DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 8 januari 2002 *

I mål C-409/99,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Verwaltungsgerichtshof (Österrike), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i de vid den nationella domstolen anhängiga målen mellan

Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhandgmb H

och

Finanzlandesdirektion für Steiermark,

och mellan

Michael Stadler

och

Finanzlandesdirektion für Vorarlberg,

angående tolkningen av artikel 17.6 och 17.7 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande

* Rättegångsspråk: tyska.

omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145; s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna A. La Pergola, L. Sevón (referent), M. Wathelet och C.W.A. Timmermans,

generaladvokat: L.A. Geelhoed,

justitiesekreterare: avdelningschefen D. Louterman-Hubeau,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Österrikes regering, genom A. Längle, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och K. Gross, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 5 juli 2001 av: Österrikes regering, företrädd av H. Dossi, i egenskap av ombud, och A. Längle, och kommissionen, företrädd av K. Gross,

och efter att den 4 oktober 2001 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Verwaltungsgerichtshof har, genom beslut av den 22 september 1999 som inkom till domstolens kansli den 26 oktober samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt en fråga om tolkningen 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 (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet).

2 Frågorna har uppkommit i två tvister, dels mellan Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhandgmb H (nedan kallat Metropol) och Finanzlandesdirektion für Steiermark, dels mellan Michael Stadler och Finanzlandesdirektion für Vorarlberg beträffande rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt för bruk av två fordon av märkena Pontiac TransSport och Fiat Ulysse.

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

3 I artikel 2 andra stycket i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, 1967, s. 1301, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3, nedan kallat första direktivet) föreskrivs att "[p]å varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna".

4 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för tillhandahållande av varor eller tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

5 Artikel 17 i sjätte direktivet har rubriken "Avdragsrättens inträde och räckvidd". I artikel 17.2 a föreskrivs att "[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:... 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".

6 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, till exempel 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."

7 Artikel 17.7 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"Med förbehåll för sådant samråd som föreskrivs i artikel 29 får varje medlemsstat av konjunkturskäl helt eller delvis undanta alla eller vissa anläggningstillgångar eller övriga varor från avdragssystemet. För att bibehålla identiska konkurrensbetingelser, får medlemsstaterna i stället för att vägra avdrag beskatta de varor som är tillverkade av den skattskyldiga personen själv eller som han har inköpt i landet eller importerat, på ett sådant sätt att skatten inte överstiger den mervärdesskatt som skulle ha tagits ut på förvärv av liknande varor."

8 I artikel 29.1 och 29.2 föreskrivs följande:

"1. En rådgivande kommitté för mervärdesskatt, nedan kallad 'kommittén', inrättas härmed.

2. Kommittén skall bestå av företrädare för medlemsstaterna och för kommissionen.

Kommitténs ordförande skall vara en företrädare för kommissionen.

Sekretariatstjänster för kommittén skall tillhandahållas av kommissionen."

Den nationella lagstiftningen

9 Enligt 12 § första stycket, punkt 1 i Umsatzsteuergesetz 1994 (lag om mervärdesskatt från år 1994, BGBl. 663/1994, nedan kallad UStG 1994), som trädde i kraft den 1 januari 1995, får en företagare göra avdrag för "den skatt som särskilt angivits av en annan företagare i en faktura... som utställts till den förstnämnda företagaren för leverans av varor eller andra tjänster som tillhandahållits för dennes företags räkning inom landet".

10 Enligt 12 § andra stycket, punkt 2 b i UStG 1994 anses varor och tjänster inte ha tillhandahållits för företagets räkning som "är hänförliga till förvärv (tillverkning), hyra eller bruk av personbilar, kombibilar eller motorcyklar, med undantag av bilar för körkortsutbildning, demonstrationsexemplar och fordon som uteslutande är avsedda för återförsäljning samt fordon som till minst 80 procent används för yrkesmässig persontransport".

11 Det framgår av beslutet om hänskjutande att 12 § andra stycket, punkt 2 b i UStG 1994 upprepar bestämmelserna i 12 § andra stycket, punkt 2 c i Umsatzsteuergesetz 1972 i dess lydelse enligt den sista ändringen år 1989 (BGBl. 419/1989, nedan kallat UStG 1972).

