

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

F.G. JACOBS

fremsat den 20. januar 2005 (1)

Sag C-434/03

P. Charles og

T.S. Charles-Tijmens

mod

Staatssecretaris van Financiën

1. I denne sag har Hoge Rad der Nederlanden (Nederlandene) anmodet Domstolen om at bringe klarhed over visse aspekter af reglerne om fradrag af indgående moms og reguleringer heraf, når investeringsgoder anvendes dels til beskattede (2) udgående transaktioner dels til private formål.

2. Retten ønsker i alt væsentligt oplyst, om en national regel, som ikke giver mulighed for fuldt ud at sidestille sådanne goder med virksomhedsformue, idet den private anvendelse heraf sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag, er forenelig med EF-retten.

Fællesskabets momsbestemmelser

Grundlæggende bestemmelser

3. Det princip, som ligger til grund for momssystemet, er beskrevet således i artikel 2 i første momsdirektiv (3):

»Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på den grundsætning, at der på ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver omsætning svares en merværdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.

Det fælles merværdiafgiftssystem anvendes til og med detailhandelsleddet.«

4. Inden for dette system med på hinanden følgende anvendelser og fradrag af afgift belastes en handlende således ikke varigt med momsen på de varer og tjenesteydelser, han erhverver i

forbindelse med sin virksomhed. Efter detailhandelsleddet – og ved alle transaktioner uden for virksomhedssammenhæng – svares der imidlertid ikke moms, og der kan ikke fradrages moms.

5. Det sjette momsdirektiv (4) indeholder mere detaljerede bestemmelser.

6. Anvendelsesområdet for moms defineres i artikel 2, i henhold til hvilken merværdiafgift pålægges: »Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab« samt indførsel af goder.

7. En afgiftspligtig person defineres i artikel 4, stk. 1, som en person, der udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet heraf. Økonomisk virksomhed er, i henhold til artikel 4, stk. 2, »alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder« samt udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter«.

8. Hovedprincipperne i fradragsretten er fastsat i sjette momsdirektivs artikel 17. Artikel 17, stk. 2, fastslår følgende: »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 [...]«. I henhold til artikel 17, stk. 1, indtræder fradragsretten, samtidig med at den fradragsberettigede afgift forfalder.

9. Da fradragsretten kun indtræder i forbindelse med varer eller tjenesteydelser, der anvendes i forbindelse med beskattede transaktioner, eksisterer denne ret ikke, hvis de anvendes i forbindelse med afgiftsfrie transaktioner, dvs. transaktioner, der er særligt angivet i direktivets artikel 13, eller i forbindelse med transaktioner, der falder helt uden for merværdiafgiftens anvendelsesområde, f.eks. transaktioner, der ikke er foretaget mod vederlag eller ikke er foretaget af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, navnlig som led i økonomisk virksomhed i henhold til artikel 4.

B – *Problemerne ved »blandet« anvendelse*

10. En række bestemmelser vedrører aspekter af de vanskeligheder, som kan opstå, når beskattede leveringer af varer eller tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, uanset årsagen, anvendes dels til beskattede udgående transaktioner dels til andre formål. I disse situationer er det tydeligvis vigtigt at bevare sondringen mellem beskattede og andre transaktioner og forholdet mellem fradraget af indgående afgift og pålæggelsen af udgående afgift.

11. Bestemmelserne vedrører to former for »blandet« anvendelse. Dels er der situationer, hvor en afgiftspligtig person erhverver varer eller tjenesteydelser til brug for sin virksomhed og anvender dem dels til virksomheden dels til ikke-erhvervsmæssige formål. Dels er der situationer, hvor en virksomhed foretager både beskattede og ikke-beskattede udgående transaktioner.

12. Derfor er følgende for det første fastsat vedrørende privat brug af virksomhedsrelaterede goder og lignende situationer i sjette direktivs artikel 5, stk. 6: »med levering mod vederlag sidestilles det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode, som han anvender til privat brug for sig selv eller for sit personale, eller som han overdrager vederlagsfrit, eller i øvrigt benytter til et for virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften.«

13. Ligeledes bestemmes følgende vedrørende tjenesteydelser i artikel 6, stk. 2: »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) 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.«

14. Med forbehold af muligheden for undtagelse hvad angår artikel 6, stk. 2, indebærer disse to bestemmelser således, at en afgiftspligtig person, som leverer varer eller tjenesteydelser til sig selv fra sin virksomhed til brug uden for virksomheden efter at have fradraget den indgående afgift på de varer eller tjenesteydelser, han har fået leveret til dette formål, faktisk skal opkræve moms af sig selv for denne transaktion.

15. Det afgiftspligtige beløb i sådanne tilfælde fastsættes på følgende måde i henhold til artikel 11A, stk. 1:

»[...]

b) ved de i artikel 5, stk. 6 [...], omhandlede transaktioner, købsprisen for goderne eller for tilsvarende goder eller i mangel af en købspris, kostprisen; begge disse priser bestemt på det tidspunkt, hvor transaktionerne finder sted

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

[...]«

16. For det andet vedrører sjette direktivs artikel 17, stk. 5, situationer, hvor varer eller tjenesteydelser anvendes af en afgiftspligtig person både til transaktioner, hvor momsen er fradragsberettiget, og til transaktioner, hvor den ikke er. I disse tilfælde gælder ifølge artikel 17, stk. 5, første afsnit, at »fradrag kun [er] tilladt for den del af merværdiafgiften, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner«.

17. I henhold til artikel 17, stk. 5, andet afsnit, fastsættes denne andel i princippet i henhold til artikel 19 – der i store træk definerer den som en brøk svarende til omsætningen i transaktioner, hvor momsen er fradragsberettiget, delt med den samlede omsætning (5).

18. Desuden fastsætter sjette direktivs artikel 20, at fradrag af indgående afgift om nødvendigt skal berigtiges:

»1. Det oprindeligt foretagne fradrag berigtiges efter nærmere bestemmelser, som fastsættes af medlemsstaterne, især:

- a) når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage
- b) når der efter angivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i

betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet [...]

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.

[...]

For så vidt angår investeringsgoder i form af fast ejendom, kan berigtigelsen finde sted over en periode på op til 20 år.

