FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT L.A. GEELHOED

föredraget den 22 februari 2001 [1]

1. Europeiska gemenskapernas kommission har i båda målen yrkat att domstolen skall fastställa att Republiken Frankrike har åsidosatt sina skyldigheter enligt artikel 17.2 och 17.6 i rådets 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 direktivet). Förenade kungariket har intervenerat till stöd för Republiken Frankrike i mål C-345/99.

2. Jag har valt att behandla båda målen inom ramen för samma förslag till avgörande, trots att domstolen inte har beslutat att förena målen. Jag har valt denna lösning, eftersom det blir lättare att förstå den centrala problematiken, nämligen tolkningen av artikel 17.6 andra stycket i direktivet, om dessa mål behandlas i samma förslag. Jag är väl medveten om att de två målen inte är identiska, men de hör onekligen samman i materiellt hänseende.

3. Kommissionen har i sin ansökan i mål C-345/99 anfört följande omständigheter till stöd för sin talan. Republiken Frankrike har infört en rätt att göra avdrag för mervärdesskatt för transportmedel som är avsedda för förarutbildning (vad avser bil och flyg), vilket i sig står i överensstämmelse med direktivets mål och innehållet i detsamma. Republiken Frankrike har emellertid uppställt ett villkor för denna avdragsrätt, enligt vilket dessa transportmedel inte får användas för annan yrkesmässig verksamhet. Tvisten rör huruvida det är tillåtet att uppställa ett sådant villkor vid införande av avdragsrätten.

4. Kommissionen har i sin ansökan i mål C-40/00 anfört följande omständigheter till stöd för sin talan. Frankrike har från den 1 januari 1998 återinfört ett system som innebär att det inte föreligger rätt att göra avdrag för mervärdesskatt vad avser diesel som används som motorbränsle till fordon, för vilka det inte föreligger någon avdragsrätt. Ett liknande undantag från avdragsrätten fanns tidigare i Frankrike, vid den tidpunkt då direktivet trädde i kraft år 1979. Detta system gällde fram till den 30 juni 1982. Frankrike införde emellertid en rätt att delvis göra avdrag den 1 juli 1982. Denna avdragsrätt togs bort på nytt

1 — Originalspråk: nederländska.

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

den 1 januari 1998. Tvisten rör huruvida Frankrike har befogenhet att återinföra ett undantag som dessförinnan inte gällde fullt ut.

Tillämpliga gemenskapsrättsliga bestämmelser

5. Direktivet har särskilt som syfte — inom ramen för ett harmoniserat system för omsättningsskatter genom vilket mervärdesskatt införs — att harmonisera avdragsreglerna till den del de påverkar de faktiska belopp som uppbärs. [3]

6. I artikel 17.2 i direktivet föreskrivs i detta hänseende följande:

"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.

b) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på importerade varor.

c) Mervärdesskatt som kan tas ut enligt artiklarna 5.7 a och 6.3."

7. Även artikel 17.6 i direktivet är av betydelse för dessa mål och den artikeln har följande innehåll:

"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

3 — Se övervägandena i direktivet.

undantag som föreskrivs i deras nationella lagstiftning när detta direktiv träder i kraft."

8. Trots att den tidsfrist som nämns i artikel 17.6 har löpt ut för länge sedan har det ännu denna dag inte antagits några sådana bestämmelser som avses i den artikeln. [4]

9. Jag vill även nämna artikel 27 i direktivet, vilken ger möjlighet att göra undantag från mervärdesskattesystemet. Punkt 1 i denna artikel har följande lydelse:

"Rådet får enhälligt på kommissionens förslag bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande. Åtgärder avsedda att förenkla skatteuttaget får inte mer än i ringa utsträckning påverka det skattebelopp som skall betalas i sista konsumtionsledet."

4 — I enlighet med artikel 12 i direktivet trädde detta i kraft i medlemsstaterna senast den 1 januari 1979.

Tvisterna

Mål C-345/99

10. När direktivet trädde i kraft den 1 januari 1979 föreskrevs det i den franska lagstiftningen att det inte förelåg rätt till avdrag för mervärdesskatt beträffande personbilar med undantag för fordon som användes för offentlig passagerarbefordran. Sedan den 1 januari 1993 innehåller den franska skattelagstiftningen (artikel 273 f A i Code général des impôts) en rätt att göra avdrag för transportmedel som används för förarutbildning (vad avser bil, flyg etcetera) under förutsättning att dessa transportmedel inte används för annan yrkesmässig verksamhet.

11. Kommissionen sände den 18 juni 1998 till Republiken Frankrike en formell underrättelse, eftersom kommissionen ansåg att införandet av begreppet "uteslutande används" stred mot artikel 17 i direktivet. Republiken Frankrike gjorde i sitt svar på den formella underrättelsen gällande att det förhållandet att en medlemsstat begränsade omfattningen av ett undantag inte stred mot artikel 17.6 i direktivet. I denna artikel fastställs nämligen i vilka fall ett undantag inte längre kan tillämpas. Kommissionen riktade därefter, den 10 mars 1999, ett motiverat yttrande till Republiken Frank-

rike, vilket den franska regeringen besvarade i skrivelse av den 1 juni 1999 i vilken den vidhöll sin uppfattning.

Mål C-40/00

12. Sedan den 1 januari 1998 föreskrivs det i den franska skattelagstiftningen (artikel 298, 4-1° i Code général des impôts) att den mervärdesskatt som är hänförlig till inköp, import, gemenskapsinterna förvärv, leveranser samt tillhandhållande av tjänster beträffande diesel som används som motorbränsle inte är avdragsgill. Före den 1 januari 1998 var följande system tillämpligt i Frankrike. När direktivet trädde i kraft (den 1 januari 1979) förelåg inte heller avdragsrätt för diesel som användes som motorbränsle. Den 1 juli 1982 infördes emellertid en rätt att delvis göra avdrag. Denna avdragsrätt ökades från 10 procent år 1982 till 80 procent år 1991, och sedan dess har omfattningen av rätten att göra avdrag för mervärdesskatten ändrats till 50 procent. Rätten att delvis göra avdrag ändrades på nytt den 1 januari 1998.

