FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT JEAN MISCHO

föredraget den 23 november 2000 [1]

1. Denna fördragsbrottstalan som har väckts av Europeiska gemenskapernas kommission mot Republiken Frankrike och som avser Frankrikes genomförande av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund [2] (nedan kallat sjätte direktivet) innebär att domstolen ännu en gång skall pröva om nationell förvaltningspraxis överensstämmer med de skyldigheter som följer av direktiven. Denna gång skiljer sig dock frågeställningen något från andra fall.

2. Detta fall rör inte den typiska situationen att den medlemsstat som kommissionen kritiserar för att inte ha införlivat ett direktiv på rätt sätt till stöd för sitt försvar framhåller — med mer eller mindre övertygelse — att även om den nationella lagstiftaren inte har vidtagit åtgärder för att införliva direktivet så har alla nödvändiga åtgärder vidtagits av förvaltningen — i regel genom utfärdande av cirkulär — för att direktivet skall kunna tillämpas i praktiken i den nationella rättsordningen.

3. Kommissionen har nämligen inte kritiserat Republiken Frankrike för att inte ha antagit bestämmelser som på ett korrekt sätt införlivar det sjätte direktivet, utan för att officiellt ha accepterat att bestämmelser i den nationella lagstiftning som har införlivat sjätte direktivet och som står i full överensstämmelse med dess bestämmelser, inte efterlevs i förvaltningspraxis.

4. Det bör erinras om att det i artikel 2.1 i sjätte direktivet anges att:

"Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,"

1 — Originalspråk: franska.

2 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

och att i artikel 11 A 1 a i samma direktiv föreskrivs att:

"Beskattningsunderlaget skall vara följande:

a) När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen."

5. Kommissionen har medgett att Republiken Frankrike har införlivat bestämmelserna på ett korrekt sätt, eftersom det i artiklarna 266-I A och 267-I i code général des impôts (allmänna skattelagen) föreskrivs följande:

"Beskattningsunderlaget skall vara följande:

För leverans av varor, tillhandahållande av tjänster samt förvärv som görs inom gemenskapen: alla penningmedel, värdepapper, egendom eller tjänster som leverantören eller den som tillhandahåller tjänsterna har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part som vederlag för sådana transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på dessa transaktioner,"

respektive,

"Beskattningsunderlaget innefattar följande:

1. Alla former av skatter och avgifter med undantag för själva mervärdesskatten.

2. Tillkommande kostnader i samband med leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster såsom provision, ränta samt kostnader för emballage, frakt och försäkring, som skall ersättas av kunden."

6. Enligt kommissionen har Republiken Frankrike likväl åsidosatt sina skyldigheter enligt ovannämnda bestämmelser i sjätte direktivet genom att i en myndighetsinstruktion av den 31 december 1976 som publicerats i *Bulletin officiel de la direction générale des impôts* godkänna att gammal praxis vidmakthölls som innebar att vissa skattskyldiga inte upptog serveringsavgifter som de tar ut av sina kunder i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt.

7. I "documentation de base", som utges av centrala skattemyndigheten och på grundval av vilken de skattskyldiga kan kontrollera den exakta omfattningen av sin skatt-

skyldighet, föreskrivs att "enligt skattemyndighetens fasta rättspraxis utgör tillägg till priset som kunderna till affärsdrivande företag (hotell, restauranger, caféer, brasserier, barer, tesalonger, frisörer, kliniker, kursinrättningar, transport- och flyttföretag, vilo- och ålderdomshem, kasinon och företag som levererar varor till hemmet) får betala i form av dricks, en del av priset för vilket mervärdesskatt skall betalas", samtidigt som där anges att pristilläggen kan undantas från beskattningsunderlaget för mervärdesskatt då följande fyra villkor samtidigt är uppfyllda:

1) Kunden måste i förväg ha informerats om att en avgift i form av serveringsavgift, uppgående till en viss angiven procentsats, kommer att läggas till priset "exklusive serveringsavgift".

2) Inkomsten från denna "avgift" måste i sin helhet fördelas på den personal som har direktkontakt med kunderna.

3) Denna utbetalning till personalen måste kunna styrkas genom att respektive mottagare eller åtminstone en företrädare för personalen har kvitterat utbetalningen i ett särskilt register.

