# FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER

föredraget den 21 januari 1999 *

1. Förevarande fall rör den exakta omfattningen av medlemsstaternas befogenhet att inte medge en skattskyldig rätten att göra avdrag för mervärdesskatt som denne har betalat vid köp av bilar för användning i sin rörelse.

## I — Gemenskapsbestämmelserna

2. Det framgår av begäran om förhandsavgörande att ett av företagen i målet vid den nationella domstolen har ansökt om avdrag för mervärdesskatt avseende en period som går tillbaka till år 1973, då andra direktivet 67/228/EEG [1] var i kraft. Även andra direktivet hör därför, liksom sjätte direktivet 77/388/EEG [2] till vilket de andra företag som väckt talan vid den nationella domstolen hänvisar, till de relevanta gemenskapsbestämmelserna.

*Andra direktivet*

3. Artikel 11.1 i andra direktivet, genom vilken införts rätten att göra avdrag, föreskriver följande:

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

a) Mervärdesskatt som skall betalas med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits honom;

...".

* Originalspråk: franska.

1 — Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Struktur och villkor för tillämpningen av ett gemensamt system för mervärdesskatt (EGT 71, 1967, s. 1303).

2 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

4. Artikel 11.4 har emellertid följande lydelse:

"Vissa varor och tjänster får undantas från avdragssystemet, i synnerhet de som helt eller delvis kan användas för den skattskyldiga personens eller dennes personals privata bruk."

*Sjätte direktivet*

5. De bestämmelser i sjätte direktivet som avser rätten till avdrag finns i artikel 17.2 som enligt lydelsen i enlighet med ändringen i artikel 28f föreskriver följande:[3]

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

a) Mervärdesskatt som är förfallen eller erlagd med avseende på varor eller tjänster som tillhandahållits eller som kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person som är skyldig att betala denna skatt inom landets territorium;

..."

6. Artikel 17.6 som reglerar undantagandet av rätten till avdrag föreskriver 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."

3 — Artikel 28f infördes i det sjätte direktivet genom artikel 1 punkt 22 i rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT 1991, L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33). Den ändrades av artikel 1.10 i rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388/EEG och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt — tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet (EGT 1995, L 102, s. 18).

7. Artikel 1 i sjätte direktivet föreskriver att medlemsstaterna skall införa nödvändiga lagar och andra författningar så att de i enlighet med sjätte direktivet förändrade mervärdesskattesystemen kunde träda i kraft så fort som möjligt och senast den 1 januari 1978.

8. Den 25 januari 1983 lämnade kommissionen till rådet ett förslag till ett tolfte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: kostnader som ej berättigar till avdrag av mervärdesskatt, [4] vilket ändrades av ett annat förslag lämnat av kommissionen till rådet den 20 februari 1984. [5] Rådet antog inte detta förslag.

9. Kommissionen lämnade ett nytt förslag till direktiv den 17 juni 1988. [6]

## II — De nationella bestämmelserna

10. Enligt begäran om förhandsavgörande har avdrag för mervärdesskatt vid köp av bilar sedan år 1973 varit förbjudet i Förenade kungariket enligt en rad lagstiftningsakter (nedan kallade "Cars Orders").

11. Artikel 4 i VAT (Cars) Order 1972 (1972 års förordning om mervärdesskatt för bilar), som citerats av den nationella domstolen som ett exempel, föreskriver följande:

"Skatt på leverans eller import av en bil kan inte dras av ..., om inte:

a) leveransen utgör biluthyrning,

b) bilen är levererad eller importerad i syfte att byggas om till ett annat fordon än en bil, eller

c) bilen är ny och levererad eller importerad i syfte att säljas." [7]

4 — EGT 1983, C 37, s. 8.

5 — EGT 1984, C 56, s. 7.

6 — Förslag till rådets direktiv till ändring av direktiv 77/388 om reglerna rörande rätten att göra avdrag för mervärdesskatt (EGT 1998, C 219, s. 16).

7 — Begäran om förhandsavgörande, s. 4.

## III — Bakgrunden och det nationella förfarandet

12. Förfarandet vid den nationella domstolen har inletts av tre olika parter.

13. Royscot Leasing Ltd och Royscot Industrial Leasing Ltd (nedan kallat Royscot-företagen) bedriver en leasingverksamhet. De köper bilar och leasar ut dessa till sina kunder till ett pris som inbegriper mervärdesskatt. Royscot-företagen tar inte fysisk besittning över bilarna som levereras av tillverkaren direkt till leasingtagarna. Det är därför inte möjligt för Royscot-företagen eller deras anställda att använda bilarna för privat bruk.

