

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

ELEANOR SHARPSTON

föredraget den 23 oktober 2008 1(1)

Mål C-371/07

Danfoss A/S

AstraZeneca A/S

mot

Skatteministeriet

(begäran om förhandsavgörande från Vestre Landsret, Danmark)

”Mervärdesskatt – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Uttag för privat bruk – Fria måltider för affärskontakter och personal i samband med sammanträden – Undantag från avdragsrätten”

1. Det kanske inte finns något som heter en fri lunch men kan det finnas en mervärdesskattefri lunch? Denna begäran om förhandsavgörande från Vestre Landsret (Västra regiondomstolen), Danmark, rör mervärdesbeskattningen av måltider i ett företags personalmatsal för affärskontakter och personal i samband med affärssammanträden. Ska sådan servering, när den är gratis, anses vara ett uttag för privat bruk på vilket utgående mervärdesskatt ska erläggas för det fall den ingående mervärdesskatten är avdragsgill? Har Danmark rätt att bibehålla ett undantag från rätten att dra av ingående mervärdesskatt avseende sådana transaktioner med stöd av en frysningssklausul (”standstill-klausul”) i gemenskapslagstiftningen mot bakgrund av en rad komplexa förvaltnings- och lagstiftningsåtgärder?

Tillämplig gemenskapslagstiftning om mervärdesskatt

2. Målen vid den nationella domstolen gäller måltider som serverats under åren 1994–2001. Sjätte direktivet är därför den tillämpliga gemenskapslagstiftningen.(2)

3. Enligt artikel 2.1 i det direktivet(3) ska mervärdesskatt betalas för ”leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap”. Enligt artikel 11 A.1 a(4) är beskattningsunderlaget i regel huvudsakligen allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit.

4. Enligt artikel 17.2(5) har den skattskyldiga personen, i den mån varorna och tjänsterna används i samband med hans skattepliktiga (utgående) transaktioner, rätt att från den skatt som han är skyldig att betala (utgående skatt) dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person (ingående skatt). Enligt artikel 17.1(6) inträder

avdragsrätten samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet (det vill säga i huvudsak när de ingående varorna eller tjänsterna förvärvas snarare än när de tillhandahålls).

5. Artiklarna 5.6 och 6.2 är undantag från huvudregeln. I dessa artiklar behandlas uttag för privat bruk i fall där den skattskyldiga personen använder varor eller tjänster (beträffande vilka han har rätt att dra av ingående mervärdesskatt) för egen del eller tillhandahåller dem utan ersättning. Sådant tillhandahållande behandlas som tillhandahållande mot vederlag och mervärdesbeskattas därför trots att någon ersättning faktiskt inte erhålls.

6. I artikel 5.6(7) föreskrivs beträffande varor följande:

”Uttag som en skattskyldig person gör av varor i rörelsen för eget eller personalens privata bruk, eller överlåtelse därav utan ersättning, eller mer generellt sådana uttag för andra ändamål än rörelsen ska, då mervärdesskatten på varorna i fråga eller dessas beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill, behandlas som leverans mot vederlag. Uttag som gjorts för att ge bort varuprov eller skänka bort gåvor av ringa värde inom ramen för den skattskyldiga personens rörelse skall dock inte behandlas på det sättet.”

7. I artikel 6.2(8) föreskrivs följande beträffande tjänster:

”Följande ska behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag:

a) Användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar för den skattskyldiges eget eller personalens privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än hans rörelse, om mervärdesskatten på dessa varor är helt eller delvis avdragsgill.

b) Tillhandahållande av tjänster utan vederlag av den skattskyldiga personen för hans eget privata bruk eller personalens eller, mer generellt, för andra ändamål än för hans rörelse.

...”

8. När något faktiskt vederlag inte erläggs beräknas beskattningsunderlaget enligt artikel 11 A. 1 b och c(9) på följande sätt:

b) när det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 5.6: varornas eller liknande varors inköpspris eller, i avsaknad av något inköpspris, självkostnadspriset, bestämda vid tidpunkten för tillhandahållandet,

c) när det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 6.2: den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna”.

9. Ytterligare en bestämmelse av betydelse i förevarande mål är artikel 17.6(10), som gäller undantag från avdragsrätten. Den har följande lydelse:

”Inom fyra år efter det att detta direktiv har trätt i kraft ska rådet enhälligt på kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte ska berättiga till avdrag av mervärdesskatt. Mervärdesskatt ska under inga förhållanden vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, t.ex. sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller underhållning.

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.”

10. Rådet har trots första stycket i denna bestämmelse aldrig bestämt vilka slag av utgifter som inte ska ge rätt till avdrag för ingående skatt. Frysningsklausulen (”standstill-klausulen”) i andra

stycket har således fortsatt betydelse.

Tillämpliga danska bestämmelser om mervärdesskatt

11. Med stöd av de uppgifter som den nationella domstolen lämnat i begäran om förhandsbesked kan tillämplig lagstiftning, förvaltningsbeslut och domstolsavgöranden i Danmark sammanfattas på följande sätt.

12. Mervärdesskatt infördes i Danmark genom 1967 års Momslov (nedan kallad mervärdesskattelagen). Enligt den lagen mervärdesbeskattades leverans av varor enligt huvudregeln, medan tillhandahållande av tjänster mervärdesbeskattades endast när så särskilt angavs. Tillhandahållande av tjänster i personalmatsalar mervärdesbeskattades inte, varför ingående skatt inte kunde dras av.⁽¹¹⁾ Härutöver föreskrevs särskilt i 16 § tredje stycket punkt a och e i lagen att det inte förelåg någon avdragsrätt i fråga om utgifter för mat till personalen eller för representation. De senare undantagen grundade sig på uppfattningen att mat som företaget köpte in för servering av måltider till personalen skulle anses utgöra slutlig konsumtion (om företaget betalade en högre lön i stället för betalning in natura måste personalen betala skatt på det köpet) och att avdrag för ingående skatt som var hänförlig till representation och gåvor, däribland affärsluncher, kunde leda till missbruk. I 11 § första stycket föreskrevs att beskattningsunderlaget omfattade varor och skattepliktiga leveranser för de ändamål som avses i 16 § tredje stycket.

