Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

8. november 2012 *

»Sjette momsdirektiv — artikel 17, stk. 5, tredje afsnit — ret til fradrag for indgående afgift — goder og ydelser, som benyttes såvel til afgiftspligtige transaktioner som til transaktioner, der er fritaget for afgift — udlejning af en ejendom med både erhvervsmæssige og beboelsesmæssige formål for øje — kriterium for beregning af pro rata-satsen for momsfradrag«

I sag C-511/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 22. juli 2010, indgået til Domstolen den 27. oktober 2010, i sagen:

**Finanzamt Hildesheim**

mod

**BLC Baumarkt GmbH & Co. KG,**

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (refererende dommer) og M. Berger,

generaladvokat: P. Cruz Villalón

justitssekretær: A. Calot Escobar,

efter at der er afgivet indlæg af:

— den tyske regering ved T. Henze og J. Möller, som befuldmægtigede

— den græske regering ved F. Dedousi. G. Kotta og K. Boskovits, som befuldmægtigede

— Det Forenede Kongeriges regering ved C. Murrell, som befuldmægtiget

— Europa-Kommissionen ved C. Soulay og B.-R. Killmann, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 26. april 2012,

afsagt følgende

* Processprog: tysk.

## Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, 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 »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Finanzamt Hildesheim (herefter »Finanzamt«) og BLC Baumarkt GmbH & Co. KG (herefter »BLC«), der er et tysk selskab, vedrørende beregningen af pro rata-satsen for fradraget for indgående merværdiafgift (herefter »moms«), som er blevet betalt i relation til en fast ejendom, der benyttes såvel til momspligtige transaktioner som til momsfritagne transaktioner.

### Retsforskrifter

*EU-retlige forskrifter*

3 12. betragtning til sjette direktiv har følgende ordlyd:

»[F]radragsordningen bør harmoniseres i det omfang, den har indvirkning på opkrævningens virkelige størrelse, og beregningen af pro rata-satsen for fradraget bør foretages på ensartet måde i samtlige medlemsstater.«

4 Sjette direktivs artikel 17, stk. 5, fastsætter:

»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 [momsen], der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner.

Pro rata-satsen beregnes for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige i overensstemmelse med artikel 19.

Medlemsstaterne kan dog:

a) give den afgiftspligtige person tilladelse til at fastsætte en pro rata-sats for hver sektor inden for sin virksomhed, såfremt der føres særskilte regnskaber for hver af disse sektorer

b) påbyde den afgiftspligtige person at fastsætte en pro rata-sats for hver sektor inden for sin virksomhed og at føre særskilte regnskaber for hver af disse sektorer

c) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af goderne og ydelserne benyttes

d) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget i overensstemmelse med den i første afsnit anførte regel for samtlige goder og tjenesteydelser benyttet til alle de omhandlede transaktioner

e) fastsætte, at såfremt den [moms], som den afgiftspligtige person ikke kan fradrage, er af ringe størrelse, skal den ikke tages i betragtning.«

5 Sjette direktivs artikel 19, stk. 1, bestemmer:

»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, [momsen] 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, [momsen] ikke medregnet, i forbindelse med de transaktioner, som er opført i tælleren, samt i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret; medlemsstaterne kan i nævneren endvidere medtage andre tilskud end de i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), omhandlede.

Pro rata-satsen beregnes på årsbasis og fastsættes i procenter, der afrundes opad til et tal, der ikke overstiger det nærmeste hele tal.«

*Tysk ret*

6 § 15, stk. 4, i Umsatzsteuergesetz 1999 (BGBl. 1999 I, s. 1270) (lov om omsætningsafgifter), som affattet ved Steueränderungsgesetz 2003 (BGBl. 2003 I, s. 2645) (afgiftsændringsloven af 2003, herefter »UStG«), fastsætter:

»Såfremt den erhvervsdrivende kun delvis benytter et gode, som er leveret, indført eller erhvervet inden for Fællesskabet til brug for virksomheden, eller en anden ydelse, der er blevet leveret til ham, i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke kan fradrages indgående afgift, kan den del af den indgående afgift, som kan henføres til transaktioner, for hvilke fradrag er udelukket, ikke fradrages. Den erhvervsdrivende kan beregne de ikke-fradragsberettigede delbeløb på grundlag af et sagligt skøn. Det er alene tilladt at beregne den ikke-fradragsberettigede del af de indgående afgiftsbeløb efter forholdet mellem de transaktioner, for hvilke der ikke kan fradrages indgående afgift, og de transaktioner, der berettiger til fradrag af indgående moms, når det ikke er muligt at foretage en anden økonomisk opdeling.«

## Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

7 I løbet af 2003 og 2004 lod BLC en bygning opføre, som både indeholder boliger og erhvervslokaler. Da denne bygning var færdigopført, udlejede BLC den, og denne udlejning var delvist momsfritaget, delvist momspligtig. I sin momsangivelse for 2004 foretog BLC et delvist fradrag for den indgående afgift, der var henført til denne bygning. I denne forbindelse beregnede BLC det fradragsberettigede momsbeløb ved at anvende en pro rata-sats fastsat på grundlag af forholdet mellem den omsætning, der kan henføres under den erhvervsmæssige udlejning, og den omsætning, der vedrører de øvrige udlejningstransaktioner (herefter »omsætningsmetoden«).

