Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

1. oktober 2020*

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – sjette direktiv 77/388/EØF – artikel 17, stk. 2, litra a) – ret til fradrag for indgående afgift – tjenesteydelser, der også medfører en fordel for tredjemand –direkte og umiddelbar tilknytning til den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed – direkte og umiddelbar forbindelse med en eller flere udgående transaktioner«

I sag C-405/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Hof van Cassatie (kassationsdomstol, Belgien) ved afgørelse af 26. april 2019, indgået til Domstolen den 24. maj 2019, i sagen

Vos Aannemingen BVBA

mod

Belgische Staat,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling),

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

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Vos Aannemingen BVBA ved advocaten H. Geinger og F. Vanbiervliet,

– den belgiske regering ved J.-C. Halleux og C. Pochet, som befuldmægtigede,

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

afsagt følgende

* Processprog: nederlandsk.

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen 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 (EFT 1977, L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 (EFT 1995, L 102, s. 18) (herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Vos Aannemingen BVBA og Belgische Staat (den belgiske stat) vedrørende fradrag for merværdiafgift (moms), der var pålagt erhvervelsen af tjenesteydelser i form af formidling af fast ejendom og reklamevirksomhed samt erhvervelsen af administrative tjenesteydelser.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 5, i den affattelse, der følger af dette direktivs artikel 28f, fastsætter:

»2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den [moms], som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person.

[…]

5. 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.

[…]«

Belgisk ret

4 Artikel 45, stk. 1, i Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (lov om merværdiafgift) i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, foreskriver:

»Enhver afgiftspligtig person kan i sit afgiftstilsvar fradrage de afgifter, der er betalt af de goder og tjenesteydelser, der er blevet leveret til ham, af de goder, han har indført, og af de erhvervelser af goder, han har foretaget inden for Fællesskabet, i det omfang han anvender goderne og tjenesteydelserne til at udføre:

1) afgiftspligtige transaktioner

[…]«

5 Artikel 1, stk. 2, i koninklijk besluit nr. 3, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (kongelig anordning nr. 3 om fradrag ved anvendelsen af merværdiafgift) af 10. december 1969 (*Belgisch Staatsblad*, 12.12.1969, s. 12006), i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, bestemmer:

»Afgifter på varer og tjenesteydelser, som en afgiftspligtig person anvender til private formål eller til andre formål end dem, der følger af hans erhvervsvirksomhed, kan under ingen omstændigheder fradrages.

Når en vare eller en tjenesteydelse anvendes delvist til sådanne formål, er fradraget udelukket for denne anvendelses udstrækning. Denne udstrækning fastsættes af den afgiftspligtige person under myndighedernes kontrol.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

6 Vos Aannemingen driver virksomhed med opførelse og salg af lejlighedskomplekser. Idet disse lejlighedskomplekser opføres på grunde, der ejes af tredjemand, optræder grundejerne selv som sælgere af de ideelle anparter af de grunde, der svarer til de lejligheder, som Vos Aannemingen sælger.

7 Vos Aannemingen afholder reklame- og administrationsomkostninger samt ejendomsmæglersalærer og fradrager herefter den hermed forbundne moms fuldt ud.

8 Efter en afgiftskontrol fandt de kompetente belgiske myndigheder for perioden fra den 1. januar 1999 til den 30. september 2001, at Vos Aannemingen kun kunne fradrage den indgående moms, for så vidt som denne vedrørte salget af de bygninger, som Vos Aannemingen havde opført. Den nævnte myndighed begrænsede således omfanget af den ret til momsfradrag, som dette selskab kunne indrømmes, ved på den indgående moms at anvende en brøk, der som tæller havde prisen på bygningen, og som nævner prisen på bygningen sammenlagt med prisen på grunden.

9 Som følge heraf modtog Vos Aannemingen et betalingskrav på 92 313,99 EUR i moms med tillæg af renter og bøder.

10 Efter at Vos Aannemingen, med forbehold for alle rettigheder, havde betalt de af afgiftsmyndigheden krævede beløb, rejste selskabet indsigelse mod det nævnte betalingskrav og krævede at få disse beløb tilbagebetalt.

11 Ved dom af 21. marts 2016 gav rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen (retten i første instans i Østflandern, Belgien) Vos Aannemingen medhold.

