DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 26 maj 2005 *

I mål C-536/03,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), genom beslut av den 26 november 2003, som inkom till domstolen den 22 december 2003, i målet mellan

António Jorge L^da^

mot

Fazenda Pública,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden C.W.A. Timmermans samt domarna R. Silva de Lapuerta (referent), J. Makarczyk, P. Kūris och G. Arestis,

* Rättegångsspråk: portugisiska.

generaladvokat: C. Stix-Hackl,
justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

och med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Republiken Portugal, genom L. Fernandes, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och A.M. Alves Vieira, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 16 december 2004 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 19 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdeskatt:

enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet), vad avser fastställandet av omfattningen av rätten att göra avdrag för ingående skatt som erlagts inom ramen för verksamhet i byggbranschen.

2 Begäran har framställts i ett mål vid Republiken Portugals Supremo Tribunal Administrativo (högsta förvaltningsdomstolen) mellan bolaget António Jorge L^da och de portugisiska myndigheterna angående ett beslut att påföra ytterligare mervärdesskatt jämte dröjsmålsränta avseende åren 1994–1997.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 Artikel 10 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"1. a) Med skattskyldighetens inträde avses den omständighet som enligt lagen innebär att skatt kan tas ut.

b) Uttag av skatt kan göras när skattemyndigheten enligt lag får rätt att i ett givet ögonblick göra anspråk på skatt från den skattskyldige; detta hindrar inte att tidpunkten för betalning får skjutas upp.

2. Skattskyldigheten inträder och skatt kan tas ut när varorna levereras eller tjänsterna utförs. ...

Då en betalning skall ske a conto innan varorna har levererats eller tjänsterna är utförda, kan skatt tas ut vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet."

4 Artikel 17 i sjätte direktivet, under rubriken "Avdragsrättens inträde och räckvidd", har följande lydelse:

"1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

...

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."

5 Enligt artikel 17.5 tredje stycket får medlemsstaterna även tillåta eller ålägga de skattskyldiga personerna att tillämpa andra kriterier än dem som anges i artikel 19.

6 I artikel 19 i sjätte direktivet, under rubriken Beräkningen av avdragsgill andel, föreskrivs följande:

"1. 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 mervärdeskatt 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.A.1 a.

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

2. Med avvikelse från bestämmelserna i punkt 1, skall från beräkningen av den avdragsgilla andelen undantas den omsättning som kan hänföras till tillhandahållande av anläggningstillgångar som används av den skattskyldiga personen i hans rörelse. Vidare undantas vad som kan hänföras till kringtjänster antingen i samband med fastighets- och finansiella transaktioner eller transaktioner som anges i artikel 13 B d. ..."

Den nationella lagstiftningen

7 Mervärdesskatten regleras i Portugal av lagen om mervärdesskatt (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado) (nedan kallad CTVA), som antogs genom lagdekret nr 394B/84 av den 26 december 1984 (*Diário da República*, serie A, nr 297).

8 Artikel 23 CTVA har följande lydelse:

"1. I de fall den skattskyldige inom ramen för sin verksamhet tillhandahåller varor och tjänster av vilka en del inte ger rätt till skatteavdrag, är endast en viss andel av den ingående skatten avdragsgill. Denna andel skall 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 skattskyldige göra avdrag utifrån den faktiska användningen av samtliga eller en del av de använda varorna och tjänsterna, utan inverkan på att skattegeneraldirektören föreskriver särskilda villkor för den skattskyldige eller förordnar om att detta förfarande skall avslutas för det fall betydande skattesnedvridning konstateras.

3. Skattemyndigheten får ålägga den skattskyldige att agera i överensstämmelse med föregående punkt:

a) om han bedriver distinkt ekonomisk verksamhet,

b) om tillämpningen av det förfarande som avses i punkt 1 innebär betydande skattesnedvridning.

4. Den i punkt 1 avsedda avdragsgilla andelen skall 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 skattskyldige, inklusive transaktioner som undantagits från skatteplikt eller vilka av annan anledning inte är skattepliktiga, i synnerhet andra icke beskattningsbara subventioner än utrustningsbidrag.

5. Vid den beräkning som skall göras enligt föregående punkt skall bortses från omsättning av anläggningstillgångar som har använts i företagets verksamhet samt från fastighetstransaktioner och finansiella transaktioner som utgör kringtjänster i förhållande till den verksamhet som bedrivs av den skattskyldige ... .”

9 Lagdekret nr 241/86 av den 20 augusti 1986 (*Diário da República*, serie A, nr 190) kompletterade sedermera bestämmelserna i CTVA såvitt avser försäljning av fastigheter.

