

61996C0043

Förslag till avgörande av generaladvokat Jacobs föredraget den 13 november 1997. - Europeiska kommissionen mot Franska republiken. - Fördragsbrott - Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG - Artikel 17.2 och 17.6 - Rätt till avdrag - Undantag på grund av nationella regler som gällde före sjätte direktivet. - Mål C-43/96.

Rättsfallssamling 1998 s. I-03903

Generaladvokatens förslag till avgörande

1 I detta mål har kommissionen väckt talan mot Frankrike med stöd av artikel 169 i fördraget för att få fastställt att Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt sjätte mervärdesskattedirektivet,(1) särskilt artikel 17.2, genom att inte tillåta skattskyldiga att under vissa omständigheter göra avdrag för mervärdesskatt på transportmedel som används i rörelsen.

Relevanta gemenskapsbestämmelser

2 I artikel 17.2 i sjätte direktivet anges följande:

"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."

3 I artikel 17.6 föreskrivs emellertid följande:

"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 mervärdeskatt. Mervärdesskatt skall under inga förhållanden vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, t.ex. sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller [representation].

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."

4 Rådet har ännu inte fattat det beslut som nämns i den första meningen i bestämmelsen.

De omtvistade franska bestämmelserna

5 I artikel 237 i bilaga II till franska code général des impôts (allmän skattelag, nedan kallad CGI) anges följande:

"Avdrag för mervärdesskatt får inte göras med avseende på fordon eller maskiner som oavsett beskaffenhet är avsedda för persontransporter eller för blandat bruk och som utgör anläggningstillgångar eller som inte är avsedda att återförsäljas i nyskick."

6 Med vissa undantag omfattar bestämmelsen cyklar, motorcyklar, privata bilar, båtar, flygplan och helikoptrar. Den är inte tillämplig på yrkesfordon såsom skåpbilar, lastbilar och traktorer. Helikoptrar omfattas inte ens av någon avdragsrätt när de används för flygfotografering, reklam, pilotutbildning eller topografiska eller geodetiska mätningar.(2)

7 Kommissionen har gjort gällande att artikel 237 i bilaga II till CGI, såsom den har tolkats och tillämpats av de franska skattemyndigheterna, strider mot artikel 17.2 i sjätte direktivet i den mån den innebär att skattskyldiga förvägras rätt att göra avdrag för mervärdesskatt på varor som utgör "själva redskapet i eller föremålet för" ("l'outil ou objet même") deras rörelse. Genom att använda detta uttryck begränsar kommissionen tillämpningen av artikeln till fall där varorna i fråga "är nödvändiga till den grad att de är ett absolut villkor för rörelsens bedrivande", till skillnad från fall där varorna "i väsentlig mån bidrar till att underlätta rörelsens bedrivande".

8 I sin ansökan har kommissionen som exempel på varor som används som själva redskapet i en skattskyldigs rörelse nämnt fallet med ett företag som använder helikoptrar för annat arbete i luften än passagerartransporter. I sin formella underrättelse av den 6 september 1991 nämnde kommissionen också fallet med en körskola, där bilar behövs för körundervisningen. Efter ett tillägg till den franska lagstiftningen,(3) av innebörden att det är tillåtet att göra avdrag för mervärdesskatt på bilar som uteslutande används för körundervisning, har kommissionen fränfallit sitt klagomål på den punkten.

9 Kommissionens ansökan omfattar däremot inte exempelvis bilar som används av försäljare eller veterinärer. Kommissionen menar att även om dessa avsevärt underlättar rörelsens bedrivande, kan de inte anses som redskap i rörelsen.

10 Frankrike och Förenade kungariket, som har intervenerat till stöd för Frankrike, har gjort gällande att artikel 17.6 andra stycket i direktivet uttryckligen gör det möjligt att bibehålla alla franska bestämmelser, vilka - som kommissionen har medgivit - redan gällde när sjätte direktivet trädde i kraft. Jag delar den uppfattningen.

