DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

8. juni 2000 *

I sag C-98/98,

angående en anmodning, som High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) (Det Forenede Kongerige), i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Commissioners of Customs & Excise

mod

Midland Bank plc,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12), og af artikel 17, stk. 2, 3 og 5, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

* Processprog: engelsk.

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, R. Schintgen, og dommerne G. Hirsch (refererende dommer) og H. Ragnemalm,

generaladvokat: A. Saggio
justitssekretær: fuldmægtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Midland Bank plc ved R. Cordara, QC, og barrister P.A. McGrath, begge for solicitor P. Kelly

— Det Forenede Kongeriges regering ved Assistant Treasury Solicitor J.E. Collins, som befuldmægtiget, bistået af K.P.E. Lasok, QC, og barrister M. Hall

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, og F. Riddy, der er udstationeret som national ekspert ved Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 3. juni 1999 er afgivet mundtlige indlæg af Midland Bank plc, af Det Forenede Kongeriges regering og af Kommissionen,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 30. september 1999,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 31. juli 1997, indgået til Domstolen den 3. april 1998, har High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) stillet tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12, herefter »første direktiv«) og af artikel 17, stk. 2, 3 og 5, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag mellem Midland Bank plc (herefter »Midland«) og Commissioners of Customs & Excise (herefter »Commissioners«) — den myndighed, som varetager opkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«) i Det Forenede Kongerige — vedrørende fradrag af moms, som Midland havde betalt for tjenesteydelser i form af juridisk bistand.

Fællesskabsbestemmelser

3 Artikel 2, stk. 2, i første direktiv 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.«

4 Direktiv 77/388 er blevet ændret ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF (EFT L 376, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

5 Artikel 17 i sjette direktiv, der har overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«, bestemmer:

»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 medfør af artikel 13, punkt B, litra a), og litra d), nr. 1 til 5, såfremt aftageren er etableret 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.

...«

Artikel 17, stk. 5, indeholder i øvrigt bestemmelser om beregningen af prorata-satsen for fradraget og overlader det herved til medlemsstaterne at træffe valget mellem en række fremgangsmåder vedrørende fastsættelse af denne prorata-sats.

Artikel 13, punkt B, litra d), i sjette direktiv, som der henvises til i direktivets artikel 17, stk. 3, litra c), afgiftsfritager en række transaktioner, der normalt udføres af banker.

Nationale bestemmelser

6 Det Forenede Kongerige har gennemført artikel 17, stk. 3, litra c), i sjette direktiv ved fastsættelse af en »nulsats« for de i bestemmelsen omhandlede transaktioner, som imidlertid teoretisk anses for afgiftspligtige, dvs. at selv om fradragsretten består, opkræves der faktisk ingen afgift.

7 For så vidt angår gennemførelsen af samme direktivs artikel 17, stk. 5, som vedrører afgiftspligtige personer, der benytter goder og tjenesteydelser til at udføre såvel afgiftspligtige transaktioner som afgiftsfrie transaktioner, indeholder Det Forenede Kongeriges lovgivning flere metoder til beregning af det beløb i indgående moms, der kan fratrækkes.

Hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

8 Midland repræsenterer en selskabskoncern, der betragtes som én enkelt enhed med henblik på moms. Til koncernen hører den i London beliggende forretningsbank Samuel Montagu & Co. Ltd (herefter »Samuel Montagu«), der leverer såvel afgiftspligtige som afgiftsfrie tjenesteydelser.

9 I 1987 handlede Samuel Montagu som forretningsbank for Quadrex Holdings Inc. (herefter »Quadrex«), et selskab med hjemsted i Delaware (USA). Quadrex ønskede at overtage Mercantile House Holding Ltd (herefter »Mercantile«), et selskab, der er børsnoteret i London. Imidlertid var British and Commonwealth Holding plc (herefter »B & C«) også interesseret i at overtage Mercantile. I august 1987 indgik Quadrex og B & C en aftale, ifølge hvilken B & C skulle købe Mercantile og derefter sælge dennes afdeling for store transaktioner til Quadrex. B & C overtog derefter kontrollen med Mercantile. Imidlertid har Quadrex ikke været i stand til at købe den nævnte afdeling af B & C på grund af utilstrækkelige likvide midler.