4) Arbetsgivaren måste i den årliga lönedeklarationen ange det lönebelopp som personalen faktiskt har erhållit av denna avgift.

8. Enligt kommissionen var det oförenligt med gemenskapsrätten att bibehålla detta beräkningssätt för skatteunderlaget, eftersom det inte stod i överensstämmelse med bestämmelserna i sjätte direktivet. Härigenom undantogs nämligen en del av den avgift som betalades av kunderna trots att den hade erhållits som vederlag för en utförd tjänst.

9. Kommissionen har i detta hänseende anfört att dess kritik inte avser vad den betecknar som "överskjutande dricks" och som franska myndigheter benämner frivillig dricks, det vill säga de belopp som en kund spontant och frivilligt ger till någon anställd.

10. Kommissionen anser nämligen att dessa belopp, till skillnad från serveringsavgiften som måste erläggas av kunden, inte ingår i beskattningsunderlaget, eftersom de kan jämföras med sådana småpengar som förbipasserande ger till positivspelare som står på gatan, vilket dom-

stolen har uttalat sig om i en dom av den 3 mars 1994.[3] I båda dessa fall rör det sig nämligen om betalningar som är helt frivilliga och slumpmässiga och praktiskt taget omöjliga att fastställa beloppsmässigt.

11. När det gäller serveringsavgiften saknas det emellertid enligt kommissionen anledning att inte låta denna ingå i beskattningsunderlaget, eftersom det är fråga om förutbestämda belopp som måste betalas och som inte finns upptagna på den uttömmande listan i artikel 11 A 1 i sjätte direktivet över belopp som inte skall ingå i beskattningsunderlaget.

12. Enligt kommissionen kan vidare den ifrågavarande tillämpningen av förvaltningspraxis visa sig strida mot principen om skatteneutralitet som ligger till grund för hela det gemenskapsrättsliga mervärdesskattesystemet, eftersom två skattskyldiga som tillhandahåller exakt samma tjänster kan beskattas på olika sätt beroende på om beloppen förekommer på ett tydligt sätt i personalens lönebesked. Åsidosättandet av principen om skatteneutralitet kan i sig snedvrida konkurrensen, eftersom den omständigheten att tjänster som utförs under identiska förhållanden, men behandlas olika i skattehänseende, oundvikligen inverkar på konkurrensförhållandena.

13. Enligt kommissionen är de fyra villkor som uppställs i den omtvistade myndighetsinstruktionen för att en skattskyldig skall kunna dra nytta av att serveringsavgiften inte upptas i beskattningsunderlaget endast formella villkor som inte har något att göra med kriterierna för vad som skall ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, det vill säga det vederlag som tjänsteföretaget faktiskt erhåller. Om man lägger dessa kriterier till grund för beräkningen av skattebördan blir denna beräkning godtycklig i förhållande till tjänsteföretag inom samma bransch, vilka för övrig är omöjliga att skilja åt.

14. Den franska regeringen har i sitt svaromål i huvudsak lämnat en redogörelse för bakgrunden till 1976 års myndighetsinstruktion.

15. Den har anfört att den har sitt ursprung i ett ministeriebeslut av den 8 augusti 1923 som medger att skatt på omsättningen, det vill säga den beskattning som historiskt sett var föregångaren till mervärdesskatt i det franska skattesystemet, inte tillämpades på belopp som erhölls i form av obligatorisk dricks av hotell- och restaurangägare, och i vidare bemärkelse av företaget, när hela de mottagna beloppen verkligen kom de anställda till godo.

16. I ett cirkulär från år 1928 blev därefter, i skattekontrollssyfte, denna förmån

3 — Mål C-16/93, Tolsma (REG 1994, s. I-743).

beroende av att ett särskilt register hölls som visade uppbörden och överföringen av dessa belopp.

17. Enligt den franska regeringen bibehölls denna förvaltningspraxis genom en lag från år 1933 angående lön till anställda, som fastställde principen att dricks som erhålls som betalning för en utförd tjänst i form av en obligatorisk procentsats som läggs till notan eller på annat sätt, liksom alla belopp som kunden frivilligt betalar för servicen till arbetsgivaren eller som administreras av honom, i sin helhet skall utbetalas till de anställda som har direkt kontakt med kunderna, och vilka kunderna har för vana att ge dricksen till.

