Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

16. februar 2012 *

»Moms — sjette momsdirektiv — fradrag for indgående afgift — artikel 17, stk. 2 og 5, og artikel 19 — »tilskud«, der anvendes til køb af goder og tjenesteydelser — begrænsning af fradragsretten«

I sag C-25/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) ved afgørelse af 10. november 2010, indgået til Domstolen den 17. januar 2011, i sagen:

Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA

mod

Fazenda Pública,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Prechal, og dommerne L. Bay Larsen (refererende dommer) og E. Jarašiūnas,

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Varzim Sol – Turismo Jogo e Animação SA ved advogados A. Jacinto og M. Brás

— den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, som befuldmægtiget

— Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og P. Guerra e Andrade, som befuldmægtigede,

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

afsagt følgende

* Processprog: portugisisk.

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 17, stk. 2 og 5, og artikel 19 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en sag mellem Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA (herefter »Varzim Sol«) og Fazenda Pública vedrørende efteropkrævninger af merværdiafgift (herefter »moms«) og morarenter for 2002-2004.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Sjette direktivs artikel 2, stk. 1, pålægger moms på »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«, og på »indførsel af goder«.

4 Direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), har følgende ordlyd:

»I indlandet

1. Beskatningsgrundlaget er:

a) 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.«

5 Sjette direktivs artikel 17, som regulerer fradragsrettens indtræden og omfang, bestemmer i stk. 2 og 5:

»2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige 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

b) den [moms], som skyldes eller er erlagt for indførte goder

c) den [moms], som skyldes i henhold til artikel 5, stk. 7, litra a), artikel 6, stk. 3.

[...]

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 stk. 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.

Medlemsstaterne kan dog:

a) give den afgiftspligtige person tilladelse til at fastsætte en pro rata-sats for hver sektor inden for sin virksomhed, såfremt der føres særskilte regnskaber for hver af disse sektorer

b) påbyde den afgiftspligtige person at fastsætte en pro rata-sats for hver sektor inden for sin virksomhed og at føre særskilte regnskaber for hver af disse sektorer

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

d) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget i overensstemmelse med den i første afsnit anførte regel for samtlige varer og tjenesteydelser benyttet til alle de omhandlede transaktioner

e) fastsætte, at såfremt den [moms], som den afgiftspligtige person ikke kan fradrage, er af ringe størrelse, skal den ikke tages i betragtning.

[...]«

6 Direktivets artikel 19, som fastsætter regler om beregningen af pro rata-satser for fradraget, bestemmer i stk. 1:

»1. 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, [momsen] 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, [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, stk. 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.«

Nationale bestemmelser

7 Momslovens artikel 23 bestemmer:

»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 kun tilladt for den del af afgiften, der forholdsmæssigt svarer til det årlige beløb for transaktioner, der giver ret til fradrag.

2. Uanset bestemmelserne i stk. 1 kan den afgiftspligtige person foretage fradraget under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af goderne og ydelserne faktisk benyttes, på betingelse af, at skattedirektoratet for direkte og indirekte beskatning gives forudgående meddelelse, og uden at det berører sidstnævntes mulighed for at pålægge særlige vilkår eller afslutte denne procedure i tilfælde af, at der konstateres en væsentlig forvridning af afgiftsbelastningen.

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

a) når den afgiftspligtige udøver forskellige former for økonomisk virksomhed

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

4. Den i stk. 1 omhandlede procentsats 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, stk. 1, og i nævneren har det årlige omsætningsbeløb, merværdiafgiften ikke medregnet, for samtlige de transaktioner, den afgiftspligtige person har udført, herunder fritagne transaktioner og transaktioner, der ikke er omfattet af merværdiafgiftens anvendelsesområde, herunder ikke afgiftsbelagte tilskud, som ikke udgør støtte til anlægsinvesteringer.

[...]«

8 Selskaber, der har koncession til udbud af hasardspil i en spillezone, er bl.a. underlagt bestemmelserne i lovdekret nr. 422/89 af 2. december 1989, som ændret. Lovdekretets artikel 16 bestemmer:

»1. Uden at dette berører de andre forpligtelser i henhold til dette lovdekret, den supplerende lovgivning eller de respektive koncessionsaftaler, påtager de koncessionshavende selskaber sig at:

[...]

b) regelmæssigt arrangere underholdningsprogrammer på et højt kunstnerisk niveau i kasinoets dertil indrettede lokaler

c) fremme og tilrettelægge aktiviteter rettet mod turisme, kultur og sport, deltage i officielle initiativer af tilsvarende karakter, der har til hensigt at fremme turismen i den omhandlede spillezone og at støtte eller gennemføre en markedsføring af spillezonen i udlandet [...].

