

|

61994J0004

DOMSTOLENS DOM (FEMTE AFDELING) AF 6. APRIL 1995. - BLP GROUP PLC MOD COMMISSIONERS OF CUSTOMS & EXCISE. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: HIGH COURT OF JUSTICE, QUEEN'S BENCH DIVISION - FORENEDE KONGERIGE. - MERVAERDIAFGIFT - FORTOLKNING AF ARTIKEL 2 I DIREKTIV 67/227/EOEF OG ARTIKEL 17, STK. 2, I DIREKTIV 77/388/EOEF - FRADRAG FOR INDGAAENDE AFGIFT BETALT FOR GODER ELLER TJENESTEYDELSER MED TILKNYTNING TIL FRITAGNE TRANSAKTIONER. - SAG C-4/94.

Samling af Afgørelser 1995 side I-00983

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

Fiskale bestemmelser ° harmonisering af lovgivningerne ° omsætningsafgifter ° fælles merværdiafgiftssystem ° fradrag for indgående afgift ° afgift paa tjenesteydelser, der benyttes til en fritagen transaktion ° ikke omfattet af retten til fradrag ° fritagen transaktion bestemt til gennemførelsen af en afgiftspligtig transaktion ° ingen betydning

(Raadets direktiv 67/227, art. 2, og direktiv 77/388, art. 17)

Sammendrag

Artikel 2 i første direktiv 67/227 og artikel 17 i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes således ° bortset fra de i direktiverne udtrykkeligt fastsatte tilfælde ° at naar 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 naar den fritagne transaktions endelige formål er gennemførelsen af en afgiftspligtig transaktion. Det fremgaar af de udtryk, som anvendes i de ovennævnte bestemmelser, at fradragsret 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 opnaa, er uden betydning.

Parter

I sag C-4/94,

angaaende en anmodning, som High Court of Justice, Queen' s Bench Division, i medfør af EOEf-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 opnaa en præjudiciel afgørelse vedroerende fortolkningen af artikel 2 i Raadets første direktiv 67/227/EOEF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12), og af artikel 17, stk. 2, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter ° Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

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, bistaaet 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,

paa grundlag af retsmoder rapporten,

efter at der er afgivet mundtlige indlæg i retsmodet 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

Dommens præmisser

1 Ved beslutning af 14. december 1993 indgaaet til Domstolen den 6. januar 1994 har High Court of Justice, Queen's Bench Division, i medfør af EOEf-traktatens artikel 177 forelagt tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 2 i Raadets første direktiv 67/227/EOEF 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 Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF 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 "goer-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 saa vanskelig, at ledelsen afhaendede 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 afhaendelsen af andelen i Berg.

5 Commissioners afslog anmodningen om fradrag, stort 39 845 UKL, med den begrundelse, at denne afhaendelse 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 paaberaabte sig i den forbindelse isaer sjette direktivs artikel 17 og 19.

7 Artikel 2, stk. 2, i første direktiv har følgende ordlyd: "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."

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 paahviler 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 saa vidt angaar goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes saavel 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 forholdsmaessigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner.

..."

9 Artikel 19 vedroerer 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 vedroerer ... bitransaktioner vedroerende fast ejendom og finansielle spørgsmål ..."

10 Da BLP ikke fik medhold ved førstinstansen, 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) Naar en afgiftspligtig person ('A') udfoerer tjenesteydelser for en anden afgiftspligtig person ('B'), og disse tjenesteydelser benyttes af B til en afgiftsfri transaktion (salg af selskabsandele), der maa anses for en 'finansiel bitransaktion', og hvis formaal og resultat var at rejse penge til dækning af hele B's gæld, skal disse tjenesteydelser, som A har udfoert, 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, saaledes at indgaaende afgift paa disse tjenesteydelser ikke er fradragsberettiget?

b) tjenesteydelser, der benyttes til afgiftspligtige transaktioner (nemlig B' s centrale virksomhed bestaaende i at udfoere afgiftspligtige transaktioner), saaledes at den indgaaende afgift paa disse tjenesteydelser er fuldt ud fradragsberettiget?

c) tjenesteydelser, der benyttes til baade fritagne og afgiftspligtige transaktioner, saaledes at indgaaende afgift paa disse tjenesteydelser er fradragsberettiget i henhold til sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 5?

2) Hvis svaret paa det foerste spoergsmaal er indeholdt i litra c), og en medlemsstat under udoevelse af sine befoejelser i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 5, har vedtaget en saerlig metode, jf. artikel 17, stk. 5, litra c), til beregning af den fradragsberettigede del af den indgaaende afgift, finder sjette direktivs artikel 19 da anvendelse ved beregningen af, hvor stor en del af den indgaaende afgift der er fradragsberettiget?

3) Hvis svaret paa det andet spoergsmaal er, at artikel 19 finder anvendelse ved beregningen af, hvor stor en del af den indgaaende afgift, der er fradragsberettiget, giver artikel 19, stk. 2, da mulighed for fuldt ud at fradrage den indgaaende 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 foerste spoergsmaal

12 Ifoelge sagsoegeren i hovedsagen boer sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), fortolkes vidt, saaledes 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 saerligt levering af fritagne goder eller tjenesteydelser, der er anvendt til gennemfoerelsen af afgiftspligtige transaktioner. I den foreliggende sag har de udfoerte tjenesteydelser i forbindelse med afhaendelsen af kapitalandelene i Berg saaledes vaeret anvendt til at tilvejebringe de noedvendige midler til betaling af BLP' s gaeld, der netop hidroerte fra afgiftspligtige transaktioner, som selskabet havde gennemfoert.

13 Ifoelge BLP vil en begraensning 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, vaere i modstrid med bestemmelsens ordlyd, noedsage forskellig behandling af transaktioner, der skal underkastes samme ordning, og vaere uforenelig med princippet om merværdiafgiftens neutralitet.

