

61998C0098

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Saggio fremsat den 30. september 1999. - Commissioners of Customs and Excise mod Midland Bank plc. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: High Court of Justice, Queen's Bench Division (Divisional Court) - Forenede Kongerige. - Merværdiafgift - Første og sjette momsdirektiv - Fradrag af indgående afgift - Afgiftspligtig person der både udfører afgiftspligtige og afgiftsfri transaktioner - Indgående tjenesteydelser anvendt i forbindelse med udgående transaktioner - Nødvendigheden af en direkte og umiddelbar forbindelse. - Sag C-98/98.

Samling af Afgørelser 2000 side I-04177

Generaladvokatens forslag til afgørelse

1. Med denne præjudicielle forelæggelse anmoder High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division, Domstolen om at præcisere de kriterier, der skal være opfyldt for at anerkende retten til fradrag af moms, der påhviler en indgående tjenesteydelse, som er ydet til en afgiftspligtig person som følge af en transaktion, der giver ret til fradrag af udgående afgift. Sagen for den forelæggende ret vedrører nærmere bestemt spørgsmålet om, hvorvidt en forretningsbank, der både udfører afgiftsfritagne transaktioner og afgiftsbelagte transaktioner har ret til at fradrage indgående moms, som den har betalt for tjenesteydelser vedrørende juridisk bistand, som den har modtaget såvel i forbindelse med en transaktion, der giver ret til fradrag, som med henblik på forsvar af bankens interesser under en retssag, der er anlagt mod banken med krav om erstatning, fordi en af dens ledende medarbejdere skulle have afgivet bevidst urigtige erklæringer i forbindelse med den nævnte transaktion.

Fællesskabsbestemmelser

2. Artikel 2, stk. 2, i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (herefter »første momsdirektiv«) bestemmer: »Ved enhver omsætning svares en merværdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.«

3. Artikel 17, stk. 1, artikel 17, stk. 2, litra a), artikel 17, stk. 3, litra c), og artikel 17, stk. 5, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter »sjette direktiv«) lyder som følger:

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

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 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 i indlandet

...

3. Medlemsstaterne indrømmer ligeledes enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af den i stk. 2 omhandlede merværdiafgift, dersom goderne og tjenesteydelserne anvendes til:

...

c) hans transaktioner, som er fritaget for afgift i henhold til artikel 13, punkt B, litra a) og d), nr. 1-5, såfremt aftageren er etableret uden for Fællesskabet, eller såfremt de pågældende transaktioner er knyttet direkte til goder, som er bestemt til udførsel til steder uden for Fællesskabet.

...

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 merværdiafgiften, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner.«

I øvrigt fastlægger artikel 17, stk. 5, en række måder til at beregne »prorata-satsen« for fradraget, idet valget mellem disse dog er overladt til medlemsstaterne.

Artikel 13, punkt B, litra d), i sjette direktiv, som artikel 17, stk. 3, litra c), henviser til, afgiftsfritager visse transaktioner, der sædvanligvis foretages af banker (såsom ydelse og formidling af lån samt forvaltning af lån, sikkerhedsstillelse og garantier, transaktioner vedrørende anbringelse af midler, aktier, andele i selskaber og andre lignende adkomstbeviser).

Nationale bestemmelser

4. Det Forenede Kongerige har gennemført artikel 17, stk. 3, litra c), i sjette direktiv ved anvendelse af en »nulsats« på de deri nævnte transaktioner, idet de principielt betragtes som teoretisk afgiftspligtige transaktioner, dvs. at fradragsretten består, samtidig med at det imidlertid er bestemt, at der i praksis ikke opkræves nogen afgift.

Der findes i Det Forenede Kongerige forskellige fremgangsmåder til at beregne det beløb, der er betalt som indgående moms, og som kan fratrækkes, såfremt den afgiftspligtige anvender goderne eller tjenesteydelserne til at foretage såvel afgiftsbelagte transaktioner som fritagne transaktioner.

De faktiske omstændigheder og de præjudicielle spørgsmål

5. Nærværende præjudicielle forelæggelse udspringer af en retstvist mellem Commissioners of Customs and Excise (Direktoratet for Told og Forbrugsafgifter, herefter »Commissioners«) og en forretningsbank i London, Samuel Montagu & Co. Ltd (der hører til Midland Bank-koncernen, herefter »Midland«), der leverer såvel afgiftspligtige som afgiftsfritagne tjenesteydelser. Tvisten vedrører spørgsmålet, om der kan foretages fradrag af moms, som er betalt af tjenesteydelser, som det nævnte selskab har modtaget fra et engelsk advokatfirma (herefter »Clifford Chance«).

Nærmere bestemt havde advokatfirmaet Clifford Chance ydet Midland juridisk rådgivning i forbindelse med en overtagelse af et børsnoteret selskab, Mercantile House Holding (herefter »Mercantile«), en transaktion, som Midland havde påtaget sig at gennemføre på vegne af selskabet Quadrex Holding Inc. (herefter »Quadrex«), hvis hjemsted ligger i staten Delaware i De Forenede Stater.

Selskabet British and Commonwealth Holding plc (herefter »B & C«) var også interesseret i den pågældende transaktion. I august 1987 indgik selskaberne B & C og Quadrex en aftale, hvorefter B & C skulle købe selskabet Mercantile, og derefter sælge dettes »afdeling for store mæglerforretninger« (»Wholesale Broking Division«) til Quadrex.