[...]«

»Overgangsbestemmelser« vedrørende udelukkelse af fradragsretten

19. I henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 6, fastsætter Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver adgang til fradrag i moms, idet det dog præciseres, at afgiften under ingen omstændigheder kan fradrages udgifter, som ikke er af streng erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation.

20. For at dække situationen, indtil Rådet træffer afgørelse herom, fastsættes følgende i artikel 17, stk. 6, andet afsnit: »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.«

21. De pågældende regler er rent faktisk ikke blevet vedtaget, så overgangsbestemmelsen er stadig gældende.

22. Lige før sjette direktiv trådte i kraft, var grundlaget for de daværende medlemsstaters (herunder Nederlandenes) momslovgivning andet momsdirektiv (6). Artikel 11 i dette direktiv fastsatte bl.a. følgende:

»1. I det omfang ting og tjenesteydelser anvendes til virksomhedens formål, er den afgiftspligtige berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) Den merværdiafgift, som faktureres ham for ting, der er leveret ham, og for tjenesteydelser, der er præsteret for ham.

[...]

4. Bestemte ting og bestemte tjenesteydelser kan udelukkes fra fradragsretten, og dette gælder særligt sådanne ting og tjenesteydelser, som helt eller delvist vil kunne anvendes til den afgiftspligtiges eller hans personales private forbrug.«

23. Artikel 11, stk. 1, var således forløber for artikel 17, stk. 2, i sjette direktiv (7), og formålet med artikel 11, stk. 4, var det samme som formålet med sjette direktivs artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, blot formuleret på en anden måde.

Relevant nederlandsk lovgivning

24. I Nederlandene er reglerne om moms fastsat i Wet op de Omzetbelasting (momsloven) af 1968 og gennemførelsesbestemmelserne hertil, Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting. Ifølge

Hoge Raad er deres virkning som følger.

25. I henhold til artikel 2 og artikel 15, stk. 1, i loven af 1968 kan en erhvervsdrivende fradrage den moms, som en anden erhvervsdrivende har faktureret ham vedrørende goder og tjenesteydelser, som denne har leveret, i det omfang den erhvervsdrivende benytter goderne eller tjenesteydelserne til brug i virksomheden. Såfremt goderne eller tjenesteydelserne benyttes både i forbindelse med virksomheden og til virksomheden uvedkommende formål (særligt private formål), er det således ikke muligt at fradrage momsen, hvad angår den ikke-erhvervsmæssige anvendelse.

26. I henhold til lovens artikel 15, stk. 4, skal forholdet mellem erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig anvendelse fastsættes, når goderne eller tjenesteydelserne tages i brug. I henhold til artikel 12, stk. 3, i Uitvoeringsbeschikking, der er udstedt på grundlag af lovens artikel 15, stk. 6, skal den fradragne afgift i angivelsen for den sidste afgiftsperiode i et regnskabsår beregnes igen på grundlag af oplysningerne for hele regnskabsåret. Det er ikke muligt at foretage en efterfølgende ny beregning eller regulering af fradraget, ligesom loven heller ikke giver mulighed for efterfølgende opkrævning af afgift på goder eller tjenesteydelser til eget forbrug, sådan som det er tilfældet i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a).

27. Bestemmelserne i Uitvoeringsbeschikking blev fastsat i 1969 til gennemførelse af andet momsdirektivs artikel 11, stk. 1. Hvad angår sjette direktivs artikel 17, stk. 6, var de således gældende, da sjette direktiv trådte i kraft.

De faktiske omstændigheder, hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

28. I marts 1997 købte P. Charles og T.S. Charles-Tijmens (»appellanterne«) sammen en feriebolig i Nederlandene. Ferieboligen var både beregnet til udlejning og til privat brug og blev anvendt hertil i den i hovedsagen omhandlede periode – udlejning udgjorde 87,5%, og den private anvendelse udgjorde 12,5%.

29. I henhold til EF-retten og national lovgivning er udlejning en transaktion, der beskattes, og appellanterne udgør i denne forbindelse en enkelt afgiftspligtig person.

30. I deres momsangivelse for andet kvartal af 1997 trak appellanterne først 87,5% af den moms, der var faktureret dem vedrørende ferieboligen, fra, hvilket medførte en tilbagebetaling på 91 NLG, som blev imødekommet ved afgørelse af 1. oktober 1997. Derefter indtog de imidlertid den holdning, at de havde ret til at fradrage den indgående afgift med 100%, hvorfor de gjorde indsigelse mod denne afgørelse og anmodede om yderligere tilbagebetaling af 13 NLG. Skatteforvaltningen afviste denne indsigelse.

31. Appellanterne anlagde derefter sag ved den regionale appelret, Gerechtshof te's-Hertogenbosch, som stadfæstede afgørelsen af 1. oktober 1997. Retten bemærkede, at appellanterne anvendte ferieboligen til erhvervsmæssige, momspligtige formål, men også til private formål, hvorfor de ikke fuldt ud kunne fratrække den moms, de har erlagt vedrørende ferieboligen. Ifølge denne ret er artikel 6, stk. 2, og artikel 17, stk. 2, i sjette direktiv ikke til hinder for begrænsninger i fradragsretten, idet medlemsstaterne i henhold til artikel 17, stk. 6, kan opretholde alle undtagelser i henhold til national lovgivning, som var gældende, da direktivet trådte i kraft. Da de relevante nederlandske bestemmelser ikke er blevet ændret siden, kan der ikke herske nogen rimelig tvivl om, at en begrænsning i fradragsretten som den pågældende kan tillades.

32. Sagen er nu appelleret til Hoge Raad, som mener, at to af appellanternes anbringender rejser EF-retlige spørgsmål.

33. For det første har appellerterne gjort gældende, at den delvise udelukkelse af fradragsretten er i strid med sjette direktiv. Det fremgår af artikel 6, stk. 2, at anvendelsen af ferieboligen til privat brug bør være en beskattet tjenesteydelse, da de har valgt at lade hele ejendommen indgå i virksomhedens formue. Dette berettiger i henhold til artikel 17, stk. 2, til fuldt fradrag af den indgående moms.