13. 1967 års lag ändrades med verkan från och med den 1 oktober 1978 i syfte att införliva sjätte mervärdesskattedirektivet. I synnerhet infördes mervärdesskatt på tjänster som en huvudregel. Det uttalades i samband därmed att detta innebar att ett antal tillhandahållanden av företag som registrerats för mervärdesskatt, som tidigare varit befriade från mervärdesskatt, skulle bli skattepliktiga, i synnerhet "vissa tillhandahållanden i ... personalmatsalar (som serverar mat och dryck)". Begränsningarna i avdragsrätten avseende mat och representation i 16 § tredje stycket i mervärdesskattelagen och reglerna om tillämpning i 11 § första stycket ändrades inte.

14. Försäljning av mat och dryck i personalmatsalar blev således mervärdesskattepliktig. I november 1978 beslutade emellertid Momsnævn (mervärdesskattenämnden, den högsta förvaltningsmyndigheten i mervärdesskattefrågor) att beskattningsunderlaget för sådan försäljning inte skulle vara lägre än självkostnadspriset för råvarorna med tillägg för lönekostnader för tillredning, försäljning och administration. Servering av mat och dryck utan ersättning ansågs följaktligen ske mot vederlag som beräknades motsvara självkostnaden.

15. Med stöd av det beslutet utfärdades år 1983 särskilda riktlinjer för personalmatsalar, i vilka ytterligare angavs att ingående skatt på varor, material och skattepliktiga tjänster som tillhandahållits i samband med tillredning, försäljning och administration var fullt avdragsgill.

16. Mervärdesskattelagen ändrades återigen år 1994. Begränsningen i avdragsrätten i 16 § tredje stycket överfördes i sak oförändrad till 42 § första stycket punkterna 1 och 5 i 1994 års lag. Samtidigt föreskrevs i den nya 5 § andra och tredje styckena följande:

"2. Uttag av varor och tjänster för sådana ändamål som anges i 42 § första och andra stycket ska anses ske mot vederlag förutsatt att avdragsrätt helt eller delvis föreligger avseende köp, tillverkning et cetera av varorna eller tjänsterna i fråga.

3. Uttag av tjänster för ägarens eller personalens privata bruk eller eljest för andra ändamål än rörelsen ska anses som leverans mot vederlag."

17. På grund av det sätt på vilket mervärdesskatten i personalmatsalsverksamheten

beräknades, tillämpades inte dessa regler på servering av fria måltider för affärskontakter och personal i samband med sammanträden. Eftersom sådana måltider redan ansågs ha tillhandahållits mot vederlag (som antagits motsvara självkostnaden), kunde inte varorna eller tjänsterna i fråga anses ha tagits ut för privat bruk, vilket förutsätter att det inte föreligger något vederlag.(12)

18. Nuvarande lydelsen av 42 § första stycket punkt 5 i mervärdesskattelagen infördes den 14 juni 1995. Den beskrev tillämpningsområdet för undantaget från rätten att dra av ingående skatt som "underhållning, restauranger, representation och gåvor" och gav företagen rätt att dra av 25 procent av ingående mervärdesskatt för utgifter för hotell- och restaurangtjänster förutsatt att de endast avsåg rörelsen. I en promemoria gavs förklaringen att detta inte var avsett för utgifter för affärsluncher i företagets egen personalmatsal.

19. Landsskatteret (nationell skattedomstol) fann år 1999 att den förvaltningspraxis enligt vilken mervärdesbeskattningen av företagets personalmatsalsverksamhet skedde på grundval av en beräknad självkostnad stred mot sjätte direktivet. Den fastslog att utgående mervärdesskatt skulle beräknas på den ersättning som faktiskt erhållits och att uttagsbestämmelsen i 5 § i mervärdesskattelagen inte kunde tillämpas på försäljning som skedde till ett pris som understeg den beräknade självkostnaden. Den fann också att te och kaffe inte var "representation" när servering skedde till affärskontakter vid sammanträden utan var "mat" vid servering till personalen, varför begränsningen i avdragsrätten gällde och beskattning kunde ske enligt 5 § andra stycket i mervärdesskattelagen.

Faktiska omständigheter, förfarande och tolkningsfrågorna

20. Den nationella domstolens frågor ställs i två mål som rör bolagen Danfoss A/S (nedan kallat Danfoss) och AstraZeneca A/S (nedan kallat AstraZeneca).

21. Danfoss, som tillverkar och säljer automatiseringssystem för industrin, har personalmatsalar vid olika driftställen. Dessa personalmatsalar används också för servering av fria måltider till både affärskontakter och personal i samband med affärssammanträden i bolagets lokaler.

22. AstraZeneca marknadsför läkemedel i Danmark. Som ett led däri inbjuds vårdpersonal till informationsmöten rörande olika sjukdomar samt rörande saluförande och användning av till dessa sjukdomar relaterade produkter. Beroende på hur lång tid mötena pågår kan deltagarna (endast affärskontakter) erbjudas fria måltider i bolagets personalmatsal, som annars används för försäljning av mat och dryck till personalen.

23. För Danfoss gäller målet tiden från den 1 oktober 1996 till den 30 september 2001 och för AstraZeneca tiden från den 1 oktober 1994 till den 31 december 1999.

24. Som en följd av Landsskatterets avgörande år 1999 (se punkt 19 ovan) ansökte båda bolagen om återbetalning av den utgående mervärdesskatt som påförts på grundval av det beräknade självkostnadspriset för de fria måltider som tillhandahållits affärskontakter och personal.

25. Skattemyndigheten avlog begäran om återbetalning av de yrkade beloppen (5 920 848,19 DKK till Danfoss och 825 275,00 DKK till AstraZeneca), med motiveringen att servering av måltider och drycker till personalen är "mat", för vilket gäller undantag från avdragsrätt i 42 § första stycket punkt 1 i mervärdesskattelagen, och att servering av måltider till affärskontakter är "representation", enligt 42 § första stycket punkt 5. Eftersom bolagen emellertid gjort avdrag helt och hållet för mervärdesskatt för ingående leveranser i personalmatsalsverksamheten enligt

tidigare gällande praxis, skulle mervärdesskatt tas ut för uttag för privat bruk enligt 5 § andra stycket i mervärdesskattelagen.

