

Conclusions

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

M. POIARES MADURO

föredraget den 10 mars 2005(1)

Mål C-243/03

Europeiska gemenskapernas kommission

mot

Republiken Frankrike

Mervärdesskatt – Begränsning av rätten till avdrag – Utrustning som finansierats genom subventioner

1. Europeiska gemenskapernas kommission har genom denna talan yrkat att domstolen skall fastställa att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt gemenskapsrätten, och i synnerhet enligt artiklarna 17 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 (2) (nedan kallat sjätte direktivet), genom att införa en särskild bestämmelse som begränsar rätten att dra av mervärdesskatt vid köp av utrustning på grund av att varorna finansierats genom subventioner.

I – Tillämpliga bestämmelser och det administrativa förfarandet

2. Domstolen skall i detta mål på nytt avgöra frågan huruvida den franska lagstiftningen om begränsningar av rätten till avdrag för mervärdesskatt är förenlig med de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet. (3)

A – Den gemenskapsrättsliga lagstiftningen

3. I artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (4) föreskrivs att "[p]rincipen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut. På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna ...".

4. Artikel 17 i sjätte direktivet avser avdragsrättens inträde och räckvidd. I artikel 17.2 fastställs den allmänna principen enligt vilken den skattskyldige "i den mån varorna och tjänsterna används i samband med [hans] skattepliktiga transaktioner, skall ... 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 ...". (5)

5. I artikel 17.5 i sjätte direktivet anges de fall när skattskyldiga samtidigt genomför

skattepliktiga transaktioner och transaktioner som är undantagna från mervärdesskatteplikt. Artikel 17.5 har följande lydelse:

"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."

6. I artikel 19.1 i sjätte direktivet fastställs formerna för beräkning av avdragsgill andel enligt 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."

7. Enligt artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet skall beskattningsunderlaget vad avser transaktioner som utförs inom landets territorium bestå av följande :

"När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: 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."

B – Den nationella lagstiftningen

8. Bestämmelserna i fransk lagstiftning, vars förenlighet med de enhetliga bestämmelserna i sjätte direktivet kommissionen har ifrågasatt, följer av en administrativ anvisning av den 8 september 1994 från den franska myndigheten för lagstiftning om skatter (nedan kallad anvisningen).

9. I punkt 151 i denna anvisning som ingår i avdelning 2, rubricerad "Bestämmelser som är tillämpliga på skattskyldiga som inte uteslutande genomför avdragsgilla transaktioner", i del 2 om avdragsrätt fastställs att "[d]en skatt som kan hänföras till de investeringar som finansieras genom en subvention kan dras av på vanliga villkor, om den skattskyldige i priset för sina transaktioner har inkluderat avskrivningar på de varor som helt eller delvis finansierats genom denna subvention. Om det visar sig att villkoret att avskrivningarna på dessa varor skall återspeglas i priset inte har uppfyllts kan den mervärdesskatt som kan hänföras till dessa varor inte dras av beträffande den andel av beloppet som finansierats genom utrustningsbidraget."

10. I punkt 150 i samma avdelning 2 definieras utrustningsbidrag som "icke skattepliktiga subventioner som vid den tidpunkt när de utbetalas beviljas för att finansiera en bestämd investeringsvara".

C – Det administrativa förfarandet

11. Klagomål har framförts till kommissionen med avseende på en tvist angående en fransk skattskyldig som har åtnjutit ett avstående från fordringar. Kommissionen ansåg att Republiken Frankrike hade åsidosatt artikel 17.2 och 17.5 och artikel 19 i sjätte direktivet, i den mån det system som införts genom anvisningen för utrustningsbidrag begränsade rätten till avdrag enligt villkor som inte anges i sjätte direktivet. En formell underrättelse överlämnades till den franska regeringen den 23 april 2001. Då kommissionen inte hade erhållit något svar på denna underrättelse inom den föreskrivna fristen utfärdade den ett motiverat yttrande den 21 december 2001. Den franska regeringens svar på den formella underrättelsen, daterat den 7 januari 2002, inkom till kommissionen den 14 januari 2002, det vill säga efter det att det motiverade yttrandet avsänts.

12. För att beakta dessa yttranden utfärdade kommissionen ett kompletterande motiverat yttrande den 26 juni 2002. Den franska regeringen besvarade detta kompletterande motiverade

yttrande genom en skrivelse, daterad den 21 augusti 2002, genom vilken den bestred grunden till kommissionens anmärkning och hävdade att den inte kunde kritiseras för att på något sätt ha åsidosatt artiklarna 17 och 19 i sjätte direktivet. Kommissionen, som inte delade denna bedömning, beslutade att väcka förevarande talan vid domstolen.

