DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 23 april 2009 *

I mål C-74/08,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Nógrád Megyei Bíróság (Ungern) genom beslut av den 16 juli 2007, som inkom till domstolen den 30 januari 2008, i målet

PARAT Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó kft

mot

Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna R. Silva de Lapuerta (referent) och J. Malenovský,

* Rättegångsspråk: ungerska

generaladvokat: J. Kokott,
justitiesekreterare: handläggaren B. Fülöp,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 4 mars 2009,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Ungerns regering, genom R. Somssich, J. Fazekas, K. Borvölgyi och M. Fehér, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou och K. Talabér-Ritz, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 17.2 och 17.6 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) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan företaget PARAT Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó kft (nedan kallat PARAT) och Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (lokalt skattekontor under skattekontoret för norra Ungern som ingår i den myndighet som ansvarar för skatter och finanskontroll, nedan kallat APEH) angående fastställandet av den nationella skatterättens tillämpningsområde när det gäller rätten till avdrag för mervärdesskatt som avser förvärv av subventionerade varor.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

3 Artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 1967, 71, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3) har följande lydelse:

”Principen 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 Enligt artikel 17.2, 17.6 och 17.7 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18), gäller följande:

”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.

…

6. Inom fyra år efter det att detta direktiv har trätt i kraft skall rådet enhälligt på kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte skall berättiga till avdrag av mervärdesskatt. Mervärdesskatt skall under inga förhållanden vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, t.ex. sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller underhållning.

Till dess att ovanstående regler träder i kraft får medlemsstaterna behålla alla de undantag som föreskrivs i deras nationella lagstiftning när detta direktiv träder i kraft.

7. Med förbehåll för sådant samråd som föreskrivs i artikel 29 får varje medlemsstat av konjunkturskäl helt eller delvis undanta alla eller vissa anläggningstillgångar eller övriga varor från avdragssystemet. För att bibehålla identiska konkurrensbetingelser, får medlemsstaterna i stället för att vägra avdrag beskatta de varor som är tillverkade av den skattskyldiga personen själv eller som han har inköpt i landet eller importerat, på ett sådant sätt att skatten inte överstiger den mervärdesskatt som skulle ha tagits ut på förvärv av liknande varor."

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

5 När Republiken Ungern anslöt sig till Europeiska unionen den 1 maj 2004 gällde 1992 års ungerska lag nr LXXIV om mervärdesskatt (nedan kallad mervärdesskattelagen). Kapitel VIII i denna lag innehöll, vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, under rubriken "Avdrag för skatten" en artikel 38.1 a avseende fördelningen av ingående mervärdesskatt. Denna bestämmelse har följande lydelse:

"Fördelning av ingående mervärdesskatt

Den skattskyldige ska i sin bokföring klart ange de belopp avseende ingående mervärdesskatt som är avdragsgilla respektive icke avdragsgilla … En skattskyldig person som erhåller subventioner av allmänna medel vilka inte ingår i beskattningsunderlaget … kan i den mån inget annat föreskrivs i den årliga finanslagen

a) för det fall subventioner erhållits för förvärv av vissa varor, utöva sin avdragsrätt endast med avseende på förvärvet i fråga och högst till ett belopp motsvarande den del som inte subventionerats.

…”

6 Ovannämnda bestämmelse upphävdes från och med den 1 januari 2006, dock utan retroaktiv verkan. Beräkningen av den andel av subventionerna som finansierats av allmänna medel tillämpades alltså på samtliga förvärv av varor som har skett före den 31 december 2005.

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

7 Enligt ett avtal om subventioner som ingicks den 11 maj 2005 med Magyar Fejlesztési Bank (ungerska utvecklingsbanken), där banken agerade i Gazdasági és Közlekedési Minisztériums (ekonomi- och transportministeriet) namn, genomförde PARAT under år 2005 en investering i syfte att öka sin produktionskapacitet vad avser suffletter och liknande tak för cabrioletbilar. Genom detta avtal beviljades PARAT en amorteringsfri subvention som uppgick till 47 procent av det totala investerade beloppet.