14 BLP har herved anfoert, at der er intet, som kan begrunde, at tjenesteydelser, der leveres af revisorer eller juridiske raadgivere i forbindelse med gennemfoerelse af afgiftspligtige transaktioner, er fradragsberettigede, naar en saadan fradragsret ikke eksisterer i et tilfaelde som det foreliggende. I intet af de to tilfaelde integreres de paagaeldende tjenesteydelser i slutproduktet.

15 BLP har endvidere anfoert, at hvis selskabet ° for at kunne efterkomme sit likviditetsbehov ° havde optaget et banklaan, ville momsen for noedvendige tjenesteydelser udfoert af en finansiel raadgiver med henblik paa laanets optagelse have vaeret fuldt ud fradragsberettiget. Princippet om afgiftens neutralitet kraever imidlertid, at oekonomiske beslutninger ikke paavirkes af fiskale faktorer.

16 BLP har desuden gjort gaeldende, at de omhandlede tjenesteydelser er benyttet saavel til en transaktion, der ikke giver ret til fradrag ° afhaendelsen af kapitalandelene ° som til afgiftspligtige transaktioner, nemlig alle de transaktioner, der falder ind under selskabets formaal. Sjette direktivs artikel 19 om beregning af pro rata-satsen i tilfaelde af blandede transaktioner finder saaledes 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 vedroerer goder eller tjenesteydelser, som af en afgiftspligtig person "benyttes saavel 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 maal, som den afgiftspligtige søger at opnaa, er uden betydning.

20 Denne fortolkning bekræftes saavel af første direktivs artikel 2, som af sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra c).

21 Hvad angaar 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 saa 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, saafremt aftageren er etableret uden for Fællesskabet, eller saafremt de paagældende transaktioner er knyttet direkte til goder, som er bestemt til at udfoeres til et land uden for Fællesskabet."

23 Det fremgaar 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 ° saafremt den af BLP forfægtede fortolkning tiltraadtes ° gennemfoere undersøgelser med henblik paa at fastlaegge den afgiftspligtige persons hensigt i tilfælde af aktiviteter, der ° som i det foreliggende tilfælde ° ikke er objektivt knyttet til afgiftspligtige transaktioner. En saadan forpligtelse ville stride mod merværdiafgiftssystemets formaal, som er at sikre retssikkerheden og at lette de handlinger, som er forbundet med afgiftens anvendelse, ved ° bortset fra undtagelsestilfælde ° at lægge vægt paa den paagældende transaktions objektive karakter.

25 Det er korrekt, at en virksomhed, hvis aktiviteter er momspligtige, har fradragsret for afgiften paa tjenesteydelser ydet af revisorer eller juridiske raadgivere i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, og at BLP, hvis selskabet havde besluttet af optage et banklaan for at tilgodese samme formaal, ville have haft fradragsret for momsen af de tjenesteydelser fra en oekonomisk raadgiver, som ville vaere noedvendige paa grund af laanet. Dette er imidlertid en foelge af den omstaendighed, at sidstnaevnte tjenesteydelser ° hvis omkostninger indgaar i virksomhedens generelle udgifter og saaledes i produkternes priselementer ° af den afgiftspligtige person benyttes til gennemfoerelse af afgiftspligtige transaktioner.

26 Det bemaerkes, at en erhvervsdrivendes valg mellem fritagne og afgiftspligtige transaktioner kan baseres paa en flerhed af elementer, herunder navnlig overvejelser af fiskal karakter angaaende momsordningen. Princippet om momsens neutralitet har efter Domstolens praksis ikke den raekevidde, som BLP tillaeffer det. Naar det faelles mervaerdiafgiftssystem sikrer, at afgiftsbyrden er fuldstaendig neutral over for enhver oekonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formaal eller resultater, er det en forudsaeetning, at saadan virksomhed i sig selv er momspligtig (jf. Domstolens dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, praemis 19).

27 Hvad angaar anbringendet om anvendelsen af sjette momsdirektivs artikel 19, skal Domstolen endelig bemaerke, at denne bestemmelse forudsaeetter, at den afgiftspligtige person har benyttet goderne eller tjenesteydelserne saavel 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 fritagen transaktion.

28 Det foerste spoergsmaal boer derfor besvares med, at foerste direktivs artikel 2 og sjette direktivs artikel 17 skal fortolkes saaledes ° bortset fra de i direktiverne udtrykkeligt fastsatte tilfaelde ° at naar en afgiftspligtig person leverer tjenesteydelser til en anden afgiftspligtig person, der benytter disse til en fritagen transaktion, har sidstnaevnte ikke fradragsret for indgaaende moms, heller ikke naar den fritagne transaktions endelige formaal er gennemfoerelsen af en afgiftspligtig transaktion.

Det andet og det tredje spoergsmaal

29 Under hensyn til besvarelsen af det foerste spoergsmaal er det ufoernoedent at besvare det andet og tredje praepjudicielle spoergsmaal.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

30 De udgifter, der er afholdt af den graeske regering, af Det Forenede Kongerige og af Kommissionen for De Europaeiske Faelleskaber, som har afgivet indlaeg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgoer et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at traeffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

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

Artikel 2 i Raadets foerste direktiv 67/227/EOEF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter og artikel 17 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles mervaerdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes saaledes ° bortset fra de i direktiverne udtrykkeligt fastsatte tilfaelde ° at naar en afgiftspligtig person leverer tjenesteydelser til en anden afgiftspligtig person, der benytter disse til en fritagen transaktion, har sidstnaevnte ikke fradragsret for indgaaende moms, heller ikke naar den fritagne transaktions endelige formaal er gennemfoerelsen af en afgiftspligtig transaktion.