



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 16 februari 2012*

”Beskattning — Sjätte mervärdesskattedirektivet — Avdrag för ingående mervärdesskatt —
Artiklarna 17.2, 17.5 och 19 — ’Subventioner’ som används för köp av varor och tjänster —
Begränsning av avdragsrätten”

I mål C-25/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) genom beslut av den 10 november 2010, som inkom till domstolen den 17 januari 2011, i målet

Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA

mot

Fazenda Pública,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Prechal samt domarna L. Bay Larsen (referent) och E. Jarašiūnas,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA, genom A. Jacinto och M. Brás, advogados,
- Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och P. Guerra e Andrade, båda i egenskap av ombud,

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

* Rättegångsspråk: portugisiska.

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 17.2, 17.5 och 19 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) (nedan kallat sjätte direktivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA (nedan kallat Varzim Sol) och Fazenda Pública. Målet rör ett beslut att påföra ytterligare mervärdesskatt jämte dröjsmålsränta för åren 2002–2004.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

- 3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för ”leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap” samt för ”införsel av varor”.

- 4 I artikel 11.A.1 a i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Inom landets territorium

1. Beskattningsunderlaget skall vara följande:

- a) När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen.”

- 5 Artikel 17 i sjätte direktivet behandlar avdragsrättens inträde och räckvidd. Artikel 17.2 och 17.5 har följande lydelse:

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

- a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.
- b) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på importerade varor.
- c) Mervärdesskatt som kan tas ut enligt artiklarna 5.7 a och 6.3.

...

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.

Medlemsstaterna får dock

- a) tillåta den skattskyldiga personen att bestämma en andel för varje gren av sin rörelse, om han för separata räkenskaper för varje rörelsegren,
- b) ålägga den skattskyldiga personen att bestämma en andel för varje rörelsegren och att föra separata räkenskaper för varje rörelsegren,
- c) tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna,
- d) tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget i enlighet med bestämmelsen i första stycket, med avseende på alla varor och tjänster som används för alla transaktioner som avses där,
- e) föreskriva att man vid bestämning av en skattskyldig persons avdrag skall bortse från det icke avdragsgilla beloppet om detta är ringa.

...”

- 6 Artikel 19 i sjätte direktivet innehåller bestämmelser om hur den avdragsgilla andelen ska beräknas. I artikel 19.1 föreskrivs följande:

”Den avdragsgilla andelen enligt artikel 17.5 första stycket skall bestå av ett allmänt bråk där:

- täljaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill enligt artikel 17.2 och 17.3,
- nämnaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilka mervärdesskatt inte är avdragsgill. Medlemsstaterna får i nämnaren också inräkna beloppet av andra subventioner än de som anges i artikel 11.B.1 a.

Andelen skall bestämmas varje år och omräknas till ett procenttal, avrundat uppåt till nästa heltal.”

Nationell rätt

- 7 Artikel 23 i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”1. I de fall den skattskyldige inom ramen för sin verksamhet tillhandahåller varor eller tjänster av vilka en del inte ger rätt till skatteavdrag, är endast en viss andel av den ingående skatten avdragsgill. Denna andel ska överensstämma med den andel som de skattepliktiga transaktionerna utgör i förhållande till den totala årsomsättningen.

2. Oaktat vad som föreskrivs i föregående punkt, får den skattskyldiga personen göra avdrag utifrån den faktiska användningen av alla eller en del av de varor och tjänster som används. Denna avdragsrätt är dock förenad med villkoret att skattemyndigheten först underrättas om saken. Detta påverkar inte skattemyndighetens möjlighet att ålägga den skattskyldiga personen särskilda villkor, eller att avsluta ärendet om det finns en risk för att beskattningen snedvrids i betydande utsträckning.

3. Skattemyndigheten får ålägga den skattskyldiga personen att vidta åtgärder enligt bestämmelserna i punkt 2 i följande fall:

- a) när den skattskyldiga personen bedriver verksamhet i separata rörelsegrenar,
- b) när tillämpningen av det förfarande som anges i punkt 1 ovan leder till att beskattningen snedvrids i betydande utsträckning.

