

Sag C-405/19**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

24. maj 2019

Forelæggende ret:

Hof van Cassatie (Belgien)

Afgørelse af:

26. april 2019

Appellant:

Vos Aannemingen BVBA

Indstævnt:

Belgische Staat

Hovedsagens genstand

Appelsagen vedrører en tvist mellem Vos Aannemingen BVBA (appellanten) og afgiftsmyndigheden (indstævnte) vedrørende momsfradrag for reklame- og administrationsomkostninger samt for mæglerkommissioner. Appellen er iværksat til prøvelse af en dom afsagt af hof van beroep Gent (appeldomstolen i Gent, Belgien), hvorved indstævnte fik medhold i den appel, som denne myndighed havde iværksat, og hvorved appellanten kun fik delvis medhold i sin oprindelige påstand, nemlig alene hvad angår tilbagebetaling af den pålagte administrative bøde. I sagen i første instans havde appellanten også opnået tilbagebetaling af det beløb på 92 313,99 EUR, som dette selskab havde betalt i moms, med tillæg af renter.

Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse

Anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet i medfør af artikel 267, stk. 2, TEUF om fortolkning af 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.

De præjudicielle spørgsmål

»1. Skal artikel 17 i direktiv 77/388/EØF fortolkes således, at når en udgift også kommer en tredjemand til gode – således som det er tilfældet, når en bygherre i forbindelse med salg af lejligheder afholder reklameomkostninger, administrationsomkostninger og mæglerkommissioner, som også kommer grundejerne til gode – er denne bestemmelse ikke til hinder for, at den moms, som disse omkostninger er pålagt, fuldt ud kan fradrages, forudsat at det fastslås, at der er en direkte og umiddelbar tilknytning mellem udgiften og den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed, og at fordelene for tredjemand er af underordnet betydning i forhold til den afgiftspligtige persons virksomheds behov?

2. Gælder dette princip også, når der ikke er tale om generalomkostninger, men om omkostninger, som kan henføres til specifikke transaktioner, hvad enten de er pålagt moms eller ej, i et senere omsætningsled, således som det er tilfældet ved salget af på den ene side lejlighederne og på den anden side grunden?

3. Har den omstændighed, at den afgiftspligtige person har mulighed for/ret til delvis at vælte udgifterne over på den tredjemand, som udgifterne kommer til gode, men ikke gør dette, indflydelse på spørgsmålet om momsfradrag for disse omkostninger?«

Anførte EU-retlige forskrifter

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 (herefter »sjette direktiv (77/388/EØF)«)

Anførte nationale retsforskrifter

Artikel 149 i forfatningen

Artikel 1319, 1320 og 1322 i Burgerlijk Wetboek (den civile lovbog)

Artikel 19, stk. 1 og 2, artikel 1068, stk. 1, og artikel 1138, nr. 3 i Gerechtelijk Wetboek (retsplejeloven)

Artikel 45, stk. 1, i wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (lov af 3.7.1969 om indførelse af lov om merværdiafgift, herefter »momsloven«)

Artikel 1, stk. 2, i Koninklijk Besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (kongelig dekret nr. 3 af 10.12.1969 om fradrag ved anvendelsen af merværdiafgift), som affattet inden ændringen ved Koninklijk Besluit van 24 januari 2015 (kongelig dekret af 24.1.2015).

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Appellantens økonomiske virksomhed består i opførelse og salg af lejlighedskomplekser. Selskabet opfører lejligheder på grunde, som ejes af tredjemænd, og udbyder derefter lejlighederne til salg, i hvilken forbindelse selskabet har omkostninger til reklame og administration og betaler kommission til mæglerne. I salgsaftalen vedrørende en lejlighed står appellanten anført som sælger af bygningen, mens grundejeren står anført som sælger af grunden.
- 2 Appellanten foretog fuldt fradrag for momsen på reklame- og administrationsomkostningerne samt på mæglerkommissionerne.
- 3 I forbindelse med en kontrol indtog afgiftsmyndigheden for så vidt angår perioden fra den 1. januar 1999 til og med den 30. september 2001 det standpunkt, at momsen kun kan fradrages, for så vidt som den vedrører salget af bygningerne, og ikke for så vidt som den vedrører salget af grunden. Ifølge myndigheden er der kun en fradragsret svarende til en procentsats, som fremkommer ved anvendelse af en brøk, som i tælleren indeholder prisen på bygningen, og som i nævneren indeholder prisen på bygningen plus prisen på grunden.
- 4 Myndigheden udstedte et betalingspåkrav, hvorefter appellanten under forbehold af alle rettigheder betalte et beløb på 92 313,99 EUR i moms, med tillæg af renter og bøder.
- 5 Appellanten anfægtede efterfølgende betalingspåkravet og nedlagde påstand om tilbagebetaling af de af selskabet betalte beløb.

