DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

18. december 2007 *

I sag C-368/06,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af tribunal administratif de Lyon (Frankrig) ved afgørelse af 5. september 2006, indgået til Domstolen den 8. september 2006, i sagen:

**Cedilac SA**

mod

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

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne A. Tizzano (refererende dommer), A. Borg Barthet, M. Ilešič og E. Levits,

* Processprog: fransk.

generaladvokat: J. Mazák
justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Cedilac SA ved avocat A. Bouzidi

— den franske regering ved G. de Bergues og J.-C. Gracia, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og M. Afonso, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 18. september 2007,

afsagt følgende

## Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 17 og artikel 18, stk. 4, 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, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en sag mellem Cedilac SA (herefter »Cedilac«) og ministeren for økonomi, finans og industri i anledning af dette selskabs anmodning om, at den franske stat tilpligtes at betale selskabet erstatning for det tab, som selskabet angiveligt skulle være blevet påført som følge af de lovgivningsmæssige foranstaltninger, der blev indført ved ophævelsen af den såkaldte »en-måneds«-regel vedrørende fradrag af merværdiafgift (herefter »moms«) på afgiftspligtige transaktioner.

## Retsforskrifter

*Fællesskabsbestemmelser*

3 Sjette direktivs artikel 17, stk. 1, fastsætter, at, »fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder«.

4 Sjette direktivs artikel 18 bestemmer:

»[...]

2. Fradraget foretages under ét af den afgiftspligtige person, ved at han i den merværdiafgift, som skyldes for en afgiftsperiode, fradrager de afgiftsbeløb, for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og blevet udøvet i henhold til stk. 1.

[...]

4. Når de tilladte fradrag overstiger det skyldige afgiftsbeløb for en afgiftsperiode, kan medlemsstaterne enten overføre det overskydende beløb til den følgende periode eller foretage tilbagebetaling i henhold til bestemmelser, som de selv fastsætter.

[...]«

5 I henhold til sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra d), kan medlemsstaterne i den i stk. 4 omhandlede overgangsperiode »fortsat anvende bestemmelser, der fraviger princippet om det i artikel 18, stk. 2, første afsnit, omhandlede øjeblikkelige fradrag«.

6 Sjette direktivs artikel 28, stk. 4, har følgende ordlyd:

»Overgangsperioden er indledningsvis fastsat til fem år fra den 1. januar 1978. Senest seks måneder inden udløbet af denne periode og siden hen efter behov skal Rådet på grundlag af en beretning fra Kommissionen tage de i stk. 3 nævnte undtagelsesbestemmelser op til fornyet overvejelse og med enstemmighed på forslag af Kommissionen træffe afgørelse om en eventuel ophævelse af visse af disse undtagelser eller dem alle.«

*Nationale bestemmelser*

7 Indtil den 1. juli 1993 indeholdte den generelle skattelov (herefter »CGI«) i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra d), en såkaldt »en-måneds«-regel, som var en undtagelse til princippet om øjeblikkeligt momsfradrag.

8 I medfør af denne undtagelse havde afgiftspligtige personer ikke, i modsætning til, hvad der bestemmes i sjette direktivs artikel 18, stk. 2, første afsnit, mulighed for øjeblikkeligt at fradrage den moms, som de havde betalt for goder, der ikke udgjorde anlægsaktiver og tjenesteydelser, fra den moms, som de skulle betale. I henhold til en-månedsreglen kunne et sådant fradrag først anvendes på det skyldige momsbeløb for den måned, der følger den måned i løbet af hvilken fradragsretten var opstået.

9 Artikel 2, afsnit I, i lov nr. 93-859 af 22. juni 1993, den supplerende finanslov for 1993 (JORF af 23.6.1993, s. 8815, herefter »lov af 1993«), ophævede imidlertid med virkning fra den 1. juli 1993 en-månedsreglen og indførte i CGI en artikel 271, afsnit I, hvis stk. 3 har følgende ordlyd:

»Fradrag for afgift, der opkræves af goder og tjenesteydelser, foretages ved, at der sker fradrag i den afgift, som skyldes af den afgiftspligtige for den måned, hvor fradragsretten opstod.«

10 Desuden indførtes ved artikel 2, afsnit II, i lov af 1993 overgangsbestemmelser, der findes i CGI's nye artikel 271 A (herefter »overgangsbestemmelserne«).