14. T.C. Harrison Group Ltd (nedan kallat Harrison) företräder en grupp mervärdesskattepliktiga, varav vissa utövar tre olika verksamheter. Den första av dessa verksamheter består i billeasing för längre tid av samma slag som bedrivs av Royscot-företagen. Den andra verksamheten består i kortvarig biluthyrning. När dessa fordon inte är uthyrda står de efter arbetstid till de anställdas förfogande utan kostnad. Den tredje verksamheten består i en bilhandel som bedrivs i form av franchising. I franchiseavtalet anges att en flotta av demonstrationsbilar ställs till kundernas och personalens förfogande. Några anställda får använda dessa bilar för privat bruk efter arbetstid utan kostnad.

15. Allied Domecq plc (nedan kallat Domecq) företräder en grupp mervärdesskattepliktiga, varav vissa är detaljhandlare inom livsmedelsbranschen. De anställer handelsresande och tekniker som behöver bil för att utföra sina uppgifter och som reser ett betydande antal kilometer per år. Gruppen köper standardfordon som benämns "need cars" ("nödvändighetsfordon") för att användas av de anställda i verksamheten. De sistnämnda får även använda bilarna efter arbetstid i rimlig omfattning. För den privata användningen måste personalen betala en avgift som inbegriper mervärdesskatt, eftersom det handlar om en skattepliktig transaktion.

16. Domecq köper också bilar benämnda "perk cars" (bonusfordon) för att nyttjas av de högre tjänstemännen såväl i verksamheten som privat. Dessa fordon är i allmänhet utvalda bland mer luxuösa modeller än "nödvändighetsfordonen". Bonusfordonens privata nyttjande och nyttjande i verksamheten skiljer sig i stor utsträckning mellan de anställda. Anställda med bonusfordon behöver inte betala för det privata nyttjandet.

17. Alla parter har ansökt om avdrag för mervärdesskatten på köpet av bilarna.

18. De gör gällande att artikel 11.4 i andra direktivet och artikel 17.6 i sjätte direktivet inte tillåter Förenade kungariket att införa eller bibehålla ett förbud av rätten att göra avdrag för mervärdesskatt såsom anges i Cars Orders.

19. Commissioners of Customs & Excise har avslagit alla ansökningar på den grunden att de sökta avdragen är förbjudna enligt Cars Orders.

20. Parterna väckte talan vid VAT and Duties Tribunal men deras talan var utan framgång. Efter det att även High Court of Justice ogillat parternas talan, vände de sig till Court of Appeal.

## IV — Den nationella domstolens frågor

21. Enligt Court of Appeal är det endast fråga om huruvida andra och sjätte direktivet ger sökandena en rätt till avdrag som har företräde framför förbudet i Cars Orders. Då de ifrågavarande bestämmelserna i dessa direktiv bedömdes vara oklara och flertydiga, förklarade Court of Appeal förfarandet vid den nationella domstolen vilande och ställde följande frågor till domstolen för förhandsavgörande:

"1) Tillät artikel 11.4 i rådets andra direktiv av den 11 april 1967 medlemsstaterna att införa eller bibehålla nationell lagstiftning som utan undantag utesluter rätten att göra avdrag för mervärdesskatt vid köp av bilar som skall användas av den skattskyldige för utförande av skattepliktiga transaktioner, samt tillåter artikel 17.6 andra stycket i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 medlemsstaterna att bibehålla sådan lagstiftning?

2) Frågan avser i synnerhet huruvida avdragsrätt kan vara utesluten

a) även om bilarna är nödvändiga redskap i verksamheten på så sätt att verksamheten i sig inte skulle kunna existera utan bilarna (till exempel billeasingverksamheten som Royscot-företagen bedriver samt billeasing- och biluthyrningsverksamheterna som T.C. Harrison-gruppen bedriver),

b) även om bilarna aldrig är tillgängliga för privat användande för den skattskyldige eller dennes personal (till exempel billeasingverksamheterna som Royscot-företagen och T.C. Harrison-gruppen bedriver),

c) även om den skattskyldige inte alls har möjlighet att bedriva sin verksamhet utan bilarna (till exempel 'demonstrationsbilar' införskaffade av ett av företagen i T.C. Harrison-gruppen i dess försäljningsverksamhet),

d) även om den skattskyldiges personal inte kan utföra sina arbetsuppgifter utan bilarna (till exempel handelsresande anställda i Allied Domecq-gruppen),

e) oaktat a, c och d ovan, på den grunden att den skattskyldiges anställda har rätt att i viss utsträckning nyttja bilarna efter arbetstid.