Aftalen blev imidlertid ikke gennemført som planlagt, fordi Quadrex på grund af manglende økonomisk formåen ikke var i stand til at købe den nævnte afdeling af B & C. Sidstnævnte anlagde følgelig sag mod Quadrex i begyndelsen af 1988 på grund af misligholdelse af kontakten. Quadrex anlagde på sin side sag mod Midland. Derefter anlagde B & C i marts 1988 en erstatningssag mod Midland på grund af de urigtige erklæringer, som selskabets direktør skulle have givet til B & C vedrørende Quadrex' økonomiske formåen. For at varetage sine interesser under retssagen benyttede Midland igen advokatfirmaet Clifford Chance. Sagen blev afsluttet ved et udenretligt forlig mellem de berørte parter sidst i 1994.

Advokatfirmaet Clifford Chance udskrev regninger på salærer for 1988-1995 for firmaets ydelser under retssagen.

6. Commissioners fandt, at de omtvistede tjenesteydelser vedrørende juridisk bistand, som blev ydet til Midland mellem 1987 og 1995, kun for en dels vedkommende bestod af ydelser, der gav ret til fradrag af moms, hvorfor det ikke var muligt at fradrage hele den indgående afgift, der var betalt af disse ydelser; afgiften måtte opdeles mellem de afgiftspligtige transaktioner og de fritagne transaktioner, og Midland var kun berettiget til at fratrække den del af afgiften, der vedrørte de afgiftspligtige transaktioner.

Midland indbragte denne afgørelse fra Commissioners for Value Added Tax and Duties Tribunal og gjorde gældende, at samtlige juridiske tjenesteydelser, herunder ydelserne vedrørende repræsentation af banken ved domstolene, havde forbindelse med den afgiftspligtige tjenesteydelse, som Midland havde ydet Quadrex (bistand til gennemførelsen af den tidligere nævnte økonomiske transaktion vedrørende Quadrex' overtagelse af en del af en virksomhed).

Ved afgørelse af 15. maj 1996 gav VAT Tribunal Midland medhold, idet retten anerkendte den fulde fradragsret for den indgående afgift, der var erlagt af de beløb, der var betalt til advokatfirmaet Clifford Chance som vederlag for dettes ydelse af juridisk bistand.

Commissioners indankede denne afgørelse for High Court of Justice, Queen's Bench Division, idet de gjorde gældende, at selv om tjenesteydelserne vedrørende juridisk bistand var blevet leveret til Midland i dettes egenskab af afgiftspligtig person, var de for en stor dels vedkommende forbundet med varetagelsen af bankens interesser under de erstatningssøgsmål, der blev anlagt mod den på grund af handlinger, der mentes at kunne tilregnes den, og som var blevet foretaget på samme tid som den tjenesteydelse, der blev leveret til Quadrex [denne sidstnævnte tjenesteydelse hører til de transaktioner, der giver ret til fradrag af momsen, eftersom der i henhold til engelsk lovgivning er tale om en transaktion, der er belagt med en afgift »til nulsats«, det vil følgelig sige en teoretisk afgiftspligtig tjenesteydelse, og denne tjenesteydelse er omfattet af artikel 17, stk. 3, litra c), i sjette direktiv, eftersom Midland har leveret en tjenesteydelse til et selskab, Quadrex, hvis vedtægtsmæssige hjemsted befinder sig uden for Det Europæiske Fællesskab].

Commissioners fastholder i det hele, at eftersom Clifford Chance har leveret såvel afgiftspligtige tjenesteydelser som afgiftsfritagne tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, der både udfører

afgiftsfritagne transaktioner og afgiftsbelagte transaktioner, bør den indgående afgift opdeles, og kun den del af denne afgift, som vedrører de afgiftspligtige tjenesteydelser, kan fradrages i medfør af bestemmelsen i artikel 17, stk. 5, i sjette direktiv.

7. Under disse omstændigheder har High Court of Justice besluttet at forelægge Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»Idet der henvises til de faktiske omstændigheder i nærværende sag, anmodes om en besvarelse af følgende spørgsmål om, hvorledes Rådets direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967, navnlig artikel 2, og Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977, navnlig artikel 17, stk. 2, 3 og 5, skal fortolkes:

1) Skal der påvises en direkte og umiddelbar forbindelse mellem en bestemt indgående ydelse til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, og en bestemt transaktion eller bestemte transaktioner, der gennemføres af denne person, for at

a) der kan antages at bestå en ret til at fradrage den afgift, der påhviler den indgående ydelse?

b) fastslå en sådan rets omfang?

2) Såfremt spørgsmål 1, litra a) eller b), besvares bekræftende: Hvad er indholdet af den direkte og umiddelbare forbindelse? Såfremt en afgiftspligtig person både udfører transaktioner, der giver ret til fradrag af moms, og transaktioner, der ikke giver ret hertil, spørges navnlig:

a) Er kriteriet for fastsættelse af det beløb i indgående afgift, der kan fradrages, forskelligt i henholdsvis artikel 17, stk. 2, 3 og 5 (i bekræftende fald, i hvilke henseender er det forskelligt)?

b) Er en sådan person berettiget til at fradrage hele den indgående afgift, der er pålagt en indgående ydelse, når henses til, at den indgående ydelse blev anvendt som følge af udførelsen af en transaktion, der er omfattet af artikel 17, stk. 3, litra c)?

3) Såfremt spørgsmål 1, litra a) eller b), besvares benægtende:

a) Hvilken forbindelse skal påvises?

b) Såfremt en afgiftspligtig person både udfører transaktioner, der giver ret til fradrag af moms, og transaktioner, der ikke giver ret hertil:

i) Er kriteriet for fastsættelse af det beløb i indgående afgift, der kan fradrages, forskelligt i henholdsvis artikel 17, stk. 2, 3 og 5 (og i bekræftende fald, i hvilke henseender er det forskelligt)?

ii) Er en sådan person berettiget til at fradrage hele den indgående afgift, der er pålagt en indgående ydelse, når henses til, at den indgående ydelse blev anvendt som følge af udførelsen af en transaktion, der er omfattet af artikel 17, stk. 3, litra c)?«

Argumenter fremført af de parter, der har afgivet indlæg

8. Parterne er enige om, at der er ret til fradrag, såfremt der er en direkte og umiddelbar forbindelse mellem de indgående transaktioner og de udgående transaktioner, således som det blev fastslået af Domstolen i dom af 6. april 1995, BLP Group .

