

Sag C-204/03

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber

mod

Kongeriget Spanien

»Traktatbrud – artikel 17 og 19 i sjette momsdirektiv – tilskud – begrænsning i fradragsretten«

Forslag til afgørelse fra generaladvokat M. Poiares Maduro fremsat den 10. marts 2005

Domstolens dom (Tredje Afdeling) af 6. oktober 2005

Sammendrag af dom

Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag for indgående afgift – begrænsninger i fradragsretten – tilskud – national lovgivning, som fastsætter en pro rata-sats for fradrag af den afgift, der pålægges afgiftspligtige personer, som kun udfører afgiftspligtige transaktioner, og som begrænser fradragsretten for moms ved køb af goder og tjenesteydelser, som er finansieret ved hjælp af tilskud – ulovlig

(Rådets direktiv 77/388, art. 17, stk. 2 og 5, og artikel 19)

En medlemsstat tilsidesætter sine forpligtelser i henhold til fællesskabsretten og navnlig sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 5, og artikel 19 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, når den ved udøvelsen af de støttede forretningsaktiviteter indfører en pro rata-sats for fradrag af merværdiafgiften, der pålægges afgiftspligtige personer, som kun udfører afgiftspligtige transaktioner, samt indfører en særregel, der begrænser fradragsretten for omsætningsafgiften ved køb af goder eller tjenesteydelser, som er finansieret ved hjælp af tilskud.

(jf. præmis 31 og domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

6. oktober 2005 (*)

»Traktatbrud – artikel 17 og 19 i sjette momsdirektiv – tilskud – begrænsning i fradragsretten«

I sag C-204/03,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 226 EF, anlagt den 14. maj 2003,

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Kongeriget Spanien ved N. Díaz Abad, som befuldmægtiget, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøgt,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, samt dommerne J.-P. Puissochet, S. von Bahr, (refererende dommer), J. Malenovský og U. Løhmus,

generaladvokat: M. Poiares Maduro

justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 10. marts 2005,

afsagt følgende

Dom

1 I stævningen har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber nedlagt påstand om, at det fastslås, at Kongeriget Spanien har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i henhold til fællesskabsretten, navnlig artikel 17, stk. 2 og 5, og artikel 19 i Rådets sjette direktiv (77/388/EØF) af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 (EFT L 102, s. 18, herefter »sjette direktiv«), idet det har indført en pro rata-sats for fradrag af merværdiafgiften (herefter »momsen«), der pålægges afgiftspligtige personer, som kun udfører afgiftspligtige transaktioner, samt en særregel, der begrænser fradragsretten for moms ved køb af goder eller tjenesteydelser, som er finansieret ved hjælp af tilskud.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

2 Ifølge sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), er beskatningsgrundlaget:

»ved levering af goder og tjenesteydelser [...], den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris«.

3 Direktivets artikel 17, stk. 2, litra a), som affattet ved samme direktivs artikel 28f, bestemmer, at »[i] det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage [...] den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person«.

4 I samme artikels stk. 5 bestemmes:

»[f]or så vidt angår goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af stk. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den del af merværdiafgiften, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner.

Pro rata-satsen beregnes for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige i overensstemmelse med artikel 19.

[...]«

5 I sjette direktivs artikel 19, stk. 1, som har overskriften »Beregning af pro rata-satsen for fradraget«, bestemmes:

»Pro rata-satsen for det fradrag, der er fastsat i artikel 17, stk. 5, første afsnit, fremkommer ved, at der opstilles en brøk, som:

- i tælleren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med transaktioner, for hvilke der er fradragsret i henhold til artikel 17, stk. 2 og 3
- i nævneren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med de transaktioner, som er opført i tælleren, samt i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret; medlemsstaterne kan i nævneren endvidere medtage andre tilskud end de i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), omhandlede.

[...]«

De nationale bestemmelser

6 Artikel 102 i lov nr. 37/1992 af 28. december 1992 om merværdiafgift (BOE nr. 312 af 29.12.1992, s. 44247), som ændret ved lov nr. 66/1997 af 30. december 1997 (BOE nr. 313 af 31.12.1997, s. 38517, herefter »lov nr. 37/1992«), omhandler pro rata-satsen for fradrag af merværdiafgiften. Bestemmelsens stk. 1 fastsætter:

»Pro rata-bestemmelsen finder anvendelse, når den afgiftspligtige person i udøvelsen af sin erhvervs- eller forretningsmæssige virksomhed foretager levering af goder eller tjenesteydelser, for hvilke der er fradragsret, og andre transaktioner af samme art, for hvilke der ikke er denne ret.