3) Är det för att besvara fråga 2 e ovan av avgörande betydelse att ta ställning till huruvida

a) en fördelning av kostnaderna för bilarna låter sig göras mellan nyttjande i verksamhet och för privat bruk,

b) möjligheten att nyttja bilarna för privat bruk innebär en skattepliktig transaktion i mervärdesskattehänseende, eftersom den skattskyldige tar ut en avgift av de anställda för detta nyttjande?

4) Gick tiden för medlemsstaternas bemyndigande i enlighet med artikel 17.6 andra stycket ut vid utgången av den fyraårsperiod som nämns i första stycket?"

## V — Domstolens praxis

22. Sedan den nationella domstolen beslutade att begära ett förhandsavgörande, har domstolen i domen av den 18 juni 1998 i mål C-43/96 [8] uttalat sig om syftet och tillämpningsområdet för artikel 17.2 och 17.6 i sjätte direktivet.

23. Genom talan om fördragsbrott i det målet yrkade kommissionen att domstolen skulle fastställa att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt sjätte direktivet, särskilt enligt bestämmelserna i artikel 17.2 i detta direktiv, genom att behålla lagbestämmelser enligt vilka mervärdesskatt som hänför sig till transportmedel som utgör själva redskapet för den skattskyldiges rörelse inte är avdragsgill.

8 — Kommissionen mot Frankrike (REG 1998, s. I-3903).

24. Bestämmelsen i fråga var artikel 237 i bilaga II till franska Code générale des impôts (skattelag), i vilken föreskrivs följande: "Avdrag för mervärdesskatt får inte göras med avseende på fordon eller maskiner som oavsett beskaffenhet är avsedda för persontransporter eller för blandat bruk och som utgör anläggningstillgångar eller som inte är avsedda att återförsäljas i nyskick."

25. I de franska skattemyndigheternas grundläggande dokumentation preciseras att även personbilar hör till de fordon som avses i denna bestämmelse.

26. Beträffande denna fråga ansåg kommissionen att franska Code générale des impôts åsidosatte den grundläggande principen att rätt till avdrag föreligger för transportmedel som utgör själva föremålet för den skattskyldiges rörelse.

27. Domstolen ogillade kommissionens talan.

28. Efter att ha påpekat att det i artikel 17.6 första stycket första meningen i sjätte direktivet föreskrivs att rådet skall besluta vilka utgifter som inte berättigar till avdrag av mervärdesskatt, drog domstolen av andra meningen — enligt vilken "[m]ervärdesskatt... under inga förhållanden [skall] vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter" — den slutsatsen att det följde av följande mening, som föreskriver att "[m]ervärdesskatt skall under inga förhållanden vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter", att "de regler som rådet uppmanas att anta inte *a priori* begränsas till utgifter som inte strikt är rörelseutgifter" [9].

29. Därefter förklarade domstolen att uttrycket "alla de undantag" som används i artikel 17.6 andra stycket — som föreskriver att "till dess att ovanstående regler [som rådet skall utfärda] träder i kraft får medlemsstaterna behålla alla de undantag som föreskrivs i deras nationella lagstiftning när detta direktiv träder i kraft" — omfattar "utgifter som strikt är rörelseutgifter". [10]

30. Avslutningsvis klargjorde domstolen att denna bestämmelse tillåter "medlemsstaterna... att behålla nationella regler, enligt vilka mervärdesskatt som hänför sig till transportmedel som utgör själva redskapet för den skattskyldiges rörelse inte är avdragsgill". [11]

## VI — Svaren till den nationella domstolens frågor

31. Både den första och den fjärde frågan rör en medlemsstats rätt att bibehålla nationell lagstiftning som utesluter rätten

9 — Ibidem, punkt 17.
10 — Ibidem, punkt 18.
11 — Ibidem.

att göra avdrag för mervärdesskatt som en skattskyldig har att betala vid köp av bilar som skall användas av honom för hans skattepliktiga transaktioner. Dessa frågor skall därför behandlas tillsammans.

