

Mål C-204/03

Europeiska gemenskapernas kommission

mot

Konungariket Spanien

”Fördragsbrott – Artiklarna 17 och 19 i sjätte mervärdesskattedirektivet – Subventioner – Begränsning av avdragsrätten”

Förslag till avgörande av generaladvokat M. Poiares Maduro föredraget den 10 mars 2005

Domstolens dom (tredje avdelningen) av den 6 oktober 2005

Sammanfattning av domen

Skattebestämmelser — Harmonisering av lagstiftning — Omsättningsskatt — Gemensamt system för mervärdesskatt — Avdrag för ingående mervärdesskatt — Begränsningar av avdragsrätten — Subventioner — Nationell lagstiftning om beräkning av avdragsgill andel av mervärdesskatt för skattskyldiga som endast utför skattepliktiga transaktioner och om begränsning av rätten att göra avdrag för mervärdesskatt som hänför sig till förvärv av subventionerade varor eller tjänster — Otillåtet

(Rådets direktiv 77/388, artiklarna 17.2, 17.5 och 19)

En medlemsstat har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt gemenskapsrätten, och i synnerhet enligt artiklarna 17.2, 17.5 och 19 i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, om den beträffande subventionerad verksamhet inför en regel om beräkning av avdragsgill andel av mervärdesskatt för skattskyldiga som endast utför skattepliktiga transaktioner och inför en särskild bestämmelse om begränsning av rätten att göra avdrag för mervärdesskatt som hänför sig till förvärv av subventionerade varor eller tjänster.

(se punkt 31 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 6 oktober 2005 (*)

”Fördragsbrott – Artiklarna 17 och 19 i sjätte mervärdesskattedirektivet – Subventioner – Begränsning av avdragsrätten”

I mål C-204/03,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 226 EG, som väckts den 14 maj 2003,

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av E. Traversa och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Konungariket Spanien, företrädd av N. Díaz Abad, i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

svarande,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna J.-P. Puissochet, S. von Bahr (referent), J. Malenovský och U. Löhmus,

generaladvokat: M. Poiares Maduro,

justitiesekreterare: R. Grass,

med beaktande av det skriftliga förfarandet,

och efter att den 10 mars 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har yrkat att domstolen skall fastställa att Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt gemenskapsrätten, och i synnerhet enligt artiklarna 17.2, 17.5 och 19 i 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), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet), genom att införa en regel om beräkning av avdragsgill andel av mervärdesskatt för skattskyldiga som endast utför skattepliktiga transaktioner och genom att införa en särskild bestämmelse om begränsning av rätten att göra avdrag för mervärdesskatt som hänför sig till förvärv av subventionerade varor eller tjänster.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

2 I artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet anges att beskattningsunderlaget skall vara följande:

”När det gäller ... tillhandahållande av varor och ... tjänster ...: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen.”

3 I artikel 17.2 a i nämnda direktiv, i dess lydelse enligt artikel 28f i samma direktiv, föreskrivs att "[i] den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att ... från den skatt som han är skyldig att betala [dra av] mervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan skattskyldig person".

4 I artikel 17.5 i samma direktiv preciseras följande:

"När varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

Denna andel skall bestämmas i enlighet med artikel 19 för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen.

..."

5 I artikel 19.1 i sjätte direktivet, under rubriken "Beräkning av avdragsgill andel", föreskrivs följande:

"Den avdragsgilla andelen enligt artikel 17.5 första stycket skall bestå av ett allmänt bråk där

— täljaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill enligt artikel 17.2 och 17.3,

— nämnaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilka mervärdesskatt inte är avdragsgill. Medlemsstaterna får i nämnaren också inräkna beloppet av andra subventioner än de som anges i artikel 11.A.1 a.,

..."

Den nationella lagstiftningen

6 Artikel 102 i lag nr 37/1992 av den 28 december 1992 om mervärdesskatt (BOE nr 312 av den 29 december 1992, s. 44247), i dess lydelse enligt lag nr 66/1997 av den 30 december 1997 (BOE nr 313 av den 31 december 1997, s. 38517) (nedan kallad lag nr 37/1992), rör regeln om beräkning av avdragsgill andel av mervärdesskatt. I artikel 102.1 anges följande:

"Regeln om beräkning av avdragsgill andel skall tillämpas om den skattskyldiga personen vid utövandet av sin närings- eller yrkesmässiga verksamhet både utför leveranser av varor eller tjänster som ger rätt till avdrag och utför andra transaktioner av samma slag som inte ger rätt till avdrag.

