DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)
den 6 oktober 2005 *

I mål C-243/03,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 226 EG, som väckts den 6 juni 2003,

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av E. Traversa, i egenskap av ombud, biträdd av N. Coutrelis, avocat, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Republiken Frankrike, företrädd av G. de Bergues och C. Jurgensen-Mercier, båda i egenskap av ombud,

svarande,

* Rättegångsspråk: franska.

med stöd av:

Konungariket Spanien, företrätt av N. Díaz Abad, i egenskap av ombud,

intervenient,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna J.-P. Puissochet, S. von Bahr (referent), J. Malenovský och U. Lõhmus,

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

efter det skriftliga förfarandet,

och efter att den 10 mars 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har yrkat att domstolen skall fastställa att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt gemenskapsrätten och, i synnerhet, enligt artiklarna 17 och 19 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), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet), genom att införa en särskild bestämmelse om begränsning av rätten till avdrag för mervärdesskatt som hänför sig till förvärv av subventionerade investeringsvaror.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

2 I artikel 2 andra stycket i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3), i dess lydelse enligt sjätte direktivet (nedan kallat första direktivet), föreskrivs att "[p]å 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".

3 I artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet anges att beskattningsunderlaget skall vara följande:

"När det gäller ... tillhandahållande av varor och ... tjänster ...: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen."

4 I artikel 17.2 a i nämnda direktiv, i dess lydelse enligt artikel 28f i samma direktiv, föreskrivs att "[i] den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att ... från den skatt som han är skyldig att betala [dra av] mervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, ... honom av en annan skattskyldig person".

5 I artikel 17.5 i samma direktiv preciseras följande:

"När varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och som ger rätt till avdrag, som för transaktioner som inte ger rätt till avdrag, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

Denna andel skall bestämmas i enlighet med artikel 19 för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen.

..."

6 I artikel 19 i sjätte direktivet, under rubriken "Beräkning av avdragsgill andel", föreskrivs följande:

"Den avdragsgilla andelen enligt artikel 17.5 första stycket skall bestå av ett allmänt bråk där

— täljaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill enligt artikel 17.2 och 17.3,

— nämnaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilka mervärdesskatt inte är avdragsgill. Medlemsstaterna får i nämnaren också inräkna beloppet av andra subventioner än de som anges i artikel 11.A.1 a.,

...”

Den nationella lagstiftningen

7 I artikel 271 i den allmänna skattelagen (code général des impôts) (nedan kallad CGI) föreskrivs följande:

”I. 1. Mervärdesskatt som hänför sig till kostnadskomponenterna i en skattepliktig transaktion får dras av från mervärdesskatten för denna transaktion.

...

II. 1. I den mån som varorna och tjänsterna används inom ramen för skattepliktiga transaktioner, och under förutsättning att det är fråga om transaktioner som ger rätt till avdrag, utgörs den skatt som de skattskyldiga får göra avdrag för [bland annat] av

a) den skatt som anges på fakturor utställda till dem av säljarna, i den mån som de senare enligt lag hade rätt att ange skatten på nämnda fakturor.

..."

8 I artikel 212 i bilaga II till CGI, i dess lydelse enligt artikel 2 i dekret nr 94-452 av den 3 juni 1994 (JORF av den 5 juni 1994, s. 8143) föreskrivs följande:

"1. Skattskyldiga som inom ramen för mervärdesskattepliktig verksamhet inte endast utför transaktioner som ger rätt till avdrag får dra av en andel av den mervärdesskatt som har belastat varor utgörande anläggningstillgångar som används för att bedriva denna verksamhet.

Denna andel motsvarar det avdragsgilla beloppet, som i förekommande fall erhålls efter tillämpning av bestämmelserna i artikel 207a, multiplicerat med förhållandet mellan

a) täljaren, som är den sammanlagda årsomsättning, exklusive mervärdesskatt, som kan hänföras till transaktioner som ger rätt till avdrag, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på dessa transaktioner,

b) nämnaren, som är den sammanlagda årsomsättning, exklusive mervärdesskatt, som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren samt till transaktioner som inte ger rätt till avdrag och samtliga subventioner, inklusive subventioner som inte är direkt kopplade till priset på dessa transaktioner.

