YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

26 päivänä toukokuuta 2005 *

Asiassa C-536/03,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Supremo Tribunal Administrativo (Portugali) on esittänyt 26.11.2003 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 22.12.2003, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

António Jorge L^da^

vastaan

Fazenda Pública,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. W. A. Timmermans sekä tuomarit R. Silva de Lapuerta (esittelevä tuomari), J. Makarczyk, P. Kūris ja G. Arestis,

* Oikeudenkäyntikieli: portugali.

julkisasiamies: C. Stix-Hackl,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Portugalin tasavalta, asiamiehenään L. Fernandes,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asianmiehinään R. Lyal ja A. M. Alves Vieira,

kuultuaan julkisasiamiehen 16.12.2004 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston

direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 19 artiklan tulkintaa siltä osin kuin kysymyksessä on ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisoikeuden laajuuden määrittäminen kiinteistöjen rakentamistoiminnan yhteydessä.

2 Tämä pyyntö on esitetty Portugalin tasavallan Supremo Tribunal Administrativossa (ylin hallinnollinen tuomioistuin) vireillä olevassa muutoksenhakuasiassa, jossa asianosaisina ovat António Jorge L[da] -niminen yhtiö ja Portugalin viranomaiset ja joka koskee arvonlisäveron jälkikannosta ja vuosien 1994–1997 viivästyskorkojen maksuunpanosta tehtyä päätöstä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön oikeussäännöt

3 Kuudennen direktiivin 10 artikla kuuluu seuraavasti:

"1. Tässä tarkoitetaan:

a) 'verotettavalla tapahtumalla' tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät;

b) 'verosaatavan syntymisellä' veroviranomaisille lain nojalla tietystä hetkestä alkaen annettua oikeutta vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikka maksua voitaisiinkin lykätä.

2. Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, silloin kun tavara luovutetaan ja palvelu suoritetaan. — —

Jos ennen tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta maksetaan ennakkomaksu, verosaatava syntyy vastaanotetun määrän osalta kuitenkin sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan."

4 Kuudennen direktiivin 17 artikla, jonka nimenä on "Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus", kuuluu seuraavasti:

"1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

— —

5. Sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita verovelvollinen käyttää sekä 2 ja 3 kohdan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.

Tämä suhdeluku on laskettava 19 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista."

5 Tämän 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat oikeuttaa tai velvoittaa verovelvolliset soveltamaan muita kuin 19 artiklassa olevia perusteita.

6 Kuudennen direktiivin 19 artikla, jonka otsikkona on "Vähennyksen suhdeluvun laskeminen", kuuluu seuraavasti:

"1. Edellä 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu vähennyksen suhdeluku muodostuu murtoluvusta, jonka

— osoittaja on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu 17 artiklan 2 ja 3 kohdan mukaisesti arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavista liiketoimista,

— nimittäjä on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu osoittajaan sisällytetyistä liiketoimista sekä liiketoimista, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Jäsenvaltiot voivat lisäksi sisällyttää nimittäjään muut kuin 11 artiklan B kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitetut tukipalkkiot.

Suhdeluku on laskettava vuosiperusteella ja ilmaistava enintään seuraavaan suurempaan kokonaislukuun pyöristettynä prosenttilukuna.

2. Edellä 1 kohdan säännöksistä poiketen vähennyksen suhdelukua laskettaessa on jätettävä ottamatta huomioon liikevaihdon määrä, joka muodostuu investointitavaroiden luovutuksista, jos verovelvollinen käyttää nämä tavarat yrityksessään. Samoin on jätettävä ottamatta huomioon liitännäisistä kiinteistö- ja rahoitusliiketoimista sekä liitännäisistä 13 artiklan B kohdan d alakohdassa tarkoitetuista liiketoimista muodostuva liikevaihdon määrä. — —"

Kansalliset oikeussäännöt

7 Portugalissa säädetään arvonlisäverosta 26.12.1984 annetulla asetuksella (Decreto-Lei) 394B/84 (*Diario da República*, A-sarja, nro 297) hyväksytyssä arvonlisäverolaissa (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado; jäljempänä CIVA).

8 CIVA:n 23 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1. Jos verovelvollinen toimintaansa harjoittaessaan tekee sellaisia tavaroiden luovutuksia tai palveluiden suorituksia, joista osa ei oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen, ostoihin sisältyvästä verosta voidaan vähentää ainoastaan se prosenttiosuus, joka vastaa vähennykseen oikeuttavien liiketoimien vuotuista määrää suhteessa koko vuotuiseen liikevaihtoon.