10 Artikel 5 i nämnda lagdekret har följande lydelse:

”1. Avdrag för mervärdesskatt beträffande varje fastighet eller självständig del görs enligt metoden för faktisk användning av samtliga varor eller tjänster som använts, i enlighet med bestämmelserna i artikel 23.2 [CTVA].

2. Om allmänna direktionen för direkt och indirekt skatt finner att de kriterier som används för faktisk användning inte är riktiga, skall den fastställa andra kriterier och underrätta den skattskyldige därom med angivande av skälen till beslutet.”

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 António Jorge L^{da} (nedan kallat António Jorge) är ett bolag vars styrelse har sitt säte i Santarém (Portugal). António Jorge överklagade till Supremo Tribunal Administrativo en dom av Tribunal Tributário de Primeira Instância de Santarém (Santaréms domstol som dömer i första instans i skatterättsliga tvister) genom vilken domstolen delvis biföll bolagets överklagande av ett beslut att påföra ytterligare mervärdesskatt jämte dröjsmålsränta avseende åren 1994–1997.

12 Omständigheterna i detta mål är som följer enligt den dom som meddelades av domstolen i första instans:

"1. [António Jorge] var under åren 1994–1997 skattskyldigt för bolagsskatt (allmänna ordningen) och omfattades av den normala ordningen för redovisning av mervärdesskatt ... .

2. Med stöd av beslut nr 9097 av den 5 september 1996 företogs en inspektion för skattekontroll hos [António Jorge]. Detta ledde till att ett granskningsprotokoll upprättades som den 26 juni 1997 intogs i akten i målet [vid den nationella domstolen].

3. Skattemyndigheten i distriktet Santarém slog därefter, såvitt avser mervärdesskatten, fast följande:

— Det föreligger svårigheter att exakt bestämma hur stora skattebelopp som felaktigt dragits av såsom allmänna kostnader, då klaganden gjort avdrag för hela mervärdesskatten trots att förvärven avsett både skattepliktig och icke skattepliktig verksamhet.

— Förvärv av fast egendom skall hänföras till den skattepliktiga verksamheten (varvid det finns avdragsrätt), men amorteringarna avseende den fasta egendomen skall vid slutet av räkenskapsåret till viss del anses hänföra sig till den icke skattepliktiga verksamheten.

...

4. Mot bakgrund av vad som angetts i punkt 3 fastställde den som utfört kontrollen ett belopp avseende mervärdesskatt som ... [António Jorge] ansågs felaktigt ha gjort avdrag för, i strid med artikel 23 CTVA, på grundval av 'handlingar som inte uppfyller lagstadgade krav'. Även den skatt som inte hade betalats in fastställdes.

...

8. Under åren 1994–1997 utförde ... [António Jorge] tjänster (bygg- och anläggningsarbeten) som berättigade till avdrag för mervärdesskatt som erlagts för olika förvärv och olika byggnadstransaktioner för försäljningsändamål vilka var skattepliktiga enligt sisa (skatt på förvärv av fastigheter, i dag upphävd) som inte berättigar till sådant avdrag.

9. Under samma period avsåg nästan 50 procent av António Jorges omsättning bygg- och anläggningsarbeten avseende uppförande av byggnader för bostadsrättsföreningar och olika territoriella sammanslutningar, varvid mervärdesskatt erlades enligt en skattesats på 5 procent och avdrag gjordes för 17 procent (16 procent år 1994). För ungefär 20 procent av omsättningen erlades mervärdesskatt enligt en skattesats på 17 procent (16 procent år 1994). Resterande del av omsättningen var skattepliktig för sisa, undantagen från mervärdesskatteplikt och således icke avdragsberättigande."

13 Till stöd för sitt överklagande till den nationella domstolen åberopade António Jorge frågan om hur artikel 19 i sjätte direktivet skall tolkas.

14 Mot denna bakgrund beslutade Supremo Tribunal Administrativo att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Hur skall artikel 19 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 tolkas?

2) Är artikel 23.4 CTVA förenlig med artikel 19 i sjätte direktivet, när artikel 23.4 CTVA tolkas på så sätt att när den skattskyldige är ett företag som bedriver två

typer av verksamhet i fastighetsbranschen, varvid den ena verksamheten utgörs av uppförande av byggnader i försäljningssyfte (undantaget från mervärdesskatteplikt) och den andra verksamheten utgörs av bygg- och anläggningsarbeten (mervärdesskattepliktig), så skall, utöver omsättningen per år, även värdet av pågående arbeten vid slutet av varje år, arbeten som ännu inte fakturerats och för vilka full eller delvis betalning ännu inte erhållits, tas med i nämnaren i det allmänna bråk som används för beräkningen av den procentuella andel för vilken avdrag får göras för mervärdesskatt som den skattskyldige erlagt vid förvärv av varor och tjänster som använts för båda de nämnda typerna av verksamhet?

