DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 14 juni 2001 *

I mål C-345/99,

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av E. Traversa och H. Michard, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Republiken Frankrike, inledningsvis företrädd av K. Rispal-Bellanger och S. Seam, därefter av J.-F. Dobelle och S. Seam, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

svarande,

* Rättegångsspråk: franska.

med stöd av

Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland, företrätt av G. Amodeo, i egenskap av ombud, biträdd av G. Barling, QC, med delgivningsadress i Luxemburg,

intervenient,

angående en talan om fastställelse av att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 17.2 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) i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388 och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt — tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet (EGT L 102, s. 18) genom att föreskriva att fordon som används av skattskyldiga som bedriver förarutbildning uteslutande måste användas för denna verksamhet för att den skattskyldige skall ha rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som påförts dessa varor.

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. La Pergola samt domarna D.A.O. Edward, P. Jann, S. von Bahr (referent) och C.W.A. Timmermans,

generaladvokat: L.A. Geelhoed,

justitiesekreterare: R. Grass,

med hänsyn till referentens rapport,

och efter att den 22 februari 2001 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har, genom ansökan som inkom till domstolens kansli den 17 september 1999, med stöd av artikel 226 EG väckt talan om fastställelse av att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 17.2 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) i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388 och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt — tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet (EGT L 102, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet) genom att föreskriva att fordon som används av skattskyldiga som bedriver förarutbildning uteslutande måste användas för denna verksamhet för att den skattskyldige skall ha rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som påförts dessa varor.

2 Genom beslut av domstolens ordförande av den 24 mars 2000 har Förenade Konungariket Storbritannien och Nordirland tillåtits att intervenera till stöd för Republiken Frankrikes yrkanden.

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

3 I artikel 17.2 a i sjätte direktivet 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) Mervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan skattskyldig person."

4 I artikel 17.6 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Inom fyra år efter det att detta direktiv har trätt i kraft skall rådet enhälligt på kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte skall berättiga till avdrag av 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 underhållning.

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

5 Rådet har inte antagit något av de förslag som kommissionen med stöd av artikel 17.6 första stycket i sjätte direktivet har lagt fram till detsamma.

Den franska lagstiftningen

6 Den 1 januari 1979, vid vilken tidpunkt sjätte direktivet trädde i kraft, var det enligt den franska lagstiftningen i princip inte möjligt att göra avdrag för den mervärdesskatt som var hänförlig till personbilar.

7 Det franska mervärdesskattesystemet ändrades från och med den 1 januari 1993 för att därigenom göra det möjligt att dra av mervärdesskatt hänförlig till vissa fordon och maskiner.

8 I detta hänseende föreskrivs i artikel 273 f A i Code général des impôts, i dess lydelse enligt lag 91-716 av den 26 juli 1991 (JORF av den 27 juli 1991, s. 9955, nedan kallad Code général des impôts), följande:

"Den mervärdesskatt som är hänförlig till inköp, import, gemenskapsinterna förvärv samt tillhandahållande av varor och tjänster som har skett från och med den 1 januari 1993 undantas inte längre från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt, såvitt avser fordon och maskiner som uteslutande används för förarutbildning."

Bakgrund och det administrativa förfarandet

9 Kommissionen anser att det i artikel 273 f A i Code général des impôts uppställda kravet att användningen endast får omfatta förarutbildning strider mot artikel 17.2 i sjätte direktivet, i vilken det inte föreskrivs något annat krav för att den skattskyldige skall ha rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som han är skyldig att betala än att varorna och tjänsterna används i samband med hans skattepliktiga transaktioner.

10 Kommissionen sände således den 18 juni 1998 en formell underrättelse till den franska regeringen och uppmanade den att inkomma med ett yttrande inom två månader.

