FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT GEORGES COSMAS

fremsat den 23. marts 2000 *

Indhold

I — Indledning I-7016

II — Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger I-7016

A — Sag C-177/99 ..... I-7016

B — Sag C-181/99 ..... I-7017

III — Retlig baggrund I-7017

A — Relevante bestemmelser i sjette direktiv I-7017

B — De nationale afgiftsregler I-7020

C — Den anfægtede beslutning 89/487 ..... I-7021

IV — Domstolens praksis I-7022

A — Sjette direktivs artikel 17 ..... I-7023

B — Sjette direktivs artikel 27 ..... I-7026

V — Genstanden for Rådets beslutning 89/487 ..... I-7028

A — Parternes argumenter I-7028

B — Min opfattelse af de ovennævnte problemer I-7031

a) Bestemmelserne i sjette direktiv, hvis fravigelse tillades med beslutningen . I-7031

b) Rækkevidden af udelukkelsen af fradragsretten for moms, som tillades ved beslutning 89/487 ..... I-7032

VI — Gyldigheden af beslutning 89/487 ..... I-7035

A — Parternes argumenter I-7035

a) Ampafrance I-7035

b) Sanofi I-7037

c) Den franske regering I-7038

d) Kommissionen I-7040

e) Rådet I-7041

B — Min vurdering af de ovenfor nævnte problemer I-7042

VII — Forslag til afgørelse I-7049

* Originalsprog: græsk.

I — Indledning

1. Med de foreliggende præjudicielle spørgsmål har Tribunal administratif, Nantes (Frankrig), og Tribunal administratif, Melun (Frankrig), i medfør af artikel 234 EF anmodet Domstolen om at prøve gyldigheden af Rådets beslutning 89/487/EØF af 28. juli 1989 [1] om bemyndigelse til Den Franske Republik til at anvende en foranstaltning, som fraviger artikel 17, stk. 6, andet afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [2] (herefter »sjette direktiv«).

II — Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger

A — *Sag C-177/99*

2. Selskabet Ampafrance SA (herefter »Ampafrance«) afholder i forbindelse med sin erhvervsvirksomhed visse udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning til fordel for såvel dets ansatte som tredjemænd. Selskabet forsøgte derfor at fradrage hele den merværdiafgift (herefter »moms«) på denne type udgifter, som var afholdt i juni 1993. Afgiftsmyndighederne godkendte ikke dette fradrag og henviste til artikel 236 i bilag II til code général des impôts (herefter »CGI«), som gennemfører den omtvistede beslutning 89/487 i fransk ret. Ampafrance anlagde sag ved Tribunal administratif, Nantes, med påstand om tilbagebetaling af det momsbeløb, selskabet var blevet pålagt at betale til afgiftsmyndighederne, henset til den omstændighed, at selskabet ikke havde fået ret til at fradrage afgiften på ovennævnte udgifter, som var afholdt til fordel for selskabets ansatte og tredjemænd.

3. I forelæggelseskendelsen udtrykker den nationale ret sig således:

»Nærværende ret finder, at sagens afgørelse afhænger af, om bestemmelserne i Rådets beslutning af 28. juli 1989 om bemyndigelsen til Den Franske Republik til at fravige den fastfrysning af fravigelser, som indførtes ved Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977, og til at lade tredjemænd være omfattet af udelukkelserne fra fradragsretten for merværdiafgiften på udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning, dels er forenelige med målene med sjette direktiv, bl.a. artikel 27... dels med princippet om proportionalitet mellem det forfulgte afgiftsformål og de hertil anvendte midler. Retten finder, at besvarelsen af dette spørgsmål, hvis løsning ikke er åbenbar, alene vil gøre det muligt at vurdere, om sagsøgerens søgsmål er begrundet. Det er nødvendigt

1 — EFT L 239, s. 21.
2 — EFT L 145, s. 1.

at udsætte den af Ampafrance anlagte sag indtil De Europæiske Fællesskabers Domstol har truffet afgørelse vedrørende ovennævnte præjudicielle spørgsmål.«

4. Henset til de ovenstående omstændigheder besluttede den nationale ret at udsætte sagen, indtil Domstolen havde besvaret det i forelæggelseskendelsen indeholdte præjudicielle spørgsmål.

B — *Sag C-181/99*

5. Selskabet Sanofi Winthrop SA, der efter en række fusioner først den 12. maj 1998 blev til Sanofi, og dernæst den 18. maj 1999 blev til Sanofi-Synthelabo (herefter »Sanofi«), anlagde sag ved den nationale ret mod direktøren for skatte- og afgiftsforvaltningen i Val-de-Marne af følgende grund: De kompetente afgiftsmyndigheder havde ikke godkendt momsfradraget for udgifter til repræsentation, som laboratorierne Choay Clin Midy og Millot Solac, hvis rettigheder og forpligtelser sagsøgeren har overtaget, havde afholdt til leverandører og kunder i november og december 1993. Sagens afgørelse forudsætter en stillingtagen til gyldigheden af beslutning 89/487, hvorpå de gældende bestemmelser i artikel 236 i bilag II til CGI er baseret.

6. Den nationale ret (Tribunal administratif, Melun) fastslog: »Nærværende ret kan vurdere gyldigheden af en retsakt, som er vedtaget af en institution i Den Europæiske Union, men kan ikke fastslå dennes ugyldighed. I henhold til traktaten om oprettelse af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab udsættes sagen om fritagelse for de omtvistede afgifter, indtil De Europæiske Fællesskabers Domstol har truffet afgørelse ud fra proportionalitetsprincippet af gyldigheden af nævnte beslutning af 28. juli 1989 fra Rådet for Den Europæiske Union.« Derefter besluttede den at udsætte sagen om tilbagebetaling af de yderligere opkrævede afgifter og bøder, indtil De Europæiske Fællesskabers Domstol havde truffet afgørelse vedrørende det ovennævnte spørgsmål.