II – Bedömning

13. Det framgår klart av artikel 17 i sjätte direktivet att det enda villkoret för att en skattskyldig skall kunna dra av mervärdesskatt är att varan används i samband med hans skattepliktiga verksamhet. I den omtvistade franska bestämmelsen har en förutsättning tillfogats för att den mervärdesskatt som kan hänföras till inköp av utrustning som finansieras genom subventioner skall kunna dras av, nämligen att den skattskyldige i priset för sina utgående transaktioner inkluderar avskrivningarna av denna subventionerade utrustning. Detta föreskrivs inte alls i sjätte direktivet. Frågan varifrån de medel kommer som använts för att förvärva varan eller sättet för att beräkna det pris som den skattskyldige tillämpat är främmande för det harmoniserade systemet för mervärdesskatt.

14. Det råder inget tvivel om att ett sådant villkor att avskrivningarna av dessa varor skall återspeglas i priset faktiskt begränsar vissa subventionerade skattskyldigas rätt till avdrag och är oförenligt med bestämmelserna i sjätte direktivet.

15. Enligt domstolens fasta rättspraxis inträder härvidlag "[n]är det inte finns någon bestämmelse som gör det möjligt för medlemsstaterna att begränsa de skattskyldigas avdragsrätt, ... avdragsrätten omedelbart för hela den ingående skatten. Eftersom sådana begränsningar måste tillämpas på ett liknande sätt i alla medlemsstater, är undantag endast tillåtna när så uttryckligen anges i direktivet." (6)

16. Artiklarna 11 A.1 a och 19 är de enda bestämmelser i sjätte direktivet enligt vilka subventioner skall beaktas vid betalning av den mervärdesskatt som de skattskyldiga skall erlagga.

17. Enligt sjätte direktivet tillåts, utöver dessa bestämmelser, ingen begränsning av rätten till avdrag som har samband med beviljandet av subventioner, hur lämplig eller ekonomiskt försvarlig den än kan synas vara. (7)

18. I stället för att följa det specifika sätt för begränsning vad beträffar beräkningen av andelen som föreskrivs i artikel 19.1 i sjätte direktivet, har den franska lagstiftaren infört en annan begränsning, som även skall genomföras innan andelen tillämpas och oberoende av denna, och som får till följd att det avdragsgilla beloppet minskas. Ingenstans i det harmoniserade systemet för mervärdesskatt föreskrivs det – som förutsättning för att den ingående mervärdesskatt som betalats vid det förvärv av utrustning som finansierats genom subventioner skall kunna dras av – att den skattskyldige i priset för sina transaktioner som omfattas av utgående mervärdesskatt skall återspegla avskrivningarna av dessa varor och att, då detta villkor att i priset återspegla avskrivningarna av dessa varor inte styrkts, den mervärdesskatt som är hänförlig till dessa varor inte kan dras av beträffande den andel av beloppet som finansierats genom utrustningsbidraget.

19. Det ankommer inte på de nationella myndigheterna att revidera en tydlig text. Bestämmelserna i artikel 17 i sjätte direktivet anger exakt villkoren för avdragsrättens inträde och räckvidd och förutsättningarna för begränsning av denna rätt. Såsom domstolen redan har fastställt "åtnjuter [medlemsstaterna] inget handlingsutrymme vid genomförande av dessa bestämmelser". (8) Enligt dessa villkor måste begränsningarna av rätten till avdrag i huvudsak tolkas restriktivt (9) för att de skall kunna tillämpas enhetligt i alla medlemsstaterna. Det skulle helt och hållet strida mot sjätte direktivets mål att harmonisera de nationella lagstiftningarna om varje medlemsstat tilläts uppställa undantag eller motiveringar som inte anges i artikeln. (10)

20. Republiken Frankrikes centrala argument, att detta krav på att avskrivningarna av de förvärvade varorna skall återspeglas i priset för dess utgående transaktioner endast innebär ett genomförande av de allmänna villkoren för avdragsrätt enligt artikel 2.2 i första direktivet som, enligt Republiken Frankrike, genom artikel 17.2 i sjätte direktivet endast har avpassats, kan inte vinna framgång. Domstolen har i domen i målet kommissionen mot Frankrike (11) redan avisat detta argument även i samband med en annan begränsning av avdragsrätten, som Republiken

Frankrike hade infört, och konstaterat att "[i] denna bestämmelse fastslås nämligen endast principen om avdragsrätten, medan de tillämpliga villkoren fastställs i de ovannämnda bestämmelserna [artiklarna 17 och 20] i ... sjätte direktivet". (12)

21. Den franska regeringens motiveringsförsök, i synnerhet att förutsättningen att avskrivningarna av dessa subventionerade varor skall återspeglas i priset inte i sig är mer ofördelaktig än det system som fastställts i artikel 19.1 i sjätte direktivet, saknar relevans.

22. Även om förutsättningen att avskrivningen skall återspeglas kunde anses vara rimligare eller allmänt mer fördelaktig för de skattskyldiga än den möjlighet som i artikel 19.1 i sjätte direktivet ges medlemsstaterna att inräkna utrustningsbidraget i nämnaren i bråket för den avdragsgilla andelen, utgör den i varje fall fortfarande en annan begränsning, som inte anges i det ovannämnda direktivet. Den tillhör ett imaginärt gemensamt system för mervärdesskatt. Den fråga som domstolen skall avgöra är huruvida den franska lagstiftningen är förenlig med sjätte direktivets enhetliga system och inte huruvida denna lagstiftning är förenlig med ett annat virtuellt, möjligen mer fullständigt system för mervärdesskatt.

23. Domstolen har i detta avseende fastställt att medlemsstaterna är skyldiga att tillämpa sjätte direktivet, även om de anser att det kan förbättras. I dom av den 8 november 2001, kommissionen mot Nederländerna, (13) har domstolen sålunda fastställt att "[d]et ... visserligen [kan] framstå som om den lösning som följer av lydelsen av artikel 17.2 a i sjätte direktivet inte är helt förenlig med denna bestämmelses syfte eller med vissa av de syften som eftersträvas med sjätte direktivet, som till exempel skatteneutralitet och undvikande av dubbelbeskattning. I avsaknad av ett ingripande från gemenskapslagstiftaren förhåller det sig emellertid så, att det system för rätt till avdrag för mervärdesskatt som inrättats av lagstiftaren, såsom detta system definieras i sjätte direktivet, inte utgör någon grund för en rätt för en skattskyldig person att göra avdrag för mervärdesskatt ... Detta system gör det inte heller möjligt att fastställa eventuella tillämpningsvillkor för en sådan avdragsrätt." Detta resonemang gäller oavsett om det är fråga om en nationell lagstiftning i vilken ett avdragssystem fastställs som är mer gynnsamt för den skattskyldige, eller i fråga om en lagstiftning enligt vilken denna rätt endast fastställs utanför de förhållanden som uttryckligen anges i sjätte direktivet.

24. Av ovan anförda skäl skall det fastställas att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt gemenskapsrätten.

III – Förslag till avgörande

25. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen skall fastställa följande:

Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt gemenskapsrätten och, i synnerhet, enligt artiklarna 17 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, genom att införa en särskild bestämmelse som begränsar rätten att dra av mervärdesskatt vid köp av utrustning på grund av att den finansierats genom subventioner.

1 – Originalspråk: portugisiska.

2 – EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

3 – Se dom av den 21 september 1988 i mål 50/87, kommissionen mot Frankrike (REG 1988, s. 4797; svensk specialutgåva, volym 9, s. 599).

4 – EGT 71, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3.

5 – Denna lydelse av artikeln följer av rådets direktiv 95/7EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18).

6 – Dom av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal (REG 1998, s. I-1), punkt 16, och domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkterna 16 och 17, dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz (REG 1991, s. I-3795; svensk specialutgåva, volym 11, s. 299), punkt 27, och av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz (REG 1995, s. I-1883), punkt 18.

7 – Se bland annat generaladvokaten Sir Gordon Slynn's förslag till avgörande av den 25 maj 1988

i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike (REG 1988, s. 4811), vari det fastställdes att «[d]irektivet ... anger [således] vissa valmöjligheter [för att begränsa rätten till avdrag] för vissa ekonomiska omständigheter ... Någon ytterligare valmöjlighet kan inte skapas, hur lämplig eller ekonomiskt försvarlig den än kan synas vara. Medlemsstaterna är skyldiga att välja någon av de olika valmöjligheter som anges i direktivet för att i möjligaste mån uppnå det mål som de eftersträvar.»

8 – Domen i det ovannämnda målet BP Soupergaz, punkt 35.

9 – Se bland annat generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande av den 30 april 1991 i det ovannämnda målet Lennartz, punkt 79.

10 – Se ovan punkt 15 i detta förslag till avgörande och däri angiven rättspraxis.

11 – Domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike.

12 – Ibidem, punkt 23. Se även generaladvokaten Sir Gordon Slynn's förslag till avgörande i detta ovannämnda mål, vari det hävdades att "härav följer att en medlemsstat inte har rätt att begränsa avdragsrätten i det fall att den kan bevisa att avdraget hänförs sig till varor eller tjänster vars kostnad inte övervältras på priset för den skattepliktiga transaktionen".

13 – Dom av den 8 november 2001 i mål C-338/98, kommissionen mot Konungariket Nederländerna (REG 2001, s. I-8265), punkterna 55 och 56.