13. Kommissionen sände den 24 juli 1998 till Republiken Frankrike en formell underrättelse, eftersom kommissionen ansåg att återinförandet av det totala avskaffandet stred mot artikel 17 i direktivet. Den franska regeringen gjorde i sitt svar på den formella underrättelsen av den 30 oktober 1998 gällande att den hade rätt att ändra avdragssystemet under förutsättning att den inte ändrade den situation som rådde enligt den franska lagstiftningen vid den tidpunkt när direktivet trädde i kraft. Kommissionen riktade därefter den 19 juli 1999 ett motiverat yttrande till Republiken Frankrike och den franska regeringen upprepade sin ståndpunkt i en skrivelse av den 10 december 1999.

Kommissionens anmärkningar

Tolkningen av artikel 17.6 andra stycket

14. Kommissionen har framför allt understrukit att artikel 17.6 andra stycket, som är en bestämmelse som utgör ett undantag från en allmän regel, skall tolkas restriktivt. Denna bestämmelse ger endast medlemsstaterna möjlighet att behålla de undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt som fanns i den nationella lagstiftningen vid den tidpunkt då direktivet trädde i kraft. Kommissionen har i detta hänseende erinrat om att enligt domstolens fasta rättspraxis är rätten till avdrag av grundläggande betydelse i mervärdesskattesystemet och att det endast är möjligt att begränsa denna avdragsrätt i de fall som uttryckligen har föreskrivits i direktivet. [5] Artikel 17.6 andra stycket ger inte med-

5 — Kommissionen har särskilt åberopat domstolens dom av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal (REG 1998, s. I-1), och av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz (REG 1991, s. I-3795; svensk specialutgåva, volym 11, s. 299).

lemsstaterna rätt att helt och fullt, efter eget skön, införa och ändra ett nationellt undantagssystem i enlighet med egna kriterier.

15. Kommissionen har i båda målen hävdat att Republiken Frankrike har gått utöver tillämpningsområdet för artikel 17.6, genom att införa en villkorad rätt att delvis göra avdrag, och att Republiken Frankrike därigenom har förlorat sin rätt att fullt ut tillämpa undantagsbestämmelsen. Det franska systemet skall inte längre bedömas med stöd av artikel 17.6 utan i stället med stöd av artikel 17.2. Artikel 17.6 kan inte längre tillämpas i mål C-40/00 såvitt avser tiden från och med år 1982, vilket var det år då rätten att delvis göra avdrag först infördes.

16. Kommissionen anser att det system som föreskrivs i artikel 17.6 andra stycket utgörs av en skyldighet till "standstill" [6] i avvaktan på gemenskapsbestämmelser. Kommissionen har i mål C-345/99 uppgett att det rör sig om en skyldighet till "standstill" och inte om en klausul som ålägger medlemsstaterna att successivt nedrusta. [7] Denna skyldighet utgör hinder för medlemsstaterna att vidta ensidiga åtgärder som kan få till följd att andra medlemsstater vidtar motsvarande åtgärder, vilket skulle kunna medföra att konkurrenssnedvridningen ökar och att accepterandet av gemenskapsrättsliga harmoniseringsåtgärder försvåras. Sådana åtgärder skulle dessutom äventyra den harmonisering som redan har uppnåtts.

17. Kommissionen har gått igenom den rättspraxis som rör artikel 28.3 b, genom vilken artikel medlemsstaterna ges befogenhet att ha kvar ett undantag under en övergångstid. Kommissionen har anfört att domstolens dom av den 29 april 1999 i mål C-136/97, Norbury Developments, inte är tillämplig på artikel 17.6 andra stycket [8]. I denna dom godkände domstolen att en medlemsstat som har befogenhet att ha kvar ett mervärdesskatteundantag i full omfattning också kan begränsa detta undantag. Enligt kommissionen skiljer sig artikel 17.6 andra stycket icke desto mindre på ett avgörande sätt från artikel 28, eftersom det inte är helt klart att syftet med denna artikel — i motsats till den sistnämnda — är att rådet skall besluta om undantag från rätten till avdrag.

Andra anmärkningar i mål C-345/99

18. Kommissionen har utgått ifrån att artikel 17.6 andra stycket inte är tillämplig i förevarande fall och har i enlighet därmed granskat den rätt att delvis göra avdrag som Republiken Frankrike har infört utifrån bestämmelserna i artikel 17.2.

6 — Kommissionen har i detta avseende hänvisat till domstolens dom av den 18 juni 1998 i mål C-43/96, kommissionen mot Frankrike (REG 1996, s. I-3903).

7 — Kommissionen använder sig av denna metafor för den variant — vilken kommissionen inte förespråkar — som innebär att medlemsstaternas handlingsutrymme successivt begränsas.

8 — REG 1999, s. I-2491.

19. Kommissionen anser att denna avdragsrätt inte får vara villkorad. Kommissionen har hävdat att om denna rätt görs beroende av kriterier som är rent nationella har den inte något innehåll. Det är endast gemenskapslagstiftaren som har behörighet att ändra avdragsrätten. Det villkor som har tillämpats i förevarande fall, nämligen att fordonet endast får användas för förarutbildning, upptas inte i direktivet och det har inte heller föreskrivits i detsamma.

20. Kommissionen är av den åsikten att det i artikel 17.2 varken föreskrivs eller tillåts att göra en distinktion mellan olika typer av användning. Kommissionen har åberopat domen i målet Lennartz, [9] i vilken domstolen fann att det förelåg avdragsrätt även om varan eller tjänsten endast i mycket begränsad omfattning användes i den ekonomiska verksamheten.

21. Kommissionen har understrukit att Republiken Frankrike skulle ha kunnat uppnå samma resultat, utan att åsidosätta direktivet, om den hade begärt ett undantag med stöd av artikel 27 i direktivet. Andra bestämmelser i direktivet, såsom andelsregeln i artikel 19, utgör ett skydd för att möjligheten till avdrag inte missbrukas. Detta skydd var ett viktigt argument för den franska regeringen när den beslutade att avdragsrätten skulle underställas ett villkor.