8 I forlængelse af en skattekontrol fandt Finanzamt, at den fradragsberettigede indgående moms i henhold til UStG's § 15, stk. 4, skulle beregnes på grundlag af forholdet mellem erhvervslokalernes areal og arealet på de lokaler, der blev benyttet til beboelse. I det foreliggende tilfælde førte den i henhold til sidstnævnte metode foretagne opdeling til en reduktion af det fradragsberettigede momsbeløb. Finanzamt fremsendte følgelig en efteropkrævning til BLC.

9 BLC anlagde sag ved Finanzgericht til prøvelse af denne efteropkrævning. Nævnte ret gav BLC medhold med den begrundelse, at UStG's § 15, stk. 4, tredje punktum, er i strid med EU-retten. Sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra c), er nemlig til hinder for, at en medlemsstat fastsætter et andet primært opdelingskriterium end omsætningsmetoden.

10 Finanzamt iværksatte en revisionsanke for Bundesfinanzhof til prøvelse af Finanzgerichts afgørelse. Bundesfinanzhof er af den opfattelse, at det må afgøres, om en af de i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, fastsatte muligheder – navnlig den, der er fastsat i direktivets artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra c) – tillader medlemsstaterne at begrænse den opdeling, som følger af anvendelsen af omsætningsmetoden, på en sådan måde, at denne metode kun må anvendes, når det ikke er muligt at foretage en anden økonomisk opdeling.

11 Bundesfinanzhof har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal [sjette direktivs] artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, […] fortolkes således, at den bemyndiger medlemsstaterne til at fastsætte et andet primært opdelingskriterium end [omsætningsmetoden] for opdelingen af indgående moms i forbindelse med opførelsen af en bygning med blandet anvendelse?«

## Om det præjudicielle spørgsmål

12 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, skal fortolkes således, at den tillader medlemsstaterne som opdelingsnøgle med henblik på beregningen af pro rata-satsen for fradrag for den indgående moms, der skyldes for opførelsen af en bygning med blandet anvendelse, at foretrække en anden opdelingsnøgle end den, der er omhandlet i dette direktivs artikel 19, stk. 1, og som er baseret på omsætningen.

13 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål bemærkes, at sjette direktivs artikel 17, stk. 5, opstiller reglerne for fradragsretten for moms med hensyn til tilfælde, hvor momsen 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 et sådant tilfælde er fradrag i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 5, første afsnit, kun tilladt for den del af momsen, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for afgiftspligtige transaktioner (dom af 18.12.2008, sag C-488/07, Royal Bank of Scotland, Sml. I, s. 10409, præmis 17).

14 Fradragsretten beregnes i medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, andet afsnit, i henhold til en pro rata-sats, der beregnes i henhold til samme direktivs artikel 19 (dommen i sagen Royal Bank of Scotland, præmis 18).

15 Således som det fremgår af dommen i sagen Royal Bank of Scotland, præmis 19, tillader sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit – der indeholder ordet »dog« – imidlertid en undtagelse til den i nævnte direktivs artikel 17, stk. 5, første og andet afsnit, omhandlede regel, idet den tillader medlemsstaterne at fastsætte en af de andre metoder til beregning af fradragsretten, som er opregnet i denne bestemmelses tredje afsnit, dvs. fastsættelse af en særskilt pro rata-sats for hver virksomhedssektor eller fradrag under hensyntagen til, hvilken specifik virksomhed samtlige eller en del af goderne eller ydelserne benyttes til, eller endog udelukkelse af fradragsretten under visse betingelser.

16 For så vidt som sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, derfor skal anses for at udgøre en undtagelsesbestemmelse til første og andet afsnit i nævnte artikel 17, stk. 5, skal medlemsstaterne ved udøvelsen af de beføjelser, som denne bestemmelse indrømmer dem, respektere den effektive virkning af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, første afsnit, og overholde principperne bag det fælles momssystem, bl.a. princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet.

17 At tillade en medlemsstat at vedtage en lovgivning som den af den forelæggende ret beskrevne, der på generel vis fraviger de regler, som blev indført ved sjette direktivs artikel 17, stk. 5, første og andet afsnit, og artikel 19, stk. 1, ville derfor være i strid med direktivet. En sådan lovgivning ville nemlig

skabe tvivl om det formål med sjette direktiv, som fremgår af 12. betragtning til direktivet, og hvorefter beregningen af pro rata-satsen for fradraget bør foretages på ensartet måde i samtlige medlemsstater.

18 Denne fortolkning er i øvrigt i overensstemmelse med formålet med sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, hvis bestemmelser finder anvendelse på bestemte situationer, idet de bl.a. har til formål at tillade medlemsstaterne under hensyntagen til de specifikke kendetegn for hver enkelt af en afgiftspligtig persons aktiviteter at nå frem til mere specifikke resultater i forbindelse med beregningen af pro rata-satsen for fradrag (jf. i denne retning dommen i sagen Royal Bank of Scotland, præmis 24).

