

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

18. oktober 2018 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 168 og 173 – fradrag for indgående afgift – afbetalingskøbstransaktioner vedrørende køretøjer – varer og ydelser, som benyttes såvel til afgiftspligtige transaktioner som til transaktioner, der er fritaget for afgift – fradragsrettens indtræden og omfang – pro rata-sats for fradrag«

I sag C-153/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Supreme Court of the United Kingdom (Det Forenede Kongeriges øverste domstol) ved afgørelse af 22. marts 2017, indgået til Domstolen den 27. marts 2017, i sagen

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

mod

Volkswagen Financial Services (UK) Ltd,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af formanden for Femte Afdeling, E. Regan, som fungerende formand for Sjette Afdeling, og dommerne C.G. Fernlund (refererende dommer) og S. Rodin,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 8. februar 2018,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Volkswagen Financial Services (UK) Ltd ved N. Shaw, QC, og barrister M. Jones, på vegne af solicitor A. Brown,

– Det Forenede Kongeriges regering ved S. Brandon, som befuldmægtiget, bistået af O. Thomas, QC, og barrister A. Mannion,

– Europa-Kommissionen ved N. Gossement og R. Lyal, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 3. maj 2018,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 168 og 173 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Denne anmodning er indgivet i forbindelse med en tvist mellem Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (told-, skatte- og afgiftsmyndigheden i Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland, herefter »Commissioners«) og Volkswagen Financial Services (UK) Ltd (herefter »VWFS«) om den metode, der skal anvendes til at fastslå, for hvilken del af den af dette selskab betalte indgående merværdiafgift (moms), som er betalt inden for rammerne af den del af selskabets virksomhed, der bl.a. består i at tilbyde afbetalingskøbstransaktioner vedrørende køretøjer, der kan ske fradrag.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 1, stk. 2, første og andet afsnit, har følgende ordlyd:

»Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på det princip, at der på varer og ydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med varernes og ydelsernes pris, uanset antallet af transaktioner i de produktions- og distributionsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver transaktion svares en merværdiafgift (moms), der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, med fradrag af det afgiftsbeløb, der direkte er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer.«

4 Det følger af direktivets artikel 135, stk. 1, litra b), at medlemsstaterne fritager »ydelse og formidling af lån samt forvaltning af lån ved den person, som har ydet lånene«.

5 Det nævnte direktivs artikel 168 bestemmer:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

b) den moms, som skal betales for transaktioner, der sidestilles med levering af varer og ydelser i henhold til artikel 18, litra a), og artikel 27

c) den moms, som skal betales for erhvervelser af varer inden for Fællesskabet i henhold til artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i)

d) den moms, som skal betales for transaktioner, der sidestilles med erhvervelse af varer inden for Fællesskabet i henhold til artikel 21 og 22

e) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for indførte varer.«

6 Samme direktivs artikel 173 bestemmer:

»1. For så vidt angår varer og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes både til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af artikel 168, 169 og 170, og til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den forholdsmæssige andel af momsen, der kan

tilskrives den førstnævnte form for transaktioner.

Pro rata-satsen for fradraget beregnes i overensstemmelse med artikel 174 og 175 for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige person.

2. Medlemsstaterne kan træffe følgende foranstaltninger:

- 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 varerne og ydelserne benyttes
- d) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget i overensstemmelse med den i stk. 1, første afsnit, anførte regel for samtlige varer og ydelser benyttet til alle de omhandlede transaktioner
- e) fastsætte, at såfremt den moms, som den afgiftspligtige person ikke kan fradrage, er ubetydelig, skal den ikke tages i betragtning.«

Det Forenede Kongeriges lovgivning

7 Bestemmelserne i momsdirektivet om fradrag af indgående moms er gennemført i Det Forenede Kongeriges lovgivning ved section 26 i Value Added Tax Act 1994 (momsloven af 1994) og regulation 101 og 102 i Value Added Tax Regulations 1995 (momsbekendtgørelsen af 1995). Regulation 101, stk. 2, litra d), fastlægger standardmetoden til fastsættelse af fradragsretten.