34. For det andet har de bestridt Gerechtshofs bedømmelse af sjette direktivs artikel 17, stk. 6. Da dette direktiv trådte i kraft, gav nederlandsk lovgivning ikke mulighed for udelukkelse af fradragsretten i denne bestemmelses forstand, undtagen vedrørende personbiler. Artikel 17, stk. 6, vedrører kun undtagelser omhandlet i artikel 11, stk. 4, i andet momsdirektiv, hvad angår »bestemte ting og bestemte tjenesteydelser«. Den delvise udelukkelse af fradragsretten i artikel 15, stk. 1, i loven af 1968 var ikke baseret på denne bestemmelse og er ikke af den karakter. Hvad angår goder som den pågældende feriebolig, indeholdt loven ingen udelukkelse af fradragsretten som omhandlet i andet direktivs artikel 11, stk. 4, hvorfor sjette direktivs artikel 17, stk. 6, ikke legitimerer en delvis udelukkelse af fradragsretten.

35. Efter at have sammenlignet den relevante EF-lovgivning og nationale lovgivning bemærker Hoge Raad, at de to lovgivninger har det samme mål og kan have den samme virkning, og at eventuelle forskelle, for så vidt der ikke sker nogen konkurrencefordrejning, kan betragtes som undtagelser, der er berettigede i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2.

36. Som Hoge Raad har påpeget, er virkningen imidlertid ikke altid den samme. I henhold til sjette direktiv har den afgiftspligtige person ret til at fradrage momsen fuldt ud og øjeblikkeligt, og reguleringen for anvendelsen til privat brug sker først, når denne anvendelse finder sted. I henhold til nederlandsk lovgivning skal det derimod inden for det første år fastslås, i hvilket omfang godet i fremtiden vil blive anvendt til private formål, fradraget bortfalder i dette omfang, og der gives ikke mulighed for regulering, hvis omfanget af denne anvendelse ændres i de følgende år. Den afgiftspligtige person vil opnå en uberettiget fordel, hvis han efterfølgende øger omfanget af den private anvendelse, og der er ikke nogen mekanisme, der kan forhindre manipulation med dette formål, hvilket kan give anledning til konkurrencefordrejning. Modsat medfører en mindsket privat anvendelse en uberettiget momsbelastning af den afgiftspligtige person.

37. Hoge Raad har derfor anmodet Domstolen om en præjudiciel afgørelse af spørgsmålet, om en lovbestemt ordning, som allerede var gældende inden sjette direktivs vedtagelse og ikrafttræden, og

- 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 (særligt 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),

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

38. Der er indgivet skriftlige indlæg af den nederlandske regering og Kommissionen, som begge ligeledes, sammen med appellanterne i hovedsagen og den tyske regering, har besvaret to skriftlige spørgsmål fra Domstolen. I retsmødet blev der afgivet mundtlige indlæg af appellanterne, den tyske og den nederlandske regering og Kommissionen

Retlig vurdering

39. Hoge Raads spørgsmål og indlæggene for Domstolen rejser en række spørgsmål, hvis indbyrdes forhold er komplicerede, og det kan være til nytte først at ridse op, hvordan jeg agter at gribe dem an.

40. Efter at have trukket de relevante aspekter af nederlandsk lovgivning frem (8) vil jeg behandle kravet i henhold til Domstolens praksis om, at en afgiftspligtig person skal have mulighed for at lade et gode, som delvist anvendes til private formål, indgå i sin virksomhed (9). Dette vil medføre en gennemgang af de forskellige relevante mekanismer i sjette direktiv (10) og anvendelsesområdet for undtagelsen i medfør af artikel 6, stk. 2, sidste punktum (11), samt betragtninger over virkningerne af disse mekanismer, alt efter om varerne indgår i virksomhedens formue eller den private formue (12). Jeg vil også især sammenligne virkningerne af på den ene side at udelukke varer fra virksomhedens formue og på den anden side at lade dem indgå, men uden at sidestille den private anvendelse med en levering foretaget mod vederlag (13). Endelig vil jeg behandle anvendelsesområdet for den mulighed, medlemsstaterne har i henhold til artikel 17, stk. 6, til at opretholde gældende lovgivning (14).

Valgmuligheden i henhold til nederlandsk lovgivning

41. Den nederlandske regering har indledningsvis benægtet, at nederlandsk lov ikke giver en afgiftspligtig person, der erhverver sig investeringsgoder, som anvendes både i forbindelse med virksomheden og til private formål, mulighed for at lade dem indgå fuldt ud i virksomhedens formue. Den har fremlagt et eksemplar af et cirkulære med en afgørelse truffet af finansministeren den 27. november 2002, hvori det stadfæstes, at denne valgmulighed eksisterer. I retsmødet blev denne påstand bestridt af appellanternes advokater, og den nederlandske regering gentog, at en sådan valgmulighed fandtes i henhold til en administrativ regel.

42. Domstolen har ikke beføjelser til at fortolke nederlandsk lovgivning og er nødt til at basere sig på den forelæggende rets redegørelse for den nationale lovgivning. Hoge Raads spørgsmål vedrører udtrykkeligt en retlig situation, hvor der »ikke [er] mulighed for at vælge at lade et investeringsgode [...] indgå fuldt ud i virksomhedens formue, når erhververen både anvender det pågældende gode [...] i forbindelse med virksomheden og til andre formål (særligt private formål)«.

43. Det skal dog bemærkes, at:

- den nederlandske regering har henvist til en administrativ afgørelse, og Domstolen har gentagne gange fastslået, at en national lovgivnings uoverensstemmelse med fællesskabsretten skal fjernes ved bindende interne regler med samme retlige karakter som den pågældende lovgivning (15)
- den pågældende administrative afgørelse blev truffet i 2002, hvorimod tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen er skatteåret 1997
- afgørelsen udtrykkeligt fastslår, at en afgiftspligtig person, der vælger at lade investeringsgoder indgå fuldt ud i virksomhedens formue, ikke har ret til fradrag, i det omfang goderne ikke anvendes i forbindelse med virksomheden, og at denne udelukkelse af

fradragsretten har hjemmel i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, og

– den valgmulighed, der er fra starten, tilsyneladende ikke medfører mulighed for efterfølgende regulering for at tage højde for ændret anvendelse.

