DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

19. september 2000 *

I de forenede sager C-177/99 og C-181/99,

angående anmodninger, som Tribunal administratif de Nantes (sag C-177/99) og Tribunal administratif de Melun (sag C-181/99) (Frankrig) i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) har indgivet til Domstolen for i de for nævnte retter verserende sager,

Ampafrance SA

mod

Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire (sag C-177/99),

og

Sanofi Synthelabo, tidligere Sanofi Winthrop SA,

mod

Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne (sag C-181/99),

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende gyldigheden af Rådets beslutning 89/487/EØF af 28. juli 1989 om bemyndigelse til Den Franske Republik til at anvende en foranstaltning, som fraviger artikel 17, stk. 6, andet afsnit, i sjette direktiv 77/388/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT L 239, s. 21),

* Processprog: fransk.

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, D.A.O. Edward, og dommerne L. Sevón, P.J.G. Kapteyn, H. Ragnemalm og M. Wathelet (refererende dommer),

generaladvokat: G. Cosmas
justitssekretær: ekspeditionssekretær H.A. Rühl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Ampafrance SA ved advokaterne J.-C. Bouchard og O. Cortez, Hauts-de-Seine

— Sanofi Synthelabo ved økonomidirektør J.-C. Leroy

— den franske regering ved kontorchef K. Rispal-Bellanger og ekspeditionssekretær S. Seam, begge Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmægtigede

— Rådet for Den Europæiske Union ved juridisk konsulent J. Monteiro og M.-J. Vernier, Juridisk Tjeneste, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent E. Traversa og H. Michard, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 27. januar 2000 er afgivet mundtlige indlæg af Ampafrance SA ved advokaterne J.-C. Bouchard og O. Cortez, af Sanofi Synthelabo ved advokaterne B. Geneste og O. Davidson, Hauts-de-Seine, af den franske regering ved S. Seam, af Rådet ved J. Monteiro og M.-J. Vernier og af Kommissionen ved H. Michard,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 23. marts 2000,

afsagt følgende

Dom

1 Ved afgørelser af 3. december 1998 og 11. maj 1999, indgået til Domstolen henholdsvis den 14. og 17. maj 1999, har Tribunal administratif de Melun (sag C-181/99) og Tribunal administratif de Nantes (sag C-177/99) i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) begge forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende gyldigheden af Rådets beslutning 89/487/EØF af 28. juli 1989 om bemyndigelse til Den Franske Republik til at anvende en foranstaltning, som fraviger artikel 17, stk. 6, andet afsnit, i sjette direktiv 77/388/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT L 239, s. 21).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under to sager mellem dels Ampafrance SA (herefter »Ampafrance«) (sag C-177/99), og dels Sanofi Winthrop SA, der efter en virksomhedsovertagelse og fusion blev benævnt Sanofi den 12. maj 1998, og dernæst den 18. maj 1999 Sanofi Synthelabo (herefter »Sanofi«) (sag C-181/99), mod skattemyndighederne vedrørende afgiftsberigtigelser over for selskaberne, hvorved der ikke blev givet dem ret til fradrag af merværdiafgiften (herefter »moms«) for udgifter til logi, repræsentation, restaurationsbesøg og underholdning.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelserne

3 Artikel 2, stk. 2, i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12, herefter »første direktiv«) bestemmer:

»Ved enhver omsætning svares en merværdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.«

4 Artikel 17 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiaf-

giftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), som regulerer retten for afgiftspligtige til fradrag af indgående moms, bestemmer i stk. 2, litra a):

»I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person.«

5 Sjette direktivs artikel 17, stk. 6, indeholder en fastfrysningsklausul (eller »standstill-klausul«), hvorefter medlemsstaterne kan opretholde nationale udelukkelser af retten til momsfradrag, som var gældende inden det sjette direktivs ikrafttrædelse, altså inden den 1. januar 1979. Bestemmelsen lyder således:

»Senest inden udløbet af en periode på fire år fra datoen for dette direktivs ikrafttræden fastsætter Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag af merværdiafgiften. Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng, erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag.

Indtil de ovenfor omhandlede regler træder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser, som på tidspunktet for dette direktivs ikrafttræden var gældende i henhold til deres nationale lovgivning.«

6 De nævnte fællesskabsbestemmelser i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, første afsnit, er endnu ikke blevet vedtaget på grund af en uenighed i Rådet vedrørende de udgifter, der eventuelt ikke skal give ret til fradrag af moms.

7 Sjette direktivs artikel 27 bestemmer:

»1. Rådet kan med enstemmighed på forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse. Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen må ikke eller kun i ubetydelig grad påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug.

2. Den medlemsstat, der ønsker at indføre de i stk. 1 omhandlede foranstaltninger, forelægger sagen for Kommissionen med de oplysninger, der er nødvendige til at foretage en vurdering.

3. Kommissionen underretter de øvrige medlemsstater herom inden for en frist på en måned.

4. Rådets samtykke anses for opnået, såfremt hverken Kommissionen eller en af medlemsstaterne inden for en frist på to måneder fra den i stk. 3 nævnte underretning har anmodet om, at sagen forelægges Rådet.

5. ...«

Nationale bestemmelser

8 I Frankrig blev udelukkelsen af retten til fradrag af moms for udgifter til logi, repræsentation, restaurationsbesøg og underholdning gradvis indført mellem 1967 og 1979.

