DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)
den 18 juni 1998 *

I mål C-43/96,

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av H. Michardy och E. Traversa, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud, delgivningsadress: rättstjänsten, Carlos Gómez de la Cruz, Centre Wagner, Kirchberg, Luxemburg,

sökande,

mot

Republiken Frankrike, företrädd av C. de Salins, sous-directeur, utrikesministeriets rättsavdelning, biträdd av G. Mignot, secrétaire des affaires étrangères, samma ministerium, båda i egenskap av ombud, delgivningsadress: Frankrikes ambassad, 9, boulevard du Prince Henri, Luxemburg,

svarande,

med stöd av

Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland, företrätt av S. Ridley, Treasury Solicitor's Department, i egenskap av ombud, delgivningsadress: Förenade kungarikets ambassad, 14, boulevard Roosevelt, Luxemburg,

intervenient,

* Rättegångsspråk: franska.

angående en talan om fastställelse av att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt 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), särskilt enligt bestämmelserna i artikel 17.2 i detta, genom att behålla lagbestämmelser enligt vilka mervärdesskatt som hänför sig till transportmedel som utgör själva redskapet för den skattskyldiges rörelse inte är avdragsgill,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av ordföranden för andra avdelningen, R. Schintgen, tillika tillförordnad avdelningsordförande för sjätte avdelningen, samt domarna G. F. Mancini, P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray och G. Hirsch (referent),

generaladvokat: F. G. Jacobs,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören D. Louterman-Hubeau,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att parterna har avgivit muntliga yttranden vid sammanträdet den 25 september 1997,

och efter att den 13 november 1997 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har genom ansökan, som inkom till domstolens kansli den 14 februari 1996, med stöd av artikel 169 i EG-fördraget väckt talan om fastställelse av att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt 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), särskilt enligt bestämmelserna i artikel 17.2 i detta, genom att behålla lagbestämmelser enligt vilka mervärdesskatt som hänför sig till transportmedel som utgör själva redskapet för den skattskyldiges rörelse inte är avdragsgill.

Sjätte direktivet

2 I artikel 17.2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

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

..."

3 I artikel 17.6 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 [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."

4 Den 25 januari 1983 framlade kommissionen för rådet ett förslag till tolfte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: Utgifter som inte ger rätt till avdrag för mervärdesskatt (EGT C 37, s. 8), vilket ändrades genom ett ytterligare förslag som framlades av kommissionen för rådet den 20 februari 1984 (EGT C 56, s. 7). Detta förslag antogs inte av rådet.

Den nationella lagstiftningen

5 Den omtvistade franska lagstiftningen är artikel 237 i bilaga II till den skattelag (code général des impôts, nedan kallad CGI), som trädde i kraft den 27 juli 1967 och i vilken följande föreskrivs:

"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."

6 I de franska skattemyndigheternas *Documentation administrative de base* (serie 3 C A, avdelning D, blad 1532—1533, uppdaterad den 1 maj 1990) preciseras att de fordon som avses i denna bestämmelse är cyklar, motorcyklar, personbilar, båtar, flygplan och helikoptrar. Däremot tillämpas inte sagda regel på yrkesfordon, såsom skåpbilar, lastbilar och traktorer och andra "mycket speciella fordon". Helikoptrar omfattas inte ens av någon rätt till avdrag när de används för fotografering, filmning, reklam, pilotutbildning eller för topografiska eller geodetiska mätningar.

Det administrativa förfarandet

7 Genom skrivelse av den 6 september 1991 informerade kommissionen Republiken Frankrike om att den ansåg artikel 237 i bilaga II till CGI vara oförenlig med bestämmelserna i sjätte direktivet, särskilt med artikel 17 i detta, eftersom artikeln i fråga inte berättigade till avdrag för mervärdesskatt för fordon som användes för körundervisning.

8 Genom skrivelse av den 6 december 1991 informerade den franska regeringen kommissionen om att den omtvistade bestämmelsen hade ändrats med verkan från den 1 januari 1993, så att bestämmelsen berättigade till avdrag för mervärdesskatt för fordon eller maskiner som uteslutande användes för körundervisning.

9 Genom skrivelse av den 12 juli 1993 meddelade kommissionen den franska regeringen att såväl kravet på att ett fordon uteslutande skulle användas i körskolans

verksamhet som omständigheten att skattskyldiga, vars verksamhet på grund av själva sin beskaffenhet förutsatte användning av vissa transportmedel (som exempelvis helikoptrar för bolag som ägnar sig åt arbeten i luften), fortfarande inte beviljades någon avdragsrätt stred mot artikel 17.2 i sjätte direktivet.

