

**Downloaded via the EU tax law app / web**

62015CJ0378

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 14 december 2016 ( \*1 )

”Begäran om förhandsavgörande — Beskattning — Mervärdesskatt — Direktiv 77/388/EEG — Artikel 17.5 tredje stycket d — Tillämpningsområde — Tillämpning av en avdragsgill andel på den mervärdesskatt som erlagts för förvärv av samtliga varor och tjänster som används av en skattskyldig person — Kringtjänster — Användning av omsättningen såsom indicium”

I mål C-378/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Commissione Tributaria Regionale di Roma (Skattedomstolen på regionnivå i Rom, Italien) genom beslut av den 6 maj 2015, som inkom till domstolen den 16 juli 2015, i målet

Mercedes Benz Italia SpA

mot

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden L. Bay Larsen samt domarna M. Vilaras, J. Malenovský (referent), M. Safjan och D. Šváby,

generaladvokat: Henrik Saugmandsgaard Øe,

justitiesekreterare: handläggaren I. Illéssy,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 14 april 2016,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

—

Mercedes Benz Italia SpA, genom P. Centore, avvocato,

—

Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av E. De Bonis, G. De Bellis och M. Capolupo, avvocati dello Stato,

—

Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och D. Recchia, båda i egenskap av ombud, och efter att den 29 juni 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1

Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 17.5 och 19 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) i den lydelse som var i kraft vid tiden för omständigheterna i målet (nedan kallat sjätte direktivet).

2

Begäran har framställts i ett mål mellan Mercedes Benz Italia Spa (nedan kallat Mercedes Benz) och Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (skattemyndigheten – myndigheten på provinsnivå Rom 3, nedan kallad skattemyndigheten). Målet rör de avdrag för mervärdesskatt som Mercedes Benz gjorde under räkenskapsåret 2004.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3

Sjuttonde skälet i sjätte direktivet hade följande lydelse:

”Medlemsstaterna bör, inom vissa begränsningar och på vissa villkor, kunna vidta eller vidmakthålla särskilda åtgärder som avviker från detta direktiv för att förenkla beskattningen eller för att undvika bedrägeri eller undandragande av skatt.

...”

4

Artikel 13 B i nämnda direktiv hade följande lydelse:

”Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt ...

d)

Följande transaktioner:

1.

Beviljande av och förhandlingar om krediter och förvaltning av krediter av den person som beviljat kredit.

...”

5

I artikel 17.2 och 17.5 i direktivet föreskrevs följande:

”2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a)

Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

...

5. När varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

Denna andel skall bestämmas i enlighet med artikel 19 för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen.

Medlemsstaterna får dock

a)

tillåta den skattskyldiga personen att bestämma en andel för varje gren av sin rörelse, om han för separata räkenskaper för varje rörelsegren,

b)

ålägga den skattskyldiga personen att bestämma en andel för varje rörelsegren och att föra separata räkenskaper för varje rörelsegren,

c)

tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna,

d)

tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget i enlighet med bestämmelsen i första stycket, med avseende på alla varor och tjänster som används för alla transaktioner som avses där,

e)

föreskriva att man vid bestämning av en skattskyldig persons avdrag skall bortse från det icke avdragsgilla beloppet om detta är ringa.”

I artikel 19.1 och 19.2 i sjätte direktivet, med rubriken "Beräkning av avdragsgill andel", föreskrevs följande:

"1. Den avdragsgilla andelen enligt artikel 17.5 första stycket skall bestå av ett allmänt bråk där

—  
täljaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill ...

—  
nämnaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilka mervärdesskatt inte är avdragsgill. ...

Andelen skall bestämmas varje år och omräknas till ett procenttal, avrundat uppåt till nästa heltal.

2. Med avvikelse från bestämmelserna i punkt 1, skall från beräkningen av den avdragsgilla andelen undantas den omsättning som kan hänföras till ... kringtjänster antingen i samband med fastighets- och finansiella transaktioner ..."

7

Sjätte direktivet har upphävts och ersatts genom rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), som trädde i kraft den 1 januari 2007.

Italiensk rätt

8

Följande bestämmelse återfinns i artikel 10.1 i decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto nr 633 (dekret nr 633 från Republiken Italiens president om införande och reglering av mervärdesskatt), av den 26 oktober 1972 (GURI nr 292, av den 11 november 1972,), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad DPR nr 633/72):

"Följande undantas från skatteplikt:

Tillhandahållanden av tjänster i form av beviljande av och förhandlingar om krediter och förvaltning av dessa samt finansieringsverksamhet ..."