12 Kungörelse Z 09 1202/4-IV/9/87 som antogs av förbundsfinansministern den 18 november 1987 (AÖF 1987/330, nedan kallad 1987-års kungörelse) har följande lydelse.

"Minibussar omfattas enligt Verwaltungsgerichtshofs praxis inte av de inskränkningar i skattesystemet som är tillämpliga på person- och kombibilar. För minibussar är det i princip möjligt att göra avdrag för ingående skatt och erhålla skattelättnader för investeringar.

Med minibuss avses enligt förbundsfinansministeriet ett fordon som har samma form som en skåpbil och som kan användas för transport av fler än sex personer (inbegripet föraren). Vid beräkning av antalet personer som kan transporteras är det inte antalet sittplatser som skall beaktas, utan det högsta antal personer som enligt lag får transporteras. Det saknar vidare betydelse huruvida ett fordon som enligt dessa kriterier skall anses vara en minibuss är avsett för person- eller godstransport eller används för båda ändamålen. I skatterättsligt hänseende krävs emellertid att det vederbörligen visas att fordonet till övervägande del används i företaget eller i yrkesverksamheten."

13 Genom 44 § punkt 4 i Strukturanpassungsgesetz 1996 (lag om strukturella anpassningar av den 30 april 1996, BGBl. 201/1996) lades en mening till 12 § andra stycket, punkt 2 b i UStG 1994, enligt vilken förbundsfinansministern får precisera begreppen personbil och kombibil i ett dekret med verkan från den 15 februari 1996.

14 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Personkraftwagen und Kombinationskraftwagen (dekret av förbundsfinansministern om klassificering av fordon som personbil eller som

kombibil av den 20 juni 1996, BGBl. 273/1996, nedan kallat 1996-års dekret) antogs med stöd av denna nya mening och trädde i kraft med retroaktiv verkan den 15 februari 1996.

15 I 1 § i detta dekret föreskrivs att "[l]astbilar och små bussar skall inte klassificeras som personbilar eller kombibilar".

16 10 § i detta dekret har följande lydelse:

"Små bussar utgör i skatterättsligt hänseende inte personbilar eller kombibilar — även om de enligt trafik- eller tullbestämmelser klassificeras som personbilar eller kombibilar — om de till formen liknar en buss och dessutom uppfyller något av följande krav:

1. Fordonet får enligt trafikbestämmelser transportera minst nio personer (inbegripet föraren) och har dessutom ett bagageutrymme inne i fordonet. Den första raden säten har utrustats med tre fasta säten.

2. Fordonet får enligt trafikbestämmelser transportera minst sju personer (inbegripet föraren) och bakom tredje raden säten längst bak finns ett

lastutrymme som är minst 500 mm djupt. Detta djup skall i genomsnitt mätas från lastutrymmets golv upp till 500 mm över golvet."

Tvisterna vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

17 Metropol begärde i sina deklarationer för räkenskapsåren 1996 och 1997 avdrag för ingående skatt för bruk av ett fordon av märket Pontiac TransSport.

18 Genom inbetalningsbesked av den 27 april 1998 fattade Finanzamt (skattemyndigheten) beslut om inbetalning av mervärdesskatt för år 1996 utan att bevilja avdrag för ingående skatt för bruk av nämnda fordon. I inbetalningsbesked av den 6 november 1998 för år 1997 beviljade denna myndighet, vid beräkningen av mervärdesskatt för år 1997, däremot avdrag för ingående skatt för bruk av samma fordon.