8 En undtagelse fra standardmetoden er fastsat i den nævnte bekendtgørelses regulation 102, som giver Commissioners beføjelse til at godkende en særlig metode til bestemmelse af pro rata-satsen for fradraget for indgående moms.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

9 VWFS er et finansieringsselskab, der ejes 100% af Volkswagen Financial Services AG og er en del af Volkswagen AG Group. Denne koncern fremstiller og sælger biler af forskellige mærker som Volkswagen, Audi og Škoda.

10 De af VWFS tilbudte finansieringer er udelukkende beregnet til erhvervelse af mærkebilt fra den nævnte koncern. Ud over tilbud om finansiering understøtter dette selskab markedsføringen af disse mærker gennem uddannelse af forhandlernes salgspersonale. Omkostningerne i forbindelse med denne uddannelse afskrives dog generelt over VWFS's driftsbudget og faktureres ikke de øvrige virksomheder i koncernen, som – selv om de er en del af den samme koncern – ikke har indgået en ordning med fællesregistrering i momsmæssig henseende med VWFS.

11 VWFS's virksomhed omfatter flere forskellige sektorer, herunder detailsektoren. Inden for denne sektor tilbyder dette selskab tre slags produkter til såvel erhvervsdrivende som privatpersoner, deriblandt afbetalingskøbstransaktioner vedrørende køretøjer. Når VWFS indgår en kontrakt om afbetalingskøb, køber selskabet bilen af forhandleren og leverer den til kunden, idet det i denne kontrakt fastsættes, at ejendomsretten til bilen ikke overgår til kunden, førend alle betalinger efter aftalen er erlagt.

12 Ifølge den lovgivning, der er gældende i Det Forenede Kongerige, anses VWFS for at være leverandør af den bil, der er omhandlet i den nævnte kontrakt, som bl.a. skal omfatte den kontraktlige forudsætning, at bilen er af tilfredsstillende kvalitet. Den ydelse, som dette selskab leverer, er således ikke begrænset til ydelse af lån, men omfatter også levering af bistand med hensyn til selve bilen, f.eks. behandling af klager over kvaliteten.

13 I henhold til en sådan kontrakt om afbetalingskøb svarer den pris, som VWFS bliver betalt for køb af bilen, til den pris, som VWFS har betalt til forhandleren, uden fortjenstmargen. Derimod tilføjer VWFS, i forbindelse med fastsættelsen af rentesatsen vedrørende »finansieringsdelen« af transaktionen, en margin for generalomkostninger, en fortjenstmargen og et beløb til uerholdelige fordringer oven i sin udgift til finansiering. I overensstemmelse med det regnskabssystem, som VWFS anvender til denne type transaktion, er den del af tilbagebetalingerne, som svarer til renterne, således inkluderet i omsætningen, i modsætning til den del, der svarer til tilbagebetalingen af bilens købspris.

14 Det er ubestridt mellem parterne, at selv om den udgør en enkelt forretningstransaktion, omfatter en kontrakt om et afbetalingskøb i henhold til Det Forenede Kongeriges momslovgivning et antal særskilte leveringer, herunder dels levering af en bil, der er afgiftspligtig, dels ydelse af lån, der er afgiftsfri.

15 Hvad angår den af VWFS betalte indgående moms for hele dens virksomhed anvendes en del heraf udelukkende i forbindelse med enten afgiftspligtige eller afgiftsfritagne leveringer, og en anden del i forbindelse med begge typer. Sidstnævnte moms beskrives i Det Forenede Kongerige som »residual« [»overskydende«]. Det drejer sig konkret om generalomkostninger i forbindelse med den daglige administration såsom omkostninger forbundet med uddannelse og rekruttering af medarbejdere, mad og drikke til disse, vedligeholdelsen og forbedringen af IT-infrastrukturen og omkostninger til bygninger og kontorforsyning. I betragtning af VWFS's status som delvist fritaget erhvervsdrivende er der mellem parterne uenighed om, i hvilket omfang VWFS kan fradrage denne overskydende moms.

16 For at fastsætte det indgående afgiftsbeløb, som der kan ske fradrag for, blev VWFS enige med Commissioners om en »særlig metode med henblik på delvis fradrag«. Ifølge denne metode er den indgående afgift af omkostninger, der er afholdt udelukkende med henblik på gennemførelsen af afgiftspligtige transaktioner, fradragsberettiget, mens afgift af omkostninger, der udelukkende er afholdt med henblik på gennemførelsen af afgiftsfritagne transaktioner, ikke er fradragsberettiget.

