Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 1 oktober 2020*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Sjätte direktivet 77/388/EEG – Artikel 17.2 a – Rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt – Tjänster som även gynnat tredje man – Förekomsten av ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiga personens ekonomiska verksamhet – Förekomsten av ett direkt och omedelbart samband med en eller flera utgående transaktioner”

I mål C-405/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hof van Cassatie (Högsta domstolen, Belgien) genom beslut av den 26 april 2019, som inkom till domstolen den 24 maj 2019, i målet

Vos Aannemingen BVBA

mot

Belgische Staat

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden L.S. Rossi samt domarna J. Malenovský (referent) och F. Biltgen,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Vos Aannemingen BVBA, genom H. Geinger och F. Vanbiervliet, advocaten,

– Belgiens regering, genom J.-C. Halleux och C. Pochet, båda i egenskap av ombud,

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

följande

* Rättegångsspråk: nederländska.

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 17 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 dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, 1995, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Vos Aannemingen BVBA och Belgische Staat (belgiska staten) angående avdrag för mervärdesskatt på förvärv av fastighetsförmedlingstjänster, reklamtjänster och administrativa tjänster.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 17.2 och 17.5 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28f i detta direktiv, anges följande:

”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 förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en 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.

…”

Belgisk rätt

4 Av artikel 45.1 i Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (lagen om mervärdesskatt), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), framgår följande:

”Skattskyldiga personer får från den skatt som de är skyldiga att betala göra avdrag för skatten på varor och tjänster som har tillhandahållits dem, på varor som de har importerat och på gemenskapsinterna förvärv som de har gjort, i den utsträckning dessa används för att utföra

1° beskattade transaktioner,

…”

5 Artikel 1.2 i Koninklijk Besluit nr. 3, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (kunglig förordning nr 3 om avdrag av mervärdesskatt) av den 10 december 1969 (*Belgisch Staatsblad*, 12 december 1969, s. 12006), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, har följande lydelse:

”Skatt på varor och tjänster som en skattskyldig person använder för privat bruk eller för andra ändamål än den ekonomiska verksamheten är under inga omständigheter avdragsgill.

När en vara eller tjänst delvis används för sådana ändamål bortfaller rätten till avdrag i den omfattning som motsvarar denna användning. Den skattskyldige ska ange i vilken omfattning sådan användning föreligger under kontroll av skattemyndigheten.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

6 Vos Aannemingen bedriver ekonomisk verksamhet i form av byggande och försäljning av flerbostadshus. Eftersom byggnaderna byggs på mark som tillhör tredje man, säljs de andelar av marken som motsvarar de lägenheter som Vos Aannemingen säljer av markägarna själva.

7 Vos Aannemingen betalar reklam- och administrationskostnaderna samt fastighetsmäklararvodena och drar därefter av hela den motsvarande mervärdesskatten.

8 Efter en skattekontroll fann den behöriga belgiska myndigheten, för perioden den 1 januari 1999–30 september 2001, att Vos Aannemingen endast hade rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som hänförde sig till försäljningen av de byggnader som bolaget hade uppfört. Myndigheten begränsade således omfattningen av bolagets avdragsrätt för mervärdesskatt genom att på beloppet för den ingående mervärdesskatten tillämpa ett andelstal, vilket erhölls genom att byggnadens pris dividerades med byggnadens pris plus markpriset.

9 Vos Aannemingen delgavs därför ett betalningskrav på 92 313,99 euro i mervärdesskatt, jämte ränta och sanktionsavgift.

10 Efter det att Vos Aannemingen, med förbehåll för sina rättigheter, hade betalat de belopp som skattemyndigheten krävde, väckte bolaget talan och bestred betalningskravet och yrkade att dessa belopp skulle återbetalas.

11 Genom dom av den 21 mars 2016 biföll Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen (Förstainstansdomstolen för östra Flandern, Belgien) Vos Aannemingens talan.

12 Den domstolen fann att de reklam- och administrationskostnader samt det fastighetsmäklararvode som Vos Aannemingen hade betalat, mot bakgrund av att försäljningen av en byggnad och en tomt utgör en och samma leverans, i sin helhet kunde anses ingå i de allmänna omkostnaderna för den ekonomiska verksamhet som bolaget bedrev, nämligen byggande och försäljning av lägenheter. Nämnda domstol fann vidare att den omständigheten att de berörda markägarna kunde dra nytta av reklamtjänsterna och de tjänster som tillhandahölls av de fastighetsmäklare som erhöll arvode skulle anses vara underordnad i förhållande till nyttan för Vos Aannemingen.