18. Denna lag medförde, vid en tidpunkt då det inte fanns någon minimilön, ett skydd för personal vars huvudsakliga lön bestod av dricks.

19. När det gäller den nuvarande situationen har den franska regeringen framhållit att det endast är företag vars personal har direkt kontakt med kunderna — och som avlönas med den serveringsavgift som är inkluderad i det pris som kunden betalar, det vill säga i huvudsak restauranger och frisörsalonger — som kan dra nytta av denna förvaltningspraxis. Den har också framhållit att den har motsatt sig att denna praxis utsträcks till att även omfatta självbetjänings- och snabbmatsbranscherna.

20. Den franska regeringen har vidare påpekat att de mervärdesskattebestämmelser som är tillämpliga på dricks varierar beroende på vilket sätt serveringsavgiften tas ut, det vill säga beroende på om priset anges "inklusive severingsavgift" eller "exklusive serveringsavgift", men att det numera är fråga om ett begränsat antal fall av "exklusive serveringsavgift", eftersom företag som tillhandahåller måltider, matvaror eller drycker för konsumtion på plats är skyldiga, efter det att en kungörelse från år 1987 har antagits, att ange att priset är "inklusive severingsavgift".

21. När det gäller kommissionens kritik av den förvaltningspraxis som fastställdes genom 1976 års myndighetsinstruktion och som går ut på att denna har en konkurrensbegränsande verkan och ger upphov till en godtycklig tillämpning, har den franska regeringen gjort gällande att det endast är fråga om förvaltningspraxis som företagen är fria att tillämpa och att huvudregeln förblir den som anges i artikel 266-I A i allmänna skattelagen. Den franska regeringen har tillagt att företag som inte kan dra nytta av denna praxis inte utövar sin verksamhet under samma villkor som de som kan det, och att villkoren för att utbetala de erhållna beloppen till de anställda, vilka noggrant anger det beviljade undantagets omfattning, inte kan anses vara godtyckliga.

22. I repliken har kommissionen endast påpekat att förklaringarna från den franska regeringen angående bakgrunden till den omstridda förvaltningspraxisen saknar relevans för att bedöma om den senare är förenlig med det gemenskapsrättsliga mervärdesskattesystemet.

23. Kommissionen har också påpekat att även om undantaget från omsättningsskatteplikt beträffande dricks som ges till de anställda kunde rättfärdigas vid tidpunkten då det infördes, på grundval av att man inte ville missgynna de företag som i stället för att låta kunderna fritt bestämma över serveringsavgiften valde att på egen hand ta ut avgiften för att därefter betala tillbaka den till sin personal, och för vilken dricks ofta var den enda formen av betalning, gäller detta inte längre i dag då det finns en minimilön och då de belopp som arbetsgivaren tar ut i form av serveringsavgift obligatoriskt skall överföras till de anställda.

24. Det är för övrigt med hänsyn till denna skillnad mellan vad som en gång har kunnat vara ett berättigat undantag och den nuvarande rättsliga situationen som de fyra villkoren som anges i 1976 års myndighetsinstruktion enligt kommissionen är godtyckliga.

25. Kommissionen kan inte heller stödja argumentet att undantagets begränsade räckvidd borde beaktas vid bedömningen av om det är förenligt med det gemenskapsrättsliga mervärdesskattesystemet.

26. I sin duplik har den franska regeringen försökt rätta till vissa felaktigheter som den anser att kommissionen har gjort sig skyldig till i sin replik. Det är sålunda inte riktigt att påstå att bakgrunden till dess förvaltningspraxis är att man har velat se till att företag som överför all dricks till sina anställda inte missgynnas.

27. Enligt den franska regeringen är det de anställda som man faktiskt avser skydda och detta skydd är fortfarande aktuellt, eftersom, även om en minimilön har införts, dricksen än i dag utgör en del av lönen för de anställda som har direkt kontakt med kunder inom restaurang- och frisörbranschen. Att avskaffa den aktuella förvaltningspraxisen skulle kunna leda till en utveckling där dricksen blev frivillig, vilket skulle drabba de anställda som har direkt kontakt med kunderna, särskilt i de branscher där det inte finns något krav på att ange priset "inklusive serveringsavgift".

28. Det är heller inte möjligt att hävda, såsom kommissionen har gjort gällande i sin replik, att man numera regelmässigt anger priset "inklusive serveringsavgift".