10 I 1988 blev der derefter anlagt en række retssager ved de nationale domstole. B & C anlagde sag mod Quadrex med påstand om erstatning for misligholdelse af kontrakten. Under denne sag blev Samuel Montagu procestilvarslet af Quadrex med henblik på regres. B & C anlagde også sag mod Samuel Montagu med påstand om erstatning på grund af angiveligt urigtige erklæringer, der var afgivet uagtsomt af en direktør i Samuel Montagu, og som vedrørte Quadrex' økonomiske formåen. Retssagen blev til sidst afgjort ved et udenretligt forlig i slutningen af 1994.

11 I forbindelse med aftalen mellem Quadrex og B & C ydede advokatfirmaet Clifford Chance juridisk bistand til Samuel Montagu. Det samme advokatfirma blev endvidere antaget med henblik på gennemførelsen af de i den foranstående

præmis nævnte retssager og spørgsmål vedrørende de forskellige konsekvenser af disse. Advokatfirmaet sendte herefter regninger for advokatsalærer for årene 1988-1995 til Samuel Montagu, og det er under hovedsagen omtvistet, i hvilket omfang momsen af disse salærer kan fratrækkes.

12 Midland gjorde gældende, at de juridiske tjenesteydelser, der var leveret af advokatfirmaet, i det hele havde forbindelse med de finansielle tjenesteydelser, som Samuel Montagu havde leveret til Quadrex, og at der i medfør af artikel 17, stk. 3, litra c), i sjette direktiv var fradragsret for denne ydelse. Følgelig hævdede Midland at være berettiget til at fratrække hele det momsbeløb, der var betalt af salærerne i henhold til fakturaerne fra det nævnte advokatfirma.

13 Commissioners var af den opfattelse, at Samuel Montagu ikke havde anvendt de pågældende juridiske tjenesteydelser alene med henblik på at gennemføre transaktioner, der gav ret til fradrag. Myndigheden bestemte følgelig, at Midland kun var berettiget til at fratrække momsen delvis.

14 Midland anlagde sag ved VAT and Duties Tribunal og gjorde herunder navnlig gældende, at samtlige juridiske tjenesteydelser fra advokatfirmaet vedrørte de ydelser, som Samuel Montagu havde udført for Quadrex. Ved afgørelse af 15. maj 1996 gav den nævnte ret Midland medhold i bankens påstande og fastslog, at den indgående moms, der var betalt i henhold til advokatfirmaets fakturaer, kunne fradrages fuldt ud.

15 Commissioners har appelleret denne afgørelse til High Court of Justice. Myndigheden har gjort gældende, at formålet med de juridiske tjenesteydelser var at varetage Samuel Montagu's interesser i forbindelse med de erstatningskrav, der støttedes på handlinger, som selskabet havde foretaget i forbindelse med leveringen af tjenesteydelserne til Quadrex. De juridiske tjenesteydelser havde således også vedrørt Samuel Montagu's virksomhed generelt. Eftersom denne

såvel omfattede transaktioner, der gav ret til fradrag, som transaktioner, der ikke gav ret til fradrag, skulle den indgående afgift have været opdelt i overensstemmelse med artikel 17, stk. 5, i sjette direktiv.

16 High Court har fundet, at det med henblik på afgørelsen af den for retten verserende sag er nødvendigt at fortolke en række bestemmelser i første og sjette direktiv, og retten har derfor besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende tre præjudicielle spørgsmål:

»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 (og 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. 2, eller af artikel 17, stk. 3, navnlig 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)?«

Det første spørgsmål

17 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 2 i første direktiv og artikel 17, stk. 2, 3 og 5, i sjette direktiv skal fortolkes således, at det er nødvendigt, at der foreligger en direkte og umiddelbar forbindelse mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, for at en afgiftspligtig person har ret til at fratrække den indgående moms, og for at omfanget af denne ret kan fastlægges.

18 Midland, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen har anført, at dette spørgsmål skal besvares bekræftende.

