

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

10. juli 2014 (*)

»Skatter og afgifter – moms – direktiv 77/388/EØF – artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra c) – artikel 19 – fradrag for indgående afgift – leasingtransaktioner – goder og tjenesteydelser til blandet brug– regel om fastsættelse af beløbet på det momsfradrag, der skal foretages – undtagelsesordning – betingelser«

I sag C-183/13,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) ved afgørelse af 16. januar 2013, indgået til Domstolen den 12. april 2013, i sagen:

Fazenda Pública

mod

Banco Mais SA,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, L. Bay Larsen, Domstolens vicepræsident, K. Lenaerts, som fungerende dommer i Fjerde Afdeling, og dommerne M. Safjan, J. Malenovský (refererende dommer) og K. Jürimäe,

generaladvokat: M. Szpunar

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 6. marts 2014,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes og R. Laires, som befuldmægtigede
- den finske regering ved J. Heliskoski, som befuldmægtiget
- Det Forenede Kongeriges regering ved J. Beeko og V. Kaye, som befuldmægtigede, bistået af barristers O. Thomas og R. Hill
- Europa-Kommissionen ved M. Afonso og C. Soulay, 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 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, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10.4.1995, EFT L 102, s. 18, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Fazenda Pública (finansministeriet) og Banco Mais SA (herefter »Banco Mais«), et leasingselskab, vedrørende den regel, der skal anvendes til at fastlægge fradragsretten for den merværdiafgift (herefter »moms«), som skyldes eller er erlagt ved erhvervelsen af goder og tjenesteydelser, der både benyttes til transaktioner, der giver ret til fradrag, og til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag (herefter »goder og tjenesteydelser til blandet brug«).

Retsforskrifter

EU-retten

3 Sjette direktivs artikel 17 med overskriften »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.

[...]

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 goderne 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 goder 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.«

4 Sjette direktivs artikel 19, stk. 1, med overskriften »Beregning af pro rata-satsen for fradraget« bestemmer:

»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, [moms] 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, [moms] 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.«

Portugisisk ret

5 Artikel 23 i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (lov om merværdiafgift), i den affattelse, der fandt anvendelse for skatteåret 2004 (herefter »CIVA«), bestemmer:

»1. Når en afgiftspligtig person i forbindelse med udøvelsen af sin virksomhed foretager levering af goder eller tjenesteydelser, hvoraf en del ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den procentdel 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 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 forvridding 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 forvridding af afgiftsbelastningen.

4. Den i stk. 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, stk. 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 stk. 4 omhandlede beregning ses der imidlertid bort fra levering af anlægsaktiver benyttet af den afgiftspligtige person i hans virksomhed og fra transaktioner vedrørende fast ejendom eller finansielle transaktioner, som har karakter af bivirksomhed i forhold til den afgiftspligtige persons virksomhedsudøvelse.

[...]

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

6 Banco Mais er en bank, der udøver leasingvirksomhed inden for bilbranchen og andre finansielle aktiviteter.

7 Det fremgår af de sagsakter, som Domstolen er i besiddelse af, at Banco Mais i sin udøvelse af virksomhed både foretager transaktioner, der giver ret til fradrag, og transaktioner, der ikke giver ret til fradrag. I den forbindelse benytter Banco Mais goder og tjenesteydelser, som udelukkende benyttes til den ene eller den anden af disse kategorier af transaktioner, såvel som goder og tjenesteydelser til blandet brug, for hvis erhvervelse banken skal betale moms.

8 For skatteåret 2004 foretog Banco Mais et fuldt fradrag af den moms, der var erlagt i forbindelse med erhvervelsen af de goder og tjenesteydelser, der udelukkende er benyttet med henblik på at gennemføre transaktioner, som giver ret til fradrag, herunder erhvervelse af køretøjer i forbindelse med de af banken udøvede leasingaktiviteter.

