

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

L.A. GEELHOED

fremsat den 25. marts 2004¹

I — Indledning

1. Denne sag vedrører fortolkningen af 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 beregningsgrundlag² (herefter »sjette direktiv«). Cour d'appel (Luxembourg) spørger nærmere bestemt, om artikel 13, punkt C, i sjette direktiv giver en medlemsstat, der har gjort brug af adgangen til at indrømme afgiftspligtige personer ret til 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 forudgående godkendelse, der ikke har tilbagevirkende kraft for afgiftsmyndighederne. Med andre ord spørger den forelæggende ret Domstolen, om mulighed for medlemsstaterne til at fastsætte betingelserne for udøvelse af valgmuligheden i artikel 13, punkt C, andet afsnit (»Medlemsstaterne kan begrænse omfanget af denne valgfrihed; de fastsætter de nærmere betingelser for dens udøvelse.«) er begrænset af princippet om ret til fradrag for moms.

II — Retsforskrifter

A — Fællesskabsbestemmelser

2. Artikel 13, punkt B, litra b), og artikel 13, punkt C i sjette direktiv 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:

1 — Originalsprog: nederlandsk
2 — —EFT L 145, s. 1.

[...]

- b) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, med undtagelse af: og betingelserne for udøvelse af valgret med henblik på erlæggelse af moms for virksomhed i forbindelse med fast ejendom (herefter »den storhertugelige anordning«)³ indrømmer de afgiftspligtige personer

[...]

C. Valgmulighed

»mulighed for at vælge, at moms skal erlægges i forbindelse med følgende virksomhed vedrørende fast ejendom:

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

[...]

- a) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom

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

[...]

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

4. Artikel 3 i den storhertugelige anordning bestemmer:

B — Nationale lovbestemmelser

»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 [...]«

3. Artikel 1 i storhertugelig anordning af 7. marts 1980 om fastsættelse af grænserne

³ — *Mémorial* 1980 A, s. 242.

5. Artikel 5 i den storhertugelige anordning bestemmer:

nærværende forordnings artikel 3 er opfyldt, og når ejeren har forpligtet sig til at forelægge en erklæring om sit valg ved bygningens fuldendelse.«

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

III — Faktiske omstændigheder

[...]

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.«

6. Artikel 7, stk. 2, i den storhertugelige anordning bestemmer:

7. Ejendomsselskabet Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (herefter »VOK«) fradrog i 1993 og 1994 moms for en ejendom, det havde udlejet med moms faktura fra januar 1993.

8. Den 29. juni 1993 tilstillede VOK l'Administration de l'enregistrement et des domaines (herefter »afgiftsmyndigheden«) en erklæring med henblik på at udnytte sin ret til at vælge beskatning. Godkendelsen blev indrømmet den 30. juni 1993 med virkning fra den 1. juli 1993, skønt VOK var af den opfattelse, at merværdiafgiften burde kunne fradrages allerede fra lejemålets indgåelse (nemlig den 1.1.1993).

»I tilfælde af opførelse af en bygning kan ejerne først foretage fradrag for indgående afgift fra det tidspunkt, hvor erklæringen om valget [...] om udlejning [...] af bygningen er godkendt. Administrationen kan dog tillade ejeren at foretage fradrag af indgående afgift efterhånden som regningerne indgår, når det med sikkerhed er godtgjort, at betingelsen i

9. I henhold til artikel 5 i den storhertugelige anordning gav afgiftsmyndigheden imidlertid afslag på fradrag på 50% af den indgående moms under henvisning til, at fradragsretten først kunne udnyttes fra godkendelsens dato.

10. Afgiftsmyndigheden udstedte derfor momsansættelser, der indeholdt en rettelse af egen drift af momsangivelserne.

lagde påstand om annullation af den ændring af momsangivelsen, som afgiftsmyndigheden af egen drift havde foretaget i angivelserne af 1993 og 1994. Nævnte retsinstans gav i dom af 7. november 2001 VOK medhold.