17 Den 2. februar 2007 skrev VWFS til Commissioners og foreslog, at inden for rammerne af denne særlige metode skulle den overskydende indgående moms fordeles mellem de sektorer, inden for hvilken selskabet udøver virksomhed, bl.a. i forhold til størrelsen af omsætningen inden for hver sektor, som skulle beregnes uden hensyntagen til værdien af de biler, der er blevet solgt inden for rammerne af afbetalingskøbsaftaler. Derefter skulle en særlig metode anvendes for at fastlægge størrelsen af den fradragsberettigede overskydende moms for hver sektor.

18 Tvisten mellem Commissioners og VWFS vedrører spørgsmålet om, i hvilket omfang den overskydende moms, der således vil blive henført til detailsektoren på grundlag af en sådan særlig metode, skal anses for »anvendt eller sk[ulle] anvendes« af VWFS i forbindelse med afgiftspligtige leveringer i denne sektor.

19 I denne henseende har VWFS foreslået at anvende forholdet mellem antallet af afgiftspligtige transaktioner og det samlede antal transaktioner i den nævnte sektor som grundlag. Ifølge VWFS' metode skal afbetalingskøbstransaktioner betragtes som to særskilte transaktioner, hvoraf den ene er afgiftspligtig, og den anden er afgiftsfritaget, og antallet af transaktioner ikke

svarer til antallet af kontrakter, men til antallet af betalinger, sædvanligvis månedlige, som foretages i henhold til disse kontrakter.

20 Commissioners er af den opfattelse, at hvert overskydende momsbeløb, som er knyttet til afbetalingskøbskontrakten, skal fordeles mellem de afgiftspligtige og de afgiftsfritagne leveringer baseret på værdien af disse leveringer, men uden indregning af værdien af bilen på leveringstidspunktet. Da værdien af denne afbetalingskøbstransaktion således i vidt omfang vil blive henført til leveringen af finansieringsydelsen, som er en afgiftsfritaget levering, ville kun den del af den overskydende moms, der vedrører værdien af andre afgiftspligtige leveringer, der er foretaget inden for rammerne af disse kontrakter, f.eks. afviklingsgebyrer og forkøbsretsgebyrer, være fradragsberettiget.

21 Den 16. juni 2008 udstedte Commissioners en afgiftsansættelse til VWFS om opkrævning af moms på grundlag af myndighedens fortolkning af fradragsretten. Den 30. september 2008 udstedte Commissioners derefter en afgørelse om fastsættelse af afgiftsgrundlaget.

22 VWFS anlagde sag til prøvelse af denne afgiftsansættelse ved First-tier Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige), som gav selskabet medhold ved dom af 18. august 2011.

23 Commissioners iværksatte en appel til prøvelse af denne afgørelse ved Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (appeldomstol (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige). Den 12. november 2012 afsagde denne domstol dom, hvorved appellen blev taget til følge.

24 VWFS's appel af denne afgørelse til Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) ((appeldomstol (England og Wales) (afdelingen for civile sager), Storbritannien) blev taget til følge af appeldomstolen ved afgørelse af 28. juli 2015.

25 Den forelæggende ret, Supreme Court of the United Kingdom (Det Forenede Kongeriges øverste domstol), har givet Commissioners en særlig appelbevilling den 23. december 2015 og behandlet appellen den 3. november 2016.

26 På denne baggrund har Supreme Court of The United Kingdom (Det Forenede Kongeriges øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Hvis de overordnede generalomkostninger, der kan henføres til afbetalingskøbstransaktioner (som består af afgiftsfritag[n]e finansieringsydelser og afgiftspligtige leveringer af biler), kun er blevet indregnet i prisen på den afgiftspligtiges afgiftsfritag[n]e finansieringsydelser, har den afgiftspligtige da ret til at fradrage noget af den indgående afgift på disse omkostninger?

2) Hvad er den korrekte fortolkning af præmis 31 i dom af 8. juni 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300), og nærmere bestemt udtalelsen om, at omkostningerne ved disse tjenesteydelser »indgår i den afgiftspligtiges generalomkostninger og er dermed elementer i prisen for en virksomheds produkter«?

Herunder:

a) Skal denne passage fortolkes således, at en medlemsstat altid skal henføre en vis indgående afgift til hver levering ved en særlig metode vedtaget i henhold til direktivets artikel 173, stk. 2, litra c)?

