

Mål C-405/19**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

24 maj 2019

Domstol som begär förhandsavgörande:

Hof van Cassatie (Belgien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

26 april 2019

Klagande:

Vos Aannemingen BVBA

Motpart:

Belgische Staat

Saken i det nationella målet

Målet vid Hof van Cassatie rör en tvist mellan bolaget Vos Aannemingen BVBA (klagande) och skattemyndigheten (motpart) angående huruvida det är möjligt att dra av mervärdesskatt på reklam- och administrationskostnader och på mäklararvoden. Överklagandet avser en dom från Hof van beroep Gent, i vilken skattemyndighetens överklagande bifölls och Vos Aannemingens ursprungliga talan endast delvis bifölls, nämligen i den del som avsåg återbetalning av den administrativa sanktionsavgift som påförts bolaget. I första instans hade Vos Aannemingen även yrkat återbetalning av den mervärdesskatt på 92 313,99 euro, jämte ränta, som bolaget betalat.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Begäran om förhandsavgörande i enlighet med artikel 267 FEUF om tolkningen av artikel 17 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund

Frågor som hänskjutits för förhandsavgörande

”1. Ska artikel 17 i direktiv 77/388/EEG tolkas så, att när en utgift även kommer tredje man till godo – såsom är fallet när en byggherre i samband med försäljningen av lägenheter betalar reklam- och administrationskostnader och mäklararvoden som även kommer markägarna till godo – utgör detta inte hinder för att dra av hela den mervärdesskatt som hänförs till dessa kostnader, förutsatt att det fastställs att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan kostnaden och den skattskyldiga personens ekonomiska verksamhet och att fördelen för berörd tredje man är underordnad behoven för den skattskyldiga personens rörelse?

2. Gäller denna princip även om det inte rör sig om allmänna kostnader utan om kostnader som kan hänföras till specifika transaktioner i ett senare skede, oavsett om dessa är föremål för mervärdesskatt eller inte, såsom i förevarande fall å ena sidan försäljningen av lägenheterna och å andra sidan försäljningen av marken?

3. Påverkar den omständigheten att den skattskyldiga personen har möjlighet/rätt att delvis vältra över utgifterna på den tredje man som utgiften kommer till godo, men inte gör detta, rätten att dra av mervärdesskatten på dessa kostnader?”

Anförda unionsbestämmelser

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet)

Anförda nationella bestämmelser

Artikel 149 i Grondwet (grundlagen)

Artiklarna 1319, 1320 och 1322 i Burgerlijk Wetboek (civillagen)

Artiklarna 19.1, 19.2, 1068.1 och 1138.3 i Gerechtelijk Wetboek (processlagen)

Artikel 45.1 i Wet tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (lagen om införande av lagen om mervärdesskatt) av den 3 juli 1969 (nedan kallad mervärdesskattelagen)

Artikel 1.2 i Koninklijk Besluit nr. 3 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (kunglig förordning nr 3 om avdrag av mervärdesskatt) av den 10 december 1969, i dess lydelse före ändringen genom kunglig förordning av den 24 januari 2015

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i målet vid den nationella domstolen

- 1 Den enda ekonomiska verksamhet som Vos Aannemingen bedriver är att uppföra och sälja flerbostadshus. Företaget bygger lägenheter på mark som ägs av tredje man och utbjuder därefter dessa lägenheter till försäljning, i samband med vilket företaget har reklam- och administrationskostnader och betalar provision till mäklare. I köpeavtalet till en lägenhet anges Vos Aannemingen som säljare av lägenheten, medan markägaren anges som säljare av marken.
- 2 Vos Aannemingen har dragit av hela den mervärdesskatt som hänför sig till reklam- och administrationskostnaderna och mäklararvodena.
- 3 Efter en skattekontroll konstaterade skattemyndigheten att för perioden 1 januari 1999–30 september 2001 är endast den mervärdesskatt som avser försäljningen av byggnaderna avdragsgill, och inte den mervärdesskatt som avser försäljningen av marken. Enligt skattemyndigheten kan endast en bestämd procentandel av mervärdesskatten dras av, vilken erhålls genom att byggnadens pris divideras med byggnadens pris plus markpriset.
- 4 Skattemyndigheten utfärdade ett betalningsföreläggande i vilket Vos Aannemingen ålades att betala 92.313,99 euro i mervärdesskatt jämte ränta och sanktionsavgifter.
- 5 Vos Aannemingen väckte talan mot betalningsförelägandet och yrkade återbetalning av de inbetalade beloppen.