9

Artikel 19.5 DPR nr 633/72 har följande lydelse:

"[N]är varor och tjänster används av den skattskyldiga personen såväl för transaktioner som genererar transaktioner vilka medför rätt till avdrag för mervärdesskatt, ... ska bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna och motsvarande belopp beräknas enligt den andelsmetod som föreskrivs i artikel 19 bis."

10

Det framgår av handlingarna i målet vid EU-domstolen att metoden för att bestämma avdragsrätten enligt artikel 19.5 DPR nr 633/72 är tillämplig på alla varor och tjänster som förvärfvas av en skattskyldig person som utför transaktioner vilka medför rätt till avdrag för mervärdesskatt samt från skatteplikt undantagna transaktioner.

11

Artikel 19 bis DPR nr 633/72 har följande lydelse:

”1. Den avdragsgilla andel som avses i artikel 19.5 fastställs utifrån det förhållande som föreligger mellan å ena sidan det belopp som kan hänföras till de under året utförda transaktioner vilka medför rätt till avdrag för mervärdesskatt, och å andra sidan samma belopp med tillägg av de från skatteplikt undantagna transaktioner som utförts under samma år. Det procentuella avdraget avrundas till närmast högre eller lägre enhet beroende på om decimalen över- eller understiger fem tiondelar.

2. Vid beräkningen av den avdragsgilla andelen i punkt 1 ska ... de från skatteplikt undantagna transaktioner som avses i punkterna 1–9 [i artikel 10 DPR nr 633/72] inte beaktas när dessa inte ingår i den skattskyldiga personens huvudsakliga verksamhet eller när de utgör kringtjänster i samband med skattepliktiga transaktioner, vilket inte påverkar den omständigheten att skatten för de varor och tjänster som använts enbart i syfte att utföra dessa transaktioner inte är avdragsgill.”

12

Artikel 36 DPR nr 633/72 har getts följande lydelse:

”(1) Beträffande skattskyldiga personer som utövar flera olika verksamheter ska mervärdesskatt tas ut för samtliga verksamheter tillsammans, på grundval av den totala omsättningen, med förbehåll för vad som föreskrivs i följande bestämmelser.

(2) Om en skattskyldig person samtidigt driver företag och utövar ett eller flera yrken ska mervärdesskatt utgå separat för företagsdriften och för yrkesutövningen, i enlighet med respektive tillämpliga bestämmelser och baserat på omsättningen.

(3) Skattskyldiga personer som driver flera företag eller utövar flera verksamheter inom ramen för ett och samma företag eller utövar flera yrken kan välja ett separat påförande av mervärdesskatt med avseende på vissa av deras verksamheter, genom att underrätta skattemyndigheten om detta val i mervärdesskattedeklarationen för föregående år eller i deras deklaration vid verksamhetens påbörjande. I detta fall ska avdrag enligt artikel 19 beviljas under förutsättning att verksamheten särredovisas, men ska nekas, med avsteg från bestämmelserna i föregående punkt, vad gäller mervärdesskatt som avser icke avskrivbara tillgångar för blandad användning. Ett sådant val förblir giltigt så länge det inte har återkallats, och åtminstone under tre år. ... Bestämmelserna i förevarande punkt är dessutom tillämpliga på skattskyldiga personer ... som utövar verksamheter som är undantagna från skatteplikt enligt artikel 10.1.

(4) Mervärdesskatten ska i samtliga fall påföras separat, i enlighet med de bestämmelser som är tillämpliga i respektive fall och på grundval av den totala omsättningen för varje enskild verksamhet ...

(5) I samtliga fall där mervärdesskatt har tagits ut för en bestämd verksamhet, om avdraget enligt artikel 19 har begränsats med tillämpning av punkt 3 i samma artikel eller har tillämpats schablonmässigt, ska avdraget beviljas för mervärdesskatten för varor och tjänster som används blandat, såvitt det ryms inom ramen för det bråk som är hänförligt till utövandet av verksamheten

som sådan. Förflyttningarna eller överföringarna av tjänster till den verksamhet på vilken det begränsade eller schablonmässiga avdraget tillämpas utgör tillhandahållanden av tjänster enligt artikel 3 och ska anses ha utförts, på grundval av deras marknadsvärde, den dag då de tillhandahölls. ...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

13

Mercedes Benz ansvarar för den strategiska styrningen av marknadsföringen av gruppen Daimler-Chryslers varumärken i Italien.