De omtvistede elementer i den nederlandske ordning

44. Det står klart, at det system, der er beskrevet, afviger fra de mekanismer, som er fastsat i sjette direktivs artikel 6, stk. 2. De to systemer har måske i store træk det samme mål, men som Hoge Raad har forklaret, har de højst sandsynligt forskellige virkninger i praksis, især hvis omfanget af privat brug af investeringsgoder, som er erhvervet til både erhvervsmæssige og private formål, ændrer sig gennem tiden.

45. Det skal afgøres, om det nederlandske systems særlige elementer alligevel er forenelige med sjette direktivs bestemmelser.

46. De særlige elementer, som Hoge Raad har angivet i sit spørgsmål, er i) investeringsgoder, som anvendes både i forbindelse med virksomheden og til ikke-erhvervsmæssige formål, kan ikke indgå fuldt ud i virksomhedens formue; derfor kan ii) hele den indgående afgift på sådanne goder ikke fradrages, og iii) der er ingen bestemmelser om, at der skal opkræves moms for den private anvendelse af goderne. Det andet og det tredje element er tydeligvis direkte og automatiske konsekvenser af det første, men jeg vil tilføje endnu et væsentligt element, som er en mindre tydelig konsekvens heraf, og som Hoge Raad har gjort opmærksom på i sit ræsonnement: iv) Når først goderne er blevet fordelt mellem virksomhedsformue og privat formue, kan denne fordeling ikke reguleres efter udgangen af det første år.

Krav om, at der skal være en valgmulighed

47. Domstolen har gentagne gange fastslået, at »en afgiftspligtig person har mulighed for med henblik på anvendelsen af sjette direktiv at vælge, om han vil lade den del af et gode, som benyttes til privat brug, indgå i sin virksomhed« (16).

48. I det omfang dette ikke er muligt i henhold til de nederlandske regler, er disse regler tilsyneladende ikke forenelige med direktivet.

49. Den nederlandske regering har imidlertid fremført, at reglerne dels opfylder kravet i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, om, at der ikke må ske fradrag vedrørende leveringer, der af en afgiftspligtig person anvendes til transaktioner, som ikke afgiftspligtige, dels opfylder formålet med artikel 6, stk. 2, at sikre ligebehandling af den afgiftspligtige person og den endelige forbruger (17). Den mener i lighed med Kommissionen, at enhver afvigelse mellem de nederlandske regler og artikel 6, stk. 2, er tilladt på grund af muligheden for undtagelser i henhold til artikel 6, stk. 2, sidste punktum (18). I retsmødet anmodede den tyske regering desuden specifikt Domstolen om at tage sin praksis, i henhold til hvilken en afgiftspligtig person i alle tilfælde skal have mulighed for at vælge at lade goderne indgå i virksomhedens formue, op til fornyet overvejelse.

50. Det er derfor hensigtsmæssigt at se nærmere på dette spørgsmål.

B – Relevante problemer og løsninger inden for momsdirektivernes ordning

51. I det system, der er opstillet i momsdirektiverne, er det umiddelbart indlysende, dels at indgående afgift på leveringer, som en afgiftspligtig person anvender i forbindelse med sine beskattede virksomhedstransaktioner, skal være fradragsberettigede, dels at endeligt forbrug til private formål skal pålægges afgift i fuldt omfang.

52. Fradrag af indgående afgift er knyttet til opkrævning af udgående afgift, og derfor kan der ikke være nogen udgående afgift og heller ikke fradrag af indgående afgift, når leveringer, der er erhvervet af en afgiftspligtig person, anvendes i forbindelse med transaktioner, som er fritaget for afgift eller falder uden for anvendelsesområdet for momsen.

53. Der kan opstå vanskeligheder, hvis de to former for anvendelse af leveringerne overlapper hinanden eller blandes sammen.

54. I sjette direktiv er angivet to metoder til at undgå sådanne vanskeligheder, idet de dog anvendes under forskellige omstændigheder og ikke uden videre kan erstatte hinanden.

55. Den første metode vedrører den situation, hvor en afgiftspligtig person, i egenskab af privatperson, bruger goder eller tjenesteydelser, som oprindeligt blev anset for at være beregnet til afgiftspligtig erhvervsmæssig anvendelse, og hvor den indgående moms derfor oprindeligt er fradraget. I henhold til de stort set parallelle bestemmelser i dels artikel 5, stk. 6, hvor det endelige forbrug vedrører varer, dels artikel 6, stk. 2, som i denne sag, hvor der er tale om tjenesteydelser, anses den skattepligtige person for at optræde i egenskab af både virksomhedsleverandør og privat køber, således at han skal svare udgående moms af »transaktionen«.

56. Den anden metode er det pro rata-fradragssystem, der er omhandlet i artikel 17, stk. 5, og artikel 19, hvor en virksomhed udfører både beskattede og ikke-beskattede udgående transaktioner. Her er grundreglen, at den del af den indgående afgift, beregnet på årsbasis, som svarer til nettoværdien af beskattede udgående transaktioner divideret med nettoværdien af alle virksomhedens udgående transaktioner, er fradragsberettiget.

57. Endvidere indeholder artikel 20 bestemmelser om, at fradragene skal berigtiges bl.a. i tilfælde af ændringer i de elementer, der anvendes til at bestemme det fradragsberettigede beløb. Sandsynligheden for, at der indtræder en sådan ændring, er betydelig i forbindelse med investeringsgoder, som ofte anvendes over en årrække, hvor formålet med deres anvendelse kan ændre sig. Der er derfor en berigtigelsesperiode på fem år, som kan forlænges til 20 år i forbindelse med fast ejendom med forskellige størrelser fradrag spredt over hele perioden (19).

58. Det er hensigtsmæssigt at sammenligne hovedpunkterne i de to systemer.

59. For det første gælder begge systemer kun i de tilfælde, hvor beskattede leveringer erhverves i en virksomhedssammenhæng. Artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, vedrører goder, som indgår i virksomhedens formue, eller tjenesteydelser, der er leveret af en virksomhed. Artikel 17, stk. 5, vedrører goder eller tjenesteydelser, der anvendes af en skattepligtig person til både beskattede og ikke-beskattede transaktioner – dvs. transaktioner, der er fritaget for afgift. Ingen af disse regelsæt finder anvendelse, når en afgiftspligtig person erhverver goder i sin egenskab af privatperson eller bruger dem til transaktioner, der ligger uden for anvendelsesområdet for momsen. I sådanne tilfælde er den indgående afgift aldrig fradragsberettiget, og transaktionerne indgår ikke i beregningen af den andel, som kan fradrages (20). Selv om en afgiftspligtig person overfører goder, som han har erhvervet i egenskab af privatperson, til sin virksomhed, vil dette også falde uden for anvendelsesområdet for momsen, da han ikke optræder i »denne egenskab«, men i egenskab af privatperson.

