Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

30. april 2020 *

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – fradrag for indgående afgift – artikel 173 – delvis afgiftspligtig – fradragsmetoder – pro rata-fradrag – fradrag under hensyntagen til benyttelse – artikel 184-186 – regulering af fradrag – ændring af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet – udgående transaktion, der fejlagtigt er vurderet momsfritaget – national foranstaltning, der forbyder en ændring af fradragsmetode for de år, der allerede er gået – forældelsesfrist – princippet om afgiftsneutralitet, retssikkerhedsprincippet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet«

I sag C-661/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift), Portugal) ved afgørelse af 15. oktober 2018, indgået til Domstolen den 22. oktober 2018, i sagen:

**CTT – Correios de Portugal**

mod

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, P.G. Xuereb (refererende dommer), og dommerne T. von Danwitz og A. Kumin,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– CTT – Correios de Portugal ved advogado A. Fernandes de Oliveira,

– den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, T. Larsen, R. Campos Laires og P. Barros da Costa, som befuldmægtigede,

* Processprog: portugisisk.

– den spanske regering ved S. Jiménez García, som befuldmægtiget,

– Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og B. Rechena, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

## Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«) og princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet.

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem CTT – Correios de Portugal (herefter »CTT«) og Autoridade Tributária e Aduaneira (told- og afgiftsmyndighed, Portugal) vedrørende reguleringen af fradrag for merværdiafgift (moms) foretaget af CTT i forbindelse med dennes levering af posttjenester.

### Retsforskrifter

#### *EU-retten*

3 Momsdirektivets afsnit IX, som har overskriften »Afgiftsfritagelser«, omfatter bl.a. kapitel 2 vedrørende »[f]ritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse« og kapitel 3 med overskriften »[f]ritagelser i forbindelse med andre aktiviteter«.

4 Direktivets artikel 132, som er indeholdt i kapitel 2 i direktivets afsnit IX, bestemmer i stk. 1:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

a) levering af ydelser og dertil knyttede varer præsteret af det offentlige postvæsen, bortset fra personbefordring og telekommunikation

[…]«

5 Momsdirektivets artikel 135, stk. 1, som er indeholdt i kapitel 3 i direktivets afsnit IX, er affattet således:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[…]

d) transaktioner, herunder formidling, vedrørende anbringelse af midler, løbende konti, betalinger, overførsler, fordringer, checks og andre handelsdokumenter, dog ikke inddrivelse af fordringer

[…]«

6 Afsnit X i momsdirektivet, som har overskriften »Fradrag«, indeholder bl.a. kapitel 2 med overskriften »Pro rata-satsen for fradrag«, hvori findes dette direktivs artikel 173-175 og kapitel 5, som har overskriften »Regulering af fradrag«, hvori bl.a. findes nævnte direktivs artikel 184-189.

7 Momsdirektivets artikel 173 er affattet således:

»1. For så vidt angår varer og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes både til transaktioner, der giver ret til fradrag […], og til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den forholdsmæssige andel af momsen, der kan tilskrives den førstnævnte form for transaktioner.

Pro rata-satsen for fradraget beregnes i overensstemmelse med artikel 174 og 175 for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige person.

2. Medlemsstaterne kan træffe følgende foranstaltninger:

[…]

c) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af varerne og ydelserne benyttes

[…]«

8 Dette direktivs artikel 175, stk. 3, fastsætter følgende:

»Fastsættelsen af den endelige pro rata-sats, der for hvert år beregnes i løbet af det følgende år, medfører en regulering af de fradrag, der er foretaget på grundlag af de foreløbige pro rata-satser.«

9 Nævnte direktivs artikel 184 præciserer:

»Det oprindeligt foretagne fradrag reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage.«

10 Momsdirektivets artikel 185, stk. 1, bestemmer:

»Reguleringen af fradraget finder navnlig sted, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet […]«

11 Direktivets artikel 186 har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for anvendelsen af artikel 184 og 185.«

### *Portugisisk ret*

12 Artikel 9 i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (lov om merværdiafgift), i den affattelse, der finder anvendelse i hovedsagen (herefter »momsloven«), bestemmer:

»Følgende er momsfritaget:

[…]

23) tjenesteydelser og dertil knyttede leveringer af goder, præsteret af det offentlige post- og telegrafvæsen, med undtagelse af telekommunikation

24) levering af frimærker til deres pålydende værdi i omsætning eller postværdi og den dertil svarende salgsprovision

[…]«

13 Momslovens artikel 22 med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang« fastsætter i stk. 1-3:

»1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder, jf. bestemmelserne i artikel 7 og 8, og udøves ved fra den samlede skyldige afgift fra den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktion i en opgørelsesperiode at fradrage størrelsen af den fradragsberettigede afgift, som forfalder i denne periode.

2. Uanset bestemmelserne i artikel 78 skal fradraget udøves i afgiftsperioden eller i en efterfølgende periode, i løbet af hvilken der er modtaget fakturaer eller en momsbetaling, der er del af importangivelserne.