19 Det skal indledningsvis bemærkes, at fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den erhvervsdrivende for den merværdiafgift, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed, forudsat at sådan virksomhed i sig selv er momspligtig (jf. i denne retning dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19, af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal, Sml. I, s. 1, præmis 15, og af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 — C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 44). Der gælder imidlertid den undtagelse, at en afgiftspligtig, der som Samuel Montagu udfører transaktioner, der er afgiftsfrie i medfør af artikel 13, punkt B, litra c), nr. 1-5, i sjette direktiv,

på de i direktivets artikel 17, stk. 3, litra c), nævnte betingelser, ifølge denne bestemmelse også er berettiget til at fratrække momsen, dersom han har anvendt de indgående goder og tjenesteydelser til de nævnte afgiftsfrie transaktioner.

20 Som det allerede er fastslået af Domstolen, opstiller sjette direktivs artikel 17, stk. 5 — som artikel 17, stk. 2, skal fortolkes på baggrund af — reglerne for fradragsretten for moms med hensyn til tilfælde, hvor momsen vedrører indgående transaktioner, 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«. I denne bestemmelse viser brugen af udtrykket »benyttes til«, at fradragsretten efter stk. 2 forudsætter, at de erhvervede goder eller tjenesteydelser har en direkte og umiddelbar tilknytning til de afgiftspligtige transaktioner, og at det endelige mål, som den afgiftspligtige søger at opnå, herved er uden betydning (jf. dom af 6.4.1995, sag C-4/94, BLP Group, Sml. I, s. 983, præmis 18 og 19).

21 Denne fortolkning bekræftes af første direktivs artikel 2, hvorefter der kun er fradragsret for den moms, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer i en afgiftspligtig transaktion.

22 Som Domstolen imidlertid også har fastslået, bevares fradragsretten, når den én gang er opstået, selv om den påtænkte økonomiske virksomhed ikke har givet anledning til afgiftspligtige transaktioner, eller den afgiftspligtige ikke har kunnet anvende de goder eller tjenesteydelser, der har givet anledning til fradrag, som led i afgiftspligtige transaktioner på grund af omstændigheder, som han ikke har indflydelse på (jf. dom af 29.2.1996, sag C-110/94, INZO, Sml. I, s. 857, præmis 20 og 21, Ghent Coal Terminal-dommen, præmis 20, og dom af 8.6.2000, sag C-396/98, Schloßstraße, trykt i dette bind af Samling af Afgørelser, præmis 42).

23 Det følger af denne retspraksis, at der undtagelsesvis og under bestemte betingelser er fradragsret, selv om der ikke kan påvises en direkte og umiddelbar

forbindelse mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag.

24 Det første spørgsmål skal herefter besvares med, at artikel 2 i første direktiv og artikel 17, stk. 2, 3 og 5, i sjette direktiv skal fortolkes således, at en direkte og umiddelbar forbindelse mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, principielt er nødvendig, for at en afgiftspligtig person har ret til at fratrække den indgående moms, og for at omfanget af denne ret kan fastlægges.

Det andet spørgsmål

25 For så vidt som den nationale ret med den første del af det andet spørgsmål anmoder om nærmere oplysninger vedrørende indholdet af den »direkte og umiddelbare forbindelse«, har Midland, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen samstemmende og med rette anført, at det ikke er realistisk at søge at give en mere præcis formulering på dette punkt. Når henses til hvor forskellige transaktioner i handel og erhverv er, er det umuligt at give et mere præcist svar på, hvorledes man i alle disse tilfælde skal fastlægge den nødvendige forbindelse, der skal foreligge mellem de indgående transaktioner og dem, der foretages udgående, for at den indgående moms kan fratrækkes. Det tilkommer de nationale retter at anvende kriteriet vedrørende den direkte og umiddelbare forbindelse på de faktiske omstændigheder i hver enkelt sag, der indbringes for dem, og at tage alle de omstændigheder i betragtning, hvorunder de pågældende transaktioner er blevet gennemført.

