

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

3. juli 2019 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – fradrag af indgående afgift – omkostninger til forvaltning af en fond, der investerer donerede midler med det formål at dække omkostningerne til samtlige udgående transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige person – generalomkostninger«

I sag C-316/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (appeldomstol (England og Wales) (afdelingen for civile sager), Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 26. april 2018, indgået til Domstolen den 14. maj 2018, i sagen

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

mod

The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, F. Biltgen, og dommerne C.G. Fernlund (refererende dommer) og L.S. Rossi,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge ved S. Moore og A. Hitchmough, QC, barrister B. Belgrano og advocate A. Brown,

– Det Forenede Kongeriges regering ved F. Shibli og R. Fadoju, som befuldmægtigede, bistået af K. Beal, QC,

– Europa-Kommissionen ved R. Lyal og A. Armenia, 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 168, litra a), 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, herefter »afgiftsmyndigheden«) og The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (herefter »University of Cambridge«) vedrørende afgiftsmyndighedens afslag på at indrømme University of Cambridge fradrag af merværdiafgift (moms) på omkostninger afholdt i forbindelse med investeringsvirksomhed, der ikke er omfattet af momsdirektivet, men som genererer indtægter, der er blevet brugt til at dække omkostninger til universitetets virksomhed som helhed.

Retsforskrifter

EU-retten

Sjette direktiv

3 Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«) fastsatte følgende i artikel 17, stk. 2, litra a):

»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 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«.

Momsdirektivet

4 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a) og c), har følgende ordlyd:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

a) levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«.

5 Dette direktivs artikel 9, stk. 1, lyder:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed

sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

6 Nævnte direktivs artikel 168, litra a), fastsætter:

»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«.

Det Forenede Kongeriges ret

7 Section 1(1) i Value Added Tax Act 1994 (momsloven af 1994) bestemmer:

»1) Der opkræves [moms] efter bestemmelserne i denne lov

a) ved levering af varer og tjenesteydelser i Det Forenede Kongerige (herunder alt, hvad der behandles som levering heraf) [...]«

8 I henhold til denne lovs section 26 er den eneste fradragsberettigede indgående afgift den afgift, som i medfør af VAT Regulations 1995 (bekendtgørelsen af 1995 om merværdiafgift) vedrører afgiftspligtige leverancer udført af den afgiftspligtige, og ikke den afgift, der vedrører fritagne leverancer. Nævnte lovs section 26(3) bestemmer, at når en afgiftspligtig person både udfører afgiftspligtige transaktioner og afgiftsfritagne transaktioner, træffer afgiftsmyndigheden foranstaltninger med henblik på at sikre en retfærdig og rimelig fordeling af den indgående afgift mellem afgiftspligtige transaktioner og afgiftsfritagne transaktioner.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

9 University of Cambridge er en almennyttig uddannelsesinstitution, der foruden sin hovedvirksomhed, der består i at levere momsfritage uddannelsesydelser, tillige udfører afgiftspligtige transaktioner inden for rammerne af forskningsvirksomhed til erhvervsmæssige formål, salg af publikationer, levering af rådgivningsydelser, restaurations- og logiydelser, samt udleje af faciliteter og udstyr. Den indgående moms på omkostninger, der afholdes for at udføre både momspligtige transaktioner og momsfritage transaktioner, fordeles mellem de to typer transaktioner i overensstemmelse med en særlig delvis fritagelsesmetode, som afgiftsmyndigheden har givet tilladelse til i henhold til national ret.

10 University of Cambridges virksomhed finansieres delvist ved gaver og donationer, der placeres i en fond og dernæst investeres. Denne fond forvaltes af en tredjepart. I marts 2009 anmodede universitetet afgiftsmyndigheden om fradrag af momsen på det honorar, der var betalt for forvaltningen af den pågældende fond i perioden fra den 1. april 1973 til den 1. maj 1997 og i perioden fra den 1. maj 2006 til den 30. januar 2009, idet det gjorde gældende, at indtægter, som denne fond havde oppebåret, var blevet anvendt til at finansiere omkostninger til universitetets virksomhed som helhed.