3. Modtages de ovennævnte dokumenter i løbet af en anden afgiftsperiode end den, hvor dokumenterne er udstedt, kan fradraget udøves, såfremt det stadig er muligt, i den afgiftsperiode, i løbet af hvilken dokumenterne blev udstedt.«

14 Momslovens artikel 23 med overskriften »Fradragsmetoder for goder til blandet anvendelse« bestemmer:

»1. Når den afgiftspligtige person i forbindelse med udøvelsen af sin virksomhed foretager transaktioner, der giver ret til fradrag, og transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, i henhold til artikel 20, fastsættes fradragsretten for indgående moms af anskaffelsen af varer og tjenesteydelser, der anvendes til gennemførelsen af de to typer af transaktioner på følgende måde:

[…]

b) Uanset de ovenstående bestemmelser fradrages afgiften hvad angår en vare eller ydelse, der benyttes til gennemførelsen af transaktioner som følge af udøvelsen af en erhvervsmæssig virksomhed som fastsat i artikel 2, stk. 1, litra a), hvoraf en del ikke er fradragsberettiget, efter den procentsats, der forholdsmæssigt svarer til det årlige beløb for transaktioner, der giver ret til fradrag.

[…]

2. Uanset bestemmelserne i stk. 1, litra b), kan den afgiftspligtige person foretage fradraget under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af varerne og ydelserne faktisk benyttes, på grundlag af objektive kriterier, der gør det muligt at bestemme, i hvilken grad der anvendes varer og ydelser i forbindelse med transaktioner, der giver ret til fradrag, og til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, med forbehold for særlige vilkår, der kan fastsættes af generaldirektoratet for skatter og afgifter, der ligeledes kan træffe afgørelse om, at denne fremgangsmåde ikke kan anvendes, hvis den konstaterer, at dette fremkalder eller kan fremkalde en betydelig forvridning af afgiftsbelastningen.

[…]

4. Den i stk. 1, litra b), fastsatte procentsats for fradrag fremkommer ved, at der opstilles en brøk, som i tælleren har den samlede årlige omsætning, uden moms, for de transaktioner, for hvilke der er fradragsret i henhold til artikel 20, stk. 1, og i nævneren den samlede årlige omsætning, uden moms, for samtlige den afgiftspligtige persons transaktioner, der er forbundet med udøvelsen af erhvervsmæssig virksomhed, som fastsat i artikel 2, stk. 1, litra a), samt andre ikke-afgiftspligtige tilskud end tilskud til udstyr.

[…]

6. Den i stk. 1, litra b), fastsatte procentsats for fradrag, som beregnes foreløbigt på grundlag af beløbet for de i det foregående år udførte transaktioner, og det fradrag, der er foretaget i henhold til stk. 2, som beregnes foreløbigt på grundlag af de objektive kriterier, der oprindeligt blev anvendt til anvendelse af fremgangsmåden til faktisk benyttelse, berigtiges i overensstemmelse med beløbene i det skatteår, som de er omfattet af, hvilket indebærer, at der skal foretages en tilsvarende regulering af de foretagne fradrag, som skal fremgå af angivelsen for den sidste periode i det pågældende år.«

15 Momslovens artikel 78 med overskriften »Reguleringer« fastsætter i stk. 6:

»Berigtigelse af materielle fejl eller beregning i registreringen, som vedrører artikel 44-51 og 65 i de erklæringer, der er nævnt i artikel 41 og i retningslinjerne, eller de erklæringer, der er nævnt i artikel 67, stk. 1, litra b) og c), er fakultativ, når deraf følger en afgift til fordel for den afgiftspligtige person, men den kan kun foretages inden for en frist på to år, som i tilfælde af udøvelsen af fradragsretten beregnes fra det tidspunkt, hvor denne ret indtræder i henhold til artikel 22, stk. 1, og den er obligatorisk, hvis deraf følger en afgift til fordel for staten.«

16 Momslovens artikel 98 med overskriften »Revision af egen drift og frist for udøvelse af fradragsretten« fastsætter i stk. 2:

»Medmindre andet er fastsat i særlige bestemmelser, kan retten til fradrag eller godtgørelse af for meget indbetalt afgift alene udøves i en periode på fire år regnet fra den dato, hvor retten til fradrag eller godtgørelse af for meget indbetalt afgift opstod.«

## Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

17 CTT leverer postbefordringstjenester i Portugal. Selskabet udfører bl.a. offentlige tjenesteydelsesforpligtelser på dette marked.

18 CTT's aktiviteter, der er omfattet af postbefordringspligten, er momsfritaget i medfør af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra a), og giver ikke ret til fradrag. Eftersom CTT også udfører momspligtige transaktioner, der giver ret til fradrag, er denne virksomhed en såkaldt »delvis afgiftspligtig«.

19 Ved forhåndsbesked vedtaget i 2007 (herefter »forhåndsbeskeden af 2007«) udtalte told- og afgiftsmyndigheden, at den af CTT udbudte tjeneste med betaling af regninger via postvæsenet var momsfritaget. Forhåndsbeskedens gyldighed udløb den 31. december 2012.