9 Bestemmelserne, hvorefter der ikke bestod ret til fradrag for visse goder og tjenesteydelser, og som var gældende inden den 1. januar 1979, tidspunktet for sjette direktivs ikrafttrædelse, indeholdtes i artikel 7 og 11 i dekret nr. 67-604 af 27. juli 1967 (JORF af 28.7.1967, s. 7541, herefter »dekret nr. 67-604«).

10 Dekretets artikel 7 bestemte:

»Afgift, der påhviler udgifter, der afholdes til virksomhedslederes eller ansattes bolig eller logi, er ikke fradragsberettiget.

Dette gælder dog ikke for afgift, der pålægges udgifter afholdt i forbindelse med, at der gratis stilles logi til rådighed på byggepladser eller i en virksomheds lokaler for sikkerheds- eller overvågningspersonale.«

11 Artikel 11 i dekret nr. 67-604 bestemte:

»Afgiften, der pålægges udgifter, der afholdes med henblik på tilfredsstillelse af virksomhedslederes eller de ansattes personlige behov, bl.a. afgiften på udgifter til repræsentation, restaurationsbesøg og underholdning, er ikke fradragsberettiget.

Dette gælder dog ikke for følgende udgifter:

Udgifter afholdt for goder, som udgør faste anlæg, og som særligt oprettes på selve arbejdsstedet til gavn for alle ansatte.

Udgifter til arbejds- eller beskyttelsesbeklædning, som en virksomhed stiller til rådighed for sine ansatte.«

12 Ved artikel 25 i dekret nr. 79-1163 af 29. december 1979 (JORF af 31.12.1979, s. 3333, herefter »dekret nr. 79-1163«), som blev vedtaget efter sjette direktivs ikrafttrædelse, blev artikel 236 i bilag II i code général des impôts erstattet af følgende bestemmelse:

»Afgiften på goder eller tjenesteydelser, der benyttes af tredjemænd, af virksomhedsledere eller ansatte, såsom logi eller bolig, udgifter til restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning eller enhver anden udgift, som direkte eller indirekte er forbundet med rejse eller bopæl, er ikke fradragsberettiget.

Dette gælder dog ikke for arbejds- eller beskyttelsesbeklædning, lokaler og materiel, som stilles til rådighed for de ansatte på arbejdsstedet, eller for udgifter afholdt i forbindelse med, at der på arbejdsstedet stilles gratis logi til rådighed for sikkerheds- eller overvågningspersonale.«

13 Conseil d'État fastslog i sin dom af 3. februar 1989, Compagnie Alitalia (herefter »Alitalia-dommen«), at artikel 25 i dekret nr. 79-1163 var ugyldig, idet den udelukkede retten til fradrag af moms for udgifter i forbindelser med goder og tjenesteydelser, anvendt af tredjemænd, »hvorved bestemmelsen var i strid med det i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, angivne mål om ikke at udvide området for gældende undtagelser«.

14 Efter Alitalia-dommen anmodede Den Franske Republik ved skrivelse af 13. april 1989 Rådet om bemyndigelse i henhold til sjette direktivs artikel 27, stk. 1, til »indtil ikrafttrædelsen af de endelige bestemmelser i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 6, at indføre en undtagelse fra artikel 17, stk. 6, med henblik på i fransk lovgivning at vedtage en bestemmelse, som udelukker fradrag for udgifter til logi, repræsentation, restaurationsbesøg og underholdning«.

15 Den franske regering anførte herved følgende:

»Formålet med denne særforanstaltning er at forhindre svig og afgiftsunddragelser, som følger af fradrag af afgift for udgifter, der efter deres karakter udgør et endeligt forbrug. Risikoen for svig og afgiftsunddragelser er stor, eftersom virksomhederne tilskyndes til i form af naturalydelser eller gaver at afholde udgifter, der vedrører endeligt forbrug, med fradrag af afgift, samt til ikke korrekt at sondre mellem udgifter til virksomhedsledere eller ansatte og udgifterne til tredjemænd.

Udelukkelsen gælder dog ikke for:

— udgifter, der afholdes af en afgiftspligtig i forbindelse med, at denne mod vederlag stiller logi, måltider, levnedsmidler eller drikkevarer til rådighed

— udgifter afholdt i forbindelse med, at der gratis stilles logi til rådighed på byggepladser og lignende eller i en virksomheds lokaler for sikkerheds- eller overvågningspersonale

— udgifter, der afholdes af en afgiftspligtig på grund af ikrafttrædelsen af et kontraktligt eller legalt ansvar over for vedkommendes kunder (f.eks. udgifter til logi og levnedsmidler, der afholdes af et luftfartsselskab til dets passagerer som følge af et forlænget ophold i lufthavn).«

16 Rådet vedtog den 28. juli 1989 beslutning 89/487. I beslutningens anden og tredje betragtning anføres følgende:

»... ved skrivelse registreret i Kommissionen den 17. april 1989 har Den Franske Republik anmodet om bemyndigelse til at indføre en særlig foranstaltning, som fraviger bestemmelserne i artikel 17, stk. 6, andet afsnit, i nævnte direktiv;

... visse leverancer og ydelser til en afgiftspligtig, især vedrørende dennes repræsentationsudgifter, er ikke fradragsberettigede i Frankrig i overensstemmelse med artikel 17, stk. 6, andet afsnit, i sjette direktiv; ... nævnte foranstaltning tager med henblik på at forhindre svig og afgiftsunddragelse sigte på at udelukke fradragsretten for merværdiafgift for andre udgifter til logi, restaura-

tionsbesøg, repræsentation og underholdning; ... udelukkelsen vil ikke berøre udgifter, der afholdes af en afgiftspligtig i forbindelse med, at denne mod vederlag stiller logi, måltider, levnedsmidler eller drikkevarer til rådighed, eller udgifter afholdt i forbindelse med, at der gratis stilles logi til rådighed på byggepladser og lignende eller i en virksomheds lokaler for sikkerheds- eller overvågningspersonale, og heller ikke udgifter, der afholdes af en afgiftspligtig på grund af ikrafttrædelsen af et kontraktligt eller legalt ansvar over for vedkommendes kunder«.