2. Med henblik på at opfylde de i det foregående stykkes litra b) og c) foreskrevne forpligtelser skal koncessionshaverne anvende et beløb svarende til mindst 3% af det foregående års bruttospilleindtægter eller, hvis der er tale om det første koncessionsår, det pågældende år, og i hvert tilfælde må det beløb, der anvendes til disse forpligtelser, ikke være mindre end 1% af disse indtægter.«

9 Ordningen vedrørende koncessionsaftaler om udbud af hasardspil i spillezonerne blev ændret ved lovdekret nr. 275/2001 af 17. oktober 2001. Lovdekretets artikel 2, stk. 4, bestemmer:

»De årlige modydelser, som koncessionshaverne i spillezonerne Algarve, Espinho, Estoril og Póvoa de Varzim fortsat er bundet af, må ikke være mindre end de beløb, der er anført i tabellen i bilaget [...]«

10 Lovdekretets artikel 5, som vedrører fradrag for udgifter inden for underholdning og fremme af turisme, bestemmer:

»1. Der ydes fradrag i de årlige modydelser for driften, som koncessionshaverne er forpligtede at yde [...], på op til 1% af bruttospilleindtægterne for udgifter, der vedrører opfyldelsen af de i artikel 16, stk. 1, litra b) og c), i lovdekret nr. 422/89 omhandlede forpligtelser [...], hvilke udgifter ikke må være mindre end 3% af bruttospilleindtægerne.

2. I tilfælde af at de i stk. 1 omhandlede udgifter sammen med nettoomkostningerne til underholdning og restaurationsdrift og reklame- og markedsføringsudgifter overstiger et beløb svarende til 3% af bruttospilleindtægerne, kan koncessionshaverne […] derudover fradrage 50% af de udgifter, der overstiger minimumsudgifterne [...], idet dette supplerende fradrag ikke kan overstige 3% af bruttospilleindtægerne.

3. Det i stk. 2 omhandlede fradrag kan for så vidt angår spillezonerne Póvoa de Varzim [...] kun foretages i tilfælde af en forøgelse af bruttospilleindtægterne i forhold til det foregående regnskabsår og inden for en grænse på 25% af denne forøgelse.«

11 De således fastsatte regler om fradrag for udgifter i forbindelse med underholdning og fremme af turisme er gengivet i koncessionsaftalen om udbud af hasardspil i den permanente zone Póvoa de Varzim, som Varzim Sol blev tildelt.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

12 Varzim Sol driver et kasino på basis af en koncessionsaftale om udbud af hasardspil i den permanente zone Póvoa de Varzim, som blev indgået den 14. december 2001. Denne aftale forpligter Varzim Sol til at arrangere et vist antal kunstneriske og kulturelle underholdningsbegivenheder og til at deltage i markedsføringen af den zone, hvori kasinoet befinder sig.

13 Varzim Sol driver på en gang virksomhed inden for spilleområdet, som er momsfritaget, inden for restaurationsbranchen og underholdningsbranchen, som er momspligtige, og inden for den administrative og finansielle sektor med delvist fradrag af momsen. I de momspligtige sektorer foretages momsfradraget i overensstemmelse med momslovens artikel 23, stk. 2, efter fremgangsmåden for faktisk benyttelse.

14 Varzim Sol er i øvrigt i henhold til den relevante lovgivning og koncessionsaftalen forpligtet til at betale den portugisiske stat en oprindelig modydelse og en årlig modydelse beregnet på grundlag af de indtægter, der er opnået inden for spilleområdet. Varzim Sol er berettiget til at fradrage en del af sine udgifter ved opfyldelsen af Varzim Sols forpligtelser vedrørende underholdning og fremme af turisme i denne årlige modydelse. Størrelsen af dette fradrag afhænger på en gang af størrelsen af de afholdte udgifter og størrelsen af indtægterne fra spillevirksomheden.

15 Efter et kontrolbesøg af skattemyndighederne modtog Varzim Sol efteropkrævninger på et beløb på 496 697,14 EUR for 2002-2004. Disse rettelser blev begrundet med en anfægtelse af den fremgangsmåde, Varzim Sol havde anvendt ved beregningen af fradraget for moms betalt i forbindelse med restaurations- og underholdningssektorerne.

