DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 19 september 2000 *

I de förenade målen C-177/99 och C-181/99,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från Tribunal administratif de Nantes (C-177/99) och Tribunal administratif de Melun (C-181/99) (Frankrike), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i de vid de nationella domstolarna anhängiga målen mellan

**Ampafrance SA**

och

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

och mellan

**Sanofi Synthelabo**, tidigare Sanofi Winthrop SA,

och

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

angående giltigheten av rådets beslut 89/487/EEG av den 28 juli 1989 om rätt för Frankrike att vidta en åtgärd som avviker från artikel 17.6 andra stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (EGT L 239, s. 21),

* Rättegångsspråk: franska.

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden D.A.O. Edward samt domarna L. Sevón, P.J.G. Kapteyn, H. Ragnemalm och M. Wathelet (referent),

generaladvokat: G. Cosmas,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören H.A. Rühl,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Ampafrance SA, genom advokaterna J.-C. Bouchard och O. Cortez, Hauts-de-Seine,

— Sanofi Synthelabo, genom finansdirektören J.-C. Leroy,

— Frankrikes regering, genom K. Rispal-Bellanger, sous-directeur, utrikesministeriets rättsavdelning, och S. Seam, secrétaire des affaires étrangères, samma avdelning, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska unionens råd, genom juridiske rådgivaren J. Monteiro och M.-J. Vernier, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom juridiske rådgivaren E. Traversa och H. Michard, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 27 januari 2000 av: Ampafrance SA, företrätt av advokaterna J.-C. Bouchard och O. Cortez, Sanofi Synthelabo, företrätt av advokaterna B. Geneste och O. Davidson, Hauts-de-Seine, Frankrikes regering, företrädd av S. Seam, rådet, företrätt av J. Monteiro och M.-J. Vernier, och kommissionen, företrädd av H. Michard,

och efter att den 23 mars 2000 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

## Dom

1 Tribunal administratif de Melun (C-181/99) och Tribunal administratif de Nantes (C-177/99) har var och en genom beslut av den 3 december 1998 och av den 11 maj 1999, vilka inkom till domstolen den 14 respektive den 17 maj 1999, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt en fråga om giltigheten av rådets beslut 89/487/EEG av den 28 juli 1989 om rätt för Frankrike att vidta en åtgärd som avviker från artikel 17.6 andra stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (EGT L 239, s. 21).

2 Frågan har uppkommit i två tvister mellan bolaget Ampafrance SA (nedan kallat Ampafrance) och skatteförvaltningen (C-177/99) och mellan bolaget Sanofi Winthrop SA, som till följd av fusion och förvärv betecknades Sanofi från och med den 12 maj 1998, och därefter Sanofi Synthelabo från och med den 18 maj 1999, (nedan kallat Sanofi) och skatteförvaltningen (C-181/99), angående de eftertaxeringar som bolagen blev föremål för och som grundades på undantag från rätten att dra av mervärdesskatt på utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning.

## Tillämpliga bestämmelser

### *Gemenskapslagstiftningen*

3 Av artikel 2 andra stycket i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, 1967, s. 1301, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3, nedan kallat första direktivet) framgår följande:

"På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna."

4 I artikel 17.2 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145,

s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet), vari de skattskyldigas rätt att dra av ingående mervärdesskatt behandlas, föreskrivs följande:

"I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdeskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person."

5 Artikel 17.6 i sjätte direktivet innehåller en frysningsklausul (eller standstill-klausul), enligt vilken nationella undantag från rätten att dra av mervärdesskatt som gällde innan sjätte direktivet trädde i kraft, det vill säga före den 1 januari 1979, får behållas. Bestämmelsen har följande lydelse:

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

Till dess att ovanstående regler träder i kraft får medlemsstaterna behålla alla de undantag som föreskrivs i deras nationella lagstiftning när detta direktiv träder i kraft."

6 De gemenskapsregler som avses i artikel 17.6 första stycket i sjätte direktivet har fram till i dag fortfarande inte antagits, eftersom man inom rådet inte har nått en överenskommelse om de utgifter beträffande vilka rätten att dra av mervärdesskatt skall kunna undantas.

7 I artikel 27 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"1. Rådet får enhälligt på kommissionens förslag bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande. Åtgärder avsedda att förenkla skatteuttaget får inte mer än i ringa utsträckning påverka det skattebelopp som skall betalas i sista konsumtionsledet.

2. En medlemsstat som önskar genomföra de åtgärder som avses i punkt 1 skall underrätta kommissionen om dem och förse kommissionen med alla nödvändiga upplysningar.

3. Kommissionen skall underrätta övriga medlemsstater om de föreslagna åtgärderna inom en månad.

4. Rådet skall anses ha fattat beslut om varken kommissionen eller någon medlemsstat inom två månader från den underrättelse som anges i föregående punkt har begärt att frågan skall tas upp av rådet.

5...."

*Den nationella lagstiftningen*

8 I Frankrike infördes undantaget från rätten att dra av mervärdesskatt på utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning gradvis mellan åren 1967 och 1979.

9 De bestämmelser om undantag från avdragsrätten beträffande vissa varor och tjänster som var tillämpliga före den 1 januari 1979, då sjätte direktivet trädde i kraft, fanns i artiklarna 7 och 11 i dekret nr 67-604 av den 27 juli 1967 (*JORF* av den 28 juli 1967, s. 7541, nedan kallat dekret nr 67-604).

10 I artikel 7 i detta dekret föreskrevs följande:

"Skatt på utgifter för logi för eller inkvartering av ett företags ledning eller personal är inte avdragsgill.

