

Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 18 april 2024(*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Tillämpningsområde – Ekonomisk verksamhet – Tillhandahållande av tjänster – Artikel 135 – Undantag för andra verksamheter – Beviljande av krediter – Försäljning på auktion av pantsatt lös egendom – Ett enda tillhandahållande – Fristående och självständiga tillhandahållanden – Tillhandahållandets huvudsakliga eller underordnade karaktär”

I mål C-89/23,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen, Portugal) genom beslut av den 25 januari 2023, som inkom till domstolen den 16 februari 2023, i målet

Companhia União de Crédito Popular SA

mot

Autoridade Tributária e Aduaneira,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden F. Biltgen samt domarna N. Wahl och M.L. Arastey Sahún (referent),

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Portugals regering, genom P. Barros da Costa, R. Campos Laires och A. Rodrigues, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom M. Afonso och M. Herold, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 135.1 b i rådets direktiv

2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Companhia União de Crédito Popular SA (nedan kallat CUCP) och Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- och tullmyndigheten, Portugal) angående betalning av mervärdesskatt på transaktioner avseende försäljning på auktion av lös egendom som ställts som säkerhet inom ramen för ett pantlån.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Artikel 1.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.”

4 I artikel 2.1 a och c i direktivet föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

...

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

5 I artikel 73 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

6 I artikel 78 i direktivet föreskrivs följande:

”Följande poster skall ingå i beskattningsunderlaget:

a) Skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor, med undantag för själva mervärdesskatten.

b) Bikostnader såsom provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som leverantören debiterar förvärvaren.

För tillämpningen av första stycket b får medlemsstaterna anse kostnader som är föremål för ett separat avtal som bikostnader.”

7 I artikel 135.1 b i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

b) Beviljande av och förmedling av krediter samt förvaltning av krediter av den som beviljat krediten.”

Portugisisk rätt

Civillagen

8 I artikel 666.1 i Código civil (civillagen) föreskrivs följande:

”Panten ger borgenären rätt till betalning av sin fordran, i förekommande fall jämte ränta, med företrädesrätt framför andra borgenärer, motsvarande värdet av viss lös egendom eller värdet av fordringar eller andra rättigheter som inte är föremål för inteckning och som tillhör gäldenären eller tredje man.”

9 I artikel 1142 i civillagen föreskrivs följande:

”Ett låneavtal är ett avtal genom vilket en part lånar ut pengar eller någon annan fungibel egendom till en annan part, varvid den andra parten är skyldig att återgälda egendom av samma slag och av samma kvalitet.”

10 I artikel 1150 i civillagen anges följande:

”Långgivaren får säga upp avtalet om låntagaren inte betalar räntan i tid.”

Mervärdesskattelagen

11 I artikel 1.1 a i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (mervärdesskattelagen), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt ska betalas för följande:

a) Leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot ersättning inom landets territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

12 I artikel 9 led 27 a och b i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”Följande undantas från skatteplikt:

...

27) Följande transaktioner:

a) Beviljande och förmedling av krediter, oavsett i vilken form, inklusive diskonterings- och rediskonteringstransaktioner, samt administration och förvaltning av krediter som utförs av den som beviljat krediten.

b) Förmedling och ställande av säkerhet, borgensåtaganden och andra typer av garantier, samt administration och förvaltning av kreditgarantier som utförs av den som lämnat sådan garanti.”

13 Artikel 16 i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”1. Utan att det påverkar bestämmelserna i punkterna 2 och 10 ska beskattningsunderlaget för beskattningsbara leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster motsvara värdet av den ersättning som har erhållits eller ska erhållas från förvärvaren, mottagaren eller en tredje part.

...

5. Följande ska ingå i beskattningsunderlaget för beskattningsbara leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster:

a) Skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor, med undantag för mervärdeskatten.

b) debiterade bikostnader såsom provision, förpackning, transport, försäkring och reklam som utförts för kundens räkning.

...”

Lagdekret nr 365/99

14 I artikel 1.2 i Decreto-Lei n.o 365/99, estabelece o regime jurídico do acesso, do exercício e da fiscalização da actividade de prestamista (lagdekret nr 365/99 om rättslig reglering av tillgång till samt utövande och kontroll av verksamhet som långgivare mot pant) av den 17 september 1999, i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (nedan kallat lagdekret nr 365/99), föreskrivs följande:

”En fysisk eller juridisk persons utlåning mot pant ska anses utgöra långgivningsverksamhet.”

