

Downloaded via the EU tax law app / web

Zaak C-243/03

Commissie van de Europese Gemeenschappen

tegen

Franse Republiek

„BTW – Aftrek van voorbelasting – Kapitaalgoederen gefinancierd door middel van subsidies”

Conclusie van advocaat-generaal M. Poiares Maduro van 10 maart 2005

Arrest van het Hof (Derde kamer) van 6 oktober 2005

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Aftrek van voorbelasting – Beperkingen van recht op aftrek – Nationale wettelijke regeling die aftrekbaarheid van belasting ter zake van door middel van subsidies gefinancierde aanschaf van kapitaalgoederen beperkt – Ontoelaatbaarheid

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 17 en 19)

Een lidstaat die een bijzondere regel invoert die de aftrekbaarheid van de belasting over de toegevoegde waarde ter zake van de aanschaf van kapitaalgoederen beperkt op grond dat deze goederen zijn gefinancierd door middel van subsidies, voldoet niet aan de verplichtingen die op hem rusten krachtens het gemeenschapsrecht, inzonderheid de artikelen 17 en 19 van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting.

(cf. punt 37 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

6 oktober 2005 (*)

„BTW – Aftrek van voorbelasting – Door middel van subsidies gefinancierde kapitaalgoederen”

In zaak C-243/03,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 226 EG, ingesteld op 6 juni 2003,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa als gemachtigde, bijgestaan door N. Coutrelis, avocat, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Franse Republiek, vertegenwoordigd door G. de Bergues en C. Jurgensen?Mercier als gemachtigden,

verweerster,

ondersteund door:

Koninkrijk Spanje, vertegenwoordigd door N. Díaz Abad als gemachtigde,

interveniënt,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, J. P. Puissochet, S. von Bahr (rapporteur), J. Malenovský en U. Lõhmus, rechters,

advocaat-generaal: M. Poiares Maduro,

griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 10 maart 2005,

het navolgende

Arrest

1 De Commissie van de Europese Gemeenschappen verzoekt het Hof vast te stellen dat de Franse Republiek, door een bijzondere regel in te voeren die de aftrekbaarheid van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”) ter zake van de aanschaf van kapitaalgoederen beperkt op grond dat deze goederen zijn gefinancierd door middel van subsidies, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens het gemeenschapsrecht, inzonderheid de artikelen 17 en 19 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18; hierna: „Zesde richtlijn”).

Toepasselijke bepalingen

Bepalingen van gemeenschapsrecht

2 Artikel 2, tweede alinea, van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, 71, blz. 1301), zoals gewijzigd bij de Zesde richtlijn (hierna: „Eerste richtlijn”), bepaalt dat „[b]ij elke transactie [...] de belasting over de toegevoegde waarde, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd [is] onder aftrek van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmee de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast”.

3 Volgens artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn is de maatstaf van de heffing:

„voor [...] goederenleveringen en diensten [...]: alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden”.

4 Artikel 17, lid 2, sub a, van deze richtlijn, in de versie voortvloeiend uit artikel 28 septies van dezelfde richtlijn, bepaalt dat „[v]oorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, [...] de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting [mag] aftrekken [...] de belasting over de toegevoegde waarde welke in het binnenland is verschuldigd of is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten”.

5 Lid 5 van dit artikel preciseert:

„Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen als bedoeld in de leden 2 en 3, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor dat gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde, dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (pro rata).

Dit pro rata wordt overeenkomstig de bepalingen van artikel 19 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen.

[...]”

6 Artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn, getiteld „Berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek”, bepaalt:

„Het pro rata voor de toepassing van de aftrek, als bedoeld in artikel 17, lid 5, eerste alinea, is de uitkomst van een breuk, waarvan:

- de teller bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, met betrekking tot de handelingen waarvoor overeenkomstig artikel 17, leden 2 en 3, recht op aftrek bestaat, en
- de noemer bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, met betrekking tot de handelingen die in de teller zijn opgenomen, alsmede die waarvoor geen recht op aftrek bestaat. De lidstaten kunnen in de noemer ook het bedrag van subsidies opnemen, met uitzondering van die bedoeld in artikel 11, A, lid 1, sub a.

[...]”

Bepalingen van nationaal recht

7 Artikel 271 van de Code général des impôts (Franse algemene belastingwet; hierna: „CGI”) bepaalt:

„I. 1. De belasting over de toegevoegde waarde waarmee de elementen van de prijs van een belastbare handeling zijn belast, kan worden afgetrokken van de belasting over de toegevoegde waarde die van toepassing is op die handeling.

[...]