29. Inom frisörbranschen finns till exempel inget liknande krav. Skillnaden mellan de företag som anger priset "inklusive serveringsavgift" och dem som anger priset "exklusive serveringsavgift" är följaktligen fortfarande av betydelse.

30. Den franska regeringen har slutligen ännu en gång tagit upp den begränsande omfattningen av det kritiserade undantaget i förvaltningspraxis. Denna följer av de fyra

stränga villkor som ett tjänsteföretag måste uppfylla för att komma i fråga för undantaget. Av de uppgifter som har framkommit i en undersökning av finans- och näringsministeriet bekräftas att inom restaurangbranschen finns det endast några få företag som kan komma i fråga, främst brasserier med en betydande personalstyrka.

Bedömning

31. Det kan med en gång konstateras att den utväxling av handlingar som det skriftliga förfarandet har gett upphov till närmast påminner om ett samtal mellan döva.

32. Den franska regeringen har inte vid något tillfälle försökt visa att den nämnda förvaltningspraxisen står i överensstämmelse med en bestämmelse i sjätte direktivet. Den har endast gjort gällande att det rör sig om gammal praxis med begränsat tillämpningsområde som innebär en rad fördelar mot bakgrund av behovet av att säkerställa att anställda inom vissa typer av företag ges en tillfredsställande lönenivå.

33. Den franska regeringen har vidare understrukit att undantaget från att uppta dricks i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt inte utgör en regel varigenom artikel 266-I A i allmänna skattelagen ändras utan enbart följer av förvaltningspraxis, som företagen kan välja huruvida de vill tillämpa eller ej.

34. Den franska regeringen har slutligen gjort gällande att den högst begränsade omfattningen av undantaget från mervärdesskatteplikt borde falla under *de minimis*-regeln.

35. I detta avseende bör först erinras om att enligt artikel II A 1 a i sjätte direktivet utgörs beskattningsunderlaget för mervärdesskatt när det gäller tillhandahållande av varor och tjänster av "allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp... ". Dessutom följer av fast rättspraxis som det erinras om i domen av den 16 oktober 1997[4] att beskattningsunderlaget för tillhandahållande av varor och tjänster utgörs av det vederlag som faktiskt erhålls för dessa. Detta vederlag utgör det subjektiva värdet, nämligen vad som faktiskt uppbärs och inte ett uppskattat värde som fastställs enligt objektiva kriterier.

36. Det totala beloppet som framgår av den räkning som kunden skall betala utgörs emellertid uppenbarligen av hela vederlaget för den tjänst som har tillhandahållits av restaurangägaren.

4 — Mål C-258/95, Fillibeck (REG 1997, s. I-5577), punkt 13.

37. I motsats till vad som kan ha varit fallet i andra mål som domstolen har prövat, vållar detta vederlag här inga problem när det gäller att fastställa det exakta beloppet, eftersom det per definition uttrycks i pengar.

38. Den omständigheten att en uppdelning har gjorts på räkningen av de olika delar som tillsammans ingår i den tjänst som har utförts är för övrigt helt utan intresse.

39. I dag är det förbjudet att ta särskilt betalt för serveringen i Frankrike men i andra medlemsstater görs en sådan uppdelning systematiskt på restaurangnotorna. Är det då möjligt att man i dessa medlemsstater kan anse att beskattningsunderlaget för tjänsten inte omfattar det belopp som tagits ut för serveringen?

40. Det som kunden betalar för på en restaurang är en fullständig tjänst, i vilken ingår både de maträtter som han skall äta, tillgång till ett bord och de redskap som är nödvändiga för att inta maten samt betjäning vid bordet. Det belopp som kunden betalar är det totala vederlaget för hela tjänsten. Att köpa färdiglagad mat hos en cateringfirma är att jämställa med ett matinköp. Att äta lunch på en restaurang är att jämställa med att betala för en tjänst som omfattar, förutom leverans av en vara, ett antal andra komponenter som är oskiljaktigt sammanbundna.