10 Genom skrivelse av den 4 oktober 1993 svarade den franska regeringen att kravet på att körskolors fordon uteslutande skulle användas för körundervisning hade lindrats i en administrativ anvisning av den 4 februari 1993. Den franska regeringen gjorde dessutom gällande att det i enlighet med artikel 17.6 i sjätte direktivet är tillåtet att föreskriva att mervärdesskatt som hänför sig till transportmedel som utgör själva föremålet för en rörelse inte skall vara avdragsgill.

11 Vad beträffar fordon som används i körskolors verksamhet beslutade kommissionen att inte fortsätta förfarandet. Då kommissionen däremot ansåg att det är en grundläggande princip att rätt till avdrag föreligger för transportmedel som utgör själva föremålet för den skattskyldiges rörelse, riktade den ett motiverat yttrande till Republiken Frankrike den 8 november 1994 med en uppmaning till denna stat att vidta nödvändiga åtgärder inom två månader.

12 I sitt svar av den 9 januari 1995 meddelade den franska regeringen att den inte alls delade kommissionens bedömning och preciserade de påpekanden som den hade gjort i sitt svar på den formella underrättelsen.

Prövning i sak

13 Till stöd för sin talan har kommissionen anfört att artikel 237 i bilaga II till CGI, enligt vilken mervärdesskatt som hänför sig till varor som utgör själva redskapet i eller föremålet för skattskyldigas rörelse inte är avdragsgill, strider mot artikel 17.2 i sjätte direktivet.

14 I artikel 17.6 andra stycket i direktivet tillåts förvisso medlemsstaterna uttryckligen att behålla bestämmelser enligt vilka mervärdesskatt inte skall vara avdragsgill vilka, i likhet med artikel 237 i bilaga II till CGI, gällde innan sjätte direktivet trädde i kraft.

15 Enligt kommissionen avser det undantag från rätt till avdrag som föreskrivs i artikel 17.6 i sjätte direktivet endast utgifter som inte strikt är rörelseutgifter. Således skulle utgifter som kan undantas från rätten till avdrag endast vara utgifter som en skattskyldig har för varor och tjänster som inte är absolut oundgängliga för dennes yrkesutövning. Möjligheten att föreskriva att mervärdesskatt inte skall vara avdragsgill skulle syfta till att undvika att en skattskyldig kunde erhålla obeskattade varor och tjänster för sin privata slutkonsumtion.

16 Denna tolkning kan inte godtas. Den överensstämmer nämligen inte med ordalydelsen av artikel 17.6 i sjätte direktivet.

17 Det skall i det avseendet påpekas 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. I följande mening påpekas att "[m]ervärdesskatt skall under inga förhållanden vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter". Av denna andra mening följer bland annat att de regler som rådet uppmanas att anta inte *a priori* begränsas till utgifter som inte strikt är rörelseutgifter.

18 Under dessa omständigheter är det klart att uttrycket "alla de undantag" som används i artikel 17.6 andra stycket omfattar utgifter som strikt är rörelseutgifter. Således tillåts medlemsstaterna enligt denna bestämmelse att behålla nationella regler, enligt vilka mervärdesskatt som hänför sig till transportmedel som utgör själva redskapet för den skattskyldiges rörelse inte är avdragsgill.

19 Som generaladvokaten har påpekat i punkt 14—16 i sitt förslag till avgörande bekräftas denna tolkning av förarbetena till artikel 17.6 i sjätte direktivet. I sin motivering till förslaget till rådets sjätte direktiv (*Europeiska gemenskapernas bulletin*, supplement 11/73, s. 1), förklarade kommissionen för det första att vissa utgifter som uppkommer i rörelsens normala drift är svåra att dela upp i utgifter för rörelsen och för privat bruk. För det andra framgår det, av en jämförelse av den lydelse av artikel 17.6 som kommissionen föreslog med den som rådet antog, att medlemsstaterna när det sjätte direktivet antogs inte kunde enas om hur just utgifter för passagerartransporter skulle behandlas.

20 Med beaktande av det ovanstående framgår det att Republiken Frankrike inte har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt sjätte direktivet, särskilt enligt bestämmelserna i artikel 17.2 i detta, genom att behålla lagbestämmelser enligt vilka mervärdesskatt som hänför sig till transportmedel som utgör själva redskapet för den skattskyldiges rörelse inte är avdragsgill. Talan om fördragsbrott skall följaktligen ogillas.

Rättegångskostnader

21 I enlighet med artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Eftersom kommissionen har tappat målet skall den ersätta rättegångskostnaderna. Enligt artikel 69.4 i rättegångsreglerna skall medlemsstater och institutioner som har intervenerat bära sina rättegångskostnader.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

följande dom:

1) Talan ogillas.

2) Europeiska gemenskapernas kommission skall ersätta rättegångskostnaderna.

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

Schintgen Mancini Kapteyn

Murray Hirsch

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 18 juni 1998.

R. Grass H. Ragnemalm

Justitiesekreterare Ordförande på sjätte avdelningen