20 I 2012 foretog den portugisiske lovgiver en revision af den gældende ordning for levering af posttjenester med henblik på liberalisering af markedet fra den 1. januar 2013 under anvendelse af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2008/6/EF af 20. februar 2008 om ændring af direktiv 97/67/EF med henblik på fuld realisering af det indre marked for posttjenester i Fællesskabet (EUT 2008, L 52, s. 3).

21 Det var ikke desto mindre først i 2015, at der opstod tvivl om de afgiftsmæssige konsekvenser af liberaliseringen af det portugisiske postmarked. CTT begyndte at opkræve moms af tjenesten med betaling af regninger via postvæsenet fra april 2015 og anmodede den 23. juni 2015 om en opdatering af forhåndsbeskeden af 2007.

22 I en ny forhåndsbesked af 20. november 2015 præciserede skatte- og afgiftsmyndigheden effekten af liberaliseringen af markedet for postbefordringstjenester i forhold til momsfritagelsen og specificerede, at de tjenester med betaling af regninger via postvæsenet, der var leveret siden den 1. januar 2013, henset til dom af 23. april 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248), ikke længere var omfattet af momsfritagelsen for postbefordringstjenester.

23 I 2016 opkrævede CTT derfor moms for tjenester med betaling af regninger via postvæsenet, der er blevet foretaget siden den 1. januar 2013, og foretog en yderligere beregning af moms med tilbagevirkende kraft for 2013 og for 2014 og 2015 via indlevering af reguleringserklæringer. I forbindelse med disse reguleringsanmodninger ændrede CTT desuden fradragsmetoden, eftersom en del af den moms, der tidligere blev fradraget via pro rata-metoden, var blevet fradraget ifølge metoden under hensyntagen til, hvordan ydelserne blev benyttet. Denne revision medførte et yderligere momsfradrag på 1 967 567,82 EUR i alt.

24 Efter en kontrol af CTT vedrørende regnskabsåret 2015 meddelte skatte- og afgiftsmyndigheden, at fradragsmetoden ikke kan ændres, når den endelige pro rata-sats er blevet anvendt, og udledte heraf, at CTT, som allerede havde anvendt den endelige pro rata-sats, ikke længere kunne ændre sin fradragsmetode. Skatte- og afgiftsmyndigheden anførte desuden, at den regulering, hvorom CTT havde anmodet, vedrørende ændringen af fradragsmetode, ikke havde hjemmel i momsloven. Skatte- og afgiftsmyndigheden afslog derfor det yderligere fradrag på grundlag af ændringen af fradragsmetode, men regulerede de endelige pro rata-satser for 2013-2015 på grund af det forhold, at tjenester med betaling af regninger via postvæsenet, der var foretaget i disse år, ikke var momsfritaget.

25 Den 21. marts 2018 indleverede CTT en anmodning om voldgiftsafgørelse til den forelæggende ret, idet selskabet gjorde gældende, at effektivitetsprincippet og ækvivalensprincippet var uforenelige med en fortolkning af momsloven, hvorefter fastlæggelsen af fradragsmetoden kun er mulig på tidspunktet for modtagelsen af fakturaerne.

26 På denne baggrund har Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift), Portugal) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet, ækvivalensprincippet og proportionalitetsprincippet til hinder for en fortolkning af momslovens artikel 98, stk. 2, som udelukker, at denne bestemmelse anvendes på en ændring eller en regulering af allerede foretagne fradrag?

2) Er disse principper til hinder for en lovgivning såsom momslovens artikel 23, stk. 1, litra b), og [artikel 23,] stk. 6, som fortolket således, at en afgiftspligtig person, der har valgt en metode med koefficienter eller en fordelingsnøgle med henblik på beregningen af retten til at fradrage den afholdte afgift i forbindelse med [varer] og […]ydelser til blandet brug, og som har foretaget justeringer af grundlaget for de endelige beløb for det år, som fradraget vedrører, i henhold til nævnte bestemmelses stk. 6, ikke kan ændre disse elementer med tilbagevirkende kraft og foretage en ny beregning af det oprindelige fradrag, som allerede er blevet reguleret i overensstemmelse med denne bestemmelse, i forbindelse med en momsansættelse med tilbagevirkende kraft for en aktivitet, som oprindeligt [blev anset for at være] afgiftsfritaget?«

**Formaliteten vedrørende anmodningen om præjudiciel afgørelse**

27 I sine bemærkninger har den portugisiske regering udtrykt tvivl om, hvorvidt de præjudicielle spørgsmål kan antages til realitetsbehandling. For det første angiver den forelæggende ret således ikke grundene til, at princippet om afgiftsneutralitet, proportionalitetsprincippet, ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet skulle være relevante i den foreliggende sag. For det andet vil disse spørgsmål opfordre Domstolen til at fastslå de nationale retsreglers anvendelsesområde.

