DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)
den 18 december 2007 *

I mål C-368/06,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Tribunal administratif de Lyon (Frankrike) genom beslut av den 5 september 2006, som inkom till domstolen den 8 september 2006, i målet

Cedilac SA

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna A. Tizzano (referent), A. Borg Barthet, M. Ilešič och E. Levits,

* Rättegångsspråk: franska.

generaladvokat: J. Mazák,

justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Cedilac SA, genom A. Bouzidi, avocat,

— Frankrikes regering, genom G. de Bergues och J.-C. Gracia, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och M. Afonso, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 18 september 2007 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 17 och 18.4 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 Cedilac SA (nedan kallat Cedilac) och ekonomi-, finans- och industriministeriet angående bolagets yrkande att den franska staten skall dömas att till bolaget utge skadestånd som ersättning för den skada det påstår sig ha lidit till följd av lagstiftningsåtgärder som stod i samband med avskaffandet av "regeln om en månads förskjutning" som var tillämplig inom området för avdrag för mervärdesskatt som har påförts skattepliktiga transaktioner.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 I artikel 17.1 i sjätte direktivet föreskrivs att "[a]vdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet".

4 I artikel 18 i sjätte direktivet fastställs följande:

"...

2. Den skattskyldiga personen skall göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebeloppet för en given skatteperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period och som kan utnyttjas enligt bestämmelserna i punkt 1.

...

4. Om tillåtna avdrag för en viss period överstiger skatt att betala kan medlemsstaterna antingen göra en återbetalning eller föra över det överskjutande beloppet till nästa period enligt villkor som de skall bestämma.

..."

5 Enligt lydelsen av artikel 28.3 d i sjätte direktivet får medlemsstaterna under den övergångsperiod som avses i punkt 4 i samma artikel "fortsätta att tillämpa bestämmelser som avviker från principen om omedelbar avdragsrätt som fastställs i artikel 18.2 första stycket".

6 Artikel 28.4 i sjätte direktivet lyder som följer:

"Övergångsperioden skall från början vara fem år från och med den 1 januari 1978. Senast sex månader före utgången av denna period, och därefter vid behov, skall rådet granska tillämpningen av undantagsreglerna i punkt 3 på grundval av en rapport från kommissionen och skall enhälligt på grundval av ett förslag från kommissionen bestämma huruvida vissa eller samtliga undantag skall upphävas."

Den nationella lagstiftningen

7 Fram till den 1 juli 1993 föreskrevs i allmänna skattelagen (code général des impôts) (nedan kallad CGI), i enlighet med artikel 28.3 d i sjätte direktivet, en regel om en månads förskjutning (nedan kallad enmånadsregeln), som avvek från principen om omedelbar avdragsrätt för mervärdesskatt.

8 Enligt detta undantag hade skattskyldiga personer, tvärtemot vad som krävs enligt artikel 18.2 första stycket i sjätte direktivet, inte möjlighet att från den mervärdesskatt som de var skyldiga att betala omedelbart dra av den mervärdesskatt som de hade betalat för varor som inte utgjorde anläggningstillgångar eller tjänster. Med tillämpning av enmånadsregeln kunde nämligen ett sådant avdrag endast göras på det mervärdesskattebelopp som skulle erläggas för den månad som följde på den under vilken avdragsrätten inträtt.

9 Genom artikel 2.1 i lag nr 93-859 av den 22 juni 1993 om ändring av finanslagen för år 1993 (loi n° 93-859, du 22 juin 1993, portant loi de finances rectificative pour 1993) (JORF av den 23 juni 1993, s. 8815) (nedan kallad 1993 års lag), upphävdes emellertid, med verkan från den 1 juli 1993, enmånadsregeln och infördes en artikel 271.1 CGI, i vilken tredje stycket har följande lydelse:

"Avdrag för den mervärdesskatt som uttagits på varor och tjänster sker genom avdrag från den mervärdesskatt den skattskyldige är skyldig att betala den månad avdragsrätten uppstod."

10 Dessutom tillkom genom artikel 2.2 i 1993 års lag en övergångsbestämmelse som återgavs i en ny artikel 271 A CGI (nedan kallad övergångsbestämmelsen).