*Den första och den fjärde frågan*

32. Genom sin första fråga önskar Court of Appeal veta huruvida artikel 11.4 i andra direktivet tillåter medlemsstaterna att anta eller bibehålla lagstiftning som undantar en sådan rätt till avdrag. Vidare önskar Court of Appeal med sin första och fjärde fråga veta huruvida artikel 17.6 i sjätte direktivet tillåter medlemsstaterna att bibehålla lagstiftning av sådan art efter fyraårsperioden som följer efter ikraftträdandet av sjätte direktivet.

33. Den andra punkten bör behandlas först, eftersom domstolen i den ovannämnda domen i målet kommissionen mot Frankrike har gett värdefull vägledning avseende tolkningen av artikel 17.6.

34. Låt oss komma ihåg att enligt domen i målet kommissionen mot Frankrike skall artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet tolkas så, att medlemsstaterna har rätt att bibehålla nationella bestämmelser som utesluter rätten att göra avdrag för mervärdesskatt på transportmedel som utgör själva redskapet för en skattskyldigs rörelse.

35. För att komma till denna slutsats och att finna att medlemsstaten i fråga inte hade brutit mot fördraget accepterade domstolen implicit men med nödvändighet att det var lagenligt att den nationella lagstiftningen i fråga efter utgången av den fyraårsperiod som föreskrivs i artikel 17.6 första stycket. Denna lagstiftning var nämligen fortfarande i kraft år 1996 när ansökan lämnades in medan fyraårsperioden, som började löpa den 1 januari 1978 — datumet för ikraftträdandet av sjätte direktivet — hade löpt ut den 1 januari 1982.

36. Detta resultat följer av själva ordalydelsen i bestämmelsen. Fyraårsperioden kan endast göras gällande mot rådet, och inte mot medlemsstaterna, då den avser den tidsperiod inom vilken rådet skulle besluta vilka utgifter som inte ger rätt till avdrag. Fyraårsperioden lades inte fast för att införa en tidsfrist inom vilken medlemsstaterna skulle upphäva de åtgärder som de hade vidtagit för att utesluta rätten till avdrag.

37. Även om det finns en tidsfrist för det bemyndigande som getts medlemsstaterna, är den inte bestämd på förhand, eftersom den nationella lagstiftningen får behållas till dess att rådet har upprättat en lista över de utgifter som inte ger rätt till avdrag.

38. Det finns visserligen en koppling mellan rätten att behålla nationell lagstiftning och perioden inom vilken rådet måste agera, eftersom rådet genom sitt beslut bestämmer ett sista datum för nationella åtgärder. Det faktum att rådet ej har iakttagit denna tidsfrist kan dock inte inskränka friheten som getts medlemsstaterna att behålla sina egna system, då ordalydelsen i bestämmelsen inte fastställer någon tidsfrist som uttryckligen begränsar den period inom vilken den nationella lagstiftningen skulle vara giltig.

39. Målen som eftersträvas i artikel 17.6 i sjätte direktivet och strukturen av det system som direktivet upprättar stödjer detta bokstavstrogna synsätt.

40. Tolfte övervägandet i ingressen till sjätte direktivet föreskriver att ett av direktivets mål är harmonisering av avdragsreglerna. Trots detta ges medlemsstaterna dock enligt sjuttonde övervägandet rätt att, inom vissa begränsningar och på vissa villkor, behålla särskilda åtgärder som avviker från direktivet för att undvika bedrägeri eller undandragande av skatt.

41. Om dessa principer skall stämma överens måste nationell lagstiftning som inte medger rätten till avdrag bibehållas, så länge det inte har utfärdats harmoniserade gemenskapsregler. Varje lucka i lagen inom detta område, som skulle uppstå vid en omedelbar tillämpning av en allmän rätt till avdrag innan gemenskapsregler eller nationella regler har bestämt vilka utgifter som inte skall vara avdragsgilla, skulle bana väg för bedrägligt beteende genom att tillåta skattskyldiga att göra avdrag för alla sorters privata utgifter från skattepliktiga transaktioner utan giltig orsak.