8 I samband med denna investering bokförde PARAT fyra fakturor som hade utfärdats vid förvärvet av maskiner till ett belopp som totalt uppgick till 43 882 853 HUF och yrkade i sin skattedeklaration för september månad 2005 avdrag för hela den ingående mervärdesskatt som hade angetts i fakturorna, det vill säga 10 971 718 HUF.

9 Nógrád Megyei Igazgatóság Kiutalás Előtti Ellenőrzési Osztálya (avdelningen för kontroll vid skattemyndigheten i komitatet [distriktet] Nógrád) genomförde sedermera en kontroll av nämnda skattedeklaration som ledde till att det av PARAT yrkade mervärdesskatteavdraget avseende förvärvet av maskiner i samband med investeringen minskades på grund av den amorteringsfria subvention som PARAT hade erhållit.

10 APEH beräknade sålunda den avdragsgilla mervärdesskatten på grundval av erhållen finansiering (47 procent) och konstaterade därvid att PARAT hade rätt till ett avdrag på 5 748 000 HUF i stället för det avdrag på 10 971 718 HUF som PARAT hade yrkat i mervärdesskatteavdrag för den förvärvade utrustningen. APEH fastställde följaktligen den ej avdragsgilla mervärdesskatten till 5 223 718 HUF, vilket var den mervärdesskatt som belöpte på återstående del av investeringen efter avdrag för subventionen, varpå PARAT ålades att erlägga detta belopp såsom för skatt att betala. Till beloppet lades även skattetillägg och förseningsavgift.

11 PARAT begärde omprövning av beslutet och yrkade att skatten att betala liksom även skattetillägget och förseningsavgiften skulle undanröjas. PARAT gjorde bland annat gällande att den nationella lagstiftning som var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen begränsade rätten till avdrag för mervärdesskatt, vilket stred mot bestämmelserna i sjätte direktivet. APEH beslutade vid omprövning att inte ändra det tidigare beslutet.

12 PARAT överklagade därmed beslutet om uppbörd av skatten att betala, jämte skattetillägg och förseningsavgift. Företaget påpekade bland annat att artikel 17.2 i sjätte direktivet gav det rätt att dra av hela den mervärdesskatt som angetts i fakturorna för den förvärvade utrustningen.

13 Mot denna bakgrund beslutade Nógrád Megyei Bíróság att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Var systemet i artikel 38.1 a i [mervärdesskattelagen] förenligt med bestämmelsen i artikel 17 i [sjätte direktivet] per den 1 maj 2004 då Republiken Ungern anslöt sig till Europeiska unionen?

2) Om föregående fråga besvaras nekande, kan då klaganden åberopa artikel 17 i sjätte direktivet direkt gentemot artikel 38.1 a [i mervärdesskattelagen] i samband med att klaganden gör sin avdragsrätt gällande?”

Tolkningsfrågorna

Den första frågan

14 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida bestämmelserna i artikel 17 i sjätte direktivet utgör hinder för att en medlemsstat föreskriver att avdrag för mervärdesskatt inte ska medges när det gäller den del av förvärvspriset för en vara som härrör från en med allmänna medel finansierad subvention.

15 För att besvara denna fråga erinrar domstolen inledningsvis om att rätten till avdrag för mervärdesskatt utgör en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen och därmed en

grundläggande princip som är inneboende i mervärdesskattesystemet, och den kan därför i princip inte inskränkas (se dom av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa m.fl., REG 2000, s. I-1577, punkt 43, av den 8 januari 2002 i mål C-409/99, Metropol och Stadler, REG 2002, s. I-81, punkt 42, och av den 26 maj 2005 i mål C-465/03, Kretztechnik, REG 2005, s. I-4357, punkt 33).

16 Domstolen har i de aktuella punkterna i de ovannämnda målen även slagit fast att enligt de grundläggande principerna i det gemensamma mervärdesskattesystemet ska mervärdesskatt utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden, och avdrag ska medges för ingående mervärdesskatt som direkt kan hänföras till dessa transaktioner. Avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten. Varje begränsning av avdragsrätten för mervärdesskatt påverkar skattenivån och måste därför tillämpas på ett liknande sätt i alla medlemsstater.

