



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 10 juli 2014*

”Beskattning — Mervärdesskatt — Direktiv 77/388/EEG — Artikel 17.5 tredje stycket c — Artikel 19 —
Avdrag för ingående mervärdesskatt — Leasing — Varor och tjänster med blandad användning —
Regel för fastställande av det mervärdesskattebelopp som ska dras av — Undantagsbestämmelser —
Villkor”

I mål C-183/13,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) genom beslut av den 16 januari 2013, som inkom till domstolen den 12 april 2013, i målet

Fazenda Pública

mot

Banco Mais SA,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden L. Bay Larsen, domstolens vice ordförande K. Lenaerts, tillika tillförordnad domare på fjärde avdelningen, samt domarna M. Safjan, J. Malenovský (referent) och K. Jürimäe,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 6 mars 2014,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Portugals regering, genom L. Inez Fernandes och R. Laires, båda i egenskap av ombud,
- Finlands regering, genom J. Heliskoski, i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom J. Beeko och V. Kaye, båda i egenskap av ombud, biträdda av O. Thomas och R. Hill, barristers,
- Europeiska kommissionen, genom M. Afonso och C. Soulay, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: portugisiska.

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

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 17 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, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995, EGT L 102, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Fazenda Pública (statskassan) och Banco Mais SA (nedan kallat Banco Mais), som är ett leasingföretag. Målet rör den beräkningsregel som ska användas vid fastställandet av rätten att dra av den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats vid förvärv av varor eller tjänster som använts såväl för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill (nedan kallade varor och tjänster med blandad användning).

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 Artikel 17 i sjätte direktivet, med rubriken "Avdragsrättens inträde och räckvidd", innehåller följande bestämmelser i punkterna 2 och 5:

"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 förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan skattskyldig person.

...

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.”
- 4 I artikel 19.1 i sjätte direktivet, med rubriken ”Beräkning av avdragsgill andel”, 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.”

Portugisisk rätt

- 5 I artikel 23 i mervärdesskattelagen (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado), i den version som var tillämplig på räkenskapsåret 2004 (nedan kallad CIVA), föreskrivs följande:

”1. I de fall den skattskyldiga personen inom ramen för sin verksamhet utför leveranser av varor eller tillhandahåller tjänster av vilka en del inte ger rätt till avdrag, är den ingående skatten endast avdragsgill med det procenttal som motsvarar beloppet avseende de transaktioner som ger rätt till avdrag varje år.

2. Oaktat vad som föreskrivs i föregående punkt, får den skattskyldiga personen göra avdrag på grundval av den faktiska användningen av alla eller en del av de varor och tjänster som används, förutsatt att den centrala skattemyndigheten först underrättas om saken, vilket inte påverkar möjligheten för nämnda myndighet att ålägga den skattskyldiga personen särskilda villkor, eller att bringa detta förfarande att upphöra om det konstateras att beskattningen snedvrids i betydande utsträckning.

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

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

4. Det procenttal med vilket avdrag får göras enligt punkt 1 ska beräknas genom ett allmänt bråk, där täljaren består av det årliga beloppet, exklusive skatt, som kan hänföras till leverans av de varor och tillhandahållande av de tjänster som avdragsrätten avser och för vilka avdragsrätt föreligger enligt artiklarna 19 och 20.1, och där nämnaren består av det årliga beloppet, exklusive skatt, avseende

samtliga transaktioner som genomförts av den skattskyldiga personen, inklusive transaktioner som är undantagna från skatteplikt eller som inte omfattas av skattens tillämpningsområde, däribland sådana subventioner som inte beskattats och som inte utgör utrustningsbidrag.

