DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)
den 8 juni 2000 *

I mål C-98/98,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) (Förenade kungariket), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Commissioners of Customs & Excise

och

Midland Bank plc,

angående tolkningen av artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, 1967, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 33) och artikel 17.2, 17.3 och 17.5 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, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

meddelar

* Rättegångsspråk: engelska.

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Schintgen samt domarna G. Hirsch (referent) och H. Ragnemalm,

generaladvokat: A. Saggio,
justitiesekreterare: byrådirektören L. Hewlett,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Midland Bank plc, genom R. Cordara, QC, och P.A. McGrath, barrister, befullmäktigade av P. Kelly, solicitor,

— Förenade kungarikets regering, genom J.E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, i egenskap av ombud, biträdd av K.P.E. Lasok, QC, och M. Hall, barrister,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa, rättstjänsten, och F. Riddy, nationell tjänsteman med förordnande vid rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 3 juni 1999 av: Midland Bank plc, Förenade kungarikets regering och kommissionen,

och efter att den 30 september 1999 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 High Court of Justice (England och Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), har genom beslut av den 31 juli 1997, som inkom till domstolens kansli den 3 april 1998, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt tre frågor om tolkningen av artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, 1967, s. 1301, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3, nedan kallat det första direktivet) samt artikel 17.2, 17.3 och 17.5 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, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

2 Dessa frågor har uppkommit i en tvist mellan Midland Bank plc (nedan kallad Midland) och Commissioners of Customs & Excise (nedan kallade Commissioners), som är behöriga att uppbära mervärdesskatt i Förenade Kungariket angående avdrag för den moms som Midland erlagt för juridiska tjänster.

Gemenskapens regler

3 I artikel 2 andra stycket i det första direktivet föreskrivs:

"På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna."

4 Direktiv 77/388 ändrades genom rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33, nedan kallat det sjätte direktivet).

5 I artikel 17 i det sjätte direktivet stadgas under "Avdragsrättens inträde och räckvidd":

"1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

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

a) Mervärdesskatt som är förfallen eller erlagd med avseende på varor eller tjänster som tillhandahållits eller som kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person som är skyldig att betala denna skatt inom landets territorium.

...

3. Medlemsstaterna skall också bevilja varje skattskyldig person rätt till avdrag eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i punkt 2 i den mån varorna eller tjänsterna används för följande ändamål:

...

c) Transaktioner som är undantagna från skatt i enlighet med artikel 13 B a och 13 B d 1—5, om kunden är etablerad utanför gemenskapen...

...

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.

..."

Dessutom innehåller artikel 17.5 regler om beräkning av den avdragsgilla andelen av momsen. Medlemsstaterna får dock välja mellan olika sätt att beräkna denna andel.

I artikel 13 B d i det sjätte direktivet, till vilken hänvisas i artikel 17.3 c i samma direktiv, undantas vissa transaktioner som vanligen utförs av banker, från skatteplikt.

Nationella regler

6 Förenade kungariket har införlivat artikel 17.3 c i det sjätte direktivet genom att tillämpa nollskattesats på de åsyftade transaktionerna. Transaktionerna anses emellertid teoretiskt vara skattepliktiga på så sätt att även om avdragsrätt föreligger, har någon skatt i praktiken aldrig uppburits.

7 Vad gäller införlivandet av artikel 17.5 i samma direktiv, som gäller en skattskyldig person som använder varor och tjänster för att utföra både skattepliktiga transaktioner och transaktioner som är undandragna momsskatteplikt, innehåller Förenade kungarikets rättsordning flera sätt att beräkna det avdragsgilla ingående momsbeloppet.

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

8 Midland är ställföreträdare för en företagsgrupp som anses som en enhet i mervärdesskattehänseende. I denna företagsgrupp ingår affärsbanken Samuel Montagu & Co. Ltd, London, (nedan kallad Samuel Montagu) som tillhandahåller såväl tjänster som är skattepliktiga som tjänster som är undantagna från mervärdesskatt.