13 Skattemyndigheten överklagade den domen till Hof van beroep te Gent (Appellationsdomstolen i Gent, Belgien), som biföll överklagandet genom dom av den 28 november 2017.

14 Nämnda domstol påpekade inledningsvis att det inte hade bestritts att den mervärdesskatt, som skattemyndigheten delvis hade nekat avdrag för, avsåg såväl försäljningen av mark som tillhörde tredje man som försäljningen av byggnader uppförda av Vos Aannemingen.

15 Den fann därefter att även om det faktiskt fanns ett visst samband mellan försäljningen av byggnaderna och försäljningen av marken, var detta samband inte direkt och omedelbart i den mening som avses i domen av den 8 februari 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87).

16 I detta avseende fann samma domstol att det i det nationella målet var juridiskt möjligt att sälja marken och byggnaderna separat och att Vos Aannemingen hade möjlighet att vidarefakturera fastighetsägaren en del av kostnaderna för reklam, administration och fastighetsmäklararvoden.

17 Hof van beroep te Gent (Appellationsdomstolen i Gent) fann vidare att de berörda fastighetsägarna i det nationella målet inte endast kunde anses få ”fördel”, i den mening som avses i domen av den 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488), genom att Vos Aannemingen betalade kostnader och arvoden. Nämnda domstol underströk att dessa kostnader och arvoden, i den mån de hade uppkommit i samband med försäljningen av marken, i princip borde ha burits av nämnda ägare.

18 Slutligen fann nämnda domstol att de aktuella kostnaderna och arvodena inte heller ingick i kategorin allmänna kostnader som Vos Aannemingen hade haft.

19 Vos Aannemingen har överklagat denna dom till Hof van Cassatie (Högsta domstolen, Belgien). Vos Aannemingen har bland annat gjort gällande att en skattskyldig person, när en transaktion i ett tidigare led objektivt sett har utförts för att kunna utföra vissa eller alla skattepliktiga transaktioner i ett senare led, får dra av hela den ingående skatten, även om denna transaktion även kommer tredje man till godo och nämnda tredje man vanligtvis skulle ha varit tvungen att stå för en del av utgifterna, förutsatt att den personliga fördelen för den berörda tredje mannen är underordnad i förhållande till nyttan för den skattskyldiga personens näringsverksamhet.

20 Hof van Cassatie (Högsta domstolen) anser att det inte är möjligt att utifrån EU-domstolens praxis med säkerhet avgöra huruvida hela den ingående mervärdesskatten är avdragsgill i en sådan situation som den i det nationella målet och har därför beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Ska artikel 17 i [sjätte direktivet] tolkas så, att den omständigheten att en kostnad även kommer tredje man till godo – såsom är fallet när en byggherre i samband med försäljningen av lägenheter betalar reklam- och administrationskostnader samt fastighetsmäklararvoden som även kommer markägarna till godo – inte utgör hinder för att dra av hela den mervärdesskatt som hänför sig till dessa kostnader, förutsatt att det fastställs att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan kostnaden och den skattskyldiga personens ekonomiska verksamhet och att nyttan för berörd tredje man är underordnad i förhållande till nyttan för den skattskyldiga personens näringsverksamhet?

2) Gäller denna princip även om det inte rör sig om allmänna kostnader utan om kostnader som kan hänföras till specifika transaktioner i ett senare led, oavsett om dessa är föremål för mervärdesskatt eller inte, såsom i förevarande fall å ena sidan försäljningen av lägenheterna och å andra sidan försäljningen av marken?