9 — Se den ovan i fotnot 5 nämnda domen.

Andra anmärkningar i mål C-40/00

22. Den franska åtgärden, som innebär att mervärdesskatten inte kan dras av, har rättfärdigats med hänvisning till skyddet för miljön (minskning av föroreningar i atmosfären). Enligt kommissionen kan inte skyddet för miljön i sig rättfärdiga ett åsidosättande av direktivet. Medlemsstaterna kan nämligen vidta andra åtgärder som står i överensstämmelse med gemenskapsrätten. Kommissionen har dessutom frågat sig — med hänsyn till den begränsade räckvidden — om åtgärden verkligen kan bidra till miljöskyddet.

23. Kommissionens sista argument rör de ändringar som tidigare har gjorts i den franska lagstiftningen beträffande rätten att göra avdrag för mervärdesskatt. Kommissionen har aldrig, tvärtemot vad den franska regeringen har hävdat, blivit formellt underrättad om de ändringar som gjorts i den franska lagstiftningen. Kommissionen har i detta avseende åberopat domstolens fasta rättspraxis, enligt vilken kommissionen fritt kan avgöra vid vilken tidpunkt den skall inleda ett förfarande för fördragsbrott gentemot en medlemsstat. Under dessa förutsättningar ger inte kommissionens påstådda passivitet någon rätt för den franska regeringen att utgå ifrån att det sätt på vilket den har agerat står i överensstämmelse med gemenskapsrätten. [10]

10 — Kommissionen har särskilt hänvisat till dom av den 1 juni 1994 i mål C-317/92, kommissionen mot Tyskland (REG 1994, s. I-2039).

Frankrikes försvar

fullt avdrag. Det är nämligen bara då som man inte kan tala om införande av undantag från rätt till avdrag som fanns redan när direktivet trädde i kraft.

Tolkningen av artikel 17.6 andra stycket

24. Den franska regeringen anser att den alltför strikta tolkning som kommissionen har gjort av artikel 17.6 andra stycket är felaktig. Regeringen grundar i stället sitt ställningstagande på en extensiv tolkning. Till stöd för detta har den särskilt hänvisat till domstolens dom av den 5 oktober 1999 i mål C-305/97, Royscot.[11] Den franska regeringen har i korthet hävdat att syftet med artikel 17.6 andra stycket är att förbjuda medlemsstaterna att införa undantag som inte fanns i deras lagstiftning när direktivet trädde i kraft. Följaktligen kan medlemsstaterna ändra sin nationella lagstiftning beträffande undantag från rätten att göra avdrag under förutsättning att ändringarna inte medför att detta syfte sätts åt sidan.

25. I mål C-40/00 har den franska regeringen ifrågasatt om kommissionens analys verkligen stämmer, med hänsyn till att kommissionen år 1982 godkände införandet av en rätt att delvis göra avdrag. Regeringen är av den åsikten att enligt kommissionens resonemang skulle det endast vara möjligt att införa en rätt till

26. Den franska regeringen delar inte kommissionens farhågor att införandet av nationella åtgärder, som de aktuella omtvistade åtgärderna, skulle medföra att andra medlemsstater ensidigt antar åtgärder eller till och med att den befintliga harmoniseringsnivån skulle komma att äventyras. Domstolen har nämligen i sin dom i målet Lennartz[12] funnit att undantag från systemet i den nationella lagstiftningen endast är tillåtna i de fall som föreskrivs i direktivet.

27. Frankrike har tvärtemot kommissionen hävdat (i de grunder som Frankrike åberopat till stöd för sitt försvar i mål C-345/99) att den rättspraxis som rör artikel 28.3 b i sjätte direktivet, nämligen dom av den 29 april 1999 i mål C-136/97, Norbury Developments,[13] skall tillämpas på artikel 17.6 andra stycket. Det måste vara möjligt för medlemsstaterna att välja mellan att behålla ett undantag och att totalt ta bort det. Kommissionens påstående, att det inte skulle finnas någon sådan möjlighet, skulle få den oönskade följden att medlemsstaterna behöll ett undantag helt och hållet, vilket skulle få en negativ inverkan

11 — REG 1999, s. I-6671.

12 — Se den ovan i fotnot 5 nämnda domen.

13 — Se domen i målet Norbury Developments, fotnot 8.

på mervärdesskattesystemets neutralitet och harmoniseringen av detsamma.

Andra punkter i mål C-345/99

28. I detta mål är ett av den franska regeringens huvudargument att man genom den åtgärd som vidtogs år 1993 inte införde ett nytt undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt, utan åtgärden innebar endast en ändring av ett befintligt undantag inom ramen för artikel 17.6 andra stycket. Syftet med denna åtgärd var att ändra och mjuka upp undantaget från rätten att göra avdrag och inte att införa ett nytt undantag.

29. Den franska regeringen har i detalj analyserat innehållet och räckvidden av undantaget från rätten att göra avdrag som finns i den franska lagstiftningen. Detta undantag grundar sig på två kriterier, nämligen transportmedlens särskilda beskaffenhet samt deras användning. Endast användningen av transportmedel för förarutbildning kan leda till ett undantag från förbudet att göra avdrag. De kriterier med stöd av vilka det är möjligt att omfattas av detta undantag ändrades år 1993, utan att tillämpningsområdet för förbudet att göra avdrag för mervärdesskatt kom att förändras.

30. Den franska regeringens uppfattning om tillämpningen av artikel 17.6 andra stycket har fått till följd att den inte närmare gått in på den möjlighet som kommissionen har uppgett, nämligen att begära ett undantag med stöd av artikel 27 i direktivet. Den franska regeringen har inte heller behandlat de av kommissionen uppgivna metoderna som kan användas för att beakta yrkesmässig användning, såsom användning för undervisning.