3) Eller skall artikel 19 i sjätte direktivet tolkas så att nämnaren endast skall omfatta omsättningen?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Formuleringen av tolkningsfrågorna

15 Med beaktande av hur den nationella domstolen formulerat frågorna, erinrar domstolen inledningsvis om att även om domstolen saknar behörighet enligt artikel 234 EG att tillämpa en gemenskapsrättslig bestämmelse i en bestämd tvist och således också saknar behörighet att bedöma en nationell bestämmelse mot bakgrund av en sådan bestämmelse, kan den emellertid, inom ramen för det samarbete mellan domstolar som har inrättats genom nämnda artikel, med utgångspunkt i handlingarna i målet tillhandahålla alla sådana uppgifter om gemenskapsrättens tolkning som den nationella domstolen kan behöva för att bedöma verkningarna av denna bestämmelse (se dom av den 20 april 1988 i mål 204/87, Bekaert, REG 1988, s. 2029, punkt 5).

16 Då det föreligger frågor som eventuellt har formulerats på ett oriktigt sätt eller som befinner sig utanför den behörighet som har tilldelats domstolen genom artikel 234 EG, är domstolen ändå förbehållen att från de samlade uppgifter som den nationella domstolen har lämnat, i synnerhet från motiveringen till beslutet om hänskjutande, avgöra vilka bestämmelser inom gemenskapsrätten som skall tolkas med beaktande av föremålet för talan (se dom av den 17 juni 1997 i mål C-105/96, Codiesel, REG 1997, s. I-3465, punkt 13).

17 Av begäran om förhandsavgörande framgår att Supremo Tribunal Administrativo begär att domstolen skall tolka artikel 19.1 i sjätte direktivet. Nämnda domstol har mer konkret ställt frågan avseende omständigheten att "när den skattskyldige är ett företag som bedriver två typer av verksamhet i fastighetsbranschen, varvid den ena verksamheten utgörs av uppförande av byggnader i försäljningssyfte (undantaget från mervärdesskatteplikt) och den andra verksamheten utgörs av bygg- och anläggningsarbeten (mervärdesskattepliktig), så skall, utöver omsättningen per år, även värdet av pågående arbeten vid slutet av varje år, arbeten som ännu inte fakturerats och för vilka full eller delvis betalning ännu inte erhållits, tas med i nämnaren i det allmänna bråk som används för beräkningen av den procentuella andel för vilken avdrag får göras för mervärdesskatt som den skattskyldige erlagt vid förvärv av varor och tjänster som använts för båda de nämnda typerna av verksamhet".

18 Den nationella domstolen har således ställt frågorna för att få klarhet i huruvida, vid tillämpningen av artikel 19 i sjätte direktivet, och närmare bestämt vid beräkningen av det allmänna bråket för att få fram avdragsgill andel enligt artikel 17 i samma direktiv, värdet av pågående arbeten vid slutet av varje år, arbeten som ännu inte fakturerats och för vilka full eller delvis betalning ännu inte erhållits av den skattskyldige, skall tas med i nämnaren.

Yttranden som ingetts till domstolen

19 Europeiska gemenskapernas kommission och den portugisiska regeringen har gjort gällande att tolkningen av en bestämmelse i den interna rättsordningen, som innebär att värdet av pågående arbeten som utförs av en skattskyldig inom ramen för byggverksamhet tas med i nämnaren i det allmänna bråket för beräkningen av avdragsgill andel, inte är förenlig med artikel 19 i sjätte direktivet, i den mån dessa arbeten inte motsvarar varor eller tjänster som den skattskyldige redan levererat eller andra situationer som är avgörande för skattskyldighetens inträde eller uttag av skatten.

20 Den portugisiska regeringen har emellertid preciserat att det enligt artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet är möjligt för de nationella myndigheterna att anta ett kriterium som gör det möjligt att fastställa omfattningen av företagets verksamhet med beaktande av upp- och nedgångar i produktionen eller med beaktande av värdet av pågående arbeten utifrån den faktiska användningen. Kommissionen har påpekat att det är möjligt att enligt artikel 20 i sjätte direktivet göra senare korrigeringar.