Ved dom af 21. marts 2016 gav rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (retten i første instans i Oost-Vlaanderen, afdelingen i Gent, Belgien) appellanten medhold. Denne retsinstans fandt herved i det væsentlige, at salget af bygningen og grunden udgør en og samme levering, således at de af appellanten betalte reklame- og mæglerydelse i deres helhed kunne betragtes som værende en del af generalomkostningerne i forbindelse med selskabets eneste økonomiske virksomhed. Denne retsinstans fandt endvidere, at den omstændighed, at grundejerne kunne drage en fordel af omkostningerne til reklame og kommissionerne skal anses for at være af underordnet betydning i forhold til appellantens behov.

- 6 Myndigheden appellerede afgørelsen til hof van beroep Gent (appeldomstolen i Gent). Ved dom af 28. november 2017 fik myndigheden medhold i appellen, og

appellanten fik kun delvis medhold i sin oprindelige påstand nemlig alene hvad angår den pålagte administrative bøde.

Parternes argumenter i hovedsagen

- 7 Ifølge appellanten er der en direkte og umiddelbar tilknytning mellem omkostningerne til reklame og administration samt kommissionerne og udøvelsen af selskabets økonomiske virksomhed, hvorfor der er grundlag for et fuldt fradrag af den indgående afgift.

Ifølge dette selskab kunne appeldomstolen således heller ikke med føje afvise, at der bestod en ret til fuldt fradrag for indgående afgift på disse udgifter, med den begrundelse, at selskabets anbringende om, at det med henblik på momsfradrag var tilstrækkeligt, at der var en direkte og umiddelbar tilknytning til selskabets afgiftspålagte transaktioner, ikke kunne tiltrædes, at appellanten herved havde undladt at tage hensyn til den omstændighed, at det juridisk var muligt at sælge grunden og bygningen hver for sig, og at selv om der var en klar tilknytning mellem salget af bygningerne og salget af grunden, var der ikke tale om den direkte og umiddelbare tilknytning, som var påkrævet.

- 8 Appellanten har endvidere anført, at når en indgående transaktion objektivt udføres med henblik på gennemførelse af en specifik aktivitet eller alle afgiftspligtige aktiviteter udført af den afgiftspligtige person i et senere led, kan den afgiftspligtige person fuldt ud fradrage den indgående afgift, også hvis denne transaktion kommer en tredjemand til gode, og denne tredjemand normalt skulle have båret en del af disse udgifter, forudsat, at den personlige fordel for denne tredjemand er af underordnet betydning i forhold til den afgiftspligtige persons virksomheds behov.

Ifølge appellanten besvarede appeldomstolen ikke selskabets argument, om at den fordel, som grundejerne indirekte gives, er af underordnet betydning i forhold til selskabets virksomheds behov, og denne domstol kunne således ikke med føje understøtte sin afgørelse ved blot at bemærke, at selskabet havde kunnet vælte en del af omkostningerne over på grundejerne, og at der er tale om omkostninger, som normalt skulle have været båret af de sidstnævnte.

- 9 Endelig er det appellants opfattelse, at en afgiftspligtig person, som handler i denne egenskab, når denne køber en ydelse og anvender denne ydelse til specifikke transaktioner inden for rammerne af sin økonomiske virksomhed, kan fradrage den moms, som er betalt, eller som skal betales på denne ydelse, også selv om der ikke er tale om generalomkostninger, men om specifikke omkostninger.