2. Verovelvollinen voi sen estämättä, mitä edellä olevassa momentissa säädetään, tehdä vähennyksen kaikkien käytettyjen tavaroiden tai palveluiden tosiasiallisen käyttötarkoituksen tai käytettyjen tavaroiden tai palveluiden osan tosiasiallisen käyttötarkoituksen mukaan tämän kuitenkaan rajoittamatta veroasioiden ylijohtajan mahdollisuutta asettaa verovelvolliselle erityisiä ehtoja tai lopettaa tämä menettely silloin, kun verotuksessa todetaan merkittäviä vääristymiä.

3. Verohallinto voi velvoittaa verovelvollisen toimimaan edellä olevan momentin mukaisella tavalla:

a) jos verovelvollinen harjoittaa erillisiä taloudellisia toimintoja,

b) jos 1 momentissa tarkoitetun menettelyn soveltaminen johtaa merkittäviin vääristymiin verotuksessa.

4. Edellä 1 momentissa tarkoitettu vähennyskelpoinen osuus lasketaan murtolukuna, jonka osoittajana on 19 §:n ja 20 §:n 1 momentin nojalla vähennykseen oikeuttavien tavaroiden luovutusten ja palveluiden suoritusten veroton vuotuinen määrä ja nimittäjänä kaikkien verovelvollisen toteuttamien liiketoimien vuotuinen veroton määrä, mukaan luettuina verosta vapautetut toimet tai arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle jäävät toimet, muun muassa verottomat tuet, jos ne eivät ole laitteistotukea.

5. Edellä 4 momentissa tarkoitetussa laskelmassa ei kuitenkaan oteta huomioon sellaisten käyttöomaisuuteen kuuluvien tavaroiden luovutuksia, joita on käytetty yrityksen toiminnassa, eikä sellaisia kiinteistö- ja rahoitustoimia, jotka ovat liitännäisiä verovelvollisen harjoittamaan toimintaan nähden — —."

9 CIVA:ssa säädeltyä sääntelyä täydennettiin myöhemmin 20.8.1986 annetulla asetuksella (Decreto-Lei) nro 241/86 (*Diário da República*, A-sarja, nro 190) kiinteistöjen luovuttamista koskevan toiminnan osalta.

10 Tämän asetuksen 5 § kuuluu seuraavasti:

"1. Kuhunkin rakennukseen tai rakennuksen itsenäiseen osaan kohdistuvan veron vähentäminen tehdään kaikkien käytettyjen tavaroiden tai palveluiden tosiasiallista käyttötarkoitusta koskevan menetelmän mukaan [CIVA:n] 23 §:n 2 momentin säännösten mukaisesti.

2. Jos välittömien ja välillisten verojen pääosasto katsoo, että tosiasiallisen käyttötarkoituksen osalta käytettävät kohdentamisperusteet ovat epäasianmukaisia, se vahvistaa eri perusteet ja ilmoittaa verovelvollisille niistä ja esittää silloin päätöksensä perusteena olevat syyt."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

11 António Jorge L^{da} -niminen yhtiö (jäljempänä António Jorge), jonka kotipaikka on Santarémissä (Portugalissa), on hakenut Supremo Tribunal Administrativossa muutosta Tribunal Tributário de Primeira Instância de Santarémin (Santarémin veroasioita käsittelevä ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin) antamaan tuomioon, jossa tämä oli hyväksynyt osittain kanteen, joka oli nostettu "arvonlisäveron jälkikannosta ja vuosien 1994–1997 viivästyskorkojen maksuunpanosta tehdyn päätöksen" riitauttamiseksi.

12 Asian tosiseikat ovat ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen esittäminä seuraavat:

"1. [António Jorge] oli vuosina 1994–1997 yhtiöverovelvollinen (yleinen järjestelmä), ja siihen sovellettiin arvonlisäveron osalta normaalia järjestelmää — —.

2. [António Jorgen] luona toimitettiin 5.9.1996 annetun hallinnollisen määräyksen nro 9097 nojalla verotarkastus, jonka päätteeksi laadittiin 26.6.1997 tarkastuspöytäkirja, joka on liitetty [pääasian asiakirjavihkoon].