17 Artikel 1 i beslutning 89/487 bestemmer:

»1. Som fravigelse af bestemmelserne i artikel 17, stk. 6, andet afsnit, i sjette direktiv, bemyndiges Den Franske Republik til midlertidigt og senest indtil ikrafttrædelsen af fællesskabsbestemmelser, hvorved det fastsættes, hvorledes de udgifter, der er nævnt i første afsnit af nævnte stk., skal behandles, at udelukke fradragsretten for merværdiafgiften på udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning.

2. Den i stk. 1 omhandlede udelukkelse gælder ikke for:

— udgifter, der afholdes af en afgiftspligtig i forbindelse med, at han mod vederlag stiller logi, måltider, levnedsmidler eller drikkevarer til rådighed

— udgifter afholdt i forbindelse med, at der gratis stilles logi til rådighed på byggepladser og lignende eller i en virksomheds lokaler for sikkerheds- eller overvågningspersonale

— udgifter, der afholdes af en afgiftspligtig på grund af ikrafttrædelsen af et kontraktligt eller legalt ansvar for den pågældendes kunder.«

18 Efter beslutning 89/487 ændrede den franske regering ved artikel 4 i dekret nr. 89-885 af 14. december 1989 (JORF af 15.12.1989, s. 15578) artikel 236 i bilag II til code général des impôts. Bestemmelsen blev affattet således:

»... Fradragsretten for merværdiafgiften for udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning udelukkes midlertidigt.

Denne udelukkelse gælder dog ikke for:

1. udgifter, der afholdes af en afgiftspligtig i forbindelse med, at han mod vederlag stiller logi, måltider, levnedsmidler eller drikkevarer til rådighed

2. udgifter afholdt i forbindelse med, at der gratis stilles logi til rådighed på byggepladser og lignende eller i en virksomheds lokaler for sikkerheds- eller overvågningspersonale

3. udgifter, der afholdes af en afgiftspligtig på grund af ikrafttrædelsen af et kontraktligt og legalt ansvar over for den pågældendes kunder«.

Tvisterne i hovedsagerne

Sag C-177/99

19 Ampafrance afholder ved udøvelsen af sin erhvervsvirksomhed visse udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning. Selskabet fratrak momsen på udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning, som det havde afholdt såvel for dets ansatte som for tredjemænd i juni 1993.

20 Den 30. november 1993 tilstillede skattemyndigheden Ampafrance en efteropkrævning på 252 086 FRF, som udgjorde fratrukket moms for nævnte udgifter. Denne afgiftsberigtigelse var baseret på artikel 236 i bilag II til code général des impôts, som indarbejdede beslutning 89/487 i fransk lovgivning, og som udelukkede fradragsret for moms for udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning.

21 Efter at Ampafrance's klage over denne afgørelse var blevet afvist af skattemyndighederne i Maine-et-Loire, anlagde selskabet sag til prøvelse heraf ved Tribunal administratif de Nantes.

22 Ampafrance har her nedlagt påstand om tilbagebetaling af de beløb, det havde erlagt i moms for transaktionerne i juni 1993, og subsidiært om, at spørgsmålet om gyldigheden af beslutning 89/487 forelægges Domstolen med henblik på en præjudiciel afgørelse.

23 I 1995 tilstillede skattemyndighederne — også under henvisning til artikel 236 i bilag II til code général des impôts — laboratorierne Choay, Millot Solac og Clin Midy efteropkrævningsafgørelser på henholdsvis 260 524 FRF for Choay's vedkommende, 661 796 FRF for Millot Solac's vedkommende og 635 422 FRF for Clin Midy's vedkommende, som udgjorde disse laboratoriers fradrag af moms for udgifter til repræsentation, som de havde afholdt for leverandører og kunder i november/december 1993.

24 Da de klager, som laboratorierne havde indgivet over disse efteropkrævningsafgørelser, var blevet afvist af direktøren for skattemyndighederne i Val-de-Marne, anlagde Sanofi, som var indtrådt i laboratorierne Choay, Millot Solac og Clin Midy's rettigheder og forpligtelser, sag til prøvelse heraf ved Tribunal administratif de Paris. Efter oprettelsen af Tribunal administratif de Melun blev sagen overført til denne retsinstans, der havde stedlig kompetence.

25 Sanofi gjorde for Tribunal administratif de Melun bl.a. gældende, at beslutning 89/487, som var hjemmel for artikel 236 i bilag II til code général des impôts, var ugyldig. Selskabet fremførte fem ugyldighedsgrunde, hvoraf de fire blev forkastet af nævnte retsinstans. Sanofi fremførte under sit femte anbringende, at beslutning 89/487 tilsidesatte det fællesskabsretlige proportionalitetsprincip.

