

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 6 april 1995 *

I mål C-4/94,

angående en begäran enligt artikel 177 i EEG-fördraget, från High Court of Justice, Queen's Bench Division, att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiggjorda målet mellan

BLP Group plc

och

Commissioners of Customs & Excise,

angående tolkningen av artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT nr 71, 1967, s. 1301) och artikel 17.2 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 nr L 145, s. 1),

* Rättegångsspråk: engelska.

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av C. Gulmann, avdelningsordförande, samt J.C. Moitinho de Almeida (referent), och D.A.O. Edwards, domare,

generaladvokat: C.O. Lenz,
justitiesekreterare: L. Hewlett, administratör,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- BLP Group plc, genom David Milne, QC, företrädd av Tony Woodgate, solicitor, och Stephen Coleclough, solicitor,
- Förenade kungarikets regering genom John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, i egenskap av ombud, biträdd av K.P.E. Lasok, barrister,
- den grekiska regeringen genom Fokion Georgakopoulos, biträdande juridisk rådgivare vid statens juridiska råd, och Kyriaki Grigoriou, juridiskt ombud vid statens juridiska råd, i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission genom Thomas Cusack, juridisk rådgivare, och Enrico Traversa, vid rättstjänsten, i egenskap av ombud

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att klaganden, Förenade kungarikets regering, den grekiska regeringen och kommissionen har avgivit muntliga yttranden vid förhandlingen den 8 december 1994,

och efter att den 26 januari 1995 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Genom beslut av den 14 december 1993, vilket inkommit till domstolen den 6 januari 1994, har High Court of Justice, Queen's Bench Division, jämlikt artikel 177 i EG-fördraget, begärt förhandsavgörande beträffande tre frågor rörande tolkningen av artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT nr 71, 1967, s. 1301, nedan kallat "första direktivet") och artikel 17.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt mervärdesskattesystem, enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, s. 1, nedan kallat "sjätte direktivet").
- 2 Frågorna har uppkommit i samband med en tvist mellan bolaget BLP Group plc (nedan kallat "BLP") och Commissioners of Customs & Excise (skattemyndigheten för indirekta skatter, nedan kallad "Commissioners").
- 3 BLP är ett förvaltningsbolag som tillhandahåller sina tjänster åt en grupp rörelse-drivande bolag som producerar varor för möbel- och hobbysnickeriindustrin. År 1989 förvärvade BLP samtliga andelar i det tyska bolaget Berg Mantelprofilwerk GmbH (nedan kallat "Berg"). Då det finansiella läget för BLP kraftigt hade försämrats, avyttrade dess ledning i juni 1991 95 procent av andelarna i Berg. Försäljningssumman användes för att betala BLP:s skulder.
- 4 I sin deklaration för mervärdesskatt för den redovisningsperiod som slutade den 30 september 1991, yrkade BLP avdrag för mervärdesskatt som hänförde sig till tre

fakturor för konsulttjänster, nämligen från affärsbanker, juridiska rådgivare respektive revisorer, som BLP hade tagit i anspråk i samband med avyttringen av andelarna i Berg.

- 5 Med hänvisning till att avyttringen av andelarna ur mervärdesskatterättslig synpunkt utgjorde en skattefri transaktion, avslog Commissioners yrkanden om avdrag motsvarande 39 845 UKL.
- 6 BLP överklagade detta beslut hos London Value Added Tax Tribunal, varvid man särskilt åberopade artiklarna 17 och 19 i det sjätte direktivet.
- 7 I artikel 2 andra stycket i det första direktivet föreskrivs: "På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna."
- 8 Beträffande avdragsrätten stadgas i artikel 17 i det sjätte direktivet följande:

” ...

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.

...

5. När varor och tjänster [är avsedda att] använd[a]s 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 [Översättarens anmärkning: Endast den svenska versionen av direktivet talar om 'avsikt'].

...”