31. Frankrike har understrukit att kommissionen redan år 1990 inledde ett administrativt förfarande som den avslutade år 1994. Kommissionen inledde på nytt år 1998 detta administrativa förfarande och åberopade till stöd härför samma skäl som tidigare.

32. Förenade kungariket stödjer Frankrike i detta mål. Förenade kungariket har ytterligare understrukit att kommissionen i målet Norbury Developments [14] beträffande en viktig punkt intog en annan ståndpunkt än den som kommissionen nu har. När det gäller tillämpningen av artikel 28 i direktivet går kommissionens resonemang ut på att det större (totalt undantag för en transaktion som bestämts av en medlemsstat) omfattar det mindre (delvis undantag för denna transaktion).

14 — Se den ovan i fotnot 8 nämnda domen. Kommissionens ställningstagande vid förhandlingen framgår av punkt 18 i generaladvokaten Fennellys förslag till avgörande.

Andra punkter i mål C-40/00

33. Den franska regeringen har understrukit att undantaget från avdrag för mervärdesskatt har införts för att skydda miljön. Denna åtgärd bidrar till att uppfylla ett mål som gemenskapernas rättsordning fäster stort avseende vid. Den franska regeringen finner det märkligt att kommissionen ifrågasätter denna åtgärds positiva inverkan. En åtgärd av denna typ kan givetvis aldrig utgöra en lösning på de miljöproblem som finns beträffande luftföroreningar. Den utgör en del av en hel serie av skatteåtgärder som skall leda till en utökad användning och inköp av fordon som förorenar mindre.

34. Den franska regeringen har slutligen ifrågasatt påståendet att kommissionen aldrig skulle ha blivit informerad om de tidigare ändringar som gjorts i den franska lagstiftningen. Till stöd för detta har regeringen inkommit med skriftväxling avseende åren 1990, 1991 och 1992. Regeringen har uppgett att den åtgärd som vidtogs år 1991, vilken kommissionen informerades om i skrivelse av den 6 november 1992, inte medförde någon reaktion från kommissionens sida. Denna åtgärd innebar att avdragsrätten minskades från 80 procent till 50 procent.

Rättspraxis som avser artikel 17 i direktivet

35. I förevarande mål är tolkningen av artikel 17.6 andra stycket i direktivet av central betydelse. Hur denna artikel skall tolkas har till stor del fastställts genom domstolens rättspraxis beträffande artikel 17 och i en dom som avsåg artikel 28 i direktivet.

36. Artikel 17 i direktivet, i vilken rätten till avdrag för mervärdesskatt behandlas, har legat till grund för en rad avgöranden från domstolen. I den dom som domstolen nyligen meddelade den 19 september 2000 i de förenade målen C-177/99, Ampafrance, och C-181/99, Sanofi Synthelabo, [15] har domstolen på nytt beskrivit avdragsrättens ställning inom det gemenskapsrättsliga mervärdesskattesystemet. Enligt domstolen är det en för mervärdesskatteordningen "grundläggande princip" att avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten. [16] Domstolen understryker att enligt fast rättspraxis är rätten till avdrag oskiljaktigt förenad med mervärdesskatteordningen och den kan endast begränsas i de fall då det uttryckligen anges i direktivet. Varje begränsning av avdragsrätten påverkar nämligen skattenivån och måste därför tillämpas på ett liknande sätt i alla medlemsstater.

37. Generaladvokaten Cosmas har i sitt förslag till avgörande i de ovannämnda målen Ampafrance och Sanofi Synthelab på

15 — REG 2000, s. I-7013.

16 — Se punkt 34 i domen. Domstolen hänvisar i denna punkt till dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP-Soupergaz (REG 1995, s. I-1883, punkterna 16 och 18).

ett mer allmänt sätt analyserat artikel 17 i direktivet. [17] Han erinrar i sitt förslag om att avdragsrätten utgör en av grunderna för gemenskapens skatteordning. Den står i direkt relation till de grundläggande principerna om skatteneutralitet [18] och skattemässig likabehandling. I dom av den 21 september 1988 i mål C-50/87, kommissionen mot Frankrike [19], talar domstolen i detta hänseende om garantin för "fullständig neutralitet beträffande skattebördan" för all ekonomisk verksamhet. Även generaladvokaten Cosmas understryker ytterligare en gång i det ovannämnda förslaget till avgörande att undantag från rätten att göra avdrag endast är tillåtet om det uttryckligen anges i direktivet.

38. Bestämmelsen i artikel 17.6 andra stycket skall anses ge medlemsstaterna en sådan möjlighet att föreskriva om undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt. Man får sedan fråga sig hur denna möjlighet att föreskriva om undantag skall tolkas. Domstolen har haft att avgöra denna fråga i två mål. Jag kommer här nedan att göra en kortfattad analys av dessa avgöranden.

39. I domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike [20] fann domstolen att Frankrike förfarit riktigt genom att bibehålla nationella lagbestämmelser, enligt vilka mervärdesskatt som hänförde sig till transportmedel som utgjorde själva redskapet för den skattskyldiges rörelse inte var avdragsgill. Domstolen gjorde härvid en extensiv tolkning av undantaget i artikel 17.6, genom att finna att den befogenhet som avsågs i andra stycket inte begränsades till utgifter som inte i strikt mening var rörelseutgifter. Domstolen grundade särskilt sitt avgörande på förarbetena till direktivet. Det målet handlade till stor del om samma sak som mål C-345/99, nämligen avdrag för fordon som används för förarutbildning.

40. Domstolen gjorde i sin dom i målet Royscot m.fl., [21] en motsvarande tolkning. Domstolen fann att artikel 17.6 gav medlemsstaterna rätt att behålla allmänna undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt vid köp av bilar som skulle användas av den skattskyldige för att utföra sina skattepliktiga transaktioner. Den befogenhet som medlemsstaterna tillerkänts är emellertid inte obegränsad. Medlemsstaterna har inget absolut utrymme för skönsmässig bedömning som innebär att de kan undanta alla eller nästan alla varor och tjänster från avdragssystemet och på så sätt urholka det system som införts genom direktivet. [22]

41. Med stöd av de mål som jag just har sammanfattat fann generaladvokaten Cosmas i det ovannämnda förslaget till avgö-

17 — Se punkt 20 och följande i förslaget till avgörande.

