DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)
18. juni 1998 *

I sag C-43/96,

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved H. Michard og E. Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg hos C. Gómez de la Cruz, Kommissionens Juridiske Tjeneste, Wagnercentret, Kirchberg,

sagsøger,

mod

Den Franske Republik ved kontorchef C. de Salins, bistået af ekspeditionssekretær G. Mignot, begge Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg på Frankrigs Ambassade, 8 B, boulevard Joseph II,

sagsøgt,

støttet af

Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland ved s. Ridley, Treasury Solicitor's Department, som befuldmægtiget, og med valgt adresse i Luxembourg på Det Forenede Kongeriges Ambassade, 14, boulevard Roosevelt,

intervenient,

* Processprog: fransk.

angående en påstand om, at det fastslås, at Den Franske Republik har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til 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), navnlig bestemmelserne i artikel 17, stk. 2, idet Den Franske Republik har opretholdt lovbestemmelser, hvorefter moms på transportmidler, der er selve genstanden for den afgiftspligtiges virksomhed, ikke kan fradrages,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af formanden for Anden Afdeling, R. Schintgen, som fungerende formand for Sjette Afdeling, og dommerne G. F. Mancini, P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray og G. Hirsch (refererende dommer),

generaladvokat: F. G. Jacobs
justitssekretær: ekspeditionssekretær D. Louterman-Hubeau,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at parterne har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 25. september 1997,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 13. november 1997,

afsagt følgende

Dom

1 Ved stævning indleveret til Domstolens Justitskontor den 14. februar 1996 har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber i medfør af EF-traktatens artikel 169 anlagt sag med påstand om, at det fastslås, at Den Franske Republik har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til 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, herefter »sjette direktiv«), navnlig bestemmelserne i artikel 17, stk. 2, idet Den Franske Republik har opretholdt lovbestemmelser, hvorefter merværdiafgift (herefter »moms«) på transportmidler, der er selve genstanden for den afgiftspligtiges virksomhed, ikke kan fradrages.

2 Det bestemmes i sjette direktivs artikel 17, stk. 2:

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

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

...«

3 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 omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng erhvervsmæssig karakter, som for eksempel 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.«

4 Den 25. januar 1983 fremsatte Kommissionen for Rådet forslag til tolvte direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: udgifter, der ikke giver ret til fradrag i merværdiafgiften (EFT C 37, s. 8), som blev ændret ved et nyt forslag, som Kommissionen fremsatte for Rådet den 20. februar 1984 (EFT C 56, s. 7). Forslaget blev ikke vedtaget af Rådet.

Relevante nationale retsregler

5 Den omtvistede franske bestemmelse er artikel 237 i bilag II til code général des impôts (lov om skatter og afgifter, herefter »CGI«), der trådte i kraft den 27. juli 1967, og hvori bestemmes:

»Der indrømmes ikke fradrag for motorkøretøjer og materiel af en hvilken som helst art, som er bestemt til transport af personer eller til blandet anvendelse, og som er anlægsaktiver eller ikke er bestemt til videresalg som nye.«

6 I de franske afgiftsmyndigheders generelle vejledning (serie 3 C A, afdeling D, s. 1532 og 1533, ajourført pr. 1.5.1990) er det anført, at de i denne bestemmelse omhandlede køretøjer er cykler, motorcykler, motorkøretøjer til kørsel på vej, skibe, luftfartøjer og helikoptere. Derimod finder bestemmelsen ikke anvendelse på erhvervsmotorkøretøjer som ladcykler, lastbiler, traktorer og andre »meget specielle køretøjer«. Helikoptere giver heller ikke ret til fradrag, selv om de anvendes til fotografering, reklame, uddannelse af piloter eller topografiske eller geodætiske afbildninger.

Den administrative procedure

7 Ved skrivelse af 6. september 1991 meddelte Kommissionen Den Franske Republik, at den fandt, at artikel 237 i bilag II til CGI var uforenelig med sjette direktivs bestemmelser, navnlig artikel 17, stk. 2, idet der ikke blev indrømmet fradragsret for køretøjer, der anvendes til køreundervisning.

8 Ved skrivelse af 6. december 1991 meddelte den franske regering Kommissionen, at den omhandlede bestemmelse var ændret med virkning fra den 1. januar 1993, således at der indrømmes fradragsret for køretøjer og materiel, der udelukkende anvendes til køreundervisning.

9 Ved skrivelse af 12. juli 1993 meddelte Kommissionen den franske regering, at det var i strid med sjette direktivs artikel 17, stk. 2, både at opretholde betingelsen om,

at et køretøj udelukkende skal anvendes til køreskolevirksomhed, og fortsat ikke at indrømme fradragsret for afgiftspligtige, hvis virksomhed efter sin karakter indebærer anvendelse af visse former for køretøjer og transportmidler.

10 Ved skrivelse af 4. oktober 1993 svarede den franske regering, at betingelsen om, at et køretøj, der er bestemt til køreskolevirksomhed, udelukkende skal anvendes til dette formål, var lempet ved en administrativ instruks af 4. februar 1993. Endvidere anførte regeringen, at det efter sjette direktivs artikel 17, stk. 6, er tilladt ikke at lade fradragsretten gælde transportmidler, der er selve genstanden for virksomheden.