11 Afgiftsmyndigheden afslog anmodningen med henvisning til, at dette honorar direkte og udelukkende kunne henføres til den pågældende investeringsvirksomhed, der ikke var omfattet af momsdirektivet. Myndigheden fandt, at forvaltningshonoraret under alle omstændigheder ikke udgjorde et omkostningselement i den udgående levering af momspligtige varer og tjenesteydelser, idet de indtægter, som denne fond genererede, delvist finansierede denne levering af varer og tjenesteydelser.

12 University of Cambridge indbragte nævnte myndigheds afgørelse for First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige). Denne ret fandt, at honoraret for forvaltningen af den pågældende fond udgjorde udgifter afholdt til brug for University of Cambridges økonomiske virksomhed, og at de som sådanne var en del af dettes generalomkostninger, og gav derfor University of Cambridge medhold i sagen. Da denne vurdering blev stadfæstet af Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (appeldomstol (afdelingen for skatter og afgifter og visse sager om tinglysning), Det Forenede Kongerige), iværksatte afgiftsmyndigheden appel til prøvelse af sidstnævnte domstols afgørelse for Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (appeldomstol (England og Wales) (afdelingen for civile sager), Det Forenede Kongerige).

13 Den forelæggende ret har anført, at placeringen af de pågældende gaver og donationer i en fond ikke i sig selv udgør økonomisk virksomhed som omhandlet i Domstolens praksis, og at denne derfor ikke er omfattet af momsordningens anvendelsesområde.

14 Denne ret har oplyst, at udgifterne til honoraret for forvaltningen af den pågældende fond kun kan være knyttet til University of Cambridges virksomhed, hvis det kan antages, at omkostningerne forbundet med de indgående forvaltningsydelser kan henføres til den økonomiske virksomhed, som fonden blev oprettet med henblik på at bidrage til. Dette indebærer, at der ses bort fra den udøvede investeringsvirksomheds ikke-afgiftspligtige karakter til fordel for den momspligtige virksomhed, som University of Cambridge udbyder.

15 Ifølge den forelæggende ret synes det at fremgå af Domstolens praksis, at udgifter, der faktisk kan henføres direkte til ikke-afgiftspligtig virksomhed, i momsmæssig henseende kan anses for knyttet til afgiftspligtig virksomhed, der vil blive udøvet senere.

16 På denne baggrund har Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (appeldomstol (England og Wales) (afdelingen for civile sager), Det Forenede Kongerige) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal der sondres mellem transaktioner, som er momsfritage, og transaktioner, der ikke er momspligtige, med henblik på vurderingen af, om der kan opnås fradrag for moms erlagt i forbindelse med sådanne transaktioner?

2) Såfremt et forvaltningshonorar kun skal betales i relation til investeringsvirksomhed, der ikke [er] momspligtig, er det da muligt at lægge til grund, at der består den nødvendige tilknytning mellem disse omkostninger og den økonomiske virksomhed, hvortil de indtægter, der hidrører fra investeringerne, anvendes, således at der kan ske fradrag for indgående moms med henvisning til arten og omfanget af den udgående økonomiske virksomhed, for hvilken der gælder ret til momsfradrag? I hvilket omfang er det relevant at tage hensyn til det formål, som indtægterne skal anvendes til?

3) Skal der sondres mellem moms af transaktioner, der har til formål at tilvejebringe kapital til en virksomhed, og moms af transaktioner, som danner grundlag for løbende indtægter, som er forskellige fra faste indtægter, der udspringer af udgående økonomisk virksomhed?»

Om de præjudicielle spørgsmål

17 Indledningsvis skal det for det første bemærkes, at momsdirektivet, der trådte i kraft den 1. januar 2007, har ophævet sjette direktiv, uden at der er blevet foretaget nogen materielle ændringer i forhold til det sidstnævnte direktiv. Da de relevante bestemmelser i momsdirektivet i det væsentlige har samme indhold som de relevante bestemmelser i sjette direktiv, finder Domstolens praksis vedrørende sidstnævnte direktiv ligeledes anvendelse på momsdirektivet.

18 For det andet fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at tvisten i hovedsagen vedrører en periode, hvor først sjette direktiv og dernæst momsdirektivet var gældende. Den fortolkning af momsdirektivets artikel 168, litra a), der anlægges i den nærværende dom, skal derfor forstås således, at den også gælder for sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a).