12 Denne ret fandt, at henset til den omstændighed, at salget af en bygning og en grund udgjorde én og samme levering, skulle de reklame- og administrationsomkostninger samt ejendomsmæglersalærer, som Vos Aannemingen havde afholdt, i deres helhed anses for at henhøre under generalomkostningerne i forbindelse med selskabets eneste økonomiske virksomhed, nemlig opførelse og salg af lejligheder. Den nævnte ret fandt endvidere, at den omstændighed, at ejerne af de pågældende grunde kunne drage fordel af de reklameydelser og de ydelser, der var blevet udført af de ejendomsmæglere, der modtog salærerne, skulle anses for at være af underordnet betydning i forhold til Vos Aannemingens behov.

13 Afgiftsmyndigheden iværksatte appel til prøvelse af denne dom ved hof van beroep te Gent (appeldomstolen i Gent, Belgien), som ved dom af 28. november 2017 gav afgiftsmyndigheden medhold i appellen.

14 Den nævnte domstol bemærkede for det første, at det var ubestridt, at den moms, for hvilken afgiftsmyndigheden delvist havde nægtet fradrag, vedrørte såvel salget af grunde tilhørende tredjemand som salget af bygninger opført af Vos Aannemingen.

15 Denne domstol fastslog endvidere, at selv om der faktisk var en vis tilknytning mellem salget af bygningerne og salget af grundene, var denne tilknytning ikke direkte og umiddelbar som omhandlet i dom af 8. februar 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87).

16 I denne henseende fandt samme domstol, at det i hovedsagen juridisk var muligt at sælge grundene og bygningerne separat, og at Vos Aannemingen havde mulighed for at viderefakturere en del af reklame- og administrationsomkostningerne samt ejendomsmæglersalærerne til ejerne af grundene.

17 Appeldomstolen fandt i øvrigt, at det ikke kunne gøres gældende, at ejerne af de i hovedsagen omhandlede grunde alene havde draget en »fordel« som omhandlet i dom af 18. juli 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488), af den omstændighed, at Vos Aannemingen havde afholdt omkostningerne og salærerne. Denne domstol fremhævede, at disse omkostninger og salærer, for så vidt som de var blevet afholdt i forbindelse med salget af grundene, i princippet burde have været afholdt af de nævnte ejere.

18 Endelig fandt denne domstol, at de omhandlede omkostninger og salærer heller ikke henhørte under kategorien af de generalomkostninger, som Vos Aannemingen havde afholdt.

19 Vos Aannemingen iværksatte kassationsappel ved Hof van Cassatie (kassationsdomstol, Belgien) til prøvelse af denne dom. Vos Aannemingen har navnlig gjort gældende, at når en indgående transaktion objektivt gennemføres med henblik på at udføre visse eller alle afgiftspligtige aktiviteter i senere omsætningsled, kan den afgiftspligtige person fuldt ud fradrage den indgående afgift, selv om en tredjemand også drager fordel af denne transaktion, og denne tredjemand normalt skulle have afholdt en del af udgiften, for så vidt som den personlige fordel for tredjemanden er af underordnet betydning i forhold til den afgiftspligtige persons virksomheds behov.

20 Da Hof van Cassatie (kassationsdomstol) er af den opfattelse, at Domstolens praksis ikke gør det muligt med sikkerhed at afgøre, om den indgående moms i en situation som den i hovedsagen omhandlede fuldt ud kan fradrages, har den besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [sjette direktivs] artikel 17 […] 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 [ejendomsmæglersalærer], 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 fordelen 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?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

21 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), skal fortolkes således, at den omstændighed, at de udgifter til reklame- og administrationsomkostninger samt til ejendomsmæglersalærer, som en afgiftspligtig bygherre har afholdt i forbindelse med salg af lejligheder, også er til fordel for en tredjemand, er til hinder for, at denne afgiftspligtige person fuldt ud kan fradrage den indgående moms vedrørende disse udgifter, når der for det første er en direkte og umiddelbar tilknytning mellem de nævnte udgifter og den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed, og fordelen for tredjemand for det andet er af underordnet betydning i forhold til den afgiftspligtige persons virksomheds behov.