Detta undantag avser emellertid inte skatt på utgifter för att utan vederlag tillhandahålla logi på arbetsplatser för anställda som svarar för säkerheten vid eller övervakningen av industriella eller kommersiella enheter eller en byggarbetsplats."

11 Av artikel 11 i dekret nr 67-604 framgår följande:

"Skatt på utgifter för individuella behov som ett företags ledning eller personal har, däribland skatt på utgifter för mottagningar, restaurangbesök och underhållning, är inte avdragsgill.

Detta undantag avser emellertid inte utgifter för

varor som utgör anläggningstillgångar och som på själva arbetsplatsen är särskilt avdelade för att tillgodose personalens gemensamma behov, och

arbets- eller skyddskläder som ett företag tilldelar sin personal."

12 I dekret nr 79-1163 av den 29 december 1979 (*JORF* av den 31 december 1979, s. 3333, nedan kallat dekret nr 79-1163), som antogs efter det att sjätte direktivet hade trätt i kraft, föreskrevs, i artikel 25, att artikel 236 i bilaga II till Code général des impôts (allmänna skattelagen) skulle ersättas med följande lydelse:

"Skatt på varor eller tjänster som används av tredje man eller av ett företags ledning eller personal, såsom logi eller inkvartering, utgifter för logi, mottagningar, restaurangbesök, underhållning eller varje utgift som har ett direkt eller indirekt samband med förflyttning eller bostad, är inte avdragsgill.

Detta undantag avser emellertid inte arbets- eller skyddskläder, lokaler och utrustning som har ställts till personalens förfogande på arbetsplatsen, eller logi som vederlagsfritt tillhandahålls anställda som svarar för säkerheten eller övervakningen på arbetsplatsen."

13 Conseil d'État fastslog i sin dom av den 3 februari 1989, Compagnie Alitalia (nedan kallad domen i målet Alitalia), att artikel 25 i dekret nr 79-1163 var ogiltig, eftersom den medförde undantag från rätten att dra av mervärdesskatt på samtliga varor och tjänster som användes av tredje man, "varigenom man [bortsåg] från det i artikel 17.6 i sjätte direktivet angivna målet att inte utsträcka gällande undantag".

14 Efter domen i målet Alitalia begärde Republiken Frankrike hos rådet, i skrivelse av den 13 april 1989, att med stöd av artikel 27.1 i sjätte direktivet få införa "ett undantag från artikel 17.6 i sjätte direktivet, till dess att slutliga bestämmelser enligt denna artikel har trätt i kraft, för att i sin lagstiftning införa en bestämmelse om undantag från rätten att dra av utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning".

15 Den franska regeringen anförde följande:

"Denna särskilda åtgärd syftar till att hindra skatteflykt och skatteundandragande som följer av skattesänkningar för utgifter som hänför sig till sista konsumtionsledet. Riskerna för skatteflykt och skatteundandragande är betydande, eftersom företagen kommer att lockas att genom naturaförmåner eller gåvor stå för skattesänkningar i sista konsumtionsledet och att inte korrekt skilja mellan de utgifter som avser ett företags ledning och personal och dem som avser tredje man.

Undantaget avser emellertid inte

— utgifter som en skattskyldig har haft för att mot vederlag tillhandahålla logi, måltider, mat och dryck,

— utgifter för att utan vederlag tillhandahålla logi på arbetsplatser eller i ett företags lokaler för säkerhets-, bevaknings- eller övervakningspersonal,

— utgifter som en skattskyldig har haft till följd av att han ådragit sig avtals- eller lagenligt skadeståndsansvar gentemot sina kunder (exempelvis ett flygbolags utgifter för kost och logi för passagerare till följd av ett långvarigt uppehåll vid en flygplats)."

16 Den 28 juli 1989 fattade rådet beslut 89/487. Av andra och tredje övervägandena i ingressen till beslutet framgår följande:

"Republiken Frankrike har genom skrivelse, som registrerades hos kommissionen den 17 april 1989, begärt att få genomföra en särskild åtgärd som avviker från artikel 17.6 andra stycket i nämnda direktiv.

Vissa varor och tjänster som är avsedda för en skattskyldig och som särskilt avser den skattskyldiges utgifter för representation undantas i Frankrike från avdragsrätten, i enlighet med artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet. Nämnda åtgärd syftar till att utesluta rätten att dra av mervärdesskatt på andra utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning, för att hindra skatteflykt

eller skatteundandragande. Undantaget avser varken utgifter som en skattskyldig har haft för att mot vederlag tillhandahålla logi, måltider, mat och dryck, utgifter för att utan vederlag tillhandahålla logi på arbetsplatser eller i ett företags lokaler för säkerhets-, bevaknings- eller övervakningspersonal, eller utgifter som en skattskyldig har haft till följd av att han ådragit sig avtals- eller lagenligt skadeståndsansvar gentemot sina kunder."

17 I artikel 1 i beslut 89/487 föreskrivs följande:

"1. Republiken Frankrike får, med avvikelse från artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet, under en begränsad tid och senast intill dess att de gemenskapsregler som skall reglera de utgifter som avses i första stycket i nämnda punkt har trätt i kraft, utesluta rätten att dra av mervärdesskatt på utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning.