14

I mervärdesskattedeklarationen för räkenskapsåret 2004 betecknade Mercedes Benz sina finansiella verksamheter, det vill säga långivningen till dotterbolagen, som ”kringtjänster” i förhållande till sina mervärdesskattepliktiga verksamheter. Detta föranledde bolaget att lämna räntorna på dessa lån utan avseende vid beräkningen av den nämnare som används för att fastställa den avdragsgilla andel som avses i artikel 19 bis DPR nr 633/72.

15

Till följd av en skattekontroll som gjordes under år 2008 beträffande räkenskapsåret 2004 beslutade skattemyndigheten att Mercedes Benz skulle erlägga 1755882 euro i mervärdesskatt. Som skäl angavs att de räntor som erhållits på dessa lån inte borde ha lämnats utan avseende vid fastställandet av den nämnare som användes för att beräkna den avdragsgilla andelen, då beviljandet av dessa lån utgjorde en av Mercedes Benz huvudverksamheter, och de räntor som uppburits på dessa lån motsvarade 71,64 procent av den totala omsättningen.

16

Mercedes Benz överklagade beslutet till Commissione Tributaria Provinciale di Roma (Skattedomstolen på provinsnivå i Rom, Italien), som ogillade överklagandet. Mercedes Benz överklagade därefter domen till den hänskjutande domstolen, Commissione Tributaria Regionale di Roma (Skattedomstolen på regionnivå i Rom, Italien).

17

Mercedes Benz anförde att bolaget hade rätt att inte beakta upplupen ränta på utlåning vid beräkningen av nämnaren i det bråk som låg till grund för fastställandet av den avdragsgilla andelen för mervärdesskatt. Bland annat gjorde bolaget gällande att den nationella lagstiftaren i vart fall hade införlivat artiklarna 168 och 173–175 i direktiv 2006/112 på ett felaktigt sätt genom att föreskriva att den avdragsgilla andelen enligt artikel 19 bis DPR no 633/72 ska tillämpas utan åtskillnad på samtliga varor och tjänster som förvärvas av den skattskyldiga personen, oberoende av om dessa varor och tjänster hänför sig till transaktioner som medför rätt till avdrag, till transaktioner som inte medför rätt till avdrag eller till båda dessa transaktionstyper.

18

Mot denna bakgrund beslutade Commissione Tributaria Regionale di Roma (Skattedomstolen på regionnivå i Rom) att vilandeförklara målet och att ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Är, med avseende på avdragsrätten, de italienska bestämmelserna (närmare bestämt artiklarna 19.5 och 19 bis [DPR no 633/72]) och den nationella skattemyndighetens praxis, enligt vilka det

krävs att man utgår från näringsidkarens omsättning, bland annat för att identifiera de så kallade kringtjänsterna, och vilka inte innehåller någon beräkningsmetod som grundar sig på förvärvens sammansättning och faktiska användning, och som på ett objektivt sätt avspeglar den faktiska andel av kostnaderna som uppkommit för varje – skattepliktig eller från skatteplikt undantagen – verksamhet som den skattskyldige har bedrivit, till hinder för en tolkning av artiklarna 168 och 173–175 i direktiv 2006/112 som grundar sig på de unionsrättsliga principerna om proportionalitet, effektivitet och neutralitet?”

## Prövning av tolkningsfrågan

### Inledande synpunkter

19

Även om den hänskjutande domstolen rent formellt, i sin begäran om förhandsavgörande, har hänfört sig till artiklarna 168 och 173–175 i direktiv 2006/112, var det under det räkenskapsår som är i fråga i det nationella målet i huvudsak artiklarna 17 och 19 i sjätte direktivet som reglerade de skattskyldiga personernas avdragsrätt.

20

Vidare framgår det av handlingarna i målet vid EU-domstolen att den nationella lagstiftaren, genom att anta artiklarna 19.5 och 19 bis DPR nr 633/72, avsåg att använda sig av den möjlighet till undantag som avses i artikel 17.5 tredje stycket d i sjätte direktivet.