3) Påverkar den omständigheten att den skattskyldiga personen har möjlighet/rätt att delvis vältra över utgifterna på den tredje man som utgiften kommer till godo, men inte gör detta, rätten att dra av mervärdesskatten på dessa kostnader?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

21 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 17.2 a i sjätte direktivet ska tolkas så, att den omständigheten att de kostnader som en skattskyldig person, en byggherre, har haft i form av reklamkostnader, administrationskostnader och fastighetsmäklararvoden i samband med försäljningen av lägenheter även gynnar tredje man, utgör hinder för att denna skattskyldiga person får dra av hela den ingående mervärdesskatt som hänför sig till dessa kostnader, när det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan nämnda kostnader och den skattskyldiga personens ekonomiska verksamhet och när nyttan för den tredje mannen är underordnad i förhållande till nyttan för den skattskyldiga personens näringsverksamhet.

22 Enligt artikel 17.2 a i sjätte direktivet får skattskyldiga personer från den skatt som de är skyldiga att betala dra av den mervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, dem av en annan skattskyldig person, i den mån dessa varor och tjänster används för deras skattepliktiga transaktioner.

23 Enligt fast rättspraxis utgör den avdragsrätt som föreskrivs i denna bestämmelse en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen, vilket innebär att denna avdragsrätt utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 juni 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punkt 33, och dom av den 18 oktober 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punkt 39).

24 Syftet med avdragssystemet i sjätte direktivet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten, i princip, är mervärdesskattepliktig i sig (dom av den 3 juli 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

25 För att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska tillerkännas den skattskyldiga personen och för att omfattningen av en sådan rätt ska kunna avgöras krävs det att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger. Avdragsrätten för den ingående mervärdesskatt som betalats vid förvärvet av varor eller tjänster förutsätter nämligen att kostnaderna för dessa förvärv utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående skattepliktiga transaktioner som medför en rätt till avdrag (dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 28, och dom av den 24 januari 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

26 Den skattskyldiga personen tillerkänns dock också avdragsrätt när det saknas ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, när kostnaderna för de aktuella tjänsterna utgör en del av den skattskyldiga personens allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller. Sådana kostnader har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiga personens samlade ekonomiska verksamhet (dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

27 I förevarande fall vill den hänskjutande domstolen, som utgår ifrån att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan de kostnader som är aktuella i det nationella målet och den skattskyldiga personens samlade ekonomiska verksamhet, få klarhet i huruvida den omständigheten att även en tredje man drar nytta av dessa kostnader utgör hinder för att den skattskyldiga personen kan dra av hela den ingående mervärdesskatt som hänför sig till dessa kostnader.

28 När det har fastställts att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan de tjänster som tillhandahållits den skattskyldiga personen och dennes ekonomiska verksamhet, kan den omständigheten att även tredje man drar nytta av dessa tjänster inte motivera att den skattskyldiga personen nekas den avdragsrätt som motsvarar dessa tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 35), under förutsättning att den nytta som tredje man drar av detta tillhandahållande av tjänster är underordnad i förhållande till nyttan för den skattskyldiga personen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

29 Det skulle nämligen strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet, vilken nämnts i punkt 24 i förevarande dom, att låta en skattskyldig person bära den mervärdesskatt som hänför sig till kostnader som uppkommit i samband med dennes skattepliktiga transaktioner enbart på grund av att en tredje man drar en underordnad nytta av dessa (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punkt 36).

30 Det ska dessutom preciseras att den nytta som tredje man åtnjuter, för att kunna kvalificeras som underordnad, måste följa av ett tillhandahållande av tjänster som utförs i den skattskyldiga personens eget intresse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

31 För det fall det, såsom i förevarande fall, framgår att kostnader i form av reklamkostnader, administrationskostnader och fastighetsmäklararvoden har uppkommit i den skattskyldiga personens intresse, kan den nytta som tredje man också har dragit av dessa kostnader anses vara underordnad mot bakgrund av den rättspraxis som nämnts i föregående punkt i denna dom.

32 Av detta följer att den omständigheten att en tredje man vid försäljning av mark som vederbörande äger även drar nytta av de tjänster som den skattskyldiga personen har tillhandahållits, såsom är fallet i det nationella målet, inte får till följd att omfattningen av den skattskyldiga personens avdragsrätt för mervärdesskatt begränsas.