28 I denne henseende bemærkes, at den samarbejdsordning, som er indført ved artikel 267 TEUF, er baseret på en klar adskillelse mellem de nationale retters og Domstolens opgaver. Under en sag anlagt i henhold til denne artikel tilkommer det retterne i medlemsstaterne og ikke Domstolen at fortolke nationale bestemmelser, og det tilkommer ikke sidstnævnte at tage stilling til, om nationale bestemmelser er forenelige med EU-retten. Domstolen har derimod kompetence til at forsyne den nationale domstol med alle de EU-retlige fortolkningselementer, som kan sætte denne i stand til at bedømme, om nationale bestemmelser er forenelige med EU-retten (dom af 15.10.2015, Iglesias Gutiérrez og Rion Bea, C-352/14 og C-353/14, EU:C:2015:691, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

29 Selv om det således er korrekt, at de af den forelæggende ret stillede præjudicielle spørgsmål efter deres ordlyd opfordrer Domstolen til at udtale sig om, hvorvidt en national bestemmelse er forenelig med EU-retten, er der intet, der hindrer Domstolen i at give den forelæggende ret et relevant svar ved at forsyne denne med de elementer til fortolkning af EU-retten, som vil gøre det muligt for den selv at afgøre spørgsmål om de nationale bestemmelsers forenelighed med EU-retten (dom af 15.10.2015, Iglesias Gutiérrez og Rion Bea, C-352/14 og C-353/14, EU:C:2015:691, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis). Når spørgsmålene vedrører fortolkningen af EU-retten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse herom (jf. i denne retning kendelse af 13.12.2012, Debiasi, C-560/11, EU:C:2012:802, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

30 De forelagte spørgsmål skal derfor forstås således, at de nærmere bestemt vedrører spørgsmålet om fortolkningen af momsdirektivet, nærmere bestemt artikel 173 og 184-186, sammenholdt med EU-rettens principper om afgiftsneutralitet, effektivitet, ækvivalens og proportionalitet.

**Om de præjudicielle spørgsmål**

***Om det første spørgsmål***

31 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 173, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet, ækvivalensprincippet og proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstat, der i medfør af denne bestemmelse giver afgiftspligtige personer ret til at foretage momsfradrag under hensyn til, hvordan samtlige eller en del af varerne og ydelserne benyttes i forbindelse med såvel transaktioner, der giver ret til fradrag, som transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, forbyder disse afgiftspligtige personer at ændre fradragsmetode efter fastsættelsen af den endelige pro rata-sats.

32 Med henblik på at besvare dette spørgsmål skal det bemærkes, at i henhold til momsdirektivets artikel 173, stk. 1, andet afsnit, fastsættes pro rata-satsen for fradraget i overensstemmelse med dette direktivs artikel 174 og 175 som hovedregel for samtlige transaktioner, der udføres af den afgiftspligtige person, med henvisning til omsætningen. I henhold til det nævnte direktivs artikel 173, stk. 2, litra c), kan medlemsstaterne ikke desto mindre give tilladelse til eller pålægge den afgiftspligtige person at

foretage fradraget under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af varerne og ydelserne benyttes (jf. i denne retning dom af 18.10.2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, præmis 49 og 50).

33 I den foreliggende sag er det ubestridt, at den portugisiske lovgiver i medfør af den sidstnævnte bestemmelse har givet delvist afgiftspligtige personer tilladelse til at foretage fradraget under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af varerne og ydelserne benyttes, og at CTT således havde valget imellem at foretage sine momsfradrag for varerne og ydelserne til blandet brug efter pro rata-metoden eller efter metoden under hensyntagen til benyttelse.

34 I denne henseende bemærkes, at anvendelsen af momsfradragsordningens artikel 173, stk. 2, litra c), under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af varerne og ydelserne benyttes, er en fakultativ mulighed, som medlemsstaterne har med henblik på at indrette deres eget beskatningssystem. Selv om medlemsstaterne således har et skøn ved valget af de foranstaltninger, der skal træffes for at sikre en korrekt momsopkrævning og undgå svig, skal de ikke desto mindre udøve deres beføjelser under iagttagelse af EU-retten og dennes almindelige grundsætninger, herunder proportionalitetsprincippet, princippet om afgiftsneutralitet og retssikkerhedsprincippet (jf. i denne retning dom af 8.11.2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, præmis 22 og 23 og den deri nævnte retspraksis og af 17.5.2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

35 Hvad angår disse principper bemærkes først for så vidt angår proportionalitetsprincippet, at dette ikke er til hinder for, at en medlemsstat, der har gjort brug af adgangen til at indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge en afgiftssærordning, vedtager bestemmelser, der betinger anvendelsen af denne ordning af, at der opnås en forudgående godkendelse, der ikke har tilbagevirkende kraft, fra afgiftsmyndighederne, og at godkendelsesprocedurens manglende tilbagevirkende kraft ikke gør denne procedure uforholdsmæssig. En national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som efter fastsættelsen af den endelige pro rata-sats nægter afgiftspligtige personer muligheden for at anvende fradrag under hensyntagen til benyttelse, går ikke ud over, hvad der er nødvendigt for en korrekt momsopkrævning (jf. analogt med afgiftsfritagelse for små erhvervsdrivende, dom af 17.5.2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, præmis 43-45 og den deri nævnte retspraksis).