- 9 Artikel 19 handlar om hur den avdragsgilla andelen enligt artikel 17.5 skall beräknas. Enligt denna bestämmelse skall detta göras på följande sätt:

”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 ...

2. Med avvikelse från bestämmelserna i punkt 1, skall från beräkningen av den avdragsgilla andelen ... undantas vad som kan hänföras till kringtjänster ... i samband med fastighets- och finansiella transaktioner [Översättarens anmärkning: Av skäl som framgår av motsvarande anmärkning till punkt 9 i generaladvokatens förslag till avgörande används uttrycket 'finansiell bitransaktion' i stället för lokutionen 'kringtjänster ... i samband med ... finansiella transaktioner...' när hänvisning sker nedan till artikel 19.2.]”

- 10 Eftersom man inte vann framgång med sin talan i första instans, förde BLP målet vidare till Queen's Bench Division of the High Court of Justice. Då denna domstol vägrade begära förhandsavgörande hos EG-domstolen, överklagade BLP detta beslut i Court of Appeal, vilken gav klaganden rätt på denna punkt och återförvisade målet till High Court.
- 11 Vid detta förhållande förordnade denna domstol att målet skulle vila och begärde att EG-domstolen skulle meddela förhandsavgörande beträffande följande frågor:
 - ”1) Är, med beaktande av artikel 2 i det första direktivet och artikel 17 i det sjätte direktivet, i ett fall i vilket en skattskyldig ('A') tillhandahåller tjänster åt en annan skattskyldig ('B') som använder tjänsterna för en skattefri transaktion (försäljning av bolagsandelar), vilken behandlats som en 'finansiell bitransaktion' och vars syfte och resultat var att frigöra medel för att lösa B:s samtliga skulder, de tjänster som tillhandahållits av A att betrakta som
 - a) tjänster som används i syfte att göra en skattefri transaktion, vilket innebär att den mervärdesskatt som hänför sig till desamma inte får dras av,

b) tjänster som används i syfte att göra skattepliktiga transaktioner (nämligen B:s huvudsakliga affärsverksamhet, vilken består i att utföra skattepliktiga transaktioner), vilket innebär att den ingående skatten får dras av i full omfattning,

c) tjänster som används för såväl skattefria som för skattepliktiga transaktioner så att den ingående skatten får dras av i enlighet med vad som stadgas i artikel 17.5 i det sjätte direktivet?

2) För det fall c) är tillämpligt i den första frågan och en medlemsstat inom ramen för vad som är tillåtet enligt artikel 17.5 i det sjätte direktivet har infört en särskild metod enligt artikel 17.5 c för att beräkna storleken av avdraget för mervärdesskatt, är då artikel 19 i det sjätte direktivet tillämplig vid beräkningen av den avdragsgilla andelen av mervärdesskatt?

3) För det fall fråga två besvaras med att artikel 19 kan tillämpas vid beräkningen av den avdragsgilla andelen av mervärdesskatt, tillåter då artikel 19.2 att fullständigt avdrag görs för mervärdesskatt på grund av att försäljningen av bolagsandelar undantas vid beräkningen av den avdragsgilla andelen enligt artikel 19.1, eftersom denna försäljning betraktas som en finansiell bitransaktion?”

Beträffande den första frågan

- 12 Enligt klaganden i målet inför den nationella domstolen skall artikel 17.2 a i det sjätte direktivet tolkas så vitt att den omfattar mervärdesskatt, som skall betalas eller har betalats för tillhandahållande av varor eller tjänster som direkt eller indirekt är kopplade till en skattskyldig persons skattepliktiga transaktioner, och särskilt också skattefria leveranser av varor eller skattefritt tillhandahållande av tjänster som används för att utföra skattepliktiga transaktioner. I det föreliggande fallet hade de tjänster som tillhandahållits i samband med avyttringen av andelarna i

Berg använts för att frigöra nödvändiga medel för att kunna lösa BLP:s skulder, vilka just härrörde från skattepliktiga transaktioner som bolaget hade genomfört.