4. Den i punkt 1 avsedda avdragsgilla andelen ska beräknas genom ett allmänt bråk, där täljaren består av det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som medför avdragsrätt enligt artiklarna 19 och 20.1 och där nämnaren består av det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till samtliga transaktioner som genomförts av den skattskyldiga personen, inklusive transaktioner som undantagits från skatteplikt eller inte är skattepliktiga, i synnerhet andra icke beskattningsbara subventioner än utrustningsbidrag.

...”

- 8 De bolag som innehar tillstånd att anordna spel (nedan kallade spelbolag) inom ett spelområde ska bland annat följa bestämmelserna i lagdekret nr 422/89 av den 2 december 1989, i dess ändrade lydelse. Artikel 16 i detta lagdekret har följande lydelse:

”1. Utan att det påverkar de andra skyldigheter som följer av detta lagdekret, tilläggslagstiftning och koncessionsavtal, åtar sig spelbolagen att vidta följande åtgärder:

...

- b) att med regelbundna intervaller i spellokalerna anordna underhållning på god artistisk nivå,
- c) främja och anordna turist-, kultur- och sportevenemang, delta i offentliga initiativ inom dessa områden för att främja turismen inom det aktuella spelområdet, ge stöd åt eller genomföra marknadsföring för spelområdet utomlands

2. I syfte att fullgöra sina ålägganden enligt punkt 1 b och c ovan, ska spelbolagen avsätta minst tre procent av bruttointäkterna från spel föregående år eller, om det är fråga om det första året som bolaget innehar tillstånd, innevarande år. Det avsatta beloppet får inte understiga 1 procent av intäkterna.”

- 9 Avtalsbestämmelserna om tillstånd att anordna spel i spelområdena ändrades genom lagdekret nr 275/2001 av den 17 oktober 2001. Artikel 2.4 i lagdekretet har följande lydelse:

”De årliga vederlag som även fortsättningsvis ska lämnas av de bolag som har tillstånd att anordna spel i spelområdena Algarve, Espinho, Estoril och Póvoa de Varzim får inte understiga de gränsvärden som anges i bilagda tabell ...”

- 10 Artikel 5 i detta lagdekret innehåller bestämmelser om avdrag för utgifter som uppkommit i samband med anordnande av underhållning och vidtagande av turismfrämjande åtgärder. Bestämmelsen har följande lydelse:

”1. Vad rör de årliga vederlag som spelbolagen har att erlägga, ... ska avdrag upp till 1 procent av bruttointäkterna från spel göras med avseende på de utgifter som uppstått vid fullgörandet av de åtaganden som anges i artikel 16.1 b och c i lagdekret nr 422/89 ... Dessa utgifter får inte understiga 3 procent av bruttospelintäkterna.

2. För det fall dessa utgifter – med tillägg för nettokostnaderna för underhållning och restaurangverksamhet samt reklam- och marketingutgifter – överstiger 3 procent av bruttospelintäkterna, får spelbolagen ... göra ett ytterligare avdrag med 50 procent av de utgifter som överstiger det minsta erfordrade beloppet ... Detta ytterligare avdrag får inte överstiga 3 procent av bruttospelintäkterna.

3. Sistnämnda avdrag får endast göras om bruttospelintäkterna för räkenskapsåret ökar med 25 procent i förhållande till föregående räkenskapsår inom spelområdena Póvoa de Varzim ... Avdragsbeloppet får därvid endast uppgå till 25 procent.”