II. 1. Voorzover belastingplichtigen de goederen en diensten gebruiken voor hun belastbare handelingen, is, mits voor deze handelingen recht op aftrek bestaat, de belasting die zij mogen aftrekken [onder meer]:

a) Die welke vermeld staat op de facturen die hun worden afgegeven door hun verkopers, voorzover deze laatste ze op die facturen opvoeren;

[...]”

8 Artikel 212 van bijlage II bij de CGI, zoals dit voortvloeit uit artikel 2 van decreet nr. 94?452 van 3 juni 1994 (JORF van 5 juni 1994, blz. 8143), bepaalt:

„1. Belastingplichtigen die in het kader van hun binnen de werkingssfeer van de belasting over de toegevoegde waarde vallende activiteiten niet uitsluitend handelingen verrichten waarvoor recht op aftrek bestaat, mogen een gedeelte aftrekken van de belasting over de toegevoegde waarde die rust op de goederen die voor het verrichten van die activiteiten gebruikte duurzame activa vormen.

Dit gedeelte is gelijk aan het bedrag van de aftrekbare belasting dat wordt verkregen na toepassing, in voorkomend geval, van het bepaalde in artikel 207 bis, vermenigvuldigd met een breuk waarvan:

a) de teller bestaat uit het totale bedrag van de jaaromzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, met betrekking tot de handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden;

b) de noemer bestaat uit het totale bedrag van de jaaromzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, met betrekking tot de handelingen die in de teller zijn opgenomen, alsmede die waarvoor geen recht op aftrek bestaat, en alle subsidies, met inbegrip van die welke niet rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.

[...]”

9 De instructie van 8 september 1994 van de Service de la législation fiscale (Franse dienst voor belastingwetgeving) (*Bulletin officiel des impôts*, speciaal nummer 3 CA-94 van 22 september 1994; hierna: „instructie van 8 september 1994”), preciseert in boek 2, betreffende de regels inzake het recht op aftrek:

„150. Het begrip ‚kapitaalsubsidies’

Dit zijn niet-afrekbare subsidies die bij hun uitbetaling worden toegekend voor de financiering van een bepaald kapitaalgoed.

[...]

151. De regels voor subsidiëring van kapitaalgoederen.

De belasting die betrekking heeft op met subsidies gefinancierde investeringen kan onder de gebruikelijke voorwaarden worden afgetrokken, wanneer de belastingplichtige de toewijzingen aan afschrijvingen op goederen die geheel of gedeeltelijk door middel van deze subsidies zijn gefinancierd, doorberekent in de prijs van zijn handelingen.

Wanneer blijkt dat niet is voldaan aan de voorwaarde dat de afschrijvingen op deze goederen in de prijzen worden doorberekend, dan kan de BTW op deze goederen, voor het gedeelte dat betrekking heeft op het bedrag dat gefinancierd is met de kapitaalsubsidie, niet worden afgetrokken.

Voorbeeld:

Een voor 1 186 000 FRF (inclusief BTW ten bedrage van 186 000 FRF) aangekocht kapitaalgoed wordt voor een deel (20 %) gefinancierd met een kapitaalsubsidie van 237 200 FRF.

De belastingplichtige heeft het gedeelte van de afschrijving van het goed dat overeenkomt met dat gedeelte dat is gefinancierd met de kapitaalsubsidie, niet in de prijzen van zijn belastbare handelingen doorberekend. Bijgevolg kan van de belasting op het goed (186 000 FRF) slechts een bedrag van $186\,000\text{ FRF} \times 80\% = 148\,800\text{ FRF}$ worden afgetrokken.

De belastingplichtige past in voorkomend geval onder de gebruikelijke voorwaarden het aftrekpercentage van de onderneming toe op de aldus berekende belasting.”

Precontentieuze procedure

10 Naar aanleiding van een klacht zond de Commissie de Franse regering op 23 april 2001 een aanmaningsbrief, waarin zij deze regering verweet de artikelen 17, leden 2 en 5, en 19 van de Zesde richtlijn te schenden door, enerzijds, een pro rata voor de toepassing van de BTW-aftrek toe te passen op alle belastingplichtigen, met inbegrip van diegenen die enkel belaste handelingen verrichten die recht geven op aftrek (hierna: „volledig belastingplichtigen”) en, anderzijds, door middel van de regeling van kapitaalsubsidies, het recht op aftrek te beperken onder voorwaarden waarin deze richtlijn niet voorziet.

11 Toen zij op deze aanmaningsbrief niet binnen de gestelde termijn een antwoord had ontvangen, bracht de Commissie op 20 december 2001 een met redenen omkleed advies uit, waarin zij deze lidstaat verzocht om binnen een termijn van twee maanden na betekening de nodige maatregelen te nemen om aan dat advies gevolg te geven.