11. VOK indgav herefter klage til afgiftsmyndighedens direktør, som i januar 1998 traf en afgørelse, hvorefter der blev udstedt nye momsangivelser med rettelser i februar. Direktøren fastslog, at den 1. januar 1993 udgjorde indledningsdatoen for ejendommens udlejning.

14. Afgiftsmyndigheden og Storhertugdømmet Luxembourg iværksatte appel af afgørelsen ved Cour d'appel.

15. Cour d'appel har ved dom af 18. juni 2003 besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

12. Da valget først havde virkning fra den 1. juli 1993, var udlejningen ikke underlagt merværdiafgift i første halvdel af 1993. Den indgående moms kunne derfor kun fradrages med 50%, hvilket begrundede ændringen af momsangivelsen for 1993. Direktøren fandt for det andet, at brugen af valgfriheden måtte medføre endnu en ændring for 1994, nærmere bestemt således, at ni tiendedele 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.

»Giver artikel 13, punkt C, stk. 1, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, 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?«

13. VOK anlagde søgsmål mod afgiftsmyndigheden og Storhertugdømmet Luxembourg ved Tribunal d'arrondissement (Luxembourg), hvorunder selskabet ned-

16. I henhold til artikel 20 i EF-statutten for Domstolen har afgiftsmyndigheden, den luxembourgske regering, VOK og Kommissionen indgivet skriftlige indlæg.

IV — Stillingtagen

17. Kan en medlemsstat, der i henhold til sjette direktiv, artikel 13, punkt C, 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, betinge beskatning af disse transaktioner af, at der opnås en forudgående godkendelse fra afgiftsmyndigheden?

18. Besvarelsen af dette spørgsmål afhænger hovedsagelig af fortolkningen af artikel 13, punkt C, stk. 2, i sjette direktiv. Omfatter den mulighed, der er indrømmet medlemsstaterne til at begrænse omfanget af valgfriheden og fastsætte nærmere bestemmelse for dens udøvelse, også muligheden for at begrænse den valgfrie anvendelse af merværdiafgift til transaktioner, der er gennemført efter godkendelsen?

19. VOK og Kommissionen samt afgiftsmyndigheden og den luxembourgske regering har vedrørende dette spørgsmål fremført opfattelser, som umiddelbart forekommer diametralt modsatte.

20. De af VOK og Kommissionen fremførte argumenter er baseret på Domstolens praksis, hvorefter princippet om umiddelbart og fuldstændigt fradrag af indgående moms er

et grundlæggende princip i merværdiordningen.

21. De har herved henvist til dommene i sagerne Molenheide m.fl., Schlossstrasse og Breitsohl⁴.

22. VOK har under henvisning til denne retspraksis fastslået, at den forudgående kontrol- og godkendelsesordning i den storhertugelige anordning ikke er nødvendig for bekæmpelse af misbrug og skattesvig, eftersom efterfølgende kontrol kan være ligeså effektiv og måske mere effektiv end forudgående kontrol. Dette indebærer, at denne procedure er i strid med proportionalitetsprincippet, som dette navnlig er blevet fastslået i præmis 45 og 46 i dommen i sagen Molenheide m.fl.

23. VOK har nærmere bestemt anført, at artikel 13, punkt C, i sjette direktiv ikke hjemler medlemsstaterne ret til at indføre en godkendelsesordning som den, der foreligger i hovedsagen.

24. Medlemsstaterne kan ganske vist i henhold til nævnte direktivs artikel 13, punkt C, fastsætte de nærmere bestemmelser for

⁴ — Dom af 18.12.1997, forenede sager C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, Sml. I, s. 7281, præmis 47, og domme af 8.6.2000, sag C-396/98, Sml. I, s. 4279, præmis 36, og sag C-400/98, Sml. I, s. 4321, præmis 34.

omfanget af beskatningsvalgfriheden ved udlejning af fast ejendom, men når disse betingelser er opfyldt, hvilket er tilfældet i denne sag, skal de grundlæggende principper om merværdiafgift, nemlig princippet om fradrag af indgående afgift og proportionalitetsprincippet, finde anvendelse.

25. VOK er derfor af den opfattelse, at artikel 13, punkt C, stk. 1, litra a), ikke giver den 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 fradrag for indgående moms af, at der opnås en forudgående tilladelse, der ikke har tilbagevirkende kraft, fra afgiftsmyndighederne.