17 Det ska dessutom påpekas att artikel 17.2 i sjätte direktivet tydligt ger uttryck för principen att den skattskyldige har rätt att dra av den mervärdesskatt som fakturerats för tillhandahållande av varor och tjänster i den mån som dessa varor eller tjänster används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner (se domen i det ovannämnda målet Metropol och Stadler, punkt 43, samt dom av den 11 december 2008 i mål C-371/07, Danfoss och AstraZeneca, REG 2008, s. I-9549, punkt 27, och av den 22 december 2008 i mål C-414/07, Magoora, REG 2008, s. I-10921, punkt 29).

18 Mot denna bakgrund är undantag endast tillåtna när detta uttryckligen anges i sjätte direktivet (se dom av 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 domarna i de ovannämnda målen Danfoss och AstraZeneca, punkt 26, och Magoora, punkt 28).

19 När det gäller en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilken har rubriken ”Avdrag för skatten”, ska det observeras att den innehåller en generell begränsning av rätten till avdrag för mervärdesskatt och att denna begränsning är tillämplig på alla förvärv som subventionerats med allmänna medel.

20 Med en sådan lagstiftning införs beträffande förvärv av varor och tjänster som finansierats med subventioner en begränsning av avdragsrätten som inte är tillåten enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 oktober 2005 i mål C-204/03, kommissionen mot Spanien, REG 2005, s. I-8389, punkterna 26 och 27, och i mål C-243/03, kommissionen mot Frankrike, REG 2005, s. I-8411, punkt 32).

21 Principen om avdragsrätt för mervärdesskatt inskränks dock av den undantagsbestämmelse som finns i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet. Enligt denna bestämmelse har medlemsstaterna nämligen befogenhet att behålla sin befintliga lagstiftning, i fråga om sådana undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt som de hade när sjätte direktivet trädde i kraft, fram till dess att rådet fastställer vilka utgifter som inte ska berättiga till sådant avdrag (se domarna i de ovannämnda målen Metropol och Stadler, punkt 44, och Danfoss och AstraZeneca, punkt 28).

22 Artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet innehåller en ”standstill-klausul”, enligt vilken den berörda medlemsstaten får behålla nationella undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt som gällde innan sjätte direktivet trädde i kraft. Domstolen har härvid preciserat att syftet med denna bestämmelse är att medlemsstaterna, i avvaktan på att rådet antar ett gemenskapssystem för undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt, ska få behålla alla de undantagsregler som föreskrivs i deras nationella lagstiftning och som faktiskt tillämpades av de nationella myndigheterna när detta direktiv trädde i kraft (se domarna i de ovannämnda målen Metropol och Stadler, punkt 48, Danfoss och AstraZeneca, punkterna 30 och 31, och Magoora, punkt 35).

23 När det gäller en lagstiftning i vilken det föreskrivs ett undantag från den princip om rätt till avdrag för mervärdesskatt som stadgas med generell verkan i artikel 17.2 i sjätte direktivet och som syftar till att säkerställa att denna skatt är neutral, måste tolkningen dock vara strikt (se domarna i de ovannämnda målen Metropol och Stadler, punkt 59, och Magoora, punkt 28).

24 Vad beträffar en sådan situation som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen och tillämpligheten av ovannämnda undantagslagstiftning påpekar domstolen för det första att sjätte direktivets ikraftträdande i Ungern skedde samtidigt

som denna medlemsstat anslöt sig till Europeiska unionen, det vill säga den 1 maj 2004. Detta datum är således av betydelse för tillämpningen av artikel 17.6 i nämnda direktiv när det gäller denna medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Magoora, punkt 27).

25 För att bedöma huruvida en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är förenlig med nämnda gemenskapliga undantagslagstiftning ska det, i likhet med vad som framgår av punkt 19 i förevarande dom, konstateras att nämnda lagstiftning utgör en generell åtgärd som begränsar rätten till fullt avdrag för den ingående mervärdesskatt som belöper på samtliga förvärv av varor som finansierats genom en subvention av allmänna medel.

26 Lagstiftningen innehåller emellertid en begränsning av avdragsrätten som är mer omfattande än vad artikel 17.6 i sjätte direktivet tillåter.