15 Artikel 18.1 i lagdekret nr 365/99 har följande lydelse:

”För att den egendom som ställts som säkerhet ska kunna lösas ut krävs att kapitalbeloppet, räntan och de lagstadgade provisionerna har betalats.”

16 I artikel 20.1 i lagdekret nr 365/99 föreskrivs följande:

”Vid betalningsförsummelse på mer än tre månader får den pantsatta egendomen säljas genom anbud i slutna försändelse, genom försäljning på auktion eller genom försäljning direkt till enheter som enligt lag har rätt att förvärva vissa tillgångar.”

17 I artikel 23 i lagdekret nr 365/99 föreskrivs följande:

”1. Auktionen ska äga rum den dag och vid den tidpunkt som anges i försäljningsannonserna, i närvaro av en företrädare för den civila förvaltningen.

2. Pantsatt egendom ska tilldelas den som lämnat det högsta budet mot deposition av respektive värde.

3. Om inget bud alls lämnas ska egendomen i fråga i stället säljas vid en annan auktion eller genom slutna försändelse.”

18 Artikel 25 i lagdekret nr 365/99 har följande lydelse:

”På auktionspriset ska försäljningsprovision utgå till långgivaren med 11 procent.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

19 CUCP är ett bolag bildat enligt portugisisk rätt som bedriver verksamhet som långgivare mot pant, varvid bolaget beviljar lån mot säkerhet i form av lös egendom. Denna verksamhet är undantagen från mervärdesskatteplikt enligt artikel 9 led 27 a i mervärdesskattelagen, som avser beviljande och förmedling av krediter.

20 Om låntagarna inte löser ut den pantsatta egendomen eller är i dröjsmål mer än tre månader med att återbetala lånebeloppet eller räntan på beloppet, säljer CUCP egendomen på auktion. I samband med detta erhåller bolaget, med stöd av artikel 25 i lagdekret nr 365/99, en försäljningsprovision, vilken ska betalas av låntagaren. Enligt denna bestämmelse ska provisionen uppgå till 11 procent av egendomens auktionspris.

21 I samband med en skattekontroll avseende åren 2010 och 2011 konstaterade skatte- och tullmyndigheten att CUCP inte hade betalat mervärdesskatt på försäljningsprovisionerna.

22 Enligt skatte- och tullmyndigheten utgjorde dessa provisioner inte ersättning för en underordnad tjänst i förhållande till pantlåneavtalet, utan för en transaktion som var oberoende av långivningen och provisionerna kunde således inte omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 9 led 27 a i mervärdesskattelagen.

23 Skatte- och tullmyndigheten beskattade följaktligen dessa provisioner enligt den normala mervärdesskattesatsen och rättade följaktligen det mervärdesskattebelopp som CUCP skulle betala för åren 2010 och 2011 med belopp på 107 124,33 euro respektive 201 419,52 euro.

24 Den 6 maj 2013 fastställde skatte- och tullmyndigheten dessa rättelser.

25 Efter det att CUCP hade begärt omprövning – först av samma beslutsfattare, därefter av en beslutsfattare av högre rang – beslutade skatte- och tullmyndigheten, den 30 maj 2014 respektive den 10 december 2014, att inte ändra sitt tidigare beslut, bland annat med motiveringen att en försäljning på auktion av pantsatt egendom inte var ett medel att på bästa sätt åtnjuta långgivarens huvudsakliga tjänst, det vill säga pantlånet, utan ett ändamål i sig. Skattemyndigheten ansåg att denna försäljning, mot bakgrund av den rättspraxis som följer av domen av den 21 februari 2008, Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108), inte kunde anses utgöra en underordnad tjänst i förhållande till den huvudsakliga tjänsten. Nämda försäljning utgjorde dessutom endast en mekanism för att driva in fordringar från låntagarna, som gjorde det möjligt för långgivaren att åberopa den garanti som ställdes när pantlåneavtalet ingicks, och utgör inte en del av detta avtal.

26 Den 30 april 2015 överklagade CUCP till Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (Förvaltnings- och skattedomstolen i Porto, Portugal), som avslag överklagandet. CUCP överklagade denna dom till den hänskjutande domstolen, Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen, Portugal).