26. Kommissionen er af samme opfattelse som VOK. Kommissionen har bl.a. anført, at den i artikel 13, punkt C, i sjette direktiv hjemlede ret, ikke er absolut, men skal anvendes under hensyntagen til ordlyden og ånden bag sjette direktiv. Kommissionen har herved henvist til dommene i sagerne Becker og Armbrrecht⁵.

27. Kommissionen har på dette grundlag fastslået, at en forudgående godkendelse, som gør det muligt for de nationale myndigheder at efterprøve, om de betingelser, som staten har fastsat for at udnytte valgfriheden,

umiddelbart forekommer legitime, og ikke efter dens mening er i strid med noget princip i sjette direktiv.

28. Kommissionen har derimod anført, at bestemmelsen, hvorefter indledningen af den afgiftspligtige virksomhed, når afgiftsmyndigheden har fastslået, at valgfriheden behørigt kunne udøves, dog ikke kan gælde fra den reelle indledning af virksomheden, klart forekommer den at udgøre en uforholdsmæssig bestemmelse. Kommissionen har anført, at såfremt, hvilket er tilfældet i hovedsagen, erklæringen tilstilles afgiftsmyndigheden efter tidspunktet for indledningen af den afgiftspligtige virksomhed, indebærer den omstændighed, at godkendelsen ikke har tilbagevirkende kraft, at den afgiftspligtige herved fratages en del af fradragsrettighederne.

29. Kommissionen har herved fastslået, at den omstændighed, at den normale afgiftsordning ikke kan anvendes fra indledningen af den afgiftspligtige aktivitet, idet godkendelsen ikke udstedes med tilbagevirkende kraft, er en foranstaltning, som ikke kan begrundes. En sådan foranstaltning indebærer en situation, hvori den indgående afgift fortsat belaster den afgiftspligtige, hvilket bør undgås.

30. Kommissionen har videre anført, at denne manglende tilbagevirkende kraft ikke er begrundet, eftersom, såfremt medlemsstaten ophæver den, såvel medlemsstatens kontrol — ved hjælp af godkendelsen — som en eventuel regularisering — i henhold til sjette direktivs artikel 20 — ved afslag på godkendelsen eller ændring af betingelserne for valgfrihedens udøvelse fortsat er mulige.

⁵ — Dom af 19.1.1982, sag 8/81, Sml. s. 53, præmis 38, og af 4.10.1995, sag C-291/92, Sml. I, s. 2775.

31. Afgiftsmyndigheden og den luxembourgiske regering har anført, at godkendelsesbeslutningen i den storhertugelige anordning er forenelig med artikel 13, punkt C, i sjette direktiv. Denne bestemmelse indrømmer medlemsstaterne mulighed for at give deres afgiftspligtige ret til at vælge at erlægge afgift og at underlægge denne ret visse nærmere bestemmelser for dens udøvelse, hvorved medlemsstaterne samtidig er indrømmet et vidt skøn.

32. Nævnte parter har til støtte for denne opfattelse henvist til Becker-dommen og Belgocodex-dommen⁶.

33. Godkendelsesproceduren udgør gennemførelsesbestemmelser, som ikke går ud over, hvad der er hjemlet i artikel 13, punkt C, i sjette direktiv. Denne procedure gør det muligt for afgiftsmyndigheden at efterprøve, om de afgiftspligtige udlejere, som vælger at blive beskattet, opfylder grundbetingelserne, nemlig at lejeren selv er afgiftspligtig og kan fratække den indgående moms.

34. Den luxembourgiske ordning strider heller ikke mod de grundlæggende merværdiafgiftsprincipper, som princippet om fradrag af den indgående afgift, eftersom den afgiftspligtige har mulighed for forudgående at indgive sin erklæring om valget og herved betids opnå godkendelsen med henblik på et fuldstændigt og umiddelbart fradrag af ind-

gående merværdiafgift. Kun i det tilfælde, hvor erklæringen indgives efter indledningen af bygningslejemål, seks måneder senere, som i hovedsagen, kan udlejeren ikke umiddelbart og fuldstændigt fradrage den indgående merværdiafgift. Udlejeren skal i dette tilfælde afvente afgiftsmyndighedens godkendelse og kan først herefter anmode afgiftsmyndigheden om en i fremtiden gældende ændring i momsangivelsen.