26. Tvisten gick vidare till Landsskatteret. I målen i Vestre Landsret angrips de beslut av Landsskatteret som innebar att, utöver te och kaffe, andra drycker och mat som serverades vid sammanträden hos bolaget utgjorde "representation" när servering skedde till affärskontakter och "mat" när servering skedde till personalen. På grund därav var det berättigat att beräkna mervärdesskatten enligt reglerna för uttag för privat bruk.

27. Bolagen har hävdat att undantagen från avdragsrätt för "representation" och "mat" i mervärdesskattelagen strider mot sjätte direktivet. Samtidigt som skattemyndigheten godtar att artikel 17.6 första stycket i sjätte direktivet inte avser undantagen, påstår den att dessa grundar sig på den mervärdesskattelag som gällde när det direktivet trädde i kraft. De kan därför lagligen behållas enligt frysningssklausulen i artikel 17.6 andra stycket. Bolagen delade inte denna ståndpunkt, med motiveringen att undantagen inte tillämpades på servering av måltiderna i fråga förrän angiven förvaltningspraxis upphävdes år 1999. Dessförinnan förelåg full avdragsrätt för mervärdesskatt enligt denna praxis.

28. Bolagen har också gjort gällande att beskattning enligt reglerna om uttag för privat bruk enligt 5 § andra stycket i mervärdesskattelagen under alla förhållanden stred mot artikel 6.2 i sjätte direktivet, vari föreskrivs att sådan beskattning endast är tillåten om uttag sker för andra ändamål än för bolagets rörelse, vilket inte var fallet vad gäller servering av ifrågavarande måltider.

29. Under dessa omständigheter har den nationella domstolen begärt förhandsavgörande beträffande följande frågor:

"1) Ska artikel 17.6 andra stycket i sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas så, att en förutsättning för att en medlemsstat ska kunna vägra avdragsrätt för mervärdesskatt på inköp som används till servering vid affärsmöten och personalmöten är att det före direktivets ikraftträdande enligt nationell lagstiftning gällde att avdrag inte ska medges, och att mervärdesskattemyndigheterna i praktiken tillämpade denna regel så, att avdragsrätt för mervärdesskatten för dessa inköp inte medgavs?

2) Har det för svaret på den första frågan någon betydelse att verksamheten i företagsdrivna personalmatsalar före sjätte mervärdesskattedirektivets införlivande år 1978 inte var mervärdesskattepliktig enligt gällande nationella mervärdesskatteregler i den aktuella medlemsstaten, att de nationella avdragsbegränsningsreglerna inte hade ändrats när sjätte mervärdesskattedirektivet införlivades, och att det uteslutande var till följd av att företagsdrivna personalmatsalar vid införlivandet av sjätte mervärdesskattedirektivet blev mervärdesskattepliktiga som avdragsbegränsningsregeln blev relevant för denna typ av företag?

3) Har ett undantag från avdragsrätten 'upprätthållits', i den mening som avses i artikel 17.6 andra stycket i sjätte mervärdesskattedirektivet, om det från sjätte mervärdesskattedirektivets införlivande år 1978 fram till år 1999 till följd av en förvaltningspraxis av det slag som är i fråga i målet vid den nationella domstolen har medgivits avdragsrätt för de aktuella utgifterna?

4) Ska artikel 6.2 a och b i sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas så, att bestämmelsen omfattar företagens vederlagsfria servering till affärskontakter i egen personalmatsal i samband med möten på företaget?

5) Ska artikel 6.2 a och b i sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas så, att bestämmelsen omfattar företagens vederlagsfria servering till egen personal i egen personalmatsal i samband med möten på företaget?"

30. Skriftliga yttranden har getts in av Danfoss, Danmark och av kommissionen vilka samtliga, tillsammans med AstraZeneca, yttrat sig vid förhandlingen.

Bedömning

31. Den nationella domstolens tre första frågor rör olika aspekter av den övergripande frågan: "Har Danmark rätt att under ifrågavarande omständigheter neka avdrag för ingående mervärdesskatt för måltider som serveras i en personalmatsal till affärskontakter och/eller personal utan vederlag i samband med affärssammanträden?" Den centrala frågan är därför *om den ingående skatten är avdragsgill*.

32. På samma sätt är de två sista frågorna delar av en huvudfråga: "Utgör servering av sådana måltider uttag för privat bruk?" Den centrala frågan är därför *om utgående mervärdesskatt kan tas ut*.

33. Jag anser det vara mer ändamålsenligt att behandla dessa frågor för sig (och i omvänd ordning) samtidigt som de särskilt ställda frågorna besvaras i erforderlig omfattning. Jag finner emellertid att det är väsentligt att först behandla systemet för tillämpning av ifrågavarande bestämmelser, vilket kan belysa deras inbördes förhållande.

Systemet för tillämpning av bestämmelserna

34. En grundläggande princip för mervärdesskattesystemet är att skattebördan ska bäras endast i det slutliga konsumtionsledet. Till dess innebär avdragssystemet, även om skatt tas ut i varje led, att skatteeffekten är neutral för alla skattskyldiga personer som tar del i tillverknings- och distributionsprocessen. Var och en av dem vidarebefordrar till skattemyndigheten endast de mervärdesskattebelopp som han tagit ut av sin kund efter avdrag för de belopp som han betalt till sina leverantörer.(13)

35. I den omfattning som mervärdesskatt betalas till en leverantör, för varor eller tjänster som förvärvats av en skattskyldig person för dennes utgående skattepliktiga leveranser, är därför avdragsrätten grundläggande och allmängiltig. Uttag av utgående skatt utan att medge avdrag för ingående skatt skulle innebära införandet av en kumulativ flerstegsskatt. Utbytet därav är ett av de väsentliga målen för det gemensamma mervärdesskattesystemet.(14) Varje avsteg från detta grundläggande system för beskattning och avdrag ska tolkas restriktivt, eftersom det är ett undantag från en allmän princip.(15)

36. Det vanligaste exemplet är utan tvekan när utgående leveranser är undantagna från mervärdesskatt enligt artikel 13 i sjätte direktivet. Mervärdesskatt för ingående leveranser som förvärvats i syfte att utföra sådana leveranser får inte dras av. Detta beror helt enkelt på att det inte finns någon utgående skatt, vare sig möjlig, teoretisk eller faktisk, från vilken ingående skatt kan dras av.(16) Det var just av det skälet, avsaknad av utgående skatt, som det inte var möjligt att dra av ingående skatt för leveranser till personalmatsalar i Danmark innan de tjänster som de tillhandahöll blev mervärdesskattepliktiga år 1978.