18 — Generaladvokaten Cosmas hänvisar i detta avseende till dom av den 14 februari 1985 i mål C-286/83, Rompelman (REG 1983, s. 655), av den 29 februari 1996 i mål C-110/94 (REG 1996, s. I-857) och av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal (REG 1998, s. I-1).

19 — REG 1988, s. 4797.

20 — Se den ovan i fotnot 6 nämnda domen.

21 — Se den ovan i fotnot 11 nämnda domen.

22 — Punkterna 26 och 24 i domen.

rande att domstolen ger medlemsstaterna ett mycket stort utrymme för skönsmässig bedömning, [23] som endast begränsas av att medlemsstaterna inte får urholka det system som införts genom direktivet.

42. Domen i målet Royscot m.fl. [24] är av intresse även i ett annat avseende. I domen prövade domstolen artikel 17.6 andra stycket utifrån dess egenskap av övergångsbestämmelse. Denna bestämmelse skall tolkas så att medlemsstaterna kan behålla de undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt som avses i bestämmelsens andra stycke, trots att rådet inte före utgången av den frist som anges i första stycket har beslutat vilka utgifter som inte skall berättiga till avdrag för mervärdesskatt. [25]

43. Sammanfattningsvis drar jag följande slutsatser av domstolens rättspraxis beträffande artikel 17 i direktivet. Rätten till avdrag för mervärdesskatt är en grundläggande del av mervärdesskattesystemet och denna rätt kan endast begränsas till den del det uttryckligen anges i direktivet. Systemet innebär emellertid också att i de fall medlemsstaterna uttryckligen har tillerkänts ett handlingsutrymme kan detta utrymme inte tolkas alltför snävt. Det är rådet som skall begränsa detta handlingsutrymme genom att anta de gemenskapsrättsliga bestämmelser som föreskrivs i direktivet.

44. Förutom den rättspraxis som rör artikel 17 i direktivet finns det en annan dom som rör denna artikel och som även den är av särskilt intresse för de aktuella tvisterna. Domstolen gjorde i sin dom i mål C-136/97, Norbury Developments, [26] följande bedömning av övergångsbestämmelsen i artikel 28.3 b i direktivet, enligt vilken medlemsstaterna får fortsätta att undanta viss verksamhet från rätten till avdrag för mervärdesskatt: "...[Ä]ven om [artikel 28.3 b] utgör hinder för att införa nya undantag eller utsträcka räckvidden av befintliga undantag efter den dag då sjätte direktivet trädde i kraft,... utgör [den inte] hinder för att begränsa undantagen...". [27] En motsatt bedömning skulle få följande oönskade konsekvens: "En medlemsstat skulle nämligen kunna vara tvungen att bibehålla de undantag som fanns då sjätte direktivet antogs i sin helhet, även om den skulle bedöma att det är såväl möjligt, lämpligt som önskvärt att successivt genomföra det system som genom direktivet inrättas på det berörda området." [28]

23 — Punkt 26 i förslaget till avgörande.

24 — Se den ovan i fotnot 11 nämnda domen.

25 — Denna tolkning är förenlig med domstolens tidigare rättspraxis, nämligen dom av den 5 december 1989 i mål C-165/88, ORO Amsterdam Beheer en Concerto (REG 1989, s. 4081), avseende den tidigare gällande bestämmelsen i artikel 32 i sjätte direktivet, som beträffande begagnade varor innehöll en övergångsbestämmelse som motsvarade bestämmelsen i artikel 17.6.

26 — Se den ovan i fotnot 8 nämnda domen.

27 — Punkt 19 i domen.

28 — Punkt 20 i domen.

Bedömning av tvisterna

Tolkningen av artikel 17.6 andra stycket

45. Innan jag övergår till den egentliga bedömningen av tvisterna skall jag återkomma till vissa punkter — för en bättre förståelse av vad målen handlar om — som parterna är överens om och som jag inte anser omfattas av tvisterna.

46. Det rör först det förhållandet att en medlemsstat, enligt artikel 17.6 andra stycket, endast får anta bestämmelser som begränsar rätten till avdrag för mervärdesskatt och endast i den utsträckning som medlemsstatens nationella lagstiftning redan innehöll bestämmelser om avdragsrätten när direktivet trädde i kraft.

47. Vidare är möjligheten att göra undantag från avdragsrätten begränsad med hänsyn till direktivets natur. Domstolen fann i domen i målet Lennartz [29] att "det måste vara möjligt att omedelbart utöva [rätten till avdrag] för hela beloppet av den skatt som hänför sig till... transaktioner... Eftersom sådana begränsningar måste tillämpas på ett likartat sätt i samtliga medlemsstater är undantag tillåtna bara i de fall som uttryckligen anges i nämnda direktiv". [30]

48. Jag vill slutligen erinra om att tvisten endast rör situationen som den ser ut nu, det vill säga att rådet ännu inte har antagit de gemenskapsrättsliga bestämmelser som föreskrivs i artikel 17.6 första stycket. Jag vill för övrigt påminna om att enligt domstolens fasta rättspraxis [31] gäller den befogenhet som medlemsstaterna tillerkänts att behålla sina undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt fram till dess att rådet har antagit de bestämmelser som avses i denna artikel, även om den tidsfrist som fastställts i artikel 17.6, inom vilken de nämnda bestämmelserna skall antas, för länge sedan har löpt ut.

49. Jag kommer nu fram till min egentliga bedömning av tvisterna, vilka enligt min mening i huvudsak rör vilket utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna tillerkänts genom artikel 17.6 andra stycket.

50. Jag delar kommissionens uppfattning, enligt vilken artikel 17.6 andra stycket i direktivet är en bestämmelse som skall

29 — Se den ovan i fotnot 5 nämnda domen.

30 — Punkt 27 i domen.

