

61997J0414

Domstolens dom (sjätte avdelningen) den 16 september 1999. - Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien. - Fördragsbrott - Import och förvärv av vapen - Sjätte mervärdesskattedirektivet - Oförenlig nationell lagstiftning. - Mål C-414/97.

Rättsfallssamling 1999 s. I-05585

Sammanfattning

Parter

Domsål

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Nyckelord

1 Talan om fördragsbrott - Administrativt förfarande - Skyldighet för medlemsstaten att anföra samtliga grunder som stöder dess uppfattning - Föreligger inte

(EG-fördraget, artikel 169 (nu artikel 226 EG))

2 Medlemsstater - Skyldigheter - Fördragsbrott - Invändning - Krav på allmän säkerhet - Tillåtlighet - Villkor

(EG-fördraget, artiklarna 36, 48, 56 och 223 (nu, i ändrad lydelse, artiklarna 30 EG, 39 EG, 46 EG och 296 EG) och artiklarna 169 och 224 (nu artiklarna 226 EG och 297 EG))

3 Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Möjlighet för medlemsstaterna att behålla vissa undantag under en övergångsperiod - Räckvidd - Införande av nya undantag - Otillåtet

(Rådets direktiv 77/388, artikel 28.3 b)

4 Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Undantag enligt sjätte direktivet - Undantag för vissa transaktioner avseende krigsfartyg och flygplan som avses i punkterna 23 och 25 i bilaga F - Utvidgning av undantaget till att omfatta även militär materiel - Otillåtet

(Rådets direktiv 77/388, artikel 28.3 b, och bilaga F, punkterna 23 och 25)

Sammanfattning

1 Inom ramen för en talan som grundas på artikel 169 i fördraget (nu artikel 226 EG) kan det inte krävas att medlemsstaten i fråga skall ha anfört grunderna för sitt försvar redan under det administrativa förfarandet, eftersom ett sådant krav skulle strida mot den allmänna principen om iakttagande av rätten till försvar. När tvisteföremålet klart har definierats under det förfarandet har medlemsstaten rätt att åberopa samtliga grunder som den förfogar över till sitt försvar och det finns ingen processuell regel som ålägger den att anföra samtliga argument under det administrativa förfarandet.

2 De bestämmelser i fördraget som innehåller undantagsföreskrifter för situationer där allmän säkerhet är hotad, nämligen artiklarna 36, 48, 56 och 223 (nu artiklarna 30 EG, 39 EG, 46 EG och 296 EG i ändrade lydelse) samt artikel 224 (nu artikel 297 EG), avser bestämda extraordinära förhållanden och kan på grund av sin begränsade karaktär inte ges en extensiv tolkning.

Det ankommer således på den medlemsstat som avser att åberopa undantagen för att motivera att den inte fullgör sina skyldigheter att visa att de vidtagna åtgärderna inte går utöver gränserna för dessa förhållanden.

3 En medlemsstat som, för att genomföra sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, har tagit ut mervärdesskatt på vissa transaktioner har inte längre rätt att undanta dessa transaktioner under åberopande av att den använder sig av möjligheten enligt artikel 28.3 b i direktivet att fortsätta att undanta de transaktioner som uppräknas i bilaga F till direktivet under en övergångsperiod.

4 Artikel 28.3a i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, vilken införts genom direktiv 91/680, ger Konungariket Spanien rätt att från mervärdesskatt undanta de transaktioner som avses i punkterna 23 och 25 i bilaga F, det vill säga transaktioner avseende flygplan och krigsfartyg. Eftersom den bestämmelsen utgör ett undantag, skall den tolkas strikt. Konungariket Spanien har således underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt sjätte direktivet genom att inte ta ut mervärdesskatt på import till och förvärv inom gemenskapen av vapen, ammunition och materiel som endast är för militärt bruk, med undantag för flygplan och krigsfartyg.