Domstolens bedömning

21 Domstolen har redan slagit fast att avdragssystemet har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren skall betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv. Det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett vilka de syften och resultat är som eftersträvas med denna verksamhet, på villkor att nämnda

verksamhet i sig, i princip, är underkastad mervärdesskatt (se dom av den 8 juni 2000 i mål C-98/98, Midland Bank, REG 2000, s. I-4177, punkt 19, och av den 22 februari 2001 i mål C-408/98, Abbey National, REG 2001, s. I-1361, punkt 24).

22 Av begäran om förhandsavgörande framgår att António Jorge inom ramen för sin ekonomiska verksamhet tillhandahåller tjänster som motsvarar bygg- och anläggningsarbeten som är mervärdesskattepliktiga enligt artiklarna 2.1 och 6 i sjätte direktivet. Bolaget säljer även fastigheter som är mervärdesskattepliktiga enligt artiklarna 2.1 och 5 i direktivet, men som är undantagna från mervärdesskatteplikt med tillämpning av artikel 28.3 b och bilaga F, punkt 16, i samma direktiv.

23 I den mån det inte är fråga om sådana kringtjänster enligt artikel 19.2 andra meningen i sjätte direktivet som skall undantas vid beräkningen av den avdragsgilla andel som avses i artikel 17.5 första stycket i samma direktiv, är det viktigt att avgöra vilka transaktioner som skall beaktas vid beräkningen av den avdragsgilla andelen.

24 I artikel 17.1 i sjätte direktivet föreskrivs att avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet. Enligt artikel 10.2 i sjätte direktivet är detta fallet när varorna levereras eller tjänsterna tillhandahålls (dom av den 8 juni 2000 i mål C-400/98, Breitsohl, REG 2000, s. I-4321, punkt 36). Enligt artikel 10.1 b i sjätte direktivet definieras uttag av skatt såsom "när skattemyndigheten enligt lag får rätt att i ett givet ögonblick göra anspråk på skatt från den skattskyldige".

25 Härav följer att enligt skattesystemet i sjätte direktivet är skattskyldighetens inträde, uttaget av skatten och avdragsmöjligheten sammankopplade med att varorna levereras eller tjänsterna tillhandahålls, förutom då det är fråga om betalning a conto då skatten kan tas ut vid mottagandet av betalningen. I artikel 19.1 återfinns inte

någon uppgift som visar att denna allmänna bestämmelse inte skall tillämpas vid beräkningen av avdragsgill andel. Bestämmelsen har inte heller utformats på ett sådant sätt att det för tankarna till att systemet skulle innehålla ett undantag vad gäller beaktandet, i nämnaren i det allmänna bråket vid beräkningen av avdragsgill andel, av transaktioner som ännu inte utförts, förutom då betalning skett a conto eller då avräkning för arbetena upprättats.

26 Mot denna bakgrund finner domstolen att det strider mot detta system att tillåta att man vid fastställandet av omfattningen av avdraget kan beakta transaktioner som ännu inte utförts och vars framtida genomförande eventuellt inte kommer att konkretiseras, medan skattskyldighetens inträde och därmed avdragsrätten beror på om en transaktion verkligen genomförs. I den mån pågående arbeten inte fakturerats av den skattskyldige eller då någon avräkning för arbetena eller betalning a conto inte gjorts, är det inte fråga om varor eller tjänster som redan tillhandahållits av den skattskyldige, ej heller är det fråga om någon annan omständighet som innebär att skattskyldighet inträder och skatt tas ut. Dessa transaktioner skall således inte tas med i nämnaren i det allmänna bråk som avses i artikel 19.1 i sjätte direktivet vid beräkningen av avdragsgill andel.

27 Den nationella domstolens tolkningsfrågor skall således besvaras på följande sätt. Artikel 19.1 i sjätte direktivet utgör hinder för att värdet av pågående arbeten som utförs av en skattskyldig inom ramen för byggverksamhet tas med i nämnaren i det allmänna bråket för beräkningen av avdragsgill andel, då detta värde inte motsvarar varor eller tjänster som den skattskyldige redan levererat eller som varit föremål för avräkning för arbetena och/eller som betalats a conto.

Rättegångskostnader

28 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.

På dessa grunder beslutar domstolen (andra avdelningen) följande dom:

Artikel 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 utgör hinder för att värdet av pågående arbeten som utförs av en skattskyldig inom ramen för byggverksamhet tas med i nämnaren i det allmänna bråket för beräkningen av avdragsgill andel, då detta värde inte motsvarar varor eller tjänster som den skattskyldige redan levererat eller som varit föremål för avräkning för arbetena och/eller som betalats a conto.

Underskrifter