...”

9 I föreskrifterna av den 8 september 1994 utfärdade av service de la législation fiscale (avdelningen för skattelagstiftning) (Bulletin officiel des impôts, specialnummer 3 CA-94, av den 22 september 1994) (nedan kallade föreskrifterna av den 8 september 1994), närmare bestämt i avdelning 2, som rör bestämmelser om avdragsrätt, anges följande:

”150. Begreppet utrustningsbidrag.

Det är fråga om icke skattepliktiga subventioner som vid den tidpunkt när de utbetalas beviljas för att finansiera en bestämd investeringsvara.

...

151. Bestämmelser som är tillämpliga på utrustningsbidrag.

Den skatt som hänför sig till subventionerade investeringar kan dras av på sedvanliga villkor, om den skattskyldige i priset för sina transaktioner inkluderar avskrivningarna på de varor som helt eller delvis subventionerats.

Om det visar sig att villkoret att avskrivningarna på dessa varor skall övervältras på priserna inte är uppfyllt, får den mervärdesskatt som hänför sig till dessa varor inte dras av beträffande den andel av beloppet som finansierats genom utrustningsbidraget.

Exempel:

En investeringsvara för vilken inköpspriset uppgår till 1 186 000 F (inklusive skatter), varav mervärdesskatten är 186 000 F, finansieras delvis (20 procent) genom ett utrustningsbidrag på 237 200 F.

Den skattskyldige har inte övervältrat den andel av avskrivningarna på varan som motsvarar den del som finansierats genom utrustningsbidraget på priset på hans skattepliktiga transaktioner. Den skatt som belöper på varan (186 000 F) får således endast dras av till följande belopp: 186 000 F x 80 % = 148 800 F.

Den skattskyldige skall, i förekommande fall och på sedvanliga villkor, tillämpa företagets procentsats för avdrag på den skatt som räknats ut på detta sätt."

Det administrativa förfarandet

10 Mot bakgrund av att ett klagomål hade framförts sände kommissionen den 23 april 2001 en formell underrättelse till den franska regeringen. Kommissionen ansåg att Republiken Frankrike hade åsidosatt artiklarna 17.2, 17.5 och 19 i sjätte direktivet dels genom att tillämpa en bestämmelse om beräkning av avdragsgill andel av mervärdesskatt på samtliga skattskyldiga, inbegripet dem som endast utför skattepliktiga transaktioner som ger rätt till avdrag (nedan kallade helt skattskyldiga), dels genom att — genom systemet med utrustningsbidrag — begränsa avdragsrätten på villkor som inte anges i detta direktiv.

11 Kommissionen erhöll inte något svar på denna underrättelse inom den föreskrivna fristen och sände därför den 20 december 2001 ett motiverat yttrande till denna medlemsstat, vilken härvid anmodades att vidta nödvändiga åtgärder för att följa yttrandet inom två månader från delgivningen.

12 Den franska regeringen angav genom skrivelse av den 7 januari 2002, som svar på kommissionens formella underrättelse, bland annat att bestämmelsen om beräkning av avdragsgill andel endast är tillämplig på skattskyldiga som utför både skattepliktiga transaktioner och transaktioner som undantagits från mervärdesskatteplikt (nedan kallade delvis skattskyldiga) och inte på helt skattskyldiga.

13 Kommissionen sände den 26 juni 2002 ett kompletterande motiverat yttrande. Den angav däri att den frånföll den första anmärkningen avseende tillämpningen av bestämmelsen om beräkning av avdragsgill andel på helt skattskyldiga, samtidigt som den vidhöll den andra anmärkningen avseende begränsningen av rätten att göra avdrag för mervärdesskatt som belöper på subventionerade varor.