Pro rata-bestemmelsen finder desuden anvendelse, når den afgiftspligtige person modtager tilskud, som i henhold til dennes lovs artikel 78, stk. 2, nr. 3, ikke er en del af beregningsgrundlaget, for så vidt som tilskuddene er bestemt til finansiering af den afgiftspligtiges erhvervs- eller forretningsmæssige virksomhed.«

7 Samme lovs artikel 104 er en generel pro rata-bestemmelse, der i stk. 2, nr. 2, andet afsnit, bestemmer:

»Kapitaltilskud er omfattet af pro rata-nævneren, men de kan kun fradrages med femtedele i det skatteår, i hvilket de er blevet tildelt, og i de efterfølgende fire skatteår. De kapitaltilskud, som er tildelt for at finansiere køb af visse goder eller tjenesteydelser, der er erhvervet inden for rammerne af afgiftspligtige og ikke momsfratagne transaktioner, nedsætter dog udelukkende størrelsen af fradraget for den moms, som er båret eller erlagt for disse transaktioner, i nøjagtig det forhold, hvori de har bidraget til deres finansiering.«

Den administrative procedure

8 Kommissionen indledte den 20. april 2001 traktatbrudsproceduren som fastsat i artikel 226 EF ved at fremsende en åbningsskrivelse til Kongeriget Spanien, hvori den anførte, at fradragsretten for moms i medfør af artikel 102 og artikel 104, stk. 2, nr. 2, andet afsnit, i lov nr. 37/1992 begrænses i strid med sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 2 og 5, og artikel 19.

9 Ved skrivelse af 28. maj 2001 fremsatte Kongeriget Spanien sine bemærkninger til denne åbningsskrivelse.

10 Da Kommissionen ikke fandt denne besvarelse tilfredsstillende, tilsendte den den 27. juni 2001 Kongeriget Spanien en begrundet udtalelse, hvori den opfordrede denne medlemsstat til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme udtalelsen inden to måneder efter dens meddelelse.

11 Kongeriget Spanien besvarede den begrundede udtalelse ved skrivelse af 20. september 2001, hvori den atter erklærede sig uenig i Kommissionens synspunkt.

Om søgsmålet

Indledende bemærkninger

12 Det bemærkes, at de bestemmelser i lov nr. 37/1992, som nævnes i præmis 6 og 7 i nærværende dom, indeholder en almindelige regel og en særregel.

13 I henhold til den almindelige regel i artikel 102 i denne lov, sammenholdt med første punktum i artikel 104 i samme lov, som gengivet i præmis 7 i nærværende dom, medregnes tilskud med henblik på finansiering af afgiftspligtige personers forretnings- eller erhvervsmæssige virksomhed, der ikke udgør en del af beregningsgrundlaget for momsen, ved beregningen af pro rata-satsen for fradrag, for så vidt som den optræder i nævneren i den brøk, der anvendes ved beregning af nævnte sats. Generelt set begrænser disse tilskud således de afgiftspligtiges personers fradragsret. Sidstnævnte gruppe omfatter ikke alene afgiftspligtige personer, som benytter indgående goder og ydelser til såvel afgiftspligtige transaktioner, for hvilke der er fradragsret, som til afgiftsfratagne transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret (herefter »blandet afgiftspligtige personer«), men også de afgiftspligtige personer, der udelukkende benytter disse goder og ydelser med henblik på at foretage afgiftspligtige transaktioner, der giver ret til fradrag (herefter »fuldt afgiftspligtige personer«).

14 Særreglen er indeholdt i andet punktum i artikel 104 i lov nr. 37/1992, som nævnt i præmis 7 i nærværende dom. I henhold hertil nedsætter de tilskud, der særligt anvendes til at finansiere køb af visse goder eller tjenesteydelser, der er erhvervet inden for rammerne af afgiftspligtige og ikke momsfratagne transaktioner, udelukkende størrelsen af fradraget for den moms, som er båret eller erlagt for disse transaktioner, i nøjagtig det forhold, hvori de har bidraget til deres finansiering. Hvis

et tilskud f.eks. udgør 20% af et gode eller en ydelses købspris, nedsættes fradragsretten for momsen på godet eller ydelsen derfor med 20%.