31 — Detta ställningstagande har nyligen bekräftats genom den i fotnot 11 ovannämnda domen i målet Royscot m.fl.; se särskilt punkt 24 i förslaget till avgörande i det målet.

tolkas restriktivt. Den utgör ett undantag från det syfte som eftersträvas med direktivet, nämligen inrättandet av ett harmoniserat system för omsättningsskatt genom att mervärdesskatt införs. Genom direktivet eftersträvas också en harmonisering av reglerna för avdragsrätt som utgör en del av detta system. Jag drar av domen i målet Lennartz [32] den slutsatsen att avdragsrätten skall tolkas restriktivt. Denna avdragsrätt skall nämligen kunna tillämpas på alla transaktioner som påförts mervärdesskatt, såvida det inte har föreskrivits uttryckliga bestämmelser om undantag från denna avdragsrätt.

51. Vad jag nu sagt utgör inte hinder för att en medlemsstat, som stödjer sig på ett undantag som uttryckligen har föreskrivits i direktivet, förfogar över ett stort utrymme för skönsmässig bedömning. Detta utrymme begränsas endast på det sätt som domstolen har funnit i domen i målet Royscot m.fl., [33] det vill säga att den skönsmässiga bedömningen inte får urholka det system som införts genom direktivet. [34]

52. Den fråga som framför allt måste klargöras i dessa mål är huruvida de franska bestämmelserna omfattas av tillämpningsområdet för artikel 17.6 andra stycket. Det är först när det har fastställts att en bestämmelse omfattas av tillämpningsområdet som man kan avgöra om utrymmet för skönsmässig bedömning har överskridits eller inte.

53. Enligt min mening begränsas tillämpningsområdet på två sätt. För det första begränsas medlemsstaternas befogenhet att behålla undantag med stöd av artikel 17.6 andra stycket, genom att de får ha sådana undantag övergångsvis fram till dess att rådet har antagit gemenskapsrättsliga bestämmelser. Enligt vad som framgår av direktivet skall dessa bestämmelser antas inom fyra år efter det att direktivet trätt i kraft. För det andra framgår det av direktivet att de bestämmelser som kan behållas måste ha funnits i medlemsstaterna vid den tidpunkt då direktivet trädde i kraft.

54. Vid beaktande av dessa omständigheter i ett sammanhang kommer jag fram till följande bedömning såvitt avser artikel 17.6 andra stycket i direktivet. Denna bestämmelse är avsedd att fungera som en tillfällig övergångsbestämmelse, vilken var nödvändig, eftersom det vid den tidpunkt då direktivet trädde i kraft inte var möjligt att uppnå de resultat som eftersträvades. Detta kan tillskrivas det förhållandet att medlemsstaterna vid den tidpunkten ännu inte hade möjlighet — vilket för övrigt kan förklaras på goda skäl — att helt ersätta befintliga bestämmelser med ett harmoniserat system. Att den införda ordningen endast skulle gälla under en övergångstid framgår av den tidsfrist om fyra år som föreskrivs i artikel 17.6. Det har därvid ingen betydelse att det sedan långt senare

32 — Se den ovan i fotnot 5 nämnda domen.

33 — Se den ovan i fotnot 11 nämnda domen.

34 — Se också punkt 40 i detta förslag till avgörande.

visade sig att denna tidsfrist inte kunde hållas, och att det uppenbarligen fortfarande inte är möjligt att fullt uppnå det mål som eftersträvas genom direktivet.

55. Förevarande tvister handlar i huvudsak om vilken betydelse det har att artikel 17.6 andra stycket är en tillfällig övergångsbestämmelse. Rör det sig om en "standstill"-klausul eller snarare om en annan vanlig övergångsbestämmelse som har olika inverkan på olika medlemsstater beroende på vilken nationell lagstiftning som gällde den 1 januari 1979?

56. Jag har uppfattat att parterna har följande argument beträffande denna fråga. Enligt kommissionen är den karaktär som en "standstill"-klausul har av central betydelse. En sådan bestämmelse gör det möjligt att under en viss tid behålla de nationella undantagsbestämmelser som fanns när direktivet trädde i kraft. Den franska regeringen har i stället stött sig på artikelns egenskap av övergångsbestämmelse. Genom denna bestämmelse fryses den situation som gällde den 1 januari 1979. Det är förhållandena vid denna tidpunkt som avgör vilket utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna har. Det är endast ett beslut av rådet, som antagits i enlighet med artikel 17.6, som kan minska detta utrymme.

57. Jag delar i huvudsak kommissionens inställning att det är artikelns egenskap av "standstill"-klausul som är av avgörande betydelse. Såsom jag redan har anfört ovan var denna bestämmelse nödvändig, eftersom det vid tidpunkten för antagandet av direktivet inte var möjligt att helt uppnå det i direktivet eftersträvade målet. Domstolen har bedömt syftet bakom artikel 17 i direktivet, i sin dom i de förenade målen Ampafrance och Sanofi.[35] I korthet fann domstolen att avdragsrätten är en grundläggande princip i mervärdesskattesystemet som skall tillämpas på samma sätt i alla medlemsstaterna.

58. När en medlemsstat tar bort en nationell undantagsbestämmelse, genom vilken avdragsrätten har undantagits med stöd av artikel 17.6 andra stycket, har målet nåtts. Skattebördan blir alltså densamma inom det aktuella området i alla medlemsstater. En medlemsstat kan sålunda inte återinföra undantagsbestämmelsen vid en senare tidpunkt. Om en medlemsstat skulle göra detta med hänvisning till att den tidigare haft en rätt att göra det, trots att denna rätt därefter har upphört, skulle den bristande överensstämmelse som dessförinnan förelåg mellan medlemsstaternas lagstiftning uppkomma på nytt.

59. Jag vill därtill anföra följande argument. Det är inte möjligt att framföra ett godtagbart skäl till varför en medlemsstat, när medlemsstaternas lagstiftning (under mellantiden) har fått liknande innehåll, skulle kunna utnyttja ett undantag som föreskrivs i direktivet när andra medlemsstater inte kan det. Det förhållandet att medlemsstaternas lagstiftning tidigare inte

35 — Se den ovan i fotnot 15 nämnda domen.

stått i överensstämmelse är enligt min mening inte relevant i ett sådant fall.