35. Heraf følger, at rækkevidden af muligheden for umiddelbart og fuldstændigt at fradrage indgående merværdiafgift alene er en indirekte konsekvens af valgfriheden som omhandlet i artikel 13, punkt C, i sjette direktiv og de herom nærmere fastsatte bestemmelser. Den godkendelsesprocedure, som Storhertugdømmet Luxembourg har indført, har hverken til formål eller til virkning at begrænse retten til fradrag af merværdiafgift, som er fastlagt i sjette direktiv.

36. Afgiftsmyndigheden og den luxembourgiske regering har endelig fastslået, at denne procedure er begrundet i, at det for udlejeren er vigtigt hurtigst muligt at blive bekendt med, at han fuldstændigt kan fradrage indgående merværdiafgift. Dette gør det muligt at undgå senere økonomiske problemer. Formålet med denne procedure er også at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og undgå svig og misbrug.

6 — Dom af 3.12.1998, sag C-381/97, Sml. I, s. 8153, præmis 17.

37. Det fremgår af sagen, at den luxembourgiske regering har ønsket at udnytte den mulighed, som indeholdes i artikel 13, punkt C, i sjette direktiv, nemlig ikke at anvende fritagelsen i direktivets artikel 13, punkt B, for så vidt angår forpagtning og udlejning af fast ejendom.

38. Det fremgår af indholdet af den storhertugelige anordning, at den luxembourgiske regering har underlagt det afgiftspligtiges valgfrihed visse grænser og betingelser.

39. Nævnte anordnings artikel 3 indeholder herved hovedbegrænsningen af muligheden for at vælge beskatning: Valgfrihed kan alene udøves med hensyn til fast ejendom, der anvendes fuldt ud, eller i tilfælde af blandet brug i overvejende grad af udlejeren til udøvelse af virksomhed, der giver ret til fradrag af indgående moms.

40. Der er klar sammenhæng mellem begrænsningerne i artikel 7 og den forudgående godkendelsesprocedure i artikel 5 i den storhertugelige anordning, idet den luxembourgiske afgiftsmyndighed forudgående skal kunne efterprøve, om de økonomiske transaktioner, som er merværdiafgiftspligtige, opfylder betingelserne i nævnte anordnings artikel 7.

41. Såvel afgiftsmyndigheden og den luxembourgiske regering som Kommissionen har i deres skriftlige indlæg understreget denne forbindelse mellem dels begrænsningen af valgfriheden, og dels nødvendigheden af at efterprøve, om betingelserne for udøvelsen heraf er opfyldt.

42. De har herved fastslået, at eftersom godkendelsesproceduren er en logisk følge af medlemsstaternes beføjelse til at begrænse rækkevidden af valgfriheden, er proceduren ikke som sådan uforholdsmæssig.

43. Denne konklusion er klart begrundet fra opbygningen af artikel 13, punkt B og C, i sjette direktiv, hvori muligheden for at indrømme den i artikel 13, punkt C, nævnte valgfrihed udgør en undtagelse til de mere omfattende undtagelser i artikel 13, punkt B.

44. De forskellige opfattelser mellem dels de luxembourgiske myndigheder, og dels VOK og Kommissionen vedrører navnlig artikel 5, sidste punktum, i den storhertugelige anordning. Anvendelsen af denne bestemmelse kan indebære, at den afgiftspligtige berøves en del af fradragsretten som fastlagt i artikel 17 i sjette direktiv. Dette kan bl.a. være tilfældet, såfremt; som i denne sag,

erklæringen om valget indgives til afgiftsmyndigheden efter indledningen af den afgiftspligtige transaktion.