19 Genom beslut av den 9 juli 1998 avslog Finanzlandesdirektion für Steiermark det klagomål som ingivits av Metropol mot inbetalningsbesked för år 1996. Denna myndighet anförde att även om fordon av märket Pontiac TransSport klassificerades som "minibuss" och följaktligen berättigade till avdrag för mervärdesskatt till och med ikraftträdandet av 1996-års dekret, är det obestridligt att dessa fordon inte omfattades av den definition för "små bussar" som fastställts i detta dekret. Eftersom dessa fordon sedan den 15 februari 1996 ansågs vara personbilar var de följaktligen undantagna från avdragsrätten. Finanzlandesdirektion für Steiermark ansåg att det nya rättsläget stod i överensstämmelse med artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet, eftersom definitionen i 1996-års dekret antogs på grundval av Verwaltungsgerichtshofs rättspraxis i tiden före år 1995. Genom detta dekret ändrades endast en alltför liberal praxis.

20 Inom ramen för sin tillsynsbehörighet upphävde Finanzlandesdirektion, genom beslut av den 21 december 1998, *ex officio* beslutet om inbetalning för år 1997, med motiveringen att avdraget i fråga hade beviljats i strid med tillämplig lagstiftning.

21 Metropol överklagade Finanzlandesdirektion für Steiermarks beslut av den 9 juli och den 21 december 1998 till Verwaltungsgerichtshof.

22 Michael Stadler begärde i sin deklaration för år 1996 avdrag för ingående skatt för bruk av ett fordon av märket Fiat Ulysse. Han gjorde gällande att de inskräkningar i avdragsrätten för ingående skatt för bruk av minibuss som infördes genom de sparåtgärder som vidtogs år 1996 av budgetskäl stred mot sjätte direktivet.

23 Genom inbetalningsbesked av den 1 december 1997 avslog Finanzamt Michael Stadlers begäran om avdrag för ingående skatt för bruk av ett fordon av märket Fiat Ulysse.

24 Genom beslut av den 8 mars 1999 avslog Finanzlandesdirektion für Vorarlberg det klagomål som inlämnats av Michael Stadler mot detta beslut. Denna myndighet angav i sitt beslut att begreppen personbil och kombibil som används i 12 § andra stycket, punkt 2 b i UStG 1994 gavs en annan definition genom 1996-års dekret för att överensstämma med Verwaltungsgerichtshofs praxis. Det var inte fråga om en utvidgning av tillämpningsområdet för undantag från

avdragsrätt för mervärdesskatt i strid med artikel 17.6 i sjätte direktivet, eftersom 1996-års dekret endast genomförde bestämmelsen i UStG 1994.

25 Michael Stadler överklagade detta beslut till Verwaltungsgerichtshof.

26 Verwaltungsgerichtshof erinrade om att sedan den 1 januari 1978 är en avdragsrätt för ingående skatt vid förvärv, hyra eller bruk av personbilar, kombibilar eller motorcyklar i princip utesluten i Österrike.

27 Varken i 12 §, andra stycket, punkt 2 c UStG 1972, tillämplig till och med den 31 december 1994, eller i 12 §, andra stycket punkt 2 b UStG 1994 som ersatte den förstnämnda lagen den 1 januari 1995, anges en definition av personbil och kombibil eller på vilket sätt denna kategori av fordon skiljer sig från mellanlastbilar och minibussar för vilka rätt till avdrag medges.

28 Förbundsfinansministern har i 1987-års kungörelse, riktad till skattemyndigheten, preciserat de kriterier som gör det möjligt att skilja mellan en minibuss och en personbil. Denna kungörelse, som var bindande för offentliga myndigheter i egenskap av ministerkungörelse, utgjorde den rättsliga grunden för utvecklingen av en fast förvaltningspraxis. Om ett fordon motsvarade den definition av en minibuss som angavs i 1987-års kungörelse och om den användes till övervägande del i en yrkesverksamhet, beviljade skattemyndigheten i princip automatiskt avdrag för ingående skatt för detta fordon.

29 Enligt Verwaltungsgerichtshof beviljades till den 15 januari 1996, med stöd av denna förvaltningspraxis, avdrag för ingående skatt för fordon av märkena Pontiac TransSport och Fiat Ulysse som ansågs vara minibussar. Från detta datum var avdragsrätten utesluten enligt 1996-års dekret, i vilket kännetecknen för minibussar fastställdes på ett striktare sätt än i myndigheternas tidigare förvaltningspraxis. Det är nämligen ostridigt i tvisterna vid den nationella domstolen att de nämnda fordonen inte uppfyllde de nya villkoren.