9 Under år 1987 tjänade Samuel Montagu som affärsbank för Quadrex Holdings Inc. (nedan kallat Quadrex), bolag med säte i Delaware (Förenta staterna). Quadrex önskade köpa upp Mercantile House Holding Ltd (nedan kallat Mercantile), ett bolag som är noterat på börsen i London. British and Commonweath Holding plc (nedan kallat B & C) var dock också intresserat av att köpa Mercantile. I augusti 1987 ingick Quadrex och B & C ett avtal enligt vilket B & C skulle köpa Mercantile och sedan sälja Mercantiles avdelning för stora affärstransaktioner till Quadrex. B & C tog sedan kontrollen över Mercantile. Quadrex kunde emellertid inte köpa den nämnda avdelningen av B & C på grund av likviditetsproblem.

10 En rad processer inleddes år 1988 inför de nationella domstolarna. B & C stämde Quadrex och yrkade skadestånd för kontraktsbrott. Inom ramen för denna tvist krävde Quadrex att Samuel Montagu skulle utbetala en ställd garanti. B & C stämde även Samuel Montagu med yrkande om skadestånd för påstått falska uttalanden om Quadrex ekonomiska ställning som en direktör vid Samuel Montagu genom försumlighet skulle ha gjort. Processerna ledde slutligen fram till en uppgörelse i godo i slutet av år 1994.

11 Inom ramen för avtalet mellan Quadrex och B & C, tillhandahöll advokatbyrån Clifford Chance juridiska tjänster åt Samuel Montagu. Det var dessutom denna advokatbyrå som anförtroddes uppföljning och handläggning av tvisterna som

omnämnts i föregående punkt, samt av tvisternas olika följder. Clifford Chance fakturerade härvid Samuel Montagu för arvoden mellan åren 1988 och 1995 och det är om avdragsrätten för mervärdesskatt på dessa arvoden som tvisten vid den nationella domstolen rör sig.

12 Midland hävdade att de juridiska tjänster som advokatbyrån tillhandahöll utgjorde en del av den ekonomiska rådgivning som Samuel Montagu gett Quadrex, vilken ger rätt till avdrag enligt artikel 17.3 c i sjätte direktivet. Följaktligen har Midland gjort sin avdragsrätt gällande för hela det momsbelopp som erlagts med avseende på de arvoden som fakturerades av den nämnda byrån.

13 Commissioners ansåg för sin del att Samuel Montagu inte hade använt de ifrågavarande juridiska tjänsterna enbart för att utföra transaktioner som ger rätt till avdrag. Commissioners beslutade därför att Midland hade rätt att göra avdrag för endast en del av mervärdesskatten.

14 Midland väckte talan inför VAT and Duties Tribunal och gjorde särskilt gällande att de juridiska tjänster som tillhandahållits av advokatbyrån var hänförliga till de tjänster som Samuel Montagu tillhandahållit Quadrex. Genom beslut av den 15 maj 1996, biföll domstolen Midlands yrkande och fastställde att den ingående mervärdesskatt som betalats på fakturorna från nämnda advokatbyrå var helt avdragsgill.

15 Commissioners överklagade beslutet till High Court of Justice. Commissioners gjorde gällande att syftet med de juridiska tjänsterna var att försvara Samuel Montagu mot skadeståndsanspråk, föranledda av Samuel Montagus agerande inom ramen för de tjänster som tillhandahållits Quadrex. De juridiska tjänsterna avsåg således även Samuel Montagus allmänna verksamhet. Eftersom denna inbegrep såväl transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill som

transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, hade en fördelning av den ingående mervärdesskatten krävts enligt artikel 17.5 i sjätte direktivet.

16 High Court of Justice ansåg under dessa omständigheter att det för att avgöra tvisten, fordrades en tolkning av vissa föreskrifter i första och sjätte direktivet. Rätten beslöt därför att förklara målet vilande och be EG-domstolen om ett förhandsavgörande av följande tre frågor:

"Enligt en korrekt tolkning av rådets direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967, särskilt artikel 2, och rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977, särskilt artikel 17.2, 17.3 och 17.5, och med beaktande av omständigheterna i detta fall:

1) Är det nödvändigt att fastställa ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion som avser varor eller tjänster som har förvärvats av en skattskyldig person i denna egenskap och en eller flera särskilda transaktioner som denna person genomfört för att

   a) fastställa att han har rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatten, och

   b) avgöra avdragsrättens omfattning?

