

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

6. april 1995 *

I sag C-4/94,

angående en anmodning, som High Court of Justice, Queen's Bench Division, i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

BLP Group plc

mod

Commissioners of Customs and Excise,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12), og af artikel 17, 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 (EFT L 145, s. 1),

har

* Processprog: engelsk.

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C. Gulmann, og dommerne J.C. Moitinho de Almeida (refererende dommer) og D.A.O. Edward,

generaladvokat: C.O. Lenz
justitssekretær: fuldmægtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- BLP Group plc ved David Milne, QC, for Solicitors Tony Woodgate og Stephen Coleclough
- Det Forenede Kongerige ved Assistant Treasury Solicitor John E. Collins, som befuldmægtiget, bistået af Barrister K. P. E. Lasok
- den græske regering ved assisterende juridisk konsulent Fokion Georgakopoulos, Statens Advokatkontor, og fuldmægtig Kyriaki Grigoriou, Statens Advokatkontor, som befuldmægtigede
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Thomas Cusack, og Enrico Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der er afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 8. december 1994 af sagsøgeren i hovedsagen, af Det Forenede Kongerige, af den græske regering og af Kommissionen,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 26. januar 1995,

afsagt følgende

Dom

- 1 Ved beslutning af 14. december 1993 indgået til Domstolen den 6. januar 1994 har High Court of Justice, Queen's Bench Division, i medfør af EØF-traktatens artikel 177 forelagt tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12, herefter benævnt »første direktiv«) og af artikel 17, 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 (EFT L 145, s. 1, herefter benævnt »sjette direktiv«).
- 2 Spørgsmålene er blevet rejst i forbindelse med en retssag mellem BLP Group plc (herefter benævnt »BLP«) og Commissioners of Customs and Excise (herefter benævnt »Commissioners«).
- 3 BLP er et selskab, som forvalter kapitalandele, og som leverer tjenesteydelser til en række handelsselskaber, der fremstiller varer til møbel- og »gør-det-selv«-industrien. I 1989 erhvervede BLP selskabskapitalen i det tyske selskab Berg Mantelprofilwerk GmbH (herefter benævnt »Berg«). Imidlertid var BLP's økonomiske situation i juni 1991 blevet så vanskelig, at ledelsen afhændede 95% af andelen i Berg. Indtægterne fra salget anvendtes til at afvikle BLP's gæld.
- 4 I forbindelse med momsangivelsen for perioden indtil den 30. september 1991 anmodede BLP om fradrag for den moms, som selskabet havde betalt i henhold til

tre fakturaer for tjenesteydelser, som var blevet udført for BLP af henholdsvis forretningsbanker, advokater og revisorer i forbindelse med afhændelsen af andelene i Berg.

- 5 Commissioners afslog anmodningen om fradrag, stort 39 845 UKL, med den begrundelse, at denne afhændelse af andele ifølge lovgivningen om omsætningsafgift udgjorde en fritagen transaktion.

- 6 BLP anlagde sag ved London Value Added Tax Tribunal til prøvelse af denne afgørelse og påberåbte sig i den forbindelse især sjette direktivs artikel 17 og 19.

- 7 Artikel 2, stk. 2, i første direktiv har følgende ordlyd: »Ved enhver omsætning svarer 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.«

- 8 Sjette direktivs artikel 17 bestemmer følgende om fradragsretten:

»...

2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

- a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt 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.

...«

- 9) Artikel 19 vedrører beregningen af pro rata-satsen for det fradrag, der er fastsat i artikel 17, stk. 5. Det bestemmes i artiklen:

»1. Pro rata-satsen for det fradrag, der er fastsat i artikel 17, stk. 5, første afsnit, fremkommer ved, at der opstilles en brøk, som:

- i tælleren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med transaktioner, for hvilke der er fradragsret i henhold til artikel 17, stk. 2 og 3

— i nævneren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med de transaktioner, som er opført i tælleren, samt i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret ...

2. Uanset stk. 1 ses der ved beregning af pro rata-satsen bort fra ... den del af omsætningen, der vedrører ... bitransaktioner vedrørende fast ejendom og finansielle spørgsmål ...«

10 Da BLP ikke fik medhold ved førsteinstansen, iværksatte selskabet appel til High Court of Justice, Queen's Bench Division. Denne ret traf afgørelse om ikke at forelægge Domstolen præjudicielle spørgsmål, hvilken afgørelse BLP indbragte for Court of Appeal, der gav BLP medhold og hjemviste sagen til behandling ved High Court.

11 Under disse omstændigheder traf High Court beslutning om at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Når en afgiftspligtig person ('A') udfører tjenesteydelser for en anden afgiftspligtig person ('B'), og disse tjenesteydelser benyttes af B til en afgiftsfri transaktion (salg af selskabsandele), der må anses for en 'finansiell bitransaktion', og hvis formål og resultat var at rejse penge til dækning af hele B's gæld, skal disse tjenesteydelser, som A har udført, da under hensyn til artikel 2 i første direktiv og artikel 17 i sjette direktiv betragtes som:

a) tjenesteydelser, der benyttes til en afgiftsfri transaktion, således at indgående afgift på disse tjenesteydelser ikke er fradragsberettiget?

