

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

16. september 2020 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – sjette direktiv 77/388/EØF – artikel 17, stk. 2, litra a) – fradrag for indgående afgift – fradragsrettens indtræden og omfang – udvidelse af en vejstrækning tilhørende en kommune – bogføring af omkostninger hidrørende fra anlægsarbejder som del af den afgiftspligtige persons generalomkostninger – afgørelse af, om der foreligger en direkte og umiddelbar tilknytning til den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed – vederlagsfri levering – levering sidestillet med en levering mod vederlag – artikel 5, stk. 6«

I sag C-528/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) ved afgørelse af 13. marts 2019, indgået til Domstolen den 10. juli 2019, i sagen

Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG

mod

Finanzamt Y,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, L.S. Rossi, og dommerne J. Malenovský og N. Wahl (refererende dommer),

generaladvokat: G. Hogan,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG ved Rechtsanwalt O.-G. Lippross,
- den tyske regering ved J. Möller og S. Eisenberg, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og L. Mantl, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 5, stk. 6, og artikel 17, stk. 2, 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 (EFT 1977, L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG og Finanzamt Y (skatte- og afgiftsmyndighed Y, Tyskland) vedrørende et afslag på fradrag for den indgående merværdiafgift (moms) for gennemførelse af arbejder med udvidelse af en vejstrækning tilhørende en kommune.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Ifølge sjette direktivs artikel 2, stk. 1, pålægges der moms ved »[l]evering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

4 Dette direktivs artikel 5, stk. 6, bestemmer:

»Med levering mod vederlag sidestilles det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode, som han anvender til privat brug for sig selv eller for sit personale, eller som han overdrager vederlagsfrit, eller i øvrigt benytter til et virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af [momsen]. Udtagelse af goder til virksomhedens eget brug i form af gaver af ringe værdi og vareprøver omfattes dog ikke af denne bestemmelse.«

5 Nævnte direktivs artikel 6, stk. 2, fastsætter:

»Følgende sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag:

- a) anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af [momsen]
- b) vederlagsfrie tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person udføres til eget brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål.

Medlemsstaterne kan fravige bestemmelserne i dette stykke, såfremt en sådan undtagelse ikke giver anledning til konkurrencefordrejning.«

6 Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), bestemmer:

»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 [moms], 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.«

Tysk ret

7 § 1 i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgifter, herefter »UStG«) med overskriften

»Afgiftspligtige transaktioner« fastsætter:

»(1) Følgende transaktioner er [moms]pligtige:

1. Levering af goder og andre ydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en erhvervsdrivende som led i dennes virksomhed.

[...]«

8 UStG's § 3 bestemmer:

»(1) Leveringer foretaget af en erhvervsdrivende er ydelser, hvorved denne eller efter dennes ordre en tredjemand sætter aftageren eller efter dennes ordre en tredjemand i stand til at råde over en genstand i sit eget navn (overdragelse af rådighedsbeføjelsen).

[...]

(1b) Med levering mod vederlag ligestilles:

1. det forhold, at en erhvervsdrivende udtager et gode fra hans virksomhed til et for virksomheden uvedkommende formål

2. den erhvervsdrivendes vederlagsfrie overdragelse af et gode til personalet til dets private brug, med undtagelse af gaver af ringe værdi

3. enhver anden vederlagsfri overdragelse af et gode med undtagelse af gaver af ringe værdi og vareprøver til virksomhedens brug.

Godet eller de bestanddele, det er sammensat af, skal have givet ret til fuldt eller delvist fradrag.«

9 UStG's § 15 med overskriften »Frdrag« bestemmer:

»(1) Den erhvervsdrivende kan frdrage følgende som indgående afgifter:

1. afgifter, der skyldes efter loven for goder og andre ydelser, der af en anden erhvervsdrivende er udført for hans virksomhed

[...]

(2) Frdrag er udelukket for så vidt angår afgift på leveringer, indførsel og erhvervelse inden for Fællesskabet af goder samt på øvrige ydelser, som den erhvervsdrivende anvender i forbindelse med følgende transaktioner:

1. afgiftsfrie transaktioner

[...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

10 Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, der er sagsøger i hovedsagen, er et administrerende holdingselskab. Det danner en skattemæssig enhed med sine datterselskaber A GmbH og B GmbH.