11 De franska myndigheterna svarade på denna formella underrättelse genom en skrivelse av den 13 oktober 1998, i vilken de uppgav att de inte delade

kommissionens uppfattning. De franska myndigheterna anförde att en medlemsstat som har för avsikt att begränsa omfattningen av ett nationellt undantag från rätten att göra avdrag, vilket enligt artikel 17.6 i sjätte direktivet står i överensstämmelse med gemenskapsrätten, måste ha rätt att fastställa i vilka fall detta undantag inte längre skall tillämpas.

12 Kommissionen godtog inte den franska regeringens ståndpunkt, varför den riktade ett motiverat yttrande till Republiken Frankrike den 10 mars 1999 och uppmanade denna stat att inom två månader vidta de åtgärder som var nödvändiga för att följa direktivet.

13 De franska myndigheterna uppgav i skrivelse av den 1 juni 1999 ånyo sin tidigare ståndpunkt och underrättade kommissionen om att de inte hade för avsikt att efterkomma det motiverade yttrandet.

14 Mot denna bakgrund har kommissionen beslutat väcka föreliggande talan.

Det påstådda fördragsbrottet och domstolens bedömning

15 Enligt kommissionen ger artikel 17.6 i sjätte direktivet medlemsstaterna endast möjlighet att behålla de nationella undantag som fanns vid den tidpunkt då detta direktiv trädde i kraft, nämligen den 1 januari 1979, från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt. Denna bestämmelse ger däremot inte rätt att ändra sådana undantag genom att därefter införa en villkorad rätt att göra avdrag. Om en medlemsstat vid ett senare tillfälle ändrar sin lagstiftning kan den endast göra detta genom att följa bestämmelserna i artikel 17.2 i sjätte direktivet, med andra ord genom att införa en rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som inte kan villkoras på annat sätt än att varor och tjänster skall användas i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner.

16 Kommissionen har understrukit att en medlemsstat inte själv kan avgöra vilka regler som skall vara tillämpliga beträffande rätten att göra avdrag för mervärdesskatt. Det är endast gemenskapslagstiftaren som har behörighet att göra detta. Det villkor, nämligen att fordonet används uteslutande för förarutbildning, som Republiken Frankrike har infört som en förutsättning för rätten till avdrag, finns inte upptaget i sjätte direktivet. Om en medlemsstat finner det nödvändigt att införa särskilda bestämmelser bör den använda sig av det förfarande som införts genom artikel 27 i sjätte direktivet och inom ramen för detta förfarande begära att få införa ett särskilt undantag för att förenkla skatteuttaget eller för att förhindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande, vilket Republiken Frankrike inte har gjort i förevarande fall.

17 Den franska regeringen har, med stöd av den brittiska regeringen, gjort gällande att det inte har införts ett nytt undantag genom den omtvistade nationella bestämmelsen, vilket skulle strida mot artikel 17.6 i sjätte direktivet, utan att denna bestämmelse endast utgör ett undantag från ett redan befintligt undantag. Eftersom det tidigare befintliga undantaget från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt hänförlig till fordon som används för förarutbildning, vilket var absolut, stod i överensstämmelse med artikel 17.6 i sjätte direktivet, måste även rätten att göra avdrag för denna mervärdesskatt under vissa villkor stå i överensstämmelse med gemenskapsrätten.

18 Domstolen erinrar i detta avseende om att i artikel 17.2 i sjätte direktivet framgår uttryckligen och i precisa ordalag principen om att det föreligger rätt till avdrag för den mervärdesskatt som fakturerats för tillhandahållande av varor och tjänster i den mån som dessa varor eller tjänster används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner.

19 Principen att det föreligger rätt till avdrag för mervärdesskatt är icke desto mindre underkastad den undantagsbestämmelse som finns i artikel 17.6 i sjätte direktivet, särskilt andra stycket i densamma. Medlemsstaterna har befogenhet att behålla sin befintliga lagstiftning i fråga om undantag från avdragsrätten, som de hade när sjätte direktivet trädde i kraft, fram till dess att rådet har utfärdat de

bestämmelser som avses i denna artikel (se dom av den 5 oktober 1999 i mål C-305/97, Royscot m.fl., REG 1999, s. I-6671, punkt 29).