42. Domstolen har därför klargjort att gemenskapslagstiftaren inte kopplade tiden för bemyndigandet som getts medlemsstaterna till utgången av den fyraårsperiod som föreskrivs i första stycket utan till det faktiska ikraftträdandet av de regler som rådet oaktat utgången av denna period, fortfarande är skyldigt att utfärda.

43. Fyraårsperioden som föreskrivs i första stycket kan därför inte göras gällande gentemot medlemsstaterna.

44. Domstolens dom i målet kommissionen mot Frankrike ger inte endast vägledning vad beträffar omfattningen av bemyndigandet som getts medlemsstaterna utan ger även mer specifik vägledning vad gäller naturen av de utgifter som de får undanta från rätten till avdrag enligt artikel 17.

45. Det är tydligt att friheten som getts medlemsstaterna inom detta område är mycket stor, då domen otvetydigt klargör att utgifter för transportmedel som utgör själva redskapet för den skattskyldiges rörelse helt får undantas från rätten till avdrag.

46. Domstolen avstod uttryckligen från att göra åtskillnad mellan transportmedel för privat bruk och andra medel. Med stöd av ordalydelsen i artikel 17.6 andra stycket förklarade domstolen att uttrycket "alla de undantag" som hänför sig till undantag som medlemsstaterna får behålla avseende avdrag av vissa utgifter omfattar "utgifter som strikt är rörelseutgifter". [12]

47. En åtskillnad som skulle tillåta avdrag för mervärdesskatt på varor för nyttjande endast inom en affärsverksamhet skulle dock kunna rättfärdigas av önskan att begränsa den kränkning av mervärdesskattens neutralitet som följer av varje undantag av rätt till avdrag. Att inte medge en näringsidkare rätten att göra avdrag för mervärdesskatt är nämligen likvärdigt med att acceptera en kumulativ effekt av skatten, vilket står i strid med själva grundprincipen för mervärdesskatt — att införa skatt endast på det mervärde som skapas i ett särskilt led i produktionsprocessen.

48. Medlemsstaternas oro över att de på grund av svårigheten att genomföra effektiva kontroller inte skulle kunna garantera iakttagande av skiljelinjen mellan bilar som endast nyttjas i en verksamhet och bilar som nyttjas för blandade ändamål samt för privat bruk, föranledde dock gemenskapslagstiftaren att anta lagstiftning som bemyndigade bibehållande av reglerna i båda fallen. [13]

49. Det är just denna oro som är anledningen till att den åtskillnad som görs inte längre utgår från användningen av transportmedlet i fråga utan från vilken karaktär den ekonomiska aktiviteten har. Vid tillämpningen av artikel 17.6 spelar det enligt domstolens tolkning ingen roll att bilar som köpts av en skattskyldig används i en verksamhet vid vilken det inte finns någon risk för att de används för privat bruk.

50. Den ifrågavarande lagstiftningen såsom den uttolkats av domstolen återspeglar därför gemenskapslagstiftarens strävan att inte offra medlemsstaternas finansiella intressen för behoven av ett väl fungerande och neutralt gemensamt system för mervärdesskatt, åtminstone så länge de inte har kommit överens om vilka kategorier av utgifter som inte skall ge rätt till avdrag för mervärdesskatt.

12 — Ibidem.

13 — Det är betydelsefullt att kommissionens förslag från 1983, som föreslog principen om undantag av rätten att göra avdrag för mervärdesskatt avseende "utgifter för köp, tillverkning, import, leasing eller uthyrning, användning, modifiering, reparation eller underhåll av personbilar..." (artikel 1.1), av rådet inte fanns vara adekvat i fråga om detta. Det är riktigt att artikel 1.2 i förslaget innehåller ett undantag för fordon som används för transport mot ersättning, för körundervisning, uthyrning och för fordon som utgör en del av en rörelses lager.

51. Medlemsstaternas rätt att göra undantag från rätten att göra avdrag för särskilda utgifter är därför att betrakta som mycket långtgående.

52. Denna rätt är dock inte obegränsad, eftersom artikel 17.6 i sjätte direktivet innehåller en så kallad "standstill-klausul", som lägger fast de nationella rättigheter som var i kraft inom det ifrågavarande området den 1 januari 1978, det datum då sjätte direktivet trädde i kraft. [14] Denna bestämmelse tillåter därför inte medlemsstaterna att efter detta datum öka bördan för näringsidkare genom att skapa ytterligare undantag från rätten till avdrag.