9. Midland har anført, at der kan findes et andet kriterium for fradragsret i de senere direktivers forstand i artikel 2, stk. 2, i første momsdirektiv, der præciserer, at der kun er ret til fradrag af det »merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer« i forbindelse med transaktionen.

Midland finder, at alle de omkostninger, som den erhvervsdrivende må afholde som følge af leveringen af ydelsen (som allerede kan have fundet sted eller være under udførelse eller begge

dele), udgør omkostningselementer. I overensstemmelse med den almindelige økonomiske betydning af begrebet »omsætning« følger det heraf, at såfremt det i forbindelse med leveringen af en tjenesteydelse kommer til en retssag, der gør det nødvendigt at afholde udgifter til juridisk bistand, er det berettiget at betragte disse udgifter som et omkostningselement i forbindelse med tjenesteydelsen.

10. Det Forenede Kongeriges regering bestrider ikke Midland's ret til at fratrække momsen, men kun den fradragsberettigede del af afgiften. Det Forenede Kongeriges regering gør derved gældende, at i nærværende sag er de tjenesteydelser i form af juridisk bistand, som advokatfirmaet Clifford Chance har ydet Midland, knyttet til dette selskabs almindelige virksomhed, og at det, eftersom denne virksomhed såvel omfatter transaktioner, der giver ret til fradrag, som transaktioner, der ikke giver ret hertil, efter artikel 17, stk. 5, i sjette direktiv, kun er muligt at foretage delvis fradrag af den moms, der er betalt som indgående afgift, og nærmere bestemt kun muligt at fratrække den, for så vidt som den faglige tjenesteydelse vedrører aktiviteter, der giver ret til fradrag. Det Forenede Kongeriges regering afviser, at de omhandlede juridiske tjenesteydelser i henhold til artikel 2 i første momsdirektiv skulle kunne betragtes som et omkostningselement i den økonomiske transaktion, som Midland har gennemført, eller som en bestanddel af en afgiftspligtig transaktion eller af en generel gruppe af afgiftspligtige transaktioner.

11. Kommissionen gør ligesom Midland gældende, at det for spørgsmålet om, hvorvidt der består en umiddelbar og direkte forbindelse mellem selskabets virksomhed og den faglige tjenesteydelse, hvilken forbindelse er betingelsen for, at der er ret til at fratrække momsen, ikke har betydning, om den udgående transaktion allerede er blevet gennemført eller skal gennemføres på et senere tidspunkt. Artikel 17, stk. 1, i sjette direktiv bestemmer nemlig, at denne ret indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder, og ikke samtidig med, at den udgående afgift forfalder. Ifølge Kommissionen er denne fortolkning af bestemmelserne blevet bekræftet i Ghent Coal Terminal-dommen, som Domstolen afsagde i 1998 .

12. Vedrørende den engelske domstols andet spørgsmål, hvormed der ønskes en fastlæggelse af indholdet af den »umiddelbare og direkte forbindelse«, som jeg netop har omtalt, har såvel Midland som Kommissionen principielt gjort gældende, at det tilkommer den nationale domstol at fastslå, om denne forbindelse foreligger i det konkrete tilfælde. Hvad den foreliggende sag angår er der efter begge disse parter opfattelse en direkte og umiddelbar forbindelse mellem de juridiske tjenesteydelser, som blev modtaget fra advokatfirmaet Clifford Chance, og den økonomiske transaktion, som Midland gennemførte, og de udgifter, der vedrører advokatfirmaets salærer, kan under disse omstændigheder fratrækkes fuldt ud.

Midland har anført, at der med henblik på at fastlægge de kriterier og fremgangsmåder, der gør det muligt at bedømme, om der foreligger en direkte og umiddelbar forbindelse, må tages udgangspunkt i, hvad der i Domstolens praksis er anset for relevant med henblik på anerkendelse af den omhandlede forbindelse. Efter udtalelserne i Rompelman-sagen, der blev afsagt i 1985 , og i BLP Group-dommen , der er nævnt ovenfor, er formålene med eller resultaterne af den udgående transaktion og det endelige mål, som den afgiftspligtige person forfølger, uden betydning. Ifølge denne retspraksis har det relevante kriterium følgelig objektiv karakter. Derimod udgør arten af de goder, som en afgiftspligtig person har erhvervet til brug for sin virksomhed, en væsentlig faktor med henblik på anerkendelsen af den umiddelbare og direkte forbindelse, således som det er fastslået af Domstolen i Enkler-dommen, der blev afsagt i 1996 . Sammenfattende finder Midland, at den omhandlede forbindelse foreligger, når man konstaterer en objektiv sammenhæng mellem den indgående transaktion og den udgående transaktion i den forstand, at den første kan anses for at udgøre en del af de omkostninger, som den erhvervsdrivende må bære med henblik på at gennemføre den anden, eller som en forberedende foranstaltning til denne eller som en følge af den.