11 Enligt lydelsen i artikel 271 A.1 CGI skulle de skattskyldiga personer som påbörjade sin verksamhet före den 1 juli 1993, vid den första deklaration de gjorde med tillämpning av principen om "omedelbar avdragsrätt", dra ifrån ett "referensavdrag" från det avdragsgilla mervärdesskattebeloppet, motsvarande den genomsnittliga avdragsgilla skatten under perioden augusti 1992 till juli 1993. Beloppet av detta avdrag omvandlades sedan till en fordran på statsverket och var föremål för särskilda återbetalningsformer.

12 I artikel 271 A.2 i samma lag föreskrivs bland annat att om referensavdraget inte i sin helhet har kunnat dras från den avdragsgilla mervärdesskatten, skall den överskjutande delen dras från den avdragsgilla mervärdesskatten för varor som inte utgör anläggningstillgångar eller tjänster under följande månader.

13 I artikel 271 A.5 CGI föreskrivs att skattskyldiga personer i princip inte är skyldiga att tillämpa referensavdraget om det inte överskrider 10 000 FRF (1 524,49 euro), i enlighet med de villkor som fastställs i artikel 271 A.1 CGI.

14 Enligt dekret nr 93-1078 av den 14 september 1993 (JORF av den 15 september 1993, s. 12883), dekret nr 94-296 av den 6 april 1994 (JORF av den 16 april 1994, s. 5646) och dekret nr 2002-179 av den 13 februari 2002 (JORF av den 15 februari 2002, s. 2968), återbetalades skattskyldiga personers fordringar enligt artikel 271 A CGI på följande sätt:

— År 1993 återbetalades fordringarna i sin helhet om de inte överskred 150 000 FRF (22 867,35 euro). Samma år blev fordringar som överskred det beloppet föremål för en återbetalning med upp till 25 procent av fordringsbeloppet, eller minst 150 000 FRF.

— År 1994 sattes återstående fordringar in på ett konto och återbetalades med upp till 10 procent av det ursprungliga beloppet.

— Varje påföljande år återbetalades fordringarna med upp till 5 procent av det ursprungliga beloppet.

— År 2002 återbetalades återstående fordringar i sin helhet i förskott.

15 Den räntesats som tillämpades på de berörda fordringarna var 4,5 procent för år 1993, 1 procent för år 1994 och 0,1 procent för samtliga år därefter.

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

16 Den 26 december 2002 begärde Cedilac att den franska staten skulle betala 1 524 806,62 euro till bolaget som ersättning för den skada det påstod sig ha lidit under åren 1993 till 2002 till följd av tillämpningen av övergångsbestämmelsen.

17 Då ekonomi-, finans- och industriministern (Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie) underlät att besvara begäran om ersättning, väckte Cedilac talan vid Tribunal administratif de Lyon (förvaltningsdomstolen i Lyon), mot detta tysta avslag.

18 Inför prövningen av Cedilacs talan begärde nämnda domstol, genom beslut av den 15 november 2005, ett yttrande från Conseil d'État i frågan om huruvida övergångsbestämmelsen var förenlig med artiklarna 17 och 18.4 i sjätte direktivet.

19 I yttrande av den 14 juni 2006 bedömde Conseil d'État att frågan från Tribunal administratif de Lyon var så komplicerad att den skulle hänskjutas till EG-domstolen inom ramen för en begäran om förhandsavgörande.

20 Tribunal administratif de Lyon beslutade under dessa förhållanden att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till EG-domstolen:

"Är de genomförandebestämmelser som antogs av Frankrike i samband med att [enmånadsregeln] upphävdes förenliga med artiklarna 17 och 18.4 i sjätte direktivet?"

21 Den nationella domstolen har anfört att frågan fordrar ett snabbt svar från domstolen med hänsyn till det antal mål i vilka talan redan väckts vid förvaltningsdomstolarna och de avsevärda summor som står på spel för den franska statskassan och därför begärt att domstolen skall handlägga begäran om förhandsavgörande skyndsamt i enlighet med artikel 104a första stycket i rättegångsreglerna.

22 Domstolens ordförande avslog denna begäran genom beslut av den 25 september 2006, med motiveringen att de villkor som fastställs i artikel 104a första stycket inte var uppfyllda.

23 Domstolens ordförande avvisade genom beslut av den 23 mars 2007 en ansökan från Fromagerie des Chaumes SAS om att få intervenera.

Tolkningsfrågan

24 Den nationella domstolen har ställt frågan i huvudsak för att få klarhet i huruvida artiklarna 17 och 18.4 i sjätte direktivet skall tolkas så att de utgör hinder för en sådan nationell åtgärd som övergångsbestämmelsen.