33 Mot denna bakgrund ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 17.2 a i sjätte direktivet ska tolkas så, att den omständigheten att de kostnader som en skattskyldig person, en byggherre, har haft i form av reklamkostnader, administrationskostnader och fastighetsmäklararvoden i samband med försäljningen av lägenheter även gynnar tredje man, inte utgör hinder för att denna skattskyldiga person får dra av hela den ingående mervärdesskatt som hänför sig till dessa kostnader, när det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan nämnda kostnader och den skattskyldiga personens ekonomiska verksamhet och när nyttan för tredje man är underordnad i förhållande till nyttan för den skattskyldiga personens näringsverksamhet.

Den andra frågan

34 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 17.2 a i sjätte direktivet ska tolkas så, att den omständigheten att de kostnader som uppkommit för den skattskyldiga personen även gynnar tredje man utgör hinder för att den skattskyldiga personen får dra

av hela den ingående mervärdesskatt som hänför sig till dessa kostnader, när dessa inte ingår i den skattskyldiga personens allmänna omkostnader utan utgör kostnader som kan hänföras till bestämda utgående transaktioner.

35 Domstolen erinrar inledningsvis om att den skattskyldiga personen tillerkänns avdragsrätt inte bara när kostnaderna för tjänsterna i fråga utgör en del av de allmänna omkostnaderna för den skattskyldiga personens samlade ekonomiska verksamhet, utan även och framför allt när det finns ett direkt och omedelbart samband mellan en ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 60, och dom av den 30 maj 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, punkt 55).

36 Det framgår av ordalydelsen av den andra frågan att den hänskjutande domstolen uttryckligen har utgått från det fallet att de kostnader som är hänförliga till de ingående tillhandahållna tjänsterna inte ingår i de allmänna omkostnaderna utan är hänförliga till bestämda utgående transaktioner, varav vissa utförs av den skattskyldiga personen och andra av tredje man.

37 Såsom det har erinrats om i punkt 22 i förevarande dom följer det av artikel 17.2 a i sjätte direktivet att skattskyldiga personer endast har rätt att från den skatt som de är skyldiga att betala dra av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat inom landets territorium för tjänster som har tillhandahållits dem av en annan skattskyldig person i den mån dessa tjänster används i samband med deras skattepliktiga transaktioner.

38 Följaktligen kan den del av kostnaderna som inte är kopplad till den skattskyldiges transaktioner utan till transaktioner som utförs av tredje man, såsom försäljning av marken i det nationella målet, inte ge upphov till en sådan rätt.

39 Om det i förevarande fall skulle visa sig att en del av de tjänster som ligger till grund för de kostnader som är aktuella i det nationella målet inte har använts för den skattskyldiga personens transaktioner avseende uppförande och försäljning av byggnader, utan för försäljning av mark som utförts av tredje man, skulle det direkta och omedelbara sambandet mellan dessa tjänster och bolagets skattepliktiga transaktioner delvis brytas, och bolaget har då inte rätt att dra av den mervärdesskatt som hänför sig till denna del av kostnaderna (se, analogt, dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 39).

40 För att fastställa omfattningen av den skattskyldiga personens avdragsrätt ankommer det på den hänskjutande domstolen att fastställa i vilken mån de berörda tjänsterna faktiskt har tillhandahållits för att den skattskyldiga personen ska kunna genomföra sina skattepliktiga transaktioner (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 34). Det är nämligen endast i denna utsträckning som den ingående mervärdesskatten anses belöpa på tjänster som tillhandahållits den skattskyldiga personen, såsom krävs enligt artikel 17.2 a i sjätte direktivet.

41 Detta ska ske på grundval av det objektiva innehållet i de tjänster som förvärvats av den skattskyldiga personen och med beaktande av samtliga omständigheter kring de aktuella transaktionerna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 31, och dom av den 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 28).

42 Under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet är bland annat avtalen om tillhandahållande av tjänster samt de faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållandena relevanta, och det är enligt fast rättspraxis väsentligt att beakta dessa faktorer vid tillämpningen av det gemensamma systemet för mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juni 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, punkt 61).

43 Mot denna bakgrund ska den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 17.2 a i sjätte direktivet ska tolkas så, att den omständigheten att de kostnader som den skattskyldiga personen har haft även gynnar tredje man inte utgör hinder för att den skattskyldiga personen får dra av hela den ingående mervärdesskatt som hänför sig till dessa kostnader, när dessa inte ingår i den skattskyldiga personens allmänna omkostnader utan utgör kostnader som kan hänföras till bestämda utgående transaktioner, under förutsättning att dessa kostnader har ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva med beaktande av samtliga omständigheter kring de aktuella transaktionerna.

