FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT M. POIARES MADURO fremsat den 10. marts 2005 [1]

1. Nærværende sag er anlagt i medfør af artikel 226 EF med henblik på at få fastslået, at Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til fællesskabsretten og bl.a. artikel 17 og 19 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [2] (herefter »sjette direktiv«), idet det begrænser retten til at fratrække merværdiafgift (herefter »moms«) for afgiftspligtige personer, som modtager tilskud med henblik på at finansiere deres virksomhed.

I — Retsforskrifter og den administrative procedure

A — *Fællesskabsbestemmelser*

2. Sjette direktivs artikel 17 omhandler fradragsrettens indtræden og ophør. Artikel 17, stk. 5, bestemmer:

»For 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.«

3. Sjette direktivs artikel 19, stk. 1, fastsætter retningslinjerne for beregning af pro rata-satsen for fradraget således:

»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

1 — Originalsprog: portugisisk.

2 — EFT L 145, s. 1.

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.«

4. Artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), bestemmer, at for så vidt angår transaktioner, som finder sted i indlandet, er beskatningsgrundlaget følgende:

»ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, 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«.

B — *Nationale bestemmelser*

5. Det fremgår af sagen, at den spanske lov nr. 37/1992 af 28. december 1992 om merværdiafgift er blevet ændret ved lov nr. 66/1997 af 30. december 1997 (herefter »momsloven«) med henblik på at indføre visse begrænsninger i muligheden for fradrag af den moms, der bæres af virksomheder eller erhvervsdrivende, som modtager tilskud, der er bestemt til at dække omkostningerne ved deres erhvervs- eller forretningsmæssige virksomhed, og som ikke er en del af beregningsgrundlaget for afgiftspligtige transaktioner.

6. Denne lovs artikel 102, stk. 1, bestemmer nu følgende:

»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, stk. 2, har følgende ordlyd:

»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 momsfritagne 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.«

C — *Den administrative procedure*

8. Den 21. maj 1999 sendte Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber en skrivelse til Kongeriget Spanien med anmodning om oplysninger vedrørende fortolkningen af artikel 104 i den spanske momslov. Kongeriget Spanien svarede herpå med en skrivelse fra Økonomi- og Finansministeriets Skattegeneraldirektorat dateret den 14. juni 1999. Da Kommissionen ikke fandt de spanske myndigheders svar tilfredsstillende, tilsendte den dem den 20. april 2001 en åbningsskrivelse og den 27. juni 2002 en begrundet udtalelse. I disse forskellige dokumenter kritiserede Kommissionen Kongeriget Spanien for ikke at overholde sine forpligtelser i henhold til sjette direktiv, idet det har opretholdt de nævnte bestemmelser i momslovens artikel 102 og 104. Ved skrivelse af 20. september 2002 begrundede Kongeriget Spanien delvist opretholdelsen af lovgivningen. Kommissionen har herefter anlagt nærværende sag.

II — Gennemgang

A — *Spørgsmålet, om momslovens artikel 102 er forenelig med sjette direktiv*

9. Den pågældende bestemmelse har til følge at begrænse fradragsretten for alle afgiftspligtige personer, som modtager tilskud, der er bestemt til at finansiere deres erhvervs- eller forretningsmæssige virksomhed, ved anvendelse af en pro rata-sats, hvis nævner medtager disse tilskud.

10. Denne udvidelse af pro rata-bestemmelsen er klart i strid med sjette direktiv. Det følger således af den klare ordlyd af dette direktivs artikel 17, at en pro rata-sats for fradrag, som fastsat i samme direktivs artikel 19, kun kan anvendes på en bestemt kategori afgiftspligtige personer. Det drejer sig om »blandet« afgiftspligtige personer, som samtidig foretager transaktioner, for hvilke der er fradragsret, og transaktioner,

for hvilke der ikke er fradragsret. Pro rata-satsen kan følgelig ikke anvendes på »fuldstændigt« afgiftspligtige personer, som kun foretager transaktioner, for hvilke der er fradragsret.

11. Den spanske regering gør alligevel gældende, at sjette direktivs artikel 19 kan anvendes selvstændigt. Det må derfor være muligt at anvende pro rata-satsen uden for de betingelser, der er fastsat i sjette direktivs artikel 17.