Regeln om beräkning av avdragsgill andel skall även tillämpas om den skattskyldiga personen mottar subventioner som enligt artikel 78.2 punkt 3 i denna lag inte ingår i beskattningsunderlaget, såvitt de är avsedda att finansiera den skattskyldiga personens näringsverksamhet eller yrkesverksamhet."

7 Artikel 104 i samma lag avser beräkningen av den allmänna andelen. I artikel 104.2 punkt 2

andra stycket föreskrivs följande:

”Kapitalsubventioner skall inkluderas i nämnaren i det bråk som används vid beräkningen av den avdragsgilla andelen, men de får delas upp i femtedelar under det beskattningsår under vilket de har uppburits och under de följande fyra beskattningsåren. Kapitalsubventioner som beviljats för att finansiera inköp av vissa varor eller tjänster, vilka förvärvats inom ramen för skattepliktiga transaktioner och som inte är undantagna från mervärdesskatteplikt, skall emellertid endast minska avdraget för mervärdesskatt som påförts eller betalats vid sådana transaktioner i samma omfattning som de har bidragit till att finansiera dessa transaktioner.”

Det administrativa förfarandet

8 Kommissionen inledde ett fördragsbrottsförfarande i enlighet med artikel 226 EG genom att den 20 april 2001 rikta en formell underrättelse till den spanska regeringen. I denna underrättelse gjorde kommissionen gällande att artiklarna 102 och 104.2 punkt 2 andra stycket i lag nr 37/1992 innebär att rätten till avdrag för mervärdesskatt begränsas i strid med artiklarna 17.2, 17.5 och 19 i sjätte direktivet.

9 Konungariket Spanien inkom med synpunkter avseende den formella underrättelsen i en skrivelse av den 28 maj 2001.

10 Kommissionen ansåg att detta svar var otillfredsställande och skickade därför den 27 juni 2002 ett motiverat yttrande till Konungariket Spanien, där den anmodade denna medlemsstat att vidta nödvändiga åtgärder för att följa yttrandet inom två månader från delgivningen.

11 Konungariket Spanien svarade på nämnda motiverade yttrande i en skrivelse av den 20 september 2002 och vidhöll sin inställning att kommissionens ståndpunkt var felaktig.

Talan

Inledande anmärkningar

12 Domstolen konstaterar att de bestämmelser i lag nr 37/1992 som anges i punkterna 6 och 7 i förevarande dom innehåller en allmän bestämmelse och en särskild bestämmelse.

13 Enligt den allmänna bestämmelsen i artikel 102 i denna lag jämförd med första meningen i de bestämmelser i artikel 104 i samma lag som återges i punkt 7 i förevarande dom beaktas de subventioner som är avsedda att finansiera den skattskyldiges näringsverksamhet eller yrkesverksamhet, vilka inte ingår i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, vid beräkningen av den avdragsgilla andelen, genom att de återfinns i nämnaren i det bråk som ger nämnda andel. Dessa subventioner minskar således generellt sett de skattskyldigas avdragsrätt. De skattskyldiga utgörs inte endast av näringsidkare som använder förvärvade varor och tjänster för att utföra både skattepliktiga transaktioner som ger rätt till avdrag och transaktioner som är undantagna från mervärdesskatteplikt och som inte ger en sådan rätt (nedan kallade delvis skattskyldiga), utan även av näringsidkare som använder dessa varor och tjänster uteslutande för att utföra skattepliktiga transaktioner som ger rätt till avdrag (nedan kallade helt skattskyldiga).

14 Den särskilda bestämmelsen återfinns i andra meningen i de bestämmelser i artikel 104 i lag nr 37/1992 som återges i punkt 7 i förevarande dom. Enligt denna bestämmelse skall de subventioner som är avsedda att särskilt finansiera inköp av vissa varor eller tjänster som förvärvats inom ramen för skattepliktiga transaktioner som inte är undantagna från mervärdesskatteplikt endast minska avdraget för mervärdesskatt som påförts eller betalats vid sådana transaktioner i samma omfattning som de har bidragit till att finansiera dessa

transaktioner. För det fall en subvention exempelvis uppgår till 20 procent av inköpspriset för en vara eller en tjänst, minskar följaktligen rätten till avdrag för mervärdesskatt som belöpte på just den varan eller den tjänsten med 20 procent.

Parternas argument

15 Kommissionen har gjort gällande att den allmänna bestämmelsen i lag nr 37/1992 innebär att begränsningen av avdragsrätten enligt artikel 17.5 jämförd med artikel 19 i sjätte direktivet utvidgas på ett rättsstridigt sätt, genom att denna begränsning inte endast tillämpas på delvis skattskyldiga, utan även på helt skattskyldiga. Dessutom innebär den särskilda bestämmelsen i samma lag att ett system för avdrag inrättas som inte föreskrivs i sjätte direktivet och som är oförenligt med detta direktiv.