3. Santarémin alueen veroviranomaiset totesivat tämän tarkastuksen jälkeen arvonlisäveron osalta seuraavaa:

— [että] sitä, kuinka paljon veroa kantaja oli virheellisesti vähentänyt 'yleiskustannusten' osalta, oli vaikea määrittää tarkasti, koska kantaja vähensi nämä verot kokonaisuudessaan, vaikka sen ostot oli tarkoitettu sekä verosta vapautettua toimintaa että verollista toimintaa varten,

— [että] ostettaessa kiinteää omaisuutta kiinteä omaisuus on katsottu tarkoitetuksi sellaisen toiminnan alaan, josta on maksettava arvonlisäveroa (jonka osalta vähennys voitiin tehdä) kuitenkin niin, että tilikauden lopussa osa tämän kiinteän omaisuuden poistojen arvosta ohjattiin koskemaan verosta vapautetun toiminnan alaa tai kohdistettiin siihen,

— —

4. Edellä 3 kohdassa mainittujen seikkojen valossa kyseessä olevan tarkastuksen toimittanut verovirkailija määräsi arvonlisäveron, jonka se katsoi [António Jorgen] vähentäneen [CIVA:n] 23 §:n vastaisella tavalla virheellisesti 'laissa säädettyjen muotovaatimusten vastaisten asiakirjojen' nojalla sekä sellaisen veron perusteella, jota ei ollut maksettu.

— —

8. [António Jorge] suoritti vuosina 1994–1997 palveluja (toteutti urakoita), joiden osalta sillä oli oikeus vähentää sellaisiin hankintoihin ja liiketoimiin (rakentaminen myyntiä varten) kohdistuva arvonlisävero, joista oli maksettava nyttemmin poistettua sisa-nimistä veroa [kiinteän omaisuuden hankintavero] ja joiden osalta sellainen arvonlisäverovähennys ei ollut mahdollinen.

9. Samoina vuosina sen liikevaihdosta noin 50 prosenttia syntyi asunto-osuuskuntien ja alueellisten yhteisöjen käyttöön tulevien rakennusten rakentamista koskevista urakoista, joista se maksoi arvonlisäveroa 5 prosenttia ja vähensi 17 prosenttia (16 prosenttia vuonna 1994), vaikka se maksoi noin 20 prosentista sen liikevaihtoa 17 prosentin suuruista arvonlisäveroa (16 prosenttia vuonna 1994) ja loppuosassa oli kyse kiinteän omaisuuden hankintaveron alaisista liiketoimista, jotka oli vapautettu arvonlisäverosta ja joiden osalta ei ollut mahdollista vähentää arvonlisäveroa."

13 António Jorge perusteli ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa vireillä olevaa muutoksenhakuaan siten, että se nosti esiin kysymyksen kuudennnen direktiivin 19 artiklan tulkinnasta.

14 Supremo Tribunal Administrativo päätti tällaisessa tilanteessa lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Kuinka 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin (77/388/ETY) 19 artiklaa on tulkittava?

2) Onko [CIVA:n] 23 §:n 4 momentti edellä mainitun säännöksen mukainen, kun sitä tulkitaan siten, että tilanteessa, jossa verovelvollinen yritys toimii kiinteis-

töalalla ja suorittaa töitä kahdella eri toimintasektorilla, joista toinen on rakennusten rakentaminen myyntiä varten (vapautettu arvonlisäverosta) ja toinen rakennusurakoiden toteuttaminen (josta on maksettava arvonlisäveroa), arvonlisäveron vähennysprosenttia tai kyseisen yrityksen molempia toimintoja varten tarkoitettujen tavaroiden ja palveluiden hankintojen yhteydessä sovellettavaa suhdelukua laskettaessa laskemiseen käytetyn murtoluvun nimittäjässä on vuotuisen liikevaihdon lisäksi otettava huomioon kunkin vuoden lopussa olleiden sellaisten vielä keskeneräisten töiden arvo, joita ei ole vielä luovutettu ja joista ei ole saatu koko maksua tai osaa siitä?

3) Tai kun sitä tulkitaan siten, että nimittäjä käsittää ainoastaan liikevaihdon?"

Ennakkoratkaisukysymykset

Kysymysten muotoilu

15 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen esittämien kysymysten sanamuodon osalta on palautettava aluksi mieliin, että vaikka yhteisöjen tuomioistuimella ei EY 234 artiklan mukaan ole toimivaltaa soveltaa yhteisön oikeussääntöä tiettyyn yksittäistapaukseen eikä se tästä syystä voi luonnehtia kansallisen oikeuden säännöstä tämän oikeussäännön kannalta, se voi kuitenkin tässä artiklassa määrätyssä tuomioistuinten välisessä yhteistyössä esittää asiakirjoista ilmenevien seikkojen perusteella kansalliselle tuomioistuimelle sellaiset yhteisön oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka voivat olla hyödyllisiä kansalliselle tuomioistuimelle sen arvioidessa tämän säännöksen vaikutuksia (ks. asia 204/87, Bekaert, tuomio 20.4.1988, Kok. 1988, s. 2029, 5 kohta).