III — Retlig baggrund

A — *Relevante bestemmelser i sjette direktiv*

7. Sjette direktivs artikel 17 indeholder bestemmelserne vedrørende fradragsrettens

indtræden og omfang. Af stk. 2 fremgår følgende:

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

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

8. Sjette direktivs artikel 17, stk. 6, indeholder en »standstill«-klausul, hvorefter medlemsstaterne kan opretholde nationale udelukkelser af retten til momsfradrag, som var gældende inden sjette direktivs ikrafttrædelse, altså inden den 1. januar 1979. Bestemmelsen har følgende indhold:

»Senest inden udløbet af en periode på fire år fra datoen for dette direktivs ikrafttræden fastsætter Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag af merværdiafgiften. Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng, erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag.

Indtil de ovenfor omhandlede regler træder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde alle de udelukkelser, som på tidspunktet for dette direktivs ikrafttræden var gældende i henhold til deres nationale lovgivning«.

9. Disse bestemmelser følger af, at Rådet ikke har udarbejdet en udtømmende liste over de goder og tjenesteydelser og generelt over de aktiviteter, for hvilke momsfradrag skal udelukkes i henhold til bestemmelserne i sjette direktiv. Det skal erindres, at Kommissionen i bemærkningerne til forslaget til Rådets sjette direktiv[3] bemærkede, at visse udgifter, selv når de var forbundet med virksomhedens almindelige drift, ligeledes var beregnet til at opfylde private behov. Derfor kan opdelingen i henhold til den »private« og den »erhvervsmæssige« del af de pågældende udgifter ikke gøres til genstand for en egentlig kontrol. Af denne grund anføres det i forslaget vedrørende sjette direktivs artikel 17, stk. 6, at retten til momsfradrag ikke finder anvendelse på udgifter, der afholdes til logi, måltider, levnedsmidler, drikkevarer, personbefordring og transport med henblik på underholdning, samt på udgifter til underholdning og luksusforbrug. Dette forslag blev ikke tiltrådt, hvorfor den omtvistede bestemmelse i sjette direktiv, i dens nuværende form, begrænser sig til at fastsætte, at Rådet vil løse problemet inden for en periode på fire år, og at de nationale udelukkelser opretholdes i en overgangsperiode i henhold til en standstill-klausul.

3 — *Bulletin for De Europæiske Fællesskaber*, Supplement 11/73.

10. I Kommissionens forslag til tolvte direktiv[4], dateret den 25. januar 1983, udformede den specifikke og detaljerede regler, som forbød fradrag af afgift på udgifter afholdt til transport, logi, levnedsmidler og drikkevarer, samt på udgifter til repræsentation, underholdning og luksusforbrug. Dette forslag blev trukket tilbage som følge af kontinuerlig uenighed i Rådet, og det har efterfølgende ikke været muligt at vedtage fælles regler for hvilke begrænsninger, der skal gælde i forbindelse med retten til momsfradrag. For nylig har Kommissionen i et direktivforslag forelagt for Rådet den 17. juni 1998[5] foreslået at begrænse momsfradrag på udgifter til logi, levnedsmidler og drikkevarer til 50% som følge af de pågældende udgifters blandede, dvs. både erhvervsmæssige og private, karakter. Hvad angår udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, fandt Kommissionen det hensigtsmæssigt at udelukke momsfradraget, eftersom disse udgifter ikke er af streng erhvervsmæssig karakter.

11. Sjette direktivs artikel 27 bestemmer følgende:

»1. Rådet kan med enstemmighed på forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse. Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen må ikke eller kun i ubetydelig grad påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug.

2. Den medlemsstat, der ønsker at indføre de i stk. 1 omhandlede foranstaltninger, forelægger sagen for Kommissionen med de oplysninger, der er nødvendige til at foretage en vurdering.

3. Kommissionen underretter de øvrige medlemsstater herom inden for en frist på en måned.

4. Rådets samtykke anses for opnået, såfremt hverken Kommissionen eller en af medlemsstaterne inden for en frist på to måneder fra den i stk. 3 nævnte underretning har anmodet om, at sagen forelægges Rådet.

5. De medlemsstater, som den 1. januar 1977 anvender særlige foranstaltninger af den art, der er omhandlet i stk. 1, kan opretholde disse på betingelse af, at Kommissionen får meddelelse herom inden den 1. januar 1978, og under forudsætning af, at de for så vidt angår foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen er i overensstemmelse med det i stk. 1 fastsatte kriterium.«

4 — KOM(82) 870 endelig udg., EFT 1983 C 37, s. 8.
5 — KOM(98) 377 endelig udg., EFT C 219, s. 16.

B — *De nationale afgiftsregler*

12. Artikel 7 og 11 i dekret nr. 67-604 af 27. juli 1967 [6] havde følgende ordlyd:

Artikel 7: »Afgift, der påhviler udgifter, der afholdes til virksomhedslederes eller ansattes bolig eller logi, er ikke fradragsberettiget.

Dette gælder dog ikke for afgift, der pålægges udgifter afholdt i forbindelse med, at der gratis stilles logi til rådighed på byggepladser eller i en virksomheds lokaler for sikkerheds- eller overvågningspersonale.«

Artikel 11: »Afgiften, der pålægges udgifter, der afholdes med henblik på tilfredsstillelse af virksomhedslederes eller de ansattes personlige behov, bl.a. afgiften på udgifter til repræsentation, restaurationsbesøg og underholdning, er ikke fradragsberettiget.