2. Undantaget i punkt 1 är inte tillämpligt på

— utgifter som en skattskyldig har haft för att mot vederlag tillhandahålla logi, måltider, mat och dryck,

— utgifter för att utan vederlag tillhandahålla logi på arbetsplatser eller i ett företags lokaler för säkerhets-, bevaknings- eller övervakningspersonal,

— utgifter som en skattskyldig har haft till följd av att han ådragit sig avtals- eller lagenligt skadeståndsansvar gentemot sina kunder."

18 Efter beslut 89/487 ändrade den franska regeringen, genom artikel 4 i dekret nr 89-885 av den 14 december 1989 (*JORF* av den 15 december 1989, s. 15578), lydelsen av artikel 236 i bilaga II till Code général des impôts. Denna artikel erhöll följande lydelse:

"... Under en begränsad tid skall utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning inte berättiga till avdrag av mervärdesskatt.

Detta undantag är emellertid inte tillämpligt på

1. utgifter som en skattskyldig har haft för att mot vederlag tillhandahålla logi, måltider, mat och dryck,

2. utgifter för att utan vederlag tillhandahålla logi på arbetsplatser eller i ett företags lokaler för säkerhets-, bevaknings- eller övervakningspersonal,

3. utgifter som en skattskyldig har haft till följd av att han ådragit sig avtals- eller lagenligt skadeståndsansvar gentemot sina kunder."

## Tvisterna i målen vid de nationella domstolarna

*Mål C-177/99*

19 Ampafrance har i sin näringsverksamhet olika utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning. Bolaget drog av den mervärdesskatt som i juni 1993 hade utgått för utgifterna för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning, såväl för dess personal som för tredje man.

20 Skatteförvaltningen tillställde Ampafrance den 30 november 1993 ett taxeringsmeddelande om uppbörd av 252 086 FRF, vilket motsvarade den mervärdesskatt som hade dragits av på ovannämnda utgifter. Denna eftertaxering grundades på artikel 236 i bilaga II till Code général des impôts, genom vilken beslut 89/487 införlivades med fransk rätt och enligt vilken mervärdesskatt på utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning inte är avdragsgill.

21 Efter det att Ampafrances klagomål mot detta taxeringsmeddelande hade avslagits genom beslut av skattemyndigheten i Maine-et-Loire, väckte Ampafrance talan mot beslutet vid Tribunal administratif de Nantes.

22 Ampafrance yrkade inom ramen för sin talan att det belopp som bolaget hade betalat i mervärdesskatt för de transaktioner som hade utförts under juni månad 1993 skulle återbetalas och, i andra hand, att den nationella domstolen skulle hänskjuta frågan om giltigheten av beslut 89/487 till EG-domstolen.

23 År 1995 tillställde skatteförvaltningen, likaledes med stöd av artikel 236 i bilaga II till Code général des impôts, laboratorierna Choay, Millot Solac och Clin Midy taxeringsmeddelanden om uppbörd av 260 524 FRF beträffande laboratoriet Choay, 661 796 FRF beträffande laboratoriet Millot Solac och 635 422 FRF beträffande laboratoriet Clin Midy, vilket motsvarade de avdrag som dessa laboratorier hade gjort för mervärdesskatt på de utgifter för mottagningar som hade uppkommit till förmån för leverantörer och kunder under månaderna november och december 1993.

24 Efter det att de klagomål som anfördes mot dessa taxeringsmeddelanden hade avslagits genom beslut av direktören för skattemyndigheten i Val-de-Marne väckte Sanofi, som har övertagit rättigheterna och skyldigheterna för laboratorierna Choay, Millot Solac och Clin Midy, talan mot besluten vid Tribunal administratif de Paris. Efter det att Tribunal administratif de Melun hade inrättats hänsköts målet till denna domstol, som har territoriell behörighet.

25 Sanofi gjorde vid Tribunal administratif de Melun bland annat gällande att beslut 89/487, som artikel 236 i bilaga II till Code général des impôts grundas på, var ogiltigt. Bolaget angav härvid fem ogiltighetsgrunder, varav den nationella domstolen underkände fyra stycken. Sanofi hävdade genom sin femte grund att beslut 89/487 innebar ett åsidosättande av den gemenskapsrättsliga proportionalitetsprincipen.

## Begäran om förhandsavgörande

26 Vad gäller mål C-177/99 beslutade Tribunal administratif de Nantes att förklara målet vilande och att ställa följande fråga till domstolen:

"Avgörande för tvistens lösning är frågan huruvida bestämmelserna i rådets beslut av den 28 juli 1989 om att bemyndiga den franska regeringen att avvika från det stopp som införts genom rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 och att till tredje man utsträcka tillämpningen av undantaget från avdragsrätten för utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning är förenliga med dels målen med sjätte direktivet och i synnerhet dess artikel 27, i vilken det stadgas att '[r]ådet får enhälligt på kommissionens förslag bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande', dels principen om proportionalitet mellan det skattemål som eftersträvas och åtgärderna för genomförande. Det är endast med hjälp av ett svar på denna svåra fråga som det är möjligt att bedöma huruvida talan skall bifallas."