- 11 Dessa bestämmelser om avdrag för utgifter som uppkommit i samband med anordnande av underhållning och vidtagande av turismfrämjande åtgärder återfinns i avtalet om tillstånd att anordna spelverksamhet i området Póvoa de Varzim. Det är Varzim Sol som är innehavare av detta tillstånd.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 12 Varzim Sol är ett bolag som anordnar kasinospel. Bolaget bedriver denna verksamhet med stöd av ett avtal om tillstånd att bedriva spelverksamhet i området Póvoa de Varzim, vilket ingicks den 14 december 2001. Enligt avtalet är Varzim Sol skyldigt att anordna underhållning med artister och kulturella evenemang, men även att delta i marknadsföringen av det område där kasinot är beläget.
- 13 Varzim Sol bedriver spelverksamhet (som är undantagen från mervärdesskatteplikt) samt verksamhet inom restaurangnäringen och i underhållningsbranschen (vilka är mervärdesskattepliktiga). Dessutom bedrivs verksamhet som är av förvaltningskaraktär samt verksamhet inom den finansiella sektorn (inom dessa verksamhetsområden är mervärdesskatt delvis avdragsgill). Inom de verksamhetsområden som är mervärdesskattepliktiga, görs avdrag för erlagd mervärdesskatt enligt principen om faktisk användning, i enlighet med artikel 23.2 i mervärdesskattelagen.
- 14 Enligt koncessionsavtalet och det tillämpliga regelverket, är Varzim Sol skyldigt att erlagga ett grundvederlag till portugisiska staten samt ett årligt vederlag som beräknas utifrån intäkterna från spelverksamheten. Bolaget får från detta årliga vederlag göra avdrag för en del av de kostnader som bolaget har haft för att fullgöra sina åtaganden att anordna underhållningsevenemang och vidta turismfrämjande åtgärder. Storleken på det belopp som får dras av bestäms utifrån de kostnader som bolaget haft, men även utifrån intäkterna från spelverksamheten.
- 15 Till följd av en vidtagen skatterevision beslutade skattemyndigheten att påföra Varzim Sol ett tilläggsbelopp om 496 697,14 euro för åren 2002–2004. Anledningen till detta beslut var att skattemyndigheten inte kunde godta Varzim Sols metod för att beräkna avdragsgill mervärdesskatt vad avser verksamheten inom restaurangnäringen och i underhållningsbranschen.
- 16 Fazenda Pública gjorde nämligen gällande att det avdrag som gjorts avseende det årliga vederlaget för de utgifter som Varzim Sol haft för underhållningsevenemang och marknadsföring ska anses vara verksamhetssubventioner i den mening som avses i artikel 23.4 i mervärdesskattelagen. Eftersom denna subvention inte är mervärdesskattepliktig, ansåg Fazenda Pública att restaurang- och underhållningsverksamheten skulle anses vara blandade verksamheter. Avdraget för den mervärdesskatt som erlagts inom dessa näringssektorer skulle således ske utifrån en andel där man beaktar såväl verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt som mervärdesskattepliktig verksamhet.
- 17 Varzim Sol erlade det begärda beloppet, men överklagade beslutet till Tribunal administrativo e fiscal do Porto. Efter att nämnda domstol avslagit Varzim Sols överklagande, överklagade bolaget till Supremo Tribunal Administrativo.

- 18 Varzim Sol gjorde gällande att även om det avdragna beloppet anses vara en subvention (vilket bolaget dock inte anser vara fallet), så får beloppet inte påverka mervärdesskatteavdraget för skattskyldiga personer som – inom ramen för metoden om faktisk användning – endast genomför skattepliktiga transaktioner men inte transaktioner som är undantagna från skatteplikt, såsom transaktioner inom restaurang- och underhållningsverksamheten, beträffande vilka mervärdesskatten är avdragsgill.
- 19 Varzim Sol gjorde alternativt gällande att Fazenda Públicas ståndpunkt, vilken delades av Tribunal administrativo e fiscal do Porto, leder till en snedvridning i rätten att göra avdrag för mervärdesskatt. Detta strider mot sjätte direktivet, såsom det har tolkats av EU-domstolen i domarna av den 6 oktober 2005 i mål C-204/03, kommissionen mot Spanien (REG 2005, s. I-8389), och i mål C-243/03, kommissionen mot Frankrike (REG 2005, s. I-8411).
- 20 Mot denna bakgrund beslutade Supremo Tribunal Administrativo att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:
- ”1) Är artikel 23 i mervärdesskattelagen förenlig med artiklarna 17.2, 17.5 och 19 i ... sjätte direktivet?
- 2) Om svaret på den första frågan är jakande: Är det förenligt med artiklarna 17.2, 17.5 och 19 i sjätte direktivet att på grundval av icke skattepliktiga subventioner till nämnda sektor (‘inputs’), enligt nämnda artikel 23, fastställa en särskild avdragsgill andel med avseende på mervärdesskatt för skattskyldiga som – om så enbart på grundval av den faktiska användningen – enbart utför skattepliktiga transaktioner?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Huruvida tolkningsfrågorna kan tas upp till sakprövning