- 13 Att begränsa avdraget enligt artikel 17.2 till mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för tillhandahållande av varor eller tjänster som är direkt kopplade till skattepliktiga transaktioner skulle, enligt BLP, strida mot själva ordalydelsen i denna bestämmelse och leda till en olikartad behandling av transaktioner som borde vara underkastade samma reglering, och skulle vara oförenligt med principen om mervärdesskattens neutralitet.
- 14 BLP har härvid anfört att det inte föreligger några skäl till varför det skulle föreligga någon avdragsrätt för mervärdesskatt för tjänster som tillhandahållits av revisorer eller juridiska rådgivare för att genomföra skattepliktiga transaktioner, när det inte föreligger någon sådan rätt i ett fall som det nu föreliggande. Varken i det ena eller det andra fallet inkorporeras de aktuella tjänsterna i slutprodukten.
- 15 BLP påpekar dessutom att om bolaget hade tagit ett banklån för att täcka sina likviditetsbehov, så hade mervärdesskatten på sådana finansiella rådgivningstjänster som varit nödvändiga för upptagande av lånet varit avdragsgill i sin helhet. Principen om skattemässig neutralitet kräver emellertid att ekonomiska beslut inte påverkas av skattehänsyn.
- 16 BLP har dessutom gjort gällande att de aktuella tjänsterna använts såväl för en transaktion för vilken det inte föreligger någon avdragsrätt, nämligen avyttringen av andelarna, som för skattepliktiga transaktioner, nämligen alla de transaktioner som ingår i bolagets verksamhet. Artikel 19 i sjätte direktivet om beräkningen av den avdragsgilla andelen vid blandade transaktioner skall alltså tillämpas och eftersom den skattefria transaktionen är en finansiell transaktion skall den, i enlighet med punkt 2 i denna artikel, undantas från beräkningen av den avdragsgilla andelen varom stadgas i punkt 1.

- 17 Denna argumentation kan inte godtas.
- 18 Det skall för det första påpekas att punkt 2 i artikel 17 i det sjätte direktivet skall tolkas i ljuset av punkt 5 i samma artikel.
- 19 I den ovan nämnda punkten 5 ges reglerna för avdragsrätten för mervärdesskatt, när mervärdesskatten hänförs till varor och tjänster som "använd[a]s 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". I denna bestämmelse visar ordvalet [Översättarens anmärkning: Se kommentaren till punkt 8.] "använd[a]s för", att avdragsrätten enligt punkterna 2 och 3 förutsätter att de aktuella varorna eller tjänsterna är direkt och omedelbart kopplade till de skattepliktiga transaktionerna och att det slutliga målet som den skattskyldiga personen vill uppnå är utan betydelse.
- 20 För denna tolkning finns det stöd i både artikel 2 i det första direktivet och i artikel 17.3 c i det sjätte direktivet.
- 21 Vad beträffar artikel 2 i det första direktivet så kan endast det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna i en skattepliktig transaktion dras av.

22 I artikel 17.3 c stadgas följande:

”Medlemsstaterna skall också medge varje skattskyldig person rätt till avdrag för eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i punkt 2 i den mån varorna och tjänsterna används för:

...

c) Någon av de transaktioner som är undantagna enligt artikel 13 B a och 13 B d punkterna 1—5, då kunden är etablerad utanför gemenskapen eller då dessa transaktioner är direkt kopplade till varor avsedda att exporteras till ett land utanför gemenskapen.”

23 Av denna bestämmelse framgår att det endast är i undantagsfall som det i direktivet stadgas om avdragsrätt för mervärdesskatt för varor eller tjänster som används för skattefria transaktioner.

24 Dessutom borde skattemyndigheten, om man skulle följa den tolkning som förordas av BLP, genomföra undersökningar för att utröna den skattskyldiga personens avsikt med sådana prestationer som i likhet med de i målet förekommande prestationerna inte är objektivt kopplade till skattepliktiga transaktioner. En sådan plikt skulle strida mot mervärdesskattesystemets syften att säkerställa rättssäkerheten och att underlätta de åtgärder som är förenade med tillämpningen av skatten genom att, utom i vissa undantagsfall, ta hänsyn till den aktuella transaktionens objektiva karaktär.