21

Mot denna bakgrund ska den hänskjutande domstolen anses ha ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 17.5 tredje stycket d och artikel 19 i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning och förvaltningspraxis som, såsom är fallet i det nationella målet, innebär en skyldighet för skattskyldiga personer

—

att tillämpa en omsättningsbaserad avdragsgill andel på samtliga de varor och tjänster som de förvärvat, utan tillämpning av någon beräkningsmetod som grundar sig på den enskilda varans eller tjänstens art och faktiska användning och som på ett objektivt sätt avspeglar den faktiska andel av kostnaderna som uppkommit för varje – skattepliktig eller från skatteplikt undantagen – verksamhet, och

—

att fastställa vilka transaktioner som utgör ”kringtjänster” utifrån omsättningens sammansättning.

### Domstolens bedömning

22

Inledningsvis ska det erinras om att skattskyldiga personer, med stöd av artikel 17.2 i sjätte direktivet, har möjlighet att dra av den mervärdesskatt som erlagts för förvärv av sådana varor eller tillhandahållande av sådana tjänster vilka är avsedda att användas uteslutande för mervärdesskattepliktiga transaktioner.

23

Vad beträffar varor och tjänster som är avsedda att användas för såväl transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill som transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, ska enligt artikel 17.5 första stycket i direktivet bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

24

Enligt artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet är det dock tillåtet för medlemsstaterna att frånga denna regel och ta hjälp av särskilda metoder för fastställandet av avdragsrätten, bland annat den metod som nämns i punkt d i denna bestämmelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 november 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punkt 24).

25

Enligt lydelsen i artikel 17.5 tredje stycket d i sjätte direktivet får en medlemsstat tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget i enlighet med bestämmelsen i artikel 17.5 första stycket i direktivet, med avseende på alla varor och tjänster som används för alla transaktioner som avses där.

26

För det första ska det prövas huruvida artikel 17.5 tredje stycket d i sjätte direktivet, läst i sitt sammanhang, ska tolkas som att den metod för beräkning av rätten till avdrag för mervärdesskatt som där föreskrivs kräver att man använder sig av en omsättningsbaserad avdragsgill andel.

27

Till skillnad från vad som är fallet med de andra alternativa beräkningsmetoderna som nämns i artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet, anges det för den metod som avses i led d uttryckligen att den ska tillämpas i enlighet med bestämmelsen i artikel 17.5 första stycket i nämnda direktiv.

28

Såsom framgår av punkt 23 ovan preciseras det dock inte i artikel 17.5 första stycket i sjätte direktivet hur man rent konkret ska gå till väga för att fastställa den andel av mervärdesskatten som kan hänföras till de transaktioner som medför rätt till avdrag.

29

I det andra stycket i artikel 17.5 i sjätte direktivet – som följer direkt efter det första stycket och som inleds med orden "[d]enna andel", vilket syftar på den avdragsgilla andel som nämns i första stycket – preciseras att nämnda andel ska bestämmas i enlighet med artikel 19 i direktivet.

30

I artikel 19.1 i sjätte direktivet föreskrivs att den avdragsgilla andel som avses i artikel 17.5 första stycket i direktivet ska fastställas på grundval av ett allmänt bråk där täljaren innehåller den omsättning som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill och nämnaren innehåller den omsättning som kan hänföras till dessa transaktioner och till transaktioner för vilka mervärdesskatt inte är avdragsgill.



31

Således ska hänvisningen i artikel 17.5 tredje stycket d i sjätte direktivet till bestämmelsen i första stycket i samma punkt tolkas som att tillämpningen av den förstnämnda bestämmelsen förutsätter användning av en omsättningsbaserad avdragsgill andel.

32

Därav framgår att artikel 17.5 tredje stycket d i sjätte direktivet, jämförd med artikel 17.5 första och andra stycket samt med artikel 19.1 i samma direktiv, ska tolkas på så sätt att den metod som där föreskrivs för beräkning av rätt till avdrag för mervärdesskatt innebär ett krav på att använda sig av en omsättningsbaserad andel.

33

För det andra ska det prövas huruvida artikel 17.5 tredje stycket d i sjätte direktivet utgör hinder för att en medlemsstat ålägger en skattskyldig person att tillämpa en omsättningsbaserad avdragsgill andel för samtliga varor och tjänster som vederbörande har förvärvat, utan att hänsyn tas till den enskilda varans eller tjänstens art och faktiska användning.