5. Vid denna beräkning ska det dock bortses från leverans av anläggningstillgångar som har använts i företagets verksamhet samt från fastighetstransaktioner och finansiella transaktioner som är underordnade i förhållande till den verksamhet som bedrivs av den skattskyldiga personen.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 6 Banco Mais är en bank som bedriver dels leasingverksamhet inom bilbranschen, dels annan finansiell verksamhet.
- 7 Det framgår av de handlingar i målet som domstolen förfogar över att Banco Mais i sin verksamhet genomför såväl transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill som transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill. Banco Mais använder sig härvid av varor och tjänster som uteslutande omfattas av den ena eller den andra av dessa kategorier av transaktioner, samt av varor eller tjänster med blandad användning, för vilkas erhållande banken är skyldig att betala mervärdesskatt.
- 8 För räkenskapsåret 2004 drog Banco Mais av hela den mervärdesskatt som betalats vid förvärvet av de varor och tjänster som uteslutande används för att genomföra transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill. Bland dessa transaktioner förekom förvärv av fordon för den leasingverksamhet som banken bedriver.
- 9 Såvitt avser varor och tjänster med blandad användning beräknade Banco Mais den avdragsgilla andelen på grundval av ett allmänt bråk där täljaren utgjordes av ersättningar som tas ut vid finansiella transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill, ökat med omsättningen från de leasingtransaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill, och där nämnaren utgjordes av ersättningar som tas ut vid samtliga finansiella transaktioner, ökat med omsättningen från samtliga leasingtransaktioner. Denna metod medförde i praktiken att Banco Mais ansåg att 39 procent av den mervärdesskatt som skulle betalas eller hade betalats på dessa varor eller tjänster var avdragsgill.
- 10 Till följd av en skatterevision som företagits under år 2007 avseende räkenskapsåret 2004 meddelade Fazenda Pública, den 7 februari 2008, ett beslut genom vilket Banco Mais ålades att betala mervärdesskatt jämte kompensationsränta. Beslutet motiverades med att den metod som företaget använt sig av för att fastställa sin avdragsrätt hade lett till en betydande snedvridning vid fastställandet av det skattebelopp som skulle betalas.
- 11 Fazenda Pública ifrågasatte inte i sitt beslut att det är möjligt för Banco Mais att beräkna den avdragsgilla andelen, såvitt avser bankens kreditgivning som inte utgör leasing, med hänvisning till den andel av erhållna ersättningar som kan hänföras till transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill. Fazenda Pública ansåg däremot, såvitt avser leasingen, att den omständigheten att det tillämpats ett kriterium bestående av den andel av omsättningen från transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, utan att från denna omsättning räkna bort de hyror som tagits ut för att kompensera för fordonens anskaffningskostnad, hade lett till en snedvridning vid beräkningen av den avdragsgilla andelen.
- 12 Den 6 maj 2008 gav Banco Mais till Tribunal tributário de Lisboa in ett överklagande av Fazenda Públicas beslut av den 7 februari 2008.

- 13 Tribunal tributário de Lisboa biföll Banco Mais överklagande med motiveringen att skattemyndigheten hade tolkat artikel 23.4 CIVA *contra legem*. Det föreskrevs nämligen i denna bestämmelse, utan att det angavs något undantag för leasing, att den andel som skulle tillämpas för varor och tjänster med blandad användning skulle beräknas med hänvisning till den andel av omsättningen som kunde hänföras till varor och tjänster för vilka avdragsrätt förelåg. Enligt denna bestämmelse borde Banco Mais ha tillåtits att beakta samtliga hyror som betalats av kredittagarna.
- 14 Fazenda Pública överklagade den dom som meddelats i första instans till den hänskjutande domstolen. Skattemyndigheten gjorde härvid gällande att tvisten inte rör tolkningen av artikel 23.4 CIVA, genom vilken avdragsregeln i artikel 23.1 förtydligas, utan myndighetens möjlighet att ålägga en skattskyldig person att bestämma omfattningen av sin avdragsrätt med hänsyn till de aktuella varornas och tjänsternas användning, för att motverka en betydande snedvridning vid beskattningen. Den metod som använts av Banco Mais, som består i att man i täljaren och nämnaren i det allmänna bråk med hjälp av vilket banken fastställt den avdragsgilla andelen tar med alla hyror som bankens kunder betalat enligt sina leasingavtal, leder nämligen till en sådan snedvridning. Detta följer, enligt Fazenda Pública, i synnerhet av att den andel av hyror som kompenseras för anskaffningen av fordonen inte motsvarar den faktiska andel av kostnader för varor och tjänster med blandad användning som kan hänföras till skattepliktiga transaktioner.
- 15 Mot denna bakgrund beslutade Supremo Tribunal Administrativo att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Ska den hyra som kunden betalar vid ett leasingavtal och som utgörs av amortering, ränta och andra kostnader, i sin helhet ingå i nämnaren vid beräkning av den avdragsgilla andelen eller ska enbart räntan ingå, eftersom den utgör ersättningen eller vinsten för bankens verksamhet enligt leasingavtalet?”