11 Kommissionen har gjort gällande att Frankrikes tolkning av artikel 17.6 andra stycket är lösryckt. Enligt kommissionens mening är uttrycket "undantag" i artikel 17.6 andra stycket en sammandragning av uttrycket "utgifter som inte strikt är rörelseutgifter" i artikel 17.6 första stycket andra meningen. Utgifter för varor som är redskap i en skattskyldigs rörelse kan inte anses som utgifter som inte strikt är rörelseutgifter och kan därför inte omfattas av undantagen i artikel 17.6 andra stycket.

12 Den bedömningen är emellertid oriktig. I artikel 17.6 första stycket första meningen anges att rådet skall anta bestämmelser om vilka utgifter som "inte skall berättiga till avdrag av mervärdesskatt". I andra meningen i samma stycke tillfogas det att mervärdesskatt "under inga förhållanden [skall] vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, t.ex. sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller [representation]".(4) Det framgår av styckets och strukturen att vad som avses är att rådet skall anta detaljerade bestämmelser för alla kategorier av utgifter som inte ger rätt till avdrag, däribland - men inte enbart - utgifter som inte strikt är rörelseutgifter.

13 Enligt artikel 17.6 andra stycket får medlemsstaterna "[t]ill dess att ovanstående regler träder i kraft" bibehålla "alla de undantag" som föreskrevs i deras nationella lagstiftning när direktivet

trädde i kraft. Således knyter det andra stycket inte an till den andra meningen i det första stycket utan till den första. Enligt det andra stycket får medlemsstaterna bibehålla alla undantag på de områden som skall bli föremål för de gemensamma regler som rådet skall anta enligt artikel 17.6 första meningen.

14 Denna bedömning är förenlig med förarbetena till artikel 17.6. I sin motivering till förslaget till rådets sjätte direktiv(5) förklarade kommissionen att:

"vissa utgifter som uppkommer i rörelsens normala drift är också avsedda för privat bruk och fördelning av dessa utgifter mellan 'rörelsen' och 'privat bruk' kan inte kontrolleras tillfredsställande".(6)

15 Följaktligen hade förslaget till artikel 17.6 denna lydelse:

"Mervärdesskatt skall inte vara avdragsgill på:

a) utgifter för logi, restaurangbesök, kost, nöjen och passagerartransporter, såvida de inte uppkommer i ett företag vars rörelse huvudsakligen eller subsidiärt består i sådan verksamhet,

b) utgifter som hänför sig till lyxartiklar,

c) representationskostnader

..."

16 Således är det för det första klart att när kommissionen upprättade förslaget intresserade den sig inte bara för att vissa utgiftsposter som skattskyldiga ådrog sig inte strikt var rörelseutgifter utan också för att det var svårt att fördela vissa utgifter som uppkom i samband med rörelsens normala drift mellan rörelsen och privat bruk.(7) För det andra framgår det av en jämförelse av den föreslagna och den antagna lydelsen av artikel 17.6 att även om medlemsstaterna när det sjätte direktivet antogs i stort sett var överens om hur vissa kategorier av utgifter skulle behandlas, i synnerhet sådana som hänförde sig till lyxartiklar, nöjen och representation, kunde de inte uppnå enighet om hur persontransporter skulle behandlas.

17 De förslag som kommissionen lämnade i enlighet med artikel 17.6 första meningen ger ytterligare vägledning om kommissionens uppfattning om omfattningen av de frågor beträffande vilka ett beslut uppsköts när sjätte direktivet antogs. Kommissionens förslag av den 25 januari 1983 till rådets tolfte direktiv(8) innehöll, förutom bestämmelser om att det inte var tillåtet att göra skatteavdrag på utgifter för transporter,(9) logi, kost,(10) representationskostnader(11) och utgifter som hänförde sig till nöjen och lyxartiklar,(12) detaljerade bestämmelser om transportmedel. I artikel 1.1 i förslaget angavs att mervärdesskatt inte skulle vara avdragsgill med avseende på "köp, tillverkning, import, leasing eller hyra, användning, ändringar, reparationer eller underhåll av personbilar, fritidsbåtar, privatflygplan eller motorcyklar". "Personbilar" definierades som "alla fordon (däribland släpvagnar) med undantag för sådana som på grund av sin konstruktion och utrustning endast är avsedda för varutransporter eller för användning inom industrier eller jordbruk eller som har fler än nio säten, inklusive förarsätet". I artikel 1.2 angavs undantag för fordon:

"a) som används för personbefordran mot betalning,

b) som används för körundervisning,

c) som används för uthyrning,

d) som ingår i en rörelses drift".