- b) Er dette tilfældet, selv hvis det fremgår af de faktiske omstændigheder, at generalomkostningerne ikke er indregnet i prisen på de afgiftspligtige leveringer foretaget af virksomheden?
- 3) Indebærer det forhold, at generalomkostningerne faktisk er blevet lagt til grund, i det mindste i et vist omfang, i forbindelse med den afgiftspligtige levering af biler,
- a) at en vis del af den indgående afgift på disse omkostninger er fradragsberettiget?
- b) er dette tilfældet, selv hvis det fremgår af de faktiske omstændigheder, at generalomkostningerne ikke er indregnet i prisen på de afgiftspligtige leveringer af biler?
- 4) Kan det i princippet være lovligt at se bort fra de afgiftspligtige leveringer af biler (eller værdien af dem) med henblik på at opnå en særlig metode i henhold til direktivets artikel 173, stk. 2, litra c)?«

Om de præjudicielle spørgsmål

27 Med sine fire spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 168 og artikel 173, stk. 2, litra c), dels skal fortolkes således, at selv når generalomkostninger afholdt i forbindelse med levering af afbetalingskøb for løsøre, såsom de i hovedsagen omhandlede leveringer, ikke indregnes i det beløb, som kunden skal betale for leveringen af den omhandlede vare, dvs. den afgiftspligtige del af transaktionen, men i det rentebeløb, der skal betales vedrørende »finansieringsdelen« af transaktionen, dvs. den fritagne del heraf, skal disse generalomkostninger alligevel i momsmæssig henseende betragtes som et omkostningselement i prisen for denne levering, dels at medlemsstaterne kan anvende en fordelingsmetode, som ikke tager hensyn til den pågældende vares oprindelige værdi ved leveringen heraf.

Indledende bemærkninger

28 Indledningsvis skal det afgøres, om de forskellige transaktioner, der er forbundet med ydelse af afbetalingskøb som de i hovedsagen omhandlede, nemlig finansieringsydelser og ydelser med levering af biler, skal behandles som særskilte afgiftspligtige transaktioner eller som samlede komplekse transaktioner, der består af flere dele.

29 Det fremgår af Domstolens praksis, at der, når en transaktion består af en gruppe omstændigheder og handlinger, skal tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion ved afgørelsen af, om der foreligger to eller flere særskilte ydelser eller én enkelt ydelse (dom af 18.1.2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

30 Domstolen har ligeledes fastslået, at det dels følger af momsdirektivets artikel 1, stk. 2, andet afsnit, at hver transaktion sædvanligvis skal anses for en særskilt og uafhængig transaktion, dels at en transaktion, der i økonomisk henseende er en enkelt ydelse, ikke kunstigt må opdeles for ikke at ændre momssystemets sammenhæng. Det må fastslås, at der er tale om en enkelt ydelse, når to eller flere elementer eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer til sin ordregiver, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele (jf. i denne retning kendelse af 14.4.2016, Gabarel, C-555/15, ikke trykt i Sml., EU:C:2016:272, punkt 44, samt dom af 4.10.2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, præmis 37 og 38 og den deri nævnte retspraksis).

31 Desuden er der tale om en enkelt ydelse, når et eller flere elementer skal anses for at

udgøre hovedydelsen, mens omvendt andre elementer skal anses for sekundære ydelser, der afgiftsmæssigt er stillet som hovedydelsen. En ydelse skal navnlig anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser (dom af 18.1.2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

32 I forbindelse med det samarbejde, der er indført i henhold til artikel 267 TEUF, tilkommer det de nationale retter at afgøre, om dette er tilfældet i et specifikt tilfælde, og herved at foretage enhver endelig vurdering af de faktiske omstændigheder (dom af 10.3.2011, Bog m.fl., C-497/09, C-499/09, C-501/09 og C-502/09, EU:C:2011:135, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis).

33 Med henblik på at afgøre, om de leverede ydelser i momsmæssig henseende således udgør flere uafhængige ydelser eller en enkelt ydelse, må det således undersøges, hvad der særligt karakteriserer den pågældende transaktion under hensyntagen til det økonomiske formål med transaktionen (jf. i denne retning dom af 8.12.2016, Stock '94, C-208/15, EU:C:2016:936, præmis 28 og 29 og den deri nævnte retspraksis).