11 CGI's artikel 271 A, stk. 1, fastsætter således, at afgiftspligtige personer, som har påbegyndt deres virksomhed før den 1. juli 1993, i forbindelse med deres første erklæring i medfør af princippet om »øjeblikkeligt fradrag«, i den fradragsberettigede moms kan fratrække et »referencebeløb«, som svarer til det gennemsnitlige månedlige afgiftsbeløb for august måned 1992 til juli måned 1993. Beløbet, som fremkommer ved dette fradrag, omdannes derefter til en fordring på statskassen og er underlagt særlige tilbagebetalingsprocedurer.

12 CGI's artikel 271 A, stk. 2, bestemmer bl.a., at når hele referencebeløbet ikke kan fradrages i den fradragsberettigede moms, skal det overskydende beløb fradrages i den moms, som kan fradrages i goder, som ikke udgør anlægsaktiver og tjenesteydelser i de følgende måneder.

13 CGI's artikel 271 A, stk. 5, bestemmer, at når referencebeløbet ikke overstiger 10 000 FRF (1 524,49 EUR), har afgiftspligtige personer i princippet ikke pligt til at fratrække referencebeløbet i henhold til betingelserne i CGI's artikel 271 A, stk. 1.

14 I henhold til dekret nr. 93-1078 af 14. september 1993 (JORF af 15.9.1993, s. 12883), nr. 94-296 af 6.4.1994 (JORF af 16.4.1994, s. 5646) og nr. 2002-179 af 13.2.2002 (JORF af 15.2.2002, s. 2968) blev de fordringer, som afgiftspligtige personer havde i henhold til CGI's artikel 271 A, tilbagebetalt på følgende måde:

— I 1993 blev fordringerne fuldstændigt tilbagebetalt, hvis de ikke oversteg 150 000 FRF (22 867,35 EUR). I samme år blev fordringer, der oversteg dette beløb, tilbagebetalt med 25%, med en minimumsbetaling på 150 000 FRF (22 867,35 EUR).

— I 1994 blev de resterende fordringer indsat på en konto og blev tilbagebetalt med 10% af det oprindelige beløb.

— I hvert af de følgende år blev fordringerne tilbagebetalt med 5% af det oprindelige beløb.

— I 2002 blev samtlige resterende fordringer fuldstændigt tilbagebetalt på forhånd.

15 Renten, som skulle betales på de pågældende fordringer, var 4,5% for 1993, 1% for 1994 og 0,1% for hvert af de følgende år.

**Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål**

16 Den 26. december 2002 anmodede Cedilac den franske stat om at betale selskabet 1 524 806,62 EUR for det tab, selskabet angiveligt havde lidt som følge af, at overgangsbestemmelserne var blevet anvendt på selskabet i perioden 1993-2002.

17 Ministeren for økonomi, finans og industri besvarede ikke denne anmodning om erstatning, hvorefter Cedilac anfægtede denne stiltiende afvisning ved tribunal administratif de Lyon.

18 Tribunal administratif de Lyon har, inden retten træffer afgørelse i Cedilacs sag, ved dom af 15. november 2005 anmodet Conseil d'État om en vurdering af, hvorvidt overgangsbestemmelserne er forenelige med sjette direktivs artikel 17 og artikel 18, stk. 4.

19 Conseil d'État har ved udtalelse af 14. juni 2006 besluttet, at det af tribunal administratif de Lyon forelagte spørgsmål er så kompliceret, at det er berettiget at indgive en anmodning om præjudiciel afgørelse til Domstolen.

20 Under disse omstændigheder har tribunal administratif de Lyon besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er de bestemmelser, som Frankrig har indført som erstatning for den ophævede enmånedsregel, forenelige med [sjette direktivs] artikel 17 og [artikel] 18, [stk.] 4?«

21 Den forelæggende ret, som er af den opfattelse, at spørgsmålet, henset til antallet af allerede anlagte sager ved forvaltningsdomstolene og de betydelige omkostninger, dette indebærer for det franske statsbudget, kræver et hurtigt svar fra Domstolen, har anmodet denne om at anvende hasteproceduren i artikel 104a, stk. 1, i Domstolens procesreglement.

22 Domstolens præsident har ved kendelse af 25. september 2006 afslået denne begæring under henvisning til, at betingelserne fastsat i nævnte artikel 104a, stk. 1, ikke var opfyldt.

23 Domstolens præsident har ved kendelse af 23. marts 2007 afslået en begæring om intervention fremsat af Fromagerie des Chaumes SAS.

**Om det præjudicielle spørgsmål**

24 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 17 og artikel 18, stk. 4, skal fortolkes således, at de er til hinder for en national foranstaltning som overgangsbestemmelserne.