16 Fazenda Pública fastholdt således, at fradraget for udgifter til underholdning og markedsføring i den årlige modydelse skulle karakteriseres som driftstilskud som omhandlet i momslovens artikel 23, stk. 4. Fazenda Pública var af den opfattelse, at for så vidt som dette tilskud ikke var momspligtigt, skulle restaurations- og underholdningsvirksomheden anses for blandet virksomhed. Derfor skulle fradraget for indgående moms i disse sektorer foretages på grundlag af en pro rata-sats, der på en gang tager den fritagne og den afgiftspålagte virksomhed i betragtning.

17 Varzim Sol betalte de krævede beløb, men anlagde sag til prøvelse deraf. Varzim Sol fik ikke medhold ved Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto. Varzim Sol indgav derefter anke til Supremo Tribunal Administrativo.

18 Varzim Sol har gjort gældende, at selv hvis fradragsbeløbet skal karakteriseres som et tilskud, hvilket ikke er tilfældet, kan dette ikke påvirke momsfradraget for afgiftspligtige personer, som i forbindelse med fremgangsmåden for faktisk benyttelse kun foretager afgiftspligtige og ikke fritagne transaktioner, såsom restaurations- og underholdningsvirksomhed, der giver ret til fradrag for den indgående moms.

19 Subsidiært har Varzim Sol gjort gældende, at Fazenda Públicas argumentation, som Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto har gentaget, fører til en forvridning af momsfradraget, hvilket er en tilsidesættelse af sjette direktiv som fortolket af Domstolen ved domme af 6. oktober 2005, Kommissionen mod Spanien (sag C-204/03, Sml. I, s. 8389), og Kommissionen mod Frankrig (sag C-243/03, Sml. I, s. 8411).

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

»1) Er [momslovens] artikel 23 forenelig med artikel 17, stk. 2 og 5, og artikel 19 i [sjette direktiv]?

2) [I tilfælde af et bekræftende svar på første spørgsmål:] Er fastsættelsen i henhold til [momslovens] artikel 23 af en særlig pro rata-sats for fradrag af indgående [moms] for afgiftspligtige, som kun udøver afgiftspligtige transaktioner – om end der tages hensyn til, hvordan goderne faktisk benyttes – på grundlag af forekomsten af afgiftsfrie tilskud til den nævnte sektor (»inputs«), i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 5, og artikel 19?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Formaliteten

21 Den Portugisiske Republik har principalt fremført, at anmodningen om en præjudiciel afgørelse ikke kan antages til realitetsbehandling.

22 Hvad angår det første spørgsmål har denne medlemsstat anført, at spørgsmålet vedrører foreneligheden af den nationale portugisiske retstilstand, nemlig momslovens artikel 23, med visse retsnormer i det fælles momssystem.

23 Selv om Domstolen inden for rammerne af det ved artikel 267 TEUF indførte judicielle samarbejde på grundlag af sagens akter kan oplyse den nationale ret om de fortolkningselementer, som forekommer Domstolen at være nyttige ved bedømmelsen af virkningerne af de EU-retlige bestemmelser, er der imidlertid ingen del af forelæggelsesafgørelsen, der indeholder en præcis eller endog sammenfattet angivelse af de i hovedsagen omhandlede nationale portugisiske retsforskrifter.

24 Den manglende præcision i det første spørgsmål indebærer i sig selv, at dette spørgsmål bør anses for en anmodning om en generel tilkendegivelse, som ikke kan antages til realitetsbehandling i henhold til artikel 267 TEUF.

25 Disse overvejelser gør sig ligeledes i det væsentlige gældende for det andet spørgsmål.

26 Det følger heraf, at manglerne i forelæggelseskendelsen ikke giver Domstolen mulighed for at give et fyldestgørende svar og end mindre giver medlemsstaterne og andre interesserede parter mulighed for at fremsætte bemærkninger til den foreliggende sag.

27 Det bemærkes herved for det første, at den samarbejdsordning, som er indført ved artikel 267 TEUF, er baseret på en klar adskillelse mellem de nationale retters og Domstolens funktioner. Under en sag 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 6.3.2007, forenede sager C-338/04, C-359/04 og C-360/04, Placanica m.fl., Sml. I, s. 1891, præmis 36, og af 8.9.2009, sag C-42/07, Liga Portuguesa de Futebol Profissional og Bwin International, Sml. I, s. 7633, præmis 37).