30 Verwaltungsgerichtshof framhåller att dekretet om skatteklassificering av fordon är bindande för skattemyndigheterna och att det även gäller för denna domstol vid tolkning av 12 § andra stycket, punkt 2 b UStG 1994.

31 Verwaltungsgerichtshof har påpekat att det framgår av skälen till det lagförslag som ledde fram till Strukturanpassungsgesetz 1996 att denna lag skall anses ingå i förbundsregeringens "konsolideringsprogram", som är avsett att minska budgetunderskottet och att möjliggöra en avbetalning av statsskulden.

32 Det var mot denna bakgrund som Verwaltungsgerichtshof beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1. Skall artikel 17.6 andra stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter tolkas så, att en medlemsstat efter direktivets ikraftträdande inte får undanta vissa fordon från avdragssystemet, när avdragsrätt

för dessa fordon före direktivets ikraftträdande medgavs enligt en i praktiken tillämpad förvaltningspraxis?

2. Om fråga 1 besvaras jakande: Skall artikel 17.7 första meningen i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter tolkas så, att en medlemsstat, på obestämd tid och utan föregående samråd i den mening som avses i artikel 29 i direktivet, får utöka befintliga undantag från avdragsrätten på det sätt som anges i fråga 1 i syfte att konsolidera statsfinanserna?"

Den första frågan

33 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet utgör hinder för en medlemsstat att efter ikraftträdandet av det sjätte direktivet undanta utgifter hänförliga till vissa fordon från avdragsrätt för mervärdesskatt, när dessa utgifter vid tidpunkten för detta direktivs ikraftträdande berättigade till avdrag för mervärdesskatt enligt en fast förvaltningspraxis som utvecklats av denna stats offentliga myndigheter mot bakgrund av en ministerkungörelse.

Yttranden som inkommit till domstolen

34 Den österrikiska regeringen har anfört att Verwaltungsgerichtshof i en dom av den 20 juni 1958 har fastslagit att personbilar till övervägande del används i privat syfte eller i yrkesverksamhet för ett begränsat antal personer, i allmänhet

upp till sex personer, medan en buss används till att transportera ett större antal personer inom ramen för en yrkesverksamhet. I denna dom ansåg Verwaltungsgerichtshof att en Volkswagenbuss i större utsträckning kunde jämföras med en buss än med en personbil och att man i det allmänna språkbruket inte ansåg att en Volkswagenbuss var en personbil.

35 Enligt den österrikiska regeringen var det för att följa denna rättspraxis som det i 1987-års kungörelse fastställdes att fordon som kan transportera fler än sex personer skall anses vara en buss eller en minibuss. Enligt Verfassungsgerichtshofs och Verwaltungsgerichtshofs fasta rättspraxis är emellertid sådana kungörelser som 1987-års kungörelse, i vilka förbundsfinansministern redogör för sin ståndpunkt avseende en rättslig fråga, inte normativa rättsakter. I motsats till lagar och dekret utgör dessa kungörelser följaktligen inte "nationell lagstiftning" i den mening som avses i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet.

36 Det var genom antagandet av 1996-års dekret som det för första gången fastställdes tvingande villkor som var bindande för såväl domstolarna som skattemyndigheterna i syfte att särskilja minibussar från personbilar och kombibilar. Detta dekret antogs på grund av att det efter antagandet av 1987-års kungörelse lanserades nya typer av fordon (monospaces, minivans, m.m.) som inte förutsågs i denna kungörelse. Dekretet antogs inte för att utvidga den kategori av fordon som inte omfattades av avdragssystemet, utan för att undvika att den tillämpliga nationella lagstiftningen tolkades på så sätt att nya fordon, såsom Pontiac TransSport och Fiat Ulysse, som i allmänhet ersätter äldre personbilar, ansågs vara minibussar.

