DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

6. oktober 2005 *

I sag C-243/03,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 226 EF, anlagt den 6. juni 2003,

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa, som befuldmægtiget, bistået af avocat N. Coutrelis, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Den Franske Republik ved G. de Bergues og C. Jurgensen-Mercier, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

* Processprog: fransk.

støttet af:

Kongeriget Spanien ved N. Díaz Abad, som befuldmægtiget,

intervenient,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne J.-P. Puissochet, S. von Bahr (refererende dommer), J. Malenovský og U. Lõhmus,

generaladvokat: M. Poiares Maduro
justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 10. marts 2005,

afsagt følgende

Dom

1 Kommissionen har i stævningen nedlagt påstand om, at det fastslås, at Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til fællesskabsretten, herunder navnlig artikel 17 og 19 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), som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 (EFT L 102, s. 18, herefter »sjette direktiv«), idet den har indført en særlig bestemmelse, der begrænser fradragsretten for merværdiafgiften (herefter »momsen«) vedrørende køb af investeringsgoder, som følge af, at de er finansieret ved tilskud.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

2 Artikel 2, andet afsnit, i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12), som ændret ved sjette direktiv (herefter »første direktiv«), bestemmer, at »[v]ed enhver omsætning svares en merværdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer«.

3 Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), bestemmer, at beskatningsgrundlaget er følgende:

»ved levering af goder og tjenesteydelser [...] den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris«.

4 Artikel 17, stk. 2, litra a), i sjette direktiv, som affattet ved direktivets artikel 28f, bestemmer, at »[i] det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage [...] den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person«.

5 Sjette direktivs artikel 17, stk. 5, bestemmer:

»For så vidt angår goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af stk. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den del af merværdiafgiften, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner.

Pro rata-satsen beregnes for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige i overensstemmelse med artikel 19.

[...]«

6 Sjette direktivs artikel 19, stk. 1, med overskriften »Beregning af pro rata-satsen for fradraget« bestemmer:

»1. Pro rata-satsen for det fradrag, der er fastsat i artikel 17, stk. 5, første afsnit, fremkommer ved, at der opstilles en brøk, som:

— i tælleren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med transaktioner, for hvilke der er fradragsret i henhold til artikel 17, stk. 2 og 3

— i nævneren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med de transaktioner, som er opført i tælleren, samt i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret; medlemsstaterne kan i nævneren endvidere medtage andre tilskud end de i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), omhandlede.

[...]«

De nationale bestemmelser

7 Artikel 271 i code général des impôts (herefter »CGI«) bestemmer:

»I. 1. Merværdiafgiften, der er pålagt en del af prisen for en afgiftspligtig transaktion, kan fradrages i merværdiafgiften for denne transaktion.

[...]

II. 1. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med de afgiftspligtige personers afgiftspligtige transaktioner, og på betingelse af, at disse transaktioner giver fradragsret, er den afgift, som de afgiftspligtige personer kan fradrage, [bl.a.]:

a) den, der er angivet på de købsfakturaer, som er udstedt af sælgerne, for så vidt som disse lovligt kunne angive denne afgift på fakturaerne

[...]«

8 Artikel 212 i bilag II til CGI, som affattet ved artikel 2 i dekret nr. 94-452 af 3. juni 1994 (JORF af 5.6.1994, s. 8143), bestemmer følgende:

»1. De afgiftspligtige personer, der som led i deres virksomhed inden for merværdiafgiftens anvendelsesområde ikke udelukkende udfører transaktioner, der giver ret til fradrag, kan fradrage en del af den merværdiafgift, som har påhvilet de goder, der udgør anlægsaktiver, som anvendes til at drive denne virksomhed.

Denne del svarer til det fradragsberettigede afgiftsbeløb, der om fornødent opnås efter anvendelse af bestemmelserne i artikel 207a, multipliceret med forholdet mellem:

a) tælleren, som er den samlede årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med transaktioner, for hvilke der er fradragsret, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris, og

b) nævneren, som er den samlede årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med de transaktioner, som er opført i tælleren, samt i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret, og samtlige tilskud, herunder dem, der ikke er direkte forbundet med transaktionernes pris.

[...]«

9 Cirkulære af 8. september 1994 fra service de la législation fiscale (den franske skatte- og afgiftsforvaltnings lovkontor) (Bulletin officiel des impôts, specialnummer 3 CA-94 af 22.9.1994, herefter »cirkulæret af 8. september 1994«), bestemmer i bog 2 vedrørende fradragsretten:

»150. Begrebet investeringstilskud

Det drejer sig om ikke-afgiftspligtige tilskud, der på tidspunktet, hvor de udbetales, ydes for at finansiere et bestemt investeringsgode.

[...]

