FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT ANTONIO SAGGIO

föredraget den 13 april 2000 *

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande rör den rätt till återbetalning av mervärdesskatt, som föreskrivs i artikel 17 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, [1] för ett företag som inte är etablerat i den stat där det har erlagt mervärdesskatt och som begärt återbetalning av mervärdesskatten, och som ansöker om återbetalning avseende kostnader som hänför sig till transaktioner som genomförts i etableringsstaten och som endast delvis är mervärdesskattepliktiga i ett senare skede.

Bakgrund och tolkningsfrågor

2. Bolaget Monte dei Paschi di Siena, svaranden i tvisten vid den nationella domstolen, är ett bank- och finansinstitut som inte har sitt säte eller någon filial i Frankrike, där det endast har ett representationskontor. Bolaget lämnade den 6 december 1988 respektive den 27 mars 1990 in två ansökningar till Ministère du Budget (ministeriet för budgetfrågor) och Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie français (ekonomi-, finans- och industriministeriet) om återbetalning av mervärdesskatt avseende åren 1988 och 1989. Dessa båda ansökningar avslogs med motiveringen att bolaget Monte dei Paschi di Siena haft dessa kostnader för att utföra bank- och finanstransaktioner i Italien och att dessa transaktioner, som inte är mervärdesskattepliktiga i etableringsstaten, således inte ger rätt till återbetalning av mervärdesskatt för tjänster som mottagits och varor som förvärvats före genomförandet av nämnda transaktioner.

Det italienska bolaget överklagade de två besluten till Tribunal administratif de Paris, som ogillade talan genom dom av den 24 november 1992. Bolaget överklagade till Cour administrative d'appel de Paris, som biföll talan genom dom av den 30 januari 1996 och gav bolaget rätt till partiell återbetalning vad beträffar de kostnader som var kopplade till skattepliktiga transaktioner som genomförts just i Italien.

Ministre du Budget (budgetministern) och Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (ekonomi-, finans- och industriministern) överklagade domen som avkunnats vid Cour d'appel till Conseil d'État.

* Originalspråk: italienska.

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

3. Conseil d'État har, inom ramen för denna tvist, ställt följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Medför artiklarna 2 och 5 i rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium[2] att skattskyldiga, som är etablerade i en medlemsstat i gemenskapen där endast en del av deras omsättning beskattas, har rätt till återbetalning av en del av den skatt som erlagts i en annan medlemsstat för de varor eller tjänster som de använt för transaktioner i den stat där de är etablerade, varav vissa transaktioner inte är skattepliktiga?

2) Om svaret på föregående fråga är jakande, hur skall den del av skatten som skall återbetalas beräknas enligt dessa bestämmelser, och skall i synnerhet denna del bestämmas enligt gällande regler i den stat där den skattskyldige är etablerad eller enligt gällande regler i staten som skall göra återbetalningen?"

2 — EGT L 331, s. 11; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 84.

Prövning i sak

4. De relevanta gemenskapsrättsliga bestämmelserna i detta mål är artikel 17.2 och 17.3 a i direktiv 77/388 och artiklarna 2 och 5 första stycket i direktiv 79/1072.

5. I artikel 17 i sjätte direktivet ges en rätt till avdrag för mervärdesskatt även till skattskyldiga som är etablerade i utlandet,[3] det vill säga i en annan medlemsstat än den i vilken de är skattskyldiga, och i vilken de följaktligen har rätt till avdrag för mervärdesskatt. I denna artikel föreskrivs följande i punkt 2: "I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala: a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person." Det föreskrivs dessutom, i punkt 3, att medlemsstaterna även skall ge denna person rätt till avdrag eller motsvarande rätt till återbetalning (självfallet i den mån skatten har erlagts) om varorna och tjänsterna används för "[t]ransaktioner som avser de näringsgrenar... som bedrivs i något annat land och som skulle

3 — Enligt artikel 4 i sjätte direktivet "[avses] [m]ed 'skattskyldig person'... varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet... oberoende av syfte eller resultat".

uppfylla villkoren för avdrag av skatt om de hade ägt rum inom landets territorium".