37. Förevarande mål gäller emellertid två andra fall av avvikelser från grundregeln, uttag för privat bruk (artiklarna 5.6 och 6.2) och utgifter för lyxartiklar och liknande (artikel 17.6). Dessa två grupper av bestämmelser löser olika situationer på olika sätt. Enligt min uppfattning utesluter de

varandra.

38. När det först gäller vilket slags situation det är fråga om gäller artiklarna 5.6 och 6.2 uttag av varor och tjänster ur rörelsen av en skattskyldig person "mer generellt ... för andra ändamål än rörelsen", medan artikel 17.6 avser utgifter "som inte strikt är rörelseutgifter, till exempel sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller underhållning". Det är visserligen sant att ordalydelsen inte är så otvetydig att det inte finns något utrymme för olika uppfattningar och att artikel 17.6 andra stycket inte uttryckligen innebär samma begränsning av tillämpningsområdet som första stycket. Det är ändå inte orimligt att ge artiklarna 5.6 och 6.2 det innehållet att de avser ändamål som är *helt* främmande för syftet med den skattepliktiga rörelsen och att artikel 17.6 avser ändamål som visserligen ligger i rörelsens intressen men som inte *strikt* är rörelseändamål. Det kan också konstateras att artiklarna 5.6 och 6.2 gäller den faktiska användningen av varor och tjänster medan artikel 17.6 medger att vissa typer av utgifter kan anses avse vissa ändamål.

39. Ett exempel kan klargöra skillnaden. Om en byggnadsentreprenör ger några av sina anställda i uppdrag att göra en tillbyggnad till hans egen bostad med användning av material från hans lager, är detta objektivt sett en användning av rörelsetillgångar för ett ändamål som ligger helt vid sidan om ändamålet för rörelsen och som faller under artiklarna 5.6 och 6.2. Om samma byggnadsentreprenör bjuder en presumtiv kund på en gourmetmåltid med ädla viner och utsökta likörer på en trestjärnig restaurang, kan det mycket väl medföra en betydande intäkt och på det sättet ligga i rörelsens intresse. Där anses emellertid föreligga ett nöjesmoment som ligger inom tillämpningsområdet för artikel 17.6, oavsett om några avtal faktiskt ingås eller inte eller om någon faktiskt njuter av måltiden.

40. För det andra föreligger det en klar och avgörande skillnad mellan de sätt som används. I artikel 17.6 tillåts *undantag från rätten att dra av ingående skatt*, medan, i artiklarna 5.6 och 6.2, *uttag av utgående skatt näringående skatt är avdragsgill* möjliggörs.

41. Det är i det senare avseendet visserligen sant att rätten att dra av ingående skatt är ett uttryckligt villkor endast för tillämpningen av artiklarna 5.6 eller 6.2 a, men jag anser att det med nödvändighet är underförstått i artikel 6.2 b. Det har inte kommit till uttryck där beroende på att den bestämmelsen i huvudsak gäller tjänster som tillhandahålls av personalen, och personalkostnader (i form av lön) mervärdesbeskattas inte. När emellertid en blandad prestation ska betraktas som tillhandahållande av tjänster⁽¹⁷⁾ har de varor som använts normalt mervärdesbeskattats. Beskattningsunderlaget för samtliga tillhandahållanden i artikel 6.2 är "den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna" (artikel 11 A. 1 c). Att låta kostnaden för leveranser för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill ingå i beskattningsunderlaget skulle strida inte endast mot systematiken bakom artiklarna 5.6 och 6.2 utan också mot den för de skattskyldiga gällande grundläggande principen om mervärdesskattens neutralitet.

42. Beskattning enligt artikel 5.6 eller 6.2 i sjätte direktivet beror följaktligen inte bara på om prestationen ska anses vara uttag för privat bruk utan också på om mervärdesskatt för kostnadskomponenterna är avdragsgill. Den är därför inte förenlig med något som helst undantag från avdragsrätten som kan följa av artikel 17.6.

43. För att återvända till mitt exempel om byggnadsentreprenörens tillbyggnad har ingående skatt redan dragits av för det material som använts men utgående skatt måste nu tas ut för samma kostnad, för att byggnadsentreprenören ska inta (nästan) samma position vad gäller mervärdesskatt som en enskild person som mottar samma varor och tjänster. När han emellertid bjuder sin presumtiva kund på en överdådig måltid har han helt enkelt inte rätt att dra av mervärdesskatten för restaurangnotan. Han är återigen i samma läge som en enskild konsument men på ett annat sätt. I båda fallen tas mervärdesskatt ut i det slutliga konsumtionsledet. Det skulle emellertid vara helt oacceptabelt om entreprenören inte fick dra av mervärdesskatten vare

sig för sitt byggnadsmaterial eller för restaurangnotan men skulle vara skyldig att betala mervärdesskatt igen på samma underlag som uttag för privat bruk.

44. Jag anser det vara väsentligt att betona att de två sätten utesluter varandra, eftersom det finns vissa tecken på att de danska myndigheterna anser att de kan tillämpas samtidigt. Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra huruvida detta godtas i den danska lagstiftningen men jag anser att detta är helt oförenligt med sjätte direktivet.

45. Jag vill slutligen framhålla att inte alla utgifter som delvis men inte fullständigt är avsedda för rörelseändamål med nödvändighet undantas från avdragsrätten. Endast utgifter för lyxartiklar, nöjen eller underhållning eller för sådant som angavs i nationell lagstiftning vid tiden för ikraftträdandet av sjätte direktivet(18) kan undantas. Andra utgifter som delvis men inte fullt ut avser ändamålet för den skattskyldiga rörelsen medför avdragsrätt och ska betecknas beroende på deras mest framträdande drag antingen som uttag för privat bruk eller som skattepliktiga utgående transaktioner i rörelsen.(19) Jag övergår nu till den aspekten i anslutning till den nationella domstolens fjärde och femte fråga.

Frågorna 4 och 5: Är servering av fria måltider i personalmatsalen till affärskontakter och/eller personal i samband med affärssammanträden ett uttag för privat bruk?