34 I den foreliggende sag er den forelæggende ret af den opfattelse, at hver kontrakt om et afbetalingskøb udgøres af et antal særskilte transaktioner, nemlig dels leveringen af en bil, dels ydelsen af et lån. I denne henseende skal det bemærkes, at det hverken fremgår af forelæggelsesafgørelsen eller af de indlæg, der er indgivet til Domstolen, at denne konklusion ikke skulle være draget på grundlag af og under overholdelse af de ovennævnte kriterier.

35 Som det er fremhævet af Det Forenede Kongeriges regering, synes denne opdeling af transaktionen med afbetalingskøb nærmere bestemt at være i overensstemmelse med Domstolens praksis, hvorefter det følger, at selv om de i momsdirektivets artikel 135 fastsatte undtagelser skal fortolkes strengt, gælder det ikke desto mindre, at i mangel af en nærmere præcisering af långivers eller låntagers identitet, kan udtrykket »ydelse og formidling af lån« som omhandlet i denne artikels stk. 1, litra b), ikke kun anses for at tage sigte på lån og kreditter ydet af banker og kreditinstitutter.

36 Som følge heraf kan en udsættelse af betalingen af købsprisen for et gode mod betaling af renter principielt betragtes som ydelse af lån, hvilket udgør en fritaget transaktion i henhold til denne bestemmelse, for så vidt som betalingen af renter ikke udgør en del af den modværdi, der modtages for leveringen af goderne eller tjenesteydelserne, men modydelsen for dette lån (jf. i denne retning dom af 27.10.1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, C-281/91, EU:C:1993:855, præmis 12, 13 og 19).

Metode til beregning af pro rata-satsen for momsfradraget

37 Med henblik på at besvare de forelagte spørgsmål, således som de er omformuleret i denne doms præmis 27, skal der henvises til Domstolens praksis om fradragsrettens indtræden og omfang.

38 Domstolen har allerede fastslået, at det fremgår af momsdirektivets artikel 168, at en afgiftspligtig principielt har ret til at fradrage den indgående moms, når det er fastslået, at de varer og ydelser, der påberåbes til støtte for denne ret, anvendes i et efterfølgende led af den afgiftspligtige i forbindelse med hans egne afgiftspligtige transaktioner, og at disse varer og ydelser leveres af en anden afgiftspligtig i et forudgående led (jf. i denne retning dom af 22.6.2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, præmis 34 og 35).

39 Ifølge Domstolens faste praksis udgør denne ret for afgiftspligtige personer 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 kan som udgangspunkt ikke begrænses (jf. i denne retning dom af 22.6.2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, præmis 30 og 31 og den deri nævnte retspraksis).

40 Fradragsordningen tilsigter således, at den afgiftspligtige aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer følgelig, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden i sig selv er momspligtig (dom af 22.6.2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, præmis 32).

41 Det fremgår ligeledes af Domstolens faste retspraksis, at en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, principielt er 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 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).

42 Den afgiftspligtige har imidlertid 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).

43 I den foreliggende sag fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at de i hovedsagen omhandlede generalomkostninger har en direkte og umiddelbar tilknytning til VWFS's virksomhed som helhed og ikke kun til visse dele af denne virksomhed. I denne forbindelse kan VWFS' beslutning om ikke at indarbejde disse omkostninger i prisen på de afgiftspligtige transaktioner, men kun i prisen på de afgiftsfritagne transaktioner, ikke have nogen betydning for en sådan konstatering.

44 I det omfang generalomkostningerne faktisk er blevet afholdt, i det mindste i et vist omfang, med henblik på leveringen af biler, som er afgiftspligtige transaktioner, er de nævnte omkostninger således som sådanne et omkostningselement i prisen for disse transaktioner. Som følge heraf opstår der i overensstemmelse med de betragtninger, der fremgår af præmis 38-42 i denne dom, en ret til momsfradrag.

45 Hvad angår den omstændighed, at de i hovedsagen omhandlede generalomkostninger ikke på en tydelig måde afspejles i prisen for de afgiftspligtige transaktioner med levering af køretøjer, skal det bemærkes, at resultatet af den økonomiske transaktion er uden betydning for fradragsretten, på den betingelse, at denne aktivitet selv er underlagt moms (dom af 22.6.2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

46 Som Domstolen allerede har fastslået, skal retten til momsfradrag være garanteret, uden at den underlægges et kriterium om navnlig resultatet af den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed, i overensstemmelse med bestemmelserne i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, hvorefter der ved afgiftspligtig person forstås »enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed« (dom

af 5.7.2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, præmis 44).