De præjudicielle spørgsmål

26 I sag C-177/99 besluttede Tribunal administratif de Nantes at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende spørgsmål:

»Sagens afgørelse afhænger af, om bestemmelserne i Rådets beslutning af 28. juli 1989 om bemyndigelsen til Den Franske Republik til at fravige den fastfrysning af fravigelser, som indførtes ved Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977, og til at lade tredjemænd være omfattet af udelukkelserne fra fradragsretten for merværdiafgiften på udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning, dels er forenelige med målene med sjette direktiv, bl.a. artikel 27, hvorefter 'Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen kan give medlemsstaterne tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse', og dels med princippet om proportionalitet mellem det forfulgte afgiftsformål og de hertil anvendte midler. Retten finder, at besvarelsen af dette spørgsmål, hvis løsning ikke er åbenbar, alene vil gøre det muligt at vurdere, om sagsøgerens søgsmål er begrundet.«

27 I sag C-181/99 fastslog Tribunal administratif de Melun følgende:

»Det er åbenbart, at den midlertidige tilladelse til at udelukke fradragsretten for merværdiafgiften på udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning, som en afgiftspligtig har afholdt, ikke beror på, at der er konstateret systematisk svig eller afgiftsunddragelse, som sådanne udgifter har givet anledning til, men ud fra en formodning om, at der er tale om udgifter, som let kan misbruges som følge af deres blandede karakter. For så vidt som forvaltningen imidlertid begrunder denne systematiske udelukkelsesforanstaltning i vanskeligheden med at gennemføre en effektiv kontrol med disse udgifters erhvervsmæssige karakter, bemærkes, at fradrag af disse udgifter i selskabers skattepligtige indtægter eller i indkomstbeskatningen, som er hjemlet i artikel 39.5.b og f i code général des impôts, er genstand for en sådan kontrol, der gennemføres på grundlag af dokumenter eller ved inspektion på stedet af

skattemyndighederne under skatteretternes prøvelse, og at disse kontrolforanstaltninger klart ville kunne anvendes på ovennævnte merværdiafgiftsfradrag trods forskellen i registreringsbetingelserne og afgiftsopkrævningen. Det forfulgte mål kan også nås ved en fast grænse for de tilladte fradragsbeløb. Herved og under hensyn til, at ovennævnte fravigelsesforanstaltning — som er absolut og generel — er til hinder for fradrag af afgift, som står i forbindelse med udgifter, hvis erhvervsmæssige karakter ikke kan bestrides, finder nærværende ret, at der består alvorlig tvivl om, hvorvidt denne foranstaltning er strengt nødvendig og står i rimeligt forhold til de mål, som forfølges med den fritagelse, der blev givet Den Franske Republik [ved beslutning 89/487].«

28 Den nationale ret besluttede derfor

»at udsætte sagen om fritagelse for de omtvistede afgifter, indtil De Europæiske Fællesskabers Domstol har truffet afgørelse om gyldigheden af beslutning [89/487] ud fra proportionalitetsprincippet«.

29 Ved kendelse afsagt af formanden for Femte Afdeling den 18. november 1989 er de to sager blevet forenet med henblik på den mundtlige forhandling og domsafsigelsen.

Præjudicielle spørgsmål

30 De to nationale retsinstansers præjudicielle spørgsmål drejer sig hovedsagelig om gyldigheden af beslutning 89/487.

31 Inden spørgsmålet om gyldigheden af beslutning 89/487 behandles, skal dens rækkevidde nærmere fastsættes.

Rækkevidden af beslutning 89/487

32 Sagsøgerne i hovedsagerne mener, at det fremgår af selve ordlyden af beslutning 89/487, som gengiver den franske regerings anmodning om fravigelse, at rækkevidden af den indrømmede fravigelse er generel og omfatter alle udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning, og at der ikke sondres mellem, om udgifterne er afholdt til fordel for virksomhedsledere eller personale eller til fordel for tredjemænd, eller om de er blevet afholdt med henblik på erhvervsformål eller for at tilfredsstille personlige behov. Hvis Domstolen følgelig fastslår, at beslutning 89/487 er ugyldig, bliver ordningen med udelukkelse af fradragsretten for moms for sådanne udgifter generelt afskaffet i Frankrig.

33 Den franske regering og Kommissionen har anført, at selv om beslutning 89/487, som gengiver den franske regerings anmodning om fravigelse, generelt omfatter udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning, er dens rækkevidde rent faktisk begrænset, idet beslutningen kun omfatter udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning, der afholdes til fordel for tredjemænd. Denne snævre fortolkning støttes på Alitalia-dommen, hvori Conseil d'État alene fastslog, at artikel 25 i dekret nr. 79-1163 var i strid med artikel 17, stk. 6, i sjette direktiv, fordi bestemmelsen udelukkede fradragsretten for moms for udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning, der var afholdt til fordel for tredjemænd.

34 Det bemærkes, at det er et grundlæggende princip i momssystemet, jf. herved artikel 2 i det første og det sjette direktiv, at der skal pålægges moms i alle fremstillings- eller omsætningsled, med fradrag af den moms, der umiddelbart har ramt de tidligere led (dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Supergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 16). I henhold til fast retspraksis udgør fradragsretten i henhold til sjette

direktivs artikel 17 ff. en integrerende del af momsordningen og kan som udgangspunkt ikke begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i et tidligere omsætningsled (jf. bl.a. BP Supergaz-dommen, præmis 18, og dom af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 — C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 43). Enhver begrænsning af fradragsretten har betydning for afgiftsbyrdens størrelse og må finde ensartet anvendelse i samtlige medlemsstater. Undtagelser er derfor kun lovlige i de tilfælde, som direktivet udtrykkeligt indeholder bestemmelse om (BP Supergaz-dommen, præmis 18).