46. Den nationella domstolen nämner endast artikel 6.2 och utgår således från att servering av måltider i personalmatsalen är tillhandahållande av tjänster snarare än av varor. En sådan indelning beror på samtliga omständigheter i varje fall där en transaktion äger rum. Om det huvudsakliga momentet i leveransen är maten, blir artikel 5.6 tillämplig (vid förhandlingen uppgav till exempel ombudet för Danfoss att åtminstone några av ifrågavarande måltider bestod i smörgåsar som färdigstälts i personalmatsalen och serverades i sammanträdesrummet).(20) Det kan också vara möjligt att skilja på artikel 6.2 a och b beroende på om de tillhandahållna tjänsterna består huvudsakligen i att göra varorna tillgängliga (såsom mikrovågsugnar) eller i "verkliga" tjänster, såsom servering av maten. Det ankommer naturligtvis på den nationella domstolen att pröva de faktiska omständigheterna i den omfattning som de har betydelse för den rättsliga bedömningen. Jag nämner dem här endast för fullständighetens skull.

47. Lyckligtvis har denna skillnad begränsad praktisk betydelse i detta mål. Som kommissionen påpekat avser den begärda tolkningen särskilt begreppen "den skattskyldiga personens eget eller personalens privata bruk" och "andra ändamål än rörelsen" vilka återfinns i alla tre bestämmelser.(21) I det följande kommer jag därför att betrakta artiklarna 5.6 och 6.2 som en enhet.

48. Som domstolen framhöll i domen i målet Hotel Scandic Gåsabäck(22) behandlar dessa bestämmelser vissa transaktioner, för vilka inte något vederlag faktiskt erhålls av den skattskyldiga personen, som leverans av varor eller tjänster mot vederlag. Deras syfte är att åstadkomma lika behandling mellan en skattskyldig person som gör uttag av varor eller tjänster för eget eller personalens privata bruk och en slutkonsument som förvärvar varor och mottar tjänster av samma slag. Artiklarna 5.6 och 6.2 hindrar en skattskyldig person som kunnat dra av mervärdesskatt för varor som inköpts för hans rörelse från att undgå betalning av den skatten när han använder de varorna för sitt eget eller personalens privata bruk och, därigenom, vinna en oerättigad fördel gentemot den vanliga konsumenten som köper varor och betalar mervärdesskatt därför. På samma sätt hindrar artikel 6.2 b en skattskyldig person eller hans personal från att ta emot tjänster utan skatt som tillhandahålls av den skattskyldiga personen, för vilket en enskild person måste betala mervärdesskatt.

49. Domstolen har emellertid godtagit att utgifter för logi, kost, representation och underhållning kan ske för klart yrkesmässiga ändamål och att, där det kan visas vara fallet och fråga är om en

kostnadskomponent i skattepliktiga utgående transaktioner, det bör föreligga en rätt att dra av ingående skatt enligt principen om skatteneutralitet.(23)

50. Mot den bakgrunden förefaller det sannolikt att kostnaden för en lunch i personalmatsalen eller en bricka med smörgåsar, som serveras till affärskontakter under en kort paus (eller utan en paus) vid ett dagslångt affärssammanträde, har uppkommit för ett rörelseändamål för att undvika obehaget av hunger eller att slösa tid på att finna andra möjligheter att äta lunch med en förlust av möteseffektiviteten som följd. Detta är emellertid mindre sannolikt vad gäller kostnaden för en fri lunch som ett alternativ till en måltid på mötesdeltagarens egen bekostnad på en närliggande restaurang när sammanträdet har avslutats. I det första fallet bör därför föreligga en rätt att dra av ingående skatt som en kostnadskomponent i rörelsens utgående transaktioner. Det andra fallet bör, om ingående skatt dras av, behandlas som ett uttag för privat bruk enligt artikel 6.2 i sjätte direktivet.

51. Domstolen har också godtagit att tjänster utan vederlag som en arbetsgivare tillhandahåller anställda i vissa fall ska anses ligga utanför tillämpningsområdet för artikel 6.2, trots att de avser den anställdes egna behov snarare än arbetsgivarens. Så var fallet när det gällde transport av de anställda mellan deras bostäder och arbetsplatsen i ett fordon ägt av bolaget. Domstolen framhöll att om exempelvis arbetsplatsen ändras och det är svårt att finna andra lämpliga transportsätt, kan arbetsgivaren anse att det är nödvändigt att själv ombesörja transporten. I det fallet utförs inte transporten "för andra ändamål än rörelsen".(24)

52. Resonemanget kan föras analogt beträffande andra leveranser av varor och tjänster. De flesta anställda kan fritt välja (med vissa begränsningar) vilka kläder de ska ha i arbetet. Köpet därav tjänar deras egna syften. Om deras arbetsgivare förser dem med kläder som förvärvats i rörelsen, innebär detta ett uttag för privat bruk av varor som ingår i hans rörelsetillgångar, och detta tillhandahållande ska därför, vad gäller mervärdesskatt, behandlas enligt artikel 5.6 i sjätte direktivet. Vissa anställda måste emellertid på grund av sina arbetsuppgifter ha särskild uniform eller skyddskläder. När arbetsgivaren tillhandahåller kläder av det slaget gör han det för ett rörelseändamål.

53. På samma sätt ingår det normalt inte i en arbetsgivares affärsverksamhet att tillhandahålla fri mat och dryck till de anställda. Mat och dryck avser normalt de anställdas egna behov. Vad gäller mat och dryck har de vanligtvis en valrätt av samma slag som gäller valet av kläder eller vilket transportsätt de ska välja mellan hemmet och arbetet. Det kan återigen emellertid finnas fall där arbetsuppgifterna ställer krav som medför att den anställda inte har den valmöjligheten och faktiskt kräver att han till exempel intar en bestämd måltid som kanske inte är helt i hans smak på arbetsplatsen tillsammans med affärskontakter vid ett sammanträde eller med andra anställda vid utbildning. Under sådana förhållanden uppfyller den anställda krav som i huvudsak tjänar arbetsgivarens syften snarare än sina egna. Arbetsgivarens tillhandahållande av den fria måltiden bör därför inte behandlas som ett uttag för privat bruk.