27 Vad gäller mål C-181/99 fastslog Tribunal administratif de Melun följande:

"Det är tydligt att det tillfälliga bemyndigandet att inte medge rätten att dra av skatten på en skattskyldigs samtliga utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning inte är motiverat av att det har konstaterats föreligga systematisk skatteflykt och skatteundandragande i sådana fall utan av presumtionen att det är blandade transaktioner som lätt kan ge upphov till skatteflykt eller skatteundandragande. Administrationen har emellertid motiverat detta systematiska undantag från avdragsrätten [avseende mervärdesskatten på nämnda utgifter] med att det är svårt att införa ett effektivt system för att kontrollera att det rör sig om utgifter som har uppkommit i rörelsen. Avdragen för dessa utgifter i samband med beräkningen av de vinster på vilka det betalas bolagsskatt och inkomstskatt, ett avdrag som är tillåtet enligt artikel 39.5.b och f i Code général des impôts, är föremål för en sådan kontroll, med hjälp av

verifikationer eller på plats, som företas av skattemyndigheten under skattedomstolens tillsyn. Detta kontrollsystem kan uppenbarligen överföras till det i målet aktuella området, trots skillnaden i fråga om deklaration och uppbörd av de ifrågavarande skatterna. Det eftersträvade målet kan även uppnås genom en schablonmässig minskning av det tillåtna avdragsbeloppet. Således, och med hänsyn till att denna undantagsåtgärd med allmän räckvidd och giltighet utgör hinder för avdrag för skatten på utgifter som ostridigt är hänförliga till rörelsen, finns det anledning att allvarligt ifrågasätta om det undantag som Republiken Frankrike har beviljats genom... [beslut 89/487] verkligen är nödvändigt och proportionerligt i förhållande till de mål som eftersträvas."

28 Tribunal administratif de Melun beslutade följaktligen att

"vilandeförklara målet i den del som avser yrkandet om befrielse från den omtvistade skatten fram till dess att Europeiska gemenskapernas domstol har uttalat sig om giltigheten, med hänsyn till proportionalitetsprincipen, av... beslut... [89/487]".

29 Ordföranden på femte avdelningen förordnade genom beslut av den 18 november 1999 att de två målen skall förenas vad gäller det muntliga förfarandet och domen.

## Frågan om giltigheten

30 De två nationella domstolarna har hänskjutit respektive begäran om förhandsavgörande till EG-domstolen för att få klarhet i huruvida beslut 89/487 är giltigt.

31 Domstolen avser att klargöra räckvidden av beslut 89/487 innan den undersöker huruvida beslutet är giltigt.

*Räckvidden av beslut 89/487*

32 Sökandena i målen vid de nationella domstolarna har anfört att det framgår av själva lydelsen av beslut 89/487, som återger den franska regeringens begäran att få avvika från bestämmelserna i sjätte direktivet, att den medgivna avvikelsens räckvidd är allmän och avser alla utgifter för logi, mottagningar, restaurangbesök och underhållning, utan att det görs skillnad på om utgifterna har uppkommit till förmån för företagets ledning eller personal eller till förmån för den som i förhållande till företaget utgör tredje man, eller om de har uppkommit för yrkesmässiga ändamål eller för att tillgodose individuella behov. Om domstolen fastslår att beslut 89/487 är ogiltigt, är det följaktligen åtgärden att utesluta rätten att dra av mervärdesskatten på detta slag av utgifter som inte till någon del skulle kunna genomföras i Frankrike.

33 Den franska regeringen och kommissionen har anfört att beslut 89/487, som återger den franska regeringens begäran att få avvika från bestämmelserna i sjätte direktivet, visserligen allmänt avser utgifter för logi, mottagningar, restaurangbesök och underhållning, men att beslutet i själva verket har en mer begränsad räckvidd och endast avser utgifter för logi, mottagningar, restaurangbesök och underhållning som har uppkommit till förmån för den som i förhållande till företaget utgör tredje man. Denna restriktiva tolkning grundas på domen i målet Alitalia, i vilken Conseil d'État fastslog att artikel 25 i dekret nr 79-1163 endast stred mot artikel 17.6 i sjätte direktivet till den del den från rätten att dra av mervärdesskatt uteslöt utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning som hade uppkommit till förmån för den som i förhållande till företaget utgör tredje man.

34 Domstolen erinrar om att, enligt en för mervärdesskatteordningen grundläggande princip som följer av artikel 2 i första respektive sjätte direktivet, skatt skall utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden och avdrag medges för ingående skatt (dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz, REG 1995, s. I-1883, punkt 16). Av fast rättspraxis följer att den rätt till avdrag

som avses i artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet är oskiljaktigt förenad med mervärdesskatteordningen och därför i princip inte kan inskränkas. Avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten (se bland annat domen i det ovannämnda målet BP Soupergaz, punkt 18, och dom av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98—C-147/98, Gabalfrisa m.fl., REG 2000, s. I-1577, punkt 43). Varje begränsning av avdragsrätten påverkar skattenivån och måste därför tillämpas på ett liknande sätt i alla medlemsstater. Undantag är följaktligen endast tillåtna när så uttryckligen anges i direktivet (domen i det ovannämnda målet BP Soupergaz, punkt 18).

35 Det är med hänsyn till dessa faktorer som man skall bedöma räckvidden av beslut 89/487, som fattades med stöd av artikel 27 i sjätte direktivet, enligt vilken en medlemsstat kan bemyndigas att genomföra särskilda åtgärder som avviker från sjätte direktivet för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande.

36 Detta beslut innebär att Republiken Frankrike får avvika från bestämmelserna i sjätte direktivet såvitt avser den allmänna principen om rätt att dra av mervärdesskatt, vilken fastslås i artikel 17 i nämnda direktiv.

37 Eftersom beslut 89/487 grundas på artikel 27 i sjätte direktivet, konstaterar domstolen att nämnda beslut, trots att den avvikelse från bestämmelserna i sjätte direktivet som Republiken Frankrike tilläts att genomföra uttrycks i allmänna ordalag, innebär att denna stat bemyndigas att i sin nationella rättsordning införa undantag från rätten att dra av mervärdesskatt, i fråga om utgifter för logi, mottagningar, restaurangbesök och underhållning, som inte föreskrevs i dess lagstiftning när sjätte direktivet trädde i kraft.