151. Regler for investeringstilskud.

Afgiften vedrørende investeringer, der er finansieret ved tilskuddet, kan således fradrages på de sædvanlige betingelser, når den afgiftspligtige person indregner

afskrivningerne på de goder, der er helt eller delvist finansieret ved dette tilskud, i prisen på sine transaktioner.

Hvis det viser sig, at betingelsen om overvæltning af afskrivningerne på disse goder på priserne ikke overholdes, kan momsen vedrørende disse goder ikke fradrages for den del af beløbet, som er finansieret af investeringstilskuddet.

Eksempel:

Et investeringsgode, hvis købspris er på 1 186 000 FRF (inklusive moms), moms 186 000 FRF, finansieres delvist (20%) ved et investeringstilskud på 237 200 FRF.

Den afgiftspligtige person har ikke i prisen for sine afgiftspligtige transaktioner overvæltet den del af afskrivningerne på godet, der svarer til den del, der er finansieret ved investeringstilskuddet. Den moms, der er betalt af godet (186 000 FRF), kan derfor kun fradrages med: 186 000 FRF x 80% = 148 800 FRF.

Den afgiftspligtige person anvender i givet fald og under de almindelige betingelser virksomhedens fradragsprocent på den således beregnede afgift.«

Den administrative procedure

10 Som følge af en klage fremsendte Kommissionen den 23. april 2001 en åbningsskrivelse til den franske regering, hvori den foreholdt Den Franske Republik at have tilsidesat sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 5, og artikel 19, dels fordi den anvender en pro rata-sats for momsfradraget på alle afgiftspligtige personer, herunder afgiftspligtige personer, der kun udøver afgiftspligtige transaktioner, der giver ret til fradrag (herefter »fuldt afgiftspligtige personer«), dels fordi den ved en investeringstilskudsordning begrænser fradragsretten på betingelser, som ikke er fastsat i direktivet.

11 Da åbningsskrivelsen ikke blev besvaret inden for den fastsatte frist, tilsendte Kommissionen den 20. december 2001 denne medlemsstat en begrundet udtalelse, hvori Kommissionen opfordrede denne til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme udtalelsen inden for en frist på to måneder efter dens modtagelse.

12 Ved skrivelse af 7. januar 2002 anførte den franske regering bl.a. som svar på Kommissionens åbningsskrivelse, at pro rata-satsen for fradraget udelukkende fandt anvendelse på afgiftspligtige personer, der både udøvede afgiftspligtige og momsfritagne transaktioner (herefter »blandede afgiftspligtige personer«), og ikke på fuldt afgiftspligtige personer.

13 Den 26. juni 2002 udstedte Kommissionen en supplerende begrundet udtalelse, hvori den fratrådte sit første klagepunkt vedrørende anvendelse af pro rata-satsen for afgiften på fuldt afgiftspligtige personer, men opretholdt det andet klagepunkt vedrørende begrænsningen af fradragsretten for moms på goder, der er finansieret ved tilskud.

14 Kommissionen fandt ikke den franske regerings besvarelse af den supplerende begrundede udtalelse tilfredsstillende, og besluttede derfor at anlægge denne sag.

Om søgsmålet

Parternes argumenter

15 Kommissionen har foreholdt den franske regering i punkt 150 og 151 i cirkulæret af 8. september 1994 at have indført en begrænsning af retten til momsfradrag, som ikke er fastsat i sjette direktiv, og som heller ikke er begrundet i henhold til første direktivs artikel 2.

16 Kommissionen har herved anført, at hvad angår blandede afgiftspligtige personer er momsfradraget i henhold til sjette direktiv begrænset til transaktioner, der giver ret til fradrag, enten under anvendelse af en global pro rata-sats for virksomheden, som angivet i direktivets artikel 19, stk. 1, eller i givet fald, såfremt medlemsstaten bl.a. for at undgå misbrug ønsker det, i henhold til en af de metoder, der er angivet i direktivets artikel 17, stk. 5, tredje afsnit (særskilte pro rata-satser for forskellige virksomhedsafdelinger eller direkte anvendelse af et gode til en specifik aktivitet). Når en medlemsstat anvender en pro rata-sats for fradraget, er der ingen bestemmelse i sjette direktiv, der tillader, at det beregningsgrundlag for momsen, hvorpå denne pro rata-sats anvendes, forudgående nedsættes på grundlag af oprindelsen af de midler, der er anvendt til erhvervelse af et gode, eller på grundlag af beregningsmetoden for prisen af de afgiftspligtige transaktioner, som den pågældende afgiftspligtige person foretager.

17 Hvad angår fuldt afgiftspligtige personer er der ingen bestemmelse i sjette direktiv, der tillader, at momsfradraget vedrørende investeringsgoder underlægges en begrænsning, der er baseret på oprindelsen af de midler, der gjorde det muligt at erhverve disse goder, eller de nærmere regler for beregningen af prisen for de foretagne transaktioner.