Genom dom av den 21 mars 2016 biföll Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (nedan kallad Rechtbank), Vos Aannemings talan. Rechtbank konstaterade i huvudsak att försäljningen av byggnaden och marken utgör en och samma leverans, så att den reklam och de mäklartjänster som Vos Aannemingen har betalat för i sin helhet kan anses ingå i de allmänna kostnaderna för den ekonomiska verksamhet som bolaget bedriver. Rechtbank konstaterade vidare att den omständigheten att markägaren kan dra fördel av reklamkostnaderna och provisionerna till mäklarna måste anses underordnat Vos Aannemings behov.

- 6 Skattemyndigheten överklagade denna dom till Hof van beroep te Gent (nedan kallad Hof van beroep). Genom dom av den 28 november 2017 biföll Hof van beroep överklagandet, varvid Vos Aannemings ursprungliga talan endast delvis bifölls, nämligen i den del som avsåg den administrativa sanktionsavgiften.

Parternas huvudargument i det nationella målet

- 7 Enligt Vos Aannemingen har reklam- och administrationskostnaderna och provisionerna ett direkt och omedelbart samband med utövandet av dess verksamhet, så att bolaget har rätt att dra av hela den ingående mervärdesskatten.

Enligt Vos Aannemingen hade Hof van beroep därför inte heller rätt att neka bolaget att dra av hela den ingående mervärdesskatten på dessa utgifter, med motiveringen att bolaget felaktigt hade anfört att det för att dra av mervärdesskatten räcker att det finns ett direkt och omedelbart samband med dess skattepliktiga transaktioner, att bolaget härigenom förbisett att det är juridiskt möjligt att sälja marken och byggnaden separat och att det även om det fanns ett tydligt samband mellan försäljningen av byggnaden och försäljningen av marken inte rörde sig om det avsedda direkta och omedelbara sambandet.

- 8 Vos Aannemingen har vidare gjort gällande att när en transaktion i ett tidigare skede objektivt sett utförs före en viss eller alla skattepliktiga verksamheter som den skattskyldiga personen i ett senare skede utför kan den skattskyldiga personen dra av hela den ingående skatten, även om denna transaktion kommer tredje man till godo och nämnda tredje man var tvungen att stå för en del av utgifterna, förutsatt att den personliga fördelen för berörd tredje man är underordnad behoven för den skattskyldiga personens rörelse.

Enligt Vos Aannemingen har Hof van beroep inte bemött dess argument att den indirekta fördel som markägarna fått är underordnad bolagets behov. Hof van beroep kan därför inte heller motivera sitt beslut genom att enbart konstatera att en del av kostnaderna kan hänföras till markägarna och att dessa kostnader avser de kostnader som dessa i normala fall måste stå för.

- 9 Vos Aannemingen har slutligen gjort gällande att den skattskyldiga person som handlar som en sådan vid en tidpunkt då denna tillhandahåller en tjänst och denna tjänst används för specifika transaktioner inom ramen för den skattskyldiga personens ekonomiska verksamhet, får dra av den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för denna tjänst, även om det inte rör sig om allmänna utan om specifika kostnader.

Enligt Vos Aannemingen hade Hof van beroep således inte rätt att neka avdraget av hela den ingående skatten på ovannämnda utgifter med motiveringen att det rörde sig om kostnader för försäljning av specifika byggnader och mark.