36 Hvad dernæst angår princippet om afgiftsneutralitet fremgår det ganske vist af Domstolens praksis, at medlemsstaterne i henhold til artikel 173, stk. 2, litra c), i direktiv 2006/112 kan anvende en anden metode eller fordelingsnøgle end den, der er baseret på omsætningen, forudsat at denne metode i medfør af princippet om afgiftsneutralitet sikrer en mere nøjagtig fastlæggelse af pro rata-satsen for fradraget for den indgående moms end den, der følger af anvendelsen af den omsætningsbaserede metode. Enhver medlemsstat, der beslutter at give den afgiftspligtige tilladelse til eller pålægger denne afgiftspligtige at foretage fradraget, skal således sikre, at de nærmere bestemmelser for beregningen af retten til fradrag gør det muligt med størst mulig præcision at fastsætte, hvilken del af momsen, som vedrører transaktioner, der giver ret til fradrag. Princippet om afgiftsneutralitet, som ligger til grund for det fælles momssystem, fordrer nemlig, at de nærmere bestemmelser for beregningen af retten til fradrag objektivt afspejler, hvilken del af udgifterne til erhvervelse af varer og ydelser til blandet brug, der reelt kan henføres til transaktioner, der giver ret til fradrag (jf. i denne retning dom af 18.10.2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, præmis 51 og 52 og den deri nævnte retspraksis).

37 Domstolen har dog præciseret, at den valgte metode ikke nødvendigvis skal være den mest præcise, men at den skal kunne sikre et mere nøjagtigt resultat end det, som fremkommer ved anvendelsen af den omsætningsbaserede fordelingsnøgle (jf. i denne retning dom af 18.10.2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis).

38 Det følger heraf, i modsætning til det, som CTT i det væsentlige har gjort gældende, at princippet om afgiftsneutralitet ikke kan fortolkes således, at der i hver enkelt situation skal søges den mest nøjagtige fradragsmetode, således at der kræves en systematisk ophævelse af den oprindeligt anvendte fradragsmetode, selv efter at den endelige pro rata-sats er blevet fastsat.

39 For det første ville en sådan fortolkning berøve medlemsstaternes prærogativ, som er fastsat i momsdirektivets artikel 173, stk. 2, litra c), til at give afgiftspligtige personer tilladelse til at foretage fradrag under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af varerne og ydelserne benyttes, enhver mening, eftersom tilladelsen i praksis bliver en forpligtelse. I denne henseende er det tilstrækkeligt at bemærke, at en hensyntagen til de nævnte principper, der regulerer momssystemet, men som lovgiver gyldigt kan fravige, under alle omstændigheder ikke kan begrunde en fortolkning, som vil medføre, at en, af lovgiver udtrykkeligt ønsket, fravigelse mister enhver effektiv virkning (dom af 14.12.2016, Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, præmis 42).

40 For det andet ville en sådan fortolkning modsige den retspraksis, hvorefter momsdirektivet ikke påbyder den afgiftspligtige person, som kan vælge mellem to transaktioner, at vælge den transaktion, der medfører betaling af den højeste moms. Afgiftspligtige personer har tværtimod ret til at vælge den struktur for virksomhedsdriften, der reducerer deres afgiftstilsvar (jf. i denne retning dom af 21.2.2006, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 73).

41 Hvad endelig angår princippet om retssikkerhed kræver dette, at den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation for så vidt angår de rettigheder og forpligtelser, den pågældende har i forhold til afgiftsmyndighederne, ikke til tid og evighed kan anfægtes (jf. i denne retning dom af 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 46, og af 17.5.2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, præmis 51). Som den portugisiske regering med rette har anført, forekommer det ikke rimeligt at kræve af afgiftsmyndighederne, at de under alle omstændigheder accepterer, at en afgiftspligtig person ensidigt kan ændre den fradragsmetode, som den pågældende har anvendt til fastsættelse af de momsbeløb, der skal fradrages.

42 Det følger af det ovenstående, at momsdirektivets artikel 173, stk. 2, litra c), sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for, at en medlemsstat, der i medfør af denne bestemmelse giver afgiftspligtige personer ret til at foretage momsfradrag under hensyn til, hvordan samtlige eller en del af varerne og ydelserne benyttes i forbindelse med såvel transaktioner, der giver ret til fradrag, som transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, forbyder disse afgiftspligtige personer at ændre fradragsmetode for moms efter fastsættelsen af den endelige pro rata-sats.