60. Jag kommer nu till följande mellanliggande slutsats. När en medlemsstat har tagit bort en nationell undantagsbestämmelse kan den inte längre, inom det aktuella området, vidta åtgärder med stöd av artikel 17.6 andra stycket, eftersom en sådan åtgärd inte skulle omfattas av tillämpningsområdet för denna bestämmelse. Omständigheterna är emellertid inte så klara och tydliga i de förevarande tvisterna, eftersom en undantagsbestämmelse inte helt har tagits bort i något av de två fallen.

61. Jag övergår nu till att bedöma om den tillfälliga övergångsordningen upphör att gälla om en medlemsstat ändrar, delvis tar bort eller helt tar bort den nationella undantagsbestämmelsen. De två aktuella tvisterna omfattas av en sådan situation. Mål C-345/99 rör införande av en villkorad avdragsrätt. Mål C-40/00 rör den situationen att en rätt att delvis göra avdrag först har införts, därefter har omfattningen av rätten att göra avdrag för mervärdesskatt ändrats och slutligen har avdragsrätten helt avskaffats (det egentliga föremålet för talan).

62. Såsom jag tidigare har anfört anser kommissionen att om en medlemsstat inför en avdragsrätt som är villkorad, eller som endast kan utnyttjas delvis, kommer denna avdragsrätt inte att omfattas av tillämpningsområdet för artikel 17.6.

63. Enligt min mening kan varken ordalydelsen i bestämmelsen eller den rättspraxis som rör densamma ligga till grund för ett sådant synsätt. Jag anser inte att en "standstill"-klausul är av den beskaffenheten att det definitionsmässigt är omöjligt, inom de områden där medlemsstaterna kan välja mellan att behålla ett undantag och att ta bort det, att de skulle ha befogenhet att ta bort detta undantag till viss del eller stegvis. Det större omfattar det mindre.

64. Jag vill i detta hänseende särskilt nämna domen i målet Norbury Developments, [36] i vilken domstolen, med hänsyn till det i direktivet uppställda målet, betonade vikten av att en medlemsstat har möjligheten att successivt tillämpa direktivet inom området i fråga. Jag delar inte kommissionens uppfattning att detta resonemang, som avsåg artikel 28 i direktivet, inte kan tillämpas på artikel 17 i direktivet. I dessa två artiklar föreskrivs en övergångsordning som var nödvändig, eftersom det inte var möjligt att införa en total harmonisering.

65. Enligt min mening är situationen huvudsakligen annorlunda om en medlemsstat på nytt, och i större omfattning, inför

36 — Se den ovan i fotnot 8 nämnda domen.

ett undantag vars omfattning begränsades av en nationell bestämmelse vid en viss given tidpunkt. Jag syftar här på den franska bestämmelse som är föremålet för talan i mål C-40/00, i vilken en rätt att delvis göra avdrag ersattes med ett totalt undantag. Jag anser att det förhållandet att artikel 17.6 andra stycket utgör en "standstill"-klausul medför att möjligheten till undantag har försvunnit såvitt avser den del av avdragsrätten för vilken undantaget från avdragsrätten har tagits bort. Frankrike har således agerat utanför tillämpningsområdet för artikel 17.6 andra stycket.

66. Jag anser dessutom att det är viktigt att konstatera att, inom ramen för mål C-40/00, den ändring som gjorts i den franska lagstiftningen inte medför att det mål som eftersträvas genom direktivet, nämligen införandet av ett harmoniserat system för omsättningsskatt genom att mervärdesskatt införs, kommer närmare utan att det i stället avlägsnas. En sådan åtgärd, som närmare bestämt innebär en återgång till tidigare harmoniseringsnivå, strider för övrigt mot direktivets mål och innehåll. Jag erinrar om att principen "det större omfattar det mindre" utgjorde ett viktigt argument för att tillåta att ett undantag togs bort delvis eller stegvis. Detta argument är inte aktuellt i förevarande fall.

67. Situationen är annorlunda i mål C-345/99. Av det som nämnts ovan kan man enligt min mening dra den slutsatsen att avskaffandet av ett nationellt villkor för ett undantag omfattas av tillämpningsområdet för artikel 17.6 andra stycket. Jag övergår nu till att pröva frågan huruvida Frankrike har respekterat det utrymme för skönsmässig bedömning som uppställts genom gemenskapsrätten.

68. Jag finner härvid att domarna i målen kommissionen mot Frankrike och Royscot m.fl.[37] kan ligga till grund för bedömningen. I dessa domar fann domstolen att de medlemsstater som infört ett undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt hade ett skäligt utrymme för skönsmässig bedömning. Detta utrymme för skönsmässig bedömning kan också innefatta en rätt för medlemsstaterna att delvis ta bort undantaget vid ett visst givet tillfälle. Såsom det preciseras i den ovannämnda domen är detta utrymme för skönsmässig bedömning inte absolut och det får inte medföra att det system som införts genom direktivet urholkas. Det är endast när en åtgärd medför att det eftersträvade målet avlägsnas och inte kommer närmare som man kan säga att det system som införts genom direktivet urholkas.

69. Kommissionen har vidare understrukit att de franska åtgärderna kan få till följd att andra medlemsstater vidtar motsvarande åtgärder, vilket skulle öka snedvridningen av konkurrensen och försvåra accepterandet av gemenskapsrättsliga harmoniseringsåtgärder eller äventyra den harmoniseringsnivå som hittills uppnåtts. Med hänsyn till den begränsade omfattningen av

37 — Se de ovan i fotnoterna 6 och 11 nämnda domarna.

den befogenhet som föreskrivs i artikel 17.6 andra stycket kan jag i likhet med den franska regeringen inte dela kommissionens farhågor.

70. Sammanfattningsvis gör jag följande bedömning:

— Om en medlemsstat tar bort ett undantag får det till följd att den inte längre kan tillämpa artikel 17.6.