34

Det framgår av ordalydelsen i artikel 17.5 första stycket i sjätte direktivet att beräkningen av en avdragsgill andel för att fastställa det avdragsgilla mervärdesskattebeloppet i princip endast avser de fall där varor och tjänster används av en skattskyldig person såväl för transaktioner som medför rätt till avdrag som för transaktioner som inte medför rätt till avdrag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 september 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 40, och dom av den 9 juni 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, punkt 25).

35

Vidare framgår det av artikel 17.5 tredje stycket d i sjätte direktivet att medlemsstaterna får tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget ”i enlighet med bestämmelsen i första stycket, med avseende på alla varor och tjänster som används för alla transaktioner som avses där”.

36

Eftersom artikel 17.5 första stycket i sjätte direktivet, till vilken det uttryckligen hänvisas i artikel 17.5 tredje stycket d i direktivet, hänför sig till såväl transaktioner som medför rätt till avdrag som transaktioner som inte medför rätt till avdrag, ska uttrycket ”alla transaktioner som avses där” anses syfta på de två transaktionstyper som nämns i artikel 17.5 första stycket i nämnda direktiv.

37

Till skillnad från vad som är fallet med artikel 17.5 första stycket i sjätte direktivet används emellertid inte orden ”såväl för ... som för” i artikel 17.5 tredje stycket d.

38

Då någon sådan precisering inte föreligger måste bestämmelsen i artikel 17.5 tredje stycket d i sjätte direktivet förstås som att den hänför sig till samtliga varor och tjänster som används av den

berörda skattskyldiga personen såväl för transaktioner som medför rätt till avdrag som för transaktioner som inte medför rätt till avdrag, utan något krav på att dessa varor och tjänster används för att utföra båda dessa transaktionstyper.

39

När en unionsbestämmelse kan tolkas på flera sätt, ska nämligen den tolkning väljas som är ägnad att säkerställa bestämmelsens ändamålsenliga verkan (se, bland annat, dom av den 9 mars 2000, EKW och Wein & Co, C?437/97, EU:C:2000:110, punkt 41).

40

Om artikel 17.5 tredje stycket d i sjätte direktivet tolkades på så sätt att den endast är tillämplig på varor och tjänster som används "såväl för" transaktioner som medför rätt till avdrag "som för" transaktioner som inte medför rätt till avdrag, så skulle det innebära att denna bestämmelse gavs samma innebörd som artikel 17.5 första stycket i direktivet, som den förstnämnda bestämmelsen emellertid är tänkt att utgöra ett undantag från.

41

Visserligen förefaller den hänskjutande domstolen anse det vara osäkert huruvida den tolkning som beskrivs ovan i punkt 38 kan vara förenlig med principerna om avdragens proportionalitet, avdragsrättens effektivitet och mervärdesskattens neutralitet.

42

EU-domstolen konstaterar dock, utan att det dessförinnan behöver undersökas exakt vilken inverkan dessa principer har på tolkningen av artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet, att ett beaktande av dessa principer – vilka styr mervärdesskattesystemet men varifrån lagstiftaren har rätt att göra avsteg – inte i något fall kan rättfärdiga en tolkning som skulle beröva nämnda undantag – som lagstiftaren uttryckligen har önskat få till stånd – dess ändamålsenliga verkan.

43

Övervägandena ovan i punkt 38 stöds dessutom av en av de målsättningar som eftersträvas genom sjätte direktivet, nämligen, vilket framgår av sjuttonde skälet, att tillåta användning av relativt enkla tillämpningsregler (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 mars 2012, kommissionen/Portugal, C?524/10, EU:C:2012:129, punkt 35).

44

Enligt den beräkningsregel som föreskrivs i artikel 17.5 tredje stycket d i sjätte direktivet har de skattskyldiga personerna nämligen inte någon skyldighet att hänföra de varor eller tjänster som de köper antingen till transaktioner som medför rätt till avdrag eller till transaktioner som inte medför rätt till avdrag, eller till dessa båda transaktionstyper, och det ankommer inte på de nationella skattemyndigheterna att därefter kontrollera att nämnda hänförande har skett på ett korrekt sätt.

45

För det tredje ska det fastställas huruvida en medlemsstat, med beaktande av artikel 19.2 i sjätte direktivet, har rätt att kräva att den skattskyldiga personen även hänför sig till omsättningens sammansättning för att kvalificera vissa av de utförda transaktionerna som "kringtjänster".