- b) tjenesteydelser, der benyttes til afgiftspligtige transaktioner (nemlig B's centrale virksomhed bestående i at udføre afgiftspligtige transaktioner), således at den indgående afgift på disse tjenesteydelser er fuldt ud fradragsberettiget?
- c) tjenesteydelser, der benyttes til både fritagne og afgiftspligtige transaktioner, således at indgående afgift på disse tjenesteydelser er fradragsberettiget i henhold til sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 5?
- 2) Hvis svaret på det første spørgsmål er indeholdt i litra c), og en medlemsstat under udøvelse af sine beføjelser i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 5, har vedtaget en særlig metode, jf. artikel 17, stk. 5, litra c), til beregning af den fradragsberettigede del af den indgående afgift, finder sjette direktivs artikel 19 da anvendelse ved beregningen af, hvor stor en del af den indgående afgift der er fradragsberettiget?
- 3) Hvis svaret på det andet spørgsmål er, at artikel 19 finder anvendelse ved beregningen af, hvor stor en del af den indgående afgift, der er fradragsberettiget, giver artikel 19, stk. 2, da mulighed for fuldt ud at fradrage den indgående afgift, idet salget af selskabsandele betragtes som en 'finansiel bitransaktion', som der skal ses bort fra ved beregningen af pro rata-satsen for fradraget i henhold til artikel 19, stk. 1?«

Det første spørgsmål

- ¹² Ifølge sagsøgeren i hovedsagen bør sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), fortolkes vidt, således at den omfatter skyldig eller erlagt moms for levering af goder eller tjenesteydelser, som er direkte eller indirekte knyttet til en afgiftspligtig persons afgiftspligtige transaktioner, herunder særligt levering af fritagne goder eller tjenesteydelser, der er anvendt til gennemførelsen af afgiftspligtige transaktioner. I den foreliggende sag har de udførte tjenesteydelser i forbindelse med afhændelsen af kapitalandelene i Berg således været anvendt til at tilvejebringe de nødvendige

midler til betaling af BLP's gæld, der netop hidrørte fra afgiftspligtige transaktioner, som selskabet havde gennemført.

- 13 Ifølge BLP vil en begrænsning af fradragsretten i henhold til artikel 17, stk. 2, til kun at omfatte skyldig eller erlagt moms for levering af goder eller tjenesteydelser, som er direkte knyttet til afgiftspligtige transaktioner, være i modstrid med bestemmelsens ordlyd, nødsage forskellig behandling af transaktioner, der skal underkastes samme ordning, og være uforenelig med princippet om merværdiafgiftens neutralitet.
- 14 BLP har herved anført, at der er intet, som kan begrunde, at tjenesteydelser, der leveres af revisorer eller juridiske rådgivere i forbindelse med gennemførelse af afgiftspligtige transaktioner, er fradragsberettigede, når en sådan fradragsret ikke eksisterer i et tilfælde som det foreliggende. I intet af de to tilfælde integreres de pågældende tjenesteydelser i slutproduktet.
- 15 BLP har endvidere anført, at hvis selskabet — for at kunne efterkomme sit likviditetsbehov — havde optaget et banklån, ville momsen for nødvendige tjenesteydelser udført af en finansiel rådgiver med henblik på lånets optagelse have været fuldt ud fradragsberettiget. Princippet om afgiftens neutralitet kræver imidlertid, at økonomiske beslutninger ikke påvirkes af fiskale faktorer.
- 16 BLP har desuden gjort gældende, at de omhandlede tjenesteydelser er benyttet såvel til en transaktion, der ikke giver ret til fradrag — afhændelsen af kapitalandelen — som til afgiftspligtige transaktioner, nemlig alle de transaktioner, der falder ind under selskabets formål. Sjettede direktivs artikel 19 om beregning af pro rata-satsen i tilfælde af blandede transaktioner finder således anvendelse, og da den fritagne transaktion er en finansiel transaktion, skal denne i overensstemmelse med artiklens stk. 2 ikke tages i betragtning ved beregningen af pro rata-satsen, som fastsat i stk. 1.

- 17 Denne argumentation kan ikke lægges til grund.
- 18 Det bemærkes for det første, at sjette direktivs artikel 17, stk. 2, skal fortolkes i lyset af samme artikels stk. 5.
- 19 Ovennævnte stk. 5 opstiller reglerne for fradragsretten med hensyn til tilfælde, hvor momsens vedrører goder eller tjenesteydelser, 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 ...«. I denne bestemmelse viser brugen af udtrykket »benyttes til«, at fradragsretten efter stk. 2 forudsætter, at de omhandlede goder eller tjenesteydelser har en direkte og umiddelbar tilknytning til de afgiftspligtige transaktioner, og at det endelige mål, som den afgiftspligtige søger at opnå, er uden betydning.
- 20 Denne fortolkning bekræftes såvel af første direktivs artikel 2, som af sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra c).
- 21 Hvad angår første direktivs artikel 2, er der kun fradragsret for det afgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer af en afgiftspligtig transaktion.