18 Den 20 februari 1984 lade kommissionen fram ett förslag(13) med ändringar av behandlingen av personbilar och motorcyklar. Enligt en ny punkt 1a i artikel 1 skulle medlemsstaterna begränsa avdragsrätten till en del av mervärdesskatten på sådana varor. Dessutom föreslog kommissionen att det skulle införas en ny artikel 3a med följande innehåll:

"En skattskyldig kan begära att artikel 17.2 i direktiv 77/388/EEG skall tillämpas på de utgiftsposter som räknas upp i artiklarna 1, 2 och 3 ovan, om han kan styrka att det rör sig om utgifter som uteslutande hänför sig till rörelsen.

Medlemsstaterna skall bibehålla eller införa bestämmelser om efterföljande kontroll för att säkerställa att dessa utgifter uteslutande hänför sig till rörelsen."

19 De förslag som kommissionen lade fram i enlighet med artikel 17.6 första meningen (som sedan återkallades på grund av oenighet inom rådet) var således ett försök att anta gemensamma bestämmelser om vilka begränsningar som skulle gälla för avdrag för ingående skatt på transportmedel i allmänhet och räckvidden av de undantag som skulle gälla för vissa rörelser, såsom körskolor och biluthyrningsföretag eller, mer allmänt, för skattskyldiga som kunde styrka att användningen endast hänförde sig till rörelsen. Med andra ord avsåg de precis de frågor som är aktuella i detta mål.

20 Under förfarandet har kommissionen betonat att mervärdesskattesystemet allvarligt rubbas av bestämmelser enligt vilka det inte medges skatteavdrag på fordon för persontransporter. Kommissionen anser att Frankrike inte har visat varför bilar och andra fordon särbehandlas och har hävdat att de franska bestämmelserna inte står i proportion till syftet att undvika skatteflykt. Privat bruk av sådana varor skall behandlas i vederbörlig ordning, det vill säga antingen genom en justering av den skattskyldiges avdrag för ingående skatt enligt artiklarna 17 och 19 eller genom utgående skatt enligt artiklarna 5.6 och 6.2.

21 Jag anser inte att Frankrike i detta förfarande behöver redogöra för skälen till sina bestämmelser. Som jag har förklarat framgår det klart av lydelsen av artikel 17.6 och dess förarbeten samt av de förslag som kommissionen har lagt fram i enlighet med första meningen i artikeln att det ännu inte finns några gemensamma bestämmelser om avdrag för mervärdesskatt på fordon för persontransporter och att medlemsstaterna i avvaktan på sådana regler har rätt att bibehålla alla de undantag på området som de tillämpade när sjätte direktivet trädde i kraft. Artikel 17.6 är inte, som kommissionen förefaller att förespråka, begränsad till att ge medlemsstaterna befogenheter att bibehålla bestämmelser mot skatteflykt, vilkas lagenlighet skall prövas i domstol mot bakgrund av proportionalitetsprincipen.

22 I alla händelser är det inte förvånansvärt att några medlemsstater anser att det är lämpligt att särbehandla fordon för persontransporter. Som kommissionen själv uppgav i motiveringen till sitt förslag till sjätte direktivet är det särskilt svårt att kontrollera privat bruk av sådana varor. I fråga om lyxfordon kan det förhålla sig så att slutkonsumtionen och de delar som är hänförliga till rörelsen inte går att särskilja. Dessutom är det mycket höga värdet av sådana varor ett starkt incitament till privat bruk som inte deklarerar. Av liknande skäl begränsar vissa medlemsstater också avdragsrätten för utgifter för motorfordon till inkomst- och bolagsskatter.(14)

23 Det är inte desto mindre beklagligt att rådet har misslyckats med att nå en överenskommelse. Som kommissionen med förtjänstfull tydlighet förklarade vid sammanträdet medför bestämmelser som hindrar skattskyldiga från att göra avdrag för mervärdesskatten på sådana viktiga kategorier av utgifter att mervärdesskattesystemets funktion och neutralitet allvarligt rubbas. Jag är dessutom tveksam till om risken för skatteflykt kan göra det befogat att helt och hållet undanta sådana varor från möjligheten till avdrag.

