DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

26. maj 2005 *

I sag C-536/03,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) ved afgørelse af 26. november 2003, indgået til Domstolen den 22. december 2003, i sagen:

António Jorge L[da]

mod

Fazenda Pública,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C.W.A. Timmermans, og dommerne R. Silva de Lapuerta (refererende dommer), J. Makarczyk, P. Kūris og G. Arestis,

* Processprog: portugisisk.

generaladvokat: C. Stix-Hackl
justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Den Portugisiske Republik ved L. Fernandes, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og A.M. Alves Vieira, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 16. december 2004,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 19 i Rådets 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«) med hensyn til fastsættelsen af omfanget af fradragsretten for indgående moms i forbindelse med udøvelse af byggevirksomhed.

2 Anmodningen er indgivet i forbindelse med en appelsag ved Den Portugisiske Republiks Supremo Tribunal Administrativo (højeste forvaltningsdomstol) mellem selskabet António Jorge L^da og de portugisiske myndigheder vedrørende en afgørelse om efteropkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«) og morarenter for årene 1994-1997.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 10 har følgende ordlyd:

»1. I det følgende forstås ved

a) afgiftspligtens indtræden: den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt

b) afgiftens forfald: det forhold, at statskassen i henhold til loven fra et bestemt tidspunkt kan gøre sit krav gældende over for den afgiftspligtige person, også selv om der kan gives udsættelse med betalingen.

2. Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted. [...]

Såfremt der betales afdrag, inden leveringen eller tjenesteydelsen finder sted, forfalder afgiften i forbindelse med det modtagne beløb dog på det tidspunkt, hvor afdraget indgår.«

4 Sjette direktivs artikel 17 med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang« bestemmer:

»1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

[...]

5. For så vidt angår goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af nr. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den del af [momsen], 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 henhold til sjette direktivs artikel 17, nr. 5, tredje afsnit, kan medlemsstaterne tillige give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at anvende andre kriterier end dem, der er fastsat i artikel 19.

6 Sjette direktivs artikel 19 med overskriften »Beregning af pro rata-satsen for fradraget« har følgende ordlyd:

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

— i tælleren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, [momsen] ikke medregnet, i forbindelse med transaktioner, for hvilke der er fradragsret i henhold til artikel 17, nr. 2 og 3

— i nævneren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, [momsen] 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, nr. 1, litra a), omhandlede.

Pro rata-satsen beregnes på årsbasis og fastsættes i procenter, der afrundes opad til et tal, der ikke overstiger det nærmeste hele tal.

2. Uanset nr. 1 ses der ved beregning af pro rata-satsen bort fra det omsætningsbeløb, som vedrører levering af investeringsgoder benyttet af den afgiftspligtige person i hans virksomhed. Der ses endvidere bort fra den del af omsætningen, der vedrører dels sådanne transaktioner, som er omhandlet i artikel 13, punkt B, litra d), når der er tale om bitransaktioner, dels bitransaktioner vedrørende fast ejendom og finansielle spørgsmål. [...]«

De nationale bestemmelser

7 I Portugal er moms reguleret ved momsloven (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, herefter »CIVA«), jf. lovdekret nr. 394B/84 af 26. december 1984 (*Diário da República*, serie A, nr. 297).

8 CIVA's artikel 23 har følgende ordlyd:

»1. Når en afgiftspligtig person i forbindelse med udøvelsen af sin virksomhed foretager levering af goder og tjenesteydelser, hvoraf en del ikke giver ret til fradrag, er fradrag for afgiften på erhvervelser kun tilladt med hensyn til en procentdel, der svarer til det årlige beløb for transaktioner, der giver ret til fradrag.

2. Uanset bestemmelserne i nr. 1 kan den afgiftspligtige person, medmindre generaldirektøren for skatter og afgifter pålægger ham særlige vilkår eller afslutter denne procedure i tilfælde af, at der konstateres en betydelig forvridning af afgiftsbelastningen, foretage fradraget under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af goderne og ydelserne faktisk benyttes.

3. Skatte- og afgiftsmyndighederne kan pålægge den afgiftspligtige person at gå frem i overensstemmelse med det foregående stykke:

a) når han udøver forskellige former for økonomisk virksomhed

b) når anvendelsen af den i nr. 1 omhandlede procedure fører til en betydelig forvridning af afgiftsbelastningen.

4. Den i nr. 1 omhandlede procentdel fremkommer ved, at der opstilles en brøk, som i tælleren har det årlige omsætningsbeløb, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med levering af goder og tjenesteydelser, som giver ret til fradrag i henhold til artikel 19 og artikel 20, nr. 1, og i nævneren har det årlige omsætningsbeløb, merværdiafgiften ikke medregnet, for samtlige de transaktioner, den afgiftspligtige person har udført, heri indbefattet fritagne transaktioner og transaktioner, der ikke er omfattet af merværdiafgiftens anvendelsesområde, herunder ikke-afgiftsbelagte tilskud, som ikke udgør støtte til anlægsinvesteringer.

5. Ved den i nr. 4 omhandlede beregning ses der bort fra levering af anlægsaktiver benyttet af den afgiftspligtige person i hans virksomhed. Der ses endvidere bort fra transaktioner vedrørende fast ejendom og finansielle spørgsmål, som har karakter af bivirksomhed i forhold til den afgiftspligtige persons virksomhedsudøvelse.«

9 Lovdekret nr. 241/86 af 20. august 1986 (*Diário da República*, serie A, nr. 190) har efterfølgende suppleret den i CIVA fastsatte ordning for så vidt angår levering af fast ejendom.

10 Dette lovdekrets artikel 5 har følgende ordlyd:

»1. Fradrag af afgifter på en fast ejendom eller en selvstændig del heraf foretages under hensyntagen til, hvordan samtlige goder og ydelser faktisk benyttes, jf. bestemmelserne i [CIVA's] artikel 23, nr. 2.

2. Såfremt generaldirektoratet for direkte og indirekte skatter og afgifter finder, at de kriterier for faktisk benyttelse, der anvendes, ikke er fyldestgørende, fastsætter det andre kriterier og oplyser den afgiftspligtige person herom med angivelse af begrundelsen for afgørelsen.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 Selskabet António Jorge L^da (herefter »António Jorge«), som har hjemsted i Santarém (Portugal), har indbragt en dom afsagt af Tribunal Tributário de Primeira Instância de Santarém (skatte- og afgiftsdomstol i første instans i Santarém) for Supremo Tribunal Administrativo. Ved den appellerede dom fik selskabet delvist medhold i en påstand om annullation af afgørelsen om efteropkrævning af moms og morarenter for årene 1994-1997.

12 De faktiske omstændigheder er ifølge dommen i første instans følgende:

»1. [António Jorge] var i 1994-1997 selskabsskattepligtigt (den almindelige ordning) og var i momsmæssig henseende omfattet af den sædvanlige ordning [...]

2. I henhold til tjenstlig afgørelse nr. 9097 af 5. september 1996 blev der foretaget afgiftskontrol hos [António Jorge], hvorefter den revisionsrapport af 26. juni 1997, som er vedlagt [sagsakterne i hovedsagen,] blev udstedt [...]

3. Afgiftsmyndighederne i Santarém fastslog på baggrund af denne rapport med hensyn til momsen:

— at det var vanskeligt præcist at fastslå den afgift, der med urette var blevet fradraget som »generelle omkostninger«, idet [António Jorge] foretog fradrag for hele omkostningsbeløbet, mens selskabets erhvervelser var bestemt henholdsvis for en afgiftsfritagen og en afgiftspligtig sektor

— at erhvervelse af fast ejendom anses for at vedrøre en momspligtig sektor (fradragsberettiget), skønt en del af afskrivningerne på den faste ejendom efter udløbet af regnskabsåret fordeles på eller anses for at indgå i en momsfritagen virksomhedssektor.

[...]

4. På grundlag af oplysningerne og beskrivelsen i punkt 3 fastlagde den skatterevisor, der foretog den omhandlede afgiftskontrol, den moms, som han anså [António Jorge] for uretmæssigt at have foretaget fradrag for i strid med bestemmelsen i CIVA's artikel 23 og på grundlag af »dokumenter, der ikke opfylder lovkravene«, samt den afgift, der ikke var betalt [...]

[...]

8. I 1994-1997 leverede [António Jorge] tjenesteydelser (byggekontrakter), for hvilke selskabet havde ret til fradrag for indgående moms af erhvervelser, og foretog transaktioner i form af opførelse af byggeri med henblik på salg, der var pålagt sisa [en afgift af erhvervelse af fast ejendom, som nu er afskaffet], for hvilke der ikke var fradragsret.

9. I den nævnte periode var ca. 50% af sagsøgerens omsætning kontrakter om opførelse af ejendomme for boligforeninger og for lokale myndigheder, hvoraf selskabet betalte 5% moms og foretog fradrag på 17% (16% i 1994), mens der af ca. 20% af selskabets omsætning blev betalt 17% moms (16% i 1994). Den resterende del vedrørte transaktioner, der var pålagt sisa og momsfritaget og ikke gav fradragsret.«

13 Til støtte for indbringelsen af sagen for den forelæggende ret har António Jorge rejst spørgsmålet om fortolkningen af sjette direktivs artikel 19.

14 På denne baggrund har Supremo Tribunal Administrativo besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Hvorledes skal artikel 19 i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 (77/388/EØF) fortolkes?

2) Er CIVA's artikel 23, nr. 4, forenelig med den nævnte bestemmelse, når den fortolkes således, at værdien af igangværende arbejder — der ved udløbet af

hvert år endnu ikke er udbudt til salg, og for hvilke der hverken helt eller delvist er modtaget betaling — ud over den årlige omsætning skal medregnes i brøkens nævner med henblik på beregningen af den procentdel af momsfradraget eller den pro rata-sats, som den afgiftspligtige person skal anvende på erhvervelser af goder og tjenesteydelser i forbindelse med begge den afgiftspligtige persons aktiviteter, når den afgiftspligtige person er et selskab, der driver virksomhed vedrørende fast ejendom og udfører arbejder inden for to virksomhedssektorer, nemlig opførelse af bygninger til salg (momsfritaget) og udførelse af bygge- og anlægskontrakter (momspligtig)?

3) Eller skal bestemmelsen fortolkes således, at kun omsætningen skal medregnes?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Om spørgsmålenes formulering

15 Henset til ordlyden af de spørgsmål, som den forelæggende ret har stillet, bemærkes indledningsvis, at Domstolen ikke efter artikel 234 EF har kompetence til at anvende fællesskabsretten på et konkret tilfælde og derfor heller ikke kan bedømme en national retsforskrift i forhold til fællesskabsretten. Inden for rammerne af det retslige samarbejde, der er oprettet ved denne artikel, kan Domstolen på grundlag af sagens akter dog uddrage de fortolkningselementer af fællesskabsretten, som kan tænkes at være til nytte for den nationale ret, når den skal bedømme virkningerne af den nationale retsforskrift (jf. dom af 20.4.1988, sag 204/87, Bekaert, Sml. s. 2029, præmis 5).

16 Domstolen kan i denne henseende, hvis spørgsmålene eventuelt ikke er træffende formuleret eller overskrider rammerne for dens beføjelser i henhold til artikel 234 EF, af alle de elementer, der er anført af den forelæggende ret, og især af de i anmodningen anførte grunde, udlede de fællesskabsretlige elementer, der under hensyn til sagsgenstanden kræver en fortolkning (jf. dom af 17.6.1997, sag C-105/96, Codiesel, Sml. I, s. 3465, præmis 13).

17 Det fremgår af forelæggelseskendelsens præmisser, at Supremo Tribunal Administrativo anmoder Domstolen om at fortolke sjette direktivs artikel 19, nr. 1, og mere konkret rejser problemet, om »værdien af igangværende arbejder — der ved udløbet af hvert år endnu ikke er udbudt til salg, og for hvilke der hverken helt eller delvist er modtaget betaling — ud over den årlige omsætning skal medregnes i brøkens nævner med henblik på beregningen af den procentdel af momsfradraget eller den pro rata-sats, som den afgiftspligtige person skal anvende på erhvervelser af goder og tjenesteydelser i forbindelse med begge den afgiftspligtige persons aktiviteter, når den afgiftspligtige person er et selskab, der driver virksomhed vedrørende fast ejendom og udfører arbejder inden for to virksomhedssektorer, nemlig opførelse af bygninger til salg (momsfritaget) og udførelse af bygge- og anlægskontrakter (momspligtig)«.

18 Den forelæggende ret ønsker således oplyst, om værdien af igangværende arbejder, der ved udløbet af hvert år endnu ikke er udbudt til salg, og for hvilke den afgiftspligtige person hverken helt eller delvist har modtaget betaling, skal medregnes i nævneren ved anvendelsen af sjette direktivs artikel 19 og nærmere bestemt ved beregningen af den brøk, hvorved pro rata-satsen for fradraget i henhold til sjette direktivs artikel 17 fastsættes.

Indlæg til Domstolen

19 Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber og den portugisiske regering har anført, at fortolkningen af en regel i intern ret, som indebærer, at værdien af igangværende arbejder, der udføres af en afgiftspligtig person ved udøvelse af byggevirksomhed, medregnes i nævneren på den brøk, hvorved pro rata-satsen for fradraget fastsættes, ikke er forenelig med sjette direktivs artikel 19, for så vidt som disse arbejder ikke svarer til overdragelser af goder eller tjenesteydelser, som allerede er udført af den afgiftspligtige person, eller andre situationer, der udløser afgiftspligtens indtræden eller afgiftens forfald.

20 Den portugisiske regering har imidlertid bemærket, at det i henhold til sjette direktivs artikel 17, nr. 5, tredje afsnit, er muligt for de nationale myndigheder at indføre et kriterium, hvorefter omfanget af virksomhedens aktiviteter kan fastsættes under hensyn til variationen i produktionen eller værdien af igangværende arbejder henset til den faktiske benyttelse. Kommissionen har henvist til muligheden for efterfølgende reguleringer i henhold til sjette direktivs artikel 20.

Domstolens bemærkninger

21 Indledningsvis bemærkes, at fradragsordningen, som Domstolen allerede har fastslået, tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige person for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed. Det fælles momssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat sådan virksomhed i sig selv er momspligtig (jf. dom af 8.6.2000, sag C-98/98,

Midland Bank, Sml. I, s. 4177, præmis 19, og af 22.2.2001, sag C-408/98, Abbey National, Sml. I, s. 1361, præmis 24).

22 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at António Jorge inden for rammerne af dets økonomiske virksomhed udfører tjenesteydelser, der svarer til private bygge- og anlægskontrakter, som er momspligtige i henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og artikel 6. Selskabet udfører tillige overdragelser af fast ejendom, som er momspligtige i henhold til samme direktivs artikel 2, nr. 1, og artikel 5, men fritaget for moms i henhold til samme direktivs artikel 28, nr. 3, litra b), og dets bilag F, punkt 16.

23 For så vidt som der ikke er tale om bitransaktioner som omhandlet i sjette direktivs artikel 19, nr. 2, andet punktum, som der skal ses bort fra ved beregningen af pro rata-satsen for fradraget i henhold til samme direktivs artikel 17, nr. 5, første afsnit, skal det fastslås, hvilke transaktioner der skal tages i betragtning ved beregningen af pro rata-satsen.

24 I henhold til sjette direktivs artikel 17, nr. 1, indtræder fradragsretten, samtidig med at den fradragsberettigede afgift forfalder. I henhold til samme direktivs artikel 10, nr. 2, sker dette på det tidspunkt, hvor leveringen af goderne eller tjenesteydelserne finder sted (dom af 8.6.2000, sag C-400/98, Breitsohl, Sml. I, s. 4321, præmis 36). Det skal bemærkes, at sjette direktivs artikel 10, nr. 1, litra b), definerer afgiftens forfald som »det forhold, at statskassen i henhold til loven fra et bestemt tidspunkt kan gøre sit krav gældende over for den afgiftspligtige person«.

25 Det følger heraf, at inden for rammerne af den ordning, der er fastlagt i sjette direktiv, er afgiftspligtens indtræden, afgiftens forfald og muligheden for at foretage fradrag knyttet til den faktiske gennemførelse af leveringen eller tjenesteydelsen undtagen i tilfælde, hvor der betales afdrag, idet afgiften i disse tilfælde forfalder på

det tidspunkt, hvor afdraget indgår. Artikel 19, nr. 1, indeholder ikke nogen angivelser, der udelukker, at denne almindelige regel finder anvendelse på beregningen af pro rata-satsen for fradraget, og der er intet i bestemmelsens ordlyd, der giver grund til at antage, at ordningen indeholder en undtagelse, hvorefter der i nævneren i den brøk, hvorved pro rata-satsen fastsættes, skal medregnes transaktioner, som endnu ikke er afsluttet, ud over transaktioner, som har givet anledning til betaling af afdrag eller udfærdigelse af afregninger.

26 Det er dermed i strid med denne ordning at tillade, at der ved fastsættelsen af anvendelsesområdet for fradraget kan tages hensyn til transaktioner, der endnu ikke er gennemført, og hvis fremtidige gennemførelse muligvis ikke vil finde sted, når afgiftspligtens indtræden og dermed fradragsretten er betinget af den faktiske gennemførelse af en transaktion. For så vidt som igangværende arbejder ikke er blevet faktureret af den afgiftspligtige person, og der ikke er foretaget afregninger eller betalt noget afdrag med hensyn hertil, udgør de hverken overdragelser af goder eller tjenesteydelser, som allerede er gennemført af den afgiftspligtige, eller nogen anden situation, der udløser afgiftens forfald. De kan derfor ikke medregnes i nævneren i den i sjette direktivs artikel 19, nr. 1, omhandlede brøk ved beregningen af pro rata-satsen for fradraget.

27 De af den forelæggende ret rejste spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 19, nr. 1, er til hinder for, at værdien af igangværende arbejder, der udføres af en afgiftspligtig person ved udøvelse af byggevirksomhed, medregnes i nævneren i den brøk, hvorved pro rata-satsen for fradraget fastsættes, når denne værdi ikke svarer til overdragelser af goder eller tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person allerede har udført, eller som har givet anledning til, at der er udfærdiget afregninger og/eller betalt afdrag.

Sagens omkostninger

28 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 (Anden Afdeling) for ret:

Artikel 19 i Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag — er til hinder for, at værdien af igangværende arbejder, der udføres af en afgiftspligtig person ved udøvelse af byggevirksomhed, medregnes i nævneren i den brøk, hvorved pro rata-satsen for fradraget fastsættes, når denne værdi ikke svarer til overdragelser af goder eller tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person allerede har udført, eller som har givet anledning til, at der er udfærdiget afregninger og/eller betalt afdrag.

Underskrifter