19 Det følger heraf, at sjette direktivs artikel 17, stk. 5, ikke er til hinder for, at en medlemsstat under overholdelse af de principper, som ligger til grund for det fælles momssystem, for en bestemt transaktion, såsom opførelsen af en bygning med dobbelt anvendelse, foretrækker en af de i denne bestemmelses tredje afsnit fastsatte metoder for beregning af pro rata-satsen for fradrag.

20 Hvad angår de regler for beregning af pro rata-satsen for fradrag, som skal anvendes i denne type situationer, bemærkes, at med undtagelse af de regler, der skal benyttes i tilfælde af anvendelse af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d), som udtrykkeligt henviser til beregningsreglen i dette direktivs artikel 17, stk. 5, første afsnit, finder de i sidstnævntes artikel 19, stk. 1, fastsatte regler ikke anvendelse, for så vidt som et givet tilfælde er omfattet af en af de andre særlige ordninger i nævnte direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit (jf. i denne retning dommen i sagen Royal Bank of Scotland, præmis 21).

21 Det fremgår nemlig af ordlyden af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, og artikel 19, stk. 1, at sidstnævnte bestemmelse udelukkende henviser til pro rata-satsen for fradrag, der er fastsat i direktivets artikel 17, stk. 5, første afsnit, og således kun fastsætter en detaljeret beregningsregel for den pro rata-sats, som er omhandlet i den første af disse to bestemmelser (dommen i sagen Royal Bank of Scotland, præmis 22), og i forlængelse heraf for det fradrag, der skal foretages ved anvendelse af nævnte direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d).

22 Da der ikke foreligger angivelser herom i sjette direktiv, tilkommer det medlemsstaterne under overholdelse af EU-retten og de principper, som det fælles momssystem hviler på, at fastsætte metoder og regler, der regulerer beregningen af pro rata-satsen for fradrag af den indgående moms. Ved udøvelsen af denne beføjelse er nævnte stater forpligtet til at tage hensyn til dette direktivs formål og opbygning (jf. i denne retning dom af 13.3.2008, sag C-437/06, Securenta, Sml. I, s. 1597, præmis 34 og 35).

23 I det foreliggende tilfælde må det konstateres, at medlemsstaterne – henset til for det første formålet med sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, der som anført i denne doms præmis 18 er at tillade medlemsstaterne at nå frem til mere specifikke resultater ved beregningen af pro rata-satsen for fradrag, for det andet opbygningen af dette direktivs artikel 17, stk. 5, og for det tredje princippet om afgiftsneutralitet, som det fælles momssystem hviler på, og som artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, kan anses for at gennemføre – ved udøvelsen af de ved sidstnævnte bestemmelse indrømmede beføjelser skal påse, at beregningen af pro rata-satsen for fradrag for den indgående moms er så nøjagtig som mulig (jf. analogt for så vidt angår fastlæggelsen af pro rata-satsen mellem økonomisk virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed Securenta-dommen, præmis 37).

24 Sjette direktiv er derfor ikke til hinder for, at medlemsstaterne ved udøvelsen af nævnte beføjelse for en bestemt transaktion anvender en anden metode eller opdelingsnøgle end den, der er baseret på omsætningen – såsom bl.a. den, der er baseret på det i hovedsagen omhandlede areal – forudsat at den valgte metode sikrer en mere nøjagtig fastlæggelse af pro rata-satsen for fradrag for den indgående moms end den, der følger af anvendelsen af den omsætningsbaserede metode.

25 I hovedsagen tilkommer det den forelæggende ret at efterprøve, om disse betingelser er overholdt.

26 Det forelagte spørgsmål skal følgelig besvares med, at sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, skal fortolkes således, at den tillader medlemsstaterne som opdelingsnøgle med henblik på beregningen af pro rata-satsen for fradrag for den indgående moms, der skyldes for en bestemt transaktion, såsom opførelsen af en bygning med blandet anvendelse, at foretrække en anden opdelingsnøgle end den, der er omhandlet i dette direktivs artikel 19, stk. 1, og som er baseret på omsætningen, forudsat at den valgte metode sikrer en mere nøjagtig fastlæggelse af nævnte pro rata-sats for fradrag.

## Sagens omkostninger

27 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 sagens omkostninger. Bortset fra 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 (Første Afdeling) for ret:

**Artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, 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 den tillader medlemsstaterne som opdelingsnøgle med henblik på beregningen af pro rata-satsen for fradrag for den indgående merværdiafgift, der skyldes for en bestemt transaktion, såsom opførelsen af en bygning med blandet anvendelse, at foretrække en anden opdelingsnøgle end den, der er omhandlet i dette direktivs artikel 19, stk. 1, og som er baseret på omsætningen, forudsat at den valgte metode sikrer en mere nøjagtig fastlæggelse af nævnte pro rata-sats for fradrag.**

Underskrifter