— En medlemsstat kan delvis ta bort ett undantag (mål C-345/99) under förutsättning att detta inte medför att det system som införts genom direktivet urholkas.

— Vid sådant förhållande kan medlemsstaten inte längre tillämpa artikel 17.6, såvitt avser den del av undantaget som har tagits bort.

— Under dessa förutsättningar har medlemsstaten inte rätt att därefter återinföra ett undantag (mål C-40/00) med stöd av artikel 17.6.

71. I korthet leder min bedömning av hur artikel 17.6 andra stycket skall tolkas till den preliminära slutsatsen att den bestämmelse som är aktuell i mål C-345/99 står i överensstämmelse med direktivet, medan så inte är fallet beträffande den bestämmelse som utgör föremålet för talan i mål C-40/00.

Andra punkter i mål C-345/99

72. Kommissionens utgår, vad avser sina andra anmärkningar, från antagandet att den franska bestämmelsen skall bedömas utifrån artikel 17.2 i direktivet. Jag anser att detta antagande är felaktigt, vilket framgår av det ovan anförda. I detta hänseende måste den gällande bestämmelsen bedömas utifrån det kriterium som fastställts i domen i målet Royscot m.fl.,[38] enligt vilken en bestämmelse inte får medföra att det system som införts genom direktivet urholkas.

73. Enligt min mening är det uppenbart att man inte kan hävda att bestämmelsen får denna effekt. Jag anser att den tolkning som den franska regeringen har gjort av den aktuella bestämmelsen är relevant. Kravet på uteslutande användning för förarutbildning utgör inte annat än en begränsning av vilka transportmedel det kan erhållas avdrag för. Genom att införa denna bestämmelse har Frankrike endast

38 — Se den ovan i fotnot 11 nämnda domen.

tagit bort undantaget för en viss kategori av fordonen, medan undantaget är kvar för de andra fordonen.

74. Även efter att ha prövat dessa andra anmärkningar finner jag att min preliminära bedömning står fast.

att skydda miljön. Det är riktigt, som regeringen har gjort gällande, att skyddet för miljön är en viktig del av gemenskapsrätten. Det förhållandet innebär inte att nationella bestämmelser som antagits för att skydda miljön kan tillåtas stå i strid med gemenskapsrättsliga instrument, i förevarande fall artikel 17.6 i direktivet. Jag anser inte att frågan huruvida den nationella bestämmelsen på ett effektivt sätt kan bidra till att miljön skyddas är av avgörande betydelse i förevarande fall.

Andra punkter i mål C-40/00

75. Jag vill för övrigt återigen erinra om att den franska lagstiftaren tidigare, för tiden före år 1991,[39] hade antagit bestämmelser som stegvis ledde till en minskning av den andel av mervärdesskatten som kunde dras av. Med hänsyn till att dessa bestämmelser inte utgör föremålet för talan i detta mål begränsar jag mig till att precisera att syftet med sådana bestämmelser, eller åtminstone deras konsekvenser, är att närma sig det mål som uppställts i direktivet. Ur denna synvinkel skiljer sig dessa bestämmelser väsentligt från den bestämmelse som är föremålet för talan i den förevarande tvisten.

76. Den franska regeringen har betonat syftet med denna bestämmelse, nämligen

77. I förbigående kan ändå följande konstateras. Kommissionen tvivlar på att bestämmelsen, med hänsyn till sitt begränsade tillämpningsområde, *skulle kunna* bidra till skyddet av miljön på ett effektivt sätt. Den franska regeringen har därvid genmält att antagandet av bestämmelsen inte är den enda åtgärden, utan att den bara är en av ett flertal åtgärder som vidtagits för att bekämpa problemen med föroreningar i atmosfären. Därvid är det enligt min mening av avgörande betydelse att det sätt på vilket Frankrike har valt att angripa miljöproblemen, nämligen genom att vidta en rad åtgärder, *a priori* inte synes vara betänkligt. Jag kan således inte godta kommissionens uppfattning beträffande denna fråga. Jag är emellertid inte heller övertygad av de skäl som Frankrike har anfört. Även om jag ur allmän synvinkel delar Frankrikes åsikt att vidtagandet av flera åtgärder kan vara ett lämpligt sätt att lösa miljöproblemen, har den franska regeringen inte visat att den omtvistade ordningen beträffande avdrag för mervärdesskatt är en nödvändig beståndsdel i alla dessa åtgärder.

39 — Såsom jag uppgivit tidigare minskades under detta år på nytt den andel av mervärdesskatten som kunde dras av från 80 till 50 procent.

78. Den sista omtvistade punkten rör kommissionens passivitet vid ett tidigare tillfälle, nämligen i samband med den ändring av den franska skattelagstiftningen som skedde under år 1991, då den andel av mervärdesskatten som kunde dras av minskades från 80 till 50 procent. Såsom kommissionen mycket riktigt har uppgivit har domstolen prövat denna fråga, och därvid funnit att kommissionen har rätt att själv avgöra vid vilken tidpunkt den skall inleda ett förfarande om fördragsbrott. I förevarande fall kan inte kommissionens påstådda passivitet ge upphov till en berättigad tro hos den franska regeringen på att dess handlingar är förenliga med gemenskapsrätten. Det förhållandet att det synes framgå av handlingarna i målet att den franska regeringen har underrättat kommissionen om tidigare åtgärder föranleder inte någon annan bedömning.

79. Jag finner att min tidigare preliminära bedömning kvarstår även efter att ha prövat de andra invändningarna.

Förslag till avgörande

80. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen skall fastställa följande:

Mål C-345/99:

a) Talan ogillas.

b) Kommissionen skall med stöd av artikel 69.2 i rättegångsreglerna ersätta rättegångskostnaderna.

Mål C-40/00:

a) Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 17.2 och 17.6 i rådets 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), genom att den 1 januari 1998 återinföra ett undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt som påförts diesel som används som bränsle till fordon.

b) Republiken Frankrike skall med stöd av artikel 69.2 i rättegångsreglerna ersätta rättegångskostnaderna.