9 For så vidt angår goder og tjenesteydelser til blandet brug beregnede Banco Mais pro rata-satsen for fradrag på grundlag af en brøk, som i tælleren indeholdt indtægter, der var modtaget i forbindelse med aktiviteter, som giver ret til fradrag, til hvilke omsætningen fra de leasingtransaktioner, som giver ret til fradrag, blev tilføjet, og i nævneren indtægter, der var modtaget i forbindelse med de samlede finansielle transaktioner, til hvilke den årlige omsætning fra de samlede leasingtransaktioner var tilføjet. I praksis har denne metode ført til, at Banco Mais har anset 39% af den moms, som skyldes eller er erlagt for disse goder og tjenesteydelser, for fradragsberettiget.

10 Efter en skattekontrol i 2007 vedrørende skatteåret 2004 blev Banco Mais ved afgørelse af 7. februar 2008 truffet af Fazenda Pública pålagt at betale en efteropkrævning af moms tillagt udligningsrenter med den begrundelse, at den af dette selskab anvendte metode til at fastsætte dets fradragsret havde ført til en væsentlig forvriddning i fastsættelsen af beløbet af den skyldige afgift.

11 I denne afgørelse har Fazenda Pública ikke rejst tvivl om Banco Mais' mulighed for, for så vidt angår selskabets andre lånetransaktioner end leasing, at beregne pro rata-satsen for fradrag under henvisning til i det væsentlige den del af de modtagne indtægter, der vedrører transaktioner, som giver ret til fradrag. Derimod fandt Fazenda Pública for så vidt angår leasingtransaktioner, at det forhold, at der som kriterium anvendtes den del af omsætningen, der genereres ved transaktioner, der giver ret til fradrag, uden at der fra denne omsætning fratræktes den del, der vedrører den leje, der er modtaget til dækning af køretøjernes anskaffelsesværdi, havde bevirket, at beregningen af pro rata-satsen for fradrag var blevet forvredet.

12 Med sag anlagt den 6. maj 2008 har Banco Mais ved Tribunal Tributário de Lisboa anfægtet afgørelsen truffet af Fazenda Pública den 7. februar 2008.

13 Denne ret gav Banco Mais medhold med den begrundelse, at skattemyndigheden havde foretaget en fortolkning contra legem af CIVA's artikel 23, stk. 4, eftersom denne bestemmelse uden at gøre undtagelse for så vidt angår leasingaktiviteter fastsatte, at den pro rata-sats, der anvendes for goder og tjenesteydelser til blandet brug, skulle beregnes i forhold til den del af omsætningen fra transaktioner, der giver ret til fradrag. I henhold til denne bestemmelse havde Banco Mais været berettiget til at tage den fulde leje, der var betalt af leasingtagerne, i betragtning.

14 Fazenda Pública har for den forelæggende ret iværksat appel til prøvelse af den i første instans afsagte dom og har i det væsentlige gjort gældende, at tvisten ikke vedrører fortolkningen af CIVA's artikel 23, stk. 4, der præciserer den fradragsregel, som er fastsat i bestemmelsens stk. 1, men derimod myndighedens beføjelse til at kræve, at en afgiftspligtig person fastlægger omfanget af sin fradragsret under hensyntagen til, hvordan de pågældende goder og tjenesteydelser faktisk benyttes, for at afhjælpe en væsentlig forvriddning i beskatningen. Den af Banco Mais anvendte metode, som bestod i i tælleren og nævneren i den brøk, der anvendtes til at fastlægge dens pro rata-sats for fradrag, at medregne den fulde leje, som betales af kunderne inden for rammerne af deres leasingkontrakter, ville føre til en sådan forvriddning, navnlig når den del af lejen, som skal dække køretøjernes anskaffelsesværdi, ikke afspejlede de faktiske udgifter til de goder og tjenesteydelser til blandet brug, der kan tilskrives de afgiftspligtige transaktioner.

15 Under disse omstændigheder har Supremo Tribunal Administrativo besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»I en leasingaftale, hvor kunden betaler en leje, som består af afdrag på lån, renter og andre omkostninger, skal denne betalte leje da i sin helhed indregnes i nævneren ved beregningen af pro rata-satsen, eller skal derimod kun renterne tages i betragtning, da de udgør den løn eller indtjening, som bankvirksomheden opnår gennem leasingaftalen?«

Om det præjudicielle spørgsmål

16 Det fremgår af de sagsakter, som Domstolen er i besiddelse af, at hovedsagen vedrører lovligheden af Fazenda Públicas afgørelse om at genberegne Banco Mais' fradragsret for så vidt angår goder og tjenesteydelser til blandet brug i henhold til den i CIVA's artikel 23, stk. 2, fastsatte fradragsordning.