Prövning av tolkningsfrågan

- 16 Det framgår av de handlingar i målet som domstolen förfogar över att det nationella målet avser lagenligheten av ett beslut av Fazenda Pública att göra en ny beräkning av Banco Mais avdragsrätt med avseende på varor och tjänster med blandad användning, med tillämpning av avdragsreglerna i artikel 23.2 CIVA.
- 17 Om beskattningen snedvrids i betydande utsträckning kan en skattskyldig person, enligt sistnämnda bestämmelse jämförd med artikel 23.3 CIVA, åläggas att göra mervärdesskatteavdrag på grundval av den faktiska användningen av alla eller en del av de varor och tjänster som används.
- 18 Nämnda bestämmelse motsvarar således i sak regeln för fastställande av avdragsrätten i artikel 17.5 tredje stycket c i sjätte direktivet, som är en undantagsbestämmelse i förhållande till regeln enligt artiklarna 17.5 första stycket och 19.1 i direktivet.
- 19 Det ska följaktligen anses att artikel 17.5 tredje stycket c i sjätte direktivet har införlivats med Portugals nationella rätt genom artikel 23.2 CIVA, såsom bekräftats av den portugisiska regeringen vid förhandlingen.
- 20 Den fråga som har ställts ska mot denna bakgrund förstås så, att det önskas klarhet i huruvida artikel 17.5 tredje stycket c i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att den utgör hinder för att en medlemsstat, under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, ålägger en bank som bland annat bedriver leasingverksamhet att, i täljaren och nämnaren i det allmänna bråk med hjälp av vilket en och samma avdragsgilla andel fastställs för samtliga varor och tjänster med blandad användning, ta med endast den andel av de hyror som bankens kunder betalat enligt sina leasingavtal som motsvarar räntan.

- 21 Vid tolkningen av en unionsbestämmelse ska, enligt fast rättspraxis, lydelsen samt sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i beaktas (dom SGAE, C-306/05, EU:C:2006:764, punkt 34).
- 22 Det föreskrivs i artikel 17.5 tredje stycket c i sjätte direktivet att en medlemsstat får tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra mervärdesskatteavdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna.
- 23 Det är med hänsyn till lydelsen av denna bestämmelse tillåtet för en medlemsstat att ha avdragsregler genom vilka den särskilda användningen av alla eller en del av de aktuella varorna och tjänsterna beaktas.
- 24 Om annat inte föreskrivs i sjätte direktivet om vilka regler som kan tillämpas i detta fall, ankommer det på medlemsstaterna att fastställa sådana regler (se, för ett liknande resonemang, dom Royal Bank of Scotland, C-488/07, EU:C:2008:750, punkt 25, och dom Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541, punkt 31).
- 25 Såsom tydligt framgår av lydelsen av artiklarna 17.5 och 19.1 i sjätte direktivet görs nämligen bara en hänvisning från sistnämnda bestämmelse till den avdragsgilla andelen enligt artikel 17.5 första stycket i direktivet, och det fastställs följaktligen en detaljerad beräkningsregel enbart för det fall som avses i artikel 17.5 första stycket (se, för ett liknande resonemang, dom Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, punkt 22).
- 26 Även om det i artikel 17.5 andra stycket i sjätte direktivet föreskrivs att denna beräkningsregel ska tillämpas på alla varor och tjänster med blandad användning som förvärfvas av en skattskyldig person, innehåller tredje stycket i denna artikel 17.5, i vilket punkt c också förekommer, ordet ”dock”, vilket innebär att det finns undantag från nämnda regel (dom Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, punkt 23).
- 27 Vid utövandet av befogenheten enligt artikel 17.5 tredje stycket c i sjätte direktivet att avvika från den beräkningsregel som föreskrivs i direktivet, är medlemsstaterna emellertid skyldiga att ta hänsyn till syftet med och systematiken i direktivet samt de principer som utgör grunden för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (dom BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punkt 22, och dom Crédit Lyonnais, EU:C:2013:541, punkt 52).
- 28 Domstolen har erinrat om att syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta näringsidkaren själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt ska följaktligen garantera en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig (dom Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, punkt 15).
- 29 Domstolen har dessutom slagit fast att artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet syftar till att göra det möjligt för medlemsstaterna att beakta den specifika karaktären hos vissa av den skattskyldiga personens verksamheter för att kunna uppnå mer exakta resultat vid fastställandet av avdragsrättens omfattning (se, för ett liknande resonemang, dom Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, punkt 24, och dom BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, punkterna 23 och 24).
- 30 Med beaktande av för det första lydelsen av artikel 17.5 tredje stycket c i sjätte direktivet, för det andra sammanhanget i vilket denna bestämmelse ingår, för det tredje principerna om skatteneutralitet och proportionalitet och för det fjärde syftet med artikel 17.5 tredje stycket i direktivet, ska medlemsstaterna således – då de använder sig av den möjlighet som anges i artikel 17.5 tredje stycket