11 Efter regeringspræsidiets beslutning om at give tilladelse til sanering og drift af et kalkstensbrud (herefter »kalkstensbruddet«) blev A GmbH ved afgørelse af 16. februar 2001 givet

tilladelse til drift af dette stenbrud på betingelse af, at adgangen hertil skulle gå via en offentlig vej tilhørende den kommune, hvori nævnte stenbrud var beliggende (herefter »den pågældende kommunevej«). Denne afgørelse blev i 2005 ændret for at præcisere, at driftstilladelsen til stenbruddet ville bortfalde, såfremt udvidelsen af denne vej ikke var afsluttet senest den 31. december 2006.

12 For så vidt som denne udvidelse var nødvendig for borttransporten af kalksten, blev der mellem den pågældende kommune og retsforgængeren til A GmbH indgået en kontrakt om udvidelsen, hvorved denne kommune for det første forpligtede sig til at planlægge og udføre udvidelsen af den pågældende kommunevej, og for det andet, såfremt denne vej bibeholdes åben for offentligheden, forpligtede sig til i ubegrænset omfang at stille den til rådighed for retsforgængeren til A GmbH. Til gengæld skulle sidstnævnte afholde samtlige udgifter i forbindelse med udvidelsen af vejstrækningen. I 2006 gav A GmbH B GmbH til opgave som projekterende byggeleder at udføre denne udvidelse i henhold til kontrakten indgået med nævnte kommune. Ved anlægsarbejdernes afslutning blev vejstrækningen fra december 2006 benyttet af tunge køretøjer tilhørende A GmbH og af andre køretøjer.

13 I forbindelse med momsangivelserne for 2006 blev de udgifter, som A GmbH havde afholdt for arbejderne med udvidelse af den pågældende kommunevej ikke medregnet af sagsøgeren i hovedsagen, men denne sidstnævnte foretog fradrag for indgående moms af den moms, der var pålagt de indgående ydelser modtaget fra B GmbH.

14 Efter en kontrol fandt skatte- og afgiftsmyndighed Y, at sagsøgeren i hovedsagen ved udførelsen af den pågældende kommunevejs udvidelse havde leveret et vederlagsfrit anlægsarbejde til den pågældende kommune, som var momspligtigt i medfør af UStG's § 3, stk. 1b, første punktum, nr. 3, og udstedte den 1. marts 2012 en korrigeret afgiftsansættelse for 2006, hvorved den sats, der skulle anvendes på momsgrundlaget, blev forhøjet til 16%.

15 Den klage, som sagsøgeren i hovedsagen indgav, blev afslået, men Hessisches Finanzgericht (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Hessen, Tyskland) gav delvist sagsøgeren i hovedsagen medhold i sagen anlagt til prøvelse af dette afslag. Denne ret var af den opfattelse, at betingelserne i UStG's § 3, stk. 1b, andet punktum, for at de udførte arbejder på den pågældende kommunevej kunne afgiftspålægges, ikke var opfyldt. Den fandt derimod, at moms, der vedrører indgående transaktioner, og som er direkte knyttet til disse arbejder, ikke skal medregnes, for så vidt som, ifølge praksis fra Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland), den virksomhed, som på det tidspunkt, hvor den modtager indgående ydelser, har til hensigt udelukkende og direkte at henføre dem til en vederlagsfri udtagelse som omhandlet i UStG's § 3, stk. 1b, ikke har ret til at fradrage den moms, der vedrører disse transaktioner.

16 Sagsøgeren i hovedsagen har ved den forelæggende ret iværksat revisionsanke til prøvelse af afgørelsen fra Hessisches Finanzgericht (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Hessen).

17 Den forelæggende ret har anført, at efter national ret er søgsmålet ugrundet, idet sagsøgeren i hovedsagen ikke har ret til at fradrage den i hovedsagen omhandlede moms. Fradrag af moms er således udelukket, idet de modtagne indgående ydelser fra B GmbH er blevet henført til gennemførelsen af en vederlagsfri levering til den pågældende kommune. Denne ret har imidlertid rejst tvivl om, hvorvidt denne fortolkning af den nationale lovgivning er i overensstemmelse med EU-retten.

18 Hvad angår det første præjudicielle spørgsmål har den forelæggende ret således anført, at sagsøgeren i hovedsagen kunne være berettiget til fradrag af den moms, som er betalt for modtagne indgåede ydelser i medfør af dom af 22. oktober 2015, Sveda (C-126/14,

EU:C:2015:712), og af 14. september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683).