17 I henhold til sidstnævnte bestemmelse, sammenholdt med CIVA's artikel 23, stk. 3, kan en afgiftspligtig person imidlertid i tilfælde af væsentlige forvriddninger i afgiftsbelastningen forpligtes til at foretage fradraget for moms under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af goderne og tjenesteydelserne faktisk benyttes.

18 Den nævnte bestemmelse gentager således i det væsentlige reglen for fastsættelse af fradragsretten som fastsat i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra c), som er en undtagelsesbestemmelse i forhold til den i direktivets artikel 17, stk. 5, første afsnit, og artikel 19, stk. 1, fastsatte regel.

19 Det må herefter, som den portugisiske regering har bekræftet under retsmødet, antages, at CIVA's artikel 23, stk. 2, er en gennemførelse i den pågældende medlemsstats nationale lovgivning af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra c).

20 På denne baggrund skal det forelagte spørgsmål forstås således, at det nærmere bestemt ønskes oplyst, om sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra c), skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstat under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede

pålægger en bank, som bl.a. udøver leasingvirksomhed, i tælleren og i nævneren af den brøk, som har til formål at fastsætte en og samme pro rata-sats for fradraget for samtlige af dens goder og tjenesteydelser til blandet brug, alene at medtage rentedelen af den leje, som betales af kunderne inden for rammerne af deres leasingkontrakter.

21 I henhold til fast retspraksis skal der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse tages hensyn til dennes ordlyd såvel som til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (dom SGAE, C-306/05, EU:C:2006:764, præmis 34).

22 I det foreliggende tilfælde bestemmer sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra c), at en medlemsstat kan give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget for moms under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af goderne og tjenesteydelserne benyttes.

23 Under hensyn til ordlyden af denne bestemmelse kan en medlemsstat fastsætte en fradragsordning, som tager højde for den særlige benyttelse af samtlige eller en del af de berørte goder og tjenesteydelser.

24 I mangel af holdepunkter for det modsatte i sjette direktiv hvad angår de regler, som kan anvendes i dette tilfælde, er det op til medlemsstaterne at fastsætte disse (jf. i denne retning domme Royal Bank of Scotland, C-488/07, EU:C:2008:750, præmis 25, og Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541, præmis 31).

25 For det første henviser den generelle regel om beregning af fradragsretten som fastsat i sjette direktivs artikel 19, stk. 1, som det klart fremgår af ordlyden af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, og artikel 19, stk. 1, nemlig udelukkende til direktivets artikel 17, stk. 5, første afsnit, og fastsætter således kun en detaljeret beregningsregel for den pro rata-sats, der er omhandlet i denne artikel 17, stk. 5, første afsnit (jf. i denne retning dom Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, præmis 22).

26 Mens sjette direktivs artikel 17, stk. 5, andet afsnit, fastsætter, at denne beregningsregel finder anvendelse på alle goder og tjenesteydelser til blandet brug erhvervet af en afgiftspligtig person, indeholder direktivets artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, som ligeledes indeholder bestemmelsen i litra c), for det andet ordet »dog«, hvilket indebærer, at der kan gøres undtagelser til den nævnte regel (dom Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, præmis 23).

27 Ved udøvelsen af den beføjelse, som gives i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra c), til at fravige den i direktivet fastsatte beregningsregel skal enhver medlemsstat respektere det nævnte direktivs formål og opbygning såvel som de principper, som det fælles momssystem hviler på (domme BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, præmis 22, og Crédit Lyonnais, EU:C:2013:541, præmis 52).

28 I denne forbindelse har Domstolen fastslået, at fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem skal således sikre, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at sådan virksomhed i princippet i sig selv er momspligtig (dom Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, præmis 15).