18 Med hensyn til tilskud, som en afgiftspligtig person har modtaget, bestemmer sjette direktiv, bortset fra artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og artikel 19, på ingen måde, at tilskud kan tages i betragtning ved beregningen af den moms, som afgiftspligtige personer skal betale. Det følger af fast retspraksis, at begrænsninger i fradragsretten kun er lovlige i de tilfælde, som direktivet udtrykkeligt indeholder bestemmelse om (jf. dom af 21.9.1988, sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4797, præmis 16 og 17, og af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, Sml. I, s. 1883).

19 Hvad angår første direktivs artikel 2, andet afsnit, har Kommissionen anført, at denne bestemmelse ikke har et andet indhold end sjette direktivs artikel 17, stk. 2.

20 Den franske regering har anført, at bestemmelserne vedrørende investeringstilskud, og navnlig betingelsen om afskrivning af godet, blot udgør en gennemførelse af de generelle betingelser for fradragsret, der er opstillet i første direktivs artikel 2, andet afsnit, og tilpasset ved bestemmelserne i sjette direktivs artikel 17, stk. 2.

21 Det følger af bestemmelserne i disse to artikler sammenholdt, at fradragsretten udøves, når et gode anvendes til en udøvelse af virksomhed, der giver ret til fradrag, og når prisen på de i senere led foretagne afgiftspligtige transaktioner fuldt ud omfatter prisen for dette gode, uanset om dette er finansieret ved et investeringstilskud eller andre af den afgiftspligtige persons midler.

22 Ifølge den franske regering følger det af Domstolens praksis, at der kun er fradragsret for den moms, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer i en afgiftspligtig transaktion, og at de udgifter, en afgiftspligtig person har afholdt, for at give ret til fradrag skal have en direkte og umiddelbar tilknytning til en afgiftspligtig eller tilsvarende transaktion (jf. bl.a. dom af 5.5.1982, sag 15/81, Schul, Sml. s. 1409, præmis 10, og af 27.9.2001, sag C-16/00, Cibo Participations, Sml. I, s. 6663, præmis 31-33).

23 Den franske regering har desuden anført, at anvendelse af muligheden i sjette direktivs artikel 19, stk. 1, for at indregne tilskuddene til investeringsgoder i nævneren ved beregningen af pro rata-satsen for fradraget, medfører, at udøvelse af fradragsretten for alle de udgifter, som den afgiftspligtige person bærer, begrænses, mens tilskuddet nødvendigvis udgør en engangsydelse.

24 Desuden ville anvendelsen af denne mulighed, der alene gælder for blandede afgiftspligtige personer, kunne medføre væsentlige fordrejninger af konkurrencen mellem disse og fuldt afgiftspligtige personer.

25 Den franske regering har tilføjet, at betingelsen om overvæltning af omkostningerne i forbindelse med den afgiftspligtige persons udgifter i prisen for de momspålagte transaktioner gør det muligt at undgå, at modtagere af ikke-afgiftspålagte tilskud kan misbruge momsfradragsordningen til deres fordel. Regeringen har herved bl.a. påpeget, at denne ordning hvad angår investeringsgoder, der er finansieret ved investeringstilskud, kan anvendes således, at den fradragsberettigede indgående moms er højere end den opkrævede udgående moms.

26 Den spanske regering har anført, at den direkte begrænsning af retten til at fradrage den moms, som er erlagt ved erhvervelsen af investeringsgoder, der finansieres ved

tilskud, er en konkret anvendelse af de principper, som danner grundlaget for indregningen i henhold til sjette direktivs artikel 19, stk. 1, i nævneren i pro rata-satsen for fradrag af tilskud, der ikke er en del af beskatningsgrundlaget i henhold til direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a). Begrænsningen er derfor forenelig med fællesskabsretten og begrundet i reglerne i sjette direktiv.

27 Den spanske regering har desuden anført, at medlemsstaterne kan anvende sjette direktivs artikel 19 uafhængigt af direktivets artikel 17, stk. 5, og at de derfor ikke blot kan anvende denne bestemmelse på blandede afgiftspligtige personer, men på alle afgiftspligtige personer.

Domstolens bemærkninger

28 Det bemærkes, at i henhold til fast retspraksis udgør fradragsretten i henhold til sjette direktivs artikel 17 ff. en integreret del af momsordningen og kan som udgangspunkt ikke begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled. Enhver begrænsning af fradragsretten for moms har betydning for afgiftsbyrdens størrelse og må finde ensartet anvendelse i samtlige medlemsstater. Undtagelser er derfor kun tilladt i de tilfælde, som direktivet udtrykkeligt indeholder bestemmelse om (jf. bl.a. dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 15-17, BP Soupergaz-dommen, præmis 18, og dom af 8.1.2002, sag C-409/99, Metropol og Stadler, Sml. I, s. 81, præmis 42).

