



## Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

14. december 2016\*

»Præjudiciel forelæggelse — skatter og afgifter — merværdiafgift — direktiv 77/388/EØF — artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d) — anvendelsesområde — anvendelse af en pro rata-sats for fradraget på den merværdiafgift, som er blevet pålagt erhvervelsen af samtlige goder og tjenesteydelser, der anvendes af en afgiftspligtig person — bitransaktioner — anvendelse af omsætningen som indicium«

I sag C-378/15,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Commissione tributaria regionale di Roma (ret i første instans i skatte- og afgiftsretlige sager i regionen Rom, Italien) ved afgørelse af 6. maj 2015, indgået til Domstolen den 16. juli 2015, i sagen:

**Mercedes Benz Italia SpA**

mod

**Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3**

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, L. Bay Larsen, og dommerne M. Vilaras, J. Malenovský (refererende dommer), M. Safjan og D. Šváby,

generaladvokat: H. Saugmandsgaard Øe

justitssekretær: fuldmægtig I. Illéssy,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 14. april 2016,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Mercedes Benz Italia SpA ved avvocato P. Centore
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocati dello Stato E. De Bonis, G. De Bellis og M. Capolupo
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og D. Recchia, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 29. juni 2016,

\* \* Processprog: italiensk.

afsagt følgende

## Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 17, stk. 5, og artikel 19 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), i den affattelse, som var gældende på tidspunktet for de omtvistede faktiske omstændigheder (herefter »sjette direktiv«).
- 2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en sag mellem Mercedes Benz Italia Spa (herefter »Mercedes Benz«) og Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (skatteforvaltning – provinsdirektoratet Rom 3, herefter »skatteforvaltningen«) vedrørende merværdiafgiftsfradrag (momsfradrag), som Mercedes Benz har foretaget for skatteåret 2004.

## Retsforskrifter

### *EU-retten*

- 3 17. betragtning til sjette direktiv var affattet således:  
  
»Inden for visse grænser og på visse betingelser bør medlemsstaterne kunne indføre eller opretholde særlige foranstaltninger, der fraviger dette direktiv, for at forenkle afgiftens opkrævning eller undgå visse former for svig og unddragelse.  
  
[...]«
- 4 Direktivets artikel 13, punkt B, bestemte:  
  
»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne [...]:  
  
d) Følgende former for virksomhed:  
  
1. ydelse og formidling af lån samt forvaltning af lån ved den person, som har ydet lånene  
  
[...]«
- 5 Direktivets artikel 17, stk. 2 og 5, har følgende ordlyd:  
  
»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  
  
[...]«
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.

Pro rata-satsen beregnes for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige i overensstemmelse med artikel 19.

Medlemsstaterne kan dog:

- a) give den afgiftspligtige person tilladelse til at fastsætte en pro rata-sats for hver sektor inden for sin virksomhed, såfremt der føres særskilte regnskaber for hver af disse sektorer
  - b) påbyde den afgiftspligtige person at fastsætte en pro rata-sats for hver sektor inden for sin virksomhed og at føre særskilte regnskaber for hver af disse sektorer
  - c) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af goderne og ydelserne benyttes
  - d) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget i overensstemmelse med den i første afsnit anførte regel for samtlige goder og tjenesteydelser benyttet til alle de omhandlede transaktioner
  - e) fastsætte, at såfremt den merværdiafgift, som den afgiftspligtige person ikke kan fradrage, er af ringe størrelse, skal den ikke tages i betragtning.«
- 6 Direktivets artikel 19, stk. 1 og 2, med overskriften »Beregning af pro rata-satsen for fradraget« var affattet således:
- »1. Pro rata-satsen for det fradrag, der er fastsat i artikel 17, stk. 5, første afsnit, fremkommer ved, at der opstilles en brøk, som:
- i tælleren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med transaktioner, for hvilke der er fradragsret [...]
  - i nævneren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med de transaktioner, som er opført i tælleren, samt i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret. [...]
- Pro rata-satsen beregnes på årsbasis og fastsættes i procenter, der afrundes opad til et tal, der ikke overstiger det nærmeste hele tal.
2. Uanset stk. 1 ses der ved beregning af pro rata-satsen bort fra [...] den del af omsætningen, der vedrører [...] bitransaktioner vedrørende fast ejendom og finansielle spørgsmål [...]
- 7 Sjette direktiv er blevet ophævet og erstattet af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som trådte i kraft den 1. januar 2007.