25 Cedilac, som foreslår, at spørgsmålet fra den forelæggende ret som omtalt i den foregående præmis skal besvares bekræftende, har anført, at retten til øjeblikkeligt fradrag udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem, som er indført af fællesskabslovgiveren, således at denne ret — i mangel af nogen form for undtagelsesbestemmelser — bør kunne udøves øjeblikkeligt med hensyn til al moms, som opkræves af indgående transaktioner.

26 Den franske regering og Kommissionen foreslår derimod Domstolen at besvare spørgsmålet benægtende, idet de har fremført hovedsageligt enslydende argumenter.

27 De har herved for det første anført, at en-månedsreglen udgjorde en legitim undtagelse til princippet om øjeblikkeligt fradrag for moms, som er baseret på sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra d), og at overgangsbestemmelserne blot er en foranstaltning, som er blevet vedtaget ved ophævelsen af denne regel.

28 Overgangsbestemmelserne, som fordeler den byrde, som hviler på statsbudgettet i anledning af ophævelse af en-månedsreglen, over en periode på flere år, har navnlig gjort det muligt at gennemføre den almindelige ordning vedrørende det øjeblikkelige fradrag som omhandlet i sjette direktivs artikel 18, stk. 2, i fransk ret.

29 Under sådanne omstændigheder vil en fortolkning af sjette direktiv, hvorefter bestemmelser som dem, der er gennemført ved overgangsbestemmelserne, er forbudt, have til virkning, at en medlemsstat afstår fra at tilnærme sin lovgivning til den almindelige ordning og de tilstræbte mål med samme direktiv.

30 For det andet har Kommissionen anført, at situationen for afgiftspligtige personer, som er underlagt overgangsbestemmelserne, er gunstigere end den situation, som de befandt sig i, da en-månedsreglen fandt anvendelse.

31 Med henblik på besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål bemærkes indledningsvis, at det følger af fast retspraksis, at fradragsretten i sjette direktivs artikel 17 ff. udgør en integrerende del af momsordningen og som udgangspunkt ikke kan begrænses. Særligt omfatter denne ret umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. navnlig dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 18, og af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 — C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 43).

32 Domstolen har ligeledes præciseret, at eftersom enhver begrænsning af fradragsretten for moms har indvirkning på afgiftsbyrdens størrelse og skal finde ens anvendelse i samtlige medlemsstater, er undtagelser derfor kun lovlige i de tilfælde, som direktivet udtrykkeligt indeholder bestemmelse om (jf. i denne retning BP Soupergaz-dommen, præmis 18, samt dom af 19.9.2000, forenede sager C-177/99 og C-181/99, Ampafrance og Sanofi, Sml. I, s. 7013, præmis 34). Disse undtagelser kan imidlertid kun være tilladt i en overgangsperiode, idet formålet med sjette direktivs artikel 28, stk. 4, er ophævelse heraf (jf. i denne retning dom af 29.4.1999, sag C-136/97, Norbury Developments, Sml. I, s. 2491, præmis 19, af 13.7.2000, sag C-36/99, Idéal tourisme, Sml. I, s. 6049, præmis 32, af 14.6.2001, sag C-345/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4493, præmis 21, og af 7.12.2006, sag C-240/05, Eurodental, Sml. I, s. 11479, præmis 52).

33 I det foreliggende tilfælde udgør sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra d), for det første netop en af de undtagelser til det fælles momssystem, som er fastsat i direktivet, for så vidt som det tillader medlemsstaterne fortsat at opretholde visse bestemmelser i deres nationale lovgivning, som er ældre end direktivet, og som er en undtagelse til princippet om øjeblikkeligt fradrag i samme direktivs artikel 18, stk. 2, første afsnit.

34 For det andet er denne bestemmelse, som udelukker, at der indføres nye undtagelser, eller at rækkevidden af de gældende undtagelser udvides efter datoen for ikrafttrædelsen af sjette direktiv, ikke til hinder for en indskrænkelse af rækkevidden af disse bestemmelser, når henses til, at den undtagelse, som er fastsat i bestemmelsen, tilsigter at være midlertidig (jf. analogt dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 21).

35 Det bemærkes herved, at Domstolen har fastslået, jf. præmis 19 i Norbury Developments-dommen, som vedrørte en anden overgangsbestemmelse til sjette direktiv, nemlig sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), vedrørende visse momsfritagelser, at ændringer indført i en medlemsstats lovgivning, som ikke havde udvidet anvendelsesområdet for den pågældende momsfritagelse, men som derimod havde indskrænket dette, ikke var i strid med ordlyden af denne bestemmelse.