60. For det andet er begge systemer udformet, så de sikrer, at der er overensstemmelse mellem fradrag af indgående afgift og opkrævning af udgående afgift, men de fungerer faktisk som spejlbilleder af hinanden. Artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, fastsætter, at der, når der er fradraget indgående afgift, skal pålægges udgående afgift af transaktioner, som ellers ville falde uden for anvendelsesområdet for momsen, da de ikke er foretaget mod vederlag. Artikel 17, stk. 5,

bestemmer, at der, i det omfang der ikke kan opkræves udgående afgift, fordi en transaktion er fritaget for afgift, ikke kan ske et tilsvarende fradrag af indgående afgift. Hvis der skal være overlapninger mellem de to systemer, må det første skridt derfor være at anvende artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, så privat brug bliver en beskattet udgående transaktion. Derefter skal alle beskattede udgående transaktioner, herunder privat brug, lægges sammen og adskilles fra udgående transaktioner, der er fritaget for afgift, med henblik på anvendelsen af artikel 17, stk. 5.

61. Endelig giver begge systemer mulighed for regulering ved ændrede forhold, men mekanismerne er forskellige i de enkelte tilfælde. Hvad angår artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, sker reguleringen nemlig automatisk, da afgiften erlægges, såfremt og når forbruget finder sted. Hvad artikel 17, stk. 5, angår beregnes fradragsretten på årsbasis og kan således variere fra år til år, og artikel 20 fastsætter desuden en berigtigelsesperiode på flere år for investeringsgoder.

Omfanget af muligheden for undtagelser i henhold til artikel 6, stk. 2

62. I artikel 6, stk. 2, defineres bestemte kategorier af »transaktioner«, der skal sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag, selv om de ikke normalt udføres mod vederlag og således ellers ville falde uden for anvendelsesområdet for momsen.

63. Artikel 6, stk. 2, sidste punktum, giver medlemsstaterne mulighed for at »fravige bestemmelserne i dette stykke«, såfremt det ikke giver anledning til konkurrencefordrejning.

64. Efter min opfattelse indebærer denne mulighed ikke andet end, at medlemsstaterne kan undlade at sidestille de pågældende kategorier af transaktioner, helt eller delvist, med tjenesteydelser mod vederlag, hvorved de falder uden for anvendelsesområdet for momsen. Medlemsstaterne får ikke mulighed for at tilføje regler eller anvende andre regler, som ikke indgår i sjette direktiv.

65. Dette synspunkt følger af bestemmelsens ordlyd og er stadfæstet ved Domstolens dom i sagen *Cookie's World* (21).

66. Artikel 6, stk. 2, sidste punktum, kan derfor ikke give medlemsstaterne ret til at undlade at give skattepligtige personer mulighed for at vælge at lade goder, som anvendes både i forbindelse med virksomhed og til private formål, indgå i deres virksomheds formue.

67. Bestemmelsen giver dem derimod ret til at undlade at sidestille den gratis private anvendelse af disse goder med en levering foretaget mod vederlag, hvorved den ikke skal beskattes, og hvorved der ikke indtræder nogen ret til at fradrage indgående afgift på leveringer, der er anvendt til dette formål.

68. Der skal dog gøres yderligere tre bemærkninger i denne forbindelse.

69. Selv om, for det første, artikel 6, stk. 2, sidste punktum, ikke giver medlemsstaterne ret til at undlade at give afgiftspligtige personer mulighed for at vælge at lade goder, som anvendes både i forbindelse med virksomhed og til private formål, indgå i deres virksomheds formue, er denne bestemmelse ikke – og heller nogen anden bestemmelse i dette stykke – specifikt til hinder for, at de kan gøre det. Artikel 6, stk. 2, omhandler blot situationer, hvor man har ladet goder indgå i virksomhedens formue, hvorefter de er anvendt til private formål.

70. For det andet er varer, som ikke indgår i en afgiftspligtig persons virksomheds formue, undtaget fra anvendelsesområdet for momsen i det hele taget og således ikke omfattet af hverken artikel 5, stk. 6, artikel 6, stk. 2, eller artikel 17, stk. 5.

71. Hvis en medlemsstat, for det tredje, indfører undtagelser fra artikel 6, stk. 2, ved at undlade at

sidestille nogle eller alle de pågældende leveringer med leveringer foretaget mod vederlag, hvorved de falder uden for anvendelsesområdet for momsen, kan virkningen på nogle måder sammenlignes med virkningen af, at de pågældende indgående transaktioner ikke indgår i virksomhedens formue: Der er ingen ret til at fradrage indgående afgift, men de pågældende transaktioner indgår heller ikke i beregningen af den fradragsberettigede andel, som er omhandlet i artikel 17, stk. 5.

72. Det er derfor hensigtsmæssigt at se nærmere på virkningerne af at lade goder, som anvendes både i forbindelse med virksomheden og til private formål, indgå i på den ene side virksomhedens formue og på den anden side den private formue.

Konsekvenserne af at lade varer indgå i virksomhedens formue eller den private formue

73. Når en afgiftspligtig person erhverver goder og lader dem indgå i virksomhedens formue, er den moms, der er betalt ved erhvervelsen, umiddelbart fradragsberettiget, medmindre de helt eller delvist skal anvendes til transaktioner, som ikke pålægges afgift. Hvis de skal anvendes fuldt ud hertil, kan der ikke fradrages noget som helst. Hvis de anvendes delvist hertil, er den fradragsberettigede andel fastsat i artikel 17, stk. 5. I denne beregning er den indgående moms stadig fradragsberettiget, når den efterfølgende anvendelse omfatter privat forbrug, såfremt dette forbrug beskattes i henhold til artikel 5, stk. 6, eller artikel 6, stk. 2.