38 En sådan tolkning grundas på lydelsen av artikel 27 i sjätte direktivet, i vilken uttrycket "genomföra" används, och skall jämföras med artikel 17.6 andra stycket i samma direktiv, som innebär att medlemsstaterna får behålla de

undantag från avdragsrätten som föreskrevs i deras nationella lagstiftning när sjätte direktivet trädde i kraft.

39 Domstolen konstaterar i detta hänseende att de undantag från rätten att dra av mervärdesskatt som fanns innan sjätte direktivet trädde i kraft därefter har behållits orörda i fransk rätt, som dessutom har utvidgat undantaget från avdragsrätten till vissa andra situationer. De utgifter som redan var uteslutna från rätten att dra av mervärdesskatt enligt dekret nr 67-604 skall under dessa omständigheter anses omfattas av standstill-klausulen i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet.

40 I själva verket avser den avvikelse från bestämmelserna i sjätte direktivet som medgavs genom beslut 89/487 således dels utgifter för logi, mottagningar, restaurangbesök och underhållning som har uppkommit till förmån för den som i förhållande till företaget utgör tredje man, vilka inte avsågs med dekret nr 67-604, dels utgifter av samma slag som har uppkommit till förmån för ett företags ledning eller personal, vilka inte omfattades av undantaget enligt dekret nr 67-604. Domstolen konstaterar i detta avseende att dekret nr 67-604 innebar att mervärdesskatten inte var avdragsgill beträffande utgifter för logi för ett företags ledning eller personal, utan att det gjordes en åtskillnad mellan utgifter som hade uppkommit för yrkesmässiga ändamål eller för att tillgodose individuella behov och utgifter för mottagningar, restaurangbesök och underhållning, som hade uppkommit för att tillgodose de individuella behov som ett företags ledning eller personal hade.

41 Efter det att räckvidden av den genom beslut 89/487 medgivna avvikelsen på så sätt har klarlagts skall domstolen, i enlighet med de nationella domstolarnas begäran, undersöka om beslutet är giltigt med hänsyn till proportionalitetsprincipen.

*Huruvida beslut 89/487 är giltigt*

42 Domstolen erinrar inledningsvis om att proportionalitetsprincipen enligt domstolens fasta rättspraxis ingår bland gemenskapsrättens allmänna principer (se bland annat dom av den 11 juli 1989 i mål 265/87, Schräder, REG 1989, s. 2237, punkt 21; svensk specialutgåva, volym 10, s. 97). Det går därför att med utgångspunkt från denna allmänna rättsprincip pröva om gemenskapsinstitutionernas rättsakter är giltiga (dom av den 15 april 1997 i mål C-27/95, Bakers of Nailsea, REG 1997, s. I-1847, punkt 17).

43 För att kunna göra detta skall det prövas om bestämmelserna i beslut 89/487 är nödvändiga och ändamålsenliga för att uppnå det särskilda mål som eftersträvas med dem och om de i minsta möjliga utsträckning påverkar sjätte direktivets mål och principer.

44 Ampafrance och Sanofi, som har yrkat att beslut 89/487 skall förklaras ogiltigt, har för det första hävdat att beslutets tillämpning innefattar medel för att hindra skatteflykt och skatteundandragande som är oproportionerliga, eftersom det genom beslutet införs ett allmänt och systematiskt undantag från rätten att dra av mervärdesskatt, vilket grundas på presumtionen att det föreligger risk för skatteflykt eller skatteundandragande till följd av de aktuella utgifternas blandade karaktär (privata och rörelserelaterade). Det är nämligen en oproportionerlig åtgärd att från avdragsrätten utesluta vissa utgifter under åberopande av att det görs för att hindra skatteflykt eller skatteundandragande utan att behöva bevisa att risk för skatteflykt eller skatteundandragande verkligen föreligger och utan att låta den skattskyldige bevisa att sådant handlande inte har förekommit genom att visa att utgifterna faktiskt har uppkommit för yrkesmässiga ändamål.

45 Ampafrance har tillagt att rådet, i överensstämmelse med dom av den 29 maj 1997 i mål C-63/96, Skripalle (REG 1997, s. I-2847), punkt 30, inte kunde bemyndiga medlemsstaten att genomföra nationella avvikelser från bestämmelserna i sjätte direktivet som syftade till att uppnå andra mål än dem som förekommer i den begränsande uppräkningen i artikel 27 i sjätte direktivet. Genom att av rådet begära ett bemyndigande att avvika från bestämmelserna i

sjätte direktivet har de franska myndigheterna emellertid inte försökt att undanröja riskerna för skatteflykt och skatteundandragande, utan i stället försökt att införa ett system enligt vilket de inte längre behöver kontrollera om vissa utgifter har uppkommit i rörelsen eller inte.

46 Ampafrance och Sanofi har för det andra hävdat att beslut 89/487 strider mot proportionalitetsprincipen, eftersom dess mål skulle kunna uppnås med andra medel som i mindre utsträckning åsidosätter sjätte direktivets principer och mål. Enligt fransk rätt finns således andra åtgärder som skulle göra det möjligt för skattemyndigheterna att på ett effektivt sätt ta itu med problemet med skatteflykt och skatteundandragande och som är mindre betungande för de skattskyldiga än ett allmänt och systematiskt undantag från rätten att dra av mervärdesskatten på de omtvistade utgifterna.