19 Efter disse præciseringer må det antages, at den forelæggende ret med sine spørgsmål, der skal behandles samlet, nærmere bestemt ønsker oplyst, om momsdirektivets artikel 168, litra a), skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person, der både udøver momspligtig virksomhed og momsfrigat virksomhed, der investerer gaver og donationer, som den pågældende modtager, i en fond, og som anvender de indtægter, som denne fond genererer, til at dække omkostningerne til vedkommendes virksomhed som helhed, har ret til som en generalomkostning at fradrage den indgående moms på omkostninger knyttet til denne investering.

20 For det første bemærkes, at selv om momsdirektivet giver momsen et meget vidt anvendelsesområde, er det kun virksomhed af økonomisk karakter, der er omfattet af denne afgift. Det fremgår således af dette direktivs artikel 2, som definerer momsens anvendelsesområde, at det kun er leveringer af varer og tjenesteydelser, som foretages mod vederlag, der er momspligtige (jf. i denne retning dom af 5.7.2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

21 Hvad angår sidstnævnte betingelse fremgår det af Domstolens praksis, at det, for at kvalificere en levering af varer eller tjenesteydelser som en transaktion, som foretages mod vederlag, forudsætter, at der er en transaktion mellem parterne, for hvilken der er fastsat en pris eller en modværdi, og at denne levering af varer eller tjenesteydelser kun er foretaget »mod vederlag« som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, hvis der består en direkte sammenhæng mellem den leverede vare eller tjenesteydelse og den modtagne modværdi (jf. i denne retning dom af 5.7.2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

22 For det andet tilsigter den fradragsordning, der er indført med momsdirektivet, 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 5.7.2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

23 Det fremgår imidlertid af momsdirektivets artikel 168, litra a), dels at den berørte for at kunne indrømmes ret til fradrag skal være en »afgiftspligtig person« i dette direktivs forstand, dels at de varer eller tjenesteydelser, der påberåbes til støtte for denne ret, skal anvendes i et efterfølgende led af den afgiftspligtige person i forbindelse med dennes egne afgiftspligtige

transaktioner, og at de pågældende varer eller tjenesteydelser skal leveres af en anden afgiftspligtig person i et foregående led (dom af 5.7.2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

24 Transaktioner, der ikke er omfattet af momsdirektivets anvendelsesområde, eller dem, der er fritaget for moms, giver således principielt heller ikke ret til fradrag (jf. i denne retning dom af 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/17, EU:C:2017:683, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

25 Ifølge fast retspraksis er det nødvendigt, for at den afgiftspligtige kan indrømmes ret til fradrag af indgående moms, at der er en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag. Retten til at fradrage den indgående moms, der er erlagt for en vare eller en tjenesteydelse, er betinget af, at udgifterne til erhvervelse af denne vare eller tjenesteydelse indgår blandt omkostningselementerne i prisen for de afgiftspligtige udgående transaktioner, 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).

26 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, har den afgiftspligtige person imidlertid ligeledes ret til fradrag, når udgifterne til de omhandlede varer eller tjenesteydelser indgår i den pågældendes generalomkostninger og som sådanne dermed er omkostningselementer i prisen for de varer og tjenesteydelser, som vedkommende leverer, idet sådanne udgifter har en direkte og umiddelbar tilknytning til 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 Heraf følger, at en sådan direkte og umiddelbar tilknytning i begge tilfælde forudsætter, at prisen for de indgående ydelser er medregnet i henholdsvis prisen for specifikke udgående transaktioner eller i prisen for varer eller tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person leverer i forbindelse med sin økonomiske virksomhed (dom af 30.5.2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis).

28 Med henblik på i det foreliggende tilfælde at besvare spørgsmålet om, hvorvidt det under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede er muligt at fradrage moms på omkostninger, der er knyttet til placeringen af gaver og donationer i en fond med det formål at generere indtægter bestemt til at dække omkostningerne til hele den virksomhed, der udøves af en uddannelsesinstitution såsom University of Cambridge, skal det først afgøres, om modtagelsen af disse gaver og donationer samt deres placering i en fond udgør økonomisk virksomhed i momsdirektivets forstand og dermed falder ind under dette direktivs anvendelsesområde.