41. Om man anser att den del av "serveringsavgiften" som anges på restaurangnotan — med hänsyn till den definition av beskattningsunderlaget som anges i sjätte direktivet — inte är mervärdesskattepliktig, är det svårt att se vad som skulle kunna hindra att en bilverkstad, som på sedvanligt sätt tar särskilt betalt för reservdelar och arbetskostnaden vid en bilreparation, sedan begär befrielse från mervärdesskatt för, om inte hela sin arbetskostnad, åtminstone den del av den som kan särskiljas och hänföras till en anställd som har tagit emot kunden för att förhöra sig om vilket arbete denna ville ha utfört och som har återlämnat fordonet efter utfört arbete.

42. Jag skulle kunna lägga fram exempel i det oändliga men detta behövs inte, eftersom det klart följer av ordalydelsen i artikel 11 A 1 a i sjätte direktivet att alla delar som ett tjänsteföretag kräver betalt för av en kund skall anses utgöra vederlag för den tjänst han erhållit.

43. Som framgått har kommissionen också framfört argument i syfte att visa att den franska skatteförvaltningens praxis strider

mot principen om skatteneutralitet och snedvrider konkurrensen.

44. Jag håller med kommissionen om att principen om skatteneutralitet som enligt domen av den 7 september 1999[5] "utgör ett hinder för att ekonomiska aktörer som tillhandahåller samma varor och tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende", åsidosätts av den omtvistade förvaltningspraxisen.

45. Det är nämligen på det viset att två restaurangägare som tillhandahåller exakt samma tjänst till samma totalpris — men där en av dem anger på notan att han tar ut en serveringsavgift till skillnad från den andre som inte preciserar detta utan låter motsvarande belopp ingå i priset — med tillämpning av 1976 års myndighetsinstruktion skulle göra gällande skilda mervärdesskattebelopp, eftersom beskattningsunderlaget som läggs till grund för beräkningen av skattebeloppet skulle skilja sig åt trots att såväl tjänsten som vederlaget var identiska.

46. Att olika skattenivåer tillämpas innebär också att vinsterna som kan tas ut till följd av tjänsterna skiljer sig åt, vilket innebär att principen om skatteneutralitet åsidosätts och att konkurrensen snedvrids.

47. Jag skall nu pröva om de grunder som den franska regeringen har anfört till sitt försvar är välgrundade. Den anser att ett företag som uppfyller de fyra villkor som anges i 1976 års myndighetsinstruktion inte kan anses bedriva sin verksamhet på samma villkor som de företag vars verksamhet inte uppfyller villkoren och som av denna anledning är förhindrade att undanta serveringsavgiften från beskattningsunderlaget.

48. Det är av denna anledning som den franska regeringen har protesterat mot att kommissionen i sin talan har påstått att villkoren är godtyckliga. Det är riktigt att detta ordval har kunnat chockera de franska myndigheterna och det hade varit lämpligt att i stället välja "utan betydelse", vilket för övrigt kommissionen har medgett i sin replik. Jag anser dock att kommissionens kritik i sak är riktig, eftersom däri betonas att den slutliga rätten till de belopp som har tagits ut i form av serveringsavgifter och på vilket sätt detta har skett är helt utan betydelse för frågan huruvida beloppen ingår i beskattningsunderlaget.

49. Det som är betydelsefullt är att bestämma summan av de belopp, tillgångar, egendom eller tjänster som tjänsteföretaget erhållit eller kommer att erhålla som vederlag för den utförda tjänsten. Hur dessa belopp bokförs är helt utan relevans. Vad som utgör beskattningsunderlaget är inte företagarens vinst utan — vilket finns anledning att påpeka — dennes omsättning. Av denna anledning är det utan intresse att veta vad som i själva verket

5 — Mål C-216/97, Gregg (REG 1999, s. I-4947), punkt 20.

händer med de belopp som anges såsom serveringsavgifter på notan då beskattningsunderlaget skall fastställas, utom självfallet om det skulle finnas någon bestämmelse i sjätte direktivet som medför ett annat resultat, vilket dock ingen har påstått vara fallet i detta mål.

50. Det sätt på vilket tjänsteföretaget ersätter de anställda som utför de tjänster det tar betalt för saknar betydelse för fastställandet av beskattningsunderlaget. Enligt domstolen skall detta motsvara det subjektiva värde av det vederlag som företaget har erhållit av kunden. Fastställandet skall inte på något sätt påverkas av företagets kostnad för tjänsten och än mindre av dess kostnadsstruktur.