16 Den spanska regeringen anser att kommissionen har gjort en bokstavstolkning av sjätte direktivet och därvid inte beaktat direktivets syften och i synnerhet inte principen om mervärdesskattens neutralitet.

17 Enligt denna regering utgör artikel 19 i sjätte direktivet inte endast en bestämmelse för beräkningen av den andel som anges i artikel 17.5 i detta direktiv och som är avsedd att, med avseende på delvis skattskyldiga, beräkna förhållandet mellan den skattskyldiges skattepliktiga transaktioner, vilka ger rätt till avdrag, och den skattskyldiges samtliga skattepliktiga och från skatteplikt undantagna transaktioner. I artikel 19 föreskrivs att medlemsstaterna i bråkets nämnare får inräkna de subventioner som inte är direkt kopplade till priset på leveransen och som således inte ingår i beskattningsunderlaget enligt artikel 11 A.1 a i nämnda direktiv. Enligt den spanska regeringen har lagstiftaren därigenom infört ett undantag från bestämmelsen i nämnda artikel 17.5 om delvis skattskyldiga, som innebär att helt skattskyldiga personers rätt till avdrag får begränsas.

18 Den spanska regeringen har gjort gällande att syftet med artikel 19 i sjätte direktivet är att möjliggöra för medlemsstaterna att återställa konkurrensbalansen för att på så sätt uppfylla principen om skatteneutralitet. Samma regering har till stöd för sin ståndpunkt tagit exemplet med en transportör som erhåller en subvention för förvärvet av ett fordon. Subventionen innebär att transportören kan sänka priset på de tjänster som han tillhandahåller och därigenom det mervärdesskattebelopp som belöper på dessa. Om transportören dessutom har rätt att dra av all ingående mervärdesskatt som är hänförlig till utgifter som har betalats med hjälp av denna subvention, får han en ytterligare fördel gentemot de konkurrenter som inte erhåller subventioner.

19 Den spanska regeringen har tillagt att den särskilda bestämmelsen i lag nr 37/1992 innebär en mindre omfattande begränsning av avdragsrätten jämfört med vad som följer av tillämpningen av artikel 19 i sjätte direktivet, eftersom den endast avser avdrag för mervärdesskatt som hänförs till den vara eller tjänst som har förvärvats med hjälp av subventionen och eftersom den inte påverkar avdrag för skatt som hänförs till andra varor eller tjänster som den skattskyldige har förvärvat.

20 I andra hand har den spanska regeringen yrkat att domstolen, för det fall den inte skulle göra samma tolkning som denna regering, skall begränsa domens rättsverkningar i tiden. Det är motiverat att inte ge domen retroaktiv verkan dels eftersom de spanska myndigheterna handlade i god tro när de införde de ifrågavarande bestämmelserna, dels med tanke på de störningar som domstolens dom skulle kunna medföra .

Domstolens bedömning

21 I artikel 17.2 i sjätte direktivet anges principen om rätten till avdrag för mervärdesskatt. Denna princip avser ingående skatt på varor och tjänster som den skattskyldige har använt i

samband med sina skattepliktiga transaktioner.

22 När den skattskyldige utför både skattepliktiga transaktioner som ger rätt till avdrag och transaktioner som är undantagna från skatteplikt som inte ger sådan rätt, skall enligt artikel 17.5 i sjätte direktivet endast den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de skattepliktiga transaktionerna. Den avdragsgilla andelen beräknas i enlighet med vad som anges i artikel 19 i nämnda direktiv.

23 Domstolen har vid upprepade tillfällen erinrat om att varje begränsning av avdragsrätten påverkar skattenivån och måste tillämpas på ett liknande sätt i alla medlemsstater. Undantag är följaktligen endast tillåtna när så uttryckligen anges i sjätte direktivet (se bland annat dom av den 21 september 1988 i mål 50/87, kommissionen mot Frankrike, REG 1988, s. 4797, punkt 17, svensk specialutgåva, volym 9, s. 599, av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz, REG 1995, s. I-1883, punkt 18, och av den 8 januari 2002 i mål C-409/99, Metropol och Stadler, REG 2002, s. I-81, punkt 42).

24 Det skall härvid konstateras att det i artikel 19, med rubriken "Beräkning av avdragsgill andel", i sjätte direktivet uttryckligen hänvisas till artikel 17.5 i samma direktiv, med vilken den hör samman fullt ut.

