

Conclusions

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

CHRISTINE STIX-HACKL

föredraget den 16 december 2004(1)

Mål C-536/03

António Jorge Lda

mot

Fazenda Pública

(begäran om förhandsavgörande från Supremo Tribunal Administrativo (Portugal))

Mervärdesskatt – Avdrag för ingående skatt – Transaktioner avseende fast egendom – Varor och tjänster som är avsedda att användas för såväl transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill – Andelsmetod – Pågående tjänster för vilka betalning inte erhållits

I – Inledande anmärkningar

1. Begäran om förhandsavgörande rör tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (2) (nedan kallat sjätte direktivet) och närmare bestämt avdragsrätt. Tolkningsfrågorna avser särskilt beaktande av pågående arbeten som ännu inte fakturerats och för vilka betalning ännu inte erhållits.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

2. Artikel 17.5 i sjätte direktivet innehåller bestämmelser om avdragsrättens inträde och räckvidd:

”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.”

3. Artikel 19 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Beräkning av avdragsgill andel

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 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.

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. Då medlemsstater utnyttjar valmöjligheten enligt artikel 20.5 att inte kräva jämkning med avseende på anläggningstillgångar, kan de låta köpeskillingen vid avyttring av anläggningstillgångar ingå i den avdragsgilla andelen.

3. Den andel som skall gälla preliminärt för ett år skall vara den som beräknas på grundval av föregående års transaktioner. I avsaknad av sådana transaktioner att jämföra med, eller om de uppgick till obetydliga belopp, skall den skattskyldiga personen under skattemyndigheternas överinseende uppskatta den avdragsgilla andelen med utgångspunkt från sina prognoser. Medlemsstaterna får dock behålla sina nuvarande regler. Avdrag som görs på grundval av en sådan preliminär andel skall justeras när den slutliga andelen är bestämd under påföljande år.”

B – Nationella bestämmelser

4. Den portugisiska lagen om mervärdesskatt är tillämplig (3) (nedan kallad CIVA), särskilt 23 § i denna lag, som innehåller bestämmelser om avdragsrätt. Bestämmelserna i denna paragraf om fast egendom har ersatts av 5 § i ett senare lagdekret. (4) Det framgår först av de skriftliga inlagorna att ytterligare en rättsakt (5) påverkar tillämpningen av 23 § CIVA.

5. Enligt portugisisk rätt skall, såsom bestämmelserna tillämpas av den portugisiska skattemyndigheten, även värdet av pågående arbeten vid slutet av året medtas i nämnaren i det bråk som används för beräkningen av andelen.

III – Bakgrund, målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

6. António Jorge L. da (nedan kallat Jorge L. da) är ett bolag som är verksamt i byggbranschen. Verksamhetsföremålet utgörs av privata och offentliga byggentreprenader samt köp och försäljning av byggnader och mark. Jorge L. da är mervärdesskatteskyldigt. Försäljningen av byggnader är undantagen från mervärdesskatteplikt, medan byggtjänster är mervärdesskattepliktiga.

7. Av begäran om förhandsavgörande framgår att Jorge L. da under åren 1994–1997 utförde tjänster (entreprenad), som berättigade till avdrag för ingående mervärdesskatt som erlagts för olika förvärv, och olika transaktioner (uppförande av byggnader för försäljning) som inte berättigar till sådant avdrag. Dessa år avsåg ungefär 50 procent av transaktionerna byggnadsentreprenader, varvid mervärdesskatt erlades enligt en skattesats på 5 procent och avdrag gjordes för 16 respektive 17 procent. För 20 procent av omsättningen erlades skatt enligt en skattesats på 16 respektive 17 procent. Resterande del av omsättningen var undantagen från mervärdesskatteplikt och var inte avdragsberättigande.

8. Vid en skattekontroll fastställde det behöriga skattekontoret följande:

–Det föreligger svårigheter att bestämma hur stora belopp som Jorge L. da gjort avdrag för som allmänna kostnader, trots att förvärven avsett både den skattepliktiga verksamheten och den verksamhet som var undantagen från mervärdesskatt.

–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.

9. Eftersom Jorge L. da gjort avdrag för hela beloppet som allmänna kostnader, krävde skatteförvaltningen återbetalning av de delbelopp som inte var avdragsgilla samt dröjsmålsränta.