22 Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), giver afgiftspligtige personer ret til at fratrække moms, som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder, der er leveret til dem, og for tjenesteydelser, der er udført for dem af en anden afgiftspligtig person, i det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med de afgiftspligtige personers transaktioner.

23 I henhold til fast retspraksis udgør den fradragsret, der er fastsat i denne bestemmelse, et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-lovgivningen, således at den nævnte ret udgør en integrerende del af momsordningen, og denne ret som udgangspunkt ikke kan begrænses (jf. i denne retning dom af 14.6.2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, præmis 33, og af 18.10.2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, præmis 39).

24 Den fradragsordning, der er indført med sjette direktiv, tilsigter nemlig fuldt ud at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har betalt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er helt neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig (dom af 3.7.2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

25 En direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, er principielt nødvendig for, at en afgiftspligtig person har ret til at fratrække 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 nemlig 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 af 24.1.2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

26 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).

27 I det foreliggende tilfælde ønsker den forelæggende ret, som tager udgangspunkt i den forudsætning, at der er en direkte og umiddelbar tilknytning mellem de i hovedsagen omhandlede udgifter og hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed, oplyst, om den omstændighed, at en tredjemand ligeledes drager fordel af disse udgifter, er til hinder for, at denne afgiftspligtige person fuldt ud kan fradrage den indgående moms vedrørende de nævnte udgifter.

28 Hvis det i denne henseende er godtgjort, at der foreligger en direkte og umiddelbar tilknytning mellem de tjenesteydelser, der er leveret til den afgiftspligtige person, og dennes økonomiske virksomhed, kan den omstændighed, at en tredjemand ligeledes drager fordel af de nævnte tjenesteydelser, ikke begrunde, at den afgiftspligtige nægtes den tilsvarende fradragsret (jf. i denne retning dom af 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 35), dog under forudsætning af, at den fordel, som tredjemand drager af denne levering af tjenesteydelser, er af underordnet betydning i forhold til den afgiftspligtiges behov (jf. i denne retning dom af 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

29 Det ville nemlig være i strid med princippet om momsneutralitet, der er nævnt i denne doms præmis 24, at lade en afgiftspligtig person afholde momsen vedrørende udgifter, der er afholdt i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, alene af den grund, at en tredjemand herved opnår en fordel, der har underordnet betydning (jf. i denne retning dom af 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, præmis 36).

30 Det skal i øvrigt præciseres, at den fordel, som tredjemanden opnår, for at kunne kvalificeres som underordnet skal udspringe af en levering af tjenesteydelser, der foretages i den afgiftspligtiges egen interesse (jf. i denne retning dom af 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

31 I et tilfælde som det foreliggende, hvor det fremgår, at udgifter i form af reklame- og administrationsomkostninger samt ejendomsmæglersalærer er blevet afholdt i den afgiftspligtige persons interesse, kan den fordel, som tredjemand også har opnået ved disse udgifter, kvalificeres som underordnet i lyset af den retspraksis, der er nævnt i foregående præmis i nærværende dom.

32 Det følger heraf, at den omstændighed som den i hovedsagen omhandlede, at en tredjemand i forbindelse med salget af en grund, som vedkommende ejer, også drager fordel af de tjenesteydelser, der er leveret til den afgiftspligtige person, ikke kan indebære, at omfanget af denne afgiftspligtige persons ret til momsfradrag begrænses.

33 Henset til de ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), skal fortolkes således, at den omstændighed, at de udgifter til reklame- og administrationsomkostninger samt til ejendomsmæglersalærer, som en afgiftspligtig bygherre har afholdt i forbindelse med salg af lejligheder, også er til fordel for en tredjemand, ikke er til hinder for, at denne afgiftspligtige person fuldt ud kan fradrage den indgående moms vedrørende disse udgifter, når der for det første er en direkte tilknytning mellem de nævnte udgifter og den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed, og fordelen for tredjemanden for det andet er af underordnet betydning i forhold til den afgiftspligtige persons virksomheds behov.

Det andet spørgsmål

34 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), skal fortolkes således, at den omstændighed, at de udgifter, som den afgiftspligtige person har afholdt, også kommer en tredjemand til gode, er til hinder for, at denne afgiftspligtige person fuldt ud kan fradrage den indgående moms vedrørende disse udgifter, såfremt disse ikke henhører under den afgiftspligtige persons generalomkostninger, men udgør omkostninger, der kan henføres til specifikke udgående transaktioner.