74. I den sidstnævnte situation kan den afgiftspligtige person, selv om hans private forbrug er pålagt moms, som det gælder for alle private forbrugere, i nogle tilfælde opnå visse afgiftsmæssige fordele ved anvendelsen af artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, herunder:

- fradraget sker umiddelbart, hvorimod beskatningen udskydes og spredes over den periode, hvor den private anvendelse finder sted, hvilket giver en mulig likviditetsfordel
- momsen pålægges prisen for de anvendte varer eller tjenesteydelser, som sandsynligvis er lavere end den pris, man som privatperson havde betalt for dem, hvis de var erhvervet fra en anden handlende
- hvad angår investeringsgoder, herunder fast ejendom, kan omkostningerne for den afgiftspligtige person til at levere »tjenesteydelser« i form af brug af goderne eller ejendommen (og således også den udgående afgift) være væsentligt lavere end omkostningerne til erhvervelsen (og således den fradragsberettigede indgående afgift), hvorved den private anvendelse faktisk medfører en reduceret afgiftsbelastning – en fordel som sandsynligvis bliver større, hvis den private anvendelse vokser.

75. Når goder erhverves som en del af en afgiftspligtig persons private formue, er de uden for momsens anvendelsesområde, og der er ingen fradragsret. Hvis de derefter anvendes i forbindelse med virksomheden, er der stadig ingen fradragsret, fordi det er den egenskab, hvori en person erhverver goderne, der er afgørende for, om der foreligger en fradragsret i første omgang (22), og fordi en person, der overfører goder fra sin private formue til sin virksomhed, eller stiller dem til rådighed til virksomhedens anvendelse, ikke foretager en levering mod vederlag i egenskab af afgiftspligtig person. Således vedbliver enhver indgående afgift på leveringer, som er erhvervet af en person i egenskab af privatperson, og derefter anvendes i forbindelse med virksomhed, at være en del af udgiften til disse leveringer, hvorved den afgiftspligtige person måske kan synes at blive belastet urimeligt på baggrund af princippet om merværdiafgiftens neutralitet.

76. Hvis goder, der anvendes både til private formål og i forbindelse med virksomhed, indgår i den private formue, vil den afgiftspligtige person således blive ugunstigt stillet. Hvis de indgår i

virksomhedens formue, kan han opnå en fordel, hvis den private anvendelse sidestilles med en levering foretaget mod vederlag i henhold til artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2.

77. Den fordel eller ulempe, som den afgiftspligtige person får, modsvares naturligvis nøjagtigt i tilsvarende tabt eller øget afgiftsindtægt hos skattemyndigheden.

78. Under disse omstændigheder står det klart, at muligheden for at vælge at lade varer af blandet anvendelse indgå enten i virksomhedens formue eller i den private formue, begunstiger den afgiftspligtige person, der kan forventes altid at vælge at lade varerne indgå i virksomhedens formue. Modsat vil skattemyndigheder foretrække en obligatorisk ordning, hvor en andel svarende til den private anvendelse skal indgå i den private formue.

79. Selv om det med rette kunne gøres gældende, at varer, der anvendes privat, eller den andel af dem, der anvendes privat, bør holdes uden for momssystemet fra det tidspunkt, de erhverves, således at der slet ikke sker noget fradrag af indgående afgift, tager denne holdning ikke højde for den kendsgerning, at der ikke er nogen mekanisme, der kan bruges til regulering i de tilfælde, hvor varer indgår i den private formue for derefter at blive anvendt i forbindelse med virksomheden.

80. I den konkrete sag kunne appellerne eventuelt have erhvervet ferieboligen med henblik på at tilbringe størstedelen af året der og måske udleje den i halvanden måned. I henhold til de nederlandske regler, som der er gjort rede for, skulle de lade 12,5% indgå i virksomhedens formue og 87,5% i den private formue og derfor kun fradrage 12,5% af momsen ved erhvervelsen. Det efterfølgende år havde de måske besluttet, at de hellere ville bo et andet sted, eller at lejeindtægten ikke var stor nok, hvorfor de lod ferieboligen udleje hele året. Der er ingen mekanisme hverken i de nederlandske regler, der er beskrevet, eller i sjette direktiv, hvorved overførslen til virksomhedens formue kunne give ret til at fradrage den udestående andel af den indgående afgift. Hvis de efterfølgende ville sælge ferieboligen som en udlejningsvirksomhed, skulle de imidlertid opkræve moms ved salget.

81. Når goder indgår i virksomhedens formue og derefter anvendes privat, har sjette direktiv derimod en reguleringsmekanisme, selv om den er utilstrækkelig, i artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2.

82. Jeg drager heraf den slutning, at Domstolens praksis, i henhold til hvilken en afgiftspligtig person skal kunne vælge at lade investeringsgoder, som anvendes både i forbindelse med virksomheden og til private formål, indgå i enten virksomhedens formue eller hans private formue, er berettiget af det forhold, at selv om det muligvis kan give ham en skattefordel, ville alternativet medføre en ulempe for ham, som ikke er forenelig med principperne for momsen, og som ikke kan afhjælpes. Der er tilsyneladende heller ingen andre løsninger i den gældende lovgivning – eller måske i det hele taget – som er i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet.

Konsekvenserne af en undtagelse fra artikel 6, stk. 2

83. Jeg har påpeget, at den undtagelse, der gives mulighed for i artikel 6, stk. 2, sidste punktum, er begrænset til, at den pågældende private anvendelse ikke sidestilles med en levering foretaget mod vederlag, og således falder uden for anvendelsesområdet for momsen. Jeg har også påpeget, at dette kan få konsekvenser, som svarer til konsekvenserne af ikke at lade de anvendte varer indgå i den afgiftspligtige persons virksomheds formue.

84. Imidlertid bør der sondres mellem de to situationer.

85. Når varer ikke indgår i virksomhedens formue, er der på intet tidspunkt tale om fradrag af indgående afgift. Når de indgår i virksomhedens formue, er den indgående afgift i princippet

umiddelbart fradragsberettiget, enten fuldt ud eller med en andel, der bestemmes i henhold til artikel 17, stk. 5, og artikel 19 – en andel, hvor leveringer, der falder uden for anvendelsesområdet for momsen, ikke kan tages i betragtning.