25 Cedilac, som menar att domstolen skall besvara den fråga som har ställts av den hänskjutande domstolen — såsom den framgår av föregående punkt — jakande, har gjort gällande att rätten till omedelbart avdrag är en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom gemenskapslagstiftningen, varför avdragsrätten, i avsaknad av varje form av undantagsbestämmelse, måste inträda omedelbart för hela den ingående mervärdesskatt som påförts en skattepliktig transaktion.

26 Den franska regeringen och kommissionen har tvärtemot föreslagit att domstolen skall besvara frågan nekande och därvid utvecklat i stort sett likartade resonemang.

27 De har för det första påpekat att enmånadsregeln utgjorde ett tillåtet undantag till principen om omedelbar avdragsrätt, på grundval av artikel 28.3 d i sjätte direktivet, och att övergångsbestämmelsen endast var en kompletterande åtgärd till upphävandet av denna regel.

28 I synnerhet innebar övergångsbestämmelsen att det blev möjligt att införliva reglerna om omedelbart avdrag enligt artikel 18.2 i sjätte direktivet i den franska nationella lagstiftningen, genom att en del av den budgetbelastning som för statens del följde av att enmånadsregeln upphävdes fördelades över en flerårsperiod.

29 En tolkning av sjätte direktivet som innebär att en sådan ordning som den som infördes genom övergångsbestämmelsen är otillåten leder under dessa omständigheter till att medlemsstater avskräcks från att tillnärma sin lagstiftning de allmänna bestämmelser och mål som eftersträvas i direktivet.

30 För det andra har kommissionen anfört att situationen för de skattskyldiga som omfattas av övergångsbestämmelsen är klart fördelaktigare än den i vilken de befann sig när enmånadsregeln var tillämplig.

31 För att besvara tolkningsfrågan skall det inledningsvis erinras om att den rätt till avdrag som avses i artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet enligt fast rättspraxis utgör en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen och därför i princip inte kan inskränkas. Det är i synnerhet så att avdragsrätten omedelbart inträder för hela den ingående skatten (se bland annat dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz, REG 1995, s. I-1883, punkt 18, och 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).

32 Domstolen har även fastställt att då varje begränsning av avdragsrätten för mervärdesskatt påverkar skattenivån och därför måste tillämpas på ett liknande sätt i alla medlemsstater, är undantag endast tillåtna när detta uttryckligen anges i sjätte direktivet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet BP Soupergaz, punkt 18, samt dom av den 19 september 2000 i de förenade målen C-177/99 och C-181/99, Ampafrance och Sanofi, REG 2000, s. I-7013, punkt 34). Sådana undantag är dock enbart tillåtna under en övergångsperiod, eftersom syftet med artikel 28.4 i sjätte direktivet är att de skall avskaffas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 april 1999, i mål C-136/97, Norbury Developments, REG 1999, s. I-2491, punkt 19, av den 13 juli 2000 i mål C-36/99, Idéal tourisme, REG 2000, s. I-6049, punkt 32, av den 14 juni 2001 i mål C-345/99, kommissionen mot Frankrike, REG 2001, s. I-4493, punkt 21, samt av den 7 december 2006 i mål C-240/05, Eurodental, REG 2006, s. I-11479, punkt 52).

33 I förevarande fall utgör artikel 28.3 d i sjätte direktivet just ett av de undantag till gemensamma systemet för mervärdesskatt som förutses i direktivet, genom att medlemsstaterna tillåts att bibehålla vissa bestämmelser i sin nationella lagstiftning, från tiden före direktivet, som innebär en avvikelse från principen om omedelbart avdrag i artikel 18.2 första stycket i samma direktiv.

34 Även om artikel 28.3 d i sjätte direktivet utgör ett hinder för att införa nya undantag eller utsträcka räckvidden av befintliga undantag efter den dag då sjätte direktivet trädde i kraft, utgör den, å andra sidan, inte något hinder för att begränsa undantagen, eftersom de undantag som förutses i den endast avser en övergångsperiod (se, analogt, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 21).

35 I punkt 19 i domen i det ovannämnda målet Norbury Developments, vilket rörde en annan övergångsbestämmelse i sjätte direktivet, nämligen artikel 28.3 b, angående vissa undantag från mervärdesskatten, fastställde domstolen att ändringar i en medlemsstats lagstiftning som inte hade inneburit att utrymmet för undantag hade utvidgats, utan tvärtom att detta utrymme hade begränsats, inte stod i strid med lydelsen i nämnda bestämmelse.