35 Indledningsvis bemærkes, at den afgiftspligtige person har ret til fradrag, ikke blot når udgifterne til de omhandlede tjenesteydelser indgår i de generalomkostninger, som er knyttet til den afgiftspligtige persons samlede økonomiske virksomhed, men også og frem for alt, når der er en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag (jf. i denne retning dom af 29.10.2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, præmis 60, og af 30.5.2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, præmis 55).

36 Med formuleringen af det andet spørgsmål tager den forelæggende ret udtrykkeligt udgangspunkt i det tilfælde, hvor de omkostninger, der er forbundet med de indgående tjenesteydelser, ikke indgår i generalomkostningerne, men kan henføres til specifikke udgående transaktioner, hvoraf nogle udføres af den afgiftspligtige person og andre af tredjemand.

37 Som anført i denne doms præmis 22 følger det i denne henseende af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), at afgiftspligtige personer kun har ret til i den afgift, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skyldes eller er erlagt i indlandet for tjenesteydelser, der er leveret til dem af en anden afgiftspligtig person, i det omfang disse tjenesteydelser anvendes i forbindelse med deres egne afgiftspligtige transaktioner.

38 Den del af udgifterne, der ikke er knyttet til transaktioner udført af den afgiftspligtige person, men til transaktioner udført af tredjemand, såsom salg af grunde, således som det er tilfældet i hovedsagen, kan derfor ikke give grundlag for en sådan ret.

39 Såfremt det i det foreliggende tilfælde skulle vise sig, at en del af de tjenesteydelser, for hvilke de i hovedsagen omhandlede udgifter blev afholdt, ikke blev anvendt i forbindelse med den afgiftspligtige persons opførelse og salg af ejendomme, men med henblik på tredjemands salg af grunde, vil den direkte og umiddelbare tilknytning mellem disse ydelser og dette selskabs afgiftspligtige transaktioner være delvist brudt, således at selskabet ikke vil have ret til at fradrage den moms, som henføres til denne del af udgifterne (jf. analogt dom af 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 39).

40 Med henblik på at fastlægge omfanget af den afgiftspligtige persons fradragsret påhviler det den forelæggende ret at afgøre, i hvilket omfang de pågældende ydelser faktisk er blevet leveret for at sætte den afgiftspligtige person i stand til at gennemføre sine afgiftspligtige transaktioner (jf. i denne retning dom af 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 34). Det er nemlig kun i dette omfang, at den indgående moms anses for at være pålagt de tjenesteydelser, der er leveret til den afgiftspligtige, således som det kræves i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a).

41 I denne henseende skal der tages udgangspunkt i det objektive indhold af de tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person har erhvervet, og tages hensyn til alle de omstændigheder, hvorunder de omhandlede transaktioner er blevet gennemført (jf. i denne retning dom af 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 31, og af 17.10.2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, præmis 28).

42 Under omstændigheder som dem, der foreligger i tvisten i hovedsagen, udgør bl.a. aftalerne om levering af tjenesteydelser samt hensynet til den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed relevante elementer, idet dette sidstnævnte hensyn i henhold til fast retspraksis er et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem (jf. i denne retning dom af 18.6.2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, præmis 61).

43 Henset til ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), skal fortolkes således, at den omstændighed, at de udgifter, som den afgiftspligtige person har afholdt, også kommer en tredjemand til gode, ikke er til hinder for, at denne afgiftspligtige person fuldt ud kan fradrage den indgående moms vedrørende disse udgifter, i det

tilfælde, hvor disse udgifter ikke henhører under den afgiftspligtige persons generalomkostninger, men udgør omkostninger, der kan henføres til specifikke udgående transaktioner, for så vidt som de nævnte omkostninger har en direkte og umiddelbar tilknytning til den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve under hensyntagen til samtlige de omstændigheder, hvorunder disse transaktioner er blevet gennemført.

Det tredje spørgsmål

44 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), skal fortolkes således, at den omstændighed, at den afgiftspligtige person har mulighed for at vælte en del af de udgifter, som den pågældende har afholdt, over på den tredjemand, som udgifterne kommer til gode, har indvirkning på denne afgiftspligtige persons ret til at fradrage momsen vedrørende disse udgifter.