19 Hvad angår det andet og det tredje præjudicielle spørgsmål har den fremhævet, at de tilsigter at fastslå, om fradragsretten, såfremt sagsøgeren i hovedsagen kunne fradrage den indgående moms, kunne modregnes i et moms krav vedrørende en levering mod vederlag eller en levering, der sidestilles med en levering mod vederlag som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, for bl.a. i overensstemmelse med formålet med sidstnævnte bestemmelse at undgå, at kommunens endelige forbrug bliver afgiftsfrit.

20 På denne baggrund har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Har en afgiftspligtig person under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, hvor den pågældende afgiftspligtige person efter opdrag fra en by udfører anlægsarbejder på en kommunevej og har købt ydelser af andre afgiftspligtige personer med henblik på etablering af vejen, der er blevet overdraget til kommunen, ret til fradrag af indgående moms på disse ydelser i henhold til [sjette direktivs] artikel 17, stk. 2, litra a)[...]?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende: Er der under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, hvor en afgiftspligtig person efter opdrag fra en by udfører anlægsarbejder på en kommunevej, tale om en levering af goder, som foretages mod vederlag, idet modydelsen for leveringen af en vej er en tilladelse til at drive et stenbrud?

3) Såfremt det andet spørgsmål besvares benægtende: Skal den vederlagsfri overdragelse til kommunen af vejen, der har status som offentlig vej, under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, hvor den pågældende afgiftspligtige person efter opdrag fra en by udfører anlægsarbejder på en kommunevej, i henhold til [sjette direktivs] artikel 5, stk. 6, [...] sidestilles med en vederlagsfri levering af goder, selv om overdragelsen sker i virksomhedsøjemed, for at forhindre, at kommunens endelige forbrug bliver afgiftsfrit?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

21 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person har ret til at fradrage den indgående moms for arbejder med udvidelse af en kommunevej udført til fordel for en kommune.

22 Indledningsvis bemærkes, at Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som trådte i kraft den 1. januar 2007, har erstattet sjette direktiv uden at bibringe indholdsmæssige ændringer i forhold til dette. Det følger heraf, at da de relevante bestemmelser i sjette direktiv i det væsentlige har samme indhold som bestemmelserne i direktiv 2006/112, finder Domstolens praksis vedrørende det sidstnævnte direktiv ligeledes anvendelse på sjette direktiv (dom af 17.10.2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, præmis 14).

23 Hvad angår fradragsretten i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), er denne ret en integreret del af momsordningen og kan i princippet ikke begrænses. Den omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (dom af 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

24 Fradragsordningen tilsigter, at den erhvervsdrivende aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig (dom af 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

25 Det følger af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), at for så vidt som en afgiftspligtig person, der handler i sin egenskab af afgiftspligtig ved køb af en vare eller en tjenesteydelse, anvender varen eller tjenesteydelsen i forbindelse med sine afgiftspligtige transaktioner, er den pågældende berettiget til at fradrage den moms, der skyldes eller er erlagt for nævnte vare eller tjenesteydelse (dom af 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

26 Ifølge fast retspraksis 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 disse 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 (dom af 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

27 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 (dom af 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

28 Det følger heraf, at spørgsmålet om fradragsret afgøres på grundlag af de udgående transaktioner, som de indgående transaktioner har været anvendt til. Der er således fradragsret i tilfælde af, at den indgående momspligtige transaktion har en direkte og umiddelbar tilknytning til en eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag. Hvis dette ikke er tilfældet, skal det undersøges, om de udgifter, der er afholdt for at erhverve de indgående goder eller tjenesteydelser, indgår i generalomkostningerne knyttet til hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed. I det ene eller andet tilfælde forudsætter en direkte og umiddelbar tilknytning, at prisen på de indgående ydelser er medregnet i henholdsvis prisen for specifikke udgående transaktioner eller i prisen på goder eller tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person leverer i forbindelse med sin økonomiske virksomhed (dom af 29.10.2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, præmis 60).