53. Om dessa undantag skall bibehållas är det vidare inte tillräckligt att de nationella reglerna var tillämpliga när sjätte direktivet trädde i kraft den 1 januari 1978. Reglerna måste även vara i överensstämmelse med bestämmelserna i andra direktivet, som fortsatte att gälla i varje medlemsstat fram till ikraftträdandet av sjätte direktivet. [15]

54. Det vore nämligen oacceptabelt om ikraftträdandet av sjätte direktivet, som bland annat syftar till att harmonisera reglerna om avdrag för mervärdesskatt, [16] skulle innebära att en medlemsstat tilläts bibehålla nationella regler som står i strid med de förpliktelser som den är bunden av enligt direktivet, som även det syftade till att åstadkomma samstämmiga nationella mervärdesskattesystem. [17]

55. Som vi kommer att se ger emellertid också reglerna i andra direktivet medlemsstaterna ett stort mått av bestämmanderätt.

56. Låt mig först påpeka att förpliktelsen att iaktta andra direktivet naturligtvis uppmärksammar frågan om tolkning av artikel 11.1 och 11.4 i detta direktiv för andra syften än själva bestämmandet av de tillämpliga reglerna för skattepliktiga transaktioner under den period då direktivet var i kraft.

57. Artikel 11.1a föreskriver principen att en skattskyldig får göra avdrag för mervärdesskatt som fakturerats för varor som har levererats till honom eller tjänster som har tillhandahållits honom i syfte att användas i hans verksamhet. Artikel 11.4 föreskriver att vissa varor och tjänster får undantas från rätten till avdrag, i synnerhet de som helt eller delvis kan användas för den skattskyldiges eller dennes personals privata bruk.

58. Medlemsstaterna får således ta hänsyn till vilken karaktär varorna eller tjänsterna

14 — Se punkt 7 ovan.

15 — Artikel 37 i sjätte direktivet.

16 — Tolfte övervägandet.

17 — Tredje övervägandet.

har för att undanta dem från rätten till avdrag för mervärdesskatt. Det är uppenbart att en bil till sin natur enkelt kan användas för privat bruk, oavsett till vilket ändamål den ursprungligen var avsedd, medan det är uppenbart att så inte är fallet för till exempel ett maskinverktyg eller för ett stort antal andra varor som enbart är ägnade att användas i affärsverksamhet.

59. Det framgår för övrigt inte klart i ordalydelsen av artikel 11.4 att undantaget måste hänföra sig till varor som *faktiskt* används, helt eller delvis, för privat bruk. Svårigheterna avseende kontroll synes ha övertygat gemenskapslagstiftaren att inte föreskriva ett krav om faktisk användning. Det är därför tillräckligt att varorna i fråga potentiellt sett kan användas för privat bruk, såsom betonas genom användandet av ordet "kan".

60. Det bör tilläggas att bestämmelsens kriterium om användning av varorna eller tjänsterna för privat bruk inte utgör den enda möjligheten, vilket framgår av orden "i synnerhet".

61. På grund av alla dessa skäl synes det i förevarande fall, med hänsyn till den sorts varor som det är fråga om i målet vid den nationella domstolen, vara lämpligt med ett kriterium baserat på varornas karaktär.

62. Enligt min mening följer av detta att personbilar räknas till den kategori av varor i artikel 11.4 i andra direktivet som till sin natur kan användas för den skattskyldiges eller dennes personals privata behov.

63. Under den tid som andra direktivet var tillämpligt kunde medlemsstaterna därför anta eller bibehålla lagstiftning som inte medgav rätt till avdrag avseende sådana varor, vilket har möjliggjort för domstolen att finna att medlemsstaterna är berättigade att bibehålla dessa efter sjätte direktivets ikraftträdande.

*Den andra frågan*

64. Av det föregående följer att domen i målet kommissionen mot Frankrike direkt besvarar punkterna a, c och d i den andra frågan, genom vilken Court of Appeal i huvudsak frågade domstolen huruvida det faktum att bilar är nödvändiga redskap i en skattskyldigs verksamhet påverkar rätten till avdrag.