Midland har afslutningsvis opregnet en række omstændigheder i den foreliggende sag, som beviser, at der foreligger en direkte og umiddelbar forbindelse mellem de omtvistede transaktioner. Blandt disse omstændigheder er f.eks. det forhold, at udtalelserne fra Midland's direktør, som er anledningen til erstatningssøgsmålet, blev afgivet som led i den erhvervsmæssige virksomhed, som udøves af dette selskab, og udelukkende i relation til den pågældende økonomiske transaktion; Midland har endvidere nævnt den omstændighed, at Quadrex havde givet Midland's direktør fuldmagt til at forhandle med B & C om købet af selskabet Mercantile, og den omstændighed, at disse forhandlinger i særlig grad vedrørte efterprøvelsen af Quadrex' økonomiske formåen (hvilket igen forklarer betydningen af de udtalelser, som direktøren fremsatte herom). De omhandlede udtalelser førte endelig til, at Quadrex og B & C indgik kontrakten. Midland konkluderer herefter, at de juridiske tjenesteydelser, der blev leveret af Clifford Chance, hænger nært sammen med den i sagen omhandlede økonomiske transaktion.

13. Kommissionen har for sit vedkommende anført nogle konkrete eksempler på tilfælde, hvor man kan konstatere, at der er den nævnte direkte og umiddelbare forbindelse. Den nævner det tilfælde, hvor en afgiftspligtig, som foretager »blandede« leveringer af goder, bliver sagsøgt for misligholdelse af kontrakten (på grund af mangler ved varerne) vedrørende leveringen af et afgiftspligtigt gode, og som følgelig må betale salær til sin rettergangsfuldmægtig. Efter Kommissionens opfattelse foreligger der i denne situation en direkte og umiddelbar forbindelse mellem de modtagne tjenesteydelser i form af juridisk bistand og leveringen af det afgiftspligtige gode, hvorimod en sådan forbindelse til gengæld ikke foreligger mellem disse samme tjenesteydelser og virksomhedens almindelige aktiviteter betragtet som helhed; følgen heraf er, at den afgiftspligtige er berettiget til fuldt ud at fradrage den moms, der er betalt af salæret, i overensstemmelse med artikel 17, stk. 2. Hvis derimod en producent, hvis virksomhed både omfatter leveringer af afgiftspligtige goder og fritagne leveringer, betaler vederlag til en revisor, som det påhviler at udarbejde selskabets årsregnskaber, er der ingen direkte og umiddelbar forbindelse mellem revisorens arbejde og en bestemt levering af goder. I denne situation er der udelukkende en umiddelbar og direkte forbindelse med virksomhedens aktiviteter som helhed, hvilket har til følge, at der, eftersom virksomhedens aktiviteter omfatter såvel afgiftsbelagte som afgiftsfritagne leverancer, kan foretages fradrag af momsen »prorata« i overensstemmelse med artikel 17, stk. 5, i sjette direktiv.

Kommissionen anser det endelig for at være en for snæver fortolkning, når den nationale domstol i forbindelse med det andet spørgsmål foreslår, at den »direkte og umiddelbare forbindelse« foreligger, såfremt de indgående goder eller tjenesteydelser er blevet leveret som følge af udførelsen af en transaktion, der er omfattet af artikel 17, stk. 2 og 3, i sjette direktiv. Efter Kommissionens opfattelse omfatter kriteriet vedrørende den direkte og umiddelbare forbindelse dette tilfælde.

14. Det Forenede Kongeriges regering har derimod gjort gældende, at der i den foreliggende sag ikke er nogen »direkte og umiddelbar forbindelse« mellem den økonomiske transaktion og den af Clifford Chance varetagne repræsentation under retssagerne.

Den erstatningssag, som B & C har anlagt mod Midland, kan nemlig ikke anses for en del af den afgiftsbelagte transaktion, da den savner enhver forbindelse med denne; der er efter Det Forenede Kongeriges regerings opfattelse tale om en rent tilfældig forbindelse. Dertil kommer, at det nævnte søgsmål ikke alene vedrører den fradragsberettigede økonomiske transaktion, og at det under alle omstændigheder er blevet anlagt af B & C, der har status som tredjemand i forhold til den tjenesteydelse, som Midland har leveret til Quadrex.

15. Alle parter, der har afgivet indlæg, er dog enige om, at der skal anvendes et enkelt kriterium ved fortolkningen af bestemmelserne i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, 3 og 5 (om end Det Forenede Kongeriges regering understreger, at kriterierne vil kunne variere under hensyn til den metode, medlemsstaterne anvender ved »prorata-beregningen« i henhold til artikel 17, stk. 5), samt

om, at det ikke er nødvendigt at behandle den engelske domstols tredje spørgsmål i betragtning af de svar, som de foreslår at give på hver af de to første spørgsmål.

Indledende bemærkninger

16. Som det fremgår af det ovenfor anførte, er en undersøgelse af ordningen vedrørende de fradrag, der kan foretages inden for momssystemet, det centrale i det spørgsmål, som den nationale ret har forelagt. Princippet om, at den indgående afgift fratrækkes, er et grundlæggende element i det fælles momssystem. I hvert led af produktions- og afsætningskæden betaler den afgiftspligtige således til afgiftsmyndighederne den afgift, der skyldes af salgene, efter fradrag af den afgift, der er betalt i det forudgående led af den afgiftspligtiges leverandører. Når man tager i betragtning, at fradragsordningen fungerer på denne måde, forstår man, hvorfor artikel 2 i første momsdirektiv definerer merværdiafgiften som »en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med tingenes og tjenesteydelserne pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet«.

Fradragsordningen »tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den afgift, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed«. Den »sikrer således, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat sådan virksomhed i sig selv er momspligtig«.

17. Fradragsretten indtræder derfor, såfremt den indgående transaktion har forbindelse med en udgående transaktion, der er afgiftspligtig. Dette fremgår navnlig af artikel 17, stk. 2, i sjette direktiv, som bestemmer, at momsen kun kan fradrages, »i det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med ... afgiftspligtige transaktioner«. Hvis denne almindelige betingelse er opfyldt, skal hele den indgående moms fratrækkes.