I artikel 2 i åttonde direktivet, som innehåller bestämmelser om villkoren för den återbetalning av mervärdesskatt som föreskrivs i ovannämnda artikel 17, föreskrivs att medlemsstaterna "till varje skattskyldig som inte är etablerad i dess territorium men som är etablerad i en annan medlemsstat... [skall] återbetala all mervärdesskatt som debiterats avseende tjänster eller lös egendom som tillhandahållits honom av andra skattskyldiga personer inom landets territorium eller som debiterats med anledning av import till landet, i den mån dessa varor och tjänster används för de transaktioner som avses i artikel 17.3 a och b i direktiv 77/388/EEG eller för tillhandahållande av sådana tjänster som avses i artikel 1 b", det vill säga för andra transaktioner av ekonomisk art. I artikel 5 första stycket föreskrivs dessutom att denna rätt till återbetalning "[skall] bedömas i enlighet med artikel 17... såsom denna artikel tillämpas i återbetalningsstaten".

6. Vad avser den nationella lagstiftningen har den hänskjutande domstolen och den franska regeringen anmärkt att den allmänna skattelagen medger rätt till avdrag av mervärdesskatten för transaktioner som genomförts av företag, då mervärdesskatt har debiterats avseende "priskomponenter i en skattepliktig transaktion" (artikel 271). I samma lag utvidgas denna rätt till att även gälla skattskyldiga som är etablerade utomlands (artikel 242 OM) vad beträffar i synnerhet tjänster och varor som förvärvats i eller importerats till Frankrike och som används vid transaktioner i utlandet, förutsatt att dessa "skulle medföra avdragsrätt om beskattningsorten [för mervärdesskatten] var i Frankrike". [4]

7. Alla parter som har yttrat sig är eniga vad beträffar tolkningen, som utan tvekan är uppenbar, av artikel 17.3 a och därtill hörande tillämpningsbestämmelser i åttonde direktivet (i synnerhet artiklarna 2 och 5), i det avseendet att artikeln tillerkänner företag som är etablerade i en annan medlemsstat än återbetalningsstaten just en rätt till återbetalning, även i det fall då de slutliga transaktioner som genomförts av en skattskyldig i etableringsstaten endast delvis medför avdragsrätt, det vill säga att de endast delvis är skattepliktiga senare, vilket följaktligen ger rätt till återbetalning av en del av den skatt som tidigare erlagts.

4 — I artikel 271 i den allmänna skattelagen föreskrivs följande: "Den mervärdesskatt som debiterats avseende priskomponenter i en skattepliktig transaktion får dras av från mervärdesskatten på denna transaktion. Avdragsrätten uppstår då den avdragsgilla skatten kan utkrävas av den skattskyldiga personen." I artikel 242 OM föreskrivs dessutom att "[s]kattskyldiga som är etablerade utomlands kan erhålla återbetalning av den mervärdesskatt som de regelrätt fakturerats, om de under det kvartal eller kalenderår som ansökan om återbetalning avser inte har haft sitt säte eller ett fast driftställe i Frankrike, eller, i avsaknad av sådant, inte varit bosatt eller stadigvarande vistats där, och under samma period inte har levererat några varor eller tillhandahållit några tjänster där som omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt i den mening som avses i artiklarna 256, 256 a—258 b, 259—259 c i den allmänna skattelagen". Slutligen föreskrivs i artikel 242 ON att "[s]kattskyldiga som är etablerade i en medlemsstat i Europeiska ekonomiska gemenskapen skall erhålla återbetalning av mervärdesskatt på tjänster som de tillhandahållits och lösöre som de förvärvat i eller importerat till Frankrike under året eller under det kvartal som avses i artikel 242 OM i den mån dessa varor och tjänster används för följande ändamål eller behov: a. Transaktioner som är skattepliktiga i utlandet, men som skulle medföra avdragsrätt om beskattningsorten var i Frankrike".

8. Parterna har hänvisat till domen i målet Debouche från år 1996,[5] i vilken domstolen, då den tolkade bland annat de ovannämnda bestämmelserna i sjätte och åttonde direktiven, fastslog att utländska skattskyldiga har rätt till återbetalning i en annan medlemsstat än den i vilken de är etablerade, då de inte omfattas av ett undantag från skatteplikt för transaktioner som har genomförts i etableringsstaten och som är kopplade till förvärv av varor eller tjänster för vilka mervärdesskatt erlagts och då samma kostnader är undantagna från skatteplikt i återbetalningsstaten.

I detta avseende har domstolen huvudsakligen tagit fasta på två överväganden. För det första följer det av artikel 17.2 i sjätte direktivet att en skattskyldig som omfattas av ett undantag från skatteplikt för en transaktion i efterföljande omsättningsled inte, oberoende av var denna genomförs, har rätt att göra avdrag för den skatt som har erlagts i föregående produktionsled.[6] För det andra skall villkoren för tillämpning av avdragsrätten som anges i åttonde direktivet inte vara av sådan art att de — i enlighet med femte övervägandet i åttonde direktivet — leder till olika behandling av skattskyldiga personer "beroende på vilken medlemsstats territorium de är etablerade inom". Dessa bestämmelser skall således tillämpas utan åtskillnad på alla företag, oavsett om de är etablerade inom det nationella territoriet eller i en annan medlemsstat, med följden att en skattskyldig som inte är etablerad i landet inte kan ansöka om återbetalning vad avser en kostnad som inte anses som undantagen från mervärdesskatt även om den genomförs av skattskyldiga som är etablerade inom landet.

Slutsatsen av domen i detta mål är mycket tydlig på denna punkt. Rätt till återbetalning av mervärdesskatt förutsätter att två villkor är uppfyllda, nämligen att den slutliga transaktionen beskattas i etableringsstaten och att den skatt som ansökan om återbetalning avser är avdragsgill även för skattskyldiga som är etablerade inom den stat där den ansökan som hänför sig till transaktionen görs.

9. Med beaktande av grunden för den rätt till återbetalning som sjätte direktivet uttryckligen tillerkänner skattskyldiga som inte är etablerade och räckvidden av denna rättighet som, enligt artikel 17, omfattar alla mellanliggande transaktioner där det inte är möjligt att återfå mervärdesskatten på ett senare produktions- eller försäljningsstadium och, följaktligen, på produktens slutliga pris — och detta oberoende av i vilken medlemsstat dessa transaktioner genomförs — är det alldeles uppenbart att en rätt till återbetalning inte kan uteslutas då, som i förevarande fall, de transaktioner som genomförts av en skattskyldig i etableringsstaten endast delvis medför avdragsrätt för den mervärdesskatt som erlagts för de förvärv eller de tjänster som har mottagits i föregående omsättningsled i en annan medlemsstat.

5 — Dom av den 26 september 1996 i mål C-302/93 (REG 1996, s. I-4495).

6 — I domen i målet Debouche hänvisade domstolen till dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, BLP Group (REG 1995, s. I-983), punkt 28.

10. I förevarande mål är det således snarare fråga om att fastställa vilka bestämmelser som är tillämpliga för att fastställa den procentsats av den erlagda mervärdesskatten som skall återbetalas. Denna fråga avses i den andra tolkningsfrågan.

11. Den franska regeringen anser att artikel 5 i åttonde direktivet, i vilken det föreskrivs att rätten till återbetalning av skatten är den som "tillämpas i återbetalningsstaten," innebär att denna stats lagstiftning skall tillämpas för att fastställa, i ett fall som det förevarande, den del av mervärdesskatten som skall återbetalas.

En sådan tolkning kan jag inte godta. Den innebär att all avdragsgill skatt, i den mån den erlagts med anledning av kostnader som är kopplade till på varandra följande transaktioner som, enligt lagstiftningen i etableringsstaten, ger rätt till avdrag, inte kan återbetalas. Den tolkning av bestämmelserna i åttonde direktivet som har föreslagits av den franska regeringen får följaktligen till följd att begränsa räckvidden av den rätt som uttryckligen ges till företag i artikel 17.3 a i sjätte direktivet. Åttonde direktivet — och således artikel 5 i detta direktiv — innehåller emellertid, såsom domstolen har fastställt i domen i det ovannämnda målet Debouche, bestämmelser för tillämpningen av sjätte direktivet och skall inte förstås som en rättsakt som ändrar sjätte direktivet. Åttonde direktivet kan därför inte inverka på utövandet av rättigheter som tillerkänts i det föregående direktivet. Dessutom anges det uttryckligen i artikel 5 att vid tillämpningen av åttonde direktivet skall "rätten till återbetalning bedömas i enlighet med artikel 17 i direktiv 77/388/EEG". Följaktligen råder det inte något tvivel om att frågan huruvida skatten är avdragsgill skall bedömas enligt bestämmelserna i den stat där den efterföljande transaktionen, som är förbunden med de kostnader som erlagts i återbetalningsstaten, genomförs.

12. Vilket är således i förevarande fall den franska lagstiftningens tillämpningsområde, det vill säga tillämpningsområdet för lagstiftningen i återbetalningsstaten? Jag delar på denna punkt kommissionens ståndpunkt, enligt vilken den medlemsstat i vilken återbetalning söks, när procentsatsen för de transaktioner som är avdragsgilla har fastställts enligt de relevanta bestämmelserna i etableringsstaten, i förhållande till den del som skall återbetalas kan undanta de kostnader som, enligt medlemsstaternas lagstiftning, inte medför rätt till återbetalning. Denna tolkning stämmer inte bara överens med den tolkning som redan har åberopats ovan, och som domstolen har givit i domen i målet Debouche, utan även med innehållet i sjätte direktivet, där det i artikel 17.3 a föreskrivs att mervärdesskatten skall återbetalas i den mån varorna och tjänsterna för vilka avdrag begärs har använts för transaktioner "som skulle uppfylla villkoren för avdrag av skatt om de hade ägt rum inom landets territorium," och där de transaktioner för vilka en sådan rätt är utesluten således undantas.

Denna slutsats bekräftas i rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter — Struktur och villkor för tillämpningen av ett gemensamt system för mervärdesskatt,[7] i vilket det i artikel 11.3 föreskrivs att "vid partiell avdragsrätt... skall det avdragsgilla beloppet provisoriskt bestämmas i enlighet med kriterier som fastställs i varje medlemsstat och som regleras efter årets utgång då procentsatsen för det år då varan förvärvats har beräknats". Det skall vidare påpekas att det i punkt 21 i bilaga A till andra direktivet uttryckligen föreskrivs, ifråga om tillämpningen av artikel 11.2 som också gäller avdragsrätten, en möjlighet för medlemsstaterna att "begränsa avdragsrätten till de transaktioner som hänför sig till varor vars leverans inom landet är skattepliktig".

De senare direktiven om harmonisering av mervärdesskatt förefaller inte ha ändrat räckvidden av dessa bestämmelser och det finns således anledning att tolka artiklarna 2 och 5 i åttonde direktivet mot bakgrund av dessa principer. Av övervägandena i sistnämnda direktiv framgår att det "[f]ör att undvika dubbelbeskattning [krävs regler som möjliggör att] skattskyldiga som är etablerade inom ett medlemslands territorium kan begära återbetalning av skatt som har debiterats i samband med tillhandahållande av varor och tjänster i en annan medlemsstat" (andra övervägandet) och att de gemenskapsrättsliga bestämmelserna om harmonisering i fråga om återbetalning inte får "leda till olika behandling av skattskyldiga personer beroende på vilken medlemsstats territorium de är etablerade inom" (femte övervägandet).

Med beaktande av dessa överväganden finns det anledning att påpeka att procentsatsen i fråga skall bestämmas på grundval av den del av transaktionerna som medför avdragsrätt i den stat där den skattskyldige är etablerad. Kostnader som är undantagna från skatteplikt enligt bestämmelserna i den medlemsstat där återbetalning begärs, kan inte i något fall återbetalas inom gränserna för denna procentsats. Dessa bestämmelser skall i vart fall tillämpas utan åtskillnad på alla skattskyldiga som är etablerade inom gemenskapen.

13. Den franska regeringen har, i sitt muntliga yttrande, anfört att avslaget på de ansökningar om återbetalning som gjorts av bolaget Monte dei Paschi di Siena beror på att det i praktiken är svårt att beräkna den procentsats som får dras av. För att kunna bedöma avdragsrätten eller ett eventuellt undantag borde denna procentsats, som följer av förhållandet mellan den sammanlagda årsomsättningen exklusive mervärdesskatt som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill, och den sammanlagda årsomsättningen exklusive mervärdesskatt som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, ha beräknats på grundval av uppgifter som inte fanns tillgängliga vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna, nämligen den skattskyldiges omsättning, de olika transaktionernas belopp och transaktionernas art. Svårigheten att få tillgång till dessa

7 — EGT 71, 1967, s. 1303.

grundläggande faktorer för beräkningen gjorde att det var absolut nödvändigt — och följaktligen berättigat — att tillämpa nationella bestämmelser.

I detta hänseende har företaget som är svarande vid den nationella domstolen bestritt att uppgifterna är otillräckliga och det har gjort gällande att det har ingett, till stöd för såväl sina ansökningar som sin talan vid Cour administrative d'appel, alla årsdeklarationer av företagets intäkter, med kopior som vidimerats av l'ufficio IVA di Siena (skattekontor för mervärdesskatt i Sienna), liksom alla verifikationer avseende de transaktioner för vilka ansökan om återbetalning har gjorts, och särskilt intyg från ordföranden och bankens revisorer. Kommissionen har även bestritt den franska regeringens yttrande genom att påpeka att en skattskyldig som ansöker om återbetalning är tvungen att lämna alla uppgifter som hänför sig till de genomförda transaktionerna vad avser deras beskaffenhet och beloppet av mervärdesskatten. Den skattskyldige skall sedan ange procentandelen av de transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill, naturligtvis på grundval av lagstiftningen i etableringsstaten, och lägga fram all nödvändig bevisning. Vid svårigheter att beräkna procentsatsen kan myndigheterna i återbetalningsstaten vända sig till motsvarande myndigheter i etableringsstaten och begära nödvändiga upplysningar.

Även på denna punkt förefaller det mig som att man kan ansluta sig till kommissionens tes. Den lösning som den franska regeringen föreslagit avseende problemet att få tillgång till nödvändiga uppgifter för beräkningen av den del av skatten som skall återbetalas, skulle få till följd att någon rätt till återbetalning av mervärdesskatten på varor och tjänster i alla de fall då dessa använts för skattepliktiga transaktioner inte skulle medges. Det är däremot riktigt att anse att det åligger den skattskyldige att lägga fram nödvändiga upplysningar. Enligt artikel 3 i åttonde direktivet är den skattskyldige skyldig att till ansökan om återbetalning bifoga "fakturor eller importhandlingar i original" och skall dessutom "[f]örete bevis, i form av ett intyg utfärdat av behörig myndighet i den stat i vilken han är etablerad, om att han betraktas som skattskyldig vad gäller mervärdesskatt i den staten". Det finns för övrigt, såsom kommissionen påpekat, inget som hindrar att de nationella myndigheterna, vid svårigheter att få in uppgifter om regler eller faktiska omständigheter, vänder sig till motsvarande myndigheter i etableringsstaten.

Förslag till avgörande

14. Med beaktande av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen besvarar de tolkningsfrågor som Conseil d'État ställt till domstolen på följande sätt:

Artiklarna 2 och 5 i rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium skall tolkas på följande sätt:

— En skattskyldig, som i etableringsstaten genomfört transaktioner som delvis är undantagna från skatteplikt, har rätt till återbetalning av mervärdesskatten på kostnader som den skattskyldige haft i en annan medlemsstat än etableringsstaten, men endast avseende den procentandel av kostnaderna som är avdragsgilla därför att de inte erlagts för att genomföra transaktioner som är undantagna från skatteplikt enligt den gällande lagstiftningen i etableringsstaten.

— Denna procentandel skall fastställas på grundval av den procentsats av de transaktioner som medför avdragsrätt i etableringsstaten. Inom denna procentsats skall de kostnader som är undantagna från skatteplikt enligt bestämmelserna i den medlemsstat i vilken ansökan om återbetalning görs inte i något fall återbetalas.