29 For at afgøre, om sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), skal fortolkes således, at retten til fradrag af indgående moms for udførelsen af udvidelsesarbejder af den pågældende kommunevej

skal indrømmes en afgiftspligtig person som sagsøgeren i hovedsagen, skal det derfor fastslås, om der foreligger en direkte og umiddelbar tilknytning mellem disse udvidelsesarbejder på den ene side og på den anden side de afgiftspligtige udgående transaktioner, som denne afgiftspligtige person har foretaget, eller dennes økonomiske virksomhed.

30 I denne henseende bemærkes, at det i forbindelse med anvendelsen af kriteriet om en direkte tilknytning, som påhviler skattemyndighederne og de nationale retter, tilkommer disse at tage alle de omstændigheder, hvorunder de omhandlede transaktioner er blevet gennemført, i betragtning og kun at tage hensyn til de transaktioner, som objektivt er knyttet til den afgiftspligtige persons afgiftspligtige virksomhed. Om der foreligger en sådan tilknytning, afhænger således af det objektive indhold af den omhandlede transaktion (dom af 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

31 For det første fremgår det imidlertid af forelæggelsesafgørelsen, at uden arbejderne med udvidelse af den pågældende kommunevej ville driften af kalkstensbruddet have været umulig både i praksis og juridisk set. Udvidelsen af nævnte strækning har nemlig gjort det muligt at tilpasse denne strækning til lastvognstrafik hidrørende fra driften af stedbruddet og i henhold til ændringen i 2005 af afgørelsen af 16. februar 2001 om tilladelse til drift af dette stenbrud med planlagt adgang hertil via den pågældende kommunevej, ville tilladelsen til drift af nævnte stenbrud udløbe, hvis disse udvidelsesarbejder ikke var blevet afsluttet til den 31. december 2006.

32 Heraf følger, at arbejderne med udvidelse af den pågældende kommunevej var nødvendig for at projektet med drift af kalkstensbruddet kunne konkretiseres, og at sagsøgeren i hovedsagen ikke ville have kunnet udøve sin økonomiske virksomhed uden sådanne arbejder.

33 Den forelæggende ret har for det andet anført, at omkostningerne ved de indgående ydelser i forbindelse med arbejderne med udvidelse af den pågældende kommunevej indgår blandt omkostningselementerne ved de udgående transaktioner, som er udført af sagsøgeren i hovedsagen.

34 Sådanne omstændigheder kan godtgøre, at der foreligger en direkte og umiddelbar tilknytning mellem arbejderne med udvidelse af den pågældende kommunevej og hele den økonomiske virksomhed, der er forbundet med driften af kalkstensbruddet.

35 Denne konklusion kan ikke ændres af den omstændighed, at denne kommunevej gratis er åben for offentligheden.

36 Det er således ganske vist korrekt, at det følger af Domstolens praksis, at der hverken kan ske opkrævning af udgående afgift eller fradrag for indgående afgift, når varer eller tjenesteydelser erhvervet af en afgiftspligtig person anvendes i forbindelse med afgiftsfritagne transaktioner eller transaktioner, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde. I disse to tilfælde er den direkte og umiddelbare tilknytning mellem de indgående udgifter og den økonomiske virksomhed, som den afgiftspligtige person efterfølgende gennemfører, således brudt (dom af 22.10.2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

37 Den omstændighed, at offentligheden gratis kan færdes på den pågældende kommunevej, er imidlertid uden betydning. Det fremgår således af de sagsakter, som Domstolen råder over, at arbejderne med udvidelse af denne vejstrækning ikke blev udført til den pågældende kommunes brug eller for den offentlige trafik, men med henblik på at tilpasse den pågældende kommunevej til lastvognstrafik hidrørende fra driften af kalkstensbruddet forestået af sagsøgeren i hovedsagen. Endvidere blev denne strækning efterfølgende benyttet af både disse tunge køretøjer og af andre køretøjer. Under alle omstændigheder kan de udgifter, som sagsøgeren i hovedsagen har afholdt til udvidelsen af den pågældende kommunevej, som det fremgår af nærværende doms præmis 34,

knyttet til dennes økonomiske virksomhed i sin egenskab af afgiftspligtig person, således at disse udgifter, med forbehold af den efterprøvelse, som den forelæggende ret skal foretage, ikke vedrører afgiftsfritagne aktiviteter eller aktiviteter, der ligger uden for momsens anvendelsesområde.