2) Om fråga 1 a eller 1 b besvaras jakande, vilken är då det direkta och omedelbara sambandets beskaffenhet, särskilt i fall då en skattskyldig person utför både transaktioner där mervärdesskatten är avdragsgill och sådana där detta inte är fallet.

a) Skiljer sig sättet att bestämma med vilket belopp den ingående mervärdesskatten är avdragsgill mellan artikel 17.2, 17.3 och 17.5 (och i så fall på vilket sätt)?

b) Har en skattskyldig person rätt till avdrag för all ingående mervärdesskatt på den grunden att den transaktion för vilken ingående mervärdesskatt erlagts var en följd av en transaktion som omfattas av artikel 17.2 och 17.3, särskilt artikel 17.3 c?

3) Om fråga 1 a eller 1 b besvaras nekande:

a) Vilket är det samband som skall fastställas?

b) För det fall en skattskyldig person genomför både transaktioner där mervärdesskatten är avdragsgill och sådana där detta inte är fallet,

— Skiljer sig sättet att bestämma med vilket belopp den ingående mervärdesskatten är avdragsgill mellan artikel 17.2, 17.3 och 17.5 (och i så fall på vilket sätt)?

— Har en sådan skattskyldig person rätt till avdrag för all ingående mervärdesskatt på den grunden att den transaktion för vilken ingående mervärdesskatt erlagts var en följd av en transaktion som omfattas av artikel 17.3 c?"

Den första frågan

17 Med sin första fråga undrar den nationella domstolen i huvudsak om artiklarna 2 i det första direktivet samt 17.2, 17.3 och 17.5 i det sjätte direktivet skall tolkas så att det krävs ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt skall tillerkännas den skattskyldige och för att avgöra omfattningen av en sådan rättighet.

18 Midland, Förenade kungarikets regering och kommissionen anser att denna fråga skall besvaras jakande.

19 Det skall inledningsvis erinras om att avdragssystemet har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren skall betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv, på villkor att nämnda verksamhet i sig är underkastad mervärdesskatt (se i detta avseende dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman, REG 1985, s. 655, svensk specialutgåva, volym 8, s. 83, punkt 19, och av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal, REG 1998, s. I-1, punkt 15, och av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98—C-147/98, Gabalfrisa m.fl., REG 2000, s. I-1577). I undantagsfall åtnjuter en skattskyldig person, som likt Samuel Montagu, utför transaktioner som är undantagna från mervärdesskatt enligt artikel 13 B d punkterna 1—5 i det sjätte direktivet, på de villkor som avses i artikel 17.3 c i samma direktiv, rätt att göra avdrag för mervärdesskatt med stöd

av denna föreskrift, eftersom den skattskyldige använt de varor och tjänster till vilka den ingående mervärdesskatten hänför sig för nämnda skattebefriade transaktioner.

20 Det skall påpekas att punkt 2 i artikel 17 i det sjätte direktivet skall tolkas mot bakgrund av punkt 5 i samma artikel. I nämnda punkt 5 ges reglerna för avdragsrätten för mervärdesskatt, när mervärdesskatten hänför sig till ingående transaktioner som 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". I denna bestämmelse visar ordvalet "användas... för", att avdragsrätten enligt punkt 2 förutsätter att de förvärvade varorna eller tjänsterna har ett direkt och omedelbart samband med de ingående transaktioner som ger rätt till avdrag och att det slutliga målet som den skattskyldiga personen vill uppnå är utan betydelse i detta avseende (se dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, BLP Group, REG 1995, s. I-983, punkterna 18 och 19).

21 Denna tolkning bekräftas av artikel 2 i det första direktivet enligt vilken endast det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna i en skattepliktig transaktion kan dras av.

22 Såsom domstolen fastställt, kvarstår avdragsrätten även om den planerade verksamheten inte gett upphov till några mervärdesskattepliktiga transaktioner eller, om den skattskyldige, på grund av orsaker som han inte kunde råda över, inte har kunnat använda sig av de varor eller tjänster som har föranlett avdrag i samband med skattepliktiga transaktioner (se härvid dom av den 29 februari 1996 i mål C-110/94, INZO, REG 1996, s. I-857, punkterna 20 och 21, av den 15 januari 1998 i ovannämnda mål C-37/95, Ghent Coal Terminal, punkt 20 samt av den 8 juni 2000 i mål C-396/98, Schlosstrasse, REG 2000, s. I-4279, punkt 42).

23 Det följer av denna rättspraxis att, i undantagsfall och under särskilda omständigheter, föreligger avdragsrätt även om ett direkt och omedelbart

samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka avdragsrätt föreligger, inte kan påvisas.