Ifølge appellanten kunne appeldomstolen således ikke med føje afvise, at der kunne ske fradrag for hele den indgående afgift på de ovennævnte udgifter, med den begrundelse, at der er tale om omkostninger i forbindelse med salg af specifikke bygninger og grunde.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 10 I henhold til momslovens artikel 45, stk. 1, nr. 1, som gennemfører artikel 17, stk. 2, i sjette direktiv (77/388/EØF), er enhver afgiftspligtig i den afgift, som påhviler denne, berettiget til at fradrage afgiften for goder, der er leveret denne, og for tjenesteydelser, der er udført for denne, i det omfang den afgiftspligtige person anvender goderne og tjenesteydelserne med henblik på gennemførelsen af afgiftspligtige transaktioner.
- 11 Ifølge fast praksis fra Den Europæiske Unions Domstol er en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, principielt nødvendig, for at en afgiftspligtig person har ret til at fratække den betalte indgående moms, og for at omfanget af denne ret kan fastlægges. Retten til at fradrage den indgående moms, der er erlagt for – i et tidligere omsætningsled – erhvervede goder og tjenesteydelser, er betinget af, at udgifterne til erhvervelse af disse goder eller tjenesteydelser indgår blandt omkostningselementerne i prisen for de transaktioner i senere omsætningsled, der giver ret til fradrag (jf. bl.a. dom af 29.10.2009, SKF, C-29/08, præmis 57).

Den afgiftspligtige har ligeledes ret til fradrag, når udgifterne til de omhandlede tjenesteydelser indgår i den pågældendes generalomkostninger og dermed er omkostningselementer i prisen på de goder og tjenesteydelser, som vedkommende leverer, selv om der ikke er nogen direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag. Sådanne omkostninger har således en direkte og umiddelbar forbindelse med hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (jf. bl.a. dom af 29.10.2009, SKF, C-29/08, præmis 58).

- 12 I dom af 18. juli 2013, *AES-3C* (C-124/12) fastslog Domstolen med henvisning til dom af 16. oktober 1996, *Fillibeck* (C-258/95), at sjette direktiv (77/388/EØF) skal fortolkes således, at en af arbejdsgiveren foranstaltet vederlagsfri befordring af arbejdstagere fra disses bopæl til arbejdsstedet i princippet tjener til privat brug for arbejdstagerne og dermed et for virksomheden uvedkommende formål, således at moms på disse befordringstjenester i princippet ikke er fradragsberettiget. Dette gælder dog ikke, når virksomhedens behov, henset til forskellige særlige forhold – såsom vanskeligheden ved at kunne benytte andre passende transportmidler og en ændring af arbejdssteder – kræver, at befordringen af arbejdstagere sker på arbejdsgiverens foranledning, idet befordringsydelsen ikke under disse omstændigheder tjener formål, der er virksomheden uvedkommende, i hvilket tilfælde der kan ske fradrag for moms på befordringstjenesterne (præmis 29). Domstolen bemærkede desuden, at den omstændighed, at personalet kan drage en fordel af en ydelse tilbudt af arbejdsgiveren, men gennemført i virksomhedens interesse, skal anses for at være af underordnet betydning i forhold til virksomhedens behov (præmis 33).

- 13 I dom af 14. september, *Iberdrola* (C-132/16) fastslog Domstolen, at artikel 168, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som svarer til artikel 17, stk. 2, litra a), i sjette direktiv (77/388/EØF), skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person har ret til fradrag for den indgående merværdiafgift i forbindelse med en tjenesteydelse bestående i opførelse eller forbedring af en fast ejendom, som ejes af en tredjeperson, når sidstnævnte vederlagsfrit drager fordel af resultatet af disse ydelser, og når de anvendes af såvel den afgiftspligtige person som af den pågældende tredjeperson i forbindelse med deres økonomiske virksomhed, for så vidt som de pågældende ydelser ikke går videre, end hvad der er nødvendigt for at give den pågældende afgiftspligtige person mulighed for at levere de udgående afgiftspligtige transaktioner, og for så vidt som omkostningerne herved indgår i disse transaktioners pris.
- 14 Ifølge den forelæggende ret omfatter disse domme også situationer, hvor en tredjemand drager fordel af en ydelse anvendt af den afgiftspligtige person i et tidligere omsætningsled, men det kan ikke ud fra disse domme med sikkerhed fastslås, om appellansens retsopfattelse er korrekt, og om momsen i forbindelse med de af dette selskab afholdte omkostninger til reklame og administration og mæglerkommissioner ved salget af lejlighederne i en situation som den i hovedsagen omhandlede således kan fradrages fuldt ud, også selv om disse udgifter også kommer grundejerne til gode og delvis kan overvæltet på disse, forudsat at det fastslås, at fordelene for de sidstnævnte er af underordnet betydning i forhold til appellansens virksomheds behov.
- 15 Den forelæggende ret finder det derfor nødvendigt at forelægge Domstolen de ovennævnte præjudicielle spørgsmål.