51. Ett mycket konkret exempel som än en gång är hämtat från restaurangbranschen bidrar till en ökad förståelse av varför principen om skatteneutralitet, som det gemenskapsrättsliga mervärdesskattesystemet bygger på, inte alls går att förena med den franska förvaltningspraxis som är föremål för domstolens prövning.

52. Anta att en restaurangägare bedriver sin verksamhet med endast en anställd. Om ägaren tar hand om serveringen medan den anställde arbetar i köket, finns det ingen möjlighet till avdrag med stöd av 1976 års myndighetsinstruktion. Restaurangägaren kan visserligen dela upp notan och där redovisa serveringsavgiften. Han kan emellertid inte dra av denna från beskattningsunderlaget, eftersom även om han tilldelar sig själv de belopp som tagits ut i form av serveringsavgift tillkommer dessa inte de anställda. Om han i stället låter dessa belopp komma sin anställde till godo kan han fortfarande inte dra av dem, eftersom den anställde då inte har varit i direkt kontakt med kunderna.

53. Om det tvärtom är ägaren som arbetar i köket och den anställde som tar hand om serveringen inne i lokalen, kan de belopp som uttas i form av serveringsavgifter undantas från beskattningsunderlaget, förutsatt att de fyra villkoren är uppfyllda.

54. Att godta den franska regeringens ståndpunkt innebär att man godtar att företagens interna organisation kan påverka storleken på den mervärdesskatt som företaget är skyldigt att betala in, vilket är precis vad man vill undvika med det gemenskapsrättsliga mervärdesskattesystemet och med principen om skatteneutralitet som ligger till grund för systemet.

55. Jag vill slutligen nämna — närmast som en anekdot och fortfarande med avseende på de villkor som regeringen hävdar talar för att förvaltningspraxisen är godtagbar — att i bilaga 1 till svaromålet, som rubricerats "Mervärdesskatteregler som tillämpas på dricks beroende på hur serveringsavgiften uttas", har den franska regeringen angett att ett särskilt system tillämpas då kunden erhåller en nota där det anges "exklusive serveringsavgift". I detta fall avgör kunderna vilken serveringsavgift

som skall utbetalas och dessa kan därmed välja att inte lämna någon dricks. I den mån kunderna ger något till de anställda erhåller dessa detta belopp direkt i handen. Dricksen kan därefter fördelas mellan de anställda med hjälp av en "bössa" varvid dricksen tas om hand av en av de anställda som därefter fördelar den mellan dem som har rätt till den. Dricksen kan också fördelas enligt principen "direkt i fickan", varvid varje anställd behåller den dricks han själv har erhållit. Den franska regeringen har preciserat att i samtliga fall inkluderas utan undantag i beskattningsunderlaget en "konstruerad intäkt" av skattemyndigheten som motsvarar den serveringsavgift som den anställde erhållit.

56. Enligt min mening undergräver detta Frankrikes ståndpunkt, vilken stödjer sig just på det förhållandet att det är på grund av att ägaren inte behåller serveringsavgiften, utan överför denna till sina anställda, som ett tjänsteföretag i vissa fall kan underlåta att ta upp serveringsavgiften i det beskattningsunderlag på vilket den mervärdesskatt beräknas som det är skyldigt att betala. Dessutom tycks detta förfarande vara motsägelsefullt, eftersom man snarare skulle vänta sig att den franska regeringen gör gällande den osäkerhet som råder beträffande de belopp som uttas av de anställda under dessa förhållanden för att, med hänvisning till den ovannämnda domen i målet Tolsma, inte alls låta dem ingå i beskattningsunderlaget. Lyckligtvis ankommer det inte på mig att förklara varför denna bilaga ingavs.

57. I övrigt har den franska regeringen begränsat sig till att ange att vid tidpunkten då 1976 års myndighetsinstruktion infördes, varigenom den ifrågavarande förvaltningspraxisen bekräftades, var den fullkomligt motiverad. Enligt regeringen utgjorde denna praxis ett skydd för anställda inom vissa branscher som erhöll, om inte enbart så åtminstone huvuddelen av, sin lön i form av dricks. Dessa anställda skulle drabbas av en minskning av lönen om arbetsgivaren skulle fördela serveringsavgiften först efter att ha dragit av den del som han var skyldig att betala som skatt på grundval av sin omsättning, med hänsyn till att detta belopp ingår i företagets totala intäkter.