28 Selv om det er korrekt, at det af den forelæggende ret stillede præjudicielle spørgsmål efter sin ordlyd indeholder en anmodning til Domstolen om 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 nationale bestemmelsers forenelighed med EU-retten (jf. i denne retning dommen i sagen Placanica m.fl., præmis 37).

29 Det bemærkes for det andet, at Domstolen kun kan afvise en anmodning om præjudiciel afgørelse fra en national ret, såfremt det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en sagligt korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål (jf. bl.a. dom af 15.12.1995, sag C-415/93, Bosman, Sml. I, s. 4921, præmis 61, og af 31.3.2011, sag C-450/09, Schröder, Sml. I, s. 2497, præmis 17).

30 Hvad nærmere angår de oplysninger, som skal afgives til Domstolen inden for rammerne af en forelæggelsesafgørelse, tjener disse oplysninger ikke blot til at sætte Domstolen i stand til at give den forelæggende ret hensigtsmæssige svar, men de skal også give medlemsstaternes regeringer samt andre berørte parter mulighed for at indgive indlæg i henhold til artikel 23 i statutten for Den Europæiske Unions Domstol. Med henblik herpå er det nødvendigt, at den nationale ret afgrænser den faktiske og retlige baggrund, som spørgsmålene er omfattet af, eller i det mindste forklarer de faktiske situationer, som de nævnte spørgsmål har grundlag i (jf. Schröder-dommen, præmis 18).

31 Når de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, er tilstrækkelige til, at genstanden for tvisten i hovedsagen såvel som de aspekter heri, der har væsentlig interesse for Unionens retsorden, fremgår deraf, og til, at det er muligt dels for medlemsstaterne at indgive indlæg i overensstemmelse med artikel 23 i statutten for Domstolen og effektivt at deltage i proceduren for Domstolen, dels for Domstolen at give den forelæggende ret et formålstjenligt svar, skal anmodningen om præjudiciel afgørelse antages til realitetsbehandling (jf. i denne retning Schröder-dommen, præmis 19, 21 og 22).

32 I det foreliggende tilfælde er det angivet i forelæggelseskendelsen, at fradraget for indgående moms for så vidt angår den af Varzim Sol udøvede restaurations- og underholdningsvirksomhed, der er momspligtig, er foretaget efter fremgangsmåden for faktisk benyttelse. Derudover er Varzim Sol for så vidt angår den årlige modydelse, som Varzim Sol er forpligtet til at betale til staten, og som beregnes på grundlag af indtægterne for spillesektoren, berettiget til at fradrage en del af udgifterne til opfyldelse af Varzim Sols forpligtelser vedrørende underholdning og fremme af turisme. I henhold til skattemyndighederne skal restaurations- og underholdningsvirksomheden, for så vidt som dette fradrag udgør et driftstilskud, der ikke er momspligtigt, behandles som blandet virksomhed, og som følge deraf skal fradraget for indgående moms i disse sektorer foretages på grundlag af en pro rata-sats, der på en gang tager den fritagne og den afgiftspålagte virksomhed i betragtning. Varzim Sol har på sin side gjort gældende, at dette angivelige tilskud ikke kan påvirke momsfradraget for afgiftspligtige personer, som i forbindelse med fremgangsmåden for faktisk benyttelse kun foretager afgiftspligtige og ikke fritagne transaktioner, såsom restaurations- og underholdningsvirksomhed, der giver ret til fradrag for den indgående moms.

33 Disse oplysninger er tilstrækkelige, henset til den i denne doms præmis 30 og 31 nævnte retspraksis. Der forligger derudover intet, der leder til den konklusion, at de af den forelæggende ret forelagte oplysninger ikke skulle give de i artikel 23 i statutten for Domstolen omhandlede parter mulighed for at indgive indlæg i overensstemmelse med denne artikel og deltage effektivt i proceduren for Domstolen.

34 Anmodningen om præjudiciel afgørelse kan derfor antages til realitetsbehandling.

Realiteten

35 Med sine spørgsmål, som behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 5, og artikel 19 skal fortolkes således, at de er til hinder for, at en medlemsstat, når den giver blandede afgiftspligtige personer ret til at foretage det i disse bestemmelser foreskrevne fradrag under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af varerne og ydelserne benyttes, beregner fradragsbeløbet for de sektorer, hvor sådanne afgiftspligtige personer kun foretager afgiftspligtige transaktioner, ved at inkludere »tilskud«, der ikke er afgiftspligtige, i nævneren for den brøk, der tjener til bestemmelsen af pro rata-satsen for fradraget.