38 Hvad endelig angår fradragsrettens omfang påhviler det den forelæggende ret at afgøre, om arbejderne med udvidelse af den pågældende kommunevej var begrænset til, hvad der var nødvendigt for at sikre sagsøgeren i hovedsagens drift af kalkstensbruddet eller ej. Ifølge Domstolens praksis skal der, såfremt arbejderne med udvidelse af denne vejstrækning begrænser sig til, hvad der i denne henseende var nødvendigt, indrømmes fradragsret for samtlige omkostninger foranlediget af disse arbejder. Hvis de nævnte arbejder er gået videre, end hvad der var nødvendigt for at sikre driften af dette stenbrud, vil den direkte og umiddelbare tilknytning mellem disse arbejder og sagsøgeren i hovedsagens økonomiske virksomhed derimod være delvist brudt, således at der kun skal indrømmes fradragsret for den del af den indgående moms, som henføres til den del af de udgifter, der er afholdt i forbindelse med arbejderne med udvidelse af den pågældende kommunevej, der objektivt var nødvendige for at give sagsøgeren i hovedsagen mulighed for at udøve sin økonomiske virksomhed (jf. i denne retning dom af 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 37-39).

39 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person har ret til at fradrage den indgående moms for arbejder med udvidelse af en kommunevej udført til fordel for en kommune, når denne vejstrækning både anvendes af denne afgiftspligtige person i forbindelse med dennes økonomiske virksomhed og af offentligheden, for så vidt som disse udvidelsesarbejder ikke er gået videre, end hvad der var nødvendigt for at give nævnte afgiftspligtige person mulighed for at udøve sin økonomiske virksomhed, og for så vidt som omkostningerne herfor er indeholdt i prisen for de udgående transaktioner foretaget af samme afgiftspligtige person.

Det andet spørgsmål

40 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktiv, såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, skal fortolkes således, at en tilladelse til drift af et stenbrud, der ensidigt er udstedt af en myndighed i en medlemsstat, udgør den samlede modværdi, som en afgiftspligtig person, der uden modydelse i penge har udført arbejder med udvidelse af en kommunevej, modtager, således at disse arbejder udgør en transaktion mod vederlag i dette direktivs forstand.

41 Den forelæggende ret har anført, at det i henhold til EU-retten ikke var sikkert, at sagsøgeren i hovedsagen havde foretaget en levering mod vederlag til fordel for den pågældende kommune. Ikke desto mindre har den ligeledes rejst tvivl om muligheden for at kvalificere arbejderne med udvidelse af den pågældende kommunevej som en vederlagsfri levering. Den har således anført, at driftstilladelsen til kalkstensbruddet udstedt af regeringspræsidiets kunne udgøre modværdien af disse arbejder, således at de nævnte arbejder skal kvalificeres som en levering mod vederlag, der giver ret til fradrag, men ligeledes medfører pligten til at betale moms af arbejderne med udvidelse af den nævnte kommunevej.

42 Det bemærkes i denne henseende, at i henhold til sjette direktivs artikel 2, stk. 1, pålægges levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, moms.

43 Det fremgår ligeledes af Domstolens praksis, at kvalificeringen af en transaktion mod

vederlag på momsområdet blot forudsætter, at der består en direkte sammenhæng mellem leveringen af varer eller tjenesteydelser og en modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget. En sådan direkte sammenhæng foreligger, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren (dom af 3.7.2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, præmis 69 og den deri nævnte retspraksis).

44 Domstolen har ligeledes fastslået, at modværdien af en levering af goder kan bestå i en tjenesteydelse og udgøre beskatningsgrundlaget for denne i henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), såfremt der er en direkte sammenhæng mellem leveringen af goderne og tjenesteydelsen, og tjenesteydelsens værdi kan opgøres i penge. Det samme gør sig gældende, når en levering af tjenesteydelser udveksles med en anden levering af tjenesteydelser, forudsat at samme betingelser er opfyldt (dom af 26.9.2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

45 Endelig fremgår det af Domstolens praksis, at aftaler om byttehandler, hvor modværdien pr. definition består af en naturalydelse, og transaktioner, hvor modværdien består af penge, ud fra et økonomisk og kommercielt synspunkt er identiske (dom af 26.9.2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

46 Det må i første række fastslås, at der mellem den pågældende kommune og sagsøgeren i hovedsagen består et retsforhold. Med kontrakten om infra- og servicestrukturarbejder på den pågældende kommunevej forpligtede denne kommune sig på den ene side til at udvikle og gennemføre udvidelsen af denne vejstrækning og uden begrænsninger, i tilfælde af en eventuel udvidelse af kalkstensbruddet, at stille vejudvidelsen til rådighed for sagsøgeren i hovedsagen, og på den anden side forpligtede sagsøgeren i hovedsagen sig til at betale alle udgifter i forbindelse med denne udvidelse, uden at denne aftale således fastsætter en betalingsforpligtelse for nævnte kommune.