25 Bestämmelserna i artikel 19.1 andra strecksatsen avseende andra subventioner än dem som anges i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet, det vill säga subventioner som inte är kopplade till priset på den levererade varan eller tjänsten och inte ingår i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, skall således läsas mot bakgrund av artikel 17.5 i samma direktiv. Sistnämnda artikel avser emellertid endast delvis skattskyldiga, såsom uttryckligen framgår av dess ordalydelse. Eftersom artikel 19.1 andra strecksatsen inte utgör ett undantag som är tillämpligt på delvis och fullt skattskyldiga personer innebär den att avdragsrätten endast får begränsas, genom att de däri angivna subventionerna beaktas, för delvis skattskyldiga.

26 Den allmänna bestämmelsen i lag nr 37/1992 innebär att avdragsrätten utsträcks till att omfatta helt skattskyldiga. Härigenom har det följaktligen införts en begränsning som går utöver vad som uttryckligen anges i artiklarna 17.5 och 19 i sjätte direktivet, och denna bestämmelse är således oförenlig med direktivet.

27 Vad beträffar den särskilda bestämmelsen i nämnda lag, är det tillräckligt att konstatera att det därigenom har införts ett system för begränsning av avdragsrätten som varken anges i artiklarna 17.5 och 19 i sjätte direktivet eller i någon annan bestämmelse i det direktivet. Ett sådant system är således inte tillåtet enligt nämnda direktiv.

28 Det saknas skäl att godta den spanska regeringens argument att dess tolkning av artikel 19 i sjätte direktivet innebär att konkurrensbalansen kan säkerställas på ett bättre sätt och därmed att principen om mervärdesskattens neutralitet kan uppfyllas. Medlemsstaterna är nämligen skyldiga att tillämpa sjätte direktivet även om de anser att det kan förbättras. Det framgår av dom av den 8 november 2001 i mål C-338/98, kommissionen mot Nederländerna (REG 2001, s. I-8265), punkterna 55 och 56, att även om den tolkning som vissa medlemsstater förespråkar gör det möjligt att bättre uppnå vissa av syftena med sjätte direktivet, såsom skatteneutralitet, får medlemsstaterna inte frångå direktivets uttryckliga bestämmelser, genom att – som i förevarande fall – införa andra begränsningar i avdragsrätten än dem som anges i artiklarna 17 och 19 i nämnda direktiv.

29 Det skall, beträffande den spanska regeringens yrkande om att domstolen skall begränsa domens rättsverkningar i tiden, erinras om att det endast är i undantagsfall som domstolen, med tillämpning av en allmän princip om rättssäkerhet som är förankrad i gemenskapsrätten, kan anse

sig behöva besluta om en sådan begränsning.

30 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 24 i sitt förslag till avgörande, måste det kunna fastställas att det är på grund av en objektiv och betydande osäkerhet beträffande de ifrågavarande gemenskapsrättsliga bestämmelsernas räckvidd som de statliga myndigheterna har förmått anta bestämmelser eller handla på ett sätt som är oförenligt med gemenskapsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 september 2000 i mål C-359/97, kommissionen mot Förenade kungariket, REG 2000, s. I-6355, punkt 92). Det förelåg emellertid inte någon sådan osäkerhet i förevarande fall. Det saknas således skäl att begränsa rättsverkningarna av förevarande dom i tiden.

31 Mot bakgrund av det ovan anförda konstaterar domstolen att Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt gemenskapsrätten, och i synnerhet enligt artiklarna 17.2, 17.5 och 19 i sjätte direktivet, genom att införa en regel om beräkning av avdragsgill andel av mervärdesskatt för skattskyldiga personer som endast utför skattepliktiga transaktioner och genom att införa en särskild bestämmelse om begränsning av rätten att göra avdrag för mervärdesskatt som hänför sig till förvärv av subventionerade varor eller tjänster.

Rättegångskostnader

32 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna om så har yrkats. Kommissionen har yrkat att Konungariket Spanien skall ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Konungariket Spanien har tappat målet skall kommissionens yrkande bifallas.

På dessa grunder beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande dom:

1) **Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt gemenskapsrätten, och i synnerhet enligt artiklarna 17.2, 17.5 och 19 i 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 95/7/EG av den 10 april 1995, genom att införa en regel om beräkning av avdragsgill andel av mervärdesskatt för skattskyldiga som endast utför skattepliktiga transaktioner och genom att införa en särskild bestämmelse om begränsning av rätten att göra avdrag för mervärdesskatt som hänför sig till förvärv av subventionerade varor eller tjänster.**

2) **Konungariket Spanien skall ersätta rättegångskostnaderna.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: spanska.