18. Fællesskabslovgiver har imidlertid angivet en række tilfælde, hvor hovedreglen ikke kan finde anvendelse. De kan grupperes på følgende måde:

- Tilfælde, hvor en afgiftspligtig person leverer goder eller tjenesteydelser til en anden afgiftspligtig person, der anvender dem til at foretage en afgiftsfri transaktion (jf. artikel 13 i sjette direktiv); i dette tilfælde er den sidstnævnte ikke berettiget til at fratrække den indgående moms, fordi en afgiftspligtig person, som ikke overvælter momsen på tredjemænd, optræder som den endelige forbruger (hvilket også gælder selv om det endelige formål med den fritagne transaktion er at gennemføre en afgiftspligtig transaktion). Der er dog undtagelser til denne regel, således f.eks. den situation, der omhandles i artikel 17, stk. 3, litra c), i sjette direktiv, hvor man igen anvender hovedreglen om fuldt momsfradrag.

- Tilfælde, hvor goderne eller tjenesteydelserne benyttes af en afgiftspligtig person til såvel transaktioner, der giver ret til fradrag, som til transaktioner, der ikke giver ret hertil (som f.eks. de afgiftsfrie transaktioner) (artikel 17, stk. 5, i sjette direktiv); i disse tilfælde er der kun ret til fradrag for den del af momsen, der vedrører den førstnævnte gruppe af transaktioner.

- Tilfælde, hvor udgifter, selv om de er afholdt som led i virksomhedens normale drift, skal opfylde private behov (jf. artikel 17, stk. 6, i sjette direktiv): For sådanne udgifter er der ikke ret til fradrag.

19. Den for den nationale ret verserende sag angår herefter i det væsentlige følgende spørgsmål:

a) Kan de tjenesteydelser, som Clifford Chance har ydet med henblik på at varetage Midland's interesser under retssagerne (en tjenesteydelse, som Midland har betalt moms af), sættes i direkte forbindelse med den transaktion, som dette selskab udførte på vegne af Quadrex, og følgelig giver ret til fradrag af hele momsen (jf. artikel 17, stk. 2, i sjette direktiv)? Jeg skal herved minde om, at medlemsstaterne kan give ret til momsfradrag for en transaktion af denne art, selv om den hører til de transaktioner, der omhandles i artikel 13, punkt B, litra d), i sjette direktiv (Det Forenede

Kongerige har fastsat en »nulsats« for de nævnte transaktioner),

b) og - såfremt det ikke er muligt at fastslå en sådan forbindelse - er den omtvistede tjenesteydelse omfattet af Midland's generelle (erhvervsmæssige) virksomhed, eller hører den til blandt tjenesteydelser med blandet formål (dvs. tjenesteydelser, der benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag, som til transaktioner, der ikke giver ret hertil)? I dette tilfælde skal fradraget foretages i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 17, stk. 5, og artikel 19 og i overensstemmelse med den ordning, der er indført af Det Forenede Kongerige), eller således, som det er fastlagt ved aftale mellem Midland og Commissioners. Midland er jo som tidligere anført et selskab, der generelt både udfører afgiftspligtige transaktioner og afgiftsfrie transaktioner.

20. Midland og Kommissionen mener, at der foreligger den i litra a) nævnte situation, mens Det Forenede Kongerige finder, at der er tale om den i litra b) nævnte situation. Som det tidligere er nævnt, bestrider Det Forenede Kongeriges regering ikke Midland's ret til at opnå fradrag af den moms, der er betalt af advokatsalærerne, men tager udelukkende forbehold vedrørende det beløb, der kan fradrages (dvs. om hele det momsbeløb kan fradrages, som er betalt af Clifford Chance-salærerne).

21. Spørgsmålet om den »direkte og umiddelbare forbindelse« opstår således først og fremmest i den i litra a) beskrevne situation og kun indirekte i forbindelse med litra b) .

De præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

22. Efter disse bemærkninger skal jeg nu undersøge det første spørgsmål. Med dette spørgsmål anmoder den engelske retsinstans Domstolen om at angive, hvorvidt det er en betingelse for, at hele momsen kan fradrages i en situation som den, Midland befinder sig i (dvs. hvor en virksomhed både udfører afgiftspligtige transaktioner og afgiftsfrie transaktioner), at der foreligger en »direkte og umiddelbar forbindelse« mellem den indgående transaktion (tjenesteydelserne vedrørende juridisk bistand, som Clifford Chance har ydet Midland med henblik på at varetage bankens interesser for domstolene) og den udgående transaktion (dvs. overtagelsen af selskabet Mercantile).

23. Det må understreges, at udtrykket »direkte og umiddelbar forbindelse« ikke findes i fællesskabsbestemmelserne, men er skabt i retspraksis. Indledningsvis skal det derfor præciseres, i hvilken faktisk og retlig sammenhæng Domstolen har anvendt dette udtryk.

Denne sammenhæng udgøres af BLP Group-dommen, som allerede er nævnt flere gange, hvori Domstolen skulle tage stilling til, om der var ret til at fradrage moms, som var betalt af visse tjenesteydelser (vedrørende økonomisk og juridisk rådgivning), der var ydet til et selskab, og som dette havde benyttet til at gennemføre en afgiftsfritaget transaktion. Den nationale ret havde under disse omstændigheder spurgt Domstolen, om selskabet BLP Group kunne fratrække hele den indgående afgift, når gennemførelsen af den fritagne transaktion havde det formål og førte til det resultat fuldt ud at udligne en afgiftspligtig transaktion, nærmere bestemt at afvikle selskabets gæld.

Domstolen svarede benægtende og fastslog, at det er en betingelse for at give ret til fradrag i medfør af artikel 17, stk. 2, i sjette direktiv, at »de omhandlede goder eller tjenesteydelser har en direkte og umiddelbar tilknytning til de afgiftspligtige transaktioner, og at det endelige mål, som den afgiftspligtige søger at opnå, er uden betydning« .