Dette gælder dog ikke for følgende udgifter:

udgifter afholdt for goder, som udgør faste anlæg, og som særligt oprettes på selve arbejdsstedet til gavn for alle ansatte

udgifter til arbejds- eller beskyttelsesbeklædning, som en virksomhed stiller til rådighed for sine ansatte.«

13. Efter ikrafttrædelsen af sjette direktiv, dvs. efter den 1. januar 1979, blev dekret nr. 79-1163 af 29. december 1979 [7] vedtaget. Dette dekrets artikel 25 erstattede CGI's artikel 236 med følgende bestemmelse:

»Afgiften på goder eller tjenesteydelser, der benyttes af tredjemænd, af virksomhedsledere eller ansatte, såsom logi eller bolig, udgifter til restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning eller enhver anden udgift, som direkte eller indirekte er forbundet med rejse eller bopæl, er ikke fradragsberettiget.

6 — JORF af 28.7.1967, s. 7541.

7 — JORF af 31.12.1979, s. 3333.

Dette gælder dog ikke for arbejds- eller beskyttelsesbeklædning, lokaler og materiel, som stilles til rådighed for de ansatte på arbejdsstedet, eller for udgifter afholdt i forbindelse med, at der på arbejdsstedet stilles gratis logi til rådighed for sikkerheds- eller overvågningspersonale.«

14. Conseil d'État (Frankrig) fastslog i sin dom i Alitalia-sagen af 3. februar 1989, at artikel 25 i 1979-dekretet ikke var i overensstemmelse med fællesskabsretten, for så vidt den udelukkede retten til fradrag af moms på goder og tjenesteydelser, anvendt af tredjemænd. Conseil d'État fandt, at den pågældende udelukkelse ikke var omfattet af standstill-klausulen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, og følgelig var i strid med dette direktiv.

15. Efter offentliggørelsen af beslutning 89/487 blev dekret nr. 89-885 af 14. december 1989[8] offentliggjort. Ved dekretet blev artikel 236 i bilag II til CGI omformuleret, hvorved artiklen fik sin nuværende form. Således bestemmer den:

»... Fradragsretten for merværdiafgiften for udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning udelukkes midlertidigt.

Denne udelukkelse gælder dog ikke for:

1) udgifter, der afholdes af en afgiftspligtig i forbindelse med, at denne mod vederlag stiller logi, måltider, levnedsmidler eller drikkevarer til rådighed

2) udgifter afholdt i forbindelse med, at der gratis stilles logi til rådighed på byggepladser o.lign. eller i en virksomheds lokaler for sikkerheds- eller overvågningspersonale

3) Udgifter, der afholdes af en afgiftspligtig på grund af ikrafttrædelsen af et kontraktligt eller legalt ansvar over for den pågældendes kunder.«

C — *Den anfægtede beslutning 89/487*

16. Som følge af dommen, der annullerede artikel 25 i 1979-dekretet, anmodede de franske myndigheder Rådet om at godkende nationale fravigelser af sjette direk-

8 — JORF af 15.12.1989, s. 15578.

tivs almindelige ordning på grundlag af direktivets artikel 27. Myndighederne anmodede navnlig om tilladelse til at forbyde fradrag af moms for udgifter til bolig, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning.

17. I betragtningerne til den omtvistede beslutning tog Rådet hensyn til den omstændighed, at den »nævnte foranstaltning med henblik på at forhindre svig og afgiftsunddragelse [tager] sigte på at udelukke fradragsretten for merværdiafgift for andre udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning«.

18. Der bestemmes følgende i artikel 1 i beslutning 89/487:

»1. Som fravigelse af bestemmelserne i artikel 17, stk. 6, andet afsnit, i sjette direktiv, bemyndiges Den Franske Republik til midlertidigt og senest indtil ikrafttrædelsen af fællesskabsbestemmelser, hvorved det fastsættes, hvorledes udgifter, der er nævnt i første afsnit af nævnte stk., skal behandles, at udelukke fradragsretten for merværdiafgiften på udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning.

2. Den i stk. 1 omhandlede udelukkelse gælder ikke for:

— udgifter, der afholdes af en afgiftspligtig i forbindelse med, at denne mod vederlag stiller logi, måltider, levnedsmidler eller drikkevarer til rådighed

— udgifter afholdt i forbindelse med, at der gratis stilles logi til rådighed på byggepladser o.lign. eller i en virksomheds lokaler for sikkerheds- eller overvågningspersonale

— udgifter, der afholdes af en afgiftspligtig på grund af ikrafttrædelsen af et kontraktligt eller legalt ansvar over for den pågældendes kunder.«

IV — Domstolens praksis

19. Før jeg behandler de forskellige komponenter af de stillede præjudicielle spørgsmål, er det nødvendigt at henvise til grundtrækkene i den fortolkning, som Domstolen har givet af sjette direktivs artikel 17 og 27.

A — *Sjette direktivs artikel 17*

20. Domstolen har først og fremmest gjort det klart, at retten til momsfradrag for goder eller tjenesteydelser, som anvendes med henblik på at udføre andre afgiftsbelagte transaktioner, inden for de ved sjette direktivs artikel 17 fastsatte grænser, udgør et af fundamenterne i Fællesskabets afgiftsstruktur, eftersom denne ret er direkte forbundet med de grundlæggende principper om afgiftsneutralitet [9] og afgiftsmæssig ligebehandling.