*Italiensk ret*

- 8 Artikel 10, nr. 1, i decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (dekret nr. 633 fra præsidenten for Den Italienske Republik om indførelse og regulering af merværdiafgift) af 26. oktober 1972 (GURI nr. 292 af 11.11.1972) bestemmer følgende i den affattelse, som finder anvendelse på hovedsagen (herefter »DPR nr. 633/72«):

»Følgende dispositioner er fritaget for afgift:

Tjenesteydelser vedrørende ydelse og forhandling og forvaltning af lån samt finansieringstransaktioner [...].«

- 9 Artikel 19, stk. 5, i DPR nr. 633/72 fastsætter:

»[F]or så vidt angår en afgiftspligtig person, der både udfører transaktioner, der giver ret til fradrag, og transaktioner, der ikke giver ret til fradrag [...], er fradrag kun tilladt for den forholdsmæssige andel af momsen, der kan tilskrives den førstnævnte form for transaktioner, og pro rata-satsen for fradraget beregnes i overensstemmelse med artikel 19a.«

- 10 Det fremgår af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at den metode til fastsættelse af den fradragsret, der er fastsat i artikel 19, stk. 5, i DPR nr. 633/72, finder anvendelse på samtlige goder og tjenesteydelser, som erhverves af afgiftspligtige personer, der udfører fradragsberettigede transaktioner og transaktioner, der ikke er fradragsberettigede.

- 11 Artikel 19a i DPR nr. 633/72 lyder:

»1. Pro rata-satsen for fradraget som omhandlet i artikel 19, stk. 5, beregnes på grundlag af forholdet mellem den årlige omsætning for de transaktioner, for hvilke der er fradragsret, og det samme beløb forhøjet med de transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret. Pro rata-satsen for fradraget afrundes til det højere eller lavere hele tal, alt efter om decimalen overstiger fem tiendedele eller ej.

2. Med henblik på beregningen af pro rata-satsen som omhandlet i stk. 1 ses bort fra [...] afgiftsfritagne transaktioner, som er anført i nr. 1-9 [i artikel 10 i DPR nr. 633/72], når de ikke er genstand for den afgiftspligtige persons hovedvirksomhed eller har karakter af bitransaktioner i forhold til de afgiftspligtige transaktioner, idet transaktioner med goder og tjenesteydelser, der alene benyttes til de sidstnævnte transaktioner, ikke giver ret til fradrag.«

- 12 Artikel 36 i DPR nr. 633/72 har følgende ordlyd:

»(1) For så vidt angår afgiftspligtige personer, der udøver flere former for virksomhed, opkræves der en samlet og kumulativ afgift for alle former for virksomhed i forhold til den samlede omsætning, jf. dog bestemmelserne i de følgende stykker.

(2) Såfremt den afgiftspligtige person driver flere virksomheder eller samtidigt udøver flere erhverv eller professioner, opkræves afgiften separat for driften af virksomhederne og for udøvelsen af erhvervene eller professionerne i henhold til de respektive bestemmelser, som finder anvendelse, og på grundlag af den samlede omsætning.

(3) Afgiftspligtige personer, der driver flere virksomheder eller udøver flere aktiviteter inden for rammerne af den samme virksomhed eller flere erhverv eller professioner, kan vælge særskilt afgiftsopkrævning for visse af de udøvede aktiviteter, idet de meddeler skatteforvaltningen dette valg i deres angivelse for det foregående år eller i deres anmeldelse af virksomhedens påbegyndelse. I dette tilfælde indrømmes det i artikel 19 fastsatte fradrag, på betingelse af at aktiviteten er genstand for en særskilt bogføring, men er, uanset bestemmelserne i det foregående stykke, udelukket for så vidt angår

afgiften for ikke-afskrivningsberettigede goder til blandet anvendelse. Valget har virkning, så længe det ikke er blevet tilbagekaldt, og under alle omstændigheder i en periode på mindst tre år. [...] Bestemmelserne i det foregående stykke finder desuden anvendelse på afgiftspligtige personer [...], som udøver de aktiviteter, der er fritaget for afgift i medfør af artikel 10, stk. 1.

(4) Afgiften opkræves i alle tilfælde særskilt i henhold til de respektive bestemmelser, som finder anvendelse, og på grundlag af den samlede omsætning for hver af disse, [...]

(5) I alle de tilfælde, hvor afgiften opkræves særskilt for en bestemt aktivitet, gælder det, at hvis det i artikel 19 fastsatte fradrag nedsættes i henhold til artikel 19, stk. 3, eller gives som et fast fradrag, indrømmes dette fradrag for afgiften på goder og tjenesteydelser til blandet anvendelse, men kan ikke overstige den brøkdels, der kan henføres til udøvelsen af selve aktiviteten. Overgang eller overførsel af tjenesteydelser til den aktivitet, der er undergivet det nedsatte eller faste fradrag, udgør tjenesteydelser som omhandlet i artikel 3 og skal anses for at være blevet udført til deres almindelige værdi på den dato, hvor de blev leveret. [...]«

### **Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål**

- 13 Mercedes Benz er ansvarlig for den strategiske ledelse af markedsføringen af Daimler-Chryslerkoncernens mærker i Italien.
- 14 I sin momsangivelse for skatteåret 2004 kvalificerede Mercedes Benz selskabets finansieringsaktiviteter, dvs. ydelse af lån til sine datterselskaber, som har karakter af bitransaktioner i forhold til selskabets afgiftspligtige aktiviteter, hvilket foranledigede selskabet til at udelukke de renter, der var påløbet disse lån, fra beregningen af nævneren i den brøk, der anvendes til at fastsætte den i artikel 19a i DPR nr. 633/72 omhandlede pro rata-sats.
- 15 Efter en afgiftskontrol foretaget i 2008 vedrørende skatteåret 2004 blev Mercedes Benz ved en af skatteforvaltningen truffet afgørelse pålagt en efteropkrævning af moms på 1 755 882 EUR under henvisning til, at de for disse lån oppebårne renter uretmæssigt var blevet udelukket fra nævneren i den brøk, som var blevet anvendt til at fastsætte pro rata-satsen, for så vidt som den nævnte ydelse af lån var en af Mercedes Benz' hovedaktiviteter, idet de renter, som var påløbet disse lån, udgjorde 71,64% af selskabets samlede omsætning.
- 16 Mercedes Benz indbragte denne afgørelse for Commissione tributaria provinciale di Roma (ret i første instans i skatte- og afgiftsretlige sager i provinsen Rom, Italien), der frifandt skatteforvaltningen. Derefter appellerede Mercedes Benz denne dom til den forelæggende ret, Commissione tributaria regionale di Roma (ret i første instans i skatte- og afgiftsretlige sager i regionen Rom, Italien).
- 17 Under denne sag hævdede Mercedes Benz, at selskabet havde ret til at udelukke de renter, der var påløbet de ydede lån, i nævneren i den brøk, som var blevet anvendt til at fastsætte pro rata-satsen ved momsregningen, og gjorde navnlig gældende, at den nationale lovgiver under alle omstændigheder havde gennemført artikel 168 og 173-175 i direktiv 2006/112 ukorrekt ved at fastsætte, at den i artikel 19a i DPR nr. 633/72 omhandlede pro rata-sats for fradraget finder anvendelse uden forskel på alle goder og tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person erhverver, uden at der sondres mellem, om disse goder eller disse tjenesteydelser benyttes til fradragsberettigede transaktioner, til transaktioner, der ikke er fradragsberettigede, eller til begge typer transaktioner.

- 18 På denne baggrund har Commissione tributaria regionale di Roma (ret i første instans i skatte- og afgiftsretlige sager i regionen Rom) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Med hensyn til udøvelsen af fradragsretten er den italienske lovgivning (nærmere bestemt artikel 19, stk. 5, og artikel 19a i DPR nr. 633/72) og den nationale skatteforvaltnings praksis, hvorefter det kræves, at den erhvervsdrivendes omsætning tages i betragtning, bl.a. for at identificere de såkaldte bitransaktioner, uden at foreskrive en beregningsmetode, der er støttet på, hvilke erhvervelser der er tale om, og den faktiske anvendelse heraf, og som på objektiv måde afspejler den faktiske andel af omkostningerne, der kan henføres til hver – afgiftspligtig eller afgiftsfritaget – virksomhed, som den afgiftspligtige person udøver, til hinder for en fortolkning af artikel 168 og 173-175 i direktiv 2006/112, som tager udgangspunkt i de EU-retlige principper om proportionalitet, effektivitet og neutralitet?«

### **Om det præjudicielle spørgsmål**

#### *Indledende bemærkninger*

- 19 For det første bemærkes, at skønt den forelæggende ret i anmodningen om præjudiciel afgørelse formelt henviste til artikel 168 og 173-175 i direktiv 2006/112, blev afgiftspligtige personers fradragsret i det i hovedsagen omhandlede skatteår hovedsagelig reguleret i sjette direktivs artikel 17 og 19.
- 20 For det andet fremgår det af sagsakterne fremlagt for Domstolen, at den nationale lovgiver ved at vedtage artikel 19, stk. 5, og artikel 19a i DPR nr. 633/72 ønskede at benytte den metode til at fravige hovedreglen, der er fastsat i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d).
- 21 På denne baggrund må det antages, at den forelæggende ret med sit spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d), og artikel 19 skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning og praksis som de i hovedsagen omhandlede, der pålægger en afgiftspligtig person
- at anvende et omsætningsbaseret pro rata-sats for fradraget på samtlige goder og tjenesteydelser, som vedkommende har erhvervet, uden at fastsætte en beregningsmetode, der er baseret på, hvilke enkelte erhvervede goder og tjenesteydelser der er tale om, og den faktiske anvendelse heraf, og som på objektiv måde afspejler den faktiske andel af omkostningerne, der kan henføres til hver afgiftspligtig eller afgiftsfritaget virksomhed, og
  - at tage sammensætningen af sin omsætning i betragtning for at identificere de såkaldte »bitransaktioner«.

#### *Domstolens svar*

- 22 Indledningsvis bemærkes, at afgiftspligtige personer i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, har mulighed for at fradrage afgift, der påhviler erhvervelsen eller leveringen af goder og tjenesteydelser, som er bestemt til at anvendes udelukkende for at gennemføre afgiftspligtige transaktioner.
- 23 For så vidt angår goder og tjenesteydelser, som er bestemt til at anvendes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, fastsættes det i dette direktivs artikel 17, stk. 5, første afsnit, at fradrag kun er tilladt for den del af momsens, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner.

- 24 Imidlertid giver sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, medlemsstaterne mulighed for at anvende specifikke metoder til beregning af fradragsretten, der fraviger hovedreglen, heriblandt den metode, som er omhandlet i denne bestemmelses litra d) (jf. i denne retning dom af 8.11.2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, præmis 24).
- 25 Det fremgår af ordlyden af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d), at medlemsstaterne kan give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget i overensstemmelse med den i dette direktivs artikel 17, stk. 5, første afsnit, anførte regel for samtlige goder og tjenesteydelser benyttet til alle de omhandlede transaktioner.
- 26 For det første skal det undersøges, om sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d), læst i den sammenhæng, hvori den indgår, skal fortolkes således, at den deri fastsatte metode til beregning af momsfradragsretten indebærer, at der skal anvendes en pro rata-sats for fradraget, der er baseret på omsætningen.
- 27 Herved bemærkes, at i modsætning til de øvrige undtagelsesberegningemetoder, der er opregnet i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, fastsætter den i litra d) nævnte metode udtrykkeligt, at denne skal anvendes i overensstemmelse med reglen i direktivets artikel 17, stk. 5, første afsnit.
- 28 Som det fremgår af denne doms præmis 23, præciserer reglen i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, første afsnit, imidlertid ikke, hvorledes den del af momsen, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for de transaktioner, der giver ret til fradrag, konkret skal fastlægges.
- 29 Når dette er sagt, skal det dog også nævnes, at sjette direktivs artikel 17, stk. 5, andet afsnit, der står umiddelbart efter første afsnit og begynder med ordene »pro rata-satsen« og således henviser til pro rata-satsen for fradraget i første afsnit, præciserer, at nævnte pro rata-sats skal fastlægges i overensstemmelse med direktivets artikel 19.
- 30 Sjette direktivs artikel 19, stk. 1, bestemmer, at pro rata-satsen for det fradrag, der er fastsat i direktivets artikel 17, stk. 5, første afsnit, skal fastlægges på grundlag af en brøk, der i tælleren har omsætningen i forbindelse med transaktioner, for hvilke der er fradragsret, og i nævneren har omsætningen i forbindelse med de transaktioner, som er opført i tælleren, samt i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret.
- 31 Henvisningen i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d), til, at der skal være overensstemmelse med første afsnit i dette stykke, skal derfor læses således, at der skal anvendes en pro rata-sats for fradraget, der er baseret på omsætningen, når den nævnte bestemmelse gennemføres.
- 32 Det følger heraf, at sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d), sammenholdt med direktivets artikel 17, stk. 5, første og andet afsnit, og artikel 19, stk. 1, skal fortolkes således, at den deri fastsatte metode til beregning af momsfradragsretten indebærer, at der skal anvendes en pro rata-sats, der er baseret på omsætningen.
- 33 For det andet skal det undersøges, om sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d), er til hinder for, at en medlemsstat pålægger en afgiftspligtig person at anvende en omsætningsbaseret pro rata-sats for fradraget på samtlige goder og tjenesteydelser, som vedkommende har erhvervet, uden at der kan tages hensyn til, hvilke enkelte erhvervede goder og tjenesteydelser der er tale om, og den faktiske anvendelse heraf.
- 34 I denne forbindelse bemærkes for det første, at det fremgår af ordlyden af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, første afsnit, at beregningen af en pro rata-sats for fradraget for at fastlægge det momsbeløb, der kan fradrages, som udgangspunkt alene er forbeholdt goder og tjenesteydelser, som en afgiftspligtig person anvender til at foretage såvel økonomiske transaktioner, der giver ret til fradrag,

som transaktioner, der ikke giver ret til fradrag (jf. i denne retning dom af 6.9.2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 40, og af 9.6.2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, præmis 25).

- 35 For det andet fremgår det af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d), at medlemsstaterne kan give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget »i overensstemmelse med den i første afsnit anførte regel for samtlige goder og tjenesteydelser benyttet til alle de omhandlede transaktioner«.
- 36 Eftersom sjette direktivs artikel 17, stk. 5, første afsnit, som udtrykkeligt er nævnt i direktivets artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d), henviser til transaktioner, der giver ret til fradrag, såvel som til transaktioner, der ikke giver ret hertil, skal ordene »alle de omhandlede transaktioner« forstås således, at de vedrører de to typer transaktioner, der er nævnt i direktivets artikel 17, stk. 5, første afsnit.
- 37 I modsætning til, hvad der er tilfældet i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, første afsnit, anvender artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d), imidlertid ikke udtrykket »såvel [...] som«.
- 38 Da sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d), ikke indeholder en sådan præcisering, skal denne bestemmelse forstås således, at den henviser til samtlige goder og tjenesteydelser, som den pågældende afgiftspligtige person anvender til at foretage både transaktioner, der giver ret til fradrag, og transaktioner, der ikke giver ret hertil, uden at det er nødvendigt, at disse goder og tjenesteydelser anvendes til at foretage såvel den ene som den anden type transaktion.
- 39 I denne forbindelse bemærkes, at hvis en EU-retlig bestemmelse kan fortolkes på flere måder, skal den fortolkning, som kan sikre bestemmelsens effektive virkning, vælges (jf. bl.a. dom af 9.3.2000, EKW og Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, præmis 41).
- 40 Såfremt sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d), fortolkes således, at den kun finder anvendelse i relation til goder og tjenesteydelser, der anvendes til at foretage »såvel« transaktioner, der giver ret til fradrag, »som« transaktioner, der ikke giver ret hertil, vil dette imidlertid medføre, at denne bestemmelse gives den samme rækkevidde, som direktivets artikel 17, stk. 5, første afsnit, som den førstnævnte bestemmelse egentlig skulle fravige.
- 41 Den forelæggende ret synes ganske vist at være tvivl om, hvorvidt den fortolkning, der er redegjort for i denne doms præmis 38, er forenelig med princippet om fradragets proportionalitet, princippet om en effektiv fradragsret og princippet om momsens neutralitet.
- 42 Uden at skulle foretage en undersøgelse af disse princippers præcise betydning for fortolkningen af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, kan det imidlertid konstateres, at en hensyntagen til de nævnte principper, der regulerer momssystemet, men som lovgiver gyldigt kan fravige, under alle omstændigheder ikke kan begrunde en fortolkning, som vil medføre, at nævnte – af lovgiver udtrykkeligt ønskede – fravigelse mister enhver effektiv virkning.
- 43 Bemærkningerne i denne doms præmis 38 underbygges desuden af et af formålene med sjette direktiv, der, som det fremgår af 17. betragtning hertil, består i at tillade anvendelsen af relativt enkle gennemførelsesbestemmelser (jf. i denne retning dom af 8. marts 2012, Kommissionen mod Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, præmis 35).
- 44 Således har de afgiftspligtige personer ved anvendelsen af beregningsreglen i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d), ikke pligt til enten at henføre købte goder og tjenesteydelser til transaktioner, der giver ret til fradrag, eller til dem, der ikke giver ret hertil, eller til begge typer transaktioner, og følgelig skal de nationale skatteforvaltninger ikke kontrollere, om denne opdeling er blevet foretaget korrekt.



- 45 For det tredje skal det afgøres, om en medlemsstat, henset til sjette direktivs artikel 19, stk. 2, må kræve, at denne afgiftspligtige person også henviser til sammensætningen af sin omsætning med henblik på at fastlægge, hvilke af de gennemførte transaktioner, der kan kvalificeres som »bitransaktioner«.
- 46 Herved bemærkes, at der ifølge sjette direktivs artikel 19, stk. 2, ved fastlæggelsen af den i denne artikels stk. 1 omhandlede pro rata-sats skal ses bort fra den del af omsætningen, der vedrører »bitransaktioner vedrørende fast ejendom og finansielle spørgsmål«. Sjette direktiv definerer ikke det sidstnævnte begreb.
- 47 Domstolen har imidlertid allerede præciseret, at selv om størrelsen af de indtægter, der genereres ved de finansielle aktiviteter, der er omfattet af sjette direktivs anvendelsesområde, kan være et indicium for, at disse transaktioner ikke skal anses for »bitransaktioner« i bestemmelsens forstand, kan den omstændighed, at der ved sådanne transaktioner genereres større indtægter end dem, der skabes ved den aktivitet, som den pågældende virksomhed har angivet som sin hovedaktivitet, ikke i sig selv udelukke, at disse transaktioner anses for »bitransaktioner« i denne bestemmelses forstand (jf. i denne retning dom af 29.4.2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, præmis 77).
- 48 Desuden fremgår det af Domstolens praksis, at en økonomisk aktivitet skal kvalificeres som en »bitransaktion« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 19, stk. 2, hvis den ikke ligger i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af virksomhedens afgiftspligtige virksomhed, og hvis den ikke indebærer en væsentlig anvendelse af goder og tjenesteydelser, for hvilke der skal betales moms (jf. i denne retning dom af 11.7.1996, Régie dauphinoise, C-306/94, EU:C:1996:290, præmis 22, af 29.4.2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, præmis 76, og af 29.10.2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, præmis 31).
- 49 Følgelig skal det konstateres, at sammensætningen af den afgiftspligtige persons omsætning er et relevant element for at afgøre, om visse transaktioner skal anses for »bitransaktioner« som omhandlet i sjette direktivs artikel 19, stk. 2, andet punktum, men at der i dette øjemed tillige skal tages hensyn til forholdet mellem disse transaktioner og den afgiftspligtige persons afgiftspligtige aktiviteter samt i givet fald til den anvendelse af momspligtige goder og tjenesteydelser, som disse aktiviteter indebærer.
- 50 Det følger af samtlige ovenstående betragtninger, at sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d), og artikel 19 skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning og praksis som de i hovedsagen omhandlede, der pålægger en afgiftspligtig person:
- at anvende en omsætningsbaseret pro rata-sats for fradraget på samtlige goder og tjenesteydelser, som denne har erhvervet, uden at fastsætte en beregningsmetode, der er baseret på, hvilke enkelte erhvervede goder og tjenesteydelser der er tale om, og den faktiske anvendelse heraf, og som på objektiv måde afspejler den faktiske andel af omkostningerne, der kan henføres til hver afgiftspligtig eller afgiftsfritaget virksomhed, og
  - at henvise til sammensætningen af vedkommendes omsætning for at fastlægge, hvilke transaktioner der kan kvalificeres som »bitransaktioner«, for så vidt som vurderingen heraf tillige tager hensyn til forholdet mellem disse transaktioner og den afgiftspligtige persons afgiftspligtige aktiviteter samt i givet fald til den anvendelse af momspligtige goder og tjenesteydelser, som disse aktiviteter indebærer.

## Sagens omkostninger

- 51 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

**Artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d), og artikel 19 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 de ikke er til hinder for en national lovgivning og praksis som de i hovedsagen omhandlede, der pålægger en afgiftspligtig person:**

- at anvende en omsætningsbaseret pro rata-sats for fradraget på samtlige goder og tjenesteydelser, som denne har erhvervet, uden at fastsætte en beregningsmetode, der er baseret på, hvilke enkelte erhvervede goder og tjenesteydelser der er tale om, og den faktiske anvendelse heraf, og som på objektiv måde afspejler den faktiske andel af omkostningerne, der kan henføres til hver afgiftspligtig eller afgiftsfritaget virksomhed, og
- at henvise til sammensætningen af vedkommendes omsætning for at fastlægge, hvilke transaktioner der kan kvalificeres som »bitransaktioner«, for så vidt som vurderingen heraf tillige tager hensyn til forholdet mellem disse transaktioner og den afgiftspligtige persons afgiftspligtige aktiviteter samt i givet fald til den anvendelse af merværdiafgiftspligtige goder og tjenesteydelser, som disse aktiviteter indebærer.

Underskrifter