### *Det andet spørgsmål*

43 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere oplyst, om momsdirektivets artikel 184-186, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet, ækvivalensprincippet og proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en afgiftspligtig person, efter fastsættelsen af den endelige pro rata-sats i medfør af direktivets artikel 175, stk. 3, nægtes muligheden for regulering – under anvendelse af den metode, hvor der tages hensyn til benyttelse, der er fastsat i national ret i medfør af nævnte direktivs artikel 173, stk. 2, litra c) – af fradrag for indgående moms af erhvervelse af varer eller ydelser, der er benyttet såvel i forbindelse med transaktioner, der giver ret til fradrag, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, i en situation, hvor dels den afgiftspligtige person, da den pågældende foretog sit valg af fradragsmetode, ikke vidste, at en transaktion, som den pågældende anså for at være fritaget, faktisk ikke var det, dels hvor den generelle forældelsesfrist, der er fastsat i national ret med henblik på regulering af fradrag, endnu ikke var udløbet.

44 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen og af de besvarelser, som parterne har givet på de af Domstolen stillede spørgsmål, at CTT – da selskabet valgte at fradrage den moms, der er forbundet med visse varer og ydelser efter den metode, der er baseret på omsætningen i de i hovedsagen omhandlede år – tog det forhold i betragtning, at de tjenester med betaling af regninger via postvæsenet, som selskabet ydede, ifølge 2007-forhåndsbeskeden var momsfritaget. I 2015 fastslog den kompetente afgiftsmyndighed imidlertid, at den liberalisering af postmarkedet, der var indtrådt den 1. januar 2013, havde begrænset rækkevidden af fritagelsen til kun at gælde de ydelser, der blev leveret af det offentlige postvæsen. CTT havde derfor i 2013-2015 fejlagtigt antaget, at tjenester med betaling af regninger via postvæsenet var momsfritaget.

45 Indledningsvis bemærkes, at selv om det alene er den nationale ret, der har kompetence til at fastlægge og vurdere hovedsagens faktiske omstændigheder og at fortolke og anvende national ret, tilkommer det Domstolen at give den nationale ret et hensigtsmæssigt svar, som sætter den i stand til at afgøre den tvist, der verserer for den (jf. denne retning dom af 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 37 og 38 samt den deri nævnte retspraksis).

46 I den foreliggende sag har Europa-Kommissionen i sine skriftlige bemærkninger og CTT i sit svar på Domstolens spørgsmål gjort gældende, at de i hovedsagen omhandlede tjenester med betaling af regninger kunne udgøre momsfritagne betalingstransaktioner i medfør af momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra d). CTT har tilføjet, at det desuden er på dette grundlag og ikke på grundlag af direktivets artikel 132, stk. 1, litra a), at ydelserne blev anset for momsfritaget i 2007-forhåndsbeskeden. Det tilkommer således den forelæggende ret at efterprøve, om disse ydelser er omfattet af anvendelsesområdet for den momsfritagelse, der er fastsat i nævnte artikel 135, stk. 1, litra d).

47 Med henblik på besvarelsen af det andet præjudicielle spørgsmål skal der tages udgangspunkt i den forudsætning, der er lagt til grund i forelæggelsesafgørelsen, hvorefter disse ydelser ikke længere var momsfritaget fra den 1. januar 2013, men at det først var i 2015, at denne ændring blev signaleret, således at CTT på det tidspunkt, hvor selskabet valgte fradragsmetode, ikke vidste, at de ydelser, som selskabet mente var fritaget, faktisk ikke var det.

48 I denne henseende skal den forelæggende ret imidlertid efterprøve, om CTT var i god tro, hvilket bl.a. også afhænger af spørgsmålet om, hvorvidt ændringerne vedrørende fritagelsen af de ydelser, der blev leveret af det offentlige postvæsen, efter liberaliseringen af det portugisiske postmarked, var forudsigelige eller ej.

49 Med denne præcisering skal det først bemærkes, at momsdirektivets artikel 184 fastsætter, at det oprindeligt foretagne fradrag reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage. Ifølge dette direktivs artikel 185, stk. 1, finder der bl.a. en regulering sted, når der er sket ændringer af de oprindelige elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet (dom af 16.6.2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, præmis 46).

50 Den reguleringsmekanisme, der er fastsat i momsdirektivets artikel 184-186, har til formål at skabe en tæt og direkte sammenhæng mellem retten til fradrag af indgående moms og benyttelsen af de pågældende varer eller tjenesteydelser til afgiftspligtige transaktioner i senere omsætningsled (dom af 27.3.2019, Mydibel, C-201/18, præmis 27). Ophævelsen af fritagelsen for tjenester med betaling af regninger via postvæsenet medførte imidlertid et brud på den tætte og direkte sammenhæng mellem retten til fradrag af indgående moms og benyttelsen af de pågældende varer eller ydelser til afgiftspligtige transaktioner i senere omsætningsled. Med denne ophævelse skete der dermed for perioden 2013-2015 en ændring som omhandlet i momsdirektivets artikel 185 af et af de oprindelige elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet. Det følger heraf, at CTT havde ret til regulering i medfør af dette direktivs artikel 185, stk. 1 (jf. analogt med hensyn til en transaktion, der fejlagtigt fandtes momspligtig, men som faktisk var momsfritaget, dom af 11.4.2018, SEB, C-532/16, EU:C:2018:228, præmis 39).