Efter Domstolens opfattelse blev denne fortolkning dels bekræftet af første momsdirektivs artikel 2, stk. 2, som bestemmer, at for at den indgående afgift skal kunne fradrages, skal den »umiddelbart [have] belastet de forskellige omkostningselementer af en afgiftspligtig transaktion«, dels i artikel

17, stk. 3, litra c), i sjette direktiv .

24. Det er rigtigt, som det er anført af Kommissionen, at omstændighederne i BLP Group-dommen er forskellige fra omstændighederne i den foreliggende sag, for hvad der herunder er omtvistet, er ikke Midland's ret til at opnå fradrag af momsen, men udelukkende spørgsmålet om, hvilket beløb der vil kunne fratrækkes. Men det er også ud fra denne forskellige synsvinkel nødvendigt at fastslå, om der er en »direkte og umiddelbar forbindelse« mellem den indgående transaktion og den udgående transaktion, da det er denne faktor, som under alle omstændigheder er afgørende for, om momsen - også delvis - kan fradrages.

Det må i den forbindelse først fastslås, at styrken af denne forbindelse kan være forskellig, alt efter hvem den afgiftspligtige person er og arten af de udgående transaktioner, og at disse variable faktorer også kan have betydning for bevisbyrden for, at forbindelsen foreligger, som påhviler den erhvervsdrivende, der ønsker at foretage fradrag . Det fremgår således af retspraksis (jf. Enkler-dommen), at såfremt en afgiftspligtig udøver en økonomisk virksomhed, hvormed det kun tilsigtes at udføre afgiftspligtige transaktioner, er det som betingelse for at kunne fratrække afgiften fuldt ud ikke nødvendigt, at den afgiftspligtige for hver enkelt indgående transaktion påviser, at der foreligger en direkte og umiddelbar forbindelse med en bestemt afgiftspligtig transaktion. Fællesskabslovgiver kræver alene, at goderne og tjenesteydelserne anvendes i »forbindelse med afgiftspligtige transaktioner« (artikel 17, stk. 2 og 3, i sjette direktiv). Anvendelsen af ordet »transaktioner« i flertal viser, at det i visse tilfælde ikke er nødvendigt, at der er en forbindelse med en bestemt afgiftspligtig transaktion, men at en forbindelse med selskabets virksomhed er tilstrækkelig.

Denne fortolkning er i overensstemmelse med de principper, som den almindelige fradragsordning hviler på, og navnlig med princippet om, at »afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, [dog] forudsat sådan virksomhed i sig selv er momspligtig« . Den er endvidere i overensstemmelse med formålet med momsfradragsreglerne, der ifølge Domstolen skal anvendes »således, at deres anvendelsesområde så vidt muligt svarer til den afgiftspligtiges erhvervsmæssige aktivitet« .

25. Derimod har denne direkte og umiddelbare forbindelse en særlig betydning, således som anført af Det Forenede Kongerige, såfremt det almindelige princip om, at hele momsen kan fratrækkes, ønskes anvendt i situationer som den, der er beskrevet af den forelæggende ret, hvor den afgiftspligtige udfører afgiftsbelagte og/eller afgiftsfritagne transaktioner og/eller modtager goder eller tjenesteydelser, der kan anvendes til såvel afgiftsfrie transaktioner som til afgiftspligtige transaktioner. I sådanne tilfælde, hvor der ikke er nogen umiddelbar og direkte forbindelse mellem goderne og tjenesteydelserne og den afgiftspligtige transaktion, begrænses fradragsretten ved anvendelse af en »prorata-regel« eller den afslås, hvis den udgående transaktion er en afgiftsfri transaktion.

26. Jeg foreslår derfor, at det første spørgsmål besvares bekræftende, og nærmere bestemt således, at i en situation som den her beskrevne forudsætter retten til fuldt fradrag af momsen, at der påvises en »direkte og umiddelbar forbindelse« mellem et bestemt afgiftspligtigt gode, som en afgiftspligtig, der handler i denne egenskab, kan råde over, og en konkret afgiftspligtig transaktion eller konkrete afgiftspligtige transaktioner, der gennemføres af den pågældende person. Såfremt en sådan forbindelse er godtgjort, vil den afgiftspligtige være berettiget til fuldt ud at fratrække den moms, der er betalt af den indgående transaktion.

Det andet spørgsmål

27. Med det andet spørgsmål ønsker den engelske ret klarlagt, hvad der skal forstås ved den tidligere nævnte »direkte og umiddelbare forbindelse«, og navnlig, om en person (i denne sag Midland), som udfører transaktioner, der giver ret til fradrag, og transaktioner, der ikke giver ret hertil, kan fratrække de indgående afgifter fuldt ud (i nærværende sag de afgifter, der er betalt af

salærerne til advokatfirmaet Clifford Chance), der påhviler en afgiftsbelagt ydelse (tjenesteydelsen, som det nævnte advokatfirma har leveret som rettergangsfuldsmægtig), med den begrundelse, at den nævnte ydelse anvendes som følge af en transaktion, der er omfattet af artikel 17, stk. 2 og artikel 17, stk. 3, litra c).

28. Det er ikke let at besvare dette spørgsmål, for det er ikke så lige til at fastlægge et abstrakt kriterium, hvorved man i det enkelte tilfælde kan fastslå, om der består den tidligere nævnte direkte og umiddelbare forbindelse mellem nogle transaktioner.

Jeg mener under alle omstændigheder ikke, at dette spørgsmål blot kan besvares ved at gentage princippet om, at forbindelsen skal være direkte og umiddelbar; man ville herved ikke alene overlade det til den nationale domstol at kontrollere, at en sådan forbindelse foreligger (hvilket med sikkerhed henhører under dens kompetence), men også pålægge den den opgave at fastlægge de kriterier, der skal anvendes med henblik på denne kontrol.