65. Vare sig det rör sig om de bilar som hör till Royscot-företagen och de som hör till Harrison, vilka den nationella domstolen klassificerade som nödvändiga redskap i företagens verksamhet, eller de demonstrationsbilar som hör till Harrison, utan vilka de enligt den nationella domstolen inte skulle kunna bedriva sin verksamhet, eller de bilar som hör till Domecq, utan vilka

den skattskyldiges anställda inte skulle kunna fullgöra sin uppgifter, står det klart att dessa bilar är transportmedel som utgör själva redskapet i den skattskyldiges affärsverksamhet enligt domstolens definition.

66. Det faktum att de inte endast utgör ett redskap utan också ett oumbärligt instrument för att fullgöra affärsverksamheten påverkar inte domstolens vida tolkning av artikel 17.6 andra stycket, enligt vilken de undantag som får bibehållas även får omfatta utgifter som strikt är rörelseutgifter.

67. Kommissionens talan som resulterade i domen i målet kommissionen mot Frankrike begränsade sig till fall när varorna i fråga "är nödvändiga till den grad att de är ett absolut villkor för rörelsens bedrivande" till skillnad från fall då varorna "i väsentlig mån bidrar till att underlätta rörelsens bedrivande". [18]

68. Kommissionen hävdade att "... utgifter som kan undantas från rätten till avdrag endast [skulle] vara utgifter som en skattskyldig har för varor och tjänster sominte är absolut oundgängliga för dennes yrkesutövning". [19]

69. Av detta följer att uttrycket "själva redskapet" för den skattskyldiges rörelse, som domstolen använde för att beteckna de transportmedel för vilka rätten att dra av mervärdesskatt också kan nekas, avser varor utan vilka affärsverksamheten skulle äventyras, med andra ord sådana varor som är ett oundgängligt redskap i den skattskyldiges rörelse.

70. Att bilarna skulle vara oundgängliga för affärsverksamheten för parterna i målet vid den nationella domstolen ändrar vidare inte det faktum att varorna kan användas helt eller delvis för enskilt bruk av den skattskyldige eller dennes personal enligt artikel 11.4 i andra direktivet.

71. Domstolens tolkning ger även ett tydligt svar på punkterna b och e i fråga 2, vilka rör konsekvenserna av att den skattskyldige eller dennes personal inte alls eller endast på strikta villkor kan använda fordonen i fråga för privat bruk.

18 — Förslag till avgörande av generaladvokaten Jacobs i målet Kommissionen mot Frankrike, punkt 7 (ovan).

19 — Domen i målet Kommissionen mot Frankrike, punkt 15 (ovan).

72. Som vi har sett är medlemsstaternas befogenhet att bibehålla alla undantag från rätten till avdrag oberoende av hur varan praktiskt används. Det faktum att fordonen inte används för privat bruk kräver därför inte att medlemsstaterna skall återinföra rätten till avdrag för belopp som betalats för att förvärva dem. Ännu mindre kan en strikt reglerad användning för privat bruk tvinga dem att göra detta.

73. Den tredje frågan avser de konsekvenser som en indelning av utgifterna för fordon med avseende på användningen av dem inom verksamheten respektive för privat bruk kan ha för rätten till avdrag. Den avser också de konsekvenser som den anställdes privata bruk av fordon får när användningen sker i form av en skattepliktig transaktion. Det framgår dock av det föregående att medlemsstaterna är berättigade att bibehålla regler som inte medger rätten till avdrag för mervärdesskatt, oavsett hur bilarna används. Eftersom den tredje frågan således har blivit överflödig, bedömer jag det inte som nödvändigt att besvara den.

74. Den tolkning som jag, i enlighet med domen i målet kommissionen mot Frankrike har föreslagit, synes mig vara den enda möjliga — om inte den bästa — tolkningen enligt den tillämpliga gemenskapsrätten på sitt nuvarande stadium. Såsom domstolen har förklarat kräver ordalydelsen i artikel 17.6 och den omständigheten att medlemsstaterna inte kunnat enas om regler om utgifter för persontransporter denna lösning, så länge rådet inte har uttalat sig. [20]