24 Det är emellertid även klart att problemet måste lösas lagstiftningsvägen. Detta illustreras tydligt av svagheter i det kriterium som kommissionen har föreslagit i detta förfarande. Enbart det förhållandet att ett fordon för persontransport är ett "redskap i rörelsen" undanröjer inte möjligheten till skatteflykt eller att slutkonsumtionen inte beskattas. Omvänt kan ett fordon som inte är ett "redskap i rörelsen" ändå vara av väsentlig betydelse för rörelsens drift, vilket framgår av kommissionens egna exempel på fall som inte omfattas av dess talan, nämligen motorfordon som används av försäljare eller veterinärer på landsbygden. Det - kanske med nödvändighet - förenklade kriterium som kommissionen har föreslagit domstolen i detta förfarande kan jämföras med de mer genomarbetade regler som den lade fram i sitt förslag till tolfte direktiv. Som Frankrike och Förenade kungariket har påpekat är det i alla händelser klart att det kriterium som har föreslagits i detta mål saknar stöd i sjätte direktivet.

25 I motsats till vad kommissionen har påstått anser jag inte att mina kommentarer i punkterna 78 och 79 i mitt förslag till avgörande i målet Lennartz(15) är till någon hjälp. Som Förenade kungariket har påpekat ansåg jag i det förslaget endast att artikel 17.6 inte medgav något allmänt undantag, i likhet med en bestämmelse om att varor skall behandlas som om de uteslutande är avsedda för privat bruk när den del som är hänförlig till rörelsen är mycket liten. Med stöd av förslaget till sjätte direktivet och förslaget till tolfte direktivet fann jag att de åtgärder som åsyftas i artikel 17.6 sista meningen är de som rör särskilda kategorier av varor, såsom motorfordon, vilkas bruk i rörelsen svårigen låter sig kontrolleras. De franska bestämmelser som är aktuella i detta fall ingår klart i den kategorin.

Förslag till avgörande

26 Följaktligen anser jag att domstolen skall:

1) ogilla kommissionens talan, samt

2) förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

(1) - 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).

(2) - Documentation administrative de base (D.B.) från den franska skattemyndigheten, série 3 CA, division D, feuillets 1532-1533 (version av den 1 maj 1990), bilagd Frankrikes svaromål.

(3) - Artikel 237 septies A i CGI, införd genom artikel 13 i lag av den 26 juli 1991.

(4) - Vid en jämförelse med andra språkversioner förefaller det som om uttrycket "in no circumstances" i den engelska versionen skall förstås som "not in any event". Se exempelvis den nederländska ("in elk geval"), den franska ("en tout état de cause"), den tyska ("auf jeden Fall") och den italienska ("comunque") språkversionen.

(5) - Europeiska gemenskapernas bulletin, supplement 11/73 [engelsk version; vid översättningen fanns ingen svensk version att tillgå].

(6) - Se ovan fotnot 5, s. 19.

(7) - Se i detta avseende även det andra övervägandet i förslaget till rådets tolfte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: Utgifter som inte ger rätt till avdrag av mervärdesskatt, COM (82) 87 slutlig (EGT C 37, s. 8; vid översättningen fanns ingen svensk version att tillgå).

(8) - Se ovan fotnot 7.

(9) - Artikel 2.

(10) - Artikel 3.

(11) - Artikel 4.

(12) - Artikel 5.

(13) - COM (84) 84 slutlig (EGT C 56, s. 7).

(14) - Se exempelvis i fråga om Frankrike, *Fiscal 1996*, Francis Lefebvre, s. 162, 163 och 309, och i fråga om Förenade kungariket, *UK Tax Guide*, Butterworths, 1995-96, s. 479-480.

(15) - Dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz (REG 1991, s. I-3795).