12 In antwoord op de aanmaningsbrief van de Commissie heeft de Franse regering bij brief van 7 januari 2002 met name gepreciseerd dat het pro rata voor de toepassing van de aftrek alleen geldt voor belastingplichtigen die zowel belaste als van BTW vrijgestelde handelingen verrichten (hierna: „gemengd belastingplichtigen”) en niet voor volledig belastingplichtigen.

13 Op 26 juni 2002 bracht de Commissie een aanvullend met redenen omkleed advies uit, waarin zij haar eerste bezwaar, ontleend aan het hanteren van een pro rata voor de toepassing van de aftrek op volledig belastingplichtigen, introk, en haar tweede bezwaar, aangaande de

beperking van het recht op aftrek van BTW op met subsidies gefinancierde goederen, herhaalde.

14 Daar zij geen genoegen kon nemen met het antwoord van de Franse regering op dit aanvullend met redenen omkleed advies, besloot de Commissie het onderhavige beroep in te stellen.

Het beroep

Argumenten van partijen

15 De Commissie verwijt de Franse regering, in de punten 150 en 151 van de instructie van 8 september 1994 een beperking van het recht op aftrek van BTW te hebben ingevoerd waarin de Zesde richtlijn niet voorziet en die evenmin kan worden gerechtvaardigd op basis van artikel 2 van de Eerste richtlijn.

16 In dit verband merkt de Commissie op dat, wat betreft gemengd belastingplichtigen, de BTW-aftrek krachtens de Zesde richtlijn enkel werd toegekend voor de handelingen die recht geven op aftrek, hetzij door op de onderneming een globaal pro rata toe te passen, zoals aangegeven in artikel 19, lid 1, van deze richtlijn, hetzij in voorkomend geval, indien de lidstaat dit – met name om misbruik te voorkomen – wenst, volgens een van de methoden van artikel 17, lid 5, derde alinea, van deze richtlijn (afzonderlijke pro rata voor de verschillende sectoren van zijn bedrijfsuitoefening, of rechtstreekse indeling van een goed bij een bepaalde activiteit). Wanneer een lidstaat een pro rata voor de toepassing van de aftrek hanteert, staat geen enkele bepaling in de Zesde richtlijn toe dat voorafgaande aan deze toepassing de belastinggrondslag waarop dit pro rata van toepassing is, wordt verlaagd op basis van de herkomst van de ter verwerving van een goed aangewende middelen of op grond van de wijze van berekening van de prijs van de door de betrokken belastingplichtige verrichte belaste handelingen.

17 Ten aanzien van volledig belastingplichtigen staat geen enkele bepaling in de Zesde richtlijn toe dat de aftrek van BTW op kapitaalgoederen wordt onderworpen aan een beperking in verband met de herkomst van de ter verwerving van deze goederen aangewende middelen, of met de wijzen van berekening van de prijs van de verrichte handelingen.

18 Aangaande de door een belastingplichtige ontvangen subsidies wordt nergens in de Zesde richtlijn, behalve in de artikelen 11, A, lid 1, sub a, en 19 ervan, bepaald, dat subsidies in aanmerking moeten worden genomen bij de heffing van door belastingplichtigen verschuldigde BTW. Volgens vaste rechtspraak zijn beperkingen van het recht op aftrek slechts toegestaan in de gevallen die de Zesde richtlijn uitdrukkelijk vermeldt (zie arresten van 21 september 1988, Commissie/Frankrijk, 50/87, Jurispr. blz. 4797, punten 16 en 17, en 6 juli 1995, BP Soupergaz, C?62/93, Jurispr. blz. I?1883).

19 De Commissie voert aan dat artikel 2, tweede alinea, van de Eerste richtlijn geen andere inhoud heeft dan artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn.

20 De Franse regering stelt zich op het standpunt dat de bepalingen inzake kapitaalsubsidies, met name de voorwaarde met betrekking tot de afschrijving van het goed, enkel de uitvoering vormen van de in artikel 2, tweede alinea, van de Eerste richtlijn gestelde en in artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn aangepaste algemene voorwaarden voor het recht op aftrek.

21 Uit de gezamenlijke bepalingen van deze twee artikelen volgt namelijk dat het recht op aftrek kan worden uitgeoefend wanneer een goed wordt gebruikt voor het verrichten van handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat en wanneer de kosten van dit goed – ongeacht of het wordt gefinancierd met een kapitaalsubsidie of met andere middelen van de belastingplichtige – worden

doorberekend in de prijs van de aan BTW-heffing onderworpen handelingen in een later stadium.