35 Det er inden for disse rammer, at rækkevidden af beslutning 89/487 må vurderes. Beslutningen er vedtaget i henhold til sjette direktivs artikel 27, hvorefter en medlemsstat kan opnå tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i sjette direktiv for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse.

36 Beslutningen bemyndiger Den Franske Republik til at fravige bestemmelserne i sjette direktiv med hensyn til det generelle princip om ret til fradrag af moms i direktivets artikel 17.

37 For så vidt som beslutningen er vedtaget i henhold til sjette direktivs artikel 27, må det fastslås, at beslutning 89/487 trods den generelle ordlyd af den fravigelse, der blev indrømmet Den Franske Republik, bemyndiger denne til i sin nationale retsorden med hensyn til udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning at indføre udelukkelser fra ret til fradrag af moms, som ikke indeholdtes i dens lovgivning på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttrædelse.

38 Denne fortolkning er baseret på ordlyden af sjette direktivs artikel 27, hvori anvendes udtrykket »indføres«, og som set i sammenhæng med direktivets artikel 17, stk. 6, andet afsnit, hvorefter medlemsstaterne kan opretholde alle de

undtagelser fra fradragsretten, som på tidspunktet for direktivets ikrafttræden var gældende i henhold til deres nationale lovgivning.

39 Det bemærkes herved, at de udelukkelser af ret til fradrag af moms, som gjaldt inden ikrafttrædelsen af sjette direktiv, senere er blevet opretholdt uændret i den franske lovgivning, og at udelukkelsen af ret til fradrag desuden i denne lovgivning er blevet udvidet til også at omfatte andre forhold. Under disse omstændigheder må de udgifter, som allerede ikke gav ret til fradrag af moms i henhold til dekret nr. 67-604, anses for at være omfattet af »fastfrysningsklausulen« i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit.

40 Fravigelsen i beslutning 89/487 omhandler altså reelt dels udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning, der afholdes til fordel for tredjemænd, og som ikke var omfattet af dekret nr. 67-604, og dels udgifter af samme karakter, som var afholdt til fordel for virksomhedsledere eller ansatte, og som ikke var omfattet af udelukkelsen i henhold til dekret nr. 67-604. Det bemærkes herved, at dekret nr. 67-604 ikke hjemlede ret til fradrag af moms for udgifter, der var afholdt for virksomhedslederes eller ansattes logi, og at der i dekretet ikke sondredes mellem udgifter, der var blevet afholdt med henblik på erhvervsformål eller for at opfylde personlige behov og udgifter til repræsentation, restaurationsbesøg og underholdning, der var afholdt for at opfylde virksomhedslederes eller ansattes individuelle behov.

41 Efter at rækkevidden af fravigelsen i beslutning 89/487 således er blevet fastlagt, skal de nationale retsinstansers spørgsmål om gyldigheden af beslutningen i forhold til proportionalitetsprincippet behandles.

Gyldigheden af beslutning 89/487

42 Det bemærkes indledningsvis, at proportionalitetsprincippet efter Domstolens faste praksis hører til fællesskabsrettens almindelige grundsætninger (jf. bl.a. dom af 11.7.1989, sag 265/87, Schräder, Sml. s. 2237, præmis 21), hvorfor spørgsmålet om gyldigheden af fællesskabsinstitutionernes retsakter kan efterprøves på grundlag af denne almindelige retsgrundsætning (dom af 15.4.1997, sag C-27/95, Bakers of Nailsea, Sml. I, s. 1847, præmis 17).

43 Med henblik herpå må det undersøges, om bestemmelserne i beslutning 89/487 er egnede til og nødvendige for at nå det særlige mål, de forfølger, og om de i mindst mulig grad påvirker sjette direktivs mål og principper.

44 Ampafrance og Sanofi, som har nedlagt påstand om, at beslutning 89/487 kendes ugyldig, har først anført, at der i beslutningen anvendes uforholdsmæssige midler til bekæmpelse af svig og afgiftsunddragelser, for så vidt som beslutningen indfører en generel og systematisk udelukkelse af ret til fradrag af moms, der er baseret på en formodning om risiko for svig eller afgiftsunddragelse på grund af den blandede (private og erhvervsmæssige) karakter af de pågældende udgifter. De har anført, at det er urimeligt at udelukke ret til fradrag af visse udgifter under henvisning til bekæmpelse af afgiftsunddragelser, uden at det kræves bevist, at der reelt består en risiko for svig eller afgiftsunddragelser, og den afgiftspligtige ikke har mulighed for at godtgøre, at der ikke foreligger svig eller afgiftsunddragelser ved at påvise, at de afholdte udgifter korrekt er blevet anvendt til erhvervsformål.

45 Ampafrance har tilføjet, at i henhold til dom af 29. maj 1997 (sag C-63/96, Skripalle, Sml. I, s. 2847, præmis 30) kunne Rådet ikke bemyndige til indførelse af nationale fravigelser, der tilsigtede gennemførelse af andre mål end dem, der var udtømmende opregnet i sjette direktivs artikel 27. Ampafrance har anført, at de franske myndigheder, da de anmodede Rådet om bemyndigelse til at fravige sjette direktivs regler, ikke søgte at bekæmpe risikoen for svig og afgiftsunddra-

gelse, men ønskede at etablere en ordning, der fritog dem for at kontrollere, om visse udgifter har erhvervsmæssig karakter.