37 Det ankommer dessutom på den hänskjutande domstolen att med beaktande av de bestämmelser som var i kraft i Österrike den 1 januari 1995 avgöra huruvida

de två fordon som avses i tvisterna vid den nationella domstolen skall klassificeras som personbil eller kombibil eller tvärtom som minibuss. Likaså, såsom domstolen har fastställt i sin dom av den 1 juni 1999 i mål C-302/97, Konle (REG 1999, s. I-3099) ankommer det på de nationella domstolarna att bedöma den lagstiftning som var i kraft i Österrike den 1 januari 1995, vilket medför att domstolen inte är behörig att fastställa att den förvaltningspraxis som åberopats i tvisten vid den nationella domstolen skall beaktas vid besvarandet av den första tolkningsfrågan.

38 Kommissionen har gjort gällande att artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet är en "standstill"-klausul, i den mån det häri föreskrivs att undantag från rätt till avdrag skall stödjas på bestämmelser som redan fanns i nationella lagstiftningar när direktiv trädde i kraft. Denna bestämmelse medför *a contrario* att det är förbjudet för medlemsstater att i sin nationella lagstiftning införa nya undantag från avdragsrätten.

39 Den relevanta bestämmelsen i tvisten vid den nationella domstolen, 12 § andra stycket, punkt 2 b i UStG 1994, har inte genomgått någon väsentlig förändring vad gäller innehållet sedan den 1 januari 1995. Däremot innehåller 1996-års dekret en mycket snävare definition av minibuss än 1987-års kungörelse. Det framgår av beslutet om hänskjutande att denna ändring av klassficeringsvillkoren fick till följd att de fordon som avses i beslutet om hänskjutande inte längre, såsom tidigare, ansågs vara minibussar.

40 Eftersom den nya definitionen av minibussar klart skiljer sig från den tidigare, medför detta en påtaglig förändring av rättsläget. I detta hänseende är det utan betydelse att den tidigare lagstiftningen endast grundades på en ministerkungörelse, det vill säga en förvaltningsrättslig bestämmelse, eftersom de nya kriterier som fastställer omfattningen av undantaget från avdragsrätt under alla omständigheter angavs i en tvingande rättsregel.

Domstolens bedömning

41 Domstolen konstaterar för det första att för Österrikes del trädde sjätte direktivet i kraft vid tidpunkten för dess anslutning till den Europeiska unionen, nämligen den 1 januari 1995. Beträffande denna medlemsstat är det detta datum som sålunda är relevant vad gäller tillämpningen av artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet.

42 För det andra erinrar domstolen om att skatt — enligt en för mervärdesskatteordningen grundläggande princip som följer av artikel 2 i första respektive sjätte direktivet — skall utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden och avdrag medges för ingående skatt. Av fast rättspraxis följer att den rätt till avdrag som avses i artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet är oskiljaktigt förenad med mervärdesskatteordningen och därför i princip inte kan inskränkas. Avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten. Varje begränsning av avdragsrätten påverkar skattenivån och måste därför tillämpas på ett liknande sätt i alla medlemsstater. Undantag är följaktligen endast tillåtna när så uttryckligen anges i direktivet (se särskilt dom av den 19 september 2000 i de förenade målen C-177/99 och C-181/99, Ampafrance och Sanofi, REG 2000, s. I-7013, punkt 34, och där angiven rättspraxis).

43 Av 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.

44 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 14 juni 2001 i mål C-345/99, kommissionen mot Frankrike, REG 2001, s. I-4493, punkt 19). Det ankommer nämligen på gemenskapslagstiftaren att fastställa gemenskapsregler beträffande undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt och att på så sätt successivt åstadkomma en harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (se dom av den 5 oktober 1999 i mål C-305/97, Royscot m.fl., REG 1999, s. I-6671, punkt 29).

45 Såsom domstolen också har fastställt i punkt 22 i den ovannämnda domen av den 14 juni 2001 i målet C-345/99, kommissionen mot Frankrike, 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, skall det följaktligen 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.

