DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

8. februar 2007 *

I sag C-435/05,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) ved afgørelse af 2. december 2005, indgået til Domstolen samme dag, i sagen:

Investrand BV

mod

Staatssecretaris van Financiën,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts (refererende dommer), og dommerne E. Juhász, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis og T. von Danwitz,

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer
justitssekretær: kontorchef M.-A. Gaudissart,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 22. november 2006,

* Processprog: nederlandsk.

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Investrand BV ved H. Konijnenberg og advocaten R. van der Paardt og J. Streefland

— den nederlandske regering ved H.G. Sevenster og M. de Grave, som befuldmægtigede

— den græske regering ved S. Spyropoulos og I. Bakopoulos, som befuldmægtigede

— Det Forenede Kongeriges regering ved T. Harris, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved M. van Beek og D. Triantafyllou, 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 17, stk. 2, 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 sag mellem det nederlandske selskab Investrand BV (herefter »Investrand«) og Staatssecretaris van Financiën vedrørende sidstnævntes afslag på at indrømme Investrand ret til at fradrage den merværdiafgift (herefter »moms«), der er erlagt for rådgivningsydelser, som er erhvervet i forbindelse med en voldgiftssag om fastlæggelse af størrelsen på en fordring, der udgør en del af Investrands formue, men som er opstået, før virksomheden blev afgiftspligtig.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 4 bestemmer:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

[...]«

4 Sjette direktivs artikel 17 med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang« bestemmer i stk. 1 og 2:

»1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

2. 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 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

[...]«

De nationale bestemmelser

5 Artikel 2 i lov af 1968 om omsætningsafgift (Wet op de omzetbelasting 1968) af 28. juni 1968 (Staatsblad 1968, nr. 329, herefter »lov af 1968«) har følgende ordlyd:

»I den afgift, der er pålagt for levering af goder og tjenesteydelser til den erhvervsdrivende, dennes erhvervelser inden for Fællesskabet af goder samt indførslen af varer, der er tiltænkt den erhvervsdrivende, fradrages den afgift, der skal betales for levering af goder og tjenesteydelser.«

6 Artikel 15, stk. 1, i lov af 1968 bestemmer:

»Den i artikel 2 omhandlede afgift, som den erhvervsdrivende kan fradrage, er:

a) den afgift, som andre erhvervsdrivende i den i angivelsen omhandlede periode har faktureret den erhvervsdrivende i henhold til gældende regler, for goder og tjenesteydelser, der er leveret til denne

[...]

i det omfang den erhvervsdrivende benytter goderne eller tjenesteydelserne til brug for sin virksomhed.«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

7 Investrand blev stiftet den 22. august 1986. Selskabet var indehaver af 43,57% af aktierne i tøjvirksomheden Cofex BV (herefter »Cofex«).

8 Den 3. august 1989 solgte Investrand sin aktier i Cofex til Hi-Tec Sports plc (herefter »Hi-Tec Sports«). Ved overdragelsen blev det aftalt, at Investrand ud over et fast vederlag skulle modtage et vederlag beregnet ud fra udviklingen i Cofexs fortjeneste i årene 1989-1992.

9 Indtil den 1. januar 1993 var Investrand et passivt holdingselskab, der besad væsentlige andele i andre selskaber uden at deltage i driften af disse.

10 Før den 1. januar 1993 leverede Investrand ikke nogen ydelser mod vederlag. Efter denne dato har selskabet i henhold til en aftale indgået med Cofex udført virksomhedsledelsesopgaver for dette selskab mod vederlag.

11 Ved fastsættelsen af det vederlag til Investrand, som skulle beregnes på grundlag af Cofexs overskud i 1992, opstod der en tvist mellem Investrand og Hi-Tec Sports, som i 1996 førte til en voldgiftssag. Udgifterne til juridisk rådgivning i forbindelse hermed blev faktureret Investrand.

12 Investrand fradrog den moms, der var erlagt for disse ydelser, med 8 495,5 NLG i skatteåret 1996.

13 De nederlandske afgiftsmyndigheder var af den opfattelse, at det var med urette, at Investrand havde foretaget dette fradrag, hvorfor de fremsendte selskabet en efteropkrævning. Efter klage fra Investrand traf afgiftsmyndighederne en beslutning, der bekræftede efteropkrævningen.