47 Sökandena i målen vid de nationella domstolarna har härvid för det första understrukit att det i fransk rätt redan fanns en bestämmelse enligt vilken mervärdesskatten på de utgifter som de skattskyldiga hade haft för privata ändamål inte var avdragsgilla. I artikel 230.1 i bilaga II till Code général des impôts föreskrivs således att mervärdesskatt på varor och tjänster som skattskyldiga själva förvärvar eller tillägnar sig endast får dras av om dessa varor eller tjänster är "nödvändiga" för företaget.

48 Ampafrance har därefter gjort gällande att det enligt fransk rätt finns ett effektivt kontrollsystem för utgifterna i fråga, nämligen det system enligt vilket man är skyldig att upprätta en detaljerad sammanställning av de allmänna utgifterna (den förtryckta blanketten nr 2067), vilken skall fogas till årsredovisningen. Sammanställningen omfattar fem kategorier av allmänna utgifter, däribland utgifter för restaurangbesök och underhållning.

49 Sökandena i målen vid de nationella domstolarna har slutligen anfört att det av den franska rättens bestämmelser om bolagsskatt (artikel 39.1.1 i Code général des impôts) följer att utgifter i rörelsen för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning får dras av från den vinst på vilken det betalas bolagsskatt, om det bevisas att utgifterna har uppkommit i företagets intresse. Av beslutet om hänskjutande i mål C-181/99 framgår att avdrag för sådana utgifter från

skattepliktiga vinster är föremål för en kontroll av om de har uppkommit i rörelsen med hjälp av verifikationer eller på plats, som företas av skattemyndigheten under skattedomstolens tillsyn.

50 Sanofi har som sista punkt anfört att det av fjärde övervägandet i ingressen till beslut 89/487 framgår att bemyndigandet för Republiken Frankrike att genomföra åtgärder som avviker från bestämmelserna i sjätte direktivet om rätten att dra av mervärdesskatt endast kunde gälla under en begränsad tid och senast intill dess att gemenskapsreglerna om fastställelse av vilka utgifter som inte skall medföra avdragrätt har trätt i kraft. Rådets oförmåga att anta de regler som avses i artikel 17.6 första stycket i sjätte direktivet har medfört att de tillfälliga förhållandena har bestått på ett sådant sätt att avvikelsen oundvikligen har blivit oproportionerlig med hänsyn till dess mål.

51 Den franska regeringen, rådet och kommissionen har bestritt dessa argument.

52 Rådet och den franska regeringen anser för det första att beslut 89/487 är motiverat oberoende av om det har konstaterats att det föreligger uppsåt att begå systematisk skatteflykt eller skatteundandragande eller att sådant handlande har förekommit. Utgifterna för logi, mottagningar, restaurangbesök och underhållning skulle nämligen till följd av själva sin natur kunna användas som medel för skatteflykt eller skatteundandragande på grund av den risk som föreligger för att sista konsumtionsledet blir föremål för skattebefrielse, vilket förvaltningen har svårt att kontrollera eftersom det inte är lätt att avgöra om sådana utgifter har uppkommit för att tillgodose yrkesmässiga eller privata behov. Det är i detta hänseende av relevans att det i artikel 17.6 första stycket i sjätte direktivet föreskrivs att de gemenskapsregler som skall antas under inga förhållanden får innebära att mervärdesskatten skall vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, till exempel sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller representation.

53 Den franska regeringen, rådet och kommissionen anser för det andra att åtgärden att utesluta utgifter för logi, mottagningar, restaurangbesök och underhållning

från rätten att dra av mervärdesskatt inte är oproportionerlig med hänsyn till det i artikel 27 i sjätte direktivet angivna målet att hindra skatteflykt eller skatteundandragande, eftersom åtgärden att utesluta avdragsrätten i detta fall uttryckligen har begränsats till situationer där det föreligger en verklig risk för skatteflykt och skatteundandragande, som motsvarar situationer där det är omöjligt att avgöra om utgifterna har uppkommit i rörelsen eller är privata.

54 Den franska regeringen och kommissionen har i detta hänseende gjort gällande att de franska myndigheterna, i sin begäran att få avvika från bestämmelserna i sjätte direktivet, begränsade undantaget från rätten att dra av mervärdesskatt till utgifter beträffande vilka det föreligger en allvarlig risk för skatteflykt och skatteundandragande, eftersom de begärde att bemyndigandet att avvika från avdragsrätten inte skulle vara tillämpligt i tre situationer, där det inte föreligger en sådan risk för skatteflykt eller skatteundandragande. Rådet har grundat sig på samma argument för att dra slutsatsen att beslut 89/487, som ordagrant återger den franska regeringens begäran, uppfyller de krav som domstolen har angett i fråga om proportionalitet mellan åtgärderna för genomförande och de mål som eftersträvas.

55 Slutligen anser rådet och den franska regeringen att undantaget från rätten att dra av mervärdesskatten på de utgifter som avses i beslut 89/487 är en åtgärd som är nödvändig för att på ett effektivt sätt kunna uppnå det mål som eftersträvas. Rådet har medgett att andra åtgärder var tänkbara, exempelvis en schablonmässig minskning av det tillåtna avdragsbeloppet. Enligt rådet förefaller emellertid denna åtgärd inte vara effektiv, eftersom den antingen kunde ha en minimal inverkan på de skattskyldigas situation, om schablonbeloppet fastställdes till en mycket låg nivå, eller kunde medföra att det eftersträvade målet inte uppnåddes, om det tvärtom fastställdes ett mycket högt schablonbelopp. Den franska regeringen har för sin del gjort gällande att åtgärden att utesluta utgifter för logi, mottagningar, restaurangbesök och underhållning från rätten att dra av mervärdesskatt är nödvändig för att uppnå det i artikel 27 i sjätte direktivet angivna målet att hindra skatteflykt och skatteundandragande, eftersom det inte finns andra medel som på ett tillfredsställande sätt gör det möjligt att kontrollera de ifrågavarande utgifternas art.