21. Navnlig i dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig (sag 50/87) [10] fastslog Domstolen, at »man af de forhold, der kendetegner merværdiafgiften... [kan] udlede, at fradragsordningen ... tager sigte på i fuldt omfang at aflaste den erhvervsdrivende for den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i forbindelse med samtlige af hans økonomiske aktiviteter. Det fælles merværdiafgiftssystem garanterer derfor en *fuldstændig* neutralitet med hensyn til skattebyrden for samtlige økonomiske aktiviteter uden hensyn til, hvad der er formålet med eller resultaterne af disse aktiviteter på den betingelse, at disse aktiviteter selv er underkastet merværdiafgift« [11]. Følgelig, »da der ikke foreligger nogen bestemmelser, der bemyndiger medlemsstaterne til at begrænse den fradragsret, der er indrømmet de afgiftspligtige, finder denne ret umiddelbart anvendelse på hele det afgiftsbeløb, der vedrører transaktioner i de tidligere omsætningsled« [12]. Med andre ord lagde Domstolen særlig vægt på den fulde og umiddelbare karakter af momsfradraget i sjette direktivs artikel 17 [13].

22. Det er i den forbindelse relevant at henvise til Intiem-dommen [14], der præciserede, at fradragsreglerne for moms, som fastsat i sjette direktiv, skal anvendes »således, at deres anvendelsesområde så vidt muligt svarer til den afgiftspligtiges erhvervsmæssige aktivitet« [15]. I lyset af denne forudsætning fastslog Domstolen, at retten til fradrag af moms, der er erlagt for goder, som — skønt de sælges til den afgiftspligtige for udelukkende at anvendes i forbindelse med dennes erhvervsmæssige aktivitet — rent fysisk er udleveret til hans ansatte, ikke kunne udelukkes [16].

9 — Hvad angår princippet om afgiftsneutralitet jf. dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, af 29.2.1996, sag C-110/94, Inzo, Sml. I, s. 857 og af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal, Sml. I, s. 1, som Ampafrance har gjort gældende.

10 — Dom af 21.9.1988, Sml. s. 4797.

11 — Samme dom, præmis 15, min fremhævelse.

12 — Samme dom, præmis 16.

13 — Samme dom, præmis 19. I denne dom fastslog Domstolen endelig, at den franske afgiftsordning, der for selskaber, der udlejer fast ejendom, som de har erhvervet eller ladet opføre, har begrænset retten til fradrag af indgående merværdiafgift, når størrelsen af afgifter, hidrørende fra udlejning af disse faste ejendomme, er mindre end 1/15 af ejendommens værdi, er i strid med de gældende fælleskabsretlige afgiftsregler.

14 — Dom af 8.3.1988, sag 165/86, Sml. s. 1471.

15 — Samme dom, præmis 14.

16 — Det skal imidlertid påpeges, at fortolkningen af artikel 17 på dette punkt ikke kan være så bred, at den udstrækker retten til momsfradrag til tilfælde eller erhvervsmæssige aktiviteter, som ikke udtrykkeligt omfattes af denne artikels anvendelsesområde. F.eks. fastslog Domstolen i dom af 6.4.1995, sag C-4/94, BLP Group, Sml. I, s. 983, at »fradragsretten efter stk. 2 forudsætter, at de omhandlede goder eller tjenesteydelser har en direkte og umiddelbar tilknytning til de afgiftspligtige transaktioner, og at det endelige mål, som den afgiftspligtige søger at opnå, er uden betydning« (præmis 19). På baggrund heraf, bortset fra de i fællesskabsdirektiverne om moms udtrykkelig fastsatte tilfælde, »når en afgiftspligtig person leverer tjenesteydelser til en anden afgiftspligtig person, der benytter disse til en fritagen transaktion, har sidstnævnte ikke fradragsret for indgående moms, heller ikke når den fritagne transaktions endelige formål er gennemførelsen af en afgiftspligtig transaktion« (præmis 28).

23. Domstolen har haft lejlighed til at bekræfte denne retspraksis i BP Supergazdommen [17]. Den gentog først, at »det er et grundlæggende princip i momsordningen, jf. herved første og sjette direktivs artikel 2, at der skal pålægges moms i alle fremstillings- eller omsætningsled, med fradrag af den moms, der umiddelbart har ramt de tidligere led« [18]. Hvad angår fradragsretten i sjette direktivs artikel 17 ff., fastslog Domstolen, at denne ret »udgør en integrerende del af momsordningen og kan som udgangspunkt ikke begrænses. Det fremgår af Domstolens faste praksis ... at denne ret umiddelbart omfatter hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled. Enhver begrænsning i fradragsretten har betydning for afgiftsbyrdens højde og må finde ensartet anvendelse i samtlige medlemsstater. Undtagelser er derfor kun lovlige i de tilfælde, som direktivet udtrykkeligt indeholder bestemmelse om« [19].

24. Standstill-klausulen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, betragtes som en sådan undtagelse til hovedreglen om fradrag. Imidlertid har Domstolen for nylig i to domme afvist at fortolke denne undtagelse indskrænkende og har således tildelt medlemsstaterne en vid skønsmargen.

25. Navnlig i sagen Kommissionen mod Frankrig (sag C-43/96) [20] blev spørgsmålet rejst, hvorvidt den ovenfor nævnte nationale udelukkelse af fradragsretten burde begrænses til udgifter, der ikke havde en streng erhvervsmæssig karakter, nemlig udgifter afholdt af den afgiftspligtige til goder og tjenesteydelser, som ikke er absolut nødvendige for udøvelsen af dennes erhverv. Domstolen tilsluttede sig ikke denne indskrænkende fortolkning, som Kommissionen havde argumenteret for. Den fastslog, at efter den omhandlede bestemmelse i sjette direktiv »kan medlemsstaterne således opretholde nationale bestemmelser, hvorefter der ikke indrømmes fradragsret for moms på transportmidler, der er selve genstanden for den afgiftspligtiges virksomhed« [21].