75. Jag anser, liksom kommissionen och liksom generaladvokaten Jacobs i sitt förslag till avgörande i det ovan nämnda målet kommissionen mot Frankrike, att "bestämmelser som hindrar skattskyldiga från att göra avdrag för mervärdesskatten på sådana viktiga kategorier av utgifter [medför] att mervärdesskattesystemets funktion och neutralitet allvarligt rubbas" och jag är "tveksam till om risken för skatteflykt kan göra det befogat att helt och hållet undanta sådana varor från möjligheten till avdrag". [21]

76. I synnerhet finns det skäl att beklaga att det inte är förbjudet att göra undantag från rätten till avdrag när fordonen direkt används i den skattskyldiges rörelse utan att han har möjlighet att komma i fysisk besittning av dessa, såsom fallet är vid leasing. I ett sådant fall kan varken den skattskyldige eller dennes personal använda fordonen för privat bruk, så risken för bedrägeri är obetydlig.

77. Liksom generaladvokaten Jacobs anser jag dock att "problemet måste lösas lagstiftningsvägen". [22] För det första tillåter inte den tillämpliga gemenskapslagstiftningen, som är otvetydig i detta fall, en selektiv tolkning, även om en sådan skulle vara berättigad på grund av ändamålsenlighet. För det andra skulle en tolkning av domstolen, som nödvändigtvis

20 — Ibidem, punkterna 18 och 19.
21 — Punkt 23.
22 — Ibidem, punkt 24.

är beroende av de faktiska och rättsliga omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, troligen ge upphov till talrika frågor avseende tillämpligheten av domstolens lösning på andra typer av verksamheter eller organisationsformer. Slutligen och framför allt återspeglar den tillämpliga lagstiftningen genom den däri tydligt uttryckta önskan att tillåta bibehållande av alla de undantag som föreskrivs enligt nationella lagar, medlemsstaternas önskan att vägra varje differentiering inom detta område till dess att enighet har nåtts i form av gemenskapslagstiftning.

78. Följaktligen anser jag att endast sådan lagstiftning som syftar till att så långt som möjligt harmonisera rätten till avdrag kan förena största möjliga rätt till avdrag med förebyggande av risk för bedrägeri.

## Förslag till avgörande

79. Med hänsyn till dessa överväganden föreslår jag att domstolen ger följande svar på de frågor som Court of Appeal (England & Wales) har ställt:

1) Artikel 11.4 i rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter — Struktur och villkor för tillämpning av ett gemensamt system för mervärdesskatt av den 11 april 1967 — tillät medlemsstaterna att införa eller bibehålla nationell lagstiftning som utesluter rätten att göra avdrag för mervärdesskatt vid köp av bilar som skall användas av den skattskyldige i dennes verksamhet.

Artikel 11.4 i rådets andra direktiv 67/228 utgjorde inte hinder för medlemsstaterna att införa eller bibehålla nationell lagstiftning som utesluter rätten att göra avdrag för mervärdesskatt vid köp av bilar som skall användas av den skattskyldige i dennes verksamhet

— om dessa bilar var nödvändiga redskap i nämnda verksamhet,

— om dessa bilar inte kunde användas för privat bruk.

2) Den rätt som ges medlemsstaterna enligt artikel 17.6 andra stycket 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 — att bibehålla alla de undantag som föreskrevs i deras nationella lagstiftning när direktiv 77/388 trädde i kraft upphör inte efter utgången av den fyraårsperiod inom vilken rådet skulle besluta vilka utgifter som inte skall berättiga till avdrag av mervärdesskatt, såsom föreskrivs i artikel 17.6 första stycket i sjätte direktivet 77/388, utan nämnda rätt upphör när rådets bestämmelser träder i kraft.

3) Artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet 77/388 ger medlemsstaterna rätt att bibehålla nationell lagstiftning som utesluter rätten att göra avdrag för mervärdesskatt vid köp av bilar som skall användas av den skattskyldige i dennes verksamhet, så länge de bestämmelser om vilka utgifter som inte skall berättiga till avdrag för mervärdesskatt, som skall antas av rådet enligt artikel 17.6 första stycket i rådets sjätte direktiv 77/388, inte har trätt i kraft.

Artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet 77/388 utgör inte hinder för medlemsstaterna att bibehålla nationell lagstiftning som utesluter rätten att göra avdrag för mervärdesskatt vid köp av bilar som skall användas av den skattskyldige i dennes verksamhet

— om dessa bilar är nödvändiga redskap i nämnda verksamhet,

— om dessa bilar inte kan användas för privat bruk.