Den tredje frågan

44 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida artikel 17.2 a i sjätte direktivet ska tolkas så, att den omständigheten att den skattskyldiga personen har möjlighet att övervältra en del av de kostnader som vederbörande har haft på tredje man, som har dragit nytta av dessa, påverkar den skattskyldiga personens rätt att dra av den mervärdesskatt som hänför sig till dessa kostnader.

45 Såsom framgår av svaret på den andra frågan, särskilt av punkt 43 i förevarande dom, kan den omständigheten att en del av den skattskyldiga personens kostnader inte har uppkommit i samband med den skattskyldiga personens egna skattepliktiga transaktioner, utan i samband med en transaktion som utförts av tredje man, medföra att det direkta och omedelbara samband som ska föreligga mellan förvärvet av de ingående tjänsterna och den utgående transaktionen delvis bryts, och därmed hindra den skattskyldiga personen från att dra av hela den ingående mervärdesskatt som är hänförlig till dessa kostnader.

46 Den omständigheten att den skattskyldiga personen har möjlighet att övervältra en del av de kostnader som vederbörande har haft för nämnda tjänster på denna tredje man talar visserligen för slutsatsen att denna del av kostnaderna inte hänför sig till den skattskyldiga personens utgående transaktion, utan till den transaktion som utförts av nämnda tredje man.

47 Denna omständighet är emellertid inte i sig tillräcklig för att fastställa omfattningen av den skattskyldiga personens avdragsrätt för mervärdesskatt, eftersom samtliga omständigheter kring de aktuella transaktionerna, såsom framgår av den rättspraxis som det erinrats om i punkt 41 ovan, ska beaktas vid tillämpningen av kriteriet om direkt samband. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra denna prövning.

48 Den tredje frågan ska således besvaras enligt följande. Artikel 17.2 a i sjätte direktivet ska tolkas så, att i det fall då en tredje man får nytta av de kostnader som den skattskyldiga personen har haft, utgör den omständigheten att den skattskyldiga personen har möjlighet att övervältra en del av dessa kostnader på tredje man en av de omständigheter som, tillsammans med samtliga övriga omständigheter kring de berörda transaktionerna, den hänskjutande domstolen ska beakta när den fastställer omfattningen av den skattskyldiga personens avdragsrätt.

Rättegångskostnader

49 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 (åttonde avdelningen) följande:

1) **Artikel 17.2 a 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, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995, ska tolkas så, att den omständigheten att de kostnader som en skattskyldig person, en byggherre, har haft i form av reklamkostnader, administrationskostnader och fastighetsmäklararvoden i samband med försäljningen av lägenheter även gynnar tredje man, inte utgör hinder för att denna skattskyldiga person får dra av hela den ingående mervärdesskatt som hänför sig till dessa kostnader, när det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan nämnda kostnader och den skattskyldiga personens ekonomiska verksamhet och när nyttan för tredje man är underordnad i förhållande till nyttan för den skattskyldiga personens näringsverksamhet.**

2) **Artikel 17.2 a i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 95/7, ska tolkas så, att den omständigheten att de kostnader som den skattskyldiga personen har haft även gynnar tredje man inte utgör hinder för att den skattskyldiga personen får dra av hela den ingående mervärdesskatt som hänför sig till dessa kostnader, när dessa inte ingår i den skattskyldiga personens allmänna omkostnader utan utgör kostnader som kan hänföras till bestämda utgående transaktioner, under förutsättning att dessa kostnader har ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva med beaktande av samtliga omständigheter kring de aktuella transaktionerna.**

3) **Artikel 17.2 a i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 95/7, ska tolkas så, att i det fall då en tredje man får nytta av de kostnader som den skattskyldiga personen har haft, utgör den omständigheten att den skattskyldiga personen har möjlighet att övervältra en del av dessa kostnader på tredje man en av de omständigheter som, tillsammans med samtliga övriga omständigheter kring de berörda transaktionerna, den hänskjutande domstolen ska beakta när den fastställer omfattningen av den skattskyldiga personens avdragsrätt.**

Underskrifter