36 Det bemærkes, at fradragsretten i henhold til sjette direktivs artikel 17 ff. ifølge fast retspraksis udgør en integrerende del af momsordningen og principielt ikke kan begrænses. Fradragsretten kan udøves øjeblikkeligt med hensyn til alle afgifter, der opkræves af indgående transaktioner. Enhver begrænsning af fradragsretten for moms har indvirkning på afgiftsbyrdens størrelse og må finde ens anvendelse i samtlige medlemsstater. Undtagelser er derfor kun tilladt i de tilfælde, som direktivet udtrykkeligt indeholder bestemmelse om (jf. bl.a. dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 28).

37 Det fremgår herved af sjette direktivs artikel 17, stk. 1, at fradragsretten indtræder, samtidig med at den fradragsberettigede afgift forfalder, og af artiklens stk. 2 fremgår, at i det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage den moms, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 29).

38 Hvad angår blandede afgiftspligtige personer følger det af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, første og andet afsnit, at fradragsretten beregnes i henhold til en pro rata-sats, der beregnes i henhold til direktivets artikel 19. Direktivets artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, tillader imidlertid medlemsstaterne at fastsætte en af de andre metoder for beregning af fradragsretten, der er opregnet i dette afsnit, dvs. bl.a. fastsættelse af en særskilt pro rata-sats for hver virksomhedssektor, eller af et fradrag under hensyntagen til, hvilken specifik virksomhed samtlige eller en del af goderne eller ydelserne benyttes til (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 30).

39 Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), bestemmer, at tilskud, der er direkte forbundet med et gode eller en ydelses pris, er afgiftspligtig på lige fod med disse. Hvad angår andre tilskud end tilskud, der er direkte forbundet med prisen, bestemmer direktivets artikel 19, stk. 1, at medlemsstaterne kan medtage dem i nævneren ved beregningen af den pro rata-sats, der finder anvendelse, når en afgiftspligtig person både udfører transaktioner, der giver ret til fradrag, og afgiftsfritagne transaktioner (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 31).

40 Det er uomtvistet i hovedsagen, at Varzim Sol var berettiget til at foretage fradraget i henhold til en anden fremgangsmåde end den i henhold til sjette direktivs artikel 19 fastsatte metode, nemlig under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af varerne og ydelserne benyttes til en specifik virksomhed, som omhandlet i direktivets artikel 17, stk. 5, tredje afsnit.

41 Da den virksomhed, Varzim Sol har udøvet i restaurations- og underholdningssektorerne, er momspligtig, omfatter retten til fradrag efter fremgangsmåden for faktisk benyttelse hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled.

42 Da den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage fradraget efter fremgangsmåden for faktisk benyttelse, finder bestemmelserne i sjette direktivs artikel 19 ikke anvendelse og kan derfor ikke begrænse retten til fradrag for så vidt angår disse sektorer, således som det fremgår af direktivet.

43 Henset til de foregående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 5, og artikel 19 skal fortolkes således, at de er til hinder for, at en medlemsstat, når den giver blandede afgiftspligtige personer ret til at foretage det i disse bestemmelser foreskrevne fradrag under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af varerne og ydelserne benyttes, beregner fradragsbeløbet for de sektorer, hvor sådanne afgiftspligtige personer kun foretager afgiftspligtige transaktioner, ved at inkludere »tilskud«, der ikke er afgiftspligtige, i nævneren for den brøk, der tjener til bestemmelsen af pro rata-satsen for fradraget.

Sagens omkostninger

44 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 (Ottende Afdeling) for ret:

Artikel 17, stk. 2 og 5, og artikel 19 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at de er til hinder for, at en medlemsstat, når den giver blandede afgiftspligtige personer ret til at foretage det i disse bestemmelser foreskrevne fradrag under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af varerne og ydelserne benyttes, beregner fradragsbeløbet for de sektorer, hvor sådanne afgiftspligtige personer kun foretager afgiftspligtige transaktioner, ved at inkludere »tilskud«, der ikke er afgiftspligtige, i nævneren for den brøk, der tjener til bestemmelsen af pro rata-satsen for fradraget.

Underskrifter