86. Hvis en medlemsstat anser privat anvendelse af virksomhedens formue for at falde uden for anvendelsesområdet for momsen, opstår der vanskeligheder, fordi en efterfølgende begivenhed – den private anvendelse – tilsyneladende har en tilbagevirkende konsekvens på klassificeringen af den pågældende indgående afgift, og således på retten til at fradrage denne, selv om afgiften i princippet var umiddelbart fradragsberettiget. Som vi har set, er det ikke muligt på forhånd at bestemme det korrekte fremtidige omfang af den private anvendelse med henblik på at holde den korrekte andel af den indgående afgift ude af det umiddelbare fradrag.

87. I denne henseende kan det muligvis være af betydning, at der ikke er mulighed for undtagelser fra bestemmelserne i artikel 5, stk. 6, der vedrører privat forbrug snarere end anvendelse af goder, som indgår i virksomhedens formue. Momsen pålægges således altid privat forbrug, hvorved det problem, jeg har ridset op ovenfor, undgås.

88. For så vidt angår tjenesteydelser, der består i brug af virksomhedens goder i henhold til artikel 6, stk. 2, kan man gå ud fra, at denne anvendelse altid vil være af investeringsgoder. Anvendelse af andre goder vil altid indebære forbrug eller være af en sådan art, at der ikke kan findes en realistisk regnskabsmekanisme med henblik på afgift.

89. Selv om anvendelse af et gode, der tilhører virksomheden, og som af en medlemsstat sidestilles med et gode, der falder uden for anvendelsesområdet for momsen, ikke kan tages med i beregningen af den fradragsberettigede andel i henhold til artikel 17, stk. 5, og artikel 19, kan der stadig tages højde herfor i forbindelse med artikel 20, der vedrører berigtigelser til det oprindelige fradrag, når der efterfølgende sker ændringer i de elementer, som tages i betragtning ved fastsættelsen af det oprindelige fradragsberettigede beløb.

90. Hvor der er tale om investeringsgoder, og navnlig fast ejendom, giver den berigtigelsesperiode, der er fastsat i artikel 20, således mulighed for, at der kan anvendes en mere fleksibel tilgang, hvis den private anvendelse ikke sidestilles med en levering foretaget mod vederlag, end hvis de anvendte goder holdes ude fra virksomheden, idet man i betydelig grad undgår både ulempen for den afgiftspligtige, der er involveret i sidstnævnte tilfælde, og den fordel, som i nogle tilfælde følger af en simpel anvendelse af artikel 6, stk. 2.

Konklusion vedrørende artikel 6, stk. 2

91. Jeg er derfor af den opfattelse, at en national lovgivning, som ikke giver en afgiftspligtig person mulighed for at vælge at lade et investeringsgode indgå fuldt ud i virksomhedens formue, når han både anvender dette gode i forbindelse med virksomheden og til andre formål, særligt private formål, hverken er forenelig med sjette direktivs artikel 6, stk. 2, eller tilladt i henhold til artikel 6, stk. 2, sidste punktum.

92. Artikel 6, stk. 2, sidste punktum, tillader dog lovgivning, i henhold til hvilken anvendelsen af sådanne goder ikke sidestilles med en levering mod vederlag, hvorved denne anvendelse falder uden for momsens anvendelsesområde, såfremt den ikke giver anledning til konkurrencefordrejning og anvendes i kombination med den berigtigelsesmekanisme, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 20.

Artikel 17, stk. 6

93. Jeg vil nu behandle spørgsmålet, om de nederlandske regler, som er omhandlet i denne sag,

kan være tilladte i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, idet de indeholder en udelukkelse af fradragsretten, som indgik i den nationale lovgivning, inden direktivet trådte i kraft.

94. Da Kongeriget Nederlandene var bundet af de harmoniserede momsregler i andet direktiv, inden sjette direktiv trådte i kraft, står det klart, at kun undtagelser, der var forenelige med andet direktiv, kan anses for at være tilladte i denne forbindelse.

95. Artikel 11, stk. 1, i andet direktiv foreskrev en almindelig fradragsret, i det omfang ting og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med en afgiftspligtig persons virksomhed, men artikel 11, stk. 4, gav mulighed for at udelukke »[b]estemte ting og bestemte tjenesteydelser [...] fra fradragsretten, og dette gælder særligt sådanne ting og tjenesteydelser, som helt eller delvist vil kunne anvendes til den afgiftspligtiges eller hans personales private forbrug«.

96. Både den forelæggende ret og den nederlandske regering har udtalt, at de omtvistede nationale regler blev vedtaget til gennemførelse af andet direktivs artikel 11, stk. 1. Også uden disse udtalelser synes denne konklusion at være berettiget af den kendsgerning, at de pågældende regler har til formål at begrænse fradrag til tilfælde, hvor leveringer anvendes i forbindelse med virksomhed.

97. Kommissionen har gjort gældende, at kun undtagelser, der er tilladte i henhold til andet direktivs artikel 11, stk. 4, kan opretholdes i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit. Den nederlandske regering har imidlertid fremført, at regler, der er vedtaget i henhold til artikel 11, stk. 1, også kan omfattes af denne bestemmelse.

98. Jeg er enig med Kommissionen. Andet direktivs artikel 11, stk. 1, blev erstattet af sjette direktivs artikel 17, stk. 2. National lovgivning skal nu være i overensstemmelse med den sidstnævnte – sammenholdt med bl.a. artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2 – inden for det anvendelsesområde, som denne bestemmelse har overtaget uændret fra den førstnævnte. Sjette direktivs artikel 17, stk. 6, erstatter dog andet direktivs artikel 11, stk. 4, men giver mulighed for at opretholde undtagelser, der var gældende i henhold til denne bestemmelse.

99. Ifølge ordlyden af andet direktivs artikel 11, stk. 4, er der mulighed for udelukkelse af fradragsretten for bestemte typer ting og tjenesteydelser – f.eks. biler – snarere end en generel undtagelse for privat anvendelse, hvilket Domstolen har stadfæstet i sin praksis vedrørende sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, og denne bestemmelses lovgivningsmæssige sammenhæng.

100. I mit forslag til afgørelse i Lennartz-sagen (23) gav jeg udtryk for den holdning, at artikel 17, stk. 6, ikke kunne berettige opretholdelse af en generel foranstaltning, der gjaldt for alle kategorier udgifter, der omfatter både erhvervsmæssig og privat brug, og Domstolen indtog den samme holdning (24), dog uden at henvise specifikt til artikel 17, stk. 6.