Parter

I mål C-414/97,

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av juridiske rådgivaren Miguel Díaz-Llanos La Roche och Carlos Gómez de la Cruz, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud, delgivningsadress: rättstjänsten, Carlos Gómez de la Cruz, Centre Wagner, Kirchberg, Luxemburg,

sökande,

mot

Konungariket Spanien, företrätt av Nuria Díaz Abad, abogado del Estado, i egenskap av ombud, delgivningsadress: Spaniens ambassad, 4-6, boulevard E. Servais, Luxemburg,

svarande,

angående en talan om fastställelse av att Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt EG-fördraget genom att inte ta ut mervärdesskatt på import till och förvärv inom gemenskapen av vapen, ammunition och materiel som endast är för militärt bruk, med undantag

för sådana flygplan och krigsfartyg som avses i punkterna 23 och 25 i bilaga F till rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), trots föreskrifterna i artiklarna 2.2, 14, 28a och 28c B i samma direktiv,

meddelar

DOMSTOLEN

(sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P.J.G. Kapteyn samt domarna G. Hirsch och J.L. Murray (referent),

generaladvokat: A. Saggio,

justitiesekreterare: R. Grass,

med hänsyn till referentens rapport,

och efter att den 18 mars 1999 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Europeiska gemenskapernas kommission har genom ansökan, som inkom till domstolens kansli den 5 december 1997, med stöd av artikel 169 i EG-fördraget (nu artikel 226 EG) väckt talan om fastställelse av att Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt EG-fördraget genom att inte ta ut mervärdesskatt på import till och förvärv inom gemenskapen av vapen, ammunition och materiel som endast är för militärt bruk, med undantag för sådana flygplan och krigsfartyg som avses i punkterna 23 och 25 i bilaga F till rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet), trots föreskrifterna i artiklarna 2.2, 14, 28a och 28c B i samma direktiv.

2 Enligt sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för följande:

- Leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap (artikel 2.1).

- Införsel av varor (artikel 2.2).

- Förvärv inom gemenskapen av varor (artikel 28a som infördes genom rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser, EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33).

3 I artikel 14 i direktivet anges de undantag som medges för införsel. I artikel 28c B (som infördes genom direktiv 91/680) anges undantagna förvärv av varor inom gemenskapen.

4 Enligt akten om anslutningsvillkoren för Konungariket Spanien och Portugisiska republiken och om anpassningarna av fördragen (EGT L 302, 1985, s. 23, nedan kallad anslutningsakten) är sjätte direktivet tillämpligt i Spanien, med undantag för Kanarieöarna, Ceuta och Melilla.

5 Enligt lag nr 6/87 av den 14 maj 1987 om budgetanslag för försvarsmaktens investeringar och driftskostnader (BOE av den 19 maj 1987, nedan kallad den spanska lagen), vilken har retroaktiv verkan från den 1 januari 1986, skall inte någon mervärdesskatt tas ut på import till Spanien av varor från andra medlemsstater, däribland leveranser av vapen, ammunition och materiel som endast är för militärt bruk.

6 Enligt den spanska lagen tas mervärdesskatt inte ut i Konungariket Spanien vid viss import och vissa förvärv av varor som enligt kommissionen borde påföras mervärdesskatt, eftersom undantaget inte föreskrivs i artiklarna 14 och 28c i sjätte direktivet och heller inte i anslutningsakten.

7 Eftersom kommissionen ansåg att det stred mot artikel 2.2 i sjätte direktivet att införa undantaget, uppmanade den genom skrivelse av den 7 februari 1990 den spanska regeringen att inkomma med ett yttrande inom två månader.

8 De spanska myndigheterna svarade genom skrivelse av den 7 maj 1990. Kommissionen ansåg emellertid, trots de argument som de spanska myndigheterna hade åberopat, att det stred mot bestämmelserna i sjätte direktivet att införa det omtvistade undantaget i den spanska rättsordningen.

9 Kommissionen konstaterade emellertid att Konungariket Spanien från och med den 1 januari 1993 kunde undanta vissa transaktioner avseende krigsfartyg och flygplan som avses i punkterna 23 och 25 i bilaga F till sjätte direktivet från mervärdesskatteplikt med stöd av direktiv 91/680. Kommissionen ansåg därför att även om Konungariket Spanien hade åsidosatt direktivet i fråga om försvarsmateriel fram till den 1 januari 1993, så hade åsidosättandet därefter upphört i fråga om den materiel som avses i punkterna i 23 och 25 i bilagan.

10 Kommissionen riktade den 6 augusti 1996 ett motiverat yttrande till Konungariket Spanien och uppmanade denna stat att inom två månader från delgivningen av det motiverade yttrandet vidta de nödvändiga åtgärderna för att följa direktivet.

11 Genom skrivelse av den 16 juni 1997 besvarade Konungariket Spanien det motiverade yttrandet och vidhöll i allt väsentligt sin ståndpunkt.

12 Med beaktande av de uppgifter som de spanska myndigheterna tillhandahållit väckte kommissionen förevarande talan då den ansåg att Konungariket Spanien inte följt det motiverade yttrandet.