36 Domstolen konstaterar att artikel 28.3 d i sjätte direktivet kan tolkas analogt. I den mån en medlemsstats lagstiftning innebär att utrymmet för tillämpningen av ett befintligt undantag från principen om omedelbart avdrag i samma artikel begränsas, skall denna reglering således omfattas av nämnda bestämmelse och inte innebära en överträdelse av artikel 17.1 i samma direktiv.

37 I likhet med vad domstolen fastställde i domen i det ovannämnda målet Norbury Developments skulle för övrigt en annorlunda tolkning av något av undantagen i sjätte direktivet, enligt vilken en medlemsstat skulle ha rätt att bibehålla ett befintligt undantag men däremot inte successivt få upphäva det, strida mot direktivets syfte att avskaffa undantagen från detsamma. En sådan tolkning skulle dessutom motverka en enhetlig tillämpning av sjätte direktivet, eftersom en medlemsstat skulle kunna vara tvungen att bibehålla samtliga de undantag som fanns då sjätte direktivet antogs, även om den skulle bedöma att det var såväl möjligt, lämpligt som önskvärt att successivt genomföra det system som genom direktivet inrättas på det berörda området (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Norbury Developments, punkt 20).

38 Övergångsbestämmelsen i målet vid den nationella domstolen var emellertid endast en tidsbegränsad kompletterande åtgärd som syftade till att begränsa verkan på statsbudgeten vid övergången, den 1 juli 1993, från enmånadsregeln till tillämpningen av principen om omedelbar avdragsrätt.

39 I övrigt kan det för det första konstateras att, såsom framgår av handlingarna i målet, övergångsbestämmelsen innebar att ett icke försumbart antal skattskyldiga, inbegripet bland annat dem som inlett sin verksamhet efter den 1 juli 1993 och dem som hade en fordran som inte översteg 10 000 FRF, tvärtemot vad som följde av en tillämpning av enmånadsregeln, från den 1 juli 1993 utan några som helst begränsningar kunde dra fördel av principen om omedelbar avdragsrätt.

40 Enligt bestämmelsen blev vidare de fordringar som uppstod genom att den infördes räntebärande, tvärtemot vad som varit fallet för de fordringar som hade uppkommit som ett resultat av tillämpningen av enmånadsregeln.

41 Slutligen begränsades genom övergångsbestämmelsen den skattskyldiges fordran på skatteverket till ett belopp motsvarande referensavdraget, eftersom det föreskrevs att skillnaden mellan detta belopp och den totala avdragsgilla mervärdesskatten omedelbart kunde dras av, och en uppdelad återbetalning av beloppet av referensavdraget säkerställdes. På så sätt innebar bestämmelsen till slut att principen om omedelbar avdragsrätt kunde tillämpas i Frankrike från år 2000 utan några undantag.

42 Liksom generaladvokaten har hävdat i punkterna 52 och 53 i sitt förslag till avgörande, hade följaktligen övergångsbestämmelsen i princip den effekten att tillämpningsområdet för enmånadsregeln minskade, med reservation för den nationella domstolens prövning i det enskilda fallet.

43 Den fråga som ställts skall följaktligen besvaras med att artiklarna 17 och 18.4 i sjätte direktivet skall tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell åtgärd, såsom övergångsbestämmelsen, som har vidtagits i samband med avskaffandet av en nationell undantagsbestämmelse som är tillåten enligt artikel 28.3 d i samma direktiv, i den mån den nationella domstolen finner att denna åtgärd, då den tillämpas i det enskilda fallet, begränsar effekterna av nämnda nationella undantagsbestämmelse.

Rättegångskostnaderna

44 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 (första avdelningen) följande:

Artiklarna 17 och 18.4 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 skall tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell åtgärd, såsom den övergångsbestämmelse som föreskrivs i lag nr 93-859 av den 22 juni 1993 om ändring av finanslagen för år 1993, som har vidtagits i samband med avskaffandet av en nationell undantagsbestämmelse som är tillåten enligt artikel 28.3 d i samma direktiv, i den mån den nationella domstolen finner att denna bestämmelse, då den tillämpas i det enskilda fallet, begränsar effekterna av nämnda nationella undantagsbestämmelse.

Underskrifter