12. En sådan fortolkning må forkastes. Det fremgår af ordlyden af sjette direktivs artikel 19, stk. 1, at pro rata-satsen for fradraget finder anvendelse på de i direktivets artikel 17, stk. 5, første afsnit, fastsatte betingelser. Den kan derfor ikke adskilles herfra. Bestemmelsens anvendelsesområde er nøjagtigt afgrænset efter anvendelsesområdet for artikel 17, stk. 5, første afsnit, som klart omhandler »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« [3].

13. Denne fortolkning modsiger desuden ånden i det harmoniserede momssystem, sådan som den er blevet fastlagt i Domstolens retspraksis. Det er ubestridt, at »da der ikke er udstedt nogen bestemmelser, der bemyndiger medlemsstaterne til at begrænse den fradragsret, der er indrømmet de afgiftspligtige, omfatter denne ret umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled. [...] Undtagelser [er derfor] kun lovlige i de tilfælde, som direktivet udtrykkeligt indeholder bestemmelse om« [4]. At anvende pro rata-satsen på alle afgiftspligtige personer, som modtager tilskud, svarer netop til at begrænse fradragsretten ud over de tilfælde, som er fastsat i direktivet.

14. Kongeriget Spanien gør imidlertid gældende, at dets fortolkning er mere i overensstemmelse med ret og rimelighed, og at det ville være bedre direkte at fremme lige konkurrencevilkår mellem erhvervsdrivende. Det af Kommissionen ønskede system er i strid med ret og rimelighed, idet kun blandet afgiftspligtige personer må tåle denne begrænsning i fradragsretten, mens fuldt afgiftspligtige personer, som modtager samme former for tilskud, undgår den. Systemet skaber desuden konkurrenceforvridninger, idet det har til følge at give supplerende fordele til afgiftspligtige personer, som modtager tilskud.

3 — Det bemærkes, at Conseil d'État (Frankrig) har fastslået, at pro rata-satsen for fradrag af moms iberegnet modtagne tilskud ikke, i henhold til national ret, som er forenelig med fællesskabsretten, finder anvendelse på afgiftspligtige personer, som samtidig foretager transaktioner, for hvilke der er fradragsret, og transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret (afgørelse af 26.11.1999, Syndicat mixte pour l'aménagement et l'exploitation de l'aéroport Rodez-Marcillac, truffet i overensstemmelse med forslag fra commissaire du gouvernement M. Courtial).

4 — Dom af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal, Sml. I, s. 1, præmis 16, af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 18, af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 27, og af 21.9.1988, sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4797, præmis 17.

15. Disse argumenter kan ikke tiltrædes. For det første bemærkes, som Kommissionen gør det, at ifølge ordlyden af sjette direktivs artikel 19 er medtagelse af tilskud, som ikke er knyttet til prisen, i pro rata-satsen for fradrag, nemlig kun en mulighed, der gives medlemsstaterne. Kongeriget Spanien kunne frit vælge ikke at gøre brug heraf og således undgå de negative konsekvenser, som det hævder er forbundet hermed. For det andet er det godtgjort, at denne mulighed blev indsat i sjette direktiv med henblik på at undgå, at en tilskudsmodtagende organisation, som ikke kunne foretage afgiftspligtige transaktioner, skulle kunne opnå tilbagebetaling af moms ved udførelse af en udelukkende symbolsk afgiftspligtig virksomhed. Indført med et sådant formål kan denne mulighed således ikke udstrækkes til og anvendes som en generel mekanisme til udligning af konkurrencevilkårene for afgiftspligtige erhvervsdrivende. Desuden forekommer det tænkeligt, at medlemsstaterne råder over flere andre midler til at genoprette konkurrencevilkårene mellem afgiftspligtige personer, som henholdsvis modtager og ikke modtager tilskud.

16. Endelig tilkommer det under alle omstændigheder ikke de nationale myndigheder at foretage en ændring af en klar ordlyd. Bestemmelserne i sjette direktivs artikel 17 angiver præcist betingelserne for fradragsrettens indtræden, udstrækning samt betingelserne for begrænsning af denne ret. Som Domstolen allerede har haft lejlighed til at fastslå, overlader »disse bestemmelser [...] ikke noget skøn for medlemsstaterne med hensyn til deres gennemførelse« [5]. Under disse betingelser er det af betydning, at begrænsningerne i fradragsretten anvendes ensartet i alle medlemsstaterne [6].

B — *Spørgsmålet, om momslovens artikel 104 er forenelig med sjette direktiv*

17. Den anfægtede bestemmelse består i at begrænse fradragsretten for visse afgiftspligtige personer, som modtager tilskud, ved en simpel nedsættelse af det beløb, som kan fradrages forfalden moms.

18. Der synes ikke at være nogen tvivl om, at en sådan bestemmelse er uforenelig med ordlyden af sjette direktiv.

19. Som det fremgår af ovenstående gennemgang, følger det af sjette direktivs artikel 17 og 19, at begrænsningen af fradragsretten til at omfatte tildeling af tilskud, som ikke er knyttet til prisen, kun vedrører blandet afgiftspligtige personer, og at den for så vidt angår dem kun kan anvendes efter fremgangsmåden for beregning af pro rata-satsen, som er fastsat i artikel 19. I denne henseende foretager momsloven en udvidelse i dobbelt forstand: På den ene side

5 — BP Soupergaz-dommen, jf. fodnote 4, præmis 35.

6 — Dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, jf. fodnote 4, præmis 17.

udvider den begrænsningen til at omfatte de afgiftspligtige personer, som ikke er underlagt den, og på den anden side foreskriver den for dem, som er underlagt begrænsningen, en begrænsning, der ligger uden for de i sjette direktiv fastsatte betingelser.

20. Jeg minder om, at det er fast retspraksis, at »undtagelser [fra fradragsretten] kun er lovlige i de tilfælde, som direktivet udtrykkeligt indeholder bestemmelse om« [7].

21. Kongeriget Spanien gentager i denne henseende sine argumenter baseret på økonomisk ret og rimelighed og nødvendigheden af at undgå konkurrenceforvridninger. Domstolen har imidlertid haft lejlighed til at udtale, at selv om den fradragsordning for moms, som er indført af fællesskabslovgiver, ikke er perfekt, er der alligevel ingen mulighed for at fravige eller undlade at anvende den [8]. Det samme gælder for ordningen med begrænsning af fradragsretten. Det er ikke tilladt medlemsstaterne at skabe begrænsninger ud over de muligheder, som er bestemt i direktivet, heller ikke selv om sådanne begrænsninger kunne forekomme økonomisk berettigede under visse omstændigheder [9]. En modsat afgørelse vil skade det harmoniseringsformål, som sjette direktiv forfølger.

III — Den tidsmæssige virkning af en dom, der fastslår traktatbrud

22. Subsidiært har Kongeriget Spanien nedlagt påstand om, at Domstolen — såfremt den konstaterer, at der foreligger et traktatbrud — begrænser dommens tidsmæssige virkninger.

23. Jeg skal minde om, at Domstolen kun i særlige tilfælde kan begrænse de fremtidige virkninger af sine domme under henvisning til et almindeligt retssikkerhedsprincip i Fællesskabets retsorden. En sådan mulighed anvendt principielt på det præjudicielle tilfælde er ikke blevet udelukket for så vidt angår domme afsagt med hjemmel i artikel 226 EF [10].

24. Det er desuden nødvendigt, at det kan godtgøres, at de statslige myndigheder er blevet forledt til at vedtage lovgivning eller en adfærd, som ikke er i overensstemmelse med fællesskabsretten, på grund af en objektiv og betydelig usikkerhed vedrørende de pågældende fællesskabsforskrifters rækkevidde [11]. I det foreliggende tilfælde er det fremgået, at de relevante fællesskabsbestem-

7 — Jf. den i fodnote 4 nævnte retspraksis.

8 — Dom af 8.11.2001, sag C-338/98, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 8265, præmis 55 og 56.

9 — Jf. analogt generaladvokat Sir Gordon Slynns forslag til afgørelse i sagen Kommissionen mod Frankrig, nævnt i fodnote 4, Sml. s. 4811.

10 — Jf. i denne retning dom af 19.3.2002, sag C-426/98, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 2793, og af 12.10.2000, sag C-359/97, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 6355.

11 — Jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, nævnt i fodnote 10, præmis 92.

melser ikke efterlader nogen tvivl om deres rette fortolkning. Kongeriget Spanien kunne ikke være uvidende om, at dets lovgivning var uforenelig med bestemmelserne i sjette direktiv.

25. Anmodningen om at begrænse de tidsmæssige virkninger af den dom, som skal afsiges, må således forkastes.

IV — Forslag til afgørelse

26. Følgelig foreslår jeg Domstolen at fastslå følgende:

»Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 17 og 19 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, idet det begrænser retten til at fratrække merværdiafgift på de betingelser, der er fastsat ved artikel 102, stk. 1, og artikel 104, stk. 2, i lov nr. 37/1992 af 28. december 1992 om merværdiafgift, som ændret ved lov nr. 66/1997 af 30. december 1997.«