26 Med hensyn til litra a) i den forelæggende rets andet spørgsmål har Midland, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen endvidere samstemmende og med rette anført, at en afgiftspligtig person, der såvel udfører transaktioner, der giver ret til fradrag, som transaktioner, der ikke giver ret hertil, dog kan fratrække den moms, der har belastet de goder eller tjenesteydelser, han har erhvervet, såfremt disse har en direkte og umiddelbar forbindelse med de udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, hvorved der ikke skal sondres efter, om

stk. 2, stk. 3 eller stk. 5 i sjette direktivs artikel 17 finder anvendelse. Hvis det ikke forholdt sig således, ville faktiske omstændigheder, som i det væsentlige er ens, føre til forskellige resultater, alt efter hvilken bestemmelse de af den afgiftspligtige gennemførte transaktioner henhører under.

27 Den forelæggende ret spørger i litra b) i det andet spørgsmål nærmere bestemt, om en afgiftspligtig, der såvel udfører transaktioner, der giver ret til fradrag, og transaktioner, der ikke giver ret hertil, kan fratrække hele den moms, der er betalt som indgående afgift af goderne eller tjenesteydelserne, selv om disse ikke er blevet anvendt til at gennemføre en transaktion, der giver ret til fradrag, men i forbindelse med en virksomhed, der blot er en følge af denne transaktion.

28 Midland, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen har anført, at såfremt den udgående transaktion er en konsekvens af den indgående transaktion, er det afgørende kriterium for fradragsretten ligeledes, at der er en direkte og umiddelbar forbindelse mellem disse to transaktioner. Midland har i den forbindelse understreget, at en sådan forbindelse indebærer, at der skal være en objektiv sammenhæng mellem den indgående transaktion og den udgående transaktion i den forstand, at den første kan betragtes som en del af de omkostninger, som den erhvervsdrivende har afholdt for at gennemføre den anden, hvorved den indgående transaktion enten forbereder den udgående transaktion eller er en følge af gennemførelsen af denne. Det Forenede Kongeriges regering har derimod anført, at såfremt juridiske tjenesteydelser leveres til en afgiftspligtig person, der både udfører afgiftspligtige transaktioner og fritagne transaktioner, og disse ydelser er følgen af, at den afgiftspligtige drages til ansvar i forbindelse med, at han gennemfører afgiftspligtige transaktioner, har tjenesteydelserne ikke en sådan direkte og umiddelbar forbindelse med disse transaktioner. Efter deres art må sådanne juridiske tjenesteydelser nødvendigvis betragtes som generalomkostninger, således at momsen kun kan fradrages delvis.

29 Det bemærkes, at det er et grundlæggende princip i momsordningen, jf. herved artikel 2 i første og sjette direktiv, at der skal pålægges moms i alle fremstillings- eller omsætningsled, med fradrag af den moms, der umiddelbart har belastet de

forskellige omkostningselementer (jf. i denne retning dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Supergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 16).

30 Det følger af dette princip såvel som af den regel, der er fastslået i præmis 19 i BLP-Group-dommen — hvorefter de erhvervede goder og tjenesteydelser for at give ret til fradrag skal have en direkte og umiddelbar tilknytning til de afgiftspligtige transaktioner — at retten til at fradrage den moms, der er betalt af disse goder og tjenesteydelser, er betinget af, at de udgifter, der er afholdt til at erhverve disse goder eller tjenesteydelser, skal være indgået blandt omkostningselementerne i de afgiftspligtige transaktioner. De nævnte udgifter skal således udgøre en del af omkostningerne ved disse udgående transaktioner, til brug for hvilke de erhvervede goder og tjenesteydelser finder anvendelse. Dette er begrundelsen for, at disse omkostningselementer normalt skal være opstået, før den afgiftspligtige har gennemført de afgiftspligtige transaktioner, som de har tilknytning til.