14 Investrand anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse ved Gerechtshof te Amsterdam. Gerechtshof fastslog, at Investrand ikke var berettiget til at fradrage

moms, der var erlagt for de omhandlede udgifter, med den begrundelse, at selskabet havde fået leveret rådgivningsydelserne i forbindelse med en aktivitet, som selskabet på daværende tidspunkt ikke udøvede i egenskab af erhvervsdrivende, og at disse ydelser ikke havde en direkte og umiddelbar tilknytning til denne aktivitet som erhvervsdrivende.

15 Investrand iværksatte kassationsanke ved Hoge Raad der Nederlanden til prøvelse af Gerechtshof te Amsterdams dom.

16 Med det første anbringende bestrider Investrand Gerechtshof te Amsterdams vurdering, hvorefter salg af aktier ikke betragtes som en økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand. Den forelæggende ret er imidlertid af den opfattelse, at dette anbringende ikke kan tages til følge, idet denne vurdering er i overensstemmelse med Domstolens praksis (dom af 29.4.2004, sag C-77/01, EDM, Sml. I, s. 4295, og af 26.5.2005, sag C-465/03, Kretztechnik, Sml. I, s. 4357).

17 Med det andet anbringende har Investrand gjort gældende, at Gerechtshof te Amsterdam har foretaget en forkert fortolkning af Domstolens dom af 8. juni 2000, Midland Bank (sag C-98/98, Sml. I, s. 4177), idet den ikke knytter omkostningerne ved de rådgivningsydelser, som Investrand modtog i løbet af 1996, til den aktivitet, som selskabet udførte i egenskab af erhvervsdrivende i dette år, men derimod knyttede omkostningerne til den periode, hvori aktier blev solgt, og i løbet af hvilken Investrand endnu ikke var erhvervsdrivende.

18 Den forelæggende ret har i denne forbindelse gjort gældende, at det følger af fast retspraksis, at en afgiftspligtig person, hvis virksomhed er momspligtig, i henhold sjette direktivs artikel 17, stk. 2, har ret til fradrag, når der er en direkte og umiddelbar tilknytning mellem de anvendte goder og tjenesteydelser på den ene side og de transaktioner, som den afgiftspligtige kommer til at udføre, og som er fradragsberettigede, på den anden side.

19 Den forelæggende ret ønsker oplyst, om en sådan tilknytning kan anses for at foreligge, såfremt en afgiftspligtig person modtager tjenesteydelser med det formål at få fastslået størrelsen på en fordring, som udgør en del af virksomhedsformuen, men som er opstået, før den afgiftspligtige person blev momspligtig.

20 Ifølge den forelæggende ret er det forhold, at fordringen i den foreliggende sag opstod på et tidspunkt, hvor Investrand endnu ikke var afgiftspligtig i sjette direktivs forstand, til hinder for, at der foreligger en direkte og umiddelbar tilknytning til den virksomhed, som Investrand har udøvet som erhvervsdrivende, og dette taler følgelig mod en ret til fradrag. Det forhold, at den fordring, som svarer til Investrands vederlag, udgør en del af selskabets formue, og at Investrand til sikring af fordringer afholder omkostninger af formuen, kan derimod føre til den antagelse, at disse udgifter udgør en del af Investrands generelle omkostninger, og at de dermed har en direkte og umiddelbar tilknytning til den udførte virksomhed, som således kan give ret til fradrag.

21 Hoge Raad har som følge af denne usikkerhed besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal der i forbindelse med den i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, indrømmede fradragsret være en direkte og umiddelbar tilknytning mellem bestemte tjenesteydelser, som en afgiftspligtig person modtager, og afgiftspligtige transaktioner, som den samme afgiftspligtige person efterfølgende udfører, i tilfælde af, at tjenesteydelserne modtages med det formål at fastslå en pengefordring, som udgør en del af den afgiftspligtige persons formue, men som er opstået på et tidspunkt, som ligger forud for, at den afgiftspligtige person blev momspligtig?«

Om det præjudicielle spørgsmål

22 Indledningsvis bemærkes, at den ved sjette direktiv indførte fradragsordning tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer derfor, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i sig selv er momspligtig (jf. bl.a. dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19, af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal, Sml. I, s. 1, præmis 15, og af 22.2.2001, sag C-408/98, Abbey National, Sml. I, s. 1361, præmis 24).

