov gør det muligt at give afkald på denne fritagelse med forbehold for overholdelse af bestemmelserne i gennemførelsesanordningen til loven.

6 Storhertugelig anordning af 7. marts 1980 om fastsættelse af grænserne og betingelserne for udøvelsen af valgetten med henblik på erlæggelse af moms for virksomhed i forbindelse med fast ejendom (*Mémorial* A 1980, s. 242, herefter »den storhertugelige anordning«) blev vedtaget i medfør af loven af 12. februar 1979. Ifølge artikel 1 kan afgiftspligtige personer »vælge, at moms skal erlægges i forbindelse med følgende virksomhed vedrørende fast ejendom:

[...]

b) enhver, som i henhold til skriftlig kontrakt og efter gensidig overenskomst bortforpagter eller udlejer fast ejendom til en afgiftspligtig person«.

7 Artikel 3, stk. 1, den i storhertugelige anordning bestemmer:

»Valgfriheden kan alene udøves med hensyn til fast ejendom, der anvendes fuldt ud eller i tilfælde af blandet brug i overvejende grad [...] af lejereren til udøvelse af virksomhed, der giver ret til fradrag af indgående moms.«

8 Artikel 5 i den storhertugelige anordning er affattet således:

»Enhver, der gør brug af valgfriheden, skal indgive en skriftlig erklæring om valget til Administration de l'enregistrement.

I tilfælde af levering mod vederlag skal godkendelsen foreligge inden overdragelsen af det retsstiftende dokument. Myndigheden træffer afgørelse vedrørende erklæringen om valget inden en måned efter indgivelsen heraf.

I tilfælde af udlejning kan afgiften erlægges fra den første dag i den måned, der følger efter den måned, hvor erklæringen om valget er godkendt. Den administrative afgørelse skal foreligge inden en måned efter modtagelsen af erklæringen.«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

9 VOK opførte en kontorejendom i Luxembourg, som selskabet udlejede til et revisionsfirma fra den 1. januar 1993, som var datoen for færdiggørelsen af ejendommen. Allerede fra udlejningsperiodens start tilsendte VOK revisionsfirmaet månedlige fakturaer, hvoraf momsen fremgik.

10 VOK gjorde brug af sin valgfrihed med hensyn til moms ved indgivelse til afgiftsmyndigheden den 29. juni 1993 af en erklæring om valget med henblik på godkendelse. Godkendelsen blev givet den 30. juni 1993 med virkning fra den 1. juli 1993.

11 VOK indgav sine momsangivelser og fradrog i det hele moms erlagt i forbindelse med opførelsen af bygningen.

12 Under henvisning til artikel 5 i den storhertugelige anordning nægtede afgiftsmyndigheden imidlertid fradraget på 50% af den indgående moms, idet udlejningen i løbet af de seks måneder fra januar til juni 1993 var fritaget for moms, eftersom udlejningen i denne periode ikke var omfattet af godkendelsen. Myndighederne udstedte herefter momsansættelser, der indeholdt en rettelse ex officio af momsangivelserne.

13 VOK indgav klage til afgiftsmyndighedens direktør.

14 Sidstnævnte traf i januar 1998 en beslutning, som gav anledning til udstedelse af nye momsansættelser i februar 1998. Direktøren fandt for det første, at den 1. januar 1993 udgjorde startdatoen for anvendelsen af bygningen. Eftersom valgfriheden først fik virkning fra den 1. juli 1993, var udlejning af ejendommen ikke pålagt moms i halvdelen af 1993, og den indgående moms kunne kun fradrages med 50%, hvilket begrundede ændringen af momsangivelsen for 1993. Direktøren fandt for det andet, at brugen af valgfriheden skulle medføre endnu en ændring for 1994, nærmere bestemt således, at 9/10 af den moms, der ikke kunne fradrages i 1993, skulle ændres til fordel for VOK. Sammenfattende forblev 5% af indgående moms ikke fradragsberettiget og påhvilede således VOK.

15 VOK iværksatte søgsmål i marts 1988 til prøvelse af beslutningen truffet af direktøren for afgiftsmyndigheden. Ved dom af 7. november 2001 gav Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Luxembourg) VOK medhold og fastslog, at artikel 5 i den storhertugelige anordning ikke skulle finde anvendelse, og at VOK havde udøvet momsplichtig virksomhed i hele 1993.

16 Afgiftsmyndigheden og den luxembourgske stat har iværksat appel til prøvelse af denne dom den 14. marts 2002.

17 Da Cour d'appel er i tvivl om, hvorvidt en godkendelsesprocedure som den, der er fastsat i den luxembourgske lovgivning i relation til bestemmelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt C, om bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, er lovlig i forhold til princippet om fradragsret, har denne ret ved dom af 18. juni 2003 besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Giver artikel 13[, punkt C, stk. 1, litra a)], i [...] sjette direktiv [...] en medlemsstat, der har gjort brug af adgangen til at indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom, mulighed for at betinge fuldt fradrag for indgående moms af, at der opnås en forudgående godkendelse, der ikke har tilbagevirkende kraft, fra afgiftsmyndighederne?«

Om det præjudicielle spørgsmål

18 VOK og Kommissionen har gjort gældende, at bestemmelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt C, om bortforpagtning og udlejning af fast ejendom ikke kan fortolkes således, at de giver medlemsstaterne mulighed for at vedtage bestemmelser som dem, der er genstand for hovedsagen, som indebærer, at der skal ske forudgående godkendelse, som i visse tilfælde medfører, at der ikke kan ske fuldt fradrag for indgående moms.