14 Kommissionen ansåg att den franska regeringens svar på det kompletterande motiverade yttrandet var otillfredsställande och beslutade därför att väcka förevarande talan.

Talan

Parternas argument

15 Kommissionen anser att den franska regeringen har åsidosatt sina skyldigheter genom att i punkterna 150 och 151 i föreskrifterna av den 8 september 1994 införa en begränsning av rätten att göra avdrag för mervärdesskatt som inte anges i sjätte direktivet och som inte heller kan motiveras på grundval av artikel 2 i första direktivet.

16 Kommissionen har härvid påpekat att vad beträffar delvis skattskyldiga får, enligt sjätte direktivet, avdrag för mervärdesskatt endast göras med ett belopp som motsvarar de transaktioner som ger rätt till avdrag, antingen med tillämpning av en regel om en allmän avdragsgill andel på företaget, såsom anges i artikel 19.1 i detta direktiv, eller i förekommande fall om medlemsstaten så önskar, bland annat för att förebygga missbruk, med tillämpning av en av de metoder som anges i artikel 17.5 tredje stycket (olika avdragsgilla andelar fastställs för företagets olika rörelsegrenar eller en vara hänförs direkt till en viss verksamhet). När en medlemsstat tillämpar en regel om avdragsgill andel finns det inte någon bestämmelse i sjätte direktivet som ger rätt att dessförinnan minska beskattningsunderlaget för mervärdesskatt som används vid beräkningen av denna andel, på grundval av ursprunget för de medel som använts för att förvärva en vara eller på grundval av metoden för beräkning av priset på den ifrågavarande skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner.

17 Vad beträffar helt skattskyldiga finns det enligt kommissionen inte någon bestämmelse i sjätte direktivet som ger rätt att begränsa rätten att göra avdrag för mervärdesskatt som hänför sig till investeringsvaror beroende på ursprunget av de medel som gjorde det möjligt att förvärva varorna eller på metoden för beräkning av priset på de transaktioner som utförts.

18 Vad beträffar de subventioner som en skattskyldig person mottagit, anges det inte någonstans i sjätte direktivet, förutom i artiklarna 11 A.1 a och 19, att subventioner skall beaktas vid beräkningen av hur mycket mervärdesskatt de skattskyldiga skall erlägga. Det följer emellertid av fast rättspraxis att begränsningar av avdragsrätten endast är tillåtna i de fall som uttryckligen anges i direktivet (se dom av den 21 september 1988 i mål 50/87, kommissionen mot Frankrike, REG 1988, s. 4797, punkterna 16 och 17, svensk specialutgåva, volym 9, s. 599, och av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz, REG 1995, s. I-1883).

19 Kommissionen har anfört att artikel 2 andra stycket i första direktivet har samma innehåll som artikel 17.2 i sjätte direktivet.

20 Den franska regeringen anser att bestämmelserna om utrustningsbidrag, särskilt villkoret avseende avskrivningen av varan, endast utgör ett genomförande av de allmänna villkoren för avdragsrätt i artikel 2 andra stycket i första direktivet och artikel 17.2 i sjätte direktivet.

21 Det följer nämligen av bestämmelserna i dessa båda artiklar, jämförda med varandra, att avdragsrätten föreligger när en vara används inom ramen för verksamhet som ger rätt till avdrag och när priset för de mervärdesskattepliktiga utgående transaktionerna innefattar kostnaden för denna vara, oberoende av om den finansierats genom ett utrustningsbidrag eller genom någon annan av den skattskyldiga personens tillgångar.

22 Enligt den franska regeringen följer det nämligen av domstolens rättspraxis att avdrag endast får göras för den mervärdesskatt som direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna i en skattepliktig transaktion och att det för rätt till avdrag krävs ett direkt och omedelbart samband mellan den skattskyldiges utgifter och en skattepliktig transaktion eller en liknande transaktion (se bland annat dom av den 5 maj 1982 i mål 15/81, Schul, REG 1982, s. 1409, punkt 10, svensk specialutgåva, volym 6, s. 369, och av den 27 september 2001 i mål C-16/00, Cibo Participations, REG 2001, s. I-6663, punkterna 31–33).