c i sjätte direktivet – se till att metoderna för att beräkna avdragsrätten gör det möjligt att så exakt som möjligt fastställa den andel av mervärdesskatten som kan hänföras till transaktioner för vilka avdragsrätt föreligger (se, för ett liknande resonemang, dom BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, punkt 23).

- 31 Det krävs nämligen enligt principen om skatteneutralitet, som ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, att beräkningsmetoderna för avdragsrätten på ett objektivet sätt avspeglar den faktiska andel av kostnader som uppkommit med anledning av förvärv av varor och tjänster med blandad användning som kan hänföras till transaktioner som ger rätt till avdrag (se, för ett liknande resonemang, dom Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 37).
- 32 För detta ändamål utgör sjätte direktivet inte något hinder för att medlemsstaterna för en viss transaktion tillämpar en annan metod eller fördelningsnyckel än den metod som grundar sig på omsättningen, under förutsättning att den valda metoden säkerställer att den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt kan fastställas mer exakt än med omsättningsmetoden (se, för ett liknande resonemang, dom BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, punkt 24).
- 33 Leasingtransaktioner som en bank genomför inom bilbranschen, såsom de som är aktuella i det nationella målet, kan visserligen förutsätta användning av vissa varor eller tjänster med blandad användning, exempelvis byggnader, elkonsumention eller vissa övergripande tjänster. En sådan användning uppkommer emellertid framför allt med anledning av finansiering och förvaltning av avtal som leasinggivaren ingår med sina kunder och inte med anledning av att fordon tillhandahålls. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva om så är fallet i det nationella målet.
- 34 Under dessa omständigheter leder en beräkning av avdragsrätten enligt omsättningsmetoden – som beaktar de belopp som är hänförliga till den andel av hyror som betalas av kunderna och som används för att kompensera för tillhandahållandet av fordon – till att den avdragsgilla andel av ingående mervärdesskatt som fastställs blir mindre exakt än om den fastställs enligt den metod som tillämpats av Fazenda Pública. Genom den sistnämnda metoden beaktas endast den andel av hyror som motsvarar den ränta som utgör vederlag för leasinggivarens kostnader för finansiering och förvaltning av avtalen, eftersom de två sistnämnda uppgifterna förorsakar merparten av användningen av varor och tjänster med blandad användning för att genomföra leasingtransaktioner inom bilbranschen.
- 35 Mot bakgrund av det anförda ska den fråga som har ställts besvaras enligt följande. Artikel 17.5 tredje stycket c i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att den inte utgör något hinder för att en medlemsstat, under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, ålägger en bank som bland annat bedriver leasingverksamhet att, i täljaren och nämnaren i det allmänna bråk med hjälp av vilket en och samma avdragsgilla andel fastställs för samtliga varor och tjänster med blandad användning, ta med endast den andel av de hyror som bankens kunder betalar enligt sina leasingavtal som motsvarar räntan, om användningen av dessa varor och tjänster framför allt uppkommer med anledning av finansieringen och förvaltningen av dessa avtal, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Rättegångskostnader

- 36 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 (fjärde avdelningen) följande:

Artikel 17.5 tredje stycket c 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 på så sätt att den inte utgör något hinder för att en medlemsstat, under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, ålägger en bank som bland annat bedriver leasingverksamhet att, i täljaren och nämnaren i det allmänna bråk med hjälp av vilket en och samma avdragsgilla andel fastställs för samtliga varor och tjänster med blandad användning, ta med endast den andel av de hyror som bankens kunder betalar enligt sina leasingavtal som motsvarar räntan, om användningen av dessa varor och tjänster framför allt uppkommer med anledning av finansieringen och förvaltningen av dessa avtal, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Underskrifter