16 Jos kysymykset on muotoiltu epätarkasti tai siten, että niihin vastaaminen ylittää yhteisöjen tuomioistuimelle EY 234 artiklassa annetun toimivallan rajat, yhteisöjen tuomioistuin voi kuitenkin poimia ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämien seikkojen joukosta ja etenkin ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen perusteluista ne yhteisön oikeutta koskevat seikat, joita on syytä tulkita oikeusriidan kohteen takia (ks. asia C-105/96, Codiesel, tuomio 17.6.1997, Kok. 1997, s. I-3465, 13 kohta).

17 Ennakkoratkaisupyynnön perusteluista käy ilmi, että Supremo Tribunal Administrativo on pyytänyt yhteisöjen tuomioistuinta tulkitsemaan kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohtaa ja se on kysynyt tarkemmin sanottuna sitä, "onko tilanteessa, jossa verovelvollinen yritys toimii kiinteistöalalla ja suorittaa töitä kahdella eri toimintasektorilla, joista toinen on rakennusten rakentaminen myyntiä varten (vapautettu arvonlisäverosta) ja toinen rakennusurakoiden toteuttaminen (josta on maksettava arvonlisäveroa), arvonlisäveron vähennysprosenttia tai kyseisen yrityksen molempia toimintoja varten tarkoitettujen tavaroiden ja palveluiden hankintojen yhteydessä sovellettavaa suhdelukua laskettaessa laskemiseen käytetyn murtoluvun nimittäjässä vuotuisen liikevaihdon lisäksi otettava huomioon kunkin vuoden lopussa olleiden sellaisten vielä keskeneräisten töiden arvo, joita ei ole vielä luovutettu ja joista ei ole saatu koko maksua tai osaa siitä".

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa täten tietää, onko kuudennen direktiivin 19 artiklan soveltamiseksi ja erityisesti sen murtoluvun laskemisessa, jonka nojalla saadaan direktiivin 17 artiklassa tarkoitettu vähennyksen suhdeluku, sisällytettävä nimittäjään kunkin vuoden lopussa olleiden sellaisten vielä keskeneräisten töiden arvo, joita ei ole vielä luovutettu ja joista verovelvollinen ei ole saanut koko vastiketta tai osaa siitä.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

19 Euroopan yhteisöjen komissio ja Portugalin hallitus katsovat, että sellainen sisäisen oikeussäännön tulkinta, joka johtaa siihen, että sen murtoluvun nimittäjässä, jonka perusteella vähennyksen suhdeluku lasketaan, otetaan huomioon verovelvollisen rakennustoiminnan harjoittamisen yhteydessä suorittamien keskeneräisten töiden arvo, ei sovellu yhteen kuudennen direktiivin 19 artiklan kanssa, koska näissä töissä ei ole kysymys verovelvollisen jo luovuttamista tavaroista tai jo suorittamista palveluista tai muista tilanteista, joiden johdosta verotettava tapahtuma on olemassa tai verosaatava on syntynyt.

20 Portugalin hallitus täsmentää kuitenkin, että kansallisten viranomaisten on direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan perusteella mahdollista ottaa yrityksen toiminnan laajuuden määrittämiseksi käyttöön sellainen peruste, jossa otetaan huomioon tuotannon eri muodot tai keskeneräisten töiden arvo tosiasiallisen käyttötarkoituksen mukaisesti. Komissio viittaa puolestaan direktiivin 20 artiklan mukaiseen mahdollisuuteen jälkikäteisistä muutoksista.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

21 Aluksi on huomautettava, että kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen kaiken taloudellisen toiminnan täydellisen neutraalisuuden yrityksen verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta

sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (asia C-98/98, Midland Bank, tuomio 8.6.2000, Kok. 2000, s. I-4177, 19 kohta ja asia C-408/98, Abbey National, tuomio 22.2.2001, Kok. 2001, s. I-1361, 24 kohta).