26. Domstolen fulgte det samme ræsonnement i Royscot m.fl.-sagen [22], der ligesom sagen Kommissionen mod Frankrig (sag C-43/96) vedrørte foreneligheden med fællesskabsretten af nationale undtagelser, der forbød fradrag af moms ved køb af biler. Domstolen fastslog, at det fremgår af ordlyden af den omtvistede standstill-klausul, »som er klar og helt entydig, at denne bestemmelse gav medlemsstaterne ret til fra fradragsretten at undtage selv udgifter, der udelukkende var af erhvervsmæssig karakter...« [23]. Følgelig er den til medlemsstaterne tildelte skønsmargen særlig stor. Den

17 — Dom af 6.7.1995, sag C-62/93, Sml. I, s. 1883.
18 — Samme dom, præmis 16.
19 — Samme dom, præmis 18.
20 — Dom af 18.6.1998, Sml. I, s. 3903.
21 — Samme dom, præmis 18.
22 — Dom af 5.10.1999, sag C-305/97, Sml. I, s. 6671.
23 — Samme dom, præmis 23.

eneste begrænsning, der er pålagt de nationale myndigheder, er, at de ikke kan »undtage alle eller næsten alle goder eller tjenesteydelser fra ordningen med fradragsret ...« [24].

27. Et andet aspekt af den her gennemgåede dom er ligeledes af betydning. Kommissionen har gjort gældende, at en medlemsstat kan fortabe retten til at opretholde udelukkelser af fradragsretten, baseret på standstill-klausulen i sjette direktivs artikel 17, såfremt den efterfølgende har ændret sin nationale lovgivning således, at den pågældende klausul bliver uanvendelig [25]. Domstolen har ikke udtrykkeligt kommenteret denne påstand. Af Domstolens holdning kan det modsætningsvis sluttes, at den enten fandt, at de omtvistede ændringer i national ret, i forbindelse med den for Domstolen anlagte sag, ikke var til skade for standstill-klausulen, eller også fandt, at ændringerne af de nationale regler efter klausulens indførelse ikke kunne begrunde, at medlemsstaterne fortabte deres rettigheder i henhold til denne klausul. Under alle omstændigheder har Domstolen ikke på udtømmende vis behandlet spørgsmålet om de følger, som efterfølgende ændringer i national ret kan få i forbindelse med standstill-klausulen [26].

28. For at forstå den holdning, som Domstolen har anlagt i forbindelse med fortolkningen af sjette direktivs artikel 17, stk. 6,

24 — Samme dom, præmis 24.

25 — Det anføres i præmis 19 i Royscot m.fl.-dommen, jf. fodnote 22: »Kommissionen har i retsmødet anført, at det fremgår af dommen af 18.6.1998 (sag C-43/96, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 3903), at Det Forenede Kongerige oprindeligt havde fået tilladelse til at opretholde de pågældende udelukkelser af fradragsretten. Ifølge Kommissionen har Det Forenede Kongerige imidlertid mistet denne ret efter en ændring af den nationale ret, hvormed 'standstill'-reglen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, blev overtrådt.«

26 — Der skal imidlertid nævnes to andre domme afsagt af Domstolen, som berører spørgsmålet om fortolkningen af standstill-klausulerne indeholdt i sjette direktiv. I sagen Kommissionen mod Tyskland (dom af 27.10.1992, sag C-74/91, Sml. I, s. 5437) påberåbte den tyske regering sig overgangsbestemmelserne i sjette direktivs artikel 28, stk. 3 — som giver medlemsstaterne lov til at fortsætte med at fritage visse transaktioner for moms, som undtagelse fra fællesskabsbestemmelserne i sjette direktiv — der ifølge den skulle gøre det muligt at anse den nationale lovgivning om beskatning for rejsebureauer for at være i overensstemmelse med fællesskabsretten. Domstolen fastslog imidlertid, at da Tyskland ikke for de forskellige transaktioner, der er udført af rejsebureauer, havde opretholdt, hvilket den ikke bestred, den almindelige momsordning, som var gældende for sjette direktivs ikrafttræden, men havde vedtaget en særordning, kunne den ikke påberåbe sig standstill-klausulen. Med andre ord er det i henhold til den pågældende dom i visse tilfælde muligt, at en medlemsstat fortaber de fordele, som følger af standstill-klausulen i sjette direktiv, hvis den har ændret sin oprindelige lovgivning, dvs. den lovgivning, som kunne have draget fordel af standstill-klausulen.
I den nyere Norbury Developments-dom af 29.4.1999 (sag C-136/97, Sml. I, s. 2491), som ligeledes vedrørte fortolkningen og anvendelsen af standstill-klausulen i sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), sørgede Domstolen imidlertid for at anerkende muligheden for at medlemsstaterne kunne bibeholde de fordele, der fulgte af standstill-klausulen, i de tilfælde, hvor de, ved en efterfølgende handling, kun delvist havde ændret den nationale ordning, der var gældende for vedtagelsen af sjette direktiv. Domstolen bemærkede endda, at en indskrænkende fortolkning af en standstill-klausul, hvorefter en medlemsstat, selv om den opretholder den ordning, der var gældende for vedtagelsen af sjette direktiv, ikke kan begrænse omfanget af den eller ophæve den, end ikke delvis ville skade den ensartede anvendelse af sjette direktiv (jf. præmis 20 i Norbury Developments-dommen).
Det fremgår af de nævnte domme, at når en medlemsstat har anvendt en standstill-klausul i sjette direktiv med henblik på at opretholde den nationale lovgivning, som er vedtaget før sjette direktivs ikrafttræden, kan den ændre eller begrænse denne lovgivning, på betingelse af, at disse ændringer imidlertid ikke er i strid med det grundlæggende princip om retssikkerhed. Et sådant ekstremt tilfælde ville eksempelvis foreligge, hvor en medlemsstat åbenlyst har ophævet sin lovgivning før sjette direktivs ikrafttræden, navnlig ved at udarbejde en ny lovgivning, og derefter påberåber sig standstill-klausulen for at få de oprindeligt gældende bestemmelser til på ny at være gældende. Bortset fra dette unikke tilfælde, bliver de befojelser, som medlemsstaterne får som følge af standstill-klausulen, ikke nødvendigvis trukket tilbage, blot fordi de har ændret den nationale ordning, som i henhold til denne klausul er opretholdt.