13 Kommissionen har gjort gällande att enligt sjätte direktivet skall all import till och alla förvärv av varor inom gemenskapen påföras mervärdesskatt. I tre fall skall mervärdesskatt inte påföras: För det första i något av de undantagsfall som anges i en uttömmande förteckning i artiklarna 14 eller 28c i sjätte direktivet, för det andra i det fall som avses i artikel 28.3 i direktivet, vilken gör det möjligt att tillämpa ett undantag under den övergångsperiod som avses i artikel 28.4, samt för det tredje i det fall då undantag föreskrivs i anslutningsakten.

14 Kommissionen hävdar att artiklarna 14 och 28 c innehåller en förteckning över de undantag som medlemsstaterna skall - eller kan - bevilja. Enligt kommissionen anges i denna förteckning inte något undantag liknande det som föreskrivs i den spanska lagen för vapen, ammunition eller

materiel som endast är för militärt bruk.

15 Kommissionen anser att Konungariket Spanien genom anslutningsakten ålades skyldigheten att sätta i kraft de åtgärder som var nödvändiga för att från och med anslutningen följa bestämmelserna i direktivet. Kommissionen har gjort gällande att mervärdesskatt infördes i Konungariket Spanien genom lag nr 30/85 av den 2 augusti 1985 (BOE av den 9 augusti 1985) som trädde i kraft den 1 januari 1986.

16 Kommissionen är av uppfattningen att Konungariket Spanien, vid det datum då mervärdesskatt infördes, således hade föreskrivit att all import till och alla förvärv inom gemenskapen av militär materiel skulle påföras denna skatt och att undantaget för dessa transaktioner beslutades först ett år senare, men med retroaktiv verkan från den tidpunkt då mervärdesskatt började att tas ut i Spanien.

17 Konungariket Spanien hävdar att den nationella spanska lagstiftningen överensstämmer med gemenskapsrätten, närmare bestämt med artikel 223.1 b i EG-fördraget (nu artikel 296.1 b EG i ändrad lydelse), i vilken fastslås en skyddsklausul enligt vilken medlemsstaterna kan vidta åtgärder som den anser nödvändiga för att skydda sina väsentliga säkerhetsintressen i fråga om tillverkning av eller handel med vapen, ammunition och krigsmateriel. Konungariket Spanien har konstaterat att den spanska lagen, som förlängts genom lag nr 9/90, skall anses ha utfärdats med stöd av denna artikel, eftersom undantag från mervärdesskatteplikt utgör en nödvändig åtgärd för att garantera att väsentliga målsättningar i dess övergripande strategiska plan uppnås, och i synnerhet för att garantera att de spanska stridskrafterna effektivt skall kunna säkerställa det nationella försvaret och deltagandet i NATO.

18 Kommissionen har inledningsvis påpekat att Konungariket Spanien alltför sent har åberopat sin grund för försvar, eftersom den inte åberopats under något skede av det administrativa förfarandet. Kommissionen har erinrat om att enligt domstolens rättspraxis måste de överträdelse som kommissionen anklagar medlemsstaten för vara desamma under förfarandets olika faser och att kommissionen endast kan göra vissa klargöranden till stöd för sin ståndpunkt. Enligt kommissionen är samma krav, med vederbörliga ändringar, tillämpligt även i förevarande fall.

19 Det är i det avseendet tillräckligt att påpeka att ett sådant krav skulle strida mot den allmänna principen om iakttagande av rätten till försvar. Enligt domstolens rättspraxis utgör ett korrekt genomförande av det administrativa förfarandet en grundläggande garanti som åsyftas genom fördraget, inte bara som ett skydd för medlemsstatens rättigheter, utan också för att säkerställa att ett eventuellt domstolsförfarande får ett klart avgränsat tvisteföremål (se beslut av den 11 juli 1995 i mål C-266/94, kommissionen mot Spanien, REG 1995, s. I-1975, punkt 17). När tvisteföremålet har definierats har medlemsstaten rätt att åberopa samtliga grunder som den förfogar över till sitt försvar. För närvarande åläggs den berörda medlemsstaten inte genom någon processuell regel att under det administrativa förfarandet anföra samtliga argument till sitt försvar inom ramen för en talan som grundas på artikel 169 i fördraget.