101. I sagen Kommissionen mod Frankrig (25) behandlede jeg bestemmelsen og dens lovgivningsmæssige sammenhæng mere indgående, og af de kilder, jeg citerede, fremgår det, at de typer undtagelser, som lovgiver havde i tankerne, vedrører kategorier af udgifter, som defineres ud fra arten af de erhvervede leveringer snarere end deres anvendelse. Det er bemærkelsesværdigt, at de sager, hvor Domstolen har behandlet en medlemsstats påberåbelse af artikel 17, stk. 6, andet afsnit (26), tilsyneladende altid har drejet sig om denne type undtagelser.

102. Som det er påpeget både af Hoge Raad i forelæggelseskendelsen og af Kommissionen i dennes indlæg, bekræftes dette synspunkt navnlig i Domstolens dom i Royscot Leasing-sagen (27).

103. Det synes derfor ikke muligt at lade de omtvistede regler være omfattet af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit.

Forslag til afgørelse

104. Henset til ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Hoge Raads spørgsmål besvares således:

»National lovgivning, som ikke giver en afgiftspligtig person mulighed for at vælge at lade et investeringsgode indgå fuldt ud i virksomhedens formue, når erhververen både anvender det pågældende gode i forbindelse med virksomheden og til andre formål, særligt private formål, er ikke forenelig med artikel 6, 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 og er heller ikke omfattet af anvendelsesområdet for den undtagelse, som er omhandlet i artikel 6, stk. 2, sidste punktum.

National lovgivning, som ikke sidestiller anvendelsen af et sådant gode med en levering foretaget mod vederlag, hvorved denne anvendelse falder uden for anvendelsesområdet for momsen, kan dog være omfattet af denne undtagelses anvendelsesområde, såfremt den ikke giver anledning til konkurrencefordrejning og anvendes sammen med den berigtigelsesmekanisme, der er fastsat i sjette direktivs artikel 20.

National lovgivning, der var gældende, da sjette direktiv trådte i kraft, og som fastsætter en generel udelukkelse af fradragsretten vedrørende alle goder og tjenesteydelser, der anvendes til ikke-erhvervsmæssige formål, falder ikke inden for anvendelsesområdet for dette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit.«

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – Selv om ordet »taxable« (afgiftspligtig) er anvendt i den engelske version af direktivet (hvor der i den franske tales om »opérations taxées« – se punkt 8 nedenfor), foretrækker jeg i denne sammenhæng at anvende ordet »taxed« (beskattet) i stedet for »taxable«, når jeg henviser til transaktioner, der pålægges moms. På denne måde sondres der mellem disse transaktioner og dels transaktioner, der er omfattet af afgiftens anvendelsesområde, men er fritaget for afgift, dels transaktioner, der falder uden for afgiftens anvendelsesområde.

3 – Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, EFT 1967, s. 12.

4 – Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT L EFT L 145, s. 1 (herefter »sjette direktiv«).

5 – Artikel 17, stk. 5, giver dog også medlemsstaterne mulighed for at variere denne regel inden for visse grænser. Der gives navnlig mulighed for at føre særskilte regnskaber for de afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige dele af virksomheden og mulighed for at bestemme den fradragsberettigede andel af den indgående afgift ud fra, hvordan varerne anvendes. For eksempel vil halvdelen af den indgående afgift være fradragsberettiget vedrørende varer, hvor den ene halvdel er anvendt til afgiftspligtige udgående transaktioner og den anden halvdel til ikke-afgiftspligtige udgående transaktioner, uanset den relative værdi af de to typer udgående transaktioner.

6 – Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes

lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse, EFT 1967, s. 14.

7 – Nævnt i punkt 8.

8 – Punkt 41-46.

9 – Punkt 47 ff.

10 – Punkt 51-61.

11 – Punkt 62-71.

12 – Punkt 73-82

13 – Punkt 83-90.

14 – Punkt 93-103.

15 – Jf. f.eks. dom af 13.7.2000, sag C-160/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 6137, præmis 23.

16 – Dom af 8.5.2003, sag C-269/00, Seeling, Sml. I, s. 4101, præmis 40. Jf. desuden dom af 4.10.1995, sag C-291/92, Armbrrecht, Sml. I, s. 2775, præmis 20, og af 8.3.2001, sag C-415/98, Bakcsi, Sml. I, s. 1831, præmis 25.

17 – Dom af 26.9.1996, sag C-230/94, Enkler, Sml. I, s. 4517, præmis 35. En mere fyldig redegørelse for, hvordan der sikres ligebehandling, kan ses i generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse i sagen Hotel Scandic Gåsabäck, fremsat den 23.11.2004 (dom af 20.1.2005, sag C-412/03, præmis 24-32).

18 – Jf. punkt 13 ovenfor.

19 – Vedrørende praktiske eksempler på, hvordan systemet fungerer, når anvendelsen af investeringsgoder varierer fra år til år, se P. Farmer og R. Lyal, *EC Tax Law*, 1994, s. 196, og B.J.M. Terra, *Europees indirect belastingrecht*, 2002, s. 459.

20 – Jf. som et nyere eksempel dom af 29.4.2004, sag C-77/01, EDM, Sml. I, s. 4295, præmis 53 og 54.

21 – Dom af 11.9.2003, sag C-155/01, Sml. I, s. 8785, præmis 58 og 59, jf. også dom af 27.6.1989, sag 50/88, Kühne, Sml. s. 1925, præmis 16-19.

22 – Dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795.

23 – Nævnt ovenfor i fodnote 22, punkt 76-79.

24 – Præmis 35 i dommen.

25 – Dom af 18.6.1998, sag C-43/96, Sml. I, s. 3903, punkt 12 ff. i mit forslag til afgørelse.

26 – Jf. dom af 5.10.1999, sag C-305/97, Royscot Leasing m.fl., Sml. I, s. 6671, af 19.9.2000, sag C-177/99 og C-181/99, Ampafrance og Sanofi, Sml. I, s. 7013, af 14.6.2001, sag C-345/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4493, af 8.1.2002, sag C-409/99, Metropol, Sml. I, s. 81, af 14.6.2001, sag C-40/00, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4539, og Cookie's World-

dommen, nævnt ovenfor i fodnote 21.

27 – Nævnt ovenfor i fodnote 26, præmis 20 ff.