47 En sådan aftale kan ikke desto mindre udgøre den retlige ramme, inden for hvilken gensidige ydelser, dvs. udvidelsen af den kommunale vej og udstedelsen af tilladelse til drift af kalkstensbruddet, udveksles.

48 Ud fra et organisatorisk synspunkt er de i hovedsagen omhandlede arbejder for det første blevet udført på en vejstrækning tilhørende en kommune, selv om tilladelsen til drift af kalkstensbruddet således er blevet udstedt af regeringspræsidiets.

49 Afgørelsen om udstedelse af driftstilladelse til dette stenbrud er for det andet en ensidig afgørelse af 16. februar 2001 fra regeringspræsidiets. Det følger imidlertid af Domstolens praksis, at en ensidig offentlig myndighedsakt ikke principielt kan skabe et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser (jf. i denne retning dom af 11.5.2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, præmis 31-35).

50 For det tredje er det ubestridt, at arbejderne med udvidelse af den pågældende kommunevej ikke har givet anledning til betaling af nogen modydelse i form af penge.

51 Domstolen har ganske vist fastslået, at modværdien for levering af goder eller tjenesteydelser kan være en modydelse i form af penge eller i form af en naturalydelse. For så vidt som, ifølge den ensidige afgørelse fra regeringspræsidiets om tilladelse til drift af kalkstensbruddet, en sådan tilladelse ville være bortfaldet, hvis arbejderne med udvidelse af den kommunale vej ikke var blevet afsluttet den 31. december 2006, er disse arbejder imidlertid ikke en modværdi for retten til at drive dette stenbrud, men en betingelse sine qua non for udøvelsen af denne ret.

52 Henset til disse forhold kan det ikke anses for at være blevet godtgjort, at der består en direkte tilknytning mellem afleveringen af arbejderne med udvidelse af den pågældende kommunevej til den pågældende kommune og udstedelsen af tilladelsen til drift af kalkstensbruddet til sagsøgeren i hovedsagen, idet denne tilladelse ikke kan anses for at være en modydelse for arbejderne med udvidelse af denne vejstrækning.

53 Det skal i anden række fremhæves, at Domstolen i dom af 14. september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683), allerede har anerkendt, at en afgiftspligtig person har ret til at fradrage den indgående moms i forbindelse med en tjenesteydelse bestående i opførelse eller forbedring af en fast ejendom, som er ejet af en tredjeperson, i det tilfælde, hvor disse ydelser anvendes af såvel den afgiftspligtige person som af den pågældende tredjeperson i forbindelse med deres økonomiske virksomhed, selv om nævnte tredjeperson vederlagsfrit drager fordel af resultatet af nævnte ydelser.

54 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål besvares med, at sjette direktiv, navnlig dets artikel 2, stk. 1, skal fortolkes således, at en tilladelse til drift af et stenbrud, der ensidigt er udstedt af en myndighed i en medlemsstat, ikke udgør den samlede modværdi, som en afgiftspligtig person – der uden modydelse i penge har udført arbejder med udvidelse af en kommunevej – modtager, således at disse arbejder ikke udgør en transaktion mod vederlag i dette direktivs forstand.

Det tredje spørgsmål

55 Med sit tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 5, stk. 6, skal fortolkes således, at arbejder med udvidelse af en kommunevej, der er åben for offentligheden, og som vederlagsfrit er udført af en afgiftspligtig person til fordel for en kommune, udgør en transaktion, der skal sidestilles med en levering af goder, som foretages mod vederlag i denne bestemmelses forstand.

56 Det bemærkes indledningsvis, at hvad angår fortolkningen af national ret skal Domstolen i princippet basere sig på de kvalificeringer, der følger af forelæggelsesafgørelsen. Det følger nemlig af fast retspraksis, at Domstolen ikke er kompetent til at fortolke en medlemsstats nationale ret (dom af 17.3.2011, Naftiliaki Etaireia Thasou og Amaltheia I Naftiki Etaireia, C-128/10 og C-129/10, EU:C:2011:163, præmis 40).