27 CUCP har vid den hänskjutande domstolen gjort gällande att anordnandet av auktionen inte kan särskiljas från pantlånet, vars beviljande är undantaget från mervärdesskatt. CUCP har vidare anfört att försäljningsprovisionen, vars procentuella storlek fastställs av lagstiftaren, inte utgör någon ersättning för tillhandahållandet av en tjänst utan har karaktären av en avgift.

28 Den hänskjutande domstolen har inledningsvis påpekat att försäljningsprovisionen enligt artikel 25 i lagdekret nr 365/99 har till syfte att kompensera långgivaren för anordnandet och genomförandet av försäljningen av den pantsatta egendom som långgivaren har tagit hand om. Den hänskjutande domstolen anser följaktligen att försäljningsprovisionen, som inte utgör någon ersättning för tillhandahållande av en allmännyttig tjänst, inte har karaktären av en avgift.

29 När det gäller frågan huruvida försäljningen på auktion är underordnad i förhållande till pantlåneavtalet, anser den hänskjutande domstolen, mot bakgrund av den rättspraxis som följer av domen av den 4 mars 2021, Frenetikexito (C?581/19, EU:C:2021:167), att försäljningen på auktion av pantsatt egendom inte utgör en del av kreditgivningstjänsten och således inte utgör en enda transaktion tillsammans med denna tjänst.

30 Kreditgivningstjänsten kan nämligen tillhandahållas utan några begränsningar även om en utomstående skulle ansvara för försäljningen av den pantsatta egendomen. Dessutom är pantlåneavtalet varken materiellt eller formellt beroende av den enhet som säljer den pantsatta egendomen om avtalet inte fullgörs.

31 Den hänskjutande domstolen har emellertid påpekat att det, med hänsyn till att den nationella lagstiftningen reglerar försäljningen på auktion av pantsatt egendom och ålägger långivaren att anordna auktionen, inte är uteslutet att denna försäljning kan kvalificeras som en underordnad tjänst i förhållande till beviljandet av pantlånet.

32 Mot denna bakgrund beslutade Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Kan det, vid bedömningen av huruvida den provision på 11 procent som långivaren enligt lag (artikel 25 i lagdekret nr 365/99 ...) har rätt till för försäljning av pantsatt egendom kan omfattas av undantaget i artikel 135.1 b i [mervärdesskattedirektivet] (vilken motsvarar artikel 9 led 27 a i [mervärdesskattelagen]), anses att försäljning av pantsatt egendom (artikel 19 och följande artiklar i lagdekret nr 365/99 ...), när låntagaren upphör att betala enligt vad som föreskrivs i lag, utgör en underordnad tjänst i förhållande till den tjänst som långivaren tillhandahåller (långivning med pant som säkerhet)?”

Prövning av tolkningsfrågan

33 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida artikel 135.1 b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den tjänst som består i att anordna en försäljning på auktion av pantsatt egendom är underordnad i förhållande till den huvudsakliga tjänsten som består i att bevilja kredit mot pant som säkerhet, i den mening som avses i denna bestämmelse, så att den skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten i mervärdesskattehänseende.

34 Enligt fast rättspraxis ska det, när en transaktion utgörs av flera olika delar och handlingar, göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att avgöra om det – från ett mervärdesskatteperspektiv – rör sig om två eller flera fristående tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 april 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

35 Även om det av artikel 1.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet följer att varje transaktion i regel ska anses som fristående och självständig, gäller dock att en transaktion som ur ekonomisk synvinkel utgörs av ett enda tillhandahållande inte får delas upp på ett konstlat sätt, så att mervärdesskattesystemets funktion undergrävs. Det ska anses föreligga ett enda tillhandahållande när två eller flera delar eller handlingar som en beskattningsbar person utför för en kund har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och det därför vore konstlat att skilja dem åt (dom av den 20 april 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

36 Under vissa omständigheter ska dessutom flera formellt sett fristående tillhandahållanden, som skulle kunna utföras separat och som därmed var för sig skulle vara skattepliktiga eller undantagna från skatteplikt, anses utgöra en enda transaktion när de inte är självständiga (dom av den 20 april 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