Kortfattad redogörelse för skälen till begäran om förhandsavgörande

- 10 Enligt artikel 45.1.1^o i mervärdesskattelagen, som har införlivat artikel 17.2 i sjätte direktivet, får varje skattskyldig person från den skatt vederbörande ska betala dra av den skatt som påförts de varor och tjänster som har tillhandahållits honom eller henne, i den mån han eller hon använder varorna och tjänsterna i samband med skattepliktiga transaktioner.
- 11 Enligt EU-domstolens fasta praxis krävs det i princip ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska tillerkännas den skattskyldiga personen och för att omfattningen av en sådan rätt ska kunna avgöras. Rätten till avdrag för

mervärdesskatt som belöper på ingående förvärv av varor eller tjänster förutsätter att kostnaderna för förvärvet utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående beskattade transaktioner som ger rätt till avdrag (se, bland annat, dom SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 57).

Den skattskyldiga personen tillerkänns emellertid också avdragsrätt när det saknas ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, när kostnaderna för tjänsterna i fråga utgör en del av den skattskyldiga personens allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller. Sådana kostnader har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiga personens samlade ekonomiska verksamhet (se, bland annat, dom av den 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, punkt 58).

- 12 I sin dom av den 18 juli 2013, AES-3C (C-124/12, EU:C:2013:488), slog EU-domstolen, bland annat med hänvisning till sin dom av den 16 oktober 1996, Fillibeck (C-258/95, EU:C:2013:488), fast att sjätte direktivet ska tolkas så, att den vederlagsfria transporten av anställda, mellan deras bostäder och arbetsplatsen, som ombesörjs av arbetsgivaren med användande av ett fordon tillhörigt företaget, i princip sker för de anställdas privata bruk och således för andra ändamål än för rörelsen. När de villkor under vilka verksamheten bedrivs – med hänsyn tagen till vissa särskilda omständigheter såsom svårigheten att tillgå andra lämpliga transportmedel och det faktum att arbetsplatsens lokalisering skiftar – fordrar att transporten ombesörjs av arbetsgivaren, ska tillhandahållandet inte anses ske för andra ändamål än för rörelsen. I så fall kan den mervärdesskatt som erlagts för transporttjänsterna därför dras av (punkt 29). EU-domstolen erinrade vidare om att den omständigheten att de anställda kan dra fördel av en tjänst som arbetsgivaren tillhandahåller i företagets intresse ska anses underordnad i förhållande till företagets behov (punkt 33).
- 13 I sin dom av den 14 september 2017, Iberdrola (C-132/16, EU:C:2017:683), slog EU-domstolen fast att artikel 168 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, som motsvarar artikel 17.2 a i sjätte direktivet, ska tolkas så, att en skattskyldig person har rätt att dra av ingående mervärdesskatt för en tillhandahållen tjänst som består i att bygga eller förbättra fast egendom som ägs av tredje man när denne tredje man får nytta av resultatet av tjänsten utan ersättning och den används såväl av den skattskyldiga personen som av denne tredje man i deras respektive ekonomiska verksamhet i den mån tjänsterna inte går utöver vad som krävs för att den skattskyldiga personen ska kunna utföra sina utgående beskattade transaktioner och där kostnaden för dessa ingår i priset för dessa transaktioner.
- 14 Enligt den hänskjutande domstolen rör dessa domar visserligen också situationer där tredje man drar fördel av en tjänst som en skattskyldig person tidigare har utfört, men det går inte med säkerhet att slå fast att Vos Aannemingens rättsuppfattning är riktig och huruvida det i en sådan situation som den som är i

fråga i det nationella målet är möjligt att dra av hela den mervärdesskatt som kan hänföras till reklamkostnaderna, administrationskostnader och mäklararvodena för försäljningen av lägenheterna, även om dessa utgifter kommer markägarna till godo och delvis skulle kunna tillgodoräknas dessa, förutsatt att det fastställs att den fördel som de sistnämnda drar är underordnad Vos Aannemingens behov.

- 15 Den hänskjutande domstolen anser därför att det är nödvändigt att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen avseende de ovan formulerade frågorna.

ARBETS
DOKUMENT