20 Den bestämmelse som Konungariket Spanien säger sig ha antagit på grund av att den var "nödvändig" och med stöd av skyddsklausulen i artikel 223.1 b i fördraget anser kommissionen skall tolkas strikt, eftersom den utgör ett undantag från regeln om mervärdesskatteplikt. Kommissionen drar därav slutsatsen att det ankommer på Konungariket Spanien att visa hur mervärdesskatteplikten skulle kunna påverka väsentliga nationella säkerhetsintressen. Kommissionen har hänvisat till domstolens rättspraxis, enligt vilken en medlemsstat inte kan åberopa bestämmelser, praxis eller förhållanden i sin interna rättsordning som grund för att underlåta att iakttä skyldigheter och tidsfrister som föreskrivs i ett direktiv.

21 Det skall i det sammanhanget påpekas, som domstolen redan har gjort i sin dom av den 15 maj 1986 i mål 222/84, Johnston (REG 1986, s. 1651, punkt 26; svensk specialutgåva, volym 8, s. 357), att det endast är artiklarna 36, 48, 56, 223 och 224 i EG-fördraget (nu artiklarna 30 EG, 39

EG, 46 EG, 296 EG och 297 EG i ändrade lydelse) som innehåller undantagsföreskrifter för situationen där allmän säkerhet är hotad och som avser bestämda extraordinära förhållanden. På grund av sin begränsade karaktär kan dessa artiklar inte ges en extensiv tolkning.

22 Under dessa omständigheter ankommer det på den medlemsstat som avser att tillämpa undantagen att bevisa att skattebefrielsen inte går utöver gränserna för sagda förhållanden. I förevarande fall skall konstateras att Konungariket Spanien inte har bevisat att de undantag från skatteplikt som föreskrivs i den spanska lagen är nödvändiga för att skydda väsentliga säkerhetsintressen. Det framgår nämligen tydligt av skälen för sagda lag att den har som främsta syfte att bestämma och tilldela finansiella resurser som skall göra det möjligt att förstärka och modernisera de spanska väpnade styrkorna och utgöra grunden för den ekonomiska och finansiella övergripande strategiska planen. Därav följer att befrielsen från mervärdesskatteplikt inte är nödvändig för att uppnå målsättningen att skydda Konungariket Spaniens väsentliga säkerhetsintressen.

23 Som generaladvokaten har påpekat i punkt 12 i sitt förslag till avgörande, äventyras inte dessa målsättningar av att mervärdesskatt påförs import och förvärv av vapen, eftersom intäkterna från den mervärdesskatt som belastar transaktionerna skulle återvända till statskassan, med undantag för en obetydlig procentandel som i form av egna medel skulle tillfalla gemenskapen.

24 Följaktligen skall konstateras att den spanska regeringen inte har bevisat att det skulle kunna äventyra skyddet av Konungariket Spaniens väsentliga säkerhetsintressen om det undantag från mervärdesskatteplikt för import och förvärv av vapen, ammunition och materiel som endast är för militärt bruk som föreskrivs i den spanska lagen upphävdes och att sådana undantag därför är motiverade enligt artikel 223.1 b i fördraget.

25 För att motivera de undantag som föreskrivs i den spanska lagen har Konungariket Spanien hänvisat även till artikel 28.3 b i sjätte direktivet, enligt vilken medlemsstaterna får fortsätta att under en övergångsperiod undanta de verksamheter som anges i bilaga F, däribland de som anges i punkterna 23 och 25, nämligen "[f]everans, förändring, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av flygplan inklusive utrustning som ingår i eller används på dessa om de används av statliga institutioner" respektive "[f]everans, förändring, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av krigsfartyg".

26 Enligt Konungariket Spanien regleras inte genom artikel 28.3 i sjätte direktivet den övergångsordning som är tillämplig på medlemsstater som anslutit sig efter den 31 december 1977. Sagda stat anser emellertid att det skulle vara oskäligt att behandla de europeiska gemenskapernas nya medlemsstater på ett mindre gynnsamt sätt än de som redan var medlemmar vid den tidpunkten, varför även de nya medlemsstaterna borde kunna använda sig av de rättigheter som stadgas i artikel 28 i sjätte direktivet från och med dagen för deras anslutning till gemenskapen och utan att det uttryckligen föreskrivs i anslutningsakten.