29 Domstolen har desuden fastslået, at sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, har til formål at tillade medlemsstaterne at tage hensyn til visse af den afgiftspligtiges aktiviteter specifikke kendetegn for at nå frem til mere specifikke resultater i fastlæggelsen af omfanget af

retten til fradrag (jf. i denne retning domme Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, præmis 24, og BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, præmis 23 og 24).

30 Det følger af det foregående, at enhver medlemsstat, der gør brug af beføjelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra c), henset til for det første ordlyden af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra c), for det andet den kontekst, hvori denne bestemmelse indgår, for det tredje principperne om afgiftsneutralitet og proportionalitet og for det fjerde formålet med direktivets artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, skal sikre, at de nærmere bestemmelser for beregningen af retten til fradrag giver mulighed for med størst mulig præcision at fastlægge den del af moms, der er knyttet til de transaktioner, der giver ret til fradrag (jf. i denne retning dom BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, præmis 23).

31 Neutralitetsprincippet, 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 goder og tjenesteydelser til blandet brug der reelt kan henføres til transaktioner, der giver ret til fradrag (jf. i denne retning dom Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 37).

32 I denne henseende er sjette direktiv ikke til hinder for, at medlemsstaterne for en bestemt transaktion anvender en anden metode eller opdelingsnøgle end den, der er baseret på omsætningen, forudsat at denne metode sikrer en mere nøjagtig fastlæggelse af pro rata-satsen for fradrag for den indgående moms end den, der følger af anvendelsen af den omsætningsbaserede metode (jf. i denne retning dom BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, præmis 24).

33 I denne henseende skal det bemærkes, at mens en banks gennemførelse af leasingtransaktioner inden for bilbranchen som de i hovedsagen omhandlede kan nødvendiggøre benyttelse af visse goder eller tjenesteydelser til blandet brug, såsom bygninger, elforbrug eller visse tværgående serviceydelser, er denne benyttelse oftest først og fremmest en følge af finansieringen og administration af de kontrakter, der er indgået af leasinggiver med sine kunder, og ikke af, at køretøjerne bliver stillet til rådighed. Det påhviler den forelæggende ret at sikre sig, at dette er tilfældet i hovedsagen.

34 Under disse omstændigheder fører beregningen af fradragsretten ved anvendelse af den metode, som er baseret på omsætning, og hvorved der tages hensyn til beløb, der svarer til den del af lejen, der betales af kunderne, og som skal kompensere tilrådighedsstillelsen af køretøjerne, til, at der fastsættes en mindre præcis pro rata-sats for fradraget for den indgående moms end den, der fremkommer ved den af Fazenda Pública anvendte metode, som alene baserer sig på den del af lejen, som svarer til de renter, der udgør modydelsen til de finansierings- og kontraktadministrationsomkostninger, som bæres af leasinggiver, og som giver anledning til hovedparten af benyttelsen af goder og tjenesteydelser til blandet brug med henblik på gennemførelse af leasingtransaktioner inden for bilbranchen.

35 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra c), skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for, at en medlemsstat under omstændigheder som i hovedsagen pålægger en bank, som bl.a. udøver leasingvirksomhed, i tælleren og i nævneren af den brøk, som har til formål at fastsætte en og samme pro rata-sats for fradraget for samtlige af bankens goder og tjenesteydelser til blandet brug, alene at medtage den del af den leje, som betales af kunderne inden for rammerne af deres leasingkontrakter, som svarer til renterne, når benyttelsen af disse goder og disse tjenesteydelser først og fremmest er en følge af finansieringen og administrationen af disse kontrakter, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Sagens omkostninger

36 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:

Artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra c), 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 ikke er til hinder for, at en medlemsstat under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende pålægger en bank, som bl.a. udøver leasingvirksomhed, i tælleren og i nævneren af den brøk, som har til formål at fastsætte en og samme pro rata-sats for fradraget for samtlige af bankens goder og tjenesteydelser til blandet brug, alene at medtage den del af den leje, som betales af kunderne inden for rammerne af deres leasingkontrakter, som svarer til renterne, når benyttelsen af disse goder og disse tjenesteydelser først og fremmest er en følge af finansieringen og administrationen af disse kontrakter, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Underskrifter

* Processprog: portugisisk.