36 Det bemærkes, at sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra d), må fortolkes analogt. For så vidt som en medlemsstats lovgivning indskrænker anvendelsesområdet for en gældende undtagelse til princippet om øjeblikkeligt fradrag fastsat i samme artikel, bemærkes, at denne lovgivning er omfattet af den nævnte bestemmelse og ikke udgør en overtrædelse af samme direktivs artikel 17, stk. 1.

37 Som Domstolen har fastslået i Norbury Developments-dommen, vil en anden fortolkning af en af de undtagelser, der er fastsat i sjette direktiv, hvorefter en medlemsstat, som, selv om den kan bibeholde en eksisterende fritagelse, ikke gradvist kan ophæve denne, desuden være i strid med det tilstræbte mål med dette direktiv, som er ophævelse af undtagelser hertil. En sådan fortolkning ville ligeledes indebære en fare for en ensartet anvendelse af sjette direktiv, for så vidt som en medlemsstat ville kunne tvinges til at opretholde samtlige de fritagelser, som fandtes på datoen for det nævnte direktivs ikrafttræden, selv om den både fandt det muligt, hensigtsmæssigt og ønskeligt gradvis at gennemføre den ordning, der er fastlagt af direktivet på det pågældende område (jf. i denne retning Norbury Developments-dommen, præmis 20).

38 Det bemærkes imidlertid, at i hovedsagen har overgangsbestemmelserne, som udgør foranstaltninger vedtaget i forbindelse med ophævelsen af en-månedsreglen, kun begrænset varighed, og har som mål at begrænse virkningerne for statsbudgettet af overgangen den 1. juli 1993 fra en-månedsreglen til anvendelse af princippet om øjeblikkeligt fradrag.

39 Det må først og fremmest fastslås, at overgangsbestemmelserne, som det fremgår af sagen, og i modsætning til hvad der fulgte af anvendelsen af en-månedsreglen, gør det muligt for et ikke ubetydeligt antal afgiftspligtige, herunder navnlig afgiftspligtige, som har påbegyndt deres virksomhed efter den 1. juli 1993, og afgiftspligtige, som har en fordring, der ikke overstiger 10 000 FRF, med virkning fra den 1. juli 1993 og uden begrænsninger af nogen art at påberåbe sig princippet om øjeblikkeligt fradrag.

40 Sådanne bestemmelser gør det dernæst muligt med hensyn til fordringer, som er opstået i medfør af overgangsbestemmelserne, at oppebære renter, i modsætning til fordringer, som var opstået ved anvendelsen af en-månedsreglen.

41 Endelig begrænser overgangsbestemmelserne den fordring, som den afgiftspligtige person har, på statskassen, til referencebeløbet, idet den fastsætter, at der kan ske øjeblikkeligt fradrag for differencen mellem dette beløb og det samlede fradragsberettigede momsbeløb, og sikrer, at der sker ratevis tilbagebetaling af referencebeløbet. Disse bestemmelser har således endelig med virkning fra 2002 muliggjort, at princippet om øjeblikkeligt fradrag anvendes i Frankrig uden nogen undtagelser.

42 Som generaladvokaten har anført i punkt 52 og 53 i forslaget til afgørelse, følger heraf, at medmindre andet følger af den nationale domstols efterprøvelse i hvert tilfælde, bevirker overgangsbestemmelserne i princippet, at anvendelsesområdet for en-månedreglen begrænses.

43 Det forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 17 og artikel 18, stk. 4, skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national foranstaltning som overgangsbestemmelserne, vedtaget i forbindelse med ophævelsen af en national undtagelsesbestemmelse, som er tilladt i medfør af samme direktivs artikel 28, stk. 3, litra d), såfremt det efterprøves af den nationale domstol, at denne foranstaltning i det foreliggende tilfælde begrænser virkningerne af den nationale undtagelsesbestemmelse.

## Sagens omkostninger

44 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 (Første Afdeling) for ret:

**Artikel 17 og artikel 18, stk. 4, 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 de ikke er til hinder for en national foranstaltning som overgangsbestemmelserne, vedtaget i forbindelse med ophævelsen af en national undtagelsesbestemmelse, som er tilladt i medfør af samme direktivs artikel 28, stk. 3, litra d), såfremt det efterprøves af den nationale domstol, at denne foranstaltning i hvert tilfælde begrænser virkningerne af den nationale undtagelsesbestemmelse.**

Underskrifter