29 Det fremgår herved af sjette direktivs artikel 17, stk. 1, at fradragsretten indtræder, samtidig med at den fradragsberettigede afgift forfalder, og af artiklens stk. 2

fremgår, at i det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage den moms, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person.

30 Hvad angår blandede afgiftspligtige personer følger det af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, første og andet afsnit, at fradragsretten beregnes i henhold til en pro rata-sats, der beregnes i henhold til direktivets artikel 19. Direktivets artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, tillader imidlertid medlemsstaterne at fastsætte en af de andre metoder for beregning af fradragsretten, der er opregnet i dette afsnit, dvs. bl.a. fastsættelse af en særskilt pro rata-sats for hver virksomhedssektor, eller af et fradrag under hensyntagen til, hvilken specifik virksomhed samtlige eller en del af goderne eller ydelserne benyttes til.

31 Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), bestemmer, at tilskud, der er direkte forbundet med et gode eller en ydelses pris, er afgiftspligtig på lige fod med disse. Hvad angår andre tilskud end tilskud, der er direkte forbundet med prisen, herunder de i denne sag omtvistede, bestemmer direktivets artikel 19, stk. 1, at medlemsstaterne kan medtage dem i nævneren ved beregningen af den pro rata-sats, der finder anvendelse, når en afgiftspligtig person både udfører transaktioner, der giver ret til fradrag, og afgiftsfritagne transaktioner.

32 Som Kommissionen med rette har anført, fastsætter sjette direktiv ud over i disse to bestemmelser intetsteds, at tilskud kan tages i betragtning ved beregningen af moms.

33 Det bemærkes, at de omtvistede nationale bestemmelser som betingelse for momsfradragsretten, når erhvervelsen af det pågældende gode er finansieret ved et tilskud, fastsætter, at afskrivningerne på dette gode skal overvæltes på prisen for de

transaktioner, som den afgiftspligtige person foretager, hvilken betingelse ikke indeholdes i sjette direktiv og derfor udgør en begrænsning af fradragsretten, som ikke er tilladt i henhold til direktivet.

34 For det første kan den franske regerings argument vedrørende første direktivs artikel 2, andet afsnit, i denne forbindelse ikke tiltrædes. Denne bestemmelse, der alene fastslår princippet om fradragsretten, mens selve ordningen herom er indeholdt i de bestemmelser i sjette direktiv, som vedrører fradragsordningen, kan ikke tjene som grundlag for en begrænsning af fradragsretten, som ikke er fastsat i nævnte bestemmelser (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 23).

35 Det bemærkes for det andet, at medlemsstaterne, som generaladvokaten har anført i punkt 23 i forslaget til afgørelse, er forpligtet til at gennemføre sjette direktiv, selv om de anser det for ufuldstændigt. Det følger af dom af 8. november 2001, Kommissionen mod Nederlandene (sag C-338/98, Sml. I, s. 8265, præmis 55 og 56), at selv om den fortolkning, som visse medlemsstater foreslår, gør det muligt bedre at respektere visse målsætninger bag sjette direktiv, som f.eks. afgiftens neutralitet, kan medlemsstaterne ikke se bort fra de bestemmelser, der udtrykkeligt er fastsat i direktivet.

36 Hvad angår Kongeriget Spaniens argument vedrørende sjette direktivs artikel 19 bemærkes for det første, at denne bestemmelse udelukkende finder anvendelse på blandede afgiftspligtige personer, og for det andet, at den kun finder anvendelse på de situationer, den angiver (jf. dom af dags dato, sag C-204/03, Kommissionen mod Spanien, trykt i dette hæft, s. 8389, præmis 24 og 25).

37 Det må derfor fastslås, at Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til fællesskabsretten, herunder navnlig sjette direktivs artikel 17 og 19, idet den har indført en særlig bestemmelse, der begrænser fradragsretten for momsen vedrørende køb af investeringsgoder, som følge af, at de er finansieret ved tilskud.

Sagens omkostninger

38 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Den Franske Republik tilpligtes at betale sagens omkostninger, og Den Franske Republik har tabt sagen, bør det pålægges denne at betale sagens omkostninger. I henhold til samme artikels stk. 4, første afsnit, bærer Kongeriget Spanien, der er intervenient i denne sag, sine egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Tredje Afdeling):

1) **Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til fællesskabsretten, herunder navnlig artikel 17 og 19 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995, idet den har indført en særlig bestemmelse, der begrænser fradragsretten for merværdiafgiften vedrørende køb af investeringsgoder, som følge af, at de er finansieret ved tilskud.**

2) **Den Franske Republik betaler sagens omkostninger.**

3) **Kongeriget Spanien bærer sine egne omkostninger.**

Underskrifter