23 Ifølge fast retspraksis er en direkte og umiddelbar forbindelse 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 fratrække den betalte indgående moms, og for at omfanget af denne ret kan fastlægges (jf. Midland Bank-dommen, præmis 24, og Abbey National-dommen, præmis 26, samt dom af 3.3.2005, sag C-32/03, Fini H, Sml. I, s. 1599, præmis 26). 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 (jf. Midland Bank-dommen, præmis 30, og Abbey National-dommen, præmis 28, samt dom af 27.9.2001, sag C-16/00, Cibo Participations, Sml. I, s. 6663, præmis 31).

24 Den afgiftspligtige har ligeledes ret til fradrag, når de i sagen omhandlede udgifter indgår i den pågældendes generelle omkostninger 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 (jf. bl.a. Midland Bank-dommen, præmis 23 og 31, og Kretztechnik-dommen, præmis 36).

25 Det skal for hovedsagens vedkommende bemærkes, sådan som den forelæggende ret har gjort det, at det følger af fast retspraksis, at salget af aktier ikke i sig selv udgør en økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand, og salget falder dermed ikke ind under direktivets anvendelsesområde (jf. bl.a. dom af 20.6.1996, sag C-155/94, Wellcome Trust, Sml. I, s. 3013, præmis 33-37, EDM-dommen, præmis 57-62, og Kretztechnik-dommen, præmis 19).

26 I modsætning til det af Investrand anførte kan tiltag, som den afgiftspligtige person på egne vegne har taget med henblik på at inddrive en fordring eller fastslå fordringens værdi, heller ikke sidestilles med en sådan virksomhed. Sådanne tiltag udgør nemlig ikke en udnyttelse af et gode med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, eftersom et eventuelt udbytte, som kapitalandelen afkaster, kun er en følge af indehavelse af den i sagen omhandlede fordring og ikke en modydelse for en økonomisk virksomhed i direktivets forstand (jf. Kretztechnik-dommen, præmis 19).

27 Som den nederlandske regering har gjort gældende, finder Investrand ikke nogen støtte herfor i dom af 26. juni 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (sag C-305/01, Sml. I, s. 6729). Den omhandlede sag vedrørte nemlig virksomhed, som inden for rammerne af en factoringkontrakt og mod vederlag bestod i fordringskøb og fuld overtagelse af tabsrisiko mod fakturering af et gebyr, som betales af kunden, der herved slipper for at tage denne risiko. Mens de af Investrand foretagne skridt var for egen regning, var inddrivelse af de i sagen omhandlede fordringer til fordel for tredjemand og mod vederlag. Det er på baggrund af disse kendetegn, at Domstolen anså denne virksomhed for en økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand, der giver ret til fradrag.

28 Eftersom hverken aktiesalget eller de af Investrand foretagne skridt i forbindelsen med fordringen på Hi-Tec Sports er omfattet af sjette direktivs anvendelsesområde,

kan udgifterne til rådgivningsydelserne i hovedsagen ikke anses for at have en direkte og umiddelbar tilknytning til en eller flere særlige transaktioner, der giver ret til fradrag.

29 I betragtning af den i nærværende doms præmis 24 nævnte retspraksis må det, således om Investrand har gjort gældende under påberåbelse af Midland Bank-dommen, også undersøges, om de i hovedsagen omhandlede udgifter udgør generelle udgifter, som har en direkte og umiddelbar tilknytning med hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed, hvis den fordring, som udgifterne kan henføres til, udgør en del af formuen i den virksomhed, som den pågældende driver.

30 Den nederlandske og den græske regering samt Det Forenede Kongeriges regering samt Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har gjort gældende, at der ikke foreligger en sådan tilknytning, eftersom omkostningerne udelukkende har tilknytning til Investrands salg af aktier i Cofex til Hi-Tec Sports. De nævnte regeringer har tilføjet, at transaktionen desuden blev foretaget på et tidspunkt, hvor Investrand endnu ikke var momspligtig.

31 I denne sammenhæng må det understreges, som også den nederlandske regering har gjort, at den omstændighed, at den fordring, der opstod ved Investrands salg af aktier i Cofex til Hi-Tec Sports, ifølge oplysningerne i forelæggelseskendelsen udgør en del af Investrands formue, ikke er tilstrækkelig til at kunne konkludere, at der foreligger en direkte og umiddelbar sammenhæng mellem de udgifter, som Investrand har haft til rådgivning vedrørende denne fordring, og selskabets økonomiske virksomhed.