58. Att skydda de anställda var och är fortfarande viktigt inom vissa branscher, och kommissionen begår enligt den franska regeringen ett allvarligt misstag när den påstår i sin replik att det som egentligen avsågs var konkurrenssituationen för företag som fördelar samtliga uttagna serveringsavgifter.

59. Jag överlåter gärna åt den franska regeringen som har lättare än kommissionen att förklara vilka syften som låg bakom den franska lagstiftningen före andra världskriget. Men det är inte detta som är problemet. År 1923 kunde de franska myndigheterna föreskriva om alla undantag som de ansåg önskvärda inom ramen för det franska systemet för beskattning av omsättningen, precis som de i dag kan

besluta om skyddsåtgärder för vissa kategorier anställda som inte har fast lön.

60. Den fråga som nu prövas är om målet rättfärdigar medlen, det vill säga om sjätte direktivet inte behöver respekteras av en medlemsstat när denna har goda skäl härför. Denna fråga kan bara besvaras nekande. I annat fall skulle varken gemenskapsrättens företräde eller dess enhetliga tillämpning säkerställas.

61. Republiken Frankrike har självfallet rätt att bibehålla sin förvaltningspraxis avseende serveringsavgifter och säkerställa att vissa anställda får en del av den vinst som kommer från deras arbetsgivares omsättning, genom att införa ett krav på full återbetalning av uttagna serveringsavgifter i den mån, och endast i den mån, det därigenom inte skapas en ordning som ger företagen möjlighet att erhålla en lättnad i sin mervärdesskatteskyldighet som är förbjuden i sjätte direktivet.

62. Detta innebär på intet sätt att hinder läggs i vägen för en beskyddande socialpolitik. Det som är förbjudet är endast att föra denna politik med hjälp av vissa medel. Det är förvisso här fråga om en inskränkning, men denna är inneboende i det gemenskapsrättsliga mervärdesskattesystemet, vilket också, som kommissionen med rätta har framhållit i sin formella underrättelse, bidrar till unionens egna finansiering.

63. Den franska regeringens och kommissionens argumentering skiljer sig åt på ytterligare en punkt. Det rör sig om vilka följder som utvecklingen av den franska lagstiftningen avseende prisinformation till konsumenter har medfört för den förvaltningspraxis som har kritiserats av kommissionen.

64. Kommissionen anser att det följer av ett cirkulär från 1988 om angivande av priset "inklusive serveringsavgift" att serveringen anses vara en del av det pris som skall betalas av tjänstemottagaren, medan den franska regeringen har påpekat att skyldigheten att ange priset såsom "inklusive serveringsavgift" är långt ifrån så allmän som kommissionen vill göra gällande. Ännu en gång tycks emellertid detta meningsutbyte sakna relevans.

65. Det som kommissionen har vänt sig emot är att i 1976 års myndighetsintruktion anges en metod för att beräkna beskattningsunderlaget som är oförenlig med reglerna i det sjätte direktivet. Den franska regeringen har inte bestritt att myndighetsinstruktionen tillämpas av ett visst antal tjänsteföretag.

66. Huruvida det rör sig om ett stort antal företag eller inte har ringa betydelse för om det är fråga om ett fördragsbrott eller ej. Det är också utan intresse att veta om de franska myndigheterna, på grund av att de

noggrant övervakar att de fyra villkoren som uppställs i 1976 års myndighetsinstruktion efterlevs, har lyckats begränsa antalet företag som kan dra nytta av den lucka som de själva har skapat i systemet för beräkning och uppbörd av mervärdesskatt.

67. Även om det i det gemenskapsrättsliga mervärdesskattesystemet föreskrivs ett antal undantag, saknas det utrymme för tillämpning av *de minimis*-regeln, som skulle ge möjlighet till att skapa ytterligare undantag, vilket Republiken Frankrike har ämnat göra. Jag anser följaktligen att fördragsbrottet klart har bevisats.

Förslag till avgörande

68. Med hänsyn till vad som anförts ovan anser jag att domstolen skall meddela följande dom:

— Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 2.1 och 11 A 1 a 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, genom att under vissa förutsättningar tillåta att "serveringsavgiften" som uttas av vissa skattskyldiga, undantas från beskattningsunderlaget för mervärdesskatt.

— Republiken Frankrike skall ersätta rättegångskostnaderna.