19 Det bemærkes, at fradragsretten er et grundlæggende princip i momssystemet. Det skal undersøges, om en godkendelsesprocedure som den, der er vedtaget af Storhertugdømmet Luxembourg, indebærer en ukorrekt gennemførelse af valgfriheden vedrørende beskatning som fastsat i bestemmelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt C, for så vidt som godkendelsesproceduren strider mod dette princip.

20 Det fremgår af disse bestemmelser, at beskatning af virksomhed med bortforpagtning og udlejning er en mulighed, som lovgiver har givet medlemsstaterne som en undtagelse til hovedreglen i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), hvorefter virksomhed med bortforpagtning og udlejning i princippet er fritaget. Fradragsretten finder således ikke automatisk anvendelse i denne sammenhæng, men udelukkende såfremt medlemsstaterne har gjort brug af muligheden i sjette direktivs artikel 13, punkt C, og med forbehold for, at de afgiftspligtige personer gør brug af den valgfrihed, der er tillagt dem.

21 Som Domstolen tidligere har fastslået, kan medlemsstaterne på grundlag af denne beføjelse indrømme de ved sjette direktiv fritagne personer mulighed for at give afkald på fritagelsen enten i alle tilfælde, inden for bestemte grænser eller under visse betingelser. Det følger heraf, at medlemsstaterne har et vidt skøn i forbindelse med bestemmelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt B og C (jf. dom af 3.12.1998, sag C-381/97, Belgocodex, Sml. I, s. 8153, præmis 16 og 17).

22 Storhertugdømmet Luxembourg har under udøvelse af den mulighed, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt C, stk. 2, begrænset valgfriheden til de tilfælde, hvor lejerer selv er en afgiftspligtig person, der har ret til fradrag, og har undergivet udøvelsen af denne valgfrihed en procedure med forudgående godkendelse.

23 Det skal fastslås, at denne procedure med forudgående godkendelse, således som det fremgår af generaladvokatens forslag til afgørelse, udgør en nærmere bestemmelse for udøvelsen af valgfriheden i sjette direktivs artikel 13, punkt C, stk. 2's forstand.

24 Det skal undersøges, om denne nærmere bestemmelse gør det muligt at gøre brug af valgfriheden, uden at fradragsretten skades urimeligt.

25 Ifølge den luxembourgske stat og afgiftsmyndigheden er godkendelsesproceduren nødvendig med henblik på at gøre det muligt for myndigheden at undersøge, om de retlige betingelser, navnlig vedrørende spørgsmålet, om lejerer kan anses for at være en afgiftspligtig person, er opfyldt. Disse to appellanter i hovedsagen har nærmere anført, at proceduren bidrager til retssikkerhed, idet den gør det muligt for en udlejer på det tidligst mulige tidspunkt at få oplysning om, at det eventuelt er umuligt at pålægge moms af udlejning af fast ejendom. De har tilføjet, at nævnte procedure bl.a. har til formål at forhindre tilfælde af svig eller misbrug, og ikke på nogen måde har til formål at begrænse fradragsretten.

26 I denne forbindelse skal det for det første bemærkes, at når en medlemsstat undergiver retten til at vælge beskatning for visse retlige betingelser, gør en procedure med forudgående godkendelse det muligt at undersøge, om disse betingelser er opfyldt.

27 Det skal for det andet bemærkes, at det i hovedsagen ikke er bestridt, at det havde været tilstrækkeligt for den berørte person, VOK, at indgive sin erklæring om valget, inden udlejningen blev påbegyndt, i praksis inden udløbet af december 1992, for at få godkendelse i løbet af denne måned og for fuldt ud at kunne udøve sin fradragsret allerede fra udlejningens påbegyndelse den 1. januar 1993.

28 Det fremgår således, at en sådan godkendelsesprocedure ikke har til formål at begrænse fradragsretten, men derimod gør det muligt at udøve denne ret fuldt ud med forbehold af overholdelsen af visse betingelser, bl.a. fremsættelse af en erklæring om valget og opnåelse af godkendelsen inden for visse frister.

29 Den omstændighed, at godkendelsesproceduren ikke har tilbagevirkende kraft, gør den ikke uforholdsmæssig. Proceduren kan derimod anses for at være nyttig med henblik på at tilskynde udlejerne til at indgive deres erklæring om valget på forhånd. Det kan ikke udelukkes, at en godkendelsesprocedure med tilbagevirkende kraft ville have en modsat effekt, idet udlejerne ville fremsætte deres erklæring om valget for sent, og at en sådan procedure ville være mindre egnet til at sikre den korrekte udøvelse af valgfriheden, såvel som at tilsidesætte hensynet til retssikkerhed som nævnt i denne doms præmis 25.

30 Herefter skal det præjudicielle spørgsmål besvares med, at bestemmelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt C, stk. 1, litra a), og stk. 2, ikke er til hinder for, at en medlemsstat, der har gjort brug af adgangen til at indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i forbindelse med virksomhed med bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, vedtager bestemmelser, der betinger fuldt fradrag for indgående moms af, at der opnås en forudgående godkendelse, der ikke har tilbagevirkende kraft, fra afgiftsmyndighederne.

Sagens omkostninger

31 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 (Første Afdeling) for ret:

Bestemmelserne i artikel 13, punkt C, stk. 1, litra a), og 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, er ikke til hinder for, at en medlemsstat, der har gjort brug af adgangen til at indrømme

Underskrifter.

1 – Processprog: fransk.