Parternes argumenter

15 Kommissionen har gjort gældende, at lov nr. 37/1992 ved den almindelige regel, som den fastlægger, ulovligt begrænser omfanget af fradragsretten som omfattet af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, sammenholdt med artikel 19, idet den begrænsede fradragsret finder anvendelse på såvel blandet afgiftspligtige personer som fuldt afgiftspligtige personer. Den særregel, der er fastsat i denne lov, indfører desuden en fradragsordning, der hverken er indeholdt i eller forenelig med sjette direktiv.

16 Den spanske regering er imidlertid af den opfattelse, at Kommissionen har foretaget en bogstavsfortolkning uden at tage hensyn til direktivets formål, og særligt ikke til princippet om momsens neutralitet.

17 Det er regeringens opfattelse, at sjette direktivs artikel 19 ikke alene er en regel om beregning af den i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, nævnte pro rata-sats, der skal anvendes til beregning af, hvor stor en del af de blandet afgiftspligtige persons virksomhed der er fradragsberettiget, set i forhold til den afgiftspligtiges persons samlede afgiftspligtige og ikke momsfritagne virksomhed. Da det i artikel 19 bestemmes, at medlemsstaterne i brøkens nævner kan medregne de tilskud, som ikke er direkte forbundet med prisen for transaktionen, og som heller ikke er medtaget i det beskatningsgrundlag, der er omhandlet i direktivets artikel 11, A, stk. 1, litra a), har lovgiver indført en undtagelse fra den almindelige regel i artikel 17, stk. 5, der vedrører blandede afgiftspligtige personer, og har herved gjort det muligt at begrænse fuldt afgiftspligtige personers fradragsret.

18 Den spanske regering har anført, at formålet med sjette direktivs artikel 19 er at give medlemsstaterne mulighed for at fremme lige konkurrencevilkår og dermed overholde princippet om momsens neutralitet. Den har til støtte herfor fremført et eksempel med en transportør, der modtager tilskud til anskaffelse af et køretøj, hvilket indebærer, at prisen på hans ydelse og dermed det momsbeløb, der skal pålægges ydelsen, nedsættes. Såfremt transportøren tillige fuldt ud kan fradrage momsen for udgifter afholdt i tidligere omsætningsled ved hjælp af dette tilskud, opnår han en konkurrencefordel i forhold til de konkurrenter, der ikke modtager tilskud.

19 Den spanske regering har tilføjet, at den særregel, der er indeholdt i lov nr. 37/1992, fastsætter en fradragsret, der er mindre omfattende end den, der opnås ved anvendelse af sjette direktivs artikel 19, idet nævnte regel udelukkende vedrører retten til fradrag af moms for ydelser, der er opnået ved hjælp af tilskud, og ikke påvirker det fradrag for merværdiafgiften for andre goder eller ydelser, som den afgiftspligtige person har modtaget.

20 Subsidiært har den spanske regering anmodet Domstolen om at begrænse dommens tidsmæssige virkninger, såfremt den ikke er enig med den spanske regerings fortolkning. En anvendelse af dommens virkninger uden tilbagevirkende kraft vil være berettiget, dels henset til, at de spanske myndigheder handlede i god tro, da de vedtog den omhandlede lovgivning, og dels henset til de problemer, Domstolens dom vil kunne medføre.

Domstolens svar

21 Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, indeholder princippet om retten til momsfradrag. Dette princip vedrører indgående afgifter af goder og ydelser, der anvendes af den afgiftspligtige person til afgiftspligtige transaktioner.

22 Når den afgiftspligtige person udfører såvel afgiftspligtige transaktioner, for hvilke der er fradragsret, som afgiftsfritagne transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret, bestemmer direktivets artikel 17, stk. 5, at fradraget kun er tilladt for den del af momsen, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for de afgiftspligtige transaktioner. Denne pro rata-sats beregnes i henhold til betingelserne i direktivets artikel 19.

23 Som Domstolen gentagne gange har fastslået, har enhver begrænsning af fradragsretten betydning for afgiftsbyrdens størrelse og må finde ensartet anvendelse i samtlige medlemsstater. Undtagelser er derfor kun tilladt i de tilfælde, som direktivet udtrykkeligt indeholder bestemmelse om (jf. bl.a. dom af 21.9.1988, sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4797, præmis 17, af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 18, og af 8.1.2002, sag C-409/99, Metropol og Stadler, Sml. I, s. 81, præmis 42).

