DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

14. juni 2001 *

I sag C-345/99,

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og H. Michard, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Den Franske Republik først ved K. Rispal-Bellanger og S. Seam, derefter ved J.-F. Dobelle og S. Seam, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøgt,

* Processprog: fransk.

støttet af

Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland ved G. Amodeo, som befuldmægtiget, bistået af G. Barling, QC, og med valgt adresse i Luxembourg,

intervenient,

angående en påstand om, at det fastslås, at Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 17, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som affattet ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 om ændring af direktiv 77/388/EØF og om nye forenklingsforanstaltninger vedrørende moms — anvendelsesområdet for visse fritagelser og reglerne for deres praktiske gennemførelse (EFT L 102, s. 18), idet den betinger fradragsretten for merværdiafgiften ved anskaffelse af køretøjer, der benyttes af afgiftspligtige, der driver køreskole, af, at disse køretøjer udelukkende anvendes til denne virksomhed,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. La Pergola, og dommerne D.A.O. Edward, P. Jann, S. von Bahr (refererende dommer) og C.W.A. Timmermans,

generaladvokat: L.A. Geelhoed
justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den refererende dommers rapport,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 22. februar 2001,

afsagt følgende

Dom

1 Ved stævning indleveret til Domstolens Justitskontor den 17. september 1999 har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber i medfør af artikel 226 EF anlagt sag med påstand om, at det fastslås, at Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 17, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som affattet ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 om ændring af direktiv 77/388/EØF og om nye forenklingsforanstaltninger vedrørende moms — anvendelsesområdet for visse fritagelser og reglerne for deres praktiske gennemførelse (EFT L 102, s. 18, herefter »sjette direktiv«), idet den betinger fradragsretten for merværdiafgiften (herefter »moms«) ved anskaffelse af køretøjer, der benyttes af afgiftspligtige, der driver køreskole, af, at disse køretøjer udelukkende anvendes til denne virksomhed.

2 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 24. marts 2000 har Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland fået tilladelse til at intervenere til støtte for Den Franske Republiks påstande.

Fællesskabsbestemmelserne

3 Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), bestemmer:

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

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

4 Sjette direktivs artikel 17, stk. 6, indeholder følgende bestemmelse:

»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 i merværdiafgiften. Under alle omstændig-

heder 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.«

5 Ingen af de forslag, Kommissionen forelagde Rådet i medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, første afsnit, blev vedtaget af sidstnævnte.

Den franske lovgivning

6 Den 1. januar 1979, som var ikrafttrædelsesdatoen for sjette direktiv, var alle personbiler efter fransk lovgivning i princippet undtaget fra retten til fradrag af moms.

7 Fra den 1. januar 1993 blev den franske momsordning ændret for at indføre en fradragsret for visse køretøjer eller transportmidler.

8 I denne henseende bestemmer artikel 273f A i lov om skatter og afgifter, som affattet ved lov 91-716 af 26. juli 1991 (JORF af 27.7.1991, s. 9955, herefter »skatteloven«), følgende:

»Merværdiafgiften på køb, import, anskaffelse inden for Fællesskabet, levering og tjenesteydelser foretaget fra og med den 1. januar 1993 ophører med at være undtaget fra fradragsretten for så vidt angår køretøjer eller transportmidler, der udelukkende anvendes til køreundervisning.«

Faktiske omstændigheder og den administrative procedure

9 Kommissionen har anført, at kravet om anvendelse udelukkende til køreundervisning som fastsat i artikel 273f A i skatteloven ikke er i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 17, stk. 2, der foreskriver ret til fradrag af den indgående moms, som den afgiftspligtige person skylder, alene under betingelse af, at goderne og tjenesteydelserne anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner.

10 Kommissionen har derfor den 18. juni 1998 tilsendt den franske regering en åbningsskrivelse, hvori den opfordrede denne til inden for en frist på to måneder at gøre Kommissionen bekendt med sine bemærkninger.

11 De franske myndigheder besvarede åbningsskrivelsen ved skrivelse af 13. oktober 1998, hvori de oplyste, at de ikke delte Kommissionens synspunkt. Ifølge de

franske myndigheder har en medlemsstat, der har til hensigt at begrænse rækkevidden af en national undtagelse fra fradragsretten, der er i overensstemmelse fællesskabsretten i medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, ret til at fastlægge de tilfælde, hvor denne undtagelse ikke længere skal finde anvendelse.

12 Da Kommissionen ikke var enig i den franske regerings påstande, fremsendte den den 10. marts 1999 en begrundet udtalelse til Den Franske Republik, hvori den opfordrede Frankrig til at træffe de nødvendige foranstaltninger til at efterkomme udtalelsen inden for en frist på to måneder.

13 De franske myndigheder gentog ved skrivelse af 1. juni 1999 deres synspunkt og meddelte Kommissionen, at de ikke havde til hensigt at efterkomme den begrundede udtalelse.

14 Kommissionen besluttede herefter at anlægge nærværende sag.

Det påståede traktatbrud og Domstolens bemærkninger

15 Ifølge Kommissionen giver sjette direktivs artikel 17, stk. 6, alene medlemsstaterne mulighed for at opretholde de nationale foranstaltninger om undtagelser til fradragsretten for moms, som eksisterede på direktivets ikrafttrædelsesdato, dvs. den 1. januar 1979. Derimod giver denne bestemmelse ikke mulighed for at ændre en lignende undtagelse ved efterfølgende at indføre betinget fradragsret. En medlemsstat kan kun ændre sin lovgivning efterfølgende i overensstemmelse med bestemmelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, med andre ord ved at indføre en fradragsret for moms alene under betingelse af, at goderne og tjenesteydelserne anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner.