22 Volgens de Franse regering volgt namelijk uit de rechtspraak van het Hof, dat enkel het bedrag aan BTW waarmee de diverse bestanddelen van de prijs van een belaste handeling rechtstreeks zijn belast, kan worden afgetrokken, en dat voor het recht op aftrek er een rechtstreeks en onmiddellijk verband moet bestaan tussen de door een belastingplichtige gemaakte kosten en een aan BTW onderworpen handeling of een gelijksoortige handeling (zie met name arresten van 5 mei 1982, Schul, 15/81, Jurispr. blz. 1409, punt 10, en 27 september 2001, Cibo Participations, C-16/00, Jurispr. blz. I-6663, punten 31-33).

23 De Franse regering preciseert eveneens dat gebruikmaking van de door artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid om kapitaalsubsidies op te nemen in de noemer van het pro rata voor de toepassing van de aftrek, leidt tot een beperking van de uitoefening van het recht op aftrek voor alle door een belastingplichtige gemaakte uitgaven, terwijl de toekenning van deze subsidies noodzakelijkerwijs een eenmalig karakter heeft.

24 Bovendien kan gebruikmaking van deze mogelijkheid, doordat zij enkel betrekking heeft op gemengd belastingplichtigen, leiden tot ernstige verstoringen van de mededinging tussen deze belastingplichtigen en volledig belastingplichtigen.

25 De Franse regering is voorts van mening dat met de voorwaarde dat de door de belastingplichtige gemaakte kosten worden doorberekend in de prijs van de aan BTW onderworpen handelingen, wordt voorkomen dat ontvangers van niet-belastbare subsidies te eigen voordele misbruik maken van het mechanisme van aftrek van deze belasting. In dit verband wijst deze regering met name erop dat dit mechanisme, wat betreft met kapitaalsubsidies gefinancierde kapitaalgoederen, zodanig kan worden toegepast dat het bedrag aan BTW dat in een later stadium aftrekbaar is, hoger uitvalt dan dat van de BTW in een eerder stadium.

26 De Spaanse regering betoogt dat de rechtstreekse beperking van het recht op aftrek van de BTW die is betaald bij de verwerving van door middel van subsidies gefinancierde kapitaalgoederen, een concrete toepassing vormt van de beginselen die ten grondslag liggen aan het, krachtens artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn, opnemen in de noemer van het pro rata voor de toepassing van de aftrek van subsidies die niet overeenkomstig het bepaalde in artikel 11, A, lid 1, sub a, van deze richtlijn in de maatstaf van de heffing zijn opgenomen. Genoemde beperking is dus verenigbaar met het gemeenschapsrecht en wordt gerechtvaardigd door de voorschriften van de Zesde richtlijn.

27 Deze regering voert eveneens aan, dat de lidstaten artikel 19 van de Zesde richtlijn onafhankelijk van artikel 17, lid 5, ervan kunnen toepassen, en deze bepaling dus niet alleen op gemengd belastingplichtigen, maar op alle belastingplichtigen kunnen toepassen.

Beoordeling door het Hof

28 Volgens vaste rechtspraak maakt het recht op aftrek waarin de artikelen 17 en volgende van de Zesde richtlijn voorzien integrerend deel uit van de BTW-regeling en kan het in beginsel niet worden beperkt. Het wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen rust. Elke beperking van het recht op aftrek van BTW heeft gevolgen voor de hoogte van de belastingdruk en moet in alle lidstaten op dezelfde wijze worden toegepast. Afwijkingen zijn dus slechts toegestaan in de gevallen die de Zesde richtlijn uitdrukkelijk vermeldt (zie met name reeds aangehaalde arresten Commissie/Frankrijk, punten 15-17, en BP Soupergaz, punt 18, en arrest van 8 januari 2002, Metropol en Stadler, C-409/99, Jurispr. blz. I-81, punt 42).

29 In dit verband bepaalt artikel 17, lid 1, van genoemde richtlijn, dat het recht op aftrek ontstaat

op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Ingevolge lid 2 van dit artikel mag de belastingplichtige, voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, van de door hem verschuldigde BTW de belasting aftrekken welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten.

30 Wat de gemengd belastingplichtigen betreft, volgt uit artikel 17, lid 5, eerste en tweede alinea, van de Zesde richtlijn dat het recht op aftrek wordt berekend aan de hand van een overeenkomstig artikel 19 van deze richtlijn vastgesteld pro rata. Artikel 17, lid 5, derde alinea, staat de lidstaten echter toe een van de andere in deze alinea genoemde methoden voor de berekening van het recht op aftrek vast te stellen, waaronder de vaststelling van een afzonderlijk pro rata voor elke sector van bedrijfsuitoefening, of aftrek volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan voor een specifieke activiteit.