10. Jorge L. da väckte talan mot detta skattebeslut.

11. Tvisten vid den nationella domstolen avser huvudsakligen tolkningen av begreppet "transaktioner" i den mening som avses i sjätte direktivet, och närmare bestämt frågan om skattemyndigheten skall beakta arbeten som ännu inte avslutats och som ännu inte fakturerats.

12. Supremo Tribunal Administrativo har för att få klarhet i denna fråga rörande tolkningen av sjätte direktivet ställt följande frågor till domstolen:"

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

2) Är 23 § punkt 4 CIVA förenlig med nämnda artikel, när den innebär att man – med avseende på ett skattskyldigt företag som bedriver två typer av verksamhet på fastighetsområdet, varvid den ena avser uppförande av byggnader i försäljningssyfte (undantaget från mervärdesskatteplikt) och den andra entreprenadarbeten (omfattas av mervärdesskatteplikt) – utöver årsomsättningen även skall medta värdet av pågående arbeten vid slutet av respektive år, arbeten som ännu inte fakturerats och för vilka full eller delvis betalning ännu inte erhållits, i nämnaren i det 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 tolkas så att den endast omfattar omsättningen?"

IV – Bedömning av tolkningsfrågorna

13. Med hänsyn till de tre tolkningsfrågornas lydelse, är det lämpligt att pröva huruvida de kan tas upp till prövning.

14. Domstolen har i fast rättspraxis fastslagit att den kan underlåta att besvara en tolkningsfråga som en nationell domstol har ställt då det är uppenbart att den begärda tolkningen av gemenskapsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen eller när frågan är hypotetisk eller när domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga förhållanden som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den. (6)

15. Genom den första tolkningsfrågan vill den nationella domstolen visserligen få klarhet i hur en bestämmelse i gemenskapsrätten skall tolkas, men frågan är formulerad på ett sådant allmänt sätt att det inte är möjligt att ge ett specifikt svar.

16. Den andra tolkningsfrågan avser däremot ett återkommande problem för domstolen. Frågan avser huruvida nationell rätt, närmare bestämt 23 § punkt 4 CIVA, är förenlig med en bestämmelse i ett direktiv. Frågor huruvida nationell rätt är förenlig med gemenskapsrätten kan emellertid inte prövas i mål om begäran om förhandsavgörande.

17. Begäran om förhandsavgörande innehåller vidare endast kortfattade uppgifter om de nationella bestämmelserna, särskilt om ordalydelsen av 23 § CIVA.

18. Det är därför tveksamt om begäran om förhandsavgörande uppfyller de krav enligt domstolens rättspraxis enligt vilka det även skall redogöras för de nationella bestämmelserna i den mån det behövs för att frågan skall kunna besvaras på ett ändamålsenligt sätt.

19. Domstolen har dessutom i ett annat mål avseende portugisisk mervärdesskatt (7) beslutat att en begäran om förhandsavgörande inte kunde tas upp till prövning bland annat på grund av en otillräcklig redogörelse av nationell rätt, trots att de nationella bestämmelserna hade bilagts begäran. I förevarande fall innehåller begäran om förhandsavgörande emellertid varken ordalydelsen av bestämmelsens ursprungliga lydelse eller de senare gjorda ändringarna.

20. Ett ytterligare kriterium för att tolkningsfrågorna skall kunna tas upp till prövning är kravet att

de uppgifter som lämnas i begäran om förhandsavgörande inte endast skall göra det möjligt för domstolen att ge användbara svar, utan också ge såväl medlemsstaternas regeringar som andra berörda parter möjlighet att avge yttranden enligt artikel 23 i stadgan för domstolen. Det åligger domstolen att se till att denna möjlighet finns, eftersom det enligt nyssnämnda bestämmelse endast är begäran om förhandsavgörande som tillställs de berörda parterna. (8)

21. Det skall emellertid beaktas att trots betydelsen av den bakomliggande rättsfrågan har inte någon mer än den berörda medlemsstaten yttrat sig. Detta tyder på att begäran om förhandsavgörande – som har delgetts övriga medlemsstater – inte innehåller tillräckliga uppgifter.

22. Vad beträffar den tredje tolkningsfrågan, är det uppenbart att den avser tolkningen av 23 § CIVA, det vill säga nationell rätt. En sådan begäran kan redan på grund av ordalydelsen i artikel 234 EG inte upptas till prövning.

23. Frågan är nu om inte tolkningsfrågan kan formuleras om så att den kan upptas till prövning. Man skulle således kunna tänka sig att man omformulerade den på så sätt att begäran avser tolkningen av artikel 19 i sjätte direktivet, särskilt av begreppet ”transaktion”.