11 For så vidt angår køretøjer, som anvendes til køreskolevirksomhed, besluttede Kommissionen ikke at foretage sig yderligere. Derimod fandt Kommissionen, at spørgsmålet om fradragsret for et transportmiddel, der er selve genstanden for den afgiftspligtiges virksomhed, var af principiel karakter, og den 8. november 1994 fremsendte den derfor en begrundet udtalelse til Den Franske Republik og opfordrede denne til at træffe de nødvendige foranstaltninger inden for en frist på to måneder.

12 Den franske regering anførte i sit svar af 9. januar 1995, at den i det hele var uenig i Kommissionens vurdering og uddybede de bemærkninger, den havde fremsat i svaret på åbningsskrivelsen.

Sagen for Domstolen

13 Til støtte for sine påstande har Kommissionen anført, at det er i strid med sjette direktivs artikel 17, stk. 2, at der efter artikel 237 i bilag II til CGI ikke indrømmes fradragsret for moms på goder, der er selve redskabet eller genstanden for den afgiftspligtiges virksomhed.

14 Ifølge Kommissionen fremgår det ganske vist udtrykkeligt af direktivets artikel 17, stk. 6, at medlemsstaterne kan opretholde bestemmelser, hvorefter der ikke indrømmes fradragsret, og som på samme måde som artikel 237 i bilag II til CGI er vedtaget forud for sjette direktivs ikrafttræden.

15 Imidlertid angår de undtagelser fra fradragsretten, som kan fastsættes i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 6, efter Kommissionens opfattelse kun udgifter, der ikke er af streng erhvervsmæssig karakter. De udgifter, der kan undtages fra fradragsretten, er således kun sådanne udgifter, som en afgiftspligtig afholder til goder og tjenesteydelser, som ikke er absolut nødvendige for udøvelsen af hans virksomhed. Formålet med denne undtagelsesmulighed er at undgå, at en afgiftspligtig i sidste ende kan anvende ikke-afgiftsbelagte goder og tjenesteydelser til personligt forbrug.

16 Denne fortolkning kan ikke tiltrædes. Den svarer således ikke til ordlyden af sjette direktivs artikel 17, stk. 6.

17 Det bemærkes i denne forbindelse, at Rådet i henhold til artikel 17, stk. 6, første afsnit, første punktum, fastsætter de udgifter, der ikke giver ret til fradrag i momsen. I andet punktum anføres, at »under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng erhvervsmæssig karakter ... ikke adgang til fradrag«. Det fremgår bl.a. af andet punktum, at de regler, Rådet skal fastsætte, ikke på forhånd er begrænset til kun at kunne omfatte udgifter, der ikke er af streng erhvervsmæssig karakter.

18 Det er derfor klart, at udtrykket »alle de undtagelser«, der anvendes i artikel 17, stk. 6, andet afsnit, også omfatter udgifter, som har en streng erhvervsmæssig karakter. Efter denne bestemmelse kan medlemsstaterne således opretholde nationale bestemmelser, hvorefter der ikke indrømmes fradragsret for moms på transportmidler, der er selve genstanden for den afgiftspligtiges virksomhed.

19 Som generaladvokaten har anført i punkt 14, 15 og 16 i forslaget til afgørelse, støttes denne fortolkningen af forarbejderne til sjette direktivs artikel 17, stk. 6. I bemærkningerne til forslaget til sjette direktiv (*Bulletin for De Europæiske Fællesskaber*, Supplement 11/73, s. 1) anførte Kommissionen, at visse udgifter, der ganske vist afholdes som led i virksomhedens normale drift, er vanskelige at opdele i en erhvervsmæssig del og en privat del. Endvidere fremgår det af en sammenligning af den af Kommissionen foreslåede ordlyd af artikel 17, stk. 6, og den ordlyd, Rådet vedtog, at medlemsstaterne ved vedtagelsen af sjette direktiv ikke kunne blive enige om, hvilken ordning der særligt skulle gælde for udgifterne til personbefordring.

20 Den Franske Republik findes herefter ikke at have tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til sjette direktiv, navnlig bestemmelserne i artikel 17, stk. 2, ved at opretholde lovbestemmelser, hvorefter moms på transportmidler, der er selve genstanden for den afgiftspligtiges virksomhed, ikke kan fradrages. Den Franske Republiks frifindelsespåstand tages derfor til følge.

Sagens omkostninger

21 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Kommissionen har tabt sagen og dømmes derfor til at betale sagens omkostninger. Ifølge procesreglementets artikel 69, stk. 4, bærer medlemsstater og institutioner, der er indtrådt i en sag, deres egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

DOMSTOLEN (Sjette 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.

Schintgen Mancini Kapteyn

Murray Hirsch

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 18. juni 1998.

R. Grass H. Ragnemalm

Justitssekretær Formand for Sjette Afdeling