47 Omfanget af denne fradragsret varierer ikke desto mindre alt efter den anvendelse, som de pågældende goder og tjenesteydelser er bestemt til. Mens de afgiftspligtige personer for goder og tjenesteydelser, som er bestemt til udelukkende at blive anvendt for at gennemføre afgiftspligtige transaktioner, kan opnå fradrag af hele den afgift, der påhvilede erhvervelsen eller leveringen af disse goder og tjenesteydelser, fremgår det af momsdirektivets artikel 173, stk. 1, at retten til fradrag for goder og tjenesteydelser til blandet brug er begrænset til den del af momsen, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for de transaktioner, der giver ret til fradrag, og som er gennemført ved hjælp af disse goder og tjenesteydelser (jf. i denne retning dom af 9.6.2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, præmis 25).

48 I den foreliggende sag bemærkes, at eftersom generalomkostningerne, der er afholdt inden for rammerne af VWFS' detailsektor, vedrører varer og tjenesteydelser, der anvendes til at gennemføre både transaktioner, der giver ret til fradrag, og transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, skal der fastsættes en pro rata-sats for fradraget i overensstemmelse med de relevante bestemmelser i dette direktiv.

49 I henhold til momsdirektivets artikel 173, stk. 1, andet afsnit, fastsættes pro rata-satsen for fradrag i overensstemmelse med dette direktivs artikel 174 og 175 som hovedregel for samtlige transaktioner, der udføres af den afgiftspligtige person, med henvisning til omsætningen.

50 I henhold til det nævnte direktivs artikel 173, stk. 2, litra c), kan medlemsstaterne ikke desto mindre give tilladelse til eller pålægge den afgiftspligtige person at foretage fradraget under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af goderne og tjenesteydelserne benyttes.

51 Det følger af Domstolens praksis, at medlemsstaterne som følge af denne bestemmelse kan anvende en anden metode eller opdelingsnøgle end den, der er baseret på omsætningen, forudsat at denne 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 (dom af 8.11.2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, præmis 24).

52 Enhver medlemsstat, der beslutter at give den afgiftspligtige tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget, skal således sikre, at de nærmere bestemmelser for beregningen af retten til fradrag gør det muligt med mest mulig præcision at fastsætte, hvilken del af momsen, som vedrører transaktioner, der giver ret til fradrag. Neutralitetsprincippet, som ligger til grund for det fælles momssystem, fordrer nemlig, at de nærmere bestemmelser for beregningen af retten til fradrag objektivt afspejler, hvilken del af udgifterne til erhvervelse af goder og tjenesteydelser til blandet brug der reelt kan henføres til transaktioner, der giver ret til fradrag (jf. i denne retning dom af 10.7.2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, præmis 30 og 31).

53 I denne henseende har Domstolen dog præciseret, at den valgte metode ikke nødvendigvis skal være så præcis som muligt, men at den, som det fremgår af denne doms præmis 51, skal kunne sikre et mere nøjagtigt resultat end det, som fremkommer ved anvendelsen af den omsætningsbaserede fordelingsnøgle (jf. i denne retning dom af 9.6.2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, præmis 33).

54 Domstolen har ganske vist i præmis 33 i dom af 10. juli 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), med hensyn til et bankinstitut, der gennemførte leasingtransaktioner inden for bilbranchen, med forbehold af den nationale rets kontrol, fastslået, at mens en banks gennemførelse af sådanne transaktioner kan nødvendiggøre benyttelse af visse goder eller tjenesteydelser til blandet brug, såsom bygninger, elforbrug eller visse tværgående serviceydelser, er denne benyttelse oftest først og fremmest en følge af finansieringen og administration af de

kontrakter, der er indgået af leasinggiver med dennes kunder, og ikke af, at køretøjerne bliver stillet til rådighed.