37 Så är bland annat fallet när en eller flera delar ska anses utgöra den huvudsakliga tjänsten, medan andra delar i stället ska betraktas som en eller flera underordnade tjänster som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten. Ett kriterium som ska beaktas i detta hänseende är att tjänsten sett ur genomsnittskonsumētens synvinkel saknar självständigt syfte. En tjänst ska särskilt betraktas som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan tjänsten för dem endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som företaget tillhandahåller (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 april 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, punkt 30, och dom av den 5 oktober 2023, Deco Proteste – Editores, C?505/22, EU:C:2023:731, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

38 Inom ramen för det samarbete som har införts genom artikel 267 FEUF ankommer det på de nationella domstolarna att, med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet, avgöra huruvida det aktuella tillhandahållandet utgör ett enda tillhandahållande och att göra den slutliga bedömningen av de faktiska omständigheterna (dom av den 20 april 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, punkt 31 och där angiven rättspraxis). Det ankommer emellertid på EU-domstolen att tillhandahålla de nationella domstolarna alla uppgifter om unionsrättens tolkning som dessa kan behöva när de ska avgöra de mål som anhängiggjorts vid dem (dom av den 17 december 2020, Franck, C?801/19, EU:C:2020:1049, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

39 Målet vid den nationella domstolen avser försäljning på auktion av egendom som pantsatts inom ramen för ett pantlån, när den berörda låntagaren inte har fullgjort sina skyldigheter enligt låneavtalet under en period på mer än tre månader. Den hänskjutande domstolen anser att uttrycket ”beviljande av och förmedling av krediter”, i den mening som avses i artikel 135.1 b i mervärdesskattedirektivet, omfattar tjänster som avser beviljande av lån mot säkerhet i form av pantsatt lös egendom. Även om den hänskjutande domstolen, med avseende på det nationella målet, anser att de tjänster som har samband med att anordna en försäljning på auktion av pantsatt egendom inte kan anses utgöra tjänster som inte kan särskiljas från tjänsten att bevilja de pantlån för vilka denna egendom fungerar som säkerhet, och att tjänsterna således inte, tillsammans med dessa lån, utgör en enda transaktion i mervärdesskattehänseende, hyser den hänskjutande domstolen emellertid tvivel i detta hänseende, eftersom det i den nationella lagstiftningen föreskrivs att långivaren ska anordna försäljningen på auktion av den pantsatta egendomen.

40 Vad gäller artikel 135.1 b i mervärdesskattedirektivet ska det erinras om att beviljande av kredit, i den mening som avses i denna bestämmelse, bland annat består i att tillhandahålla kapital mot ersättning (dom av den 6 oktober 2022, O. Fundusz Inwestycyjny Zamknity reprezentowany przez O, C?250/21, EU:C:2022:757, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

41 I synnerhet ska uttrycket ”beviljande av och förmedling av krediter” i nämnda bestämmelse ges en vid tolkning, vilket innebär att dess räckvidd inte kan begränsas endast till lån och krediter som beviljas av banker och finansinstitut (dom av den 17 december 2020, Franck, C?801/19, EU:C:2020:1049, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

42 Det framgår i detta hänseende av rättspraxis att det visserligen i princip är betalningen av

ränta som utgör ersättning för att ett kapital ställs till förfogande genom beviljande av en kredit, men att andra former av vederlag inte kan utgöra hinder för att en transaktion kvalificeras som beviljande av kredit i den mening som avses i artikel 135.1 b i mervärdesskattedirektivet. EU-domstolen har nämligen redan slagit fast att en finansiering i förskott av inköp av varor i utbyte mot en ökning av det belopp som mottagaren av denna finansiering ska återbetala utgör en finansiell transaktion som liknar beviljandet av kredit och som därmed är undantagen från mervärdesskatteplikt enligt nämnda bestämmelse (dom av den 6 oktober 2022, O. Fundusz Inwestycyjny Zamknięty reprezentowany przez O, C-250/21, EU:C:2022:757, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

43 EU-domstolen erinrar emellertid om att de uttryck som används för att ange undantagen från skatteplikt i artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en beskattningsbar person mot ersättning (dom av den 6 oktober 2022, O. Fundusz Inwestycyjny Zamknięty reprezentowany przez O, C-250/21, EU:C:2022:757, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

44 Mot denna bakgrund och med förbehåll för de slutliga bedömningar som det enligt den rättspraxis som anges i punkt 38 ovan ankommer på den hänskjutande domstolen att göra, förefaller det som om att försäljningen på auktion av den pantsatta egendomen – vilken sker efter det att låntagaren inte har fullgjort sina avtalsenliga skyldigheter under en period på tre månader – och beviljandet av pantlånet, utgör fristående och självständiga tjänster vid tillämpningen av artikel 135.1 b i mervärdesskattedirektivet.