51 Det følger i øvrigt af momsdirektivets artikel 184 og 185, at reguleringen af fradrag skal føre til, at størrelsen af det endeligt fastsatte fradrag svarer til det, som en afgiftspligtig person, såsom CTT, ville have haft ret til, hvis det forhold, at tjenester med betaling af regninger via postvæsenet ikke er momsfritaget, oprindeligt var blevet taget i betragtning (jf. analogt dom af 16.6.2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, præmis 47).

52 I denne henseende er spørgsmålet, om en bestemt transaktion er fritaget eller ej, et grundlæggende element, der skal tages i betragtning af en delvist afgiftspligtig person med henblik på at afgøre, hvordan den pågældende skal foretage momsfradrag. Det er i denne henseende tilstrækkeligt at fastslå, at det forhold, at der stilles spørgsmålstegn ved, om en udgående transaktion er fritaget, kan medføre, at visse varer eller ydelser, hvorom det var blevet antaget, at de var bestemt til blandet brug, faktisk kun anvendes til transaktioner, der giver ret til at fradrage moms. Det fremgår klart af ordlyden af momsdirektivets artikel 173, at den kun finder anvendelse på varer og ydelser til blandet brug. For varer og ydelser, der er bestemt til udelukkende at blive anvendt for at gennemføre afgiftspligtige transaktioner, kan afgiftspligtige personer opnå fradrag af hele den afgift, der påhvilede erhvervelsen eller leveringen af disse varer og ydelser (jf. i denne retning dom af 18.10.2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, præmis 47).

53 I den foreliggende sag følger det heraf, at CTT bør have mulighed for at ændre fradragsmetoden med henblik på at foretage de momsfradrag, som selskabet ville have haft ret til, hvis det fra starten havde kunnet taget hensyn til det forhold, at tjenester med betaling af regninger via postvæsenet ikke var momsfritaget i de i hovedsagen omhandlede år. I denne henseende kan den portugisiske regerings argument om, at en regulering af fradrag havde fundet sted, for så vidt som afgiftsmyndigheden indrømmede revision af de endelige pro rata-satser for de i hovedsagen omhandlede år, eftersom tjenester med betaling af regninger via postvæsenet fejlagtigt var blevet anset for at være momsfritaget, desuden ikke tages til følge.

54 Selv om momsdirektivets artikel 186 udtrykkeligt overlader det til medlemsstaterne at definere betingelserne for momsreguleringen, påhviler det dem endvidere at overholde EU-retten, når de vedtager national lovgivning, der fastsætter disse nærmere bestemmelser (jf. i denne retning dom af 11.4.2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, præmis 27 og 48).

55 Princippet om afgiftsneutralitet kræver imidlertid, således som det er nævnt i nærværende doms præmis 36, at de nærmere bestemmelser for beregningen af retten til momsfradrag objektivt afspejler, hvilken del af udgifterne til erhvervelse af varer og ydelser til blandet brug, som reelt kan henføres til transaktioner, der giver ret til fradrag. Dette princip er således til hinder for, at en medlemsstat nægter en berigtigelse af momsfradragsmetoden i en situation som den i hovedsagen omhandlede, medmindre en sådan berigtigelse ikke gør det muligt med størst mulig præcision at fastslå, hvilken del af momsen, som vedrører transaktioner, der giver ret til fradrag.

56 I henhold til proportionalitetsprincippet har den nationale lovgiver mulighed for at lade de formelle betingelser for afgiftspligtige personer være ledsaget af sanktioner, som kan anspore de sidstnævnte til at overholde de nævnte betingelser, med henblik på at sikre, at momssystemet er velfungerende. Henset til den fremtrædende rolle, som fradragsretten spiller i det fælles momssystem, forekommer en sanktion i form af en absolut nægtelse af fradragsret imidlertid i en situation som den i hovedsagen omhandlede at være uforholdsmæssig i det tilfælde, hvor der ikke foreligger svig, og det offentlige ikke har lidt tab (dom af 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, præmis 48 og 51).

57 I den foreliggende sag er der intet i de for Domstolen fremlagte sagsakter, der tyder på svig eller misbrug fra CTT's side.

58 Endelig har den portugisiske regering anført, at selv om CTT skulle have ret til at ændre momsfradragsmetode, blev anmodningen om regulering fremsat efter fristens udløb. Mens momslovens artikel 98, stk. 2, således fastsætter en generel frist på fire år for ændring eller regulering

af fradrag regnet fra den dato, hvor retten til fradrag eller godtgørelse af for meget indbetalt afgift opstod, vil anvendelsen af denne frist være udelukket, når den endelige pro rata-sats er blevet fastsat i medfør af momsdirektivets artikel 175, stk. 3.