- 21 Republiken Portugal har i första hand gjort gällande att EU-domstolen ska avvisa begäran om förhandsavgörande.
- 22 Republiken Portugal har gjort gällande att syftet med den första frågan är att få klarhet i om portugisisk rätt, närmare bestämt artikel 23 i mervärdesskattelagen, är förenlig med vissa regler i det gemensamma systemet för mervärdesskatt.
- 23 Det är visserligen riktigt att EU-domstolen – inom ramen för det samarbete mellan domstolar som har inrättats genom artikel 267 FEUF – med utgångspunkt i handlingarna i målet kan tillhandahålla uppgifter om unionsrättens tolkning som den nationella domstolen kan behöva för att bedöma verkningarna av de unionsrättsliga bestämmelserna. Republiken Portugal anser emellertid att det inte finns några närmare uppgifter, inte ens några uppgifter i kortfattad form, i begäran om förhandsavgörande om de portugisiska bestämmelser som är tillämpliga i målet vid Supremo Tribunal Administrativo.
- 24 Den första frågan är till och med så oprecist formulerad att den innebär att Supremo Tribunal Administrativo hemställer om allmänna råd, vilket inte är tillåtet enligt artikel 267 FEUF.
- 25 Enligt Republiken Portugal gäller dessa överväganden i huvudsak även den andra frågan.
- 26 Republiken Portugal anser således att i och med att begäran om förhandsavgörande har utformats på ett bristfälligt sätt, så kan EU-domstolen inte lämna något användbart svar. Vidare saknas förutsättningar för medlemsstaterna och andra berörda parter att yttra sig i målet.