er det tvingende nødvendigt at erindre, at medlemsstaterne og fællesskabsinstitutionerne ikke kan blive enige om, hvilke udgifter der ikke giver ret til momsfradrag [27]. De vanskeligheder, der opstod i forbindelse med udarbejdelsen af de omtvistede bestemmelser i sjette direktiv og Rådets manglende initiativ til, selv efter udløbet af fireårsfristen i det pågældende direktiv [28], at løse problemet, er blevet berørt af både Domstolen og generaladvokaten i sagen Kommissionen mod Frankrig [29] samt af generaladvokaten i Royscot m.fl.-sagen [30]. Eftersom fællesskabslovgiver, der er kompetent på det pågældende område, ikke har kunnet udforme de nødvendige bestemmelser, der kunne have ført til en ophævelse af standstill-klausulen i sjette direktivs artikel 17, påhviler det ikke Domstolen at sætte sig i dennes sted ved at foreslå en indskrænkende fortolkning af denne bestemmelse.

B — *Sjette direktivs artikel 27*

29. Hvad angår sjette direktivs artikel 27, der fastsætter, at Rådet kan give enhver medlemsstat tilladelse til at indføre særlige, nationale foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i direktivet, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse, er Domstolens retspraksis til dato som følger.

30. For det første fremgår det tydeligt af dommen i sagen Kommissionen mod Belgien (sag 324/82) [31], at de nationale myndigheders mulighed for at opretholde en divergerende lovgivning eller at indføre en ny kun gælder de ændringer, der er nødvendige for at nå de mål, der udtrykkeligt er anført i artikel 27, dvs. en forenklet afgiftsopkrævning og undgåelse af svig og unddragelse. I den pågældende dom fastslog Domstolen, at Kongeriget Belgien havde tilsidesat sine forpligtelser efter fællesskabsretten, idet det ikke havde godtgjort, at de omtvistede nationale foranstaltninger vedrørende afgift på biler var nødvendige for at imødegå risikoen for svig eller unddragelse.

31. Dernæst har Domstolen, i Direct Cosmetics I-dommen [32], fremhævet, at fravigelserne i direktivets artikel 27 havde karakter af undtagelse. En national lovgivning, der fraviger bestemmelserne i sjette direktiv i overensstemmelse med dets artikel 27, stk. 5, kan ikke tillægges en udvidende fortolkning. Efterfølgende ændringer

27 — Jf. ovenfor punkt 9 og 10 i nærværende forslag til afgørelse.

28 — Sjette direktivs artikel 17, stk. 6, første afsnit. Det skal bemærkes, at denne forsømmelse efter min mening kan begrunde et søgsmål mod denne institution i henhold til artikel 232 EF.

29 — Præmis 19 i dom af 18.6.1998, Kommissionen mod Frankrig, nævnt i fodnote 20, og punkt 14-19 i generaladvokat Jacob's forslag til afgørelse i denne sag.

30 — Punkt 74-77 i generaladvokat Léger's forslag til afgørelse i Royscot m.fl.-sagen, nævnt i fodnote 22.

31 — Dom af 10.4.1984, Sml. s. 1861.

32 — Dom af 13.2.1985, sag 5/84, Sml. s. 617.

i denne lovgivning, hvorved anvendelsesområdet for de nationale regler, der fraviger sjette direktiv, udvides, er kun i overensstemmelse med fællesskabsretten, såfremt de er godkendt af Rådet i henhold til sjette direktivs artikel 27, stk. 2.

32. I Direct Cosmetics og Laughtons Photographs-dommen [33] blev Domstolen anmodet om at efterprøve gyldigheden af en rådsbeslutning, der tillod vedtagelsen af særlige nationale foranstaltninger, der fraveg det sjette direktiv. Domstolen tog stilling til lovligheden af Rådets beslutning om godkendelse på grundlag af kriterierne i sjette direktivs artikel 27, proportionalitetsprincippet og direktivets grundlæggende principper. Efter at have fundet, at den pågældende medlemsstats meddelelse til Kommissionen, som fastsat i sjette direktivs artikel 27, stk. 2, indeholdt en »fyldestgørende« omtale af de hensyn, som den pågældende nationale foranstaltning skulle tilgodese, og at den indeholdt alle de oplysninger, der var nødvendige med henblik på at identificere det forfulgte mål [34], fastslog Domstolen endelig, at de ved Rådets beslutning godkendte foranstaltninger ikke var uforholdsmæssigt vidtgående i forhold til det forfulgte mål [35], henset til den »handlefrihed« som afgiftsmyndighederne gives »til at bringe foranstaltningen i anvendelse i de tilfælde, hvor dette skønnes rimeligt« [36].

