DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

23. april 2009 *

I sag C-74/08,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Nógrád Megyei Bíróság (Ungarn) ved afgørelse af 16. juli 2007, indgået til Domstolen den 30. januar 2008, i sagen:

PARAT Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó kft

mod

Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne R. Silva de Lapuerta (refererende dommer) og J. Malenovský,

* Processprog: ungarsk.

generaladvokat: J. Kokott
justitssekretær: fuldmægtig B. Fülöp,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 4. marts 2009,

efter at der er afgivet indlæg af:

— den ungarske regering ved R. Somssich, J. Fazekas, K. Borvölgyi og M. Fehér, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou og K. Talabér-Ritz, 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 artikel 17, stk. 2 og 6, 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, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem virksomheden PARAT Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó kft (herefter »PARAT«) og Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (den lokale told- og skattemyndighed under den regionale myndighed for skat og finanskontrol i Nordungarn, herefter »APEH«) vedrørende fastlæggelsen af anvendelsesområdet for de nationale skattebestemmelser om fradragsret for merværdiafgift (herefter »moms«) i forbindelse med køb af støttede aktiver.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12) har følgende ordlyd:

»Det fælles [moms]system bygger på den grundsætning, at der på ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver omsætning svares [moms], der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af [den moms], der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.

[…]«

4 Følgende fremgår af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, 6 og 7, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 (EFT L 102, s. 18):

»2. 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 følgende beløb:

a) den [moms], som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[…]

6. Senest inden udløbet af en periode på fire år fra datoen for dette direktivs ikrafttræden fastsætter Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag i [momsen]. Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng, erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag.

Indtil de ovenfor omhandlede regler træder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser, som på tidspunktet for dette direktivs ikrafttræden var gældende i henhold til deres nationale lovgivning.

7. Med forbehold af det i artikel 29 omhandlede samråd kan hver medlemsstat af konjunkturmæssige grunde helt eller delvis udelukke alle eller bestemte investeringsgoder eller andre goder fra fradragsordningen. Med henblik på at opretholde lige konkurrencebetingelser kan medlemsstaterne i stedet for at nægte fradrag indføre afgifter for goder, som fremstilles af den afgiftspligtige person selv eller af ham er indkøbt i indlandet eller indført dertil, således at disse afgifter ikke overskrider den [moms], som ved erhvervelse ville blive pålagt tilsvarende goder.«

Nationale bestemmelser

5 Kapitel VIII i den ungarske lov nr. LXXIV af 1992 om merværdiafgift (herefter »momsloven«), som trådte i kraft den 1. maj 2004 — datoen for Republikken Ungarns tiltrædelse af Den Europæiske Union — indeholdt på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen i § 38, stk. 1, litra a), vedrørende fordeling af den indgående afgift under overskriften »Fradrag for afgiften« følgende bestemmelse:

»Fordeling af den indgående afgift

En afgiftspligtig person har pligt til i sine regnskaber tydeligt at angive den fradragsberettigede og ikke-fradragsberettigede indgående afgift […]. En skattepligtig person, som modtager offentlig støtte, som ikke er en del af beskatningsgrundlaget […], kan, medmindre andet fremgår af finansloven for det pågældende år:

a) i tilfælde af støtte til erhvervelse af visse aktiver alene gøre sin fradragsret gældende for så vidt angår pågældende erhvervelse og med et maksimumsbeløb svarende til den del, som ikke har modtaget støtte

[…]«

6 Ovennævnte bestemmelse blev ophævet med virkning fra den 1. januar 2006. Denne bestemmelse havde imidlertid ikke tilbagevirkende kraft. Således fandt anvendelsen af pro rata-beregningen af den offentlige støtte anvendelse på ethvert køb af aktiver gennemført inden den 31. december 2005.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

7 I henhold til en støttekontrakt indgået den 11. maj 2005 med Magyar Fejlesztési Bank (den ungarske bank for udvikling), som handlede på vegne af Gazdasági és Közlekedési Minisztérium (økonomi- og transportministeriet), foretog PARAT en investering med henblik på at forøge selskabets produktionskapacitet af cabriolet-overdele til biler i løbet af 2005. I medfør af den nævnte kontrakt tildeltes PARAT et tilskud på 47% af totalbeløbet af selskabets investeringsudgifter.

8 PARAT bogførte i forbindelse med disse investeringer fire fakturaer for køb af maskiner til et samlet beløb på 43 882 853 HUF, idet selskabet foretog fradrag for den samlede moms, som var angivet på fakturaerne, dvs. 10 971 718 HUF, i dets momsangivelse for september 2005.

9 Efterfølgende foretog Nógrád Megyei Igazgatóság Kiutalás Előtti Ellenőrzési Osztálya (kontrolafdelingen under afgiftsmyndigheden i Comitat Nógrád) en kontrol af den ovennævnte angivelse og konkluderede på baggrund af denne kontrol, at PARAT skulle nedsætte det fradragne momsbeløb vedrørende køb af maskiner i forbindelse med den foretagne investering på grund af det tilskud, som selskabet havde modtaget.

10 APEH beregnede herefter det fradragsberettigede momsbeløb på grundlag af den del af finansieringen, som var blevet tildelt (47%), og konstaterede, at PARAT i stedet for det beløb på 10 971 718 HUF, som selskabet havde fradraget i moms af det erhvervede udstyr, havde ret til et fradrag på 5 748 000 HUF. APEH fastsatte herefter det ikke-fradragsberettigede momsbeløb, efter beregning af den resterende pro rata-del, til 5 223 718 HUF, som PARAT blev pålagt at betale i afgiftsskyld. Desuden blev dette beløb forhøjet med en bøde og morarenter.

11 PARAT anfægtede denne afgørelse og nedlagde påstand om anullation af den nævnte afgiftsskyld samt af bøden og morarenterne. PARAT gjorde navnlig gældende, at den nationale lovgivning, som fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, udgjorde en begrænsning af retten til fradrag for moms, som var uforenelig med bestemmelserne i sjette direktiv. APEH afviste den af PARAT indgivne klage.

12 PARAT anlagde herefter et annullationssøgsmål til prøvelse af afgørelsen om inddrivelse af afgiftsskylden, forhøjet med en bøde og morarenter. PARAT understregede navnlig, at sjette direktivs artikel 17, stk. 2, tillod selskabet at fradrage det samlede momsbeløb, som var angivet i fakturaerne for det erhvervede udstyr.

13 Nógrád Megyei Bíróság har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Var ordningen i [moms]lovens § 38, stk. 1, litra a), forenelig med artikel 17 i […] sjette direktiv […] ved Republikken Ungarns tiltrædelse af Den Europæiske Union den 1. maj 2004?

2) Såfremt spørgsmålet besvares benægtende, kan sagsøgeren da over for [moms]-lovens § 38, stk. 1, litra a), umiddelbart påberåbe sig sjette direktivs artikel 17 på tidspunktet, hvor fradragsretten gøres gældende?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første spørgsmål

14 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 17 er til hinder for, at en medlemsstat udelukker retten til momsfradrag for den del af købsprisen for et aktiv, som hidrører fra offentlig støtte.

15 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål bemærkes indledningsvis, at retten til fradrag for moms som en integrerende del af momsordningen udgør et grundlæggende

princip i det fælles momssystem og som udgangspunkt ikke kan begrænses (jf. dom af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 — C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 43, af 8.1.2002, sag C-409/99, Metropol Stadler, Sml. I, s. 81, præmis 42, og af 26.5.2005, sag C-465/03, Kretztechnik, Sml. I, s. 4357, præmis 33).

16 Domstolen har ligeledes i de nævnte præmisser til de ovennævnte domme fastslået, at ifølge principperne i det fælles momssystem pålægges denne afgift i alle fremstillings- eller omsætningsled, med fradrag af den moms, der umiddelbart har belastet de tidligere led. Denne fradragsret omfatter umiddelbart alle de afgifter, der er blevet pålagt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled. Det følger heraf, at enhver begrænsning af fradragsretten for moms har betydning for afgiftsbyrdens størrelse og må finde ensartet anvendelse i samtlige medlemsstater.

17 Det bemærkes desuden, at sjette direktivs artikel 17, stk. 2, udtrykkeligt og præcist fastslår princippet om, at den afgiftspligtige kan fradrage den fakturerede moms for goder og tjenesteydelser, der er leveret til ham, for så vidt som disse goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner (jf. Metropol Stadler-dommen, præmis 43, samt dom af 11.12.2008, sag C-371/07, Danfoss og AstraZeneca, Sml. I, s. 9549, præmis 27, og af 22.12.2008, sag C-414/07, Magoora, Sml. I, s. 10921, præmis 29).

18 Under disse betingelser er undtagelser kun lovlige i de tilfælde, som sjette direktiv udtrykkeligt indeholder bestemmelse om (jf. dom af 19.9.2000, forenede sager C-177/99 og C-181/99, Ampafrance og Sanofi, Sml. I, s. 7013, præmis 34, samt Danfoss og AstraZeneca-dommen, præmis 26, og Magoora-dommen, præmis 28).

19 For så vidt angår en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede med overskriften »Fradrag for afgift« bemærkes, at en sådan lovgivning indeholder en generel begrænsning af retten til momsfradrag, som finder anvendelse på enhver erhvervelse af et aktiv, som modtager offentlig støtte.

20 En sådan lovgivning indfører hvad angår køb af goder eller tjenesteydelser ved hjælp af offentlig støtte en begrænsningsordning for fradragsretten, som ikke følger af sjette direktivs artikel 17, stk. 2 (jf. i denne retning domme af 6.10.2005, sag C-204/03, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 8389, præmis 26 og 27, og sag C-243/03, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 8411, præmis 32).

21 Princippet om retten til momsfradrag er ikke desto mindre underlagt undtagelsesbestemmelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit. I medfør af denne bestemmelse kan medlemsstaterne opretholde den lovgivning med hensyn til undtagelser fra retten til momsfradrag, som var gældende på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden, indtil Rådet fastlægger, hvilke udgifter der ikke giver adgang til denne ret (jf. Metropol Stadler-dommen, præmis 44, og Danfoss og AstraZeneca-dommen, præmis 28).

22 Sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, indeholder en standstill-bestemmelse, hvorefter den pågældende medlemsstat kan opretholde de nationale undtagelser fra retten til momsfradrag, som var gældende inden sjette direktivs ikrafttræden. Denne bestemmelse gør det muligt for medlemsstaterne — indtil Rådet fastsætter fællesskabsordningen for undtagelser fra retten til momsfradrag — at opretholde alle nationale retsregler, som indeholder en undtagelse fra fradragsretten, og som faktisk blev anvendt af deres offentlige myndigheder på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden (jf. Metropol Stadler-dommen, præmis 48, Danfoss og AstraZeneca-dommen, præmis 30 og 31, og Magoora-dommen, præmis 35).

23 En ordning, hvorved der fastsættes bestemmelser om en fravigelse af retten til momsfradrag, som generelt er blevet indført med sjette direktivs artikel 17, stk. 2, og som skal sikre denne afgifts neutralitet, skal fortolkes strengt (jf. Metropol Stadler-dommen, præmis 59, og Magoora-dommen, præmis 28).

24 Hvad angår en situation som den, der foreligger i hovedsagen, og anvendeligheden af den ovennævnte undtagelsesordning bemærkes for det første, at sjette direktiv er trådt i kraft i Ungarn på datoen for denne medlemsstats tiltrædelse af Den Europæiske Union,

dvs. den 1. maj 2004. Denne dato er derfor relevant med henblik på anvendelsen af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, for så vidt angår denne medlemsstat (jf. i denne retning Magoora-dommen, præmis 27).

25 Med henblik på at bedømme en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede i lyset af den nævnte fællesskabsretlige undtagelsesordning bemærkes, som det fremgår af denne doms præmis 19, at den udgør en generel foranstaltning til begrænsning af den fulde ret til fradrag for den indgående moms, som er blevet betalt i forbindelse med enhver erhvervelse af aktiver finansieret ved offentlig støtte.

26 Den nævnte lovgivning indeholder en begrænsning af fradragsretten, som går videre end hvad der er tilladt i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 6.

27 Sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, skal således læses i lyset af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, første afsnit, som giver Rådet kompetence til på forslag af Kommissionen at fastsætte de udgifter, der ikke giver ret til momsfradrag, alt imens den præciserer, at udgifter, der ikke er af streng, erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke giver adgang til fradrag.

28 Som følge heraf og henset til den strenge fortolkning, som skal anlægges af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, i dens egenskab af undtagelsesbestemmelse, kan den ikke anses for at tillade en medlemsstat at opretholde en begrænsning af retten til momsfradrag, som finder anvendelse generelt, på alle former for udgifter forbundet med erhvervelse af aktiver, uanset deres art eller formål.

29 En sådan fortolkning er ligeledes nødvendig i lyset af denne bestemmelses historiske baggrund, hvoraf følger en fortsat vilje hos fællesskabslovgiver til kun at udelukke visse goder eller tjenesteydelser fra fradragsordningen og ikke til at fastsætte generelle undtagelser til denne ordning (jf. i denne retning dom af 5.10.1999, sag C-305/97, Royscot m.fl., Sml. I, s. 6671, præmis 22, og af 14.7.2005, sag C-434/03, Charles og Charles-Tijmens, Sml. I, s. 7037, præmis 32 og 35).

30 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 6, skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, som ved køb af aktiver erhvervet ved offentlig støtte kun tillader fradrag for den hermed forbundne moms svarende til den del af erhvervelsen, som ikke har modtaget støtte.

Om det andet spørgsmål

31 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en afgiftspligtig person kan påberåbe sig sjette direktivs artikel 17 over for en national lovgivning, som begrænser retten til momsfradrag på en måde, som er uforenelig med direktivets artikel 17, stk. 2 og 6.

32 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål bemærkes, at Domstolen i dom af 6. juli 1995, BP Soupergaz (sag C-62/93, Sml. I, s. 1883, præmis 35), har udtalt, at sjette direktivs artikel 17, stk. 2, indeholder præcise regler om vilkårene for og omfanget af fradragsretten og ikke overlader medlemsstaterne noget skøn med hensyn til dets gennemførelse.

33 Domstolen har således i nævnte doms præmis 35 og 36 fastslået, at sjette direktivs artikel 17, stk. 2, tillægger borgerne rettigheder, som disse kan påberåbe sig ved en

national domstol over for en national lovgivning, som er uforenelig med nævnte bestemmelse.

34 Domstolen har ligeledes understreget, at i det omfang en udelukkelse fra fradragsordningen ikke er kommet i stand i overensstemmelse med bestemmelserne i sjette direktiv, kan de nationale afgiftsmyndigheder ikke over for en afgiftspligtig gøre en bestemmelse gældende, der fraviger princippet om ret til momsfradrag (jf. dom af 14.9.2006, sag C-228/05, Stradasfalti, Sml. I, s. 8391, præmis 66).

35 Den afgiftspligtige, der har været underlagt en sådan foranstaltning, skal således have mulighed for at foretage en ny beregning af sin momsskyld i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 17, stk. 2, i det omfang goderne eller tjenesteydelserne er blevet anvendt i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner (jf. Stradasfalti-dommen, præmis 68).

36 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 17, stk. 2, tillægger afgiftspligtige personer rettigheder, som disse kan påberåbe sig ved en national domstol over for en national lovgivning, som er uforenelig med nævnte bestemmelse.

Sagens omkostninger

37 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 sagens omkostninger. Bortset fra 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 (Fjerde Afdeling) for ret:

1) **Artikel 17, stk. 2 og 6, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, som ved køb af aktiver erhvervet ved offentlig støtte kun tillader fradrag for den hermed forbundne merværdiafgift svarende til den del af erhvervelsen, som ikke har modtaget støtte.**

2) **Artikel 17, stk. 2, i sjette direktiv 77/388 tillægger afgiftspligtige personer rettigheder, som disse kan påberåbe sig ved en national domstol over for en national lovgivning, som er uforenelig med nævnte bestemmelse.**

Underskrifter