- 27 EU-domstolen gör i denna del följande bedömning. Det system för samarbete som fastställs i artikel 267 FEUF grundar sig på en tydlig funktionsfördelning mellan de nationella domstolarna och EU-domstolen. I ett förfarande i enlighet med nämnda artikel ankommer det på medlemsstaternas domstolar, och inte på EU-domstolen, att tolka nationella bestämmelser, och det ankommer inte på EU-domstolen att uttala sig om nationella bestämmelsers förenlighet med unionsrätten. Däremot är EU-domstolen behörig att tillhandahålla den nationella domstolen alla uppgifter om unionsrättens tolkning som denna kan behöva för att pröva huruvida den nationella rätten är förenlig med unionsrätten (dom av den 6 mars 2007 i de förenade målen C-338/04, C-359/04 och C-360/04, *Placanica m.fl.*, REG 2007, s. I-1891, punkt 36, och av den 8 september 2009 i mål C-42/07, *Liga Portuguesa de Futebol Profissional och Bwin International*, REG 2009, s. I-7633, punkt 37).
- 28 Det är visserligen riktigt att, enligt ordalydelsen av de frågor som Supremo Tribunal Administrativo ställt, EU-domstolen uppmanas att uttala sig om huruvida en nationell bestämmelse är förenlig med unionsrätten. Det finns dock inget som hindrar EU-domstolen från att lämna ett användbart svar till Supremo Tribunal Administrativo, genom att lämna sådana uppgifter om unionsrättens tolkning som gör det möjligt för den nationella domstolen att själv avgöra om den nationella rätten är förenlig med unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, domen i de ovannämnda förenade målen *Placanica m.fl.*, punkt 37).
- 29 Det ska vidare erinras om att EU-domstolen kan avvisa en begäran om förhandsavgörande från en nationell domstol bara då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten vid den nationella domstolen, då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte förfogar över de uppgifter om de faktiska och rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna lämna ett användbart svar på frågorna (se, bland annat, dom av den 15 december 1995 i mål C-415/93, *Bosman*, REG 1995, s. I-4921, punkt 61, och av den 31 mars 2011 i mål C-450/09, *Schröder*, REU 2011, s. I-2497, punkt 17).
- 30 Vad närmare gäller de uppgifter som ska lämnas till EU-domstolen i en begäran om förhandsavgörande, har dessa inte bara till syfte att göra det möjligt för EU-domstolen att lämna användbara svar till den nationella domstolen, utan också att ge såväl medlemsstaternas regeringar som andra berörda parter möjlighet att avge yttranden i enlighet med artikel 23 i stadgan för Europeiska unionens domstol. Det krävs att den nationella domstolen klargör den faktiska och rättsliga bakgrunden till de frågor som ställs, eller att den åtminstone förklarar de faktiska omständigheter som ligger till grund för dessa frågor (se domen i det ovannämnda målet *Schröder*, punkt 18).
- 31 När den nationella domstolen har lämnat de uppgifter som behövs för att klargöra föremålet för tvisten i det nationella målet och för att klargöra vilken betydelse det kan få för unionens rättsordning, samt då dessa uppgifter ger medlemsstaterna möjlighet att avge yttranden i enlighet med artikel 23 i domstolens stadga och att delta i förfarandet vid EU-domstolen på ett ändamålsenligt sätt och även gör det möjligt för EU-domstolen att lämna användbara svar till den nationella domstolen, så ska begäran om förhandsavgörande anses kunna tas upp till sakprövning (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Schröder*, punkterna 19, 21 och 22).
- 32 I detta mål ger begäran om förhandsavgörande vid handen att avdraget för erlagd mervärdesskatt har gjorts enligt metoden om faktisk användning, avseende den mervärdesskattepliktiga verksamhet som Varzim Sol bedrivit inom restaurangnäringen och i underhållningsbranschen. Vad gäller det årliga vederlag som beräknas utifrån intäkterna från spelverksamheten och som Varzim Sol ska betala till staten, får bolaget från detta årliga vederlag göra avdrag för en del av de kostnader som bolaget har haft för att fullgöra sina åtaganden att anordna underhållningsevenemang och vidta turismfrämjande åtgärder. Fazenda Pública gjorde gällande att eftersom detta avdrag ska anses vara en verksamhetssubvention som inte är mervärdesskattepliktig, ska restaurang- och underhållningsverksamheten anses vara blandade verksamheter. Avdraget för den mervärdesskatt som erlagts inom dessa näringssektorer ska enligt Fazenda Pública således ske utifrån en andel där man

beaktar såväl verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt som mervärdesskattepliktig verksamhet. Varzim Sol gjorde å sin sida gällande att den påstådda subventionen inte får påverka mervärdesskatteavdraget för skattskyldiga personer som – inom ramen för metoden om faktisk användning – endast genomför skattepliktiga transaktioner men inte transaktioner som är undantagna från skatteplikt, såsom transaktioner inom restaurang- och underhållningsverksamheten, beträffande vilka mervärdesskatten är avdragsgill.

- 33 EU-domstolen gör bedömningen att dessa omständigheter uppfyller de krav som uppställts i den rättspraxis som anges i punkterna 30 och 31 ovan. Dessutom finns det ingenting som föranleder EU-domstolen att göra bedömningen att uppgifterna från Supremo Tribunal Administrativo inte gjort det möjligt för de berörda parter som avses i artikel 23 i domstolens stadga att avge yttranden enligt nämnda bestämmelse och att delta i förfarandet vid EU-domstolen på ett ändamålsenligt sätt.
- 34 Av detta följer att begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning.