45 Som det fremgår af besvarelsen af det andet spørgsmål, og navnlig af denne doms præmis 43, kan den omstændighed, at en del af de udgifter, som den afgiftspligtige person har afholdt, ikke er afholdt i forbindelse med dennes egne afgiftspligtige transaktioner, men i forbindelse med en transaktion udført af tredjemand, delvist bryde den direkte og umiddelbare tilknytning, der skal foreligge mellem erhvervelsen af de indgående ydelser og den udgående transaktion, hvilket således indebærer, at den afgiftspligtige person forhindres i at fradrage den hermed forbundne moms fuldt ud.

46 Den omstændighed, at den afgiftspligtige person har mulighed for at vælte en del af de udgifter, som den pågældende har afholdt i forbindelse med de nævnte tjenesteydelser, over på denne tredjemand, udgør ganske vist et indicium til støtte for den konklusion, at denne del af udgifterne ikke vedrører den udgående transaktion, som den afgiftspligtige person har udført, men den transaktion, der er udført af nævnte tredjemand.

47 Dette forhold er imidlertid ikke i sig selv tilstrækkeligt til at fastlægge omfanget af den afgiftspligtige persons ret til momsfradrag, for så vidt som det, således som det fremgår af den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 41, i forbindelse med anvendelsen af kriteriet om direkte tilknytning er nødvendigt at tage hensyn til samtlige de omstændigheder, hvorunder de omhandlede transaktioner er blevet gennemført, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

48 Det tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), skal fortolkes således, at i de tilfælde, hvor en tredjemand drager fordel af de udgifter, som den afgiftspligtige person har afholdt, udgør den omstændighed, at denne afgiftspligtige person har mulighed for at vælte en del af de således afholdte udgifter over på denne tredjemand, et af de forhold, som det under hensyn til alle de øvrige omstændigheder, hvorunder de pågældende transaktioner er blevet gennemført, tilkommer den forelæggende ret at tage i betragtning med henblik på at fastlægge omfanget af den afgiftspligtige persons ret til momsfradrag.

Sagsomkostninger

49 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 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, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995, skal fortolkes således, at den omstændighed, at de udgifter til reklame- og administrationsomkostninger samt til ejendomsmæglersalærer, som en afgiftspligtig bygherre har afholdt i forbindelse med salg af lejligheder, også er til fordel for en tredjemand, ikke er til hinder for, at denne afgiftspligtige person fuldt ud kan fradrage den indgående merværdiafgift vedrørende disse udgifter, når der for det første er en direkte tilknytning mellem de nævnte udgifter og den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed, og fordelen for tredjemanden for det andet er af underordnet betydning i forhold til den afgiftspligtige persons virksomheds behov.**

2) **Artikel 17, stk. 2, litra a), i sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 95/7, skal fortolkes således, at den omstændighed, at de udgifter, som den afgiftspligtige person har afholdt, også kommer en tredjemand til gode, ikke er til hinder for, at denne afgiftspligtige person fuldt ud kan fradrage den indgående merværdiafgift vedrørende disse udgifter, i det tilfælde, hvor disse udgifter ikke henhører under den afgiftspligtige persons generalomkostninger, men udgør omkostninger, der kan henføres til specifikke udgående transaktioner, for så vidt som de nævnte omkostninger har en direkte og umiddelbar tilknytning til den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve under hensyntagen til samtlige de omstændigheder, hvorunder disse transaktioner er blevet gennemført.**

3) **Artikel 17, stk. 2, litra a), i sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 95/7, skal fortolkes således, at i de tilfælde, hvor en tredjemand drager fordel af de udgifter, som den afgiftspligtige person har afholdt, udgør den omstændighed, at denne afgiftspligtige person har mulighed for at vælte en del af de således afholdte udgifter over på denne tredjemand, et af de forhold, som det under hensyn til alle de øvrige omstændigheder, hvorunder de pågældende transaktioner er blevet gennemført, tilkommer den forelæggende ret at tage i betragtning med henblik på at fastlægge omfanget af den afgiftspligtige persons ret til fradrag af merværdiafgift.**

Underskrifter