45 För det första är dessa tjänster varken materiellt eller formellt beroende av varandra. Det framgår av handlingarna i målet att tjänsten bestående i beviljande av kredit skulle kunna tillhandahållas på samma sätt även om den i det aktuella målet aktuella försäljningen på auktion av den pantsatta egendomen anordnades och genomfördes av en utomstående.

46 För det andra kan försäljningen på auktion av den pantsatta egendomen, såsom Europeiska kommissionen har påpekat i sitt skriftliga yttrande, inte anses utgöra det normala resultatet av beviljandet av pantlånet. Tvärtom genomförs försäljningen endast om låntagaren underlåter att fullgöra sina skyldigheter enligt avtalet om pantlån. Det framgår dessutom även av handlingarna i målet att låntagaren, ända fram till tidpunkten för auktionen, har möjlighet att betala kapitalbeloppet jämte ränta för att återfå den pantsatta egendomen. Den försäljning på auktion som är aktuell i det nationella målet kan således inte anses vara oupplösligt förbunden med beviljandet av pantlånet.

47 För det tredje förefaller försäljningen på auktion av pantsatt egendom ha ett självständigt syfte i förhållande till beviljandet av pantlånet. Det ligger visserligen i ett pantlåneavtals natur att långivaren har rätt att ta säkerheten i anspråk genom att tvångsförsälja den pantsatta egendomen för att återfå kapitalbeloppet och den därtill hörande räntan. En sådan omständighet kan emellertid inte tolkas så, att försäljningen på auktion är underordnad i förhållande till beviljandet av pantlånet. Även om denna försäljning syftar till att kapitalbeloppet jämte räntan avseende detta lån ska kunna betalas, framgår det nämligen av handlingarna i målet att försäljningen, i enlighet med den rättspraxis som det hänvisas till i punkt 37 ovan, inte endast utgör ett medel för att på bästa sätt åtnjuta tjänsten bestående i beviljandet av lånet, utan ett ändamål i sig.

48 För det fjärde är bedömningen, att de tjänster som avser anordnandet av försäljningen på auktion av den pantsatta egendomen är fristående och oberoende, förenlig med kravet på att, såsom framgår av punkt 43 ovan, tolka de uttryck som används för att beteckna undantagen från skatteplikt i artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet restriktivt.

49 För det femte påverkas en sådan bedömning inte av att den omständigheten att det ska anordnas en auktion för det fall låntagaren under mer än tre månader underlåter att fullgöra sina skyldigheter och den omständigheten att långivaren ska tilldelas en försäljningsprovision på 11 procent av auktionspriset för egendomen föreskrivs i artikel 20.1 respektive artikel 25 i lagdekret nr 365/99. Det förefaller nämligen, med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, som om att denna provision inte utgör en ersättning, i form av en avgift, för tillhandahållande av en allmännyttig tjänst, utan endast har till syfte att kompensera långivaren för anordnandet och genomförandet av försäljningen på auktion av den pantsatta egendomen.

50 Mot denna bakgrund ska den fråga som ställts besvaras enligt följande. Artikel 135.1 b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den tjänst som består i att anordna en försäljning på auktion av pantsatt egendom inte är underordnad i förhållande till den huvudsakliga tjänsten som består i att bevilja kredit mot pant som säkerhet, i den mening som avses i denna bestämmelse, vilket innebär att den skattemässigt inte ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten i mervärdesskattehänseende.

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 (sjunde avdelningen) följande:

Artikel 135.1 b i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

ska tolkas så,

att den tjänst som består i att anordna en försäljning på auktion av pantsatt egendom inte är underordnad i förhållande till den huvudsakliga tjänsten som består i att bevilja kredit mot pant som säkerhet, i den mening som avses i denna bestämmelse, vilket innebär att den skattemässigt inte ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten i mervärdesskattehänseende.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: portugisiska.