Prövning i sak

- 35 EU-domstolen kommer att pröva de två tolkningsfrågorna tillsammans. Den nationella domstolen har ställt dessa frågor för att få klarhet i huruvida artiklarna 17.2, 17.5 och 19 i sjätte direktivet ska tolkas så, att de utgör hinder för att en medlemsstat – då den tillåter skattskyldiga som bedriver blandad verksamhet att göra avdrag enligt dessa bestämmelser utifrån användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna – beräknar det avdragsgilla beloppet, för de näringsgrenar där dessa skattskyldiga endast utför skattepliktiga transaktioner, på så sätt att icke skattepliktiga ”subventioner” inkluderas i nämnaren i det bråk som används för att bestämma den avdragsgilla andelen.
- 36 Av domstolens fasta rättspraxis följer att avdragsrätten enligt artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas. Avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten. Alla begränsningar av avdragsrätten påverkar skattenivån och måste tillämpas på ett liknande sätt i alla medlemsstater. Undantag är följaktligen endast tillåtna när det uttryckligen anges i sjätte direktivet (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 28).
- 37 I artikel 17.1 i sjätte direktivet föreskrivs att avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet. I artikel 17.2 föreskrivs att i den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, ska denna ha rätt att dra av följande från den mervärdesskatt som denna är skyldig att betala: skatt som ska betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas den skattskyldiga personen av någon annan skattskyldig person (se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 29).
- 38 När det gäller skattskyldiga som bedriver blandad verksamhet, följer det av artikel 17.5 första och andra styckena i sjätte direktivet att den avdragsgilla andelen av mervärdesskatten ska beräknas i enlighet med artikel 19 i samma direktiv. Medlemsstaterna får dock enligt artikel 17.5 tredje stycket i direktivet föreskriva att en av de andra metoder för att bestämma avdragsrätten som anges i det stycket ska tillämpas, det vill säga bland annat den metod som innebär att det fastställs en andel för varje rörelsegren eller att avdrag får göras på grundval av huruvida alla eller en del av varorna och tjänsterna har hänförts till en viss verksamhet (se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 30).
- 39 I artikel 11.A.1 a i sjätte direktivet anges att subventioner som är direkt kopplade till priset på en vara eller en tjänst är beskattningsbara på samma sätt som priset. Vad beträffar andra subventioner än dem som är direkt kopplade till priset, föreskrivs i artikel 19.1 i samma direktiv att medlemsstaterna har rätt

att låta dessa ingå i nämnaren vid beräkningen av den andel som är tillämplig när den skattskyldige utför både transaktioner som ger rätt till avdrag och transaktioner som undantagits från skatteplikt (se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 31).

- 40 Det är utrett att Varzim Sol har fått göra avdrag enligt en annan metod än den metod som innebär att det fastställs en andel i enlighet med artikel 19 i sjätte direktivet, närmare bestämt den att avdrag får göras på grundval av huruvida alla eller en del av varorna och tjänsterna har hänförts till en viss verksamhet (denna metod föreskrivs i artikel 17.5 tredje stycket i direktivet).
- 41 I och med att Varzim Sols verksamheter inom restaurangnäringen och i underhållningsbranschen är mervärdesskattepliktiga, avser avdragsrätten enligt metoden om faktisk användning emellertid hela den ingående skatten.
- 42 Eftersom den skattskyldige har fått göra avdrag enligt metoden om faktisk användning, är bestämmelserna i artikel 19 i sjätte direktivet nämligen inte tillämpliga. Dessa bestämmelser kan således inte begränsa avdragsrätten inom dessa näringsgrenar, såsom denna avdragsrätt bestämts enligt direktivet.
- 43 Mot denna bakgrund ska tolkningsfrågorna besvaras på följande sätt. Artiklarna 17.2, 17.5 och 19 i sjätte direktivet ska tolkas så, att de utgör hinder för att en medlemsstat – då den tillåter skattskyldiga som bedriver blandad verksamhet att göra avdrag enligt dessa bestämmelser utifrån användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna – beräknar det avdragsgilla beloppet, för de näringsgrenar där dessa skattskyldiga endast utför skattepliktiga transaktioner, på så sätt att icke skattepliktiga ”subventioner” inkluderas i nämnaren i det bråk som används för att bestämma den avdragsgilla andelen.

Rättegångskostnader

- 44 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. 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:

Artiklarna 17.2, 17.5 och 19 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 ska tolkas så, att de utgör hinder för att en medlemsstat – då den tillåter skattskyldiga som bedriver blandad verksamhet att göra avdrag enligt dessa bestämmelser utifrån användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna – beräknar det avdragsgilla beloppet, för de näringsgrenar där dessa skattskyldiga endast utför skattepliktiga transaktioner, på så sätt att icke skattepliktiga ”subventioner” inkluderas i nämnaren i det bråk som används för att bestämma den avdragsgilla andelen.

Underskrifter