24 Den första frågan kan således besvaras så att artiklarna 2 i första direktivet samt 17.2, 17.3 och 17.5 i sjätte direktivet skall tolkas så att det i princip krävs ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt skall tillerkännas den skattskyldige och för att avgöra omfattningen av en sådan rättighet.

Den andra frågan

25 Vad gäller den första delen av den andra frågan begär den nationella domstolen att domstolen närmare skall utveckla innebörden av ett "direkt och omedelbart samband". Midland, Förenade kungarikets regering och kommissionen är, liksom domstolen, eniga om att det härvidlag inte vore realistiskt att utveckla en mer exakt formulering. Med tanke på den mångfald av kommersiella och professionella transaktioner som finns skulle det vara omöjligt att ge ett mer ändamålsenligt svar på hur man i samtliga fall skall fastställa det samband som skall föreligga mellan ingående och utgående transaktioner för att den ingående mervärdesskatten skall vara avdragsgill. Det åligger den nationella domstolen att tillämpa kriteriet om ett direkt och omedelbart samband på omständigheterna i varje anhängigt mål och att beakta samtliga omständigheter under vilka de ifrågavarande transaktionerna har utförts.

26 Vad gäller den nationella domstolens andra fråga under a) är Midland, Förenade kungarikets regering och kommissionen, vilket är korrekt, eniga om att en skattskyldig person som utför såväl transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill som transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, har rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som belastat varor och tjänster som den skattskyldige förvärvat, om det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan dessa och utgående transaktioner för vilka avdragsrätt föreligger, oavsett om artikel 17.2, 17.3 eller 17.5 i det sjätte direktivet är tillämplig. Om så inte

vore fallet, skulle identiska omständigheter kunna leda till olika resultat beroende på vilken föreskrift den transaktion som den skattskyldige utfört faller under.

27 Med sin andra fråga under b) undrar den nationella domstolen i huvudsak om en skattskyldig person som utför såväl transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill som transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, kan göra avdrag för all ingående mervärdesskatt som belastat varor och tjänster, även om dessa inte använts för att genomföra en transaktion för vilken rätt till avdrag föreligger, utan inom ramen för en verksamhet som är en följd av denna transaktion.

28 Midland, Förenade kungarikets regering och kommissionen anser att i de fall det existerar ett följdförhållande mellan den ingående och den utgående transaktionen är det avgörande kriteriet vad gäller rätten till avdrag huruvida ett direkt och omedelbart samband föreligger mellan dessa båda transaktioner. Härvid har Midland understrukit att ett sådant samband kräver ett objektivt förhållande mellan den ingående och den utgående transaktionen, på så sätt att den förra kan anses utgöra en del av den kostnad som näringsidkaren haft för att genomföra den senare. Den ingående transaktionen förbereder således, enligt Midland, den utgående transaktionen, eller är en följd av genomförandet av denna. Förenade kungarikets regering har däremot hävdat att juridiska tjänster som tillhandahålls en skattskyldig som utför såväl mervärdesskattepliktiga transaktioner som transaktioner som är undantagna från mervärdesskatt och som är en följd av att skadeståndsanspråk har riktats mot den skattskyldige då han utfört mervärdesskattepliktiga transaktioner, har inget sådant direkt och omedelbart samband med dessa transaktioner. På grund av sin beskaffenhet måste dessa juridiska tjänster anses som allmänna omkostnader på så sätt att avdrag endast kan göras för en del av mervärdesskatten.

29 Det skall erinras om att enligt en för mervärdesskatteordningen grundläggande princip som följer av artikel 2 i det första och det sjätte direktivet, skall mervärdesskatt utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden

och avdrag medges för mervärdesskatt som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna (se dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz, REG 1995, s. I-1883, punkt 16).

30 Det följer av denna princip, liksom av den regel som fastställts i punkt 19 i den ovannämnda domen BLP Group, enligt vilken det för rätt till avdrag krävs ett direkt och omedelbart samband mellan de förvärvade varorna och tjänsterna och de beskattade transaktionerna, att rätt till avdrag för mervärdesskatt som burits av dessa varor och tjänster förutsätter att kostnaden för att förvärva dessa utgör en del av kostnadskomponenterna för de beskattade transaktionerna. Dessa utgifter måste således vara en del av kostnaderna för de utgående transaktionerna, i vilka de förvärvade varorna och tjänsterna används. Det är på grund härav som dessa olika kostnadskomponenter måste ha uppstått innan den skattskyldige utförde de beskattade transaktioner till vilka dessa är hänförliga.