54. Det ankommer naturligtvis på den nationella domstolen att avgöra om servering av fria måltider i personalmatsalen eller brickor med smörgåsar faktiskt sker för rörelseändamål eller för mottagarnas egna syften, både vad avser affärskontakter och personal. Vad som anges i begäran om förhandsavgörande tyder, som kommissionen påpekat, på att det förra är fallet.

Frågorna 1–3: Har Danmark rätt att tillämpa ett undantag från avdragsrätten med stöd av artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet?

55. Enligt artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet har medlemsstaterna rätt att behålla alla de undantag "som föreskrivs i deras nationella lagstiftning när detta direktiv träder i kraft".

56. Den nationella domstolens första tre frågor avser i huvudsak om undantaget från avdragsrätten var a) föreskrivet i Danmarks nationella lagstiftning b) när sjätte direktivet trädde i kraft. Dessa två punkter ska emellertid logiskt sett behandlas i omvänd ordning.

När trädde sjätte direktivet i kraft?

57. Skrivningen "när detta direktiv träder i kraft" är oväntat vag. Till skillnad från senare direktiv innehåller sjätte direktivet inte någon bestämmelse som anger tiden för dess ikraftträdande. Inte heller kan en dag för "ikraftträdande" bestämmas med fullständig säkerhet med ledning av ordalydelsen av tillämplig fördragsbestämmelse. Vid denna tid föreskrevs i artikel 191 andra stycket i EEG-fördraget följande: "Direktiv och beslut ska delges dem som de riktar sig till och bli gällande genom denna delgivning." Men är dagen när ett direktiv blir gällande samma som när det träder i kraft? Artikel 254 EG anger nu en dag för när två kategorier av direktiv "träder i kraft" men behåller regeln beträffande andra direktiv att de "blir gällande" genom delgivning. Detta skulle kunna antyda att det föreligger en avsedd semantisk skillnad även om fördraget inte ger någon vägledning beträffande vilken den skillnaden kan vara.

58. Två omständigheter tyder på att den relevanta tidpunkten är fristen för införlivande av medlemsstaterna (ursprungligen den 1 januari 1978 men sedan, för alla medlemsstater utom Belgien och Förenade kungariket, den 1 januari 1979(25)) snarare än någon bestämd dag för ikraftträdande.

59. Domstolen själv har för det första uttalat att tidpunkten i fråga var den 1 januari 1979 åtminstone vad gäller Frankrike (som i likhet med Danmark utnyttjade förlängningen av tidsfristen för införlivande).(26)

60. För det andra ersätts i artikel 176 andra stycket i direktiv 2006/112, som är den nya versionen av artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet, skrivningen "när detta direktiv träder i kraft" med "den 1 januari 1979 eller, för de medlemsstater som anslutit sig till gemenskapen efter den dagen, dagen för deras anslutning".

61. Jag har emellertid svårt att godta den ståndpunkten.

62. Det följer av själva uppbyggnaden av ett direktiv att dagen för dess ikraftträdande normalt inte är samma som när det ska ha införlivats. Ett direktiv är bindande för de medlemsstater som det riktar sig till vad gäller det resultat som ska uppnås men överlämnar till de nationella myndigheterna att välja hur detta ska ske. I det överväldigande antalet fall, däribland i fråga om sjätte direktivet, erfordras att medlemsstaterna granskar och anpassar sin lagstiftning och förvaltningspraxis.(27) Eftersom en sådan process tar tid behövs en tid varunder medlemsstaten är skyldig att verka för att uppnå resultatet i fråga utan att det krävs att det har uppnåtts. Medlemsstaterna kan inte vara skyldiga att verka för att uppnå resultatet, och inte att verka däremot,(28) förrän det finns en dag (oavsett om den uttrycks så att direktivet blir gällande eller träder i kraft) då direktivet blivit tillämpligt. Det är endast när fristen för införlivande har löpt ut som medlemsstaten kan anklagas för att den inte fullgjort sin skyldighet att ha uppnått resultatet.(29)

63. Det kan inte ifrågasättas att medlemsstaterna från det att de delgivits direktivet hade en skyldighet att vidta åtgärder för att deras lagstiftning och myndighetspraxis skulle uppnå den harmonisering som föreskrivs i direktivet. Inte heller kunde de från den tidpunkten vidta åtgärder som allvarligt äventyrade det i direktivet föreskrivna resultatet.(30) Mot bakgrund av den grundläggande principen om rätt till avdrag för ingående skatt i artikel 17.2 och det begränsade undantaget (som, som sådant, ska tolkas restriktivt) i frysningsklausulen i artikel 17.6, anser jag att hinder med nödvändighet förelåg mot införandet av ett nytt undantag från avdragsrätten, efter det

att direktivet blev gällande men före utgången av fristen för införlivandet.

64. Vid tillämpningen av artikel 17.6 anser jag följaktligen att den dag sjätte direktivet trädde i kraft var den dag då det delgavs medlemsstaterna, det vill säga den 23 maj 1977,(31) och att endast undantag från avdragsrätten som förelåg vid den tidpunkten kan omfattas av frysningssklausulen.

65. Jag är medveten om att detta innebär att domstolen begick ett misstag när den uttalade att ifrågavarande tidpunkt för Frankrike var den 1 januari 1979 och att direktiv 2006/112 faktiskt införde en ändring i frysningssklausulen.

66. Jag konstaterar i det förra avseendet att, i de domar som jag känner till,(32) domstolen inte har motiverat sin ståndpunkt att den avgörande tidpunkten är den 1 januari 1979. Det förefaller inte heller som om utgången eller bedömningen i något av de fallen kunde ha påverkats av om den avgörande tidpunkten bestämts till den 23 maj 1977. Eftersom förevarande mål i viss del rör ändringar i den danska mervärdesskattelagstiftningen mellan dessa två tidpunkter, kan det vara lämpligt att domstolen nu tydligare motiverar sin inställning, oavsett om min bedömning är korrekt eller inte.

67. Jag anser, vad gäller den andra punkten, att bibehållandet av ett undantag som inte var förenligt med frysningssklausulen och därför inte var rättsenligt fram till år 2006 inte kunde göras lagenligt med retroaktiv verkan genom en ändring som trädde i kraft år 2007. Om det hade varit rättsstridigt mellan år 1977 och år 2006, anser jag inte att ett lagenligt bibehållande (från en period före år 1977) kan sägas ha påbörjats år 2007. Om min bedömning är rätt, kan det emellertid krävas en klarläggande ändring i artikel 176 i direktiv 2006/112.