32 Der findes nemlig ikke noget element i den foreliggende sag til støtte for den antagelse, at Investrand ville have afholdt sig fra at benytte de i hovedsagen omhandlede rådgivningsydelser, såfremt selskabet ikke fra den 1. januar 1993 havde

udført nogen momspligtig økonomisk virksomhed. Det fremgår således, at Investrand ville have erhvervet disse ydelser med henblik på at sikre det økonomiske vederlag for salget af aktier til Hi-Tec Sports, uanset om selskabet havde udført en sådan virksomhed fra og med dette tidspunkt eller ej.

33 Under disse omstændigheder kan udgifterne til disse ydelser ikke anses for at være afholdt til brug for og med henblik på Investrands afgiftspligtige virksomhed. Eftersom udgifterne ikke udelukkende er opstået på baggrund af denne virksomhed, foreligger der således ikke en direkte og umiddelbar forbindelse mellem disse udgifter og virksomheden.

34 Som det ligeledes er gjort gældende af Kommissionen, befinder Investrand sig i den foreliggende sag i samme situation som en privat aktionær, som efter at have solgt sine aktier erhverver juridisk rådgivning og bærer omkostningerne herfor i forbindelse med en tvist med køberen for så vidt angår fastsættelsen af den fordring, som modsvarer salgsprisen. Den sidstnævnte situation er dermed ikke omfattet af sjette direktivs anvendelsesområde (jf. i denne retning EDM-dommen, præmis 60 og 61).

35 Det skal ligeledes præciseres, at den foreliggende sag adskiller sig fra den sag, der gav anledning til Kretztechnik-dommen. De i denne dom omhandlede rådgivningsydelser, som ifølge Domstolen, i dommens præmis 36, udgjorde generelle omkostninger med en direkte og umiddelbar forbindelse til hele den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed, opstod nemlig i forbindelse med en aktieudstedelse, der havde til formål at forøge Kretztechniks aktiekapitel til fordel for dennes økonomiske virksomhed.

36 Der findes ingen holdepunkter i den foreliggende sag for at antage, at Investrand ikke ville have erhvervet de omhandlede rådgivningstjenester, selv om selskabet ikke havde drevet momspligtig virksomhed. I Kretztechnik-dommen var det derimod

udelukkende den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed og den forøgelse af aktiekapitalen, som vedkommende foretog med henblik på at forøge sine økonomiske midler til fordel for denne virksomhed, der var årsag til erhvervelsen af de i sagen omhandlede rådgivningsydelser.

37 Til forskel fra de i hovedsagen omhandlede omkostninger var der i Kretztechnik-dommen tale om ydelser, der havde en direkte og umiddelbar tilknytning til hele den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed.

38 På grundlag af ovenstående betragtninger skal det af Hoge Raad der Nederlanden forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 17, stk. 2, skal fortolkes således, at udgifter til rådgivningsydelser, som en afgiftspligtig person har erhvervet med henblik på at fastsætte størrelsen af en fordring, som udgør en del af dennes formue, og som hidrører fra et salg af aktier, som er foretaget før den pågældende blev momspligtig, ikke giver ret til at fradrage den herfor erlagte moms, når der ikke foreligger omstændigheder, der godtgør, at det er den økonomiske virksomhed, som den afgiftspligtige person udfører i sjette direktivs forstand, der er årsag til erhvervelsen af ydelserne, og omkostningerne ved rådgivningen ikke har nogen direkte og umiddelbar tilknytning til denne virksomhed.

Sagens omkostninger

39 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 (Fjerde Afdeling) for ret:

Artikel 17, stk. 2, 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 udgifter til rådgivningsydelser, som en afgiftspligtig person har erhvervet med henblik på at fastsætte størrelsen af en fordring, som udgør en del af dennes formue, og som hidrører fra et salg af aktier, som er foretaget før den pågældende blev momspligtig, ikke giver ret til at fradrage den herfor erlagte moms, når der ikke foreligger omstændigheder, der godtgør, at det er den økonomiske virksomhed, som den afgiftspligtige person udfører i sjette direktivs forstand, der er årsag til erhvervelsen af ydelserne, og omkostningerne ved rådgivningen ikke har nogen direkte og umiddelbar tilknytning til denne virksomhed.

Underskrifter