56 Vad beträffar argumentet att åtgärden att utesluta avdragsrätten motiveras av att det är omöjligt att på ett effektivt sätt kontrollera om de omtvistade utgifterna har uppkommit i rörelsen eller inte, och att man genom denna åtgärd följaktligen eftersträvar målet att hindra skatteflykt och skatteundandragande, konstaterar domstolen att det kan visa sig vara svårt att fördela sådana utgifter som avser logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning mellan den privata och den yrkesmässiga delen, även när de har uppkommit i ett företags normala verksamhet. Det kan inte förnekas att det kan föreligga risk för skatteflykt eller skatteundandragande som motiverar särskilda åtgärder av sådant slag som det är tillåtet att införa enligt artikel 27 i sjätte direktivet. Denna risk föreligger emellertid inte när det av objektiva uppgifter framgår att utgifterna har uppkommit för rent yrkesmässiga ändamål.

57 De argument som den franska regeringen och rådet har anfört och som det har erinrats om i punkterna 53 och 54 i denna dom kan av detta skäl inte godtas. Domstolen noterar nämligen att Republiken Frankrike enligt beslut 89/487, oaktat de tre undantag från att utesluta avdragsrätten som anges i artikel 1.2 i beslutet, får neka ekonomiska aktörer rätten att dra av mervärdesskatten på utgifter som de kan bevisa har uppkommit i rörelsen.

58 Av detta följer att tillämpningen av det system för undantag från avdragsrätten som tillåts enligt beslut 89/487 kan medföra förbud mot att dra av mervärdesskatt som avser företags utgifter i rörelsen och följaktligen att vissa former av mellanliggande konsumtion underkastas mervärdesskatt, vilket strider mot principen om rätt att dra av mervärdesskatt, genom vilken nämnda skatts neutralitet säkerställs.

59 Vad beträffar frågan huruvida det begärda undantaget från avdragsrätten är nödvändigt noterar domstolen för det första att det inte anges i beslut 89/487 varför det undantag som begärdes av den franska regeringen var nödvändigt för att hindra vissa former av skatteflykt eller skatteundandragande.

60 För det andra erinrar domstolen om att en gemenskapsrättsakt angående mervärdesskatteordningen endast är förenlig med proportionalitetsprincipen om bestämmelserna i rättsakten är nödvändiga för att uppnå det särskilda mål som eftersträvas med rättsakten och om de i minsta möjliga utsträckning påverkar sjätte direktivets mål och principer.

61 En åtgärd varigenom i princip alla utgifter för logi, mottagningar, restaurangbesök och underhållning utesluts från rätten att dra av mervärdesskatt — en för mervärdesskatteordningen grundläggande princip som har införts genom sjätte direktivet, trots att lämpliga medel, som i mindre utsträckning åsidosätter denna princip än ett undantag från avdragsrätten beträffande vissa utgifter, är tänkbara eller redan förekommer i den nationella rättsordningen — framstår emellertid inte som nödvändig för att hindra skatteflykt och skatteundandragande.

62 Det ankommer inte på domstolen att uttala sig om lämpligheten av andra tänkbara medel för att hindra skatteflykt eller skatteundandragande, däribland en schablonmässig minskning av det tillåtna avdragsbeloppet eller en kontroll motsvarande den som företas i samband med inkomstskatt och bolagsskatt, men det skall klargöras att en nationell lagstiftning, genom vilken utgifter för logi, mottagningar, restaurangbesök och underhållning utesluts från rätten att dra av mervärdesskatt, utan att det är möjligt för den skattskyldige att bevisa att skatteflykt eller skatteundandragande inte förekommer för att han skall kunna utnyttja avdragsrätten, på gemenskapsrättens nuvarande stadium inte utgör ett medel som står i proportion till målet att hindra skatteflykt och skatteundandragande, och den påverkar sjätte direktivets mål och principer i alltför stor utsträckning.

63 De frågor som har ställts i begäran om förhandsavgörande från Tribunal administratif de Nantes och från Tribunal administratif de Melun skall följaktligen besvaras så, att beslut 89/487 är ogiltigt.

## Huruvida domens verkningar skall begränsas i tiden

64 Den franska regeringen påminde vid förhandlingen om den möjlighet som domstolen har, om den anser att beslut 89/487 strider mot proportionalitetsprincipen, att begränsa verkningarna av denna dom i tiden.

65 Den franska regeringen har till stöd för denna begäran åberopat skyddet för de berättigade förväntningar som den kunde ha på att beslut 89/487 skulle vara förenligt med gemenskapsrätten. Den har i detta hänseende påpekat att den har följt bestämmelserna i artikel 27 i sjätte direktivet för att först få kommissionens godkännande och därefter ett beslut från rådet, enligt vilket de franska myndigheterna bemyndigas att, såsom en undantagsåtgärd och till dess att det harmoniserade systemet angående undantag från rätten att dra av mervärdesskatt har antagits, utesluta avdragsrätten för utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning som har uppkommit till förmån för den som i förhållande till företaget utgör tredje man. Kommissionens godkännande och rådets beslut har gett upphov till berättigade förväntningar hos den franska regeringen på att beslut 89/487 skulle vara förenligt med gemenskapsrätten.