24 Det skal herved fastslås, at sjette direktivs artikel 19 med overskriften »Beregning af pro rata-satsen for fradraget« udtrykkeligt henviser til direktivets artikel 17, stk. 5, som bestemmelsen er nært forbundet med

25 Sjette direktivs artikel 19, stk. 1, andet led, om andre tilskud end de i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), omhandlede, dvs. de tilskud, som ikke indgår i prisen på levering af goder eller ydelser, og som ikke er en del af momsgrundlaget, skal således læses i lyset af artikel 17, stk. 5. Sidstnævnte bestemmelse omhandler imidlertid udelukkende blandet afgiftspligtige personer, hvilket klart fremgår af dens ordlyd. Heraf følger, at eftersom artikel 19, stk. 1, andet led, ikke udgør en undtagelse, der kan anvendes på blandet og fuldt afgiftspligtige personer, indebærer bestemmelsen, at fradragsretten kun kan begrænses under hensyntagen til de således fastsatte tilskud for så vidt angår afgiftspligtige personer.

26 Da den almindelige regel i lov nr. 37/1992 udvider begrænsningen af fradragsretten til også at omfatte fuldt afgiftspligtige personer, indfører den en begrænsning, der går videre end begrænsningen i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, og artikel 19, og er derfor i strid med direktivets bestemmelser.

27 Hvad angår den ved denne lov indførte særregel bemærkes alene, at denne indfører en begrænsningsordning for fradragsretten, som hverken følger af direktivets artikel 17, stk. 5, eller artikel 19, eller af nogen anden bestemmelse i direktivet.

28 Den spanske regerings argument om, at den fortolkning af sjette direktivs artikel 19, som regeringen har foreslået, muliggør en bedre sikring af lige konkurrencevilkår og dermed også af princippet om momsens neutralitet, må afvises. Medlemsstaterne er nemlig forpligtede til at anvende sjette direktiv, selv om de finder, at det kan forbedres. Som det fremgår af dommen af 8. november 2001, Kommissionen mod Nederlandene (sag C-338/98, Sml. I, s. 8265, præmis 55 og 56), kan medlemsstaterne ikke, selv om den fortolkning, som visse medlemsstater foreslår, indebærer en bedre opfyldelse af formålene med sjette direktiv – såsom afgiftsneutralitet – fravige bestemmelser, der udtrykkeligt er fastlagt i dette direktiv, ved, som i denne sag, at indføre andre begrænsninger i fradragsretten end dem, der er fastsat i direktivets artikel 17 og 19.

29 For så vidt angår den spanske regerings anmodning om en tidsmæssig begrænsning af virkningerne af Domstolens dom bemærkes, at Domstolen kun i særlige tilfælde kan beslutte en sådan begrænsning af sine domme under henvisning til et almindeligt retssikkerhedsprincip i Fællesskabets retsorden.

30 Som generaladvokaten har anført i punkt 24 i sit forslag til afgørelse, skal det herved godtgøres, at de statslige myndigheder er blevet forledt til at vedtage en ordning eller følge en

adfærd, som ikke var i overensstemmelse med fællesskabsretten, på grund af en objektiv og betydelig usikkerhed vedrørende de omhandlede fællesskabsforskrifters rækkevidde (jf. i denne retning dom af 12.9.2000, sag C-359/97, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 6355, præmis 92). Da der imidlertid ikke foreligger en sådan usikkerhed i denne sag, skal dens retsvirkninger ikke begrænses tidsmæssigt.

31 Det må derfor fastslås, at Kongeriget Spanien har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i henhold til fællesskabsretten, navnlig sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 5, og artikel 19, idet det har indført en pro rata-sats for fradrag af momsen, der pålægges afgiftspligtige personer, som kun udfører afgiftspligtige transaktioner, samt en særregel, der begrænser fradragsretten for moms ved køb af goder eller tjenesteydelser, som er finansieret ved hjælp af tilskud.

Sagens omkostninger

32 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Kongeriget Spanien tilpligtes at betale sagens omkostninger, og Kongeriget Spanien har tabt sagen, bør det pålægges Kongeriget Spanien at betale sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

1) **Kongeriget Spanien har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i henhold til fællesskabsretten, navnlig artikel 17, stk. 2 og 5, og artikel 19 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter ? Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995, idet det har indført en pro rata-sats for fradrag af merværdiafgiften, der pålægges afgiftspligtige personer, som kun udfører afgiftspligtige transaktioner, samt en særregel, der begrænser fradragsretten for moms ved køb af goder eller tjenesteydelser, som er finansieret ved hjælp af tilskud.**

2) **Kongeriget Spanien betaler sagens omkostninger.**

Underskrifter

* Processprog: spansk.