20 Rådet har emellertid inte antagit något av de förslag som kommissionen med stöd av artikel 17.6 första stycket i sjätte direktivet har lagt fram till detsamma, varför det skall erinras om att medlemsstaterna får behålla de undantag som föreskrivs i deras lagstiftning fram till dess att gemenskapslagstiftaren fastställer gemenskapsregler beträffande undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt och på så sätt successivt åstadkommer en harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande mervärdesskatt (se domen i det ovannämnda målet Royscot m.fl., punkt 31).

21 För att avgöra om den aktuella ändring som gjorts i den nationella lagstiftningen står i överensstämmelse med bestämmelserna i sjätte direktivet är det lämpligt att hänvisa till dom av den 29 april 1999 i mål C-136/97, Norbury Developments (REG 1999, s. I-2491), som avsåg en annan övergångsbestämmelse i sjätte direktivet, nämligen artikel 28.3 b, beträffande undantag från mervärdesskatt. I denna dom fann domstolen att de ändringar som införts i en medlemsstats lagstiftning, vilka inte inneburit att utrymmet för undantaget från mervärdesskatt hade utvidgats utan i stället begränsats, inte stod i strid med lydelsen av den nämnda artikeln. Även om denna artikel utgör ett hinder för att införa nya undantag eller utsträcka räckvidden av befintliga undantag efter den dag då sjätte direktivet trädde i kraft, utgör den inte något hinder för att begränsa undantagen, eftersom artikel 28.4 i sjätte direktivet syftar till att de skall upphävas (se domen i det ovannämnda målet Norbury Developments, punkt 19).

22 Domstolen finner att det är lämpligt att tolka artikel 17.6 i sjätte direktivet på liknande sätt. I den mån som en medlemsstat, efter det att sjätte direktivet har trätt i kraft, ändrar sin lagstiftning genom att minska tillämpningsområdet för redan befintliga undantag och därigenom närmar sig de mål som uppställts i sjätte direktivet, kan det anses att denna lagstiftning omfattas av det undantag som föreskrivs i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet och att den inte strider mot artikel 17.2.

23 I förevarande fall innebär ändringen av den nationella lagstiftningen att ett absolut undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt som är hänförlig till personbilar har ersatts med en rätt att delvis göra avdrag för mervärdesskatt, nämligen den mervärdesskatt som är hänförlig till fordon och motorer som uteslutande används för förarutbildning.

24 Den ändring som har gjorts av den franska lagstiftningen måste anses ha till följd att tillämpningsområdet för de befintliga undantagen begränsas och att denna lagstiftning anpassas till det allmänna avdragssystem som avses i artikel 17.2 i sjätte direktivet.

25 Följaktligen har Republiken Frankrike inte underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet genom att föreskriva att fordon som används av skattskyldiga som bedriver förarutbildning uteslutande måste användas för denna verksamhet för att den skattskyldige skall ha rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som påförts dessa varor. Talan om fördragsbrott skall i enlighet därmed ogillas.

Rättegångskostnader

26 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Eftersom Republiken Frankrike har yrkat att kommissionen skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna och kommissionen har tappat målet, skall yrkandet bifallas. Enligt artikel 69.4 i rättegångsreglerna skall de medlemsstater och institutioner som intervenerar bära sina egna rättegångskostnader.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

följande dom:

1) **Talan ogillas.**

2) **Europeiska gemenskapernas kommission skall ersätta rättegångskostnaderna.**

3) **Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland skall bära sin rättegångskostnad.**

La Pergola Edward Jann

von Bahr Timmermans

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 14 juni 2001.

R. Grass

Justitiesekreterare

A. La Pergola

Ordförande på femte avdelningen