Det er netop for at tage højde for dette hensyn, at den nationale ret i nærværende sag ikke har anmodet Domstolen blot om at give den en ren definition, men om at give den oplysninger om arten af den omtvistede forbindelse. Ved hjælp af sådanne oplysninger vil den kunne tage stilling til, hvorledes man skal forholde sig i forhold til en afgiftspligtig person, der, som det er tilfældet i nærværende sag, ønsker at foretage fuldt fradrag af den moms, der er betalt for ydelser vedrørende juridisk bistand, som han dels har anvendt med henblik på at gennemføre en transaktion, der giver ret til fradrag, dels til at varetage sine interesser under retssager, som denne transaktion har givet anledning til.

29. Parterne synes ikke i deres argumentation at være meget langt fra hinanden vedrørende dette spørgsmål, selv om de konkret kommer til de modsatte resultater, således som jeg har nævnt.

Indholdet af det i retspraksis skabte udtryk »direkte og umiddelbar forbindelse« må dels fastlægges ud fra de ord, det består af, dels ud fra de principper, som Domstolen har fastslået vedrørende betingelserne for gennemførelse af momsfradraget.

Hvad ordene angår skal jeg allerførst minde om, at udtrykket »direkte og umiddelbar forbindelse« er blevet valgt af Domstolen i den flere gange nævnte BLP Group-dom som en nøgle til fortolkningen af ordene i artikel 17 i sjette direktiv. Anvendelsen af de to adjektiver »direkte« og »umiddelbar« kan kun forstås som en angivelse af en særlig snæver forbindelse mellem de afgiftspligtige transaktioner (her den finansielle transaktion), der udføres af en afgiftspligtig (her Midland), og de goder eller tjenesteydelser, der leveres eller ydes af en anden afgiftspligtig (her advokatfirmaet Clifford Chance).

Navnlig som følge af adjektivet »direkte« må det udelukkes, at der foreligger en relevant forbindelse mellem to transaktioner, når der mellem dem indtræder en tredje, som afbryder årsagskæden, eller når de to transaktioner tidsmæssigt ligger meget langt fra hinanden. Det eksempel, som Det Forenede Kongerige nævnte under retsmødet, er efter min mening godt: A leverer et gode til B, og under leveringen til B taber en ansat hos A det pågældende gode på den forbipasserende C's fod og påfører ham skade. C anlægger sag mod A. Spørgsmålet er nu, om de sagsomkostninger, som A har afholdt for at forsvare sig over for C, kan udgøre et omkostningselement i ydelsen til B, eller om der er en anden forbindelse med denne ydelse. Jeg er ligesom Det Forenede Kongerige af den opfattelse, at forbindelsen i den nævnte situation er for fjern til, at den kan betragtes som direkte.

Adjektivet »umiddelbar« angiver, at de to transaktioner tidsmæssigt ligger særlig tæt på hinanden. Dette betyder dog ikke, hvilket Midland's repræsentant med rette har gjort gældende, at afgiften på den indgående transaktion skal forfalde, før den udgående transaktion gennemføres ; det er tilstrækkeligt, at der ikke går særlig lang tid mellem de to transaktioner.

30. Ifølge Domstolens praksis skal bedømmelsen af, om der foreligger en sådan »direkte og umiddelbar forbindelse«, og som det konkret påhviler den nationale ret at foretage, finde sted på grundlag af et objektivt kriterium , således at der ikke skal tages hensyn til det endelige formål med og resultaterne af den økonomiske virksomhed, der udøves af den afgiftspligtige, der gør krav på momsfradrag, dog forudsat naturligtvis, at denne virksomhed i sig selv er momspligtig .

Lad mig anføre endnu et konkret eksempel. Selskabet A, der leverer tjenesteydelser, som såvel vedrører transaktioner, der giver ret til fradrag, som transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, vil være berettiget til fuldt ud at fratrække den moms, der er betalt af de tjenesteydelser, som det selv har modtaget af et selskab B, såfremt det godtgøres, at disse sidstnævnte objektivt er knyttet til transaktioner, der giver ret til fradrag. Det er i dette øjemed tilstrækkeligt, at det påvises, at de fra selskabet B modtagne tjenesteydelser kan anvendes til at gennemføre en transaktion, der giver ret til fradrag, eller til at forberede en sådan transaktion eller i øvrigt, at de kan tænkes at blive anvendt hertil . Det er således ikke udelukket, at en sådan forbindelse foreligger i den situation, hvor tjenesteydelserne faktisk ikke er blevet benyttet til en transaktion, der giver ret til fradrag, som følge af omstændigheder, som selskabet A ikke har indflydelse på, forudsat at der ikke er tale om svig eller misbrug, såsom hvor selskabet A har foregivet at ville udøve en bestemt økonomisk virksomhed .

Denne løsning sikrer ikke alene, at »afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed« , men også, at retssikkerhedsprincippet overholdes. Dette princip er nemlig »til hinder for, at de afgiftspligtiges rettigheder og forpligtelser - som fastslået af myndighederne - kan ændres på grund af senere indtrådte faktiske forhold, omstændigheder eller begivenheder« .

Det følger af denne fortolkning, at der ikke foreligger nogen forbindelse, og at det følgelig er udelukket at fradrage momsen fuldt ud, såfremt det på det tidspunkt, hvor en afgiftspligtig person B leverer et gode eller en tjenesteydelse til en afgiftspligtig person A, ses at være objektivt umuligt at gennemføre den afgiftsbelagte udgående transaktion.