31 Härav följer, i motsats till vad Midland hävdat, att det normalt inte föreligger något direkt och omedelbart samband i den mening som avses i den ovannämnda domen BLP Group, mellan en utgående transaktion och tjänster som en skattskyldig använt till följd av och efter genomförandet av nämnda transaktion. Det är visserligen riktigt att kostnaden för att förvärva nämnda tjänster är en följd av den utgående transaktionen. Denna kostnad är dock inte en del av den utgående transaktionens olika kostnadskomponenter, vilket krävs enligt artikel 2 i första direktivet. De nämnda tjänsterna har därför inget direkt och omedelbart samband med den utgående transaktionen. Kostnaden för dessa tjänster är däremot en del av den skattskyldiges allmänna omkostnader, och är i denna egenskap en del av kostnadskomponenterna för ett företags produkter. Sådana tjänster har således ett direkt och omedelbart samband med hela den skattskyldiges verksamhet, så att rätt till avdrag regleras i artikel 17.5 i det sjätte direktivet och mervärdesskatten i enlighet med dessa bestämmelser endast delvis är avdragsgill.

32 Utgången kan endast bli annorlunda om den skattskyldige på objektiva grunder kan påvisa att kostnader avseende varor och tjänster som den skattskyldige

använt som en följd av genomförandet av en transaktion för vilken rätt till avdrag föreligger, undantagsvis är en del av denna transaktions kostnadskomponenter.

33 Den andra frågan kan således besvaras så att det åligger den nationella domstolen att tillämpa kriteriet om ett direkt och omedelbart samband på omständigheterna i varje anhängigt mål. En skattskyldig som utför såväl transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill som transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, har rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som belastat varor och tjänster som den skattskyldige förvärvat, om det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan dessa och utgående transaktioner för vilka avdragsrätt föreligger, oavsett om artikel 17.2, 17.3 och 17.5 i det sjätte direktivet är tillämplig. En sådan skattskyldig kan dock inte göra avdrag för all mervärdesskatt som belastat ingående tjänster eftersom dessa inte använts för att genomföra en transaktion för vilken rätt till avdrag föreligger, utan inom ramen för en verksamhet som är en följd av denna transaktion, såvida den skattskyldige inte på objektiva grunder kan påvisa att kostnaden för att förvärva sådana tjänster är en del av den utgående transaktionens kostnadskomponenter.

Den tredje frågan

34 Med tanke på domstolens svar på de två första frågorna, finns ingen anledning att besvara den tredje frågan.

Rättegångskostnader

35 De kostnader som har förorsakats den brittiska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission, vilka har inkommit med yttranden till domstolen,

är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

angående de frågor som genom beslut av den 31 juli 1997 har ställts av High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), följande dom:

1) **Artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter och artikel 17.2, 17.3 och 17.5 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 skall tolkas så att det i princip krävs ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt skall tillerkännas den skattskyldige och för att avgöra omfattningen av en sådan rättighet.**

2) Det åligger den nationella domstolen att tillämpa kriteriet om ett direkt och omedelbart samband på omständigheterna i varje anhängigt mål. En skattskyldig som utför såväl transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill som transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, har rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som belastat varor och tjänster som den skattskyldige förvärvat, om det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan dessa och utgående transaktioner för vilka avdragsrätt föreligger, oavsett om artikel 17.2, 17.3 eller 17.5 i det sjätte direktivet 77/388 är tillämplig. En skattskyldig kan dock inte göra avdrag för all mervärdesskatt som belastat ingående tjänster eftersom dessa inte använts för att genomföra en transaktion för vilken rätt till avdrag föreligger, utan inom ramen för en verksamhet som är en följd av denna transaktion, såvida den skattskyldige inte på objektiva grunder kan påvisa att kostnaden för att förvärva sådana tjänster är en del av den utgående transaktionens kostnadskomponenter.

Schintgen Hirsch Ragnemalm

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 8 juni 2000.

R. Grass

Justitiesekreterare

R. Schintgen

Ordförande på andra avdelningen