24. Härvid uppkommer emellertid frågan om det inte här rör sig om en begäran om ett allmänt utlåtande. En sådan begäran kan dock enligt domstolens fasta rättspraxis inte bli föremål för en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG. (9)

25. Även om en bedömning av en konkret tvist skulle ligga till grund för tolkningsfrågorna, skulle inte heller en sådan begäran kunna upptas till prövning, eftersom det i ett mål enligt artikel 234 EG, som grundar sig på en tydlig funktionsfördelning mellan de nationella domstolarna och EG-domstolen, enligt domstolens fasta rättspraxis ankommer på den nationella domstolen att göra en bedömning av omständigheterna i målet. (10)

26. Domstolen är således inte behörig att göra en bedömning av omständigheterna i målet vid den nationella domstolen eller tillämpa de gemenskapsbestämmelser som denna domstol angett på nationella bestämmelser eller omständigheter i det enskilda fallet. Det är uteslutande den nationella domstolen som är behörig att göra detta. Det ankommer därmed på den nationella domstolen att göra en materiell bedömning i mervärdesskatterättsligt hänseende av de omständigheter som rör Jorge L. da . (11)

27. Mot bakgrund av domstolens hårda bedömning – det skall medges – i fråga om förutsättningarna för att tolkningsfrågor skall kunna tas upp till prövning, skall det i förevarande fall fastslås – liksom i fråga om en begäran om förhandsavgörande i ett tidigare fall från samma nationella domstol – att inte någon av tolkningsfrågorna kan tas upp till prövning. (12)

V – Förslag till avgörande

28. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen avvisar begäran om förhandsavgörande.

1 – Originalspråk: tyska.

2 – EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, som har ändrats ett flertal gånger.

3 – Lagdekret nr 394B/84 av den 26 december 1984 (DR, serie 1, nr 297).

4 – Lagdekret nr 241/86 av den 20 augusti 1986 (DR serie 1, nr 190).

5 – Lagdekret nr 195/89 av den 20 juli 1989.

6 – Se härvid dom av den 13 mars 2001 i mål C-379/98, PreussenElektra (REG 2001, s. I-2099), punkt 39, av den 22 januari 2002 i mål C-390/99, Canal Satélite Digital (REG 2002, s. I-607), punkt 19, av den 27 februari 2003 i mål C-373/00, Adolf Truley (REG 2003, s. I-1931), punkt 22 och följande punkter, och av den 5 februari 2004 i mål C-380/01, Schneider (REG 2004, s. I-0000), punkt 22.

7 – Beslut av den 11 juni 2001 i mål C-154/01, Caves Costa Verde.

8 – Dom av den 1 april 1982 i de förenade målen 141/81, 142/81 och 143/81, Holdijk m.fl. (REG 1982, s. 1299; svensk specialutgåva, volym 6, s. 359), punkt 6, och beslut av den 23 mars 1995 i mål C-458/93, Saddik (REG 1995, s. I-511), punkt 13, och av den 28 juni 2000 i mål C-116/00, Laguillaumie (REG 2000, s. I-4979), punkt 24.

9 – Dom av den 13 mars 2001 i mål C-379/98, Preussen Elektra AG (ovan fotnot 6), punkt 39, av

den 22 januari 2002 i mål C-390/99, Canal Satélite Digital SL (ovan fotnot 6), punkt 19, av den 27 februari 2003 i mål C-373/00, Adolf Truley GmbH (ovan fotnot 6), punkterna 22 och följande punkter, och av den 5 februari 2004 i mål C-380/01, Gustav Schneider (ovan fotnot 6), punkt 22.

10 – Dom av den 15 november 1979 i mål 36/79, Denkavit (REG 1979, s. 3439), punkt 12, av den 5 oktober 1999 i de förenade målen C-175/98 och C-177/98, Lirussi och Bizarro (REG 1999, s. I-6881), punkt 37, av den 22 juni 2000 i mål C-318/98, Fornasar m.fl. (REG 2000, s. I-4785), punkt 31, och av den 16 oktober 2003 i mål C-421/01, Traunfellner (REG 2003, s. I-0000), punkt 21 och följande punkter.

11 – Dom av den 4 december 2003 i mål C-448/01, EVN (REG 2003, s. I-0000), punkt 59.

12 – Angående avvisning, se även beslut av den 22 november 2001 i mål C-223/00, Partex (EGT C 84, 2002, s. 32).