31. Jeg mener herefter, at i en situation, som den er beskrevet af den forelæggende ret, består der altid en »direkte og umiddelbar forbindelse« mellem på den ene side en afgiftspligtig transaktion og på den anden side leveringen af bestemte goder eller tjenesteydelser, når det fremgår af en objektiv bedømmelse (som det tilkommer den nationale ret at foretage), at disse goder eller tjenesteydelser benyttes af den afgiftspligtige til at gennemføre en eller flere afgiftsbelagte transaktioner. Ifølge artikel 2, stk. 2, i første momsdirektiv foreligger en sådan forbindelse navnlig, hvis det fremgår, at det afgiftsbeløb, som er betalt for leveringen af et gode eller for ydelsen af en tjenesteydelse, umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer, der indgår i den afgiftspligtige transaktion. Derimod er det ikke i sig selv tilstrækkeligt til, at der kan foretages fuldt fradrag af den moms, som en afgiftspligtig (såsom Midland) har betalt for leveringen af en tjenesteydelse (såsom repræsentation under en retssag), at den pågældende tjenesteydelse er blevet leveret som følge af en fradragsberettiget transaktion. Det kræves yderligere, at forbindelsen kan påvises ved hjælp af objektive kriterier, hvilket vil sige, at den generelt svarer til den normale sammenhæng, der findes mellem de to ydelser, i den forstand at den anden ikke følger efter den første på mekanisk vis, men som følge af en årsagskæde, der forløber normalt og regelmæssigt.

32. Jeg foreslår derfor Domstolen at besvare spørgsmål 2, litra b), benægtende, nemlig således, at det ikke er tilstrækkeligt som betingelse for at give ret til fuldt fradrag af den moms, der er betalt for en tjenesteydelse af en afgiftspligtig, der udfører transaktioner, der giver ret til fradrag, og

transaktioner, der ikke giver ret hertil, at denne tjenesteydelse er blevet leveret som følge af en fradragsberettiget transaktion.

33. Hvad endelig angår spørgsmål 2, litra a), hvorved den nationale ret ønsker det oplyst, om det kriterium, hvorved det fradragsberettigede beløb i indgående afgift kan fastslås, er forskelligt i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, 3 og 5, bemærkes, at besvarelsen afhænger af, hvilken fremgangsmåde den pågældende medlemsstat anvender med henblik på beregningen af den del af afgiften, der kan fratrækkes i medfør af artikel 17, stk. 5. For Det Forenede Kongeriges vedkommende svarer den valgte metode, således som det fremgår af dets indlæg, til metoden i den nævnte artikels stk. 2 og 3. Under disse omstændigheder er det derfor det samme kriterium, som skal anvendes.

Det tredje spørgsmål

34. I betragtning af de givne svar på de foregående spørgsmål er det tredje spørgsmål blevet uden genstand. Jeg skal derfor kun besvare det subsidiært.

Såfremt Domstolen måtte finde, at det i en situation som den, der er beskrevet af den nationale ret, ikke er nødvendigt, at der består en direkte og umiddelbar forbindelse mellem en bestemt afgiftsbelagt ydelse, som en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, kan råde over, og en bestemt transaktion eller bestemte transaktioner, som denne afgiftspligtige person foretager, foreslår jeg, at der vælges et kriterium, som under alle omstændigheder kan sikre, at fradragsordningen anvendes i overensstemmelse med de ovenfor gengivne principper i retspraksis.

Vedrørende spørgsmål 3, litra b), henviser jeg til det, der er anført vedrørende besvarelsen af det andet spørgsmål.

Forslag til afgørelse

35. Af de ovenfor anførte grunde foreslår jeg Domstolen at besvare de spørgsmål, der er forelagt af High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division, som følger:

»1) 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 det med henblik på at afgøre, om momsen kan fratrækkes fuldt ud i en situation som den, der foreligger for den forelæggende ret, skal efterprøves, om der består en direkte og umiddelbar forbindelse mellem en bestemt afgiftsbelagt ydelse, som en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, kan råde over, og en bestemt udgående transaktion eller bestemte udgående transaktioner, der er afgiftsbelagte, og som er gennemført af denne afgiftspligtige person. Såfremt det påvises, at der består en sådan forbindelse, vil den afgiftspligtige være berettiget til fuldt ud at fratrække den moms, der er betalt af den indgående transaktion.

2) Artikel 17, stk. 2 og 3, i sjette direktiv skal fortolkes således, at det ikke er tilstrækkeligt som betingelse for at give ret til fuldt fradrag af den moms, der er betalt for en tjenesteydelse af en afgiftspligtig person, der såvel udfører transaktioner, der giver ret til fradrag, som transaktioner, der ikke giver ret hertil, at denne tjenesteydelse også er blevet benyttet som følge af en transaktion, der er omfattet af artikel 17, stk. 2, eller artikel 17, stk. 3, og navnlig artikel 17, stk. 2, litra c), i sjette direktiv.

Derimod er der under alle omstændigheder fradragsret for moms, såfremt det fremgår af en objektiv bedømmelse - som det påhviler den nationale ret at foretage - at en tjenesteydelse som led i en årsagskæde, der forløber normalt og regelmæssigt, benyttes af en afgiftspligtig person til at gennemføre en eller flere afgiftsbelagte transaktioner, der er omfattet af de ovennævnte

bestemmelser. I medfør af artikel 2, stk. 2, i sjette direktiv består denne ret navnlig, hvis det fremgår, at det afgiftsbeløb, der er betalt for leveringen af en tjenesteydelse, umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer, der indgår i den afgiftsbelagte transaktion.

Ved bedømmelsen af, om det kriterium, der benyttes ved fastsættelsen af det beløb i indgående afgift, der kan fradrages, er forskelligt i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, 3 og 5, skal det først undersøges, hvilken metode den pågældende medlemsstat har valgt med henblik på prorata-beregningen af momsen i henhold til artikel 17, stk. 5, i sjette direktiv.«