46 Ampafrance og Sanofi har dernæst anført, at beslutning 89/487 strider mod proportionalitetsprincippet, fordi det mål, beslutningen forfølger, kunne være nået ved andre midler, der i mindre grad skadede sjette direktivs principper og mål. Der foreligger i fransk lovgivning andre foranstaltninger, som gør det muligt for skattemyndighederne effektivt at bekæmpe svig og afgiftsunddragelse, og som er mindre restriktive for de afgiftspligtige end en generel og systematisk udelukkelse af ret til fradrag af moms for de omstridte udgifter.

47 Sagsøgerne i hovedsagerne har herved først anført, at fransk lovgivning allerede indeholdt en bestemmelse, hvorefter der ikke var ret til fradrag af moms for udgift afholdt af afgiftspligtige til private formål. Artikel 230, stk. 1, i bilag II til code général des impôts bestemmer således, at moms, der påhviler goder og tjenesteydelser, som de afgiftspligtige erhverver eller udtager til eget brug, kun kan fradrages, såfremt goderne og tjenesteydelserne er »nødvendige« for deres erhvervsvirksomhed.

48 Ampafrance har dernæst anført, at fransk lovgivning indeholder en effektiv kontrolordning af de pågældende udgifter, idet de erhvervsdrivende er forpligtet til at fremlægge en detaljeret oversigt over generalomkostninger (formular nr. 2067), der vedlægges den årlige resultatopgørelse. Denne oversigt omhandler fem grupper af generalomkostninger, herunder udgifter til restaurationsbesøg og underholdning.

49 Endvidere har sagsøgerne i hovedsagerne anført, at i henhold til de franske lovbestemmelser vedrørende selskabsbeskatning (artikel 39.1.1 i code général des impôts) kan udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning af erhvervsmæssig karakter fradrages i selskabernes skattepligtige overskud, såfremt det påvises, at de er afholdt i virksomhedens interesse. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen i sag C-181/99, at det med henblik på fradrag af sådanne

udgifter i skattepligtigt overskud kontrolleres, om de har erhvervsmæssig karakter, og at kontrollen gennemføres på grundlag af dokumenter eller på stedet af skattemyndighederne under kontrol af skatteretterne.

50 Sanofi har endelig anført, at det fremgår af fjerde betragtning til beslutning 89/487, at bemyndigelsen til Den Franske Republik til at anvende foranstaltninger, som fraviger sjette direktivs bestemmelser vedrørende ret til fradrag af moms, kun kunne indrømmes midlertidigt og senest indtil ikrafttrædelsen af fællesskabsbestemmelser, hvorved det fastsættes, hvilke udgifter der ikke giver ret til fradrag af moms. Den omstændighed, at Rådet ikke har været i stand til at vedtage bestemmelserne i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, første afsnit, indebærer, at denne midlertidige situation fortsat består, hvorfor fravigelsen uundgåeligt er blevet uforholdsmæssig i forhold til det mål, den forfølger.

51 Den franske regering, Rådet og Kommissionen har bestridt disse argumenter.

52 Rådet og den franske regering har først anført, at beslutning 89/487 er begrundet, uanset om der konstateres et forsæt til eller fastslås at foreligge svig eller systematiske afgiftsunddragelser. Udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning kan efter deres karakter udnyttes til svig og afgiftsunddragelse på grund af risikoen for endeligt afgiftsfrit forbrug, der vanskeligt kan kontrolleres af myndighederne, idet det er vanskeligt at afgøre, om udgifterne er afholdt med henblik på opfyldelse af erhvervsmæssige eller private behov. De har herved henvist til, at sjette direktivs artikel 17, stk. 6, første afsnit, bestemmer, at det i de fællesskabsbestemmelser, der skal vedtages, vil blive fastsat, at udgifter, der ikke er af streng, erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, under alle omstændigheder ikke vil give adgang til fradrag.

53 For det andet har den franske regering, Rådet og Kommissionen anført, at udelukkelsen af ret til fradrag af moms for udgifter til logi, restaurationsbesøg,

repræsentation og underholdning ikke er et uforholdsmæssigt middel i forhold til målet om bekæmpelse af svig og afgiftsunddragelse, som er fastsat i sjette direktivs artikel 27, idet udelukkelsen af ret til fradrag i denne sag udtrykkeligt er begrænset til tilfælde, hvor der foreligger reel risiko for svig og afgiftsunddragelser, og som netop er tilfælde, hvor det et umuligt at afgøre, om der er tale om erhvervsmæssige eller private udgifter.

54 Den franske regering og Kommissionen har herved anført, at de franske myndigheder i deres anmodning om fravigelse begrænsede udelukkelsen af ret til fradrag af moms til udgifter, for hvilke der består en alvorlig risiko for svig og afgiftsunddragelse, idet de franske myndigheder anmodede om, at tilladelsen til udelukkelse af fradragsretten ikke finder anvendelse i tre tilfælde, hvor der ikke består tilsvarende risiko for svig eller afgiftsunddragelser. Rådet har under henvisning til de samme argumenter anført, at beslutning 89/487, som ordret gengiver den franske regerings anmodning, opfylder de krav, som Domstolen har stillet med hensyn til forholdsmæssighed mellem de anvendte midler og de tilsigtede mål.