31 Det følger af det anførte, at der, i modsætning til hvad Midland gør gældende, normalt ikke er nogen direkte og umiddelbar forbindelse i BLP Group-dommens forstand mellem en udgående transaktion og tjenesteydelser, som en afgiftspligtig person har anvendt som følge af og efter gennemførelsen af samme transaktion. De udgifter, der er afholdt for at opnå disse ydelser, udgør en konsekvens af den udgående transaktion, men de er normalt ikke en del af omkostningselementerne i den udgående transaktion, hvilket imidlertid kræves i artikel 2 i første direktiv. De nævnte tjenesteydelser har således ingen direkte og umiddelbar tilknytning til den udgående transaktion. Omkostningerne ved disse tjenesteydelser indgår derimod i den afgiftspligtiges generalomkostninger og er dermed elementer i prisen for en virksomheds produkter. Sådanne tjenesteydelser har følgelig en direkte og umiddelbar forbindelse med hele den afgiftspligtige persons virksomhed, således at retten til at fradrage momsen er reguleret i artikel 17, stk. 5, i sjette direktiv, og således at momsen i medfør af denne bestemmelse kun kan fratrækkes delvis.

32 Situationen ville kun være en anden, såfremt en afgiftspligtig person under henvisning til objektive forhold godtgør, at udgifterne til de goder eller

tjenesteydelser, som han har anvendt som følge af gennemførelsen af en transaktion, der giver ret til fradrag, undtagelsesvis er en del af omkostningselementerne i denne transaktion.

33 Det andet spørgsmål skal herefter besvares med, at det tilkommer den nationale domstol at anvende kriteriet vedrørende den direkte og umiddelbare forbindelse på de faktiske omstændigheder i hver enkelt sag, som indbringes for den. En afgiftspligtig person, der såvel udfører transaktioner, der giver ret til fradrag, som transaktioner, der ikke giver ret hertil, kan fratrække den moms, der er betalt af de goder eller tjenesteydelser, han har erhvervet, såfremt de har en direkte og umiddelbar forbindelse med de udgående transaktioner, hvorved der ikke skal sondres efter, om stk. 2, stk. 3 eller stk. 5 i sjette direktivs artikel 17 finder anvendelse. Dog kan en sådan afgiftspligtig person ikke fradrage hele den moms, der er betalt af de indgående ydelser, såfremt disse ikke er blevet anvendt til at gennemføre en transaktion, der giver ret til fradrag, men i forbindelse med en virksomhed, der blot er en konsekvens af denne transaktion, medmindre den afgiftspligtige under henvisning til objektive forhold godtgør, at udgifterne til at erhverve disse ydelser udgør en del af de forskellige omkostningselementer, der indgår i prisen for den udgående transaktion.

Det tredje spørgsmål

34 I betragtning af de svar, der er givet på de to første spørgsmål, er det ikke nødvendigt at besvare det tredje spørgsmål.

Sagens omkostninger

35 De udgifter, der er afholdt af Det Forenede Kongeriges regering og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da

sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), ved kendelse af 31. juli 1997, for ret:

1) **Artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter og artikel 17, stk. 2, 3 og 5, 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 en direkte og umiddelbar forbindelse mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, principielt er nødvendig, for at en afgiftspligtig person har ret til at fratrække den indgående merværdiafgift, og for at omfanget af denne ret kan fastlægges.**

2) Det tilkommer den nationale domstol at anvende kriteriet vedrørende den direkte og umiddelbare forbindelse på de faktiske omstændigheder i hver enkelt sag, som indbringes for den. En afgiftspligtig person, der såvel udfører transaktioner, der giver ret til fradrag, som transaktioner, der ikke giver ret hertil, kan fratrække den merværdiafgift, der er betalt af de goder eller tjenesteydelser, han har erhvervet, såfremt de har en direkte og umiddelbar forbindelse med de udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, hvorved der ikke skal sondres efter, om stk. 2, stk. 3 eller stk. 5 i artikel 17 i sjette direktiv 77/388 finder anvendelse. Dog kan en sådan afgiftspligtig person ikke fradrage hele den merværdiafgift, der er betalt af de indgående ydelser, såfremt disse ikke er blevet anvendt til at gennemføre en transaktion, der giver ret til fradrag, men i forbindelse med en virksomhed, der blot er en konsekvens af denne transaktion, medmindre den afgiftspligtige under henvisning til objektive forhold godtgør, at udgifterne til at erhverve disse ydelser udgør en del af de forskellige omkostningselementer, der indgår i prisen for den udgående transaktion.

Schintgen Hirsch Ragnemalm

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 8. juni 2000.

R. Grass

Justitssekretær

R. Schintgen

Formand for Anden Afdeling