33. Denne retspraksis lå ligeledes til grund for BP Supergaz-dommen [37], hvorefter de nationale fravigelser fra sjette direktiv »kun er forenelige med fællesskabsretten på betingelse af dels, at de falder inden for de ved målene i artikel 27, stk. 1, afstukne rammer, dels at de har været forelagt Kommissionen og har opnået Rådets stiltiende eller udtrykkelige godkendelse i overensstemmelse med bestemmelserne i artikel 27, stk. 1-4« [38].

34. Endelig blev Domstolen i Skripallesagen [39] anmodet om at afgrænse anvendelsesområdet for den godkendelse, som Rådet havde meddelt Forbundsrepublikken Tyskland i medfør af artikel 27 i sjette direktiv med hensyn til vedtagelse af en særlig foranstaltning, der fraveg bestemmelserne i direktivet for så vidt angik afgift af tjenesteydelser mellem nærtstående personer. I dommen anførte Domstolen, at »nationale foranstaltninger, som fraviger direktivet, og som er af en sådan art, at svig eller unddragelse herved undgås, [skal] fortolkes strengt«, og at de kun kan fravige de almindelige regler i sjette direktiv »for så vidt det anses for strengt nødvendigt for at nå dette mål« [40]. Idet Domstolen efterprøvede, i hvilket omfang disse betingelser var opfyldt, anførte den, idet den erkendte, at der kunne være en risiko for svig eller afgiftsunddragelse mellem familiemedlemmer eller nærtstående, at en sådan risiko ikke består, »når det fremgår af objektive

33 — Dom af 12.7.1988, forenede sager 138/86 og 139/86, Sml. s. 3937, herefter »Direct Cosmetics II-dommen«.

34 — Samme dom, præmis 36.

35 — Samme dom, præmis 48.

36 — Samme dom, præmis 44.

37 — Nævnt i fodnote 17.

38 — BP-Supergaz-dommen, præmis 22.

39 — Dom af 29.5.1997, sag C-63/96, Sml. I, s. 2847.

40 — Samme dom, præmis 24.

forhold, at den afgiftspligtige har handlet korrekt« [41]. På denne baggrund anlagde Domstolen en indskrænkende fortolkning af anvendelsesområdet for den godkendelse, som Rådet havde meddelt Forbundsrepublikken Tyskland.

35. Af den ovenfor nævnte retspraksis fremgår, at Domstolen har udstukket følgende retningslinjer vedrørende det omtvistede spørgsmål. Fradrag af moms på goder og tjenesteydelser, som anvendes på et mellemstadie forud for gennemførelsen af andre afgiftsbelagte transaktioner, i forbindelse med de i sjette direktivs artikel 17 fastsatte rammer, udgør et vigtigt element i fællesskabsordningen for moms, som direkte er forbundet med det grundlæggende princip om afgiftsneutralitet. Derfor skal undtagelser fra denne hovedregel, som navnlig skyldes muligheden i henhold til sjette direktivs artikel 27, for at indføre nye undtagelser til direktivets almindelige ordning, i princippet fortolkes indskrænkende. Ifølge den nuværende retspraksis er medlemsstaternes mulighed for undtagelser, som følge af den mulighed, der gives dem i medfør af standstill-klausulen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, med henblik på at opretholde momsfritagelser, som er vedtaget før direktivets ikrafttræden, imidlertid særlig stor, for så vidt som de omfatter samtlige udgifter, uanset om disse er af erhvervsmæssig karakter eller ej. Den eneste begrænsning af medlemsstaternes mulighed for at udelukke momsfradrag er den ekstreme situation, hvor en medlemsstat ender med at udelukke stort set samtlige goder og tjenesteydelser fra fradragsretten.

41 — Samme dom, præmis 26.

V — Genstanden for Rådets beslutning 89/487

36. Før jeg tager stilling til, om den omtvistede beslutning er gyldig, er det nødvendigt at fastsætte dens præcise genstand. Ifølge Ampafrance omfatter den fravigelse, som Rådet indrømmede Frankrig, samtlige udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning, uanset hvilken person den afgiftspligtige afholder disse udgifter til fordel for. Den franske regering har derimod gjort gældende, at fravigelsen, henset til den omtvistede beslutnings sammenhæng i den nationale retsorden, kun kan omfatte udelukkelsen af fradragsretten for moms på udgifter, der afholdes til fordel for personer, der er tredjemænd i forhold til den pågældende virksomhed. Kommissionen tilslutter sig tilsyneladende denne holdning. Sanofi og Rådet har ikke behandlet dette spørgsmål i deres indlæg.