46 En lagstiftning utgör däremot inte en sådan tillåten avvikelse i den mening som avses i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet, och den strider mot artikel 17.2 i detta direktiv, om den får till följd att de befintliga undantagen utökas efter det att sjätte direktivet har trätt i kraft, eftersom lagstiftningen därigenom avlägsnar sig från det mål som uppställts i detta direktiv (dom av den 14 juni 2001 i mål C-40/00, kommissionen mot Frankrike, REG 2001, s. I-4539, punkt 17).

47 Slutligen konstaterar domstolen att tolkningen av den nationella lagstiftningen för att bestämma dess innehåll vid tidpunkten för direktivets ikraftträdande, och bedömningen av huruvida 1996-års dekret får till följd att tillämpningsområdet för de befintliga undantagen utvidgas efter det att sjätte direktivet har trätt i kraft, omfattas av den hänskjutande domstolens behörighet, såsom den österrikiska regeringen mycket riktigt påpekat. Det ankommer dock på domstolen att

tillhandahålla de tolkningsdata som behövs för att den nationella domstolen skall kunna bedöma det gemenskapsrättsliga begreppet "nationell lagstiftning" i den mening som avses i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet.

48 Artikel 17.6 i sjätte direktivet innehåller för det första en frysningsklausul (eller "standstill-klausul"), enligt vilken nationella undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt som gällde innan sjätte direktivet trädde i kraft får behållas (se den ovannämnda domen i målet Ampafrance och Sanofi, punkt 5). Syftet med denna bestämmelse är att medlemsstaterna, i avvaktan på att rådet antar ett gemenskapssystem för undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt, skall få behålla alla de undantagsregler som föreskrivs i deras nationella lagstiftning och som faktiskt tillämpades av de nationella myndigheterna när detta direktiv trädde i kraft.

49 Det följer härav, med hänsyn till detta egentliga syfte, att "nationell lagstiftning" i den mening som avses i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet inte bara avser lagbestämmelser i egentlig mening, utan även administrativa rättsakter såsom den förvaltningspraxis som utvecklats av den berörda medlemsstatens offentliga myndigheter.

50 Det skall för det andra fastställas att, när det i en medlemsstat beviljades avdrag för ingående skatt för vissa fordon när sjätte direktivet trädde i kraft, ett i tiden senare antagande av nationella regler, enligt vilka dessa fordon utesluts från avdragsrätten, får till följd att tillämpningsområdet för befintliga undantag utvidgas efter direktivets ikraftträdande.

51 Den första frågan skall följaktligen besvaras så att artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet utgör hinder för en medlemsstat att efter ikraftträdandet av sjätte direktivet undanta utgifter hänförliga till vissa fordon från avdragsrätt för

mervärdesskatt, när dessa utgifter vid ikraftträdandet av direktivet berättigade till avdrag för mervärdesskatt i enlighet med en fast förvaltningspraxis som utvecklats av denna stats offentliga myndigheter mot bakgrund av en ministerkungörelse.

Den andra frågan

52 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan, som är uppdelad i två delar, för att få klarhet i huruvida artikel 17.7 första meningen i sjätte direktivet skall tolkas så att en medlemsstat från systemet för avdrag för mervärdesskatt får undanta varor

— utan sådant föregående samråd med den rådgivande kommittén för mervärdesskatt (nedan kallad mervärdesskattekommittén) som föreskrivs i artikel 29 i sjätte direktivet,

— på obestämd tid i syfte att konsolidera statsfinanserna.

Yttranden som inkommit till domstolen

53 När det gäller den första delen av den andra frågan har den österrikiska regeringen gjort gällande att det förfarande som avses i artikel 29 i sjätte direktivet, till vilken artikel 17.7 första meningen hänvisar, har ett rent

rådgivande syfte och det föreskrivs inte, i motsats till artikel 27 i sjätte direktivet, att rådet skall anta ett beslut. Underlåtenhet att tillämpa detta förfarande utgör inte ett väsentligt procedurfel som skulle kunna medföra att en nationell mervärdesskattelagstiftning inte får tillämpas.