46

Det ska erinras om att det anges i artikel 19.2 i sjätte direktivet att den omsättning som kan hänföras till "kringtjänster ... i samband med fastighets- och finansiella transaktioner" ska undantas från beräkningen av den avdragsgilla andel som avses i artikel 19.1. I sjätte direktivet definieras dock inte vad som avses med "kringtjänster ... i samband med fastighets- och finansiella transaktioner".

47

EU-domstolen har emellertid redan slagit fast att även om omfattningen av de inkomster som genererats av de finansiella transaktioner som omfattas av tillämpningsområdet för sjätte direktivet kan indikera att dessa transaktioner inte ska anses utgöra kringtjänster i den mening som avses i artikel 19.2 i direktivet, kan den omständigheten att de inkomster som genereras av sådana transaktioner överstiger inkomsterna från den verksamhet som av företaget har angetts vara den huvudsakliga inte i sig utesluta att dessa klassificeras som "kringtjänster" i den bestämmelsens mening (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 april 2004, EDM,C?77/01, EU:C:2004:243, punkt 77).

48

Det framgår vidare av EU-domstolens praxis att en ekonomisk verksamhet ska kvalificeras som "kringtjänst" i den mening som avses i artikel 19.2 i sjätte direktivet, när den inte utgör en direkt, bestående och nödvändig förlängning av ett företags skattepliktiga verksamhet och när den inte innebär en omfattande användning av skattepliktiga varor och tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juli 1996, Régie dauphinoise,C?306/94, EU:C:1996:290, punkt 22; dom av den 29 april 2004, EDM,C?77/01, EU:C:2004:243, punkt 76, och dom av den 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark,C?174/08, EU:C:2009:669, punkt 31).

49

Således finner EU-domstolen att omsättningens sammansättning är en relevant faktor att beakta vid fastställandet av huruvida vissa transaktioner ska betraktas som "kringtjänster" i den mening som avses i artikel 19.2 andra meningen i sjätte direktivet, men att därvid hänsyn även ska tas till det förhållande som råder mellan dessa transaktioner och den skattskyldiga personens skattepliktiga verksamhet och, i förekommande fall, den användning av mervärdesskattepliktiga varor och tjänster som dessa transaktioner innebär.

50

Av det ovan anförda följer att artikel 17.5 tredje stycket d och artikel 19 i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning och förvaltningspraxis som, såsom är fallet i det nationella målet, innebär en skyldighet för skattskyldiga personer

—

att tillämpa en omsättningsbaserad avdragsgill andel på samtliga varor och tjänster som de förvärvat, utan tillämpning av någon beräkningsmetod som grundar sig på den enskilda varans eller tjänstens art och faktiska användning och som på ett objektiva sätt avspeglar den faktiska andel av kostnaderna som uppkommit för varje – skattepliktig eller från skatteplikt undantagen – verksamhet, och

—

att fastställa vilka transaktioner som utgör "kringtjänster" utifrån omsättningens sammansättning, under förutsättning att den bedömning som görs i detta syfte även sker med beaktande av det förhållande som råder mellan dessa transaktioner och den skattskyldiga personens skattepliktiga verksamhet och, i förekommande fall, den användning av mervärdesskattepliktiga varor och tjänster som dessa transaktioner innebär.

#### Rättegångskostnader

51

Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Artikel 17.5 tredje stycket d och artikel 19 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund ska tolkas på så sätt att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning och förvaltningspraxis som, såsom är fallet i det nationella målet, innebär en skyldighet för skattskyldiga personer

—

att tillämpa en omsättningsbaserad avdragsgill andel på samtliga de varor och tjänster som de förvärvat, utan tillämpning av någon beräkningsmetod som grundar sig på den enskilda varans eller tjänstens art och faktiska användning och som på ett objektivet sätt avspeglar den faktiska andel av kostnaderna som uppkommit för varje – skattepliktig eller från skatteplikt undantagen – verksamhet, och

—

att fastställa vilka transaktioner som utgör "kringtjänster" utifrån omsättningens sammansättning, under förutsättning att den bedömning som görs i detta syfte även sker med beaktande av det förhållande som råder mellan dessa transaktioner och den skattskyldiga personens skattepliktiga verksamhet och, i förekommande fall, den användning av mervärdesskattepliktiga varor och tjänster som dessa transaktioner innebär.

Underskrifter

(\*1) \* Rättegångsspråk: italienska.