A — *Parternes argumenter*

37. Ampafrance har for det første redegjort for sine synspunkter vedrørende gældende

fransk afgiftsret. Virksomheden finder, at den oprindelige ordning, som blev indført ved det førnævnte 1967-dekret, kun udelukker fradragsretten for moms for udgifter, som blev afholdt for at opfylde personlige behov hos virksomhedsledere og ansatte. 1979-dekretet udvidede udelukkelsen af fradragsretten for moms til at omfatte samtlige udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning, uden at sondre mellem om udgifterne blev afholdt til fordel for virksomhedsledere, ansatte eller tredjemænd. Endvidere tages der i 1979-dekretet ikke hensyn til, om udgifterne har erhvervsmæssig karakter eller ej. Ampafrance har endvidere fremhævet, at Conseil d'État i Alitalia-dommen af 3. februar 1989 fandt det i strid med fællesskabsretten at udelukke fradragsretten for moms for de omtvistede udgifter, som var afholdt af den afgiftspligtige til fordel for tredjemænd. Hvad angår sådanne udgifter afholdt til fordel for virksomhedsledere og ansatte udleder Ampafrance af Conseil d'États retspraksis [42] forud for Alitalia-dommen, at momsen for disse udgifter i henhold til 1967-dekretet kunne fratrækkes, såfremt det er fastslået, at de har erhvervsmæssig karakter. På baggrund af Conseil d'État's retspraksis udleder Ampafrance, at de afgiftspligtiges mulighed for at fratrække momsen for udgifter, som står i direkte forhold med disses erhverv, aldrig har været bestridt. Ifølge Ampafrance er dette årsagen til, at de franske myndigheder indledte procedure i henhold til sjette direktivs artikel 27, med henblik på at opnå Rådets tilladelse til at udelukke fradragsretten for moms for samtlige udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning, uanset om de var af erhvervsmæssig karakter eller ej.

38. Ampafrance har påberåbt sig den ovenfor beskrevne fortolkning, som ifølge selskabet skal finde anvendelse i relation til den afgiftsordning, der var gældende i Frankrig fra 1967, til støtte for, at den her omtvistede beslutning 89/487 omfatter udgiftskategorien logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning i sin helhed og ikke blot de udgifter, som de afgiftspligtige virksomheder afholder til fordel for tredjemænd. Ampafrance fastholder, at såfremt Frankrig havde opretholdt 1967-dekretet, tillod standstill-klausulen i sjette direktivs artikel 17 kun Frankrig at udelukke fradragsretten for moms for udgifter, som afholdes for at opfylde virksomhedslederes eller ansattes personlige behov. Den omstændighed, at Conseil d'État i den nævnte Alitalia-dom kun stillede spørgsmålstegn ved foreneligheden med fællesskabsretten af de bestemmelser i 1979-dekretet, som finder anvendelse på udgifter afholdt til fordel for tredjemænd, kan ifølge Ampafrance ikke fortolkes som en tilkendegivelse af, at den almindelige udelukkelse fra fradragsretten for moms for udgifter afholdt til fordel for den afgiftspligtige virksomheds ansatte, som fastsat ved 1979-dekretet og som fortsat anvendes, er omfattet af standstill-klausulen i sjette direktivs artikel 17 og således er i overensstemmelse med fællesskabsretten. Under alle omstændigheder finder Ampafrance, at 1979-dekretet har ophævet 1967-dekretet. Følgelig havde Frankrig mistet muligheden for at påberåbe sig standstill-klausulen på det tidspunkt, hvor den indledte proceduren i henhold til sjette direktivs

42 — Den påberåber sig navnlig dom af 9.7.1977, Chaussures Myris, og dom af 13.2.1980, SA Locafrance.

artikel 27. Ampafrance konkluderer heraf, at den logiske følge er, at Rådets godkendelse i beslutning 89/487 kun kan vedrøre udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning i deres helhed.

39. Sanofi har under retsmødet indtaget samme synspunkt. Sanofi har gjort gældende, at den pågældende beslutning omfattede samtlige udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning uanset, hvilken person der fik fordel af disse udgifter.

40. Derimod har den franske regering gjort gældende, at genstanden for Rådets omtvistede beslutning er åbenbart mere begrænset end det af sagsøger i hovedsagen anførte. Den franske regering har i denne henseende påberåbt sig Conseil d'État's Alitalia-dom, hvoraf den modsætningsvis udleder, at den generelle udelukkelse af fradragsretten for moms for udgifter til logi mv., som er afholdt til fordel for den afgiftspligtige virksomheds ledere og ansatte — en udelukkelse som allerede blev indført ved 1967-dekretet — er omfattet af standstill-klausulen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, og derfor ikke er i strid med fællesskabsretten. Efter Alitalia-dommen og for at håndtere de særlige problemer med den afgiftsmæssige behandling af de udgifter, som virksomhederne afholder til fordel for tredjemænd, besluttede Frankrig at benytte sig af den mulighed, som indrømmes den efter sjette direktivs artikel 27, stk. 1, og indgav en anmodning herom til Kommissionen. Henset til den sammenhæng, hvori denne anmodning blev forelagt fællesskabsinstitutionerne, fastholdt den franske regering følgelig, at beslutning 89/487 begrænser sig til at udelukke fradragsretten for moms for udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning for så vidt angår tilfælde, hvor disse udgifter er afholdt af de afgiftspligtige virksomheder til fordel for tredjemænd.

41. I denne henseende præciserer Kommissionen, at de fravigelser fra de almindelige bestemmelser i sjette direktiv, som den her omtvistede beslutning 89/487 indførte, vedrører stk. 2 i sjette direktivs artikel 17 og ikke stk. 6 i samme artikel, som det ved en fejltagelse er anført i beslutningen. Ifølge Kommissionen indeholdt de franske myndigheders anmodning en henvisning til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, og vedrørte en ændring af den gældende nationale lovgivning i form af en udstrækning af udelukkelsen af fradragsretten for moms, navnlig til de udgifter, der er afholdt af de afgiftspligtige virksomheder til fordel for tredjemænd. Kommissionen har gjort gældende, at denne indskrænkende fortolkning af beslutning 89/487 alene er baseret på Conseil d'État's Alitalia-dom, hvori denne fastslog, at en udvidelse af den nationale ordning for udelukkelse af fradragsretten for moms kun var i strid med fællesskabsretten i det omfang, den vedrørte den særlige kategori af udgifter afholdt til fordel for tredjemænd.

42. Under retsmødet lagde parterne særlig vægt på problemet med at klarlægge, hvilke bestemmelