

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JAN MAZÁK

föredraget den 18 september 2007<sup>1</sup>(1)

**Mål C-368/06**

**Cedilac SA**

**mot**

**Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie**

(begäran om förhandsavgörande från Tribunal administratif de Lyon (Frankrike))

”Fastställande – Mervärdesskatt – Avdragsrätt – Rådets direktiv 77/388/EEG – Artiklarna 17, 18, 28.3 d och 28.4 – Frankrikes upphävande av ”enmånadsregel” – Omvandling till fordran på statskassan – Återbetalning genom delbetalningar”

1. I förevarande begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG har den hänskjutande domstolen begärt en tolkning av artiklarna 17, 18, 28.3 d och 28.4 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<sup>(2)</sup> (nedan kallat sjätte direktivet).

**I – Tillämpliga gemenskapsrättsliga bestämmelser**

2. I artikel 17.1 i sjätte direktivet föreskrivs att ”[a]vdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet”.

3. I artikel 18 i direktivet, som har rubriken ”Regler om utnyttjande av avdragsrätten”, föreskrivs följande:

”...

2. Den skattskyldiga personen skall göra avdraget genom att från det totala mervärdes(s)kattebeloppet för en given skatteperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period ...

...

4. Om tillåtna avdrag för en viss period överstiger skatt att betala kan medlemsstaterna antingen göra en återbetalning eller föra över det överskjutande beloppet till nästa period enligt villkor som de skall bestämma.

...

4. Artikel 28 i avdelning XVI i sjätte direktivet innehåller vissa övergångsbestämmelser som ger medlemsstaterna rätt att vidmakthålla bland annat undantag, för att successivt avskaffa dem. Således föreskrivs i artikel 28.3 d i sjätte direktivet att medlemsstaterna under den övergångsperiod som avses i artikel 28.4 får "fortsätta att tillämpa bestämmelser som avviker från principen om omedelbar avdragsrätt som fastställs i artikel 18.2 första stycket".

5. Enligt artikel 28.4 i sjätte direktivet skall "[ö]vergångsperioden ... från början vara fem år från och med den 1 januari 1978. Senast sex månader före utgången av denna period, och därefter vid behov, skall rådet granska tillämpningen av undantagsreglerna i punkt 3 på grundval av en rapport från kommissionen och skall enhälligt på grundval av ett förslag från kommissionen bestämma huruvida vissa eller samtliga undantag skall upphävas."

## **II – Tillämpliga nationella bestämmelser**

6. Frankrike fortsatte med stöd av undantaget i artikel 28.3 d i sjätte direktivet att tillämpa den så kallade en-månads-frist-regeln, nedan kallad enmånadsregeln, efter det att direktivet hade trätt i kraft. Enligt enmånadsregeln kunde inte skattskyldiga personer i enlighet med artikel 17.1 i sjätte direktivet omedelbart göra avdrag för den mervärdesskatt de hade betalat på varor som inte utgjorde anläggningstillgångar eller tjänster från den mervärdesskatt de var skyldiga att betala. Avdraget kunde göras först följande månad.

7. I och med att artikel 2.1 i loi no 93-859, du 22 juin 1993, portant loi de finances rectificative pour 1993 (lag nr 93-859 av den 22 juni 1993 om ändring av finanslagen för år 1993, nedan kallad lag nr 93-859 av 1993 om ändring av finanslagen) (3) upphävdes enmånadsregeln. Enligt artikel 271.3 i code général des impôts (allmänna skattelagen, nedan kallad CGI), som infördes genom artikel 2.1 i lag nr 93-859 av 1993 om ändring av finanslagen, hade skattskyldiga personer således rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt de redan hade betalat för varor och tjänster från den mervärdesskatt de var skyldiga att betala den månad avdragsrätten uppstod.

8. Förutom att enmånadsregeln upphävdes infördes en övergångsbestämmelse genom artikel 2 andra stycket i lag nr 93-859 av 1993 om ändring av finanslagen i CGI. Övergångsbestämmelsen återfinns i artikel 271 A CGI.