29 I denne forbindelse må det konstateres, at University of Cambridge i forbindelse med indsamlingen og modtagelsen af gaver og donationer ikke handler som afgiftspligtig person. For at kunne betragtes som afgiftspligtig skal en person udøve økonomisk virksomhed, dvs. virksomhed mod vederlag. Da gaver og donationer, som i det væsentlige ydes af subjektive grunde med velgørende formål og vilkårligt, ikke er et vederlag for nogen økonomisk aktivitet, falder indsamling og modtagelse heraf ikke ind under momsens anvendelsesområde (jf. i denne retning dom af 3.3.1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 17 og 19). Det følger heraf og af nærværende doms præmis 24, at indgående moms på eventuelle omkostninger afholdt i forbindelse med modtagelse af gaver og donationer ikke kan fradrages uanset årsagen til, at disse gaver og donationer blev modtaget.

30 Virksomhed, der består i at investere gaver og donationer, samt omkostninger i forbindelse

med denne investeringsvirksomhed skal i momsmæssig henseende behandles på samme måde som den ikke-økonomiske virksomhed, som modtagelsen heraf og omkostninger i forbindelse hermed udgør. For University of Cambridge udgør en sådan investeringsvirksomhed således ikke alene et middel til at generere indtægter – ligesom en privat investor – fra de modtagne gaver og donationer, men er tillige en aktivitet, som er direkte knyttet til modtagelsen heraf, hvorfor den blot finder sted i direkte forlængelse af denne ikke-økonomiske virksomhed. Indgående moms på omkostninger i tilknytning til denne investeringsvirksomhed kan derfor heller ikke fradrages.

31 Den omstændighed, at der afholdes omkostninger til en tjenesteydelse i forbindelse med ikke-økonomisk virksomhed, udelukker ganske vist ikke i sig selv, at disse omkostninger er fradragsberettigede inden for rammerne af den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed, for så vidt som de indregnes i prisen for bestemte udgående transaktioner eller i prisen for varer eller tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person leverer inden for rammerne af denne økonomiske virksomhed (jf. i denne retning dom af 26.5.2005, Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, præmis 36).

32 I det foreliggende tilfælde fremgår det imidlertid for det første af sagsakterne for Domstolen, at omkostningerne til forvaltningen af gaver og donationer, der er placeret i den pågældende fond, ikke indregnes i prisen for en bestemt udgående transaktion. For så vidt som det for det andet fremgår af sagsakterne, at University of Cambridge er en almenyttig uddannelsesinstitution, og at de pågældende omkostninger afholdes for at generere indtægter, der anvendes til at dække omkostningerne til samtlige udgående transaktioner, som dette universitet udfører – hvilke indtægter således gør det muligt at nedbringe prisen for varer og tjenesteydelser, som sidstnævnte leverer – kan disse omkostninger ikke anses for at indgå blandt omkostningselementerne i disse priser og er følgelig ikke en del af nævnte universitets generalomkostninger. Eftersom der i det foreliggende tilfælde hverken er en direkte og umiddelbar tilknytning mellem de nævnte omkostninger og en bestemt udgående transaktion eller mellem disse omkostninger og University of Cambridges virksomhed som helhed, kan momsen på disse omkostninger under alle omstændigheder ikke fradrages.

33 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 168, litra a), skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person, der både udøver momspligtig virksomhed og momsfrataget virksomhed, der investerer gaver og donationer, som den pågældende modtager, ved at placere dem i en fond, og som anvender de indtægter, som denne fond genererer, til at dække omkostningerne til vedkommendes virksomhed som helhed, ikke har ret til som en generalomkostning at fradrage den indgående moms på omkostninger knyttet til denne investering.

Sagsomkostninger

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

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

Artikel 168, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person, der både udøver momspligtig virksomhed og momsfrataget virksomhed, der investerer gaver og donationer, som den pågældende modtager, ved at placere dem i en fond, og som anvender de indtægter, som denne fond genererer, til at dække omkostningerne til vedkommendes virksomhed som helhed, ikke har ret til som en generalomkostning at fradrage den

indgående moms på omkostninger knyttet til denne investering.

Underskrifter

*Processprog: engelsk.