27 Konungariket Spanien har konstaterat att enligt artikel 9 i lag nr 44/82 av den 7 juli 1982 om budgetanslag för försvarsmaktens investeringar och driftskostnader (BOE av den 21 juli 1982) befriades import av alla former av materiel som var nödvändig för de spanska väpnade styrkornas investeringsplan från kompositionsskatten avseende interna skatter och avgifter. Konungariket Spanien har understrukit att denna skatt har avskaffats sedan mervärdesskatt infördes och att den har uppgått i sagda skatt efter Konungariket Spaniens anslutning till gemenskaperna. Sagda medlemsstat anser därför att den omtvistade skattebefrielsen förelåg vid tiden för anslutningen och att den kunde bibehållas på grundval av artikel 28 i sjätte direktivet.

28 Kommissionen anser däremot att kompositionsskatten avseende interna skatter och avgifter försvann i och med att mervärdesskatten infördes genom lag nr 30/85, vilken trädde i kraft den 1 januari 1986, det vill säga på dagen för Konungariket Spaniens anslutning till Europeiska gemenskaperna. Kommissionen har därför dragit slutsatsen att Konungariket Spanien, vid den

tidpunkt då mervärdesskatten infördes, föreskrev att denna skatt skulle påföras all import till eller alla förvärv inom gemenskapen av militär materiel. Kommissionen har gjort gällande att Konungariket Spanien beslutade om undantaget för dessa transaktioner genom den spanska lagen efter denna tidpunkt (men med retroaktiv verkan från den 1 januari 1986).

29 Det är i det avseendet tillräckligt att påpeka att domstolen i sin rättspraxis (se dom av den 17 oktober 1991 i mål C-35/90, kommissionen mot Spanien, REG 1991, s. I-5073, punkt 7) fastslagit att eftersom Spanien genom lag nr 30/85, som trädde i kraft den 1 januari 1986, hade låtit leveranser från andra medlemsstater av vapen, ammunition och materiel som endast är för militärt bruk omfattas av mervärdesskattesystemet, kunde medlemsstaten inte längre utnyttja möjligheten att undanta denna typ av verksamhet i enlighet med artikel 28.3 b i sjätte direktivet.

30 Det skall även påpekas att ett retroaktivt undantag som det som föreskrivs i den spanska lagstiftningen skulle strida mot syftet med gemenskapsbestämmelsen. Det framgår nämligen av fast rättspraxis att själva lydelsen av artikel 28.3 b i sjätte direktivet utgör hinder för ett införande av nya undantag (se dom av den 8 juli 1986 i mål 73/85, Kerrutt, REG 1986, s. 2219, punkt 17, samt dom av den 27 oktober 1992 i mål C-74/91, kommissionen mot Tyskland, REG 1992, s. I-5437, punkt 15).

31 Vad beträffar räckvidden av artikel 28.3a, som infördes genom direktiv 91/680 och som ger Konungariket Spanien rätt att undanta de transaktioner från mervärdesskatt som avses i punkterna 23 och 25 i bilaga F, skall konstateras att en sådan bestämmelse om skattebefrielse skall tolkas strikt, eftersom den utgör ett undantag (se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Spanien, punkt 9) och inte gör att Konungariket Spaniens fördragsbrott bortfaller annat än delvis. Dels kvarstår nämligen fördragsbrottet i sin helhet fram till den 1 januari 1993, det vill säga det datum då direktiv 91/680 trädde i kraft, dels avser det undantag som införts genom direktivet endast flygplan och krigsfartyg.

32 Det finns således anledning fastställa att Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt sjätte direktivet genom att inte ta ut mervärdesskatt på import till och förvärv inom gemenskapen av vapen, ammunition och materiel som endast är för militärt bruk, med undantag för sådana flygplan och krigsfartyg som avses i punkterna 23 och 25 i bilaga F till sjätte direktivet i dess lydelse enligt direktiv 91/680, trots föreskrifterna i artiklarna 2.2, 14, 28a och 28c B i direktivet i fråga.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

33 Enligt artikel 69.2 i domstolens rättegångsregler skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Konungariket Spanien skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Konungariket Spanien har tappat målet, skall kommissionens yrkande bifallas.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

(sjätte avdelningen)

följande dom:

1) Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser genom att inte ta ut mervärdesskatt på import till och förvärv inom gemenskapen av vapen, ammunition och materiel som endast är för militärt bruk, med undantag för sådana flygplan och krigsfartyg som avses i punkterna 23 och 25 i bilaga F till samma direktiv, trots föreskrifterna i artiklarna 2.2, 14, 28a och 28c B i direktivet i fråga.

2) Konungariket Spanien skall ersätta rättegångskostnaderna.