55 Endelig har Rådet og den franske regering anført, at udelukkelsen af ret til fradrag for de udgifter, der omhandles i beslutning 89/487, udgør et nødvendigt middel til effektivt at nå det tilsigtede mål. Rådet har erkendt, at man kunne forestille sig andre foranstaltninger såsom en fast begrænsning af det tilladte fradragsbeløb. Denne foranstaltning finder Rådet dog ikke effektiv, idet foranstaltningen enten ville have minimal betydning for de afgiftspligtiges situation, såfremt det faste beløb blev fastsat for lavt, eller man ville ikke hermed nå det tilsigtede mål, såfremt det faste beløb modsat var for højt. Den franske regering har anført, at udelukkelsen af ret til fradrag af moms for udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning er nødvendig for at nå målet om bekæmpelse af svig og afgiftsunddragelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 27, for så vidt som der ikke foreligger andre midler, der i tilstrækkelig grad gør det muligt at efterprøve karakteren af de pågældende udgifter.

56 Med hensyn til argumentet om, at udelukkelsen af ret til fradrag er begrundet i, at det er umuligt effektivt at kontrollere, om de omstridte udgifter er erhvervsmæssige, og udelukkelsen altså tilgodeser målet om bekæmpelse af svig og afgiftsunddragelse, bemærkes, at det kan være vanskeligt at foretage en sondring mellem den private og erhvervsmæssige del af visse udgifter, som f.eks. udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning, også selv om disse afholdes som led i en virksomheds normale drift. Det er ubestridt, at der kan foreligge en risiko for svig eller afgiftsunddragelse, der kan begrunde de særforanstaltninger, som kan indføres i henhold til direktivets artikel 27. Denne risiko foreligger dog ikke, når det af objektive oplysninger fremgår, at afgifterne er blevet afholdt til strengt erhvervsmæssige formål.

57 De argumenter, der er fremført af den franske regering, Rådet og Kommissionen, og som er gengivet i præmis 53 og 54 i nærværende dom, kan derfor ikke tiltrædes. Det må fastslås, at trods de tre undtagelser fra udelukkelsen, der er angivet i artikel 1, stk. 2, i beslutning 89/487, bemyndiger beslutningen Den Franske Republik til at udelukke erhvervsdrivendes ret til fradrag af moms for udgifter, selv om disse kan godtgøre udgifternes strengt erhvervsmæssige karakter.

58 Heraf følger, at anvendelsen af den ordning om udelukkelse af ret til fradrag, som beslutning 89/487 giver bemyndigelse til, kan føre til forbud mod fradrag af moms for virksomheders erhvervsmæssige udgifter og altså indebære, at visse former for forbrug, der ikke er endeligt, undergives moms, hvilket strider mod princippet om ret til fradrag af moms, der garanterer afgiftens neutralitet.

59 Hvad angår spørgsmålet om nødvendigheden af den ønskede udelukkelse af fradragsretten bemærkes for det første, at beslutning 89/487 ikke angiver, hvorfor den af den franske regering ønskede undtagelse var nødvendig for at undgå visse former for svig eller afgiftsunddragelse.

60 For det andet bemærkes, at for at en fællesskabsretsakt om merværdiafgiftssystemet kan anses for at være forenelig med proportionalitetsprincippet, skal dens bestemmelser være nødvendige for gennemførelsen af det særlige formål, der forfølges hermed, og mindst muligt påvirke sjette direktivs mål og principper.

61 Det bemærkes imidlertid, at en foranstaltning, hvorved alle udgifter til logi, repræsentation, restaurationsbesøg og underholdning udelukkes fra fradrag af moms, hvilket er et grundlæggende princip i merværdiafgiftssystemet i sjette direktiv, når mere egnede midler, der i mindre grad tilsidesætter dette princip end en udelukkelse af ret til fradrag med hensyn til visse udgifter, kan anvendes eller allerede foreligger i den nationale lovgivning, ikke forekommer nødvendigt for at bekæmpe svig og afgiftsunddragelse.

62 Uden at Domstolen skal udtale sig om muligheden for at anvende andre midler til bekæmpelse af svig og afgiftsunddragelser, som f.eks. en fast begrænsning af det tilladte fradragsbeløb eller en tilsvarende kontrol som den, der foretages ved indkomstbeskatning eller selskabsbeskatning, bemærkes, at på fællesskabsrettens nuværende stade udgør en national lovgivning, hvorefter udgifter til logi, repræsentation, restaurationsbesøg og underholdning ikke giver ret til fradrag af moms, selv om den afgiftspligtige med henblik på at opnå fradragsretten kan godtgøre, at der ikke foreligger svig eller afgiftsunddragelse, ikke et forholdsmæssigt middel i forhold til målet om at bekæmpe svig og afgiftsunddragelse og påvirker i urimelig grad sjette direktivs mål og principper.

63 Følgelig må de præjudicielle spørgsmål fra Tribunal administratif de Nantes og Tribunal administratif de Melun besvares med, at beslutning 89/487 er ugyldig.

Den tidsmæssige begrænsning af dommens retsvirkninger

64 Den franske regering har under retsmødet anført, at Domstolen, såfremt den kender beslutning 89/487 i strid med proportionalitetsprincippet, tidsmæssigt vil kunne begrænse dommens retsvirkninger.