- 25 Det är riktigt att ett företag vars verksamhet är underkastad mervärdesskatteplikt har rätt att göra avdrag för skatten på tjänster från revisorer eller juridiska rådgivare som hänför sig till den skattskyldiges skattepliktiga transaktioner och att för det fall BLP hade beslutat att uppta ett lån för att tillgodose samma syften hade man haft rätt att göra avdrag för mervärdesskatt på de tjänster från en finansiell rådgivare som hade varit nödvändiga för upptagande av lånet. Detta är emellertid en följd av det faktum att dessa tjänster, för vilka kostnaden utgör en del av företagets indirekta kostnader och således tillhör kostnadskomponenterna i priset på produkterna, används av den skattskyldige för att genomföra skattepliktiga transaktioner.
- 26 I detta sammanhang skall påpekas att en företagares val mellan skattefria transaktioner och skattepliktiga transaktioner kan grunda sig på ett flertal omständigheter, exempelvis överväganden av skatterättslig natur avseende reglerna för mervärdesskatten. Principen om mervärdesskattens neutralitet har i enlighet med EG-domstolens rättspraxis inte den betydelse som BLP tillmäter den. Det gemenskapsrättsliga mervärdesskattesystemet säkerställer fullständig neutralitet vad gäller den skattemässiga belastningen avseende all ekonomisk verksamhet oavsett vilket syfte eller resultat denna har, under förutsättning att denna verksamhet i sig själv är mervärdesskattepliktig (Jfr särskilt domstolens dom av den 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, Rec. s. 655, punkt 19)
- 27 Vad gäller det argument som hänför sig till tillämpningen av artikel 19 i det sjätte direktivet skall slutligen anmärkas att denna bestämmelse förutsätter att varorna eller tjänsterna används av den skattskyldiga personen såväl för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill. I det föreliggande fallet har de ifrågakvarande tjänsterna emellertid använts för en skattefri transaktion.
- 28 Följaktligen skall den första frågan besvaras med att artikel 2 i det första direktivet och artikel 17 i det sjätte direktivet skall tolkas på så sätt att — bortsett från de fall som uttryckligen anges i dessa direktiv — när en skattskyldig person tillhandahåller tjänster åt en annan skattskyldig vilken använder tjänsterna för att genomföra en skattefri transaktion så har den sistnämnde inte rätt att göra avdrag för den erlagda ingående mervärdesskatten, och detta inte heller när det yttersta syftet med den skattefria transaktionen är att genomföra en skattepliktig transaktion.

Beträffande den andra och den tredje frågan

- 29 Med hänsyn till det svar som givits på den första frågan, finns det ingen anledning att besvara den andra och den tredje tolkningsfrågan.

Rättegångskostnader

- 30 De kostnader, som har förorsakats den grekiska regeringen, Förenade kungarikets regering och Europeiska gemenskapernas kommission, som inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen i samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att fatta beslut om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 14 december 1993 förts vidare av High Court of Justice, Queen's Bench Division — följande dom:

Artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter och artikel 17 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt sys-

tem för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas på så sätt att — bortsett från de fall som uttryckligen anges i dessa direktiv — när en skattskyldig person tillhandahåller tjänster åt en annan skattskyldig vilken använder tjänsterna för att genomföra en skattefri transaktion så har den sistnämnde inte rätt att göra avdrag för den erlagda ingående mervärdesskatten, och detta inte heller när det yttersta syftet med den skattefria transaktionen är att genomföra en skattepliktig transaktion.

Gulmann

Moitinho de Almeida

Edward

Avkunnad vid offentlig förhandling i Luxemburg den 6 april 1995.

R. Grass

C. Gulmann

Justitiesekreterare

Ordförande på femte avdelningen