57 I den foreliggende sag fremgår det af de sagsakter, som Domstolen råder over, at den forelæggende ret baserer sit tredje spørgsmål på den forudsætning, at arbejderne med udvidelse af den pågældende kommunevej i henhold til UStG's § 3, stk. 4, udgør en levering af en anlægsydelse til den pågældende kommune, idet Forbundsrepublikken Tyskland således har gjort brug af den mulighed, der er fastsat i sjette direktivs artikel 5, stk. 5, for at sidestille aflevering af visse byggearbejder med en levering af et gode.

58 Det tilkommer ikke Domstolen at drage en sådan forudsætning i tvivl. Ikke desto mindre, og for det første for så vidt som sagsøgeren i hovedsagen har gjort gældende, at selskabet ved foretagelsen af arbejderne med udvidelse af den pågældende kommunevej har leveret en

tjenesteydelse, således at sjette direktivs artikel 5, stk. 6, ikke finder anvendelse, og for det andet, at der er væsentlige forskelle mellem ordlyden af sjette direktivs artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, vedrørende henholdsvis levering af goder og tjenesteydelser, tilkommer det den forelæggende ret at efterprøve, om arbejderne med udvidelse af denne vejstrækning i henhold til tysk ret udgør en anlægsydelse.

59 Hvad angår sjette direktivs artikel 5, stk. 6, bemærkes, at formålet med denne bestemmelse er at sikre ligebehandling mellem den afgiftspligtige, som udtager et gode til sit eget eller til sit personales brug, på den ene side, og den endelige forbruger, som erhverver et gode af samme art, på den anden side (dom af 11.5.2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis). Afgiftspålæggelsen af den i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, første punktum, nævnte udtagelse tilsigter således at undgå, at endeligt forbrug bliver fritaget for afgift (dom af 30.9.2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, præmis 18).

60 I dette øjemed sidestiller nævnte bestemmelse visse transaktioner, for hvilke den afgiftspligtige ikke modtager nogen faktisk modværdi, med momspligtige leveringer af goder mod vederlag (dom af 17.7.2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, præmis 23).

61 Nærmere bestemt sidestiller sjette direktivs artikel 5, stk. 6, det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode, som han anvender til privat brug for sig selv eller for sit personale, eller som han overdrager vederlagsfrit, eller som han mere generelt benytter til et for virksomheden uvedkommende formål, med levering mod vederlag, såfremt dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af momsen (dom af 11.5.2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis). Denne bestemmelse sidestiller dog ikke udtagning af varer til virksomhedens eget brug i form af gaver af ringe værdi og vareprøver med levering af varer mod vederlag.

62 Det bemærkes ligeledes, at det følger af besvarelsen af det første og det andet spørgsmål, at sjette direktiv skal fortolkes således, at arbejderne med udvidelse af en kommunal vejstrækning under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede kan give ret til fradrag og kan kvalificeres som vederlagsfri overdragelse, således at visse af betingelserne for at anvende dette direktivs artikel 5, stk. 6, er opfyldt.

63 Arbejderne med udvidelse af denne vejstrækning udgør desuden ikke gaver af ringe værdi eller vareprøver i denne bestemmelses forstand.

64 Idet arbejderne er blevet afleveret til den pågældende kommune, er det endelig ubestridt, at antagelsen om et forbrug til eget brug eller til personalet i virksomhedens brug ligesom antagelsen om benyttelse til et for virksomheden uvedkommende formål er udelukket, idet disse arbejder er blevet udført til sagsøgeren i hovedsagens brug. Denne sidstnævnte omstændighed er imidlertid ikke til hinder for at anvende sjette direktivs artikel 5, stk. 6. Ifølge Domstolens praksis fremgår det nemlig af ordlyden af sjette direktivs artikel 5, stk. 6, første punktum, at det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode, som han overdrager vederlagsfrit, sidestilles med levering mod vederlag og således er afgiftspligtig, såfremt dette gode har givet ret til fradrag af den indgående moms, uden at det i princippet er afgørende, om denne overdragelse sker til virksomhedens eget brug (dom af 27.4.1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, præmis 22).