65 Den franske regering har til støtte herfor henvist til beskyttelsen af den berettigede forventning, den nærede vedrørende foreneligheden med fællesskabsretten af beslutning 89/487. Den franske regering anfører herved, at den havde overholdt sjette direktivs artikel 27 med henblik på først at opnå Kommissionens støtte og dernæst havde opnået en beslutning fra Rådet, som bemyndigede de franske myndigheder til midlertidigt og indtil indførelsen af en harmoniseret ordning om udelukkelse af ret til fradrag af moms at udelukke ret til fradrag for udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning, der var afholdt til fordel for tredjemænd. Kommissionens støtte og Rådets beslutning havde bibragt den franske regering ubegrundede forhåbninger om beslutning 89/487's forenelighed med fællesskabsretten.

66 Det bemærkes, at Domstolen kun undtagelsesvis under anvendelse af et almindeligt retssikkerhedsprincip, der er knæsat i Fællesskabets retsorden, vil finde anledning til at begrænse borgernes mulighed for at påberåbe sig den således fortolkede bestemmelse med henblik på anfægtelse af tidligere i god tro stiftede retsforhold. Denne begrænsning kan i henhold til Domstolens faste praksis kun foretages i selve den dom, hvori der træffes afgørelse om den anmodede fortolkning. Ved afgørelsen af, om en doms tidsmæssige virkning skal begrænses, skal der lægges vægt på, at selv om de praktiske følger af enhver retsafgørelse omhyggeligt må vurderes, kan man dog ikke gå så langt som til at

gribe ind i rettens objektivitet og bringe dens fremtidige anvendelse i fare, blot fordi en retsafgørelse kan få virkninger for fortiden (dom af 2.2.1988, sag 24/86, Blaizot, Sml. s. 379, præmis 28 og 30, og af 16.7.1992, sag C-163/90, Legros m.fl., Sml. I, s. 4625, præmis 30).

67 Det bemærkes med hensyn til nærværende præjudicielle sag, at det er første gang, at princippet om den berettigede forventning påberåbes af en regering til støtte for en påstand om begrænsning af en doms tidsmæssige virkning. Dette princip, som følger af retssikkerhedsprincippet (dom af 15.2.1996, sag C-63/93, Duff m.fl., Sml. I, s. 569, præmis 20, og af 18.5.2000, sag C-107/97, Rombi og Arkopharma, Sml. I, s. 3367, præmis 66), er en generel regel, der kan påberåbes af borgerne (erhvervsdrivende), der har en berettiget forventning, som er skabt af de offentlige myndigheder (jf. f.eks. Duff-dommen, præmis 22, og den deri angivne retspraksis). Som generaladvokaten har fremført i punkt 83 i forslaget til afgørelse, kan princippet om den berettigede forventning ikke påberåbes af en regering for at undgå virkningerne af en afgørelse fra Domstolen, hvori en fællesskabsretsakts ugyldighed fastslås, idet dette vil indebære, at borgerne ikke ville være beskyttet mod en adfærd fra offentlige myndigheder, som er baseret på retsstridige bestemmelser.

68 Selv om Kommissionen og Rådet i denne sag imødekom de franske myndigheders anmodning om at fravige sjette direktivs artikel 17 for at undgå svig og afgiftsunddragelse, fremgår det under alle omstændigheder af Domstolens praksis, at den afledte ret skal overholde de generelle retsprincipper og bl.a. proportionalitetsprincippet (jf. herved dom af 5.7.1977, sag 114/76, Bela-Mühle, Sml. s. 1211, præmis 7, og af 11.6.1998, sag C-361/96, Grandes sources d'eaux minérales françaises, Sml. I, s. 3496, præmis 30). Domstolen har allerede fastslået, at en foranstaltning baseret på sjette direktivs artikel 27, som tilsigtede at hindre svig eller afgiftsunddragelser, kun kunne fravige et princip i sjette

direktiv inden for de grænser, der var strengt nødvendige for at nå dette mål (jf. herved dom af 10.4.1984, sag 324/82, Kommissionen mod Belgien, Sml. s. 1861, præmis 29), og altså skulle overholde proportionalitetsprincippet.

69 De franske myndigheder har i denne sag i høj grad medvirket ved fastlæggelsen af indholdet af beslutning 89/487, som ordret gengiver ordlyden af deres anmodning om fravigelse (punkt 9 og 10 i skrivelse af 13.4.1989), der resulterede i, at Den Franske Republik som en midlertidig foranstaltning for at hindre svig og afgiftsunddragelse blev bemyndiget til at udelukke ret til fradrag af indgående moms, også selv om det drejer sig om udgifter, hvis strengt erhvervsmæssige karakter kan godtgøres. De franske myndigheder kunne under disse omstændigheder ikke være uvidende om, at beslutning 89/487 på grund af sit indhold ikke var forenelig med proportionalitetsprincippet og kan derfor ikke hævde, at de med føje kunne anse nævnte beslutning for gyldig.

70 Under disse omstændigheder findes der ikke grundlag for at begrænse dommens tidsmæssige virkninger.

Sagsomkostningerne

71 De udgifter, der er afholdt af den franske regering, af Rådet og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for de nationale retter, tilkommer det disse at træffe afgørelse om sagsomkostningerne.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Tribunal administratif de Melun ved afgørelse af 3. december 1998 og af Tribunal administratif de Nantes ved afgørelse af 11. maj 1999, for ret:

Rådets beslutning 89/487/EØF af 28. juli 1989 om bemyndigelse til Den Franske Republik til at anvende en foranstaltning, som fraviger artikel 17, stk. 6, andet afsnit, i sjette direktiv 77/388/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, er ugyldig.

Edward Sevón Kapteyn

Ragnemalm Wathelet

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 19. september 2000.

R. Grass D.A.O. Edward

Justitssekretær Formand for Femte Afdeling