16 Kommissionen har understreget, at det ikke tilkommer en medlemsstat selv at fastsætte de regler, der finder anvendelse i relation til fradragsretten for moms. Kun fællesskabslovgiver er kompetent hertil. Den betingelse, som Den Franske Republik har fastsat for at opnå fradragsretten, nemlig kravet om anvendelse udelukkende til køreundervisning, er sjette direktiv uvedkommende. Hvis en medlemsstat finder det nødvendigt at indføre særlige ordninger, skal den benytte det system, der er indført i medfør af sjette direktivs artikel 27 og inden for rammerne heraf opnå tilladelse til at indføre en særlig fravigelse for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse, hvilket Den Franske Republik ikke har gjort i dette tilfælde.

17 Den franske regering har, støttet af Det Forenede Kongeriges regering, gjort gældende, at den omstridte nationale bestemmelse ikke indfører en ny undtagelsesordning, som er forbudt efter sjette direktivs artikel 17, stk. 6, men at den blot udgør en ændring af en allerede eksisterende undtagelse. Da den oprindelige fuldstændige undtagelse fra fradragsretten for moms på køretøjer til køreundervisning var i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 17, stk. 6, er tilladelsen til at fradrage denne moms under visse betingelser ligeledes i overensstemmelse med fællesskabsretten.

18 Det bemærkes, at sjette direktivs artikel 17, stk. 2, udtrykkeligt og præcist fastslår princippet om, at den afgiftspligtige kan fradrage den fakturerede moms for goder og tjenesteydelser, der er leveret til ham, for så vidt som disse goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner.

19 Princippet om fradragsretten for moms er ikke desto mindre underlagt undtagelsesbestemmelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, og særligt stk. 6, andet afsnit. Medlemsstaterne kan således opretholde deres lovgivning med hensyn til undtagelser til fradragsretten, som var gældende på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden, indtil Rådet udsteder de i nævnte artikel omhand-

lede regler (jf. dom af 5.10.1999, sag C-305/97, Royscot m.fl., Sml. I, s. 6671, præmis 29).

20 Ingen af de forslag, som Kommissionen har forelagt Rådet i medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, første afsnit, er imidlertid blevet vedtaget af Rådet, hvorfor det bemærkes, at medlemsstaterne kan opretholde deres eksisterende lovgivning med hensyn til undtagelser til fradragsretten for moms, indtil fællesskabslovgiver fastsætter en fællesskabsordning for undtagelser og således gennemfører en progressiv harmonisering af de nationale momslovgivninger (jf. dommen i sagen Royscot m.fl., præmis 31).

21 For at afgøre, om den i sagen omhandlede ændring af den nationale lovgivning er forenelig med sjette direktivs bestemmelser, bør dommen af 29. april 1999 i sagen Norbury Developments (sag C-136/97, Sml. I, s. 2491), som vedrørte en anden overgangsbestemmelse i sjette direktiv — nemlig artikel 28, stk. 3, litra b) — om momsfritagelse, tages i betragtning. I denne dom udtalte Domstolen, at ændringer i en medlemsstats lovgivning, som ikke havde udvidet, men tværtimod indskrænket anvendelsesområdet for momsfritagelse, ikke stred mod den nævnte artikels ordlyd. Selv om denne artikel udelukker, at der indføres nye afgiftsfritagelser, eller at rækkevidden af de gældende fritagelser udvides efter datoen for ikrafttrædelsen af sjette direktiv, er den ikke til hinder for, at de begrænses, eftersom det er formålet med sjette direktivs artikel 28, stk. 4, at de afskaffes (jf. Norbery Developments-dommen, præmis 19).

22 Fortolkningen af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, kan anvendes til en analog argumentation. For så vidt som en medlemsstats bestemmelser ændrer anvendelsesområdet for de gældende undtagelser ved at reducere dette efter tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden, og samtidig hermed nærmer sig sjette direktivs formål, bør disse bestemmelser anses for dækket af undtagelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, og de strider ikke mod direktivets artikel 17, stk. 2.

23 I den foreliggende sag erstatter den nationale lovændring en fuldstændig undtagelse af personbiler fra fradragsretten for moms med en tilladelse til delvist fradrag, nemlig for køretøjer og transportmidler, der udelukkende anvendes til køreundervisning.

24 Det bemærkes, at den således foretagne ændring af den franske lovgivning reducerer anvendelsesområdet for de gældende undtagelser og tilnærmer denne lovgivning til den generelle fradragsordning, som er omhandlet i sjette direktivs artikel 17, stk. 2.

25 Herefter har Den Franske Republik ikke tilsidesat sine forpligtelser i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, ved at betinge fradragsretten for moms ved anskaffelse af køretøjer, der benyttes af afgiftspligtige, der driver køreskole, af, at disse køretøjer udelukkende anvendes til denne virksomhed. Den Franske Republik bør derfor frifindes.

Sagens omkostninger

26 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Den Franske Republik har nedlagt påstand om, at Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger, og Kommissionen har tabt sagen, bør det pålægges den at betale sagens omkostninger. I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 4, bærer medlemsstater og institutioner, der er indtrådt i sagen, deres egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

1) **Den Franske Republik frifindes.**

2) **Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber betaler sagens omkostninger.**

3) **Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland bærer sine egne omkostninger.**

La Pergola Edward Jann

von Bahr Timmermans

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 14. juni 2001.

R. Grass A. La Pergola

Justitssekretær Formand for Femte Afdeling