31 Artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt dat subsidies die rechtstreeks met de prijs van een goed of een dienst verband houden, op dezelfde voet als dit goed of deze dienst belastbaar zijn. Aangaande subsidies die niet rechtstreeks met de prijs verband houden, met inbegrip van de subsidies die thans aan de orde zijn, bepaalt artikel 19, lid 1, van deze richtlijn dat de lidstaten deze kunnen opnemen in de noemer voor de berekening van het pro rata dat van toepassing is wanneer een belastingplichtige zowel handelingen verricht waarvoor recht op aftrek bestaat, als handelingen die zijn vrijgesteld.

32 Zoals de Commissie terecht heeft opgemerkt, is, buiten deze twee bepalingen, in de Zesde richtlijn niets geregeld over de inaanmerkingneming van subsidies bij de berekening van de BTW.

33 Vastgesteld moet worden dat de aan de orde zijnde nationale bepalingen het recht op BTW-aftrek, wanneer de verwerving van het betrokken goed is gefinancierd met subsidies, onderwerpt aan de voorwaarde dat de afschrijvingen van dit goed worden doorberekend in de prijs van de door de belastingplichtige verrichte handelingen, een voorwaarde waarin de Zesde richtlijn niet voorziet en die derhalve een door deze richtlijn verboden beperking van het recht op aftrek vormt.

34 In dit verband moet in de eerste plaats het door de Franse regering aan artikel 2, tweede alinea, van de Eerste richtlijn ontleende argument worden afgewezen. Deze bepaling, die enkel het beginsel vastlegt van het recht op aftrek, dat in de desbetreffende bepalingen van de Zesde richtlijn verder is uitgewerkt, kan immers niet als grondslag dienen voor een beperking van het recht op aftrek waarin deze bepalingen niet voorzien (zie arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 23).

35 In de tweede plaats moet worden gepreciseerd dat, zoals de advocaat-generaal in punt 23 van zijn conclusie heeft opgemerkt, de lidstaten verplicht zijn de Zesde richtlijn toe te passen, zelfs wanneer zij deze voor verbetering vatbaar achten. Uit het arrest van 8 november 2001, Commissie/Nederland (C-338/98, Jurispr. blz. I-8265, punten 55 en 56), volgt immers dat de lidstaten niet mogen afwijken van de in deze richtlijn uitdrukkelijk voorziene bepalingen, ook wanneer de door bepaalde lidstaten voorgestelde uitlegging beter strookt met bepaalde doelstellingen van de Zesde richtlijn, zoals de neutraliteit van de belasting.

36 Aangaande de argumenten die het Koninkrijk Spanje ontleent aan artikel 19 van de Zesde richtlijn moet worden vastgesteld dat deze bepaling, die alleen van toepassing is op gemengd belastingplichtigen, slechts geldt voor de in deze bepaling vermelde situaties (zie arrest van heden, Commissie/Spanje, C-204/03, punten 24 en 25).

37 Mitsdien moet worden vastgesteld dat de Franse Republiek, door een bijzondere regel in te voeren die de aftrekbaarheid van de BTW ter zake van de aanschaf van kapitaalgoederen beperkt

op grond dat deze goederen zijn gefinancierd door middel van subsidies, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens het gemeenschapsrecht, inzonderheid de artikelen 17 en 19 van de Zesde richtlijn.

Kosten

38 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voorzover dit is gevorderd. Aangezien de Franse Republiek in het ongelijk is gesteld, dient zij overeenkomstig de vordering van de Commissie in de kosten te worden verwezen. Krachtens lid 4, eerste alinea, van hetzelfde artikel draagt het Koninkrijk Spanje, dat in het geding is tussengekomen, zijn eigen kosten.

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart:

- 1) **Door een bijzondere regel in te voeren die de aftrekbaarheid van de belasting over de toegevoegde waarde ter zake van de aanschaf van kapitaalgoederen beperkt op grond dat deze goederen zijn gefinancierd door middel van subsidies, heeft de Franse Republiek niet voldaan aan de verplichtingen die op haar rusten krachtens het gemeenschapsrecht, inzonderheid de artikelen 17 en 19 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995.**
- 2) **De Franse Republiek wordt verwezen in de kosten.**
- 3) **Het Koninkrijk Spanje draagt zijn eigen kosten.**

ondertekeningen

* Procestaal: Frans.