23 Den franska regeringen har även preciserat att om möjligheten enligt artikel 19.1 i sjätte direktivet att låta utrustningsbidrag ingå i nämnaren vid beräkningen av den avdragsgilla andelen utnyttjas, leder detta till att utövandet av avdragsrätten begränsas med avseende på den skattskyldiges samtliga utgifter, samtidigt som dessa subventioner med nödvändighet beviljas punktvis.

24 Utnyttjandet av nämnda möjlighet, vilken endast avser delvis skattskyldiga personer, skulle dessutom kunna leda till en betydande snedvridning av konkurrensen mellan dessa personer och helt skattskyldiga personer.

25 Den franska regeringen har tillagt att villkoret att den skattskyldiges utgifter skall övervältras på priset på de mervärdesskattepliktiga transaktionerna innebär att det kan undvikas att de som erhåller subventioner som undantagits från skatteplikt missbrukar systemet för avdrag för denna skatt. Nämnda regering har härvid särskilt påpekat att detta system, i den mån som det avser investeringsvaror som finansieras genom utrustningsbidrag, kan tillämpas så, att den avdragsgilla ingående mervärdesskatten överstiger den utgående mervärdesskatten.

26 Den spanska regeringen har gjort gällande att den direkta begränsningen av rätten att göra avdrag för mervärdesskatt som belöper på förvärv av subventionerade

investeringsvaror utgör en konkret tillämpning av de principer som ligger till grund för möjligheten att med stöd av artikel 19.1 i sjätte direktivet inbegripa subventioner som inte ingår i beskattningsunderlaget enligt artikel 11 A.1 a i nämnda direktiv i nämnaren vid beräkningen av den avdragsgilla andelen. Nämnda begränsning är således förenlig med gemenskapsrätten och motiverad mot bakgrund av bestämmelserna i sjätte direktivet.

27 Den spanska regeringen har även anfört att medlemsstaterna har rätt att tillämpa artikel 19 i sjätte direktivet oberoende av artikel 17.5 i samma direktiv och att de följaktligen har rätt att tillämpa den bestämmelsen inte endast på delvis skattskyldiga, utan på samtliga skattskyldiga.

Domstolens bedömning

28 Domstolen erinrar om att det av fast rättspraxis följer att den rätt till avdrag som avses i artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet är oskiljaktigt förenad med mervärdesskattesystemet och därför i princip inte kan inskränkas. Avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten. Varje begränsning av avdragsrätten påverkar skattenivån och måste därför tillämpas på ett liknande sätt i alla medlemsstater. Undantag är följaktligen endast tillåtna när så uttryckligen anges i direktivet (se bland annat domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Frankrike, punkterna 15–17, och BP Soupergaz, punkt 18, samt dom av den 8 januari 2002 i mål C-409/99, Metropol och Stadler, REG 2002, s. I-81, punkt 42).

29 I artikel 17.1 i sjätte direktivet föreskrivs att avdragsrätten inträder samtidigt med skattskyldigheten för avdragsbeloppet, och i artikel 17.2 i samma direktiv anges att i

den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han från den skatt som han är skyldig att betala ha rätt att dra av 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.

30 När det gäller delvis skattskyldiga, följer det av artikel 17.5 första och andra styckena i sjätte direktivet att den avdragsgilla andelen av mervärdesskatten skall beräknas i enlighet med artikel 19 i samma direktiv. Medlemsstaterna får dock enligt artikel 17.5 tredje stycket i direktivet föreskriva att en av de andra metoder för att bestämma avdragsrätten som anges i det stycket skall tillämpas, det vill säga bland annat den metod som innebär att det fastställs en andel för varje rörelsegren eller att avdrag får göras på grundval av huruvida alla eller en del av varorna och tjänsterna har hänförts till en viss verksamhet.