22 Artikel 17, stk. 3, litra c) bestemmer følgende:

»Medlemsstaterne indrømmer ligeledes enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af den i stk. 2 omhandlede merværdiafgift, for så vidt goder og tjenesteydelser anvendes til:

...

c) hans transaktioner, som er fritaget for afgift i medfør af artikel 13, punkt B, litra a), og litra d), nr. 1-5, såfremt aftageren er etableret uden for Fællesskabet, eller såfremt de pågældende transaktioner er knyttet direkte til goder, som er bestemt til at udføres til et land uden for Fællesskabet.«

23 Det fremgår af denne bestemmelse, at direktivet kun undtagelsesvist tillader fradrag af moms for goder eller tjenesteydelser, der er anvendt til fritagne transaktioner.

24 Desuden burde myndighederne — såfremt den af BLP forfægtede fortolkning tiltrådtes — gennemføre undersøgelser med henblik på at fastlægge den afgiftspligtige persons hensigt i tilfælde af aktiviteter, der — som i det foreliggende tilfælde — ikke er objektivt knyttet til afgiftspligtige transaktioner. En sådan forpligtelse ville stride mod merværdiafgiftssystemets formål, som er at sikre retssikkerheden og at lette de handlinger, som er forbundet med afgiftens anvendelse, ved — bortset fra undtagelsestilfælde — at lægge vægt på den pågældende transaktions objektive karakter.

- 25 Det er korrekt, at en virksomhed, hvis aktiviteter er momspligtige, har fradragsret for afgiften på tjenesteydelser ydet af revisorer eller juridiske rådgivere i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, og at BLP, hvis selskabet havde besluttet af optage et banklån for at tilgodese samme formål, ville have haft fradragsret for momsen af de tjenesteydelser fra en økonomisk rådgiver, som ville være nødvendige på grund af lånet. Dette er imidlertid en følge af den omstændighed, at sidstnævnte tjenesteydelser — hvis omkostninger indgår i virksomhedens generelle udgifter og således i produkternes priselementer — af den afgiftspligtige person benyttes til gennemførelse af afgiftspligtige transaktioner.
- 26 Det bemærkes, at en erhvervsdrivendes valg mellem fritagne og afgiftspligtige transaktioner kan baseres på en flerhed af elementer, herunder navnlig overvejelser af fiskal karakter angående momsordningen. Princippet om momsens neutralitet har efter Domstolens praksis ikke den rækkevidde, som BLP tillægger det. Når det fælles merværdiafgiftssystem sikrer, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, er det en forudsætning, at sådan virksomhed i sig selv er momspligtig (jf. Domstolens dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19).
- 27 Hvad angår anbringendet om anvendelsen af sjette momsdirektivs artikel 19, skal Domstolen endelig bemærke, at denne bestemmelse forudsætter, at den afgiftspligtige person har benyttet goderne eller tjenesteydelserne såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag. Imidlertid er de omhandlede tjenesteydelser i den foreliggende sag blevet benyttet til en fritagne transaktion.
- 28 Det første spørgsmål bør derfor besvares med, at første direktivs artikel 2 og sjette direktivs artikel 17 skal fortolkes således — bortset fra de i direktiverne udtrykkeligt fastsatte tilfælde — at når en afgiftspligtig person leverer tjenesteydelser til en anden afgiftspligtig person, der benytter disse til en fritagne transaktion, har sidstnævnte ikke fradragsret for indgående moms, heller ikke når den fritagne transaktions endelige formål er gennemførelsen af en afgiftspligtig transaktion.

Det andet og det tredje spørgsmål

- 29 Under hensyn til besvarelsen af det første spørgsmål er det uforholdsmæssigt at besvare det andet og tredje præjudicielle spørgsmål.

Sagens omkostninger

- 30 De udgifter, der er afholdt af den græske regering, af Det Forenede Kongerige og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af High Court of Justice, Queen's Bench Division, ved beslutning af 14. december 1993, for ret:

Artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter og artikel 17 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således — bortset fra de i direktiverne udtrykkeligt fastsatte tilfælde — at når en afgiftspligtig person leverer tjenesteydelser til en anden afgiftspligtig person, der benytter disse til en

fritagen transaktion, har sidstnævnte ikke fradragsret for indgående moms, heller ikke når den fritagne transaktions endelige formål er gennemførelsen af en afgiftspligtig transaktion.

Gulmann

Moitinho de Almeida

Edward

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 6. april 1995.

R. Grass

Justitssekretær

C. Gulmann

Formand for Femte Afdeling