Var det nationella undantaget föreskrivet vid den relevanta tidpunkten så att det kan anses ha behållits därefter?

68. För det första ska det framhållas att artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet endast ger medlemsstaterna en rätt att behålla redan befintliga undantag från avdragsrätten och att den är en bestämmelse som ska tolkas restriktivt.(33)

69. Bibehållandet av ett existerande undantag innebär att behålla status quo som den var vid den ifrågavarande tidpunkten. Domstolen har emellertid fastslagit att i den mån som en medlemsstat, efter det att sjätte direktivet har trätt i kraft, ändrar sin lagstiftning genom att minska tillämpningsområdet för redan befintliga undantag och därigenom anpassar sig till det allmänna avdragssystem som avses i artikel 17.2 i sjätte direktivet, ska det anses att denna lagstiftning omfattas av det undantag som föreskrivs i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet.(34) Om däremot en ändring ökar omfattningen av ett befintligt undantag och således fjärrar sig från direktivets mål, är den inte förenlig med artikel 17.6 andra stycket och strider mot artikel 17.2.(35)

70. Det följer av dessa två ståndpunkter sammantaget och mot bakgrund av behovet att artikel 17.6 andra stycket ska tolkas restriktivt att så snart som en medlemsstat har minskat tillämpningsområdet för ett undantag som förelåg när sjätte direktivet trädde i kraft får den inte därefter återgå till den situation som rådde dessförinnan. Med andra ord får den inte efter att ha anpassat sin lagstiftning till det allmänna avdragssystemet i direktivet fjärma sig från det systemet.

71. Om sjätte direktivet trädde i kraft den 23 maj 1977, som jag anser, uppkommer frågan om det undantag som nu är i fråga verkligen förelåg den dagen, mot bakgrund av att det, enligt den nationella domstolens redogörelse för den nationella lagstiftningen som parterna inte ifrågasatt, å ena sidan var uttryckligt föreskrivet i lagstiftningen men att det, å andra sidan vad gäller ifrågavarande slag av tillhandahållanden, inte kunde ha någon effekt, eftersom dessa

tillhandahållanden inte var belagda med någon mervärdesskatt från vilken avdrag kunde ha skett.

72. Jag anser emellertid att det problemet inte behöver lösas i förevarande mål. Det skulle ha behövts om begäran om förhandsavgörande hade rört leveranser som var undantagna från skatt när sjätte direktivet trädde i kraft men som senare blivit skattepliktiga, så att det dittills slumrande undantaget från skattebefrielse fick verkan. Men den gör inte det. Den rör tillhandahållanden som blev skattepliktiga efter den 23 maj 1977 men beträffande vilka avdragsrätt omgående blev verkställbar.

73. Det följer härav att antingen förelåg inte undantaget när sjätte direktivet trädde i kraft, eftersom det inte hade någon effekt och inte kunde införas därefter, eller så förelåg det vid den tidpunkten men måltider i bolagets personalmatsal undantogs senare från dess tillämpningsområde genom förvaltningspraxis i november 1978, i vilket fall det inte senare kunde vidgas till att åter omfatta sådana tillhandahållanden.

74. Det är i det avseendet inte av betydelse om avdraget godtagits i förvaltningspraxis snarare än genom lagstiftning. Domstolen har uttalat att "termen 'nationell lagstiftning', i den mening som avses i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet, inte bara avser lagbestämmelser i egentlig mening, utan även administrativa rättsakter såsom den förvaltningspraxis som utvecklats av den berörda medlemsstatens offentliga myndigheter".(36)

75. Om sjätte direktivet tvärtemot min uppfattning anses ha trätt i kraft den 1 januari 1979, är saken ännu enklare. Den dagen medförde servering av måltider i en personalmatsal fullständig rätt att dra av ingående skatt på grund av nämnd förvaltningspraxis. Enligt artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet kunde inte något undantag från den rätten införas senare i den nationella lagstiftningen.

Förslag till avgörande

76. Mot bakgrund av samtliga ovanstående överväganden anser jag att domstolen ska lämna följande svar på frågorna som ställts av Vestre Landsret:

– Som svar på fråga 4: Artiklarna 5.6 och/eller 6.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet gäller för ett skattskyldigt företags servering av fria måltider till affärskontakter i dess egen personalmatsal när måltiden huvudsakligen avser andra ändamål än rörelsen. Sådana tillhandahållanden kan emellertid också huvudsakligen tjäna rörelsens syften, om de avser att öka effektiviteten vid sammanträden där mottagarna deltar, och de omfattas i sådana fall inte av dessa bestämmelser.

– Som svar på fråga 5: Nämnda bestämmelser gäller för ett skattskyldigt företags servering av fria måltider till en anställd i dess egen personalmatsal när måltiden huvudsakligen tjänar den anställdes egna privata syften. Sådana tillhandahållanden kan emellertid också huvudsakligen tjäna hans arbetsgivares syften med rörelsen, i synnerhet om den anställda, av hänsyn till verksamheten, behöver avstå från ett val som han annars skulle ha gjort för att inta en sådan måltid. I sådana fall tillämpas inte dessa bestämmelser.

– Tillhandahållanden får emellertid inte under några förhållanden anses ha skett mot vederlag enligt artiklarna 5.6 och/eller 6.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet såvida inte mervärdesskatt som betalats för varor eller tjänster som ingår i beskattningsunderlaget i sådant fall är helt eller delvis avdragsgill.

– Som svar på frågorna 1–3: Enligt artikel 17.6 andra stycket i sjätte mervärdesskattedirektivet får en medlemsstat inte "behålla" ett undantag från avdragsrätt avseende utgifter för vilka avdragsrätt förelåg enligt förvaltningspraxis när direktivet trädde i kraft även om undantaget i teorin

var fastlagt i den nationella lagstiftningen. Inte heller får en medlemsstat som en gång har medgivit avdrag för mervärdesskatt för vissa utgifter efter det att direktivet trädde i kraft senare återgå till att undanta samma utgifter från avdragsrätt även om sådant undantag var fastställt när direktivet trädde i kraft.

1 – Originalspråk: engelska.