54 Kommissionen har med stöd av bland annat dom av den 13 februari 1985 i mål 5/84, Direct Cosmetics (REG 1985, s. 617, punkt 37), som avsåg artikel 27.2 i sjätte direktivet, gjort gällande att artikel 17.7 i sjätte direktivet genom analogisk tillämpning inte kan åberopas om det inte förekommit ett föregående samråd med kommittén.

55 Med hänsyn till sjätte direktivets harmoniseringssyfte är nämligen kommitténs deltagande nödvändigt vid varje ändring av nationell lagstiftning som medför ett nytt undantag från avdragsrätten. Endast detta deltagande kan säkerställa en enhetlig tillämpning av bestämmelserna i sjätte direktivet i den mening som avses i punkt 16 i skälen till direktivet. Detta samråd med kommittén utgör dessutom en unik möjlighet att i förebyggande syfte kontrollera om den nationella åtgärden faktiskt har vidtagits på grund av konjunkturskäl i den mening som avses i artikel 17.7 första meningen i sjätte direktivet.

56 Vad beträffar den andra delen av den andra frågan avseende avsaknaden av en tidsbegränsning för en åtgärd som vidtagits med stöd av artikel 17.7 första meningen i sjätte direktivet, har den österrikiska regeringen gjort gällande att denna bestämmelse, enligt vilken medlemsstaterna av konjunkturskäl får undanta varor från avdragssystemet, skall möjliggöra för medlemsstaterna att avhjälpa en makroekonomisk obalans och särskilt att minska budgetunderskottet och betala av statsskulden. Denna regering anser att eftersom sådana åtgärder endast ger resultat på lång sikt och eftersom artikel 17.7 i sjätte direktivet inte innehåller någon frist borde följaktligen också åtgärder utan frist vara tillåtna enligt denna bestämmelse.

57 Kommissionen har gjort gällande att sådana undantagsbestämmelser som artikel 17.7 i sjätte direktivet skall tolkas restriktivt. Det är följaktligen endast under perioder som i stor utsträckning avviker från den normala konjunkturkurvan som det enligt artikel 17.7 första meningen i sjätte direktivet är tillåtet för medlemsstater att under en bestämd period avvika från det gemenskapsrättsliga avdragssystemet för mervärdesskatt. Enligt denna bestämmelse tillåts inte undantag som inte är begränsade i tiden och som antagits på grund av sådana budgetskäl som angivits i beslutet om hänskjutande.

Domstolens bedömning

58 Som det har påpekats i punkt 42 i denna dom utgör avdragsrätten enligt artikel 17 och följande artiklar en integrerad del av mervärdesskatteordningen och kan i princip inte inskränkas. Undantag är endast tillåtna när så uttryckligen anges i sjätte direktivet.

59 Bestämmelser om undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt, vars syfte är att säkerställa denna skatts neutralitet, skall tolkas restriktivt.

60 När det gäller den första delen av den andra frågan skall det konstateras att i artikel 17.7 i sjätte direktivet föreskrivs ett av de förfaranden som i direktivet föreskrivs för godkännande av undantagsåtgärder och som ger medlemsstaterna en möjlighet att undanta varor från avdragssystemet "med förbehåll för sådant samråd som föreskrivs i artikel 29".

61 Detta samråd möjliggör för kommissionen och andra medlemsstater att kontrollera en medlemsstats användning av möjligheten att införa undantag från det allmänna avdragssystemet för mervärdesskatt, genom att bland annat kontrollera om den nationella åtgärden i fråga har antagits av konjunkturskäl.

62 I artikel 17.7 i sjätte direktivet föreskrivs således att medlemsstaterna måste iaktta ett visst förfarande för att kunna göra gällande undantagsregeln i denna artikel (se analogt beträffande artikel 27.5 i sjätte direktivet i vilken det också föreskrivs undantag från direktivets system, dom av den 10 april 1984 i mål 324/82, kommissionen mot Belgien, REG 1984, s. 1861, punkt 28).

63 Samråd med mervärdesskattekommittén förefaller sålunda vara en förutsättning för alla åtgärder som antas med stöd av denna bestämmelse.