65 Den omstændighed, som den forelæggende ret har nævnt, at den pågældende kommunevej ikke benyttes af den pågældende kommune til eget brug, men at den derimod vederlagsfrit er åben for den offentlige trafik, er heller ikke principielt til hinder for anvendelsen af sjette direktivs artikel 5, stk. 6. Udtagelse af et gode til brug til sådanne formål tager således under alle omstændigheder sigte på den afgiftspligtige persons – i den foreliggende sag sagsøgeren i

hovedsagens – udtagelse og brug og ikke tredjemands, dvs. den pågældende kommune. Arbejderne med udvidelse af denne vejstrækning er blevet udført for at imødekomme sagsøgeren i hovedsagens behov, og resultatet af disse arbejder, dvs. vejstrækningen, der er tilpasset for at kunne bære lastvognstrafik hidrørende fra driften af kalkstensbruddet, er først og fremmest til sagsøgeren i hovedsagens brug.

66 Idet den manglende pålæggelse af moms af leveringen til den pågældende kommune af arbejderne med udvidelse af den pågældende kommunevej, som sagsøgeren i hovedsagen har udført vederlagsfrit, imidlertid ikke kan give anledning til en situation med et afgiftsfrit endeligt forbrug eller et brud på ligebehandlingsprincippet, udgør sådanne arbejder ikke en transaktion, der skal sidestilles med en levering af goder mod vederlag som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 6.

67 Selv om den pågældende kommunevej er åben for offentlig trafik, skal den faktiske endelige anvendelse af denne vejstrækning imidlertid tages i betragtning. Det følger af besvarelsen af det første spørgsmål, og med forbehold af den efterprøvelse, som den forelæggende ret skal foretage, for det første, at arbejderne med udvidelse af denne vejstrækning kommer sagsøgeren i hovedsagen til gode, og at disse arbejder har en direkte og umiddelbar tilknytning til hele dennes økonomiske virksomhed, som giver anledning til afgiftspligtige transaktioner, og for det andet, at omkostningerne ved de indgående ydelser, som er modtaget og forbundet med arbejderne med udvidelse af nævnte vejstrækning, indgår blandt omkostningselementerne ved de udgående transaktioner, som er udført af sagsøgeren i hovedsagen.

68 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det tredje spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 5, stk. 6, skal fortolkes således, at arbejder, til fordel for en kommune, med udvidelse af en kommunevej, der er åben for offentligheden, men som anvendes af den afgiftspligtige person, som vederlagsfrit har udført disse arbejder, i forbindelse med dennes økonomiske virksomhed og af offentligheden, ikke udgør en transaktion, der skal sidestilles med en levering af goder, som foretages mod vederlag i denne bestemmelses forstand.

Sagsomkostninger

69 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Ottende Afdeling) for ret:

1) **Artikel 17, stk. 2, 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, skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person har ret til at fradrage den indgående merværdiafgift for arbejder med udvidelse af en kommunevej udført til fordel for en kommune, når denne vejstrækning både anvendes af denne afgiftspligtige person i forbindelse med dennes økonomiske virksomhed og af offentligheden, for så vidt som disse udvidelsesarbejder ikke er gået videre, end hvad der var nødvendigt for at give nævnte afgiftspligtige person mulighed for at udøve sin økonomiske virksomhed, og for så vidt som omkostningerne herfor er indeholdt i prisen for de udgående transaktioner foretaget af samme afgiftspligtige person.**

2) **Sjette direktiv 77/388, navnlig dets artikel 2, stk. 1, skal fortolkes således, at en tilladelse til drift af et stenbrud, der ensidigt er udstedt af en myndighed i en medlemsstat, ikke udgør den samlede modværdi, som en afgiftspligtig person – der uden modydelse i penge har udført arbejder med udvidelse af en kommunevej – modtager, således at disse**

arbejder ikke udgør en transaktion mod vederlag i dette direktivs forstand.

3) Artikel 5, stk. 6, i sjette direktiv 77/388 skal fortolkes således, at arbejder, til fordel for en kommune, med udvidelse af en kommunevej, der er åben for offentligheden, men som anvendes af den afgiftspligtige person, som vederlagsfrit har udført disse arbejder, i forbindelse med dennes økonomiske virksomhed og af offentligheden, ikke udgør en transaktion, der skal sidestilles med en levering af goder, som foretages mod vederlag i denne bestemmelses forstand.

Underskrifter

* Processprog: tysk.