2 – 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), som ändrats åtskilliga gånger, nedan kallat sjätte direktivet). Det har ersatts, med verkan från och med den 1 januari 2007, av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1), vars syfte är att återge de tillämpliga bestämmelserna i en omarbetad struktur och lydelse utan att i princip medföra materiella ändringar i den gällande lagstiftningen (se skäl 3). Hänvisningarna nedan till bestämmelser i direktiv 2006/112 innebär därför inte att ordalydelsen är densamma som i motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet.

3 – Se artikel 2.1 a och 2.1 c i direktiv 2006/112.

4 – Se artikel 73 i direktiv 2006/112.

5 – Se artikel 168 a i direktiv 2006/112.

6 – Se artikel 167 i direktiv 2006/112.

7 – Se artikel 16 i direktiv 2006/112.

8 – Se artikel 26 i direktiv 2006/112.

9 – Se artiklarna 74 och 75 i direktiv 2006/112.

10 – Se artikel 176 i direktiv 2006/112.

11 – Danfoss, en av sökandena i målet vid den nationella domstolen, har, utan invändning däremot, uppgivit att restaurangers tillhandahållande av tjänster mervärdesbeskattades varför ingående skatt i princip kunde dras av.

12 – Jag konstaterar emellertid att mervärdesbeskattningen av sådana tillhandahållanden förefaller vara helt identisk i praktiken med den beskattning som skulle ha skett om de ansetts ha varit uttag för privat bruk.

13 – Principen har fastställts i artikel 2 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) och nu i artikel 1.2 i direktiv 2006/112.

14 – Se åttonde skälet till första direktivet (ovan fotnot 13).

15 – Se, till exempel, dom av den 8 januari 2002 i mål C-409/99, Metropol och Stadler (REG 2002, s. I-81), punkterna 58 och 59.

16 – I motsats till sådana situationer som exempelvis export, gränsöverskridande leveranser, leveranser eller förvärv utan mervärdesskatt i syfte att genomföra planerade skattepliktiga leveranser som i praktiken inte kommer till stånd men som kan medföra avdragsrätt trots att det

inte finns någon *verklig* utgående skatt att göra avdrag från.

17 – Blandade prestationer avseende varor och tjänster klassificeras i enlighet med deras huvudsakliga delar, se till exempel dom av den 27 oktober 2005 i mål C?41/04, Levob Verzekering (REG 2005, s. I?9433, punkt 27).

18 – Kategorier som ursprungligen inte avsågs vara aktuella efter år 1981, se punkterna 9–10 ovan och punkt 62 och följande punkt nedan.

19 – Om de helt avser utgående transaktioner som undantagits från skatt, föreligger inte någon avdragsrätt (se punkt 36 ovan). Om de avser delvis skattebefriade och delvis skattepliktiga utgående transaktioner, bestäms den avdragsgilla andelen enligt pro rata-regleringen i artikel 17.5 i sjätte direktivet.

20 – I dom av den 2 maj 1996 i mål C?231/94, Faaborg-Gelting Linien (REG 1996, s. I?2395), punkterna 12–14, gjorde domstolen åtskillnad mellan mat för avhämtning och måltider ”som är förenade med tjänster som har till ändamål att möjliggöra en omedelbar konsumtion på därför avsedd plats”. Se också dom av den 10 mars 2005 i mål C?491/03, Hermann (REG 2005, s. I?2025), punkterna 18–28.

21 – Se, beträffande en likvärdig situation, dom av den 16 oktober 1997 i mål C?258/95, Fillibeck (REG 1997, s. I?5577), punkt 20.

22 – Dom av den 20 januari 2005 i mål C?412/03 (REG 2005, s. I?743), punkt 23, som hänvisar till dom av den 6 maj 1992 i mål C?20/91, De Jong (REG 1992, s. I?2847), punkt 15, av den 26 september 1996 i mål C?230/94, Enkler (REG 1996, s. I?4517), punkterna 33 och 35, domen i målet Fillibeck (ovan fotnot 21), punkt 25, dom av den 8 mars 2001 i mål C?415/98, Bakcsi (REG 2001, s. I?1831), punkt 42, och av den 17 maj 2001 i de förenade målen C?322/99 och C?323/99, Fischer och Brandenstein (REG 2001, s. I?4049), punkt 56.

23 – Se 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), särskilt vid punkterna 56–58.

24 – Domen i målet Fillibeck (ovan fotnot 21), punkterna 19–34.

25 – Se artikel 1 i sjätte direktivet respektive i rådets nionde direktiv 78/583/EEG av den 26 juni 1978 om harmonisering av medlemsstaternas lagar rörande omsättningsskatter (EGT L 194, s. 16; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 71).

26 – Se domen i målet Ampafrance och Sanofi (ovan fotnot 23), punkterna 5 och 9, dom av den 14 juni 2001 i mål C?345/99, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I?4493), punkt 6, och av den 14 juni 2001 i mål C?40/00, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I?4539), punkterna 5 och 9.

27 – Ett anmärkningsvärt undantag är Europaparlamentets och rådets direktiv 98/34/EG av den 22 juni 1998 om ett informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter (EGT L 204, s. 37), som anger en dag för ikraftträdande men inte någon frist för införlivande, eftersom det endast fastställde ett informationsförfarande som medlemsstaterna skulle följa och det inte fanns något behov att anpassa deras inhemska lagstiftning.

28 – Dom av den 18 december 1997 i mål C?129/96, Inter-Environnement Wallonie (REG 1997, s. I?7411) och efterföljande praxis som grundar sig på den.

29 – Se också Prechal, Sacha, *Directives in EC Law*, Oxford EC Law Library, 2 upplagan 2004, s.

18 och följande sida.

30 – Domen i målet Inter-Environnement Wallonie (ovan fotnot 28), punkt 45.

31 – Som anges i kommissionens databas EUR-Lex.

32 – Ovan fotnot 26.

33 – Se punkt 35 och fotnot 15 ovan.

34 – Domen i målet C-345/99, kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 26), punkterna 22–24, och domen i målet Metropol och Stadler (ovan fotnot 15), punkt 45.

35 – Domen i målet C-40/00, kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 26), punkterna 17–20, och domen i målet Metropol och Stadler, punkt 46.

36 – Domen i målet Metropol och Stadler (ovan fotnot 15), punkt 49.