55 Det er under disse særlige omstændigheder, at Domstolen i den nævnte doms præmis 34 fastslog, at beregningen af fradragsretten ved anvendelse af den metode, som er baseret på omsætning, og hvorved der tages hensyn til beløb, der svarer til den del af lejen, der betales af kunderne, og som skal kompensere leveringen af køretøjerne, fører til, at der fastsættes en mindre præcis pro rata-sats for fradraget for den indgående moms end den, der fremkommer ved den anvendte metode, som alene baserer sig på den del af lejen, som svarer til de renter, der udgør modydelsen til de finansierings- og kontraktadministrationsomkostninger, som bæres af leasinggiver, og som giver anledning til hovedparten af benyttelsen af goder og tjenesteydelser til blandet brug med henblik på gennemførelse af leasingtransaktioner inden for bilbranchen.

56 Det kan imidlertid ikke udledes af Domstolens ræsonnement om de leasingtransaktioner, der var omhandlet i den sag, der gav anledning til dom af 10. juli 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), at momsdirektivets artikel 173, stk. 2, litra c), gør det muligt for medlemsstaterne generelt for alle tilsvarende transaktioner i bilbranchen, såsom de i hovedsagen omhandlede afbetalingskøbstransaktioner, at anvende en fordelingsmetode, der ikke tager hensyn til bilens værdi ved leveringen.

57 Særligt henset til fradragsrettens grundlæggende karakter, der er nævnt i denne doms præmis 39, skal det fastslås, at når de nærmere bestemmelser for beregningen af retten til fradrag ikke tager hensyn til, at en faktisk og ikke-ubetydelig del af generalomkostningerne er afholdt i forbindelse med transaktioner, der giver ret til fradrag, kan sådanne nærmere bestemmelser ikke anses for objektivt at afspejle, hvilken del af udgifterne, som faktisk er afholdt med henblik på erhvervelse af goder og tjenesteydelser til blandet brug, der kan henføres til disse transaktioner. Som følge heraf er sådanne nærmere bestemmelser ikke af en sådan art, at de kan sikre en mere præcis fordeling end den, der følger af anvendelsen af den omsætningsbaserede fordelingsnøgle.

58 I det foreliggende tilfælde tilkommer det således, for så vidt angår den metode til beregning af pro rata-satsen for momsfradraget, som Commissioners har anvendt, den nationale ret at undersøge, om denne metode tager hensyn til, at generalomkostningerne faktisk og for så vidt angår en ikke-ubetydelig del er afholdt i forbindelse med transaktioner, der giver ret til fradrag.

59 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 168 og artikel 173, stk. 2, litra c), dels skal fortolkes således, at selv når generalomkostningerne afholdt i forbindelse med afbetalingskøbstransaktioner som de i hovedsagen omhandlede ikke indregnes i det beløb, som kunden skal betale for leveringen af den omhandlede vare, dvs. den afgiftspligtige del af transaktionen, men i det rentebeløb, der skal betales vedrørende »finansieringsdelen« af transaktionen, dvs. den fritagne del heraf, skal disse generalomkostninger ikke desto mindre i momsmæssig henseende betragtes som et omkostningselement i prisen for denne levering, dels at medlemsstaterne ikke kan anvende en fordelingsmetode, som ikke tager hensyn til den pågældende vares oprindelige værdi ved leveringen, når denne metode ikke kan sikre en mere præcis fordeling end den, der følger af anvendelsen af den omsætningsbaserede fordelingsnøgle.

Sagsomkostninger

60 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 parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

Artikel 168 og artikel 173, stk. 2, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal dels fortolkes således, at selv når generalomkostningerne afholdt i forbindelse med afbetalingskøbstransaktioner som de i hovedsagen omhandlede ikke indregnes i det beløb, som kunden skal betale for leveringen af den omhandlede vare, dvs. den afgiftspligtige del af transaktionen, men i det rentebeløb, der skal betales vedrørende »finansieringsdelen« af transaktionen, dvs. den fritagne del heraf, skal disse generalomkostninger ikke desto mindre i momsmæssig henseende betragtes som et omkostningselement i prisen for denne levering, dels at medlemsstaterne ikke kan anvende en fordelingsmetode, som ikke tager hensyn til den pågældende vares oprindelige værdi ved leveringen, når denne metode ikke kan sikre en mere præcis fordeling end den, der følger af anvendelsen af den omsætningsbaserede fordelingsnøgle.

Underskrifter

* Processprog: engelsk.