22 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että António Jorge suorittaa taloudellisen toimintansa puitteissa rakennusurakkapalveluja, jotka kuuluvat kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan ja 6 artiklan mukaan arvonlisäveron soveltamisalaan. Yhtiö suorittaa myös kiinteistöjen luovutuksia, jotka kuuluvat kuudennnen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan ja 5 artiklan mukaan arvonlisäveron soveltamisalaan mutta jotka on vapautettu tästä verosta saman direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan ja liitteessä F olevan 16 kohdan perusteella.

23 Siltä osin kuin kysymyksessä eivät ole kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitetut liitännäiset liiketoimet, joita ei oteta huomioon direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun vähennyksen suhdeluvun laskemisessa, on määriteltävä, mitkä liiketoimet on sitten otettava huomioon tämän suhdeluvun laskemisessa.

24 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdassa säädetään, että vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy. Direktiivin 10 artiklan 2 kohdassa säädetään, että tämä tapahtuu heti silloin kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan (asia C-400/98, Breitsohl, tuomio 8.6.2000, Kok. 2000, s. I-4321, 36 kohta). Tässä on palautettava mieliin, että kuudennen direktiivin 10 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan verosaatavan syntymisellä tarkoitetaan "veroviranomaisille lain nojalla tietystä hetkestä alkaen annettua oikeutta vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista".

25 Tästä seuraa, että kuudennen direktiivin järjestelmän mukaan verotettava tapahtuma, verosaatavan syntyminen ja vähennysmahdollisuus ovat yhteydessä luovutusten tai palvelujen tosiasialliseen toteutumiseen niitä tilanteita lukuun ottamatta, joissa on kyse ennakkomaksusta, joiden osalta verosaatava syntyy sillä hetkellä, jona

maksu otetaan vastaan. Kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdassa ei ole minkäänlaista mainintaa, jonka mukaan tätä yleistä sääntöä ei sovellettaisi vähennyksen suhdeluvun laskemiseen, eikä tämän säännöksen sanamuodossa ole mitään sellaista, jonka perusteella voitaisiin ajatella, että tähän järjestelmään sisältyisi poikkeus siltä osin, että murtoluvun nimittäjässä, jonka perusteella suhdeluku lasketaan, otetaan huomioon muita vielä loppuunsaattamattomia liiketoimia kuin ne, joiden osalta on maksettu ennakkomaksuja tai laadittu rakentamistilitys.

26 Tämän takia on tämän järjestelmän vastaista sallia, että vähennyksen alueen määrittämisessä voitaisiin ottaa huomioon vielä suorittamatta olevat liiketoimet, joiden osalta voi käydä niin, että ne eivät toteudukaan tulevaisuudessa, vaikka verotettava tapahtuma ja täten vähennysoikeus riippuu siitä, että liiketoimi tosiasiallisesti toteutetaan. Siltä osin kuin verovelvollinen ei ole laskuttanut keskeneräisistä töistä tai niistä ei ole tehty rakentamistilitystä tai maksettu ennakkomaksuja, työt eivät ole verovelvollisen jo suorittamia tavaroiden luovutuksia tai palveluiden suorituksia, eikä kysymyksessä ole muu tilanne, joka muodostaisi verotettavan tapahtuman, jonka johdosta verosaatava syntyy. Näitä töitä ei saada täten ottaa kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun murtoluvun nimittäjään vähennyksen suhdeluvun laskemista varten.

27 Näin ollen kansallisen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin on vastattava, että kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohta on esteenä sille, että sen murtoluvun nimittäjässä, jonka perusteella vähennyksen suhdeluku lasketaan, otetaan huomioon verovelvollisen rakennustoiminnan harjoittamisen yhteydessä suorittamien keskeneräisten töiden arvo, jos tämän arvon osalla ei ole kysymys tavaroista tai palveluista, jotka verovelvollinen on jo luovuttanut tai suorittanut tai joiden johdosta on laadittu rakentamistilitys ja/tai otettu vastaan ennakkomaksuja.

Oikeudenkäyntikulut

28 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 19 artikla on esteenä sille, että sen murtoluvun nimittäjässä, jonka perusteella vähennyksen suhdeluku lasketaan, otetaan huomioon verovelvollisen rakennustoiminnan harjoittamisen yhteydessä suorittamien keskeneräisten töiden arvo, jos tämän arvon osalla ei ole kysymys tavaroista tai palveluista, jotka verovelvollinen on luovuttanut tai suorittanut tai joiden johdosta on laadittu rakentamistilitys ja/tai otettu vastaan ennakkomaksuja.

Allekirjoitukset