45. Kommissionen og VOK har under henvisning til Domstolens omfangsrige praksis understreget, at fradragsretten er et grundlæggende princip i merværdiafgiftsordningen, som medlemsstaterne kun kan begrænse af bydende hensyn. En sådan situation foreligger ikke i hovedsagen. Heraf følger, at bestemmelsen i artikel 5, sidste punktum, i den storhertugelige anordning om, at godkendelsen ikke gives med tilbagevirkende kraft, må anses for et uforholdsmæssigt indgreb i fradragsretten og derfor for at være i strid med fællesskabsretten.

46. Skønt jeg kan tiltræde Kommissionens argumenter vedrørende vigtigheden af fradragsretten som en grundpille i merværdiafgiftsordningen, kan jeg dog ikke tiltræde den konklusion, Kommissionen har draget i denne sag.

47. Som Domstolen flere gange har fastslået⁷, råder medlemsstaterne over et vidt skøn i forbindelse med bestemmelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt C.

48. Medlemsstaterne kan principielt begrænse den materielle og tidsmæssige anvendelse af de afgiftspligtiges valgfrihed, hvilket er tilfældet i denne sag. Den materielle begrænsning indeholdes i den storhertugelige anordnings artikel 7, mens den tidsmæssige begrænsning indeholdes i nævnte anordnings artikel 5.

49. Den storhertugelige anordning forekommer mig klart at opfylde hensynet til retssikkerhed: De afgiftspligtige kan forudgående få kendskab til de transaktioner, valgfriheden gælder for, tidspunktet for afgiftserlæggelsen og endelig de formaliteter, der skal opfyldes med henblik herpå.

50. I lyset af fradragsprincippet forekommer en ordning som hovedsagens mig klart uanfægtelig. En afgiftspligtig, som opfylder de klare betingelser i den storhertugelige anordning og betids opfylder de heri gældende formaliteter, kan være sikker på at kunne fradrage den indgående erlagte afgift. Såfremt godkendelsesproceduren overholdes, begrænser anordningen ikke fradragsprincippet.

51. En bestemmelse som artikel 5, sidste punktum, i den storhertugelige anordning har alene til formål at angive det tidspunkt, hvorfra den udøvede og godkendte valg-

7 — Bl.a. Becker-dommen (nævnt i fodnote 5, præmis 38) og Belgocodex-dommen (nævnt i fodnote 6, præmis 17).

frihed gælder. Som den luxembourgske regering med føje har anført, har denne bestemmelse hverken til mål eller til virkning at begrænse fradragsretten. Såfremt de afgiftspligtige gennemfører de transaktioner, som omfattes af afgiftens anvendelsesområde, men ikke betids indgiver erklæringen om valget af afgiften, og derfor ikke råder over den i den nationale ordnings foreskrevne godkendelse, påvirker bestemmelsen fradragsretten, men denne følge kan imidlertid ikke tillægges de nationale bestemmelser, men de afgiftspligtiges adfærd.

52. Når henses hertil, skal jeg fastslå, at en national ordning som den i hovedsagen foreliggende ikke betinger fradragsretten af en forudgående godkendelse, der ikke har tilbagevirkende kraft. Eftersom en overholdelse af godkendelsesproceduren gør det muligt for de pågældende afgiftspligtige at opnå en direkte og fuldstændig ret til fradrag af den indgående afgift, kan proceduren ikke anses for uforholdsmæssig. Ordningen overskrider ikke de grænser, som er nødvendige for at nå ordningens formål, som er at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og undgå svig og misbrug. Desuden opfylder denne procedure kravet om retssikkerhed.

V — Forslag til afgørelse

53. På grundlag af det anførte skal jeg foreslå Domstolen at besvare den nationale rets spørgsmål således:

»Artikel 13, punkt C, stk. 1, litra a), 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 afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, betinger afgiftens anvendelse af en forudgående godkendelse af valget, når formålet med godkendelsesproceduren alene er at efterprøve, om de fastsatte betingelser er opfyldt, og ordningens formål bl.a. er at forhindre tilfælde af svig eller misbrug. En sådan godkendelsesprocedure er ikke i strid med fradragsretten, når den afgiftspligtige ved overholdelsen heraf er sikret et direkte og fuldstændigt fradrag af den indgående afgift.«