59 I denne henseende bemærkes, at i medfør af retssikkerhedsprincippet kan en forældelsesfrist, hvis udløb bevirker, at en utilstrækkeligt opmærksom afgiftspligtig person, som har undladt at gøre krav på fradrag for indgående moms, sanktioneres, for så vidt som den pågældende fortaber fradragsretten, ikke anses for uforenelig med den ordning, der er fastsat ved momsdirektivet, forudsat dels, at den pågældende frist finder anvendelse på samme måde på tilsvarende rettigheder på afgiftsområdet baseret på national ret og på de rettigheder, der er baseret på EU-retten (ækvivalensprincippet), dels at fristen ikke gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve fradragsretten (effektivitetsprincippet) (dom af 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, præmis 38).

60 Selv om det i den foreliggende sag ikke fremgår af den forelæggende rets oplysninger, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning på momsområdet skulle fastsætte en anderledes ordning end den, der er fastsat på andre afgiftsområder i den nationale ret, er effektivitetsprincippet imidlertid til hinder for en sådan lovgivning, for så vidt som den under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede kan fratage en afgiftspligtig person muligheden for at regulere sin momsangivelse, når den endelige pro rata-sats er blevet fastsat, selv om forældelsesfristen på fire år endnu ikke er udløbet. Under disse omstændigheder vil udøvelsen af retten til at regulere momsfradrag som nævnt i nærværende doms præmis 51 i praksis blive umulig eller i det mindste uforholdsmæssigt vanskelig (jf. analogt dom af 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, præmis 40 og 41).

61 I denne henseende bemærkes desuden, at de nationale retter har pligt til i videst muligt omfang at fortolke national ret i overensstemmelse med EU-retten, og at selv om forpligtelsen til konform fortolkning ikke kan tjene som grundlag for en fortolkning contra legem af national ret, skal de nationale retter i givet fald ændre en fast retspraksis eller administrativ praksis, såfremt denne er baseret på en fortolkning af national ret, som er uforenelig med formålene med et direktiv (jf. i denne retning dom af 8.5.2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, præmis 48 og 49).

62 Henset til ovenstående bemærkninger skal det andet præjudicielle spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 184-186, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, i medfør af hvilken en afgiftspligtig person, der har foretaget fradrag for indgående moms af varer eller tjenester, som er blevet benyttet såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, efter den omsætningsbaserede metode, nægtes muligheden for – efter fastsættelsen af den endelige pro rata-sats i medfør af direktivets artikel 175, stk. 3 – at regulere disse fradrag efter den metode, hvor der tages hensyn til benyttelsen, i en situation, hvor:

– den pågældende medlemsstat i medfør af nævnte direktivs artikel 173, stk. 2, litra c), tillader afgiftspligtige personer at foretage momsfradrag under hensyn til, om samtlige eller en del af varerne og ydelserne er blevet benyttet i forbindelse med transaktioner, der giver ret til fradrag, eller til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag

– den afgiftspligtige person på det tidspunkt, hvor den pågældende valgte fradragsmetode, i god tro var uvidende om, at en transaktion, som den pågældende anså for at være fritaget, faktisk ikke var fritaget

– den almindelige forældelsesfrist, der er fastsat i national ret med henblik på at foretage regulering af fradrag, endnu ikke er udløbet, og

– ændringen af fradragsmetoden gør det muligt med størst mulig præcision at fastsætte, hvilken del af momsen, som vedrører transaktioner, der giver ret til fradrag.

## Sagsomkostninger

63 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

**1) Artikel 173, stk. 2, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for, at en medlemsstat, der i medfør af denne bestemmelse giver afgiftspligtige personer ret til at foretage momsfradrag under hensyn til, hvordan samtlige eller en del af varerne og ydelserne benyttes i forbindelse med såvel transaktioner, der giver ret til fradrag, som transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, forbyder disse afgiftspligtige personer at ændre fradragsmetode for moms efter fastsættelsen af den endelige pro rata-sats.**

**2) Artikel 184-186 i direktiv 2006/112, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, i medfør af hvilken en afgiftspligtig person, der har foretaget fradrag for indgående moms af varer eller tjenester, der er blevet benyttet såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, efter den omsætningsbaserede metode, nægtes muligheden for – efter fastsættelsen af den endelige pro rata-sats i medfør af direktivets artikel 175, stk. 3 – at regulere disse fradrag efter den metode, hvor der tages hensyn til benyttelsen, i en situation, hvor:**

– **den pågældende medlemsstat i medfør af nævnte direktivs artikel 173, stk. 2, litra c), tillader afgiftspligtige personer at foretage momsfradrag under hensyn til, om samtlige eller en del af varerne og ydelserne er blevet benyttet i forbindelse med transaktioner, der giver ret til fradrag, eller til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag**

– **den afgiftspligtige person på det tidspunkt, hvor den pågældende valgte fradragsmetode, i god tro var uvidende om, at en transaktion, som den pågældende anså for at være fritaget, faktisk ikke var fritaget**

– **den almindelige forældelsesfrist, der er fastsat i national ret med henblik på at foretage regulering af fradrag, endnu ikke er udløbet, og**

– **ændringen af fradragsmetoden gør det muligt med størst mulig præcision at fastsætte, hvilken del af momsen, som vedrører transaktioner, der giver ret til fradrag.**

Underskrifter