66 Domstolen kan endast i undantagsfall, med tillämpning av en i gemenskapens rättsordning ingående allmän rättssäkerhetsprincip, se sig nödsakad att begränsa de berördas möjlighet att åberopa en av domstolen tolkad bestämmelse i syfte att ifrågasätta i god tro etablerade rättsförhållanden. En sådan begränsning kan enligt domstolens fasta rättspraxis dock endast tillåtas i själva den dom varigenom avgörande meddelas om den begärda tolkningen. Vid avgörandet av om det finns anledning att begränsa en doms verkningar i tiden, måste beaktas att även om de praktiska följderna av varje domstolsavgörande noggrant måste övervägas får det dock inte gå så långt att den rättsliga objektiviteten får vika och den framtida rättstillämpningen äventyras av det enda skälet att ett dom-

stolsavgörande kan få retroaktiv verkan (dom av den 2 februari 1988 i mål 24/86 Blaizot, REG 1988, s. 379, punkterna 28 och 30, svensk specialutgåva, volym 9, s. 335, och dom av den 16 juli 1992 i mål C-163/90, Legros m.fl., REG 1992, s. I-4625, punkt 30, svensk specialutgåva, volym 13, s. 53).

67 Såvitt avser detta mål om förhandsavgörande konstaterar domstolen att principen om skydd för berättigade förväntningar har åberopats för första gången av en regering till stöd för en begäran om att verkningarna av en dom skall begränsas i tiden. Denna princip, som är en naturlig följd av rättssäkerhetsprincipen (dom av den 15 februari 1996 i mål C-63/93, Duff m.fl., REG 1996, s. I-569, punkt 20, och dom av den 18 maj 2000 i mål C-107/97, Rombi och Arkopharma, REG 2000, s. I-3367, punkt 66), åberopas i allmänhet av enskilda personer (ekonomiska aktörer) hos vilka statsmakterna har skapat berättigade förväntningar (se exempelvis domen i det ovannämnda målet Duff m.fl., punkt 22, och där nämnd rättspraxis). Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 83 i sitt förslag till avgörande kan en regering inte åberopa principen om skydd för berättigade förväntningar för att undgå följderna av ett domstolsavgörande genom vilket en gemenskapsrättsakt har förklarats vara ogiltig, eftersom det skulle äventyra de enskildas möjligheter att skydda sig mot ett handlande från statsmakternas sida som grundas på rättsstridiga regler.

68 Även om kommissionen och rådet i detta fall har godkänt de franska myndigheternas begäran att få avvika från bestämmelserna i artikel 17 i sjätte direktivet för att hindra skatteflykt och skatteundandragande, följer under alla förhållanden klart av domstolens rättspraxis att gemenskapsrättens allmänna principer, bland annat proportionalitetsprincipen, skall iakttas i sekundärrätten (se i detta avseende dom av den 5 juli 1977 i mål 114/76, Bela-Mühle, REG 1977, s. 1211, punkt 7, och av den 11 juni 1998 i mål C-361/96, Grandes sources d'eau minérales françaises, REG 1998, s. I-3495, punkt 30). I synnerhet har domstolen tidigare fastslagit att en åtgärd som grundas på artikel 27 i sjätte direktivet och som syftar till att hindra skatteflykt eller skatteundandragande endast kan avvika från en princip som har fastslagits i sjätte direktivet om det är strängt nödvändigt

för att uppnå detta mål (se i detta avseende dom av den 10 april 1984 i mål 324/82, kommissionen mot Belgien, REG 1984, s. 1861, punkt 29) och att proportionalitetsprincipen följaktligen skall iakttas.

69 I detta fall har de franska myndigheterna i stor utsträckning bidragit till fastställelsen av innehållet i beslut 89/487, som ordagrant återger deras begäran att få avvika från bestämmelserna i sjätte direktivet (punkterna 9 och 10 i skrivelsen av den 13 april 1989), med verkan att undantaget från rätten att dra av den mervärdesskatt som har betalats som ingående skatt tillåts som en särskild åtgärd som är avsedd att hindra skatteflykt och skatteundandragande, även om det kan bevisas att det rör sig om utgifter som har uppkommit i rörelsen. De franska myndigheterna kan under dessa omständigheter inte ha varit ovetande om att beslut 89/487 på grund av sitt innehåll inte var förenligt med proportionalitetsprincipen, och de kan följaktligen inte hävda att de med fog kunde anse att nämnda beslut var giltigt.

70 Mot bakgrund härav saknas anledning att begränsa verkningarna av denna dom i tiden.

## Rättegångskostnader

71 De kostnader som har förorsakats den franska regeringen samt rådet och kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målen vid de nationella domstolarna utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på de nationella domstolarna att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 3 december 1998 och av den 11 maj 1999 har ställts av Tribunal administratif de Melun respektive av Tribunal administratif de Nantes — följande dom:

**Rådets beslut 89/487/EEG av den 28 juli 1989 om rätt för Frankrike att vidta en åtgärd som avviker från artikel 17.6 andra stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter är ogiltigt.**

Edward Sevón Kapteyn

Ragnemalm Wathelet

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 19 september 2000.

R. Grass D.A.O. Edward

Justitiesekreterare Ordförande på femte avdelningen