9. I artikel 271 A.1 CGI föreskrivs, i fråga om skattskyldiga personer som påbörjade sin verksamhet före den 1 juli 1993, att den avdragsgilla skatten skall minskas med ett "referensavdrag". Referensavdraget beräknas i allmänhet på grundval av den genomsnittliga avdragsgilla skatten under juli månad 1993 och de elva föregående månaderna.

10. I artikel 271 A.2 CGI föreskrivs bland annat att om referensavdraget inte i sin helhet kan dras från den avdragsgilla skatten, skall den överskjutande delen dras av följande månader. Om det avdragsgilla skattebelopp som erhålls sedan referensavdraget dragits av är lägre än den avdragsgilla skatten för föregående månad, överförs den överskjutande delen av referensavdraget till följande deklarationer.

11. Enligt artikel 271 A.3 CGI utgör summan av de avdragsrättigheter som en skattskyldig person inte har utnyttjat enligt artikel 271 A.1, med hänsyn tagen till reglerna i artikel 271 A.2, den skattskyldiga personens fordran på statskassan. Fordran kan inte överlåtas eller säljas. Den kan dock användas som säkerhet eller garanti. Fordran kan vidare överföras, bland annat, om företaget genomgår en fusion eller säljs. Fordran skall bland annat återbetalas inom en period på högst 20 år.

12. Enligt artikel 271 A.5 i CGI är skattskyldiga personer i princip inte skyldiga att tillämpa referensavdraget om det är lägre än 10 000 franska franc, i enlighet med artikel 271 A.1 CGI.

13. Enligt dekret nr 93-1078 av den 14 september 1993,(4) dekret nr 94-296 av den 6 april 1994(5) och dekret nr 2002-179 av den 13 februari 2002,(6) återbetalades skattskyldiga personers fordringar enligt artikel 271 A CGI på följande sätt:

- År 1993 återbetalades fordringarna i sin helhet om de inte överskred 150 000 franska franc (22 867,35 euro). Samma år återbetalades 25 procent av fordringar som överskred det beloppet, eller minst 150 000 franska franc (22 867,35 euro).

- År 1994 sattes återstående fordringar in på ett konto och återbetalades med 10 procent av det ursprungliga beloppet.

- Varje påföljande år återbetalades fordringarna med 5 procent av det ursprungliga beloppet.

- År 2002 återbetalades återstående fordringar i sin helhet i förskott.

14. Den räntesats som tillämpades på de berörda fordringarna var 4,5 procent för år 1993, 1 procent för år 1994 och 0,1 procent för samtliga år därefter.

### **III – Målet vid den nationella domstolen och begäran om förhandsavgörande**

15. Den 26 december 2002 begärde bolaget Cedilac SA (nedan kallat sökanden), bland annat, att Frankrike skulle betala 1 524 806,62 euro jämte ränta till bolaget avseende skador som hade orsakats från år 1993 till år 2002 till följd av att det omfattats av tillämpningen av åtgärderna i samband med att enmånadsregeln upphävdes.

16. Då ekonomi-, finans- och industriministeriet (Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie) underlät att besvara begäran, och därmed tyst avslog denna, väckte sökanden talan vid förvaltningsdomstolen (Tribunal administratif), Lyon (Frankrike), mot det tysta avslagsbeslutet.

17. Genom ett avgörande av den 15 november 2005 begärde förvaltningsdomstolen i Lyon ett yttrande från Conseil d'État i enlighet med artikel L.113-1 i code de justice administrative (förvaltningsprocesslagen) angående huruvida "de genomförandebestämmelser som antagits av Frankrike i samband med att enmånadsregeln upphävdes genom artikel 271 A CGI, och de påföljande tillämpningsdekreten, är förenliga med artiklarna 17 och 18.4 i sjätte direktivet".

18. Genom yttrande av den 14 juni 2006 beslutade Conseil d'État att ovannämnda fråga var så komplicerad att den borde hänskjutas till EG-domstolen inom ramen för en begäran om förhandsavgörande.

19. Genom beslut av den 5 september 2006 beslutade förvaltningsdomstolen i Lyon att vilandeförklara förfarandet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Är de genomförandebestämmelser som har antagits av Frankrike i samband med att

enmånadsregeln upphävdes förenliga med artiklarna 17 och 18.4 i sjätte direktivet?"

20. I sitt beslut av den 5 september 2006 begärde den hänskjutande domstolen också att domstolen skulle handlägga målet skyndsamt i enlighet med artikel 104 a i rättegångsreglerna för domstolen "mot bakgrund av det antal mål som redan inletts och den avsevärda ekonomiska betydelsen för statens budget ...".

21. Genom beslut av den 25 september 2006 avslog domstolens ordförande den hänskjutande domstolens begäran om skyndsamt handläggning.

22. Sökanden, den franska regeringen och kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Muntlig förhandling har inte begärts och har inte heller hållits.

#### **IV – Parternas huvudsakliga argument**

23. Sökanden anser att de åtgärder som vidtogs i samband med att enmånadsregeln upphävdes i enlighet med artikel 271 A CGI, och som fick effekten att omedelbara mervärdesskatteavdrag förhindrades, strider mot mervärdesskattesystemets neutralitetsprincip och artiklarna 17 och 18 i sjätte direktivet.

24. Sökanden har särskilt hänvisat till domstolens dom i målet kommissionen mot Italien.<sup>(7)</sup> I den domen konstaterade domstolen att Italien hade underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 17 och 18 i sjätte direktivet genom att föreskriva att en kategori skattskyldiga skulle få mervärdesskatten återbetald genom tilldelning av statsobligationer. I det målet fann domstolen att de återbetalningsvillkor som en medlemsstat fastställer, enligt artikel 18.4 i sjätte direktivet, skall göra det möjligt för den skattskyldige att under godtagbara förhållanden utkräva hela den fordran som följer av den överskjutande skatten. Enligt sökanden innebär detta att återbetalningen skall ske inom en skälig tidsperiod och i form av likvida medel eller motsvarande. Den återbetalningsmetod som tillämpas skall i alla händelser inte innebära någon ekonomisk risk för den skattskyldiga personen.

25. Sökanden har vidare betonat att fordringen på statskassan i förevarande fall inte kunde överlåtas eller säljas, till skillnad från vad som var fallet i målet kommissionen mot Italien, där de italienska statsobligationer som utfärdats för att återbetala den överskjutande mervärdesskatten var börsnoterade. Vidare tillämpades en obetydlig räntesats på fordran, och den skattskyldiga personen tvingades stå en uppenbar risk för värdeminskning under en tjugoårsperiod. Sökanden har tillagt att de berörda åtgärderna strider mot principen om likabehandling av skattskyldiga personer. Domstolen bör således enligt sökanden besvara tolkningsfrågan från den hänskjutande domstolen nekande.

26. Den franska regeringen anser att den nationella domstolens tolkningsfråga bör omformuleras. Frankrike anser att den hänskjutande domstolen i själva verket frågar om de rättsakter som antogs i samband med att enmånadsregeln upphävdes strider mot artikel 28.3 d i sjätte direktivet. Frankrike anser att den omformulerade frågan skall besvaras nekande.

27. Kommissionen har påpekat att domstolen inom ramen för en begäran om förhandsavgörande inte är behörig att uttala sig om de nationella rättsreglernas förenlighet med de gemenskapsrättsliga bestämmelserna. Den behörigheten tillkommer de nationella domstolarna, sedan de vid behov genom ett förhandsavgörande har fått sådana klargöranden från domstolen om räckvidden och tolkningen av gemenskapsrätten som kan vara nödvändiga.

28. Frankrike har förklarat att enmånadsregeln, som innebär ett undantag från principen om omedelbart avdrag för mervärdesskatt som fastställs i artikel 18.2 i sjätte direktivet, var godkänd

enligt artikel 28.3 d i samma direktiv. Till följd av att enmånadsregeln upphävdes från och med juli 1993 kunde skattskyldiga personer i juli 1993 utnyttja den avdragsrätt som uppkom under juni och juli 1993. Den reformen skulle ha inneburit en belastning på 80–100 miljarder franska franc på statens budget. En mekanism infördes därför för att sprida den exceptionella påfrestningen på statens finanser över en längre tidsperiod. Frankrike har tillagt att mekanismen inte berörde alla skattebetalare. Enligt artikel 271 A.5 CGI berörs inte företag av mekanismen för att sprida återbetalningarna om deras referensavdrag underskrider 10 000 franska franc. 82 procent av företagen berördes således inte av den mekanismen.

29. Frankrike och kommissionen anser att de åtgärder som åtföljde upphävandet av enmånadsregeln är förenliga med domstolens rättspraxis om artikel 28.3 i sjätte direktivet. De anser att domstolens resonemang i domen i målet *Norbury Developments*(8) skall tillämpas analogt i förevarande mål. Frankrike och kommissionen anser således att en medlemsstat visserligen inte får utvidga ett befintligt undantag med stöd av artikel 28.3 d i sjätte direktivet, men att den delvis eller successivt kan avskaffa undantaget i fråga.

30. Kommissionen har påpekat att avskaffandet av enmånadsregeln och de åtgärder som har kritiserats av sökanden i målet vid den nationella domstolen genomfördes genom en och samma rättsakt. Åtgärderna syftade till att underlätta övergången till de regler som antogs med beaktande av artiklarna 17 och 18 i sjätte direktivet och rätten att omedelbart göra avdrag för mervärdesskatt.

31. Frankrike och kommissionen anser inte att omständigheterna i förevarande mål liknar de omständigheter som låg till grund för domen i målet *kommissionen mot Italien*.(9)

32. I det målet fann domstolen att Italien, som föreskrev att en kategori skattskyldiga som hade en överskjutande skatt till godo skulle få mervärdesskatten återbetald genom tilldelning av statsobligationer, hade underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 17 och 18 i sjätte direktivet. Domstolens resonemang i det målet grundade sig dock på det faktum att Italien, till skillnad från Frankrike i förevarande mål, inte hade någon rätt att göra undantag enligt sjätte direktivet.

33. Kommissionen har tillagt att alla skattskyldiga personer, trots villkoren i artikel 271 A CGI, befinner sig i ett klart bättre läge efter det att enmånadsregeln avskaffades.

## V – **Bedömning**

34. Den hänskjutande domstolen har genom sin begäran om förhandsavgörande frågat domstolen om de bestämmelser som Frankrike antog i samband med avskaffandet av enmånadsregeln är förenliga med artiklarna 17 och 18.4 i sjätte direktivet.

35. Det bör påpekas att domstolen, vid tillämpningen av artikel 234 EG, inte är behörig att besvara frågor om nationella bestämmelsers förenlighet med gemenskapsrätten. Domstolen kan dock härleda frågor som rör tolkningen av gemenskapsrätten med hjälp av det sätt på vilket den nationella domstolen har formulerat sin tolkningsfråga och de omständigheter som fastställts av denna.(10)

36. Frågans formulering och resonemanget i beslutet om hänskjutande leder mig således till slutsatsen att den nationella domstolen vill få klarhet i om artiklarna 17, 18, 28.3 d och 28.4 i sjätte direktivet utgör hinder för åtgärder som de som behandlas i målet vid den nationella domstolen.

37. Av domstolens fasta rättspraxis följer att avdragsrätten enligt artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas. Avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten.(11) Alla

begränsningar av avdragsrätten påverkar dessutom skattenivån och måste därför tillämpas på ett liknande sätt i alla medlemsstater. Undantag är följaktligen endast tillåtna när det uttryckligen anges i direktivet.(12)

38. Innan sjätte direktivet trädde i kraft tillämpades den så kallade enmånadsregeln i Frankrike. Av parternas yttranden framgår att skattskyldiga personer i Frankrike enligt den regeln inte kunde göra avdrag för den mervärdesskatt de hade betalat för varor från den mervärdesskatt som de var skyldiga att betala förrän månaden efter det att avdragsrätten uppstod. Frankrike hade, med stöd av ett uttryckligt undantag i artikel 28.3 d i sjätte direktivet, rätt att vidmakthålla enmånadsregeln, som var av tidigare datum än sjätte direktivet, efter det att direktivet hade trätt i kraft.

39. Det uttryckliga undantaget i artikel 28.3 d i sjätte direktivet gällde fortfarande den 1 juli 1993(13) när Frankrike avskaffade enmånadsregeln och antog övergångsbestämmelser i samband med detta. Jag anser därför att de reformer som genomfördes av Frankrike i och med antagandet av artikel 2, första och andra styckena, i lag nr 93-859 av 1993 om ändring av finanslagen den 22 juni 1993 var frivilliga i den bemärkelsen att medlemsstaten inte enligt gemenskapsrätten var skyldig att avstå från att utnyttja det undantag den åtnjöt enligt artikel 28.3 d i sjätte direktivet.

40. Den franska regeringens yttranden tyder på att skattskyldiga personer med tillämpning av enmånadsregeln hade en kontinuerlig fordran på statskassan. Den aktuella fordrans belopp varierade från månad till månad beroende på vilken avdragsrätt för mervärdesskatt en skattskyldig person hade under en viss månad. Ränta tycks inte ha utgått på fordran.

41. Den hänskjutande domstolen förklarade att Frankrike i och med antagandet av lag nr 93-859 av 1993 om ändring av finanslagen, både upphävde enmånadsregeln och antog övergångsbestämmelsen i artikel 271 A CGI. Av den nationella lagstiftning som är föremål för den nationella domstolens utredning tycks framgå att det aktuella upphävandet innebar att skattskyldiga personer som inledde sin verksamhet efter den 1 juli 1993 inte omfattades av enmånadsregeln. Den mervärdesskatt som betalades av dessa skattskyldiga personer var således omedelbart avdragsgill i enlighet med artiklarna 17 och 18 i sjätte direktivet.

42. Emellertid upphävde Frankrike inte endast enmånadsregeln, eftersom det enligt den franska regeringen och den hänskjutande domstolen skulle ha fått betydande budgetmässiga konsekvenser. Dessa konsekvenser var enligt den franska regeringen och kommissionen en följd av att skattskyldiga personer vars verksamhet inletts tidigare än den 1 juli 1993 i princip kunde göra avdrag i juli 1993 för mervärdesskatt som betalats under juni och juli 1993 och kunde under månaderna därefter göra avdrag för mervärdesskatt i enlighet med artiklarna 17 och 18 i sjätte direktivet.

43. Den hänskjutande domstolen har påpekat att åtgärderna i samband med att enmånadsregeln upphävdes var av undantagskaraktär och antogs för att skattereformen skulle kunna genomföras under förhållanden som statsbudgeten kunde tåla. Som framgår av den franska regeringens yttranden tycks de penningbelopp som upphävandet av enmånadsregeln faktiskt gällde vara tämligen avsevärda.(14) Enligt den hänskjutande domstolen var artikel 271 A CGI således utformad för att sprida de ekonomiska konsekvenserna av att enmånadsregeln upphävdes över flera år.

44. Av den nationella lagstiftningen framgår, som påpekats av parterna i deras yttranden, att artikel 271 A CGI medförde en skyldighet för skattskyldiga personer att beräkna ett referensavdrag som var allmänt baserat på det genomsnittliga mervärdesskattebelopp som de kunde göra avdrag för under juli månad 1993 och de föregående elva månaderna. När referensavdraget överskred 10 000 franska franc omvandlades det till en fordran på statskassan. Ränta utgick, enligt den

nationella domstolen, på fordran som skulle återbetalas till de berörda skattskyldiga personerna över en period på 20 år, vilken senare sänktes till 10 år. Den franska regeringen har förklarat att åtgärderna i samband med upphävandet av enmånadsregeln, på grund av brytpunkten på 10 000 franska franc, berörde omkring 18 procent av de skattskyldiga.(15)

45. Sökanden har gjort gällande att de åtgärder som antogs i samband med att enmånadsregeln upphävdes förhindrade ett omedelbart mervärdesskatteavdrag och strider mot principen om mervärdesskattens neutralitet, som förutsätter avdrag för all ingående skatt, samt artiklarna 17 och 18 i sjätte direktivet. Sökanden har vidare i sitt yttrande fäst stor vikt vid domstolens dom i målet kommissionen mot Italien, där ett liknande system som införts av Republiken Italien konstaterades strida mot artiklarna 17 och 18 i sjätte direktivet.

46. Även om det föreligger vissa faktiska likheter mellan målet vid den nationella domstolen och målet kommissionen mot Italien, skiljer sig den tillämpliga rättsliga ramen i de båda fallen åt i grunden enligt min uppfattning. I målet kommissionen mot Italien föreskrev medlemsstaten att en kategori skattskyldiga skulle få mervärdesskatten återbetald genom tilldelning av statsobligationer. Italien åtnjöt dock inte något undantag liknande det franska undantaget enligt artikel 28.3 d i sjätte direktivet och kunde därför inte lagenligt avvika från bestämmelserna i artiklarna 17 och 18 i sjätte direktivet genom att anta regler som hindrade skattskyldiga personer från att omedelbart göra avdrag för mervärdesskatt. Sökanden kan alltså inte åberopa domen i det målet till stöd för sitt resonemang.

47. Vidare, även om Frankrike enligt artikel 28.3 d i sjätte direktivet klart och entydigt hade rätt att fortsätta tillämpa enmånadsregeln efter det att direktivet hade trätt i kraft, hade medlemsstaten dock inte rätt att införa nya undantag eller utvidga befintliga undantag med stöd av den bestämmelsen.

48. Jag anser vidare, och hänvisar här analogivis till domstolens resonemang i domen i målet Norbury Developments, att sjätte direktivet inte utgör hinder för en medlemsstat att begränsa räckvidden av ett sådant undantag som det som anges i artikel 28.3 d i sjätte direktivet, eftersom artikel 28.4 i sjätte direktivet syftar till att de skall upphävas.(16) I målet Norbury Developments hade Förenade kungariket begränsat räckvidden av ett undantag som landet åtnjöt enligt sjätte direktivet.(17) Domstolen ansåg i det målet att en restriktiv tolkning av artikel 28.3 b i sjätte direktivet, enligt vilken en medlemsstat har rätt att bibehålla ett befintligt undantag men inte får upphäva det delvis, skulle strida mot bestämmelsens syfte. En sådan tolkning skulle, enligt domstolen, motverka en enhetlig tillämpning av sjätte direktivet, eftersom en medlemsstat skulle kunna bli tvungen att bibehålla ett undantag, även om den skulle bedöma att det var såväl möjligt, lämpligt som önskvärt att successivt genomföra det system som genom direktivet inrättats på det berörda området.

49. I domen i målet kommissionen mot Frankrike(18) fann domstolen att i den mån som en medlemsstat ändrar sin lagstiftning genom att minska tillämpningsområdet för ett redan befintligt undantag och därigenom närmar sig de mål som uppställts i sjätte direktivet, omfattas denna lagstiftning av det berörda undantaget, som föreskrivs i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet. I det målet, som gällde en talan med stöd av artikel 226 EG, fann domstolen att Frankrike, som inskränkt räckvidden av ett befintligt undantag genom att ersätta ett absolut undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt på personbilar med ett mer begränsat undantag som gav rätt till mervärdesskatteavdrag för fordon som används uteslutande för förarutbildning, inte hade åsidosatt sina skyldigheter enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet.

50. Av beslutet från den hänskjutande domstolen framgår att de lagstiftningsåtgärder som antogs i samband med att enmånadsregeln upphävdes, till skillnad från den inskränkning av räckvidden av ett undantag som genomfördes av den franska lagstiftaren i målet kommissionen mot Frankrike

och som framstår som tämligen exakt och entydigt, var ytterst komplicerade och antingen inte berörde skattskyldiga alls eller berörde dem i varierande omfattning beroende på hur stort deras referensavdrag var. Trots att enmånadsregeln avskaffades från och med den 1 juli 1993 hade vissa skattskyldiga personer fortsättningsvis en fordran på statskassan till och med år 2002.

51. Kommissionens yttrande, som bekräftas av den nationella domstolen, tyder dock på att de lagstiftningsreformer som frivilligt(19) antogs av Frankrike, genom vilka enmånadsregeln avskaffades, och de åtgärder som antogs i samband med det upphävandet, successivt ledde till att regelns effekter utfasades. Effekterna av åtgärderna i samband med att enmånadsregeln upphävdes tycks också ha minskat successivt för att slutligen upphöra år 2002. Den processen förefaller under perioden från år 1993 till år 2002 ha lett till att skattebördan minskade för alla skattskyldiga personer till följd av att mervärdesskattereglerna ändrades.

52. Effekten av den reform som genomfördes av Frankrike tycks därför, med utgångspunkt från kommissionens och den franska regeringens yttranden, under en tioårsperiod ha minskat de avvikelser från artiklarna 17 och 18 i sjätte direktivet som förelåg i dess skattesystem till följd av tillämpningen av enmånadsregeln, och därmed medfört att den medlemsstaten bringats i linje med huvudprincipen i sjätte direktivet, nämligen en omedelbar rätt att göra avdrag för mervärdesskatt.

53. Dessa avvikelser tycks dessutom, vilket skall bekräftas av den nationella domstolen, helt ha korrigerats redan år 1993, för det första i förhållande till skattskyldiga personer som inledde sin verksamhet efter den 1 juli 1993, för det andra när referensavdraget för en skattskyldig person underskred 10 000 franska franc och för det tredje när en skattskyldig persons fordran på staten inte överskred 150 000 franska franc (22 867,35 euro). Reformerna av lagstiftningen, såsom de beskrivits av parterna, tycks i själva verket redan år 1993, det år då reformerna antogs, ha lett till att en betydande andel av referensavdraget, nämligen 25 procent, återbetalades till samtliga skattskyldiga personer som berördes av de övergångsbestämmelser som antogs i samband med att enmånadsregeln avskaffades. År 1994 skulle ytterligare 10 procent av referensavdraget återbetalas. I begäran om förhandsavgörande har den nationella domstolen även förklarat att ränta utgick på fordran på statskassan.

54. Jag anser därför att artiklarna 17, 18, 28.3 d och 28.4 i sjätte direktivet i princip inte utgör hinder för sådana bestämmelser som är aktuella i målet vid den nationella domstolen.

## **VI – Förslag till avgörande**

55. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att de tolkningsfrågor som har ställts av Tribunal administratif i Lyon besvaras på följande sätt:

Artiklarna 17, 18, 28.3 d och 28.4 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 utgör i princip inte hinder för åtgärder av den typ som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.

1 – Originalspråk: engelska.

2 – EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

3 – JORF nr 143 av den 23 juni 1993, s. 8815.

4 – JORF nr 214 av den 15 september 1993, s. 12883.

5 – JORF nr 89 av den 16 april 1994, s. 5646.

6 – JORF nr 39 av den 15 februari 2002, s. 2968.

7 – Dom av den 25 oktober 2001 i mål C-78/00, kommissionen mot Italien (REG 2001, s. I-8195).

8 – Dom av den 29 april 1999 i mål C-136/97, Norbury Developments (REG 1999, s. I-2491), punkt 19.

9 – Se ovan fotnot 7.

10 – Se, analogt, dom av den 14 juli 1971 i mål 10/71, Muller m.fl. (REG 1971, s. 723; svensk specialutgåva, volym 1, s. 599), punkt 7.

11 – Dom av den 8 januari 2002 i mål C-409/99, Metropol och Stadler (REG 2002, s. I-81), punkt 42.

12 – Se, bland annat, dom av den 19 september 2000 i de förenade målen C-177/99 och C-181/99, Ampafrance och Sanofi (REG 2000, s. I-7013), punkt 34 och där angiven rättspraxis.

13– Trots den inledande övergångsperioden på fem år från den 1 januari 1978 som fastställdes i artikel 28.4 i sjätte direktivet har undantaget i artikel 28.3 d inte avskaffats av gemenskapslagstiftaren. Även om det ur ett tidsperspektiv inte är relevant för förevarande mål, tycks undantaget i artikel 28.3 d i sjätte direktivet ha vidmakthållits i det så kallade omarbetade mervärdesskattedirektivet, se artikel 372 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EGT L 347, s. 1).

14 – Se punkt 28 ovan.

15 – Se punkt 28 ovan.

16 – Se, i det avseendet, dom av den 13 juli 2000 i mål C-36/99, Idéal tourisme (REG 2000, s. I-6049), punkt 32, och av den 7 december 2006 i mål C-240/05, Administration de l'enregistrement et des domaines mot Eurodental (REG 2006, s. I-11479), punkt 52.

17 – Domen i målet Norbury Developments (ovan fotnot 8), punkt 20.

18 – Dom av den 14 juni 2001 i mål C-345/99, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-4493).

19 – Se punkt 39 ovan.