64 Enligt den allmänna skyldigheten i artikel 189 tredje stycket i fördraget (nu artikel 249 tredje stycket EG) måste medlemsstaterna efterkomma samtliga bestämmelser i sjätte direktivet (se dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz, REG 1991, s. I-3795, punkt 33; svensk specialutgåva, volym 11, s. 299). I den mån ett undantag inte har fastställts i enlighet med artikel 17.7, enligt vilken medlemsstaterna åläggs en skyldighet att samråda, kan inte de nationella skattemyndigheterna gentemot en skattskyldig person göra gällande en bestämmelse om undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 17.1 i sjätte direktivet (se analogt beträffande artikel 27.1 och 27.5 i sjätte direktivet i domen i det ovannämnda målet Lennartz, punkt 33).

65 I tvisterna vid den nationella domstolen är det ostridigt att de österrikiska myndigheterna inte har samrått med mervärdesskattekommittén före antagandet av 1996-års dekret i strid med vad som krävs enligt artikel 17.7 första meningen i detta direktiv. Följaktligen kan den österrikiska regeringen inte åberopa detta

dekret till nackdel för skattskyldiga personer (se analogt beträffande artikel 27.1 och 27.5 i sjätte direktivet i domen i det ovannämnda målet Lennartz, punkt 34).

66 Vad beträffar den andra delen av den andra frågan skall det erinras om att enligt artikel 17.7 första meningen i sjätte direktivet får medlemsstaterna undanta varor från avdragssystemet av "konjunkturskäl".

67 Enligt denna bestämmelse får sålunda en medlemsstat anta tillfälliga åtgärder avsedda att utjämna den konjunktursvängning som en medlemsstats ekonomi befinner sig i vid en bestämd tidpunkt. Tillämpningen av de åtgärder som avses i denna bestämmelse skall följaktligen vara tidsbegränsade och får per definition inte vara av strukturell beskaffenhet.

68 Härav följer att enligt artikel 17.7 första meningen i sjätte direktivet får en medlemsstat inte anta åtgärder som medför undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt för varor och vilka inte är tidsbegränsade och/eller som ingår i ett åtgärdspaket för strukturella anpassningar i syfte att minska budgetunderskottet och möjliggöra avbetalning av statsskulden.

69 Den andra frågan skall därför besvaras så att artikel 17.7 första meningen i sjätte direktivet skall tolkas på så sätt att en medlemsstat inte får undanta varor från systemet för avdrag för mervärdesskatt utan ett föregående samråd med mervärdesskattekommittén. Enligt denna bestämmelse får en medlemsstat inte heller anta åtgärder, som medför undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt för varor och vilka inte är tidsbegränsade och/eller som ingår i ett åtgärdspaket för strukturella anpassningar i syfte att minska budgetunderskottet och möjliggöra avbetalning av statsskulden.

Rättegångskostnader

70 De kostnader som har förorsakats den österrikiska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 22 september 1999 har ställts av Verwaltungsgerichtshof — följande dom:

1) **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, utgör hinder för en medlemsstat att efter ikraftträdandet av sjätte direktivet undanta utgifter hänförliga till vissa fordon från avdragsrätt för mervärdesskatt, när dessa utgifter vid ikraftträdandet av direktivet berättigade till avdrag för mervärdesskatt i enlighet med en fast förvaltningspraxis som utvecklats av denna stats offentliga myndigheter mot bakgrund av en ministerkungörelse.**

2) **Artikel 17.7 första meningen i sjätte direktivet 77/388 skall tolkas på så sätt att en medlemsstat inte får undanta varor från systemet för avdrag för mervärdesskatt utan ett föregående samråd med mervärdesskattekommittén. Enligt denna bestämmelse får en medlemsstat inte heller anta åtgärder, som medför undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt för varor och vilka inte är tidsbegränsade och/eller som ingår i ett åtgärdspaket för strukturella anpassningar i syfte att minska budgetunderskottet och möjliggöra avbetalning av statsskulden.**

Jann La Pergola Sevón

Wathelet Timmermans

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 8 januari 2002.

R. Grass P. Jann

Justitiesekreterare Ordförande på femte avdelningen