31 I artikel 11 A .1 a i sjätte direktivet anges att subventioner som är direkt kopplade till priset på en vara eller en tjänst är beskattningsbara på samma sätt som priset. Vad beträffar andra subventioner än dem som är direkt kopplade till priset, däribland sådana subventioner som är aktuella i förevarande fall, föreskrivs i artikel 19.1 i samma direktiv att medlemsstaterna har rätt att låta dessa ingå i nämnaren vid beräkningen av den andel som är tillämplig när den skattskyldige utför både transaktioner som ger rätt till avdrag och transaktioner som undantagits från skatteplikt.

32 Såsom kommissionen med rätta har påpekat, anges det inte, förutom i dessa två bestämmelser, i sjätte direktivet att subventioner skall beaktas vid beräkningen av mervärdesskatten.

33 Domstolen konstaterar att det i de ifrågavarande nationella bestämmelserna föreskrivs att rätt till avdrag för förvärv av en subventionerad vara föreligger endast under förutsättning att avskrivningarna på varan i fråga övervältras på priset på den

skattskyldiges transaktioner. Detta villkor anges emellertid inte i sjätte direktivet och utgör således en begränsning av avdragsrätten som inte är tillåten enligt detta direktiv.

34 I detta avseende saknas det för det första skäl att godta den franska regeringens argument avseende artikel 2 andra stycket i första direktivet. I denna bestämmelse fastslås nämligen endast principen om rätt till avdrag, medan ordningen härför fastställs i bestämmelserna om avdragsrätt i det sjätte direktivet, och den kan inte tjäna som grund för en begränsning i avdragsrätten som inte anges i sjätte direktivet (se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 23).

35 Det skall för det andra preciseras att, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 23 i sitt förslag till avgörande, medlemsstaterna är skyldiga att tillämpa sjätte direktivet även om de anser att det kan förbättras. Det framgår nämligen av dom av den 8 november 2001 i mål C-338/98, kommissionen mot Nederländerna (REG 2001, s. I-8265), punkterna 55 och 56, att även om den tolkning som vissa medlemsstater förespråkar gör det möjligt att bättre uppnå vissa av syftena med sjätte direktivet, såsom skatteneutralitet, får medlemsstaterna inte frångå direktivets uttryckliga bestämmelser.

36 Vad beträffar Konungariket Spaniens argument avseende artikel 19 i sjätte direktivet, skall det konstateras dels att den bestämmelsen endast är tillämplig på delvis skattskyldiga, dels att den endast är tillämplig på förhållanden som anges däri (se dom av den 6 oktober 2005 i mål C-204/03, kommissionen mot Spanien, REG 2005, s. I-8389, punkterna 24 och 25).

37 Det skall således konstateras att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt gemenskapsrätten och, i synnerhet, enligt artiklarna 17 och 19 i sjätte direktivet genom att införa en särskild bestämmelse om begränsning av rätten till avdrag för mervärdesskatt som hänför sig till förvärv av subventionerade investeringsvaror.

Rättegångskostnader

38 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Republiken Frankrike skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Republiken Frankrike har tappat målet, skall kommissionens yrkande bifallas. Konungariket Spanien, som har intervenerat, skall bära sin rättegångskostnad i enlighet med artikel 69.4 första stycket i rättegångsreglerna.

På dessa grunder beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande dom:

1) **Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt gemenskapsrätten och, i synnerhet, enligt artiklarna 17 och 19 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, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995, genom att införa en särskild bestämmelse om begränsning av rätten till avdrag för mervärdesskatt som hänför sig till förvärv av subventionerade investeringsvaror.**

2) **Republiken Frankrike skall ersätta rättegångskostnaderna.**

3) **Konungariket Spanien skall bära sin rättegångskostnad.**

Underskrifter