27 Artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet ska nämligen läsas mot bakgrund av första stycket i samma bestämmelse, där rådet bemyndigas att på kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte ska berättiga till avdrag, samtidigt som det preciseras att mervärdesskatt under inga förhållanden ska vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, till exempel sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller underhållning.

28 Med hänsyn till att artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet i egenskap av undantagsbestämmelse ska tolkas strikt kan denna följaktligen inte anses medföra någon rätt för en medlemsstat att bibehålla en begränsning av rätten till avdrag för mervärdesskatt som är generellt tillämplig på samtliga utgifter hänförliga till förvärv av varor, oberoende av deras art eller föremål.

29 En sådan tolkning påkallas också mot bakgrund av historiken bakom denna bestämmelse som vittnar om en oavbruten vilja hos gemenskapslagstiftaren att endast vissa varor eller tjänster ska få undantas från avdragssystemet, medan generella undantag från detta system inte ska vara tillåtna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 oktober 1999 i mål C-305/97, Royscot m.fl., REG 1999, s. I-6671, punkt 22, och av den 14 juli 2005 i mål C-434/03, Charles och Charles-Tijmens, REG 2005, s. I-7037, punkterna 32 och 35).

30 Den första frågan ska följaktligen besvaras på följande sätt. Artikel 17.2 och 17.6 i sjätte direktivet ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken avdrag för den mervärdesskatt som belöper på förvärv av varor som subventioneras med allmänna medel endast får göras för den del av förvärvet som inte subventionerats.

Den andra frågan

31 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida en skattskyldig person kan åberopa artikel 17 i sjätte direktivet gentemot en nationell lagstiftning enligt vilken rätten till avdrag för mervärdesskatt begränsas på ett sätt som inte är förenligt med artikel 17.2 och 17.6.

32 Domstolen erinrar för svaret på denna fråga om att den i sin dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz (REG 1995, s. I-1883), punkt 35, slog fast att artikel 17.2 i sjätte direktivet i precisa ordalag anger förutsättningarna för avdragsrätt och avdragsrättens omfattning, och att medlemsstaterna därvid inte ges något som helst utrymme för egen bedömning vid genomförandet av bestämmelsen.

33 Mot denna bakgrund slog domstolen i punkterna 35 och 36 i nämnda dom fast att artikel 17.2 i sjätte direktivet ger de enskilda rättigheter som de kan åberopa vid

nationell domstol för att motsätta sig att en nationell lagstiftning som strider mot nämnda bestämmelse tillämpas.

34 Domstolen underströk också att i den mån ett undantag inte har fastställts i enlighet med bestämmelserna i sjätte direktivet, kan inte de nationella skattemyndigheterna gentemot en skattskyldig person göra gällande en bestämmelse om undantag från principen att det ska föreligga en rätt till avdrag för mervärdesskatt (se dom av den 14 september 2006 i mål C-228/05, Stradasfalti, REG 2006, s. I-8391, punkt 66).

35 En skattskyldig person som har varit föremål för en sådan åtgärd ska ha rätt att göra en ny beräkning av den mervärdesskatt som han ska betala i enlighet med artikel 17.2 i sjätte direktivet, i den mån varorna och tjänsterna har använts i samband med vederbörandes skattepliktiga transaktioner (se domen i det ovannämnda målet Stradasfalti, punkt 68).

36 Den andra frågan ska därmed besvaras enligt följande. Artikel 17.2 i sjätte direktivet ger de skattskyldiga rättigheter som de kan åberopa vid nationell domstol för att motsätta sig att en nationell lagstiftning som strider mot denna bestämmelse tillämpas.

Rättegångskostnader

37 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1) **Artikel 17.2 och 17.6 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 ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken avdrag för den mervärdesskatt som belöper på förvärv av varor som subventioneras med allmänna medel endast får göras för den del av förvärvet som inte subventionerats.**

2) **Artikel 17.2 i sjätte direktivet 77/388 ger de skattskyldiga rättigheter som de kan åberopa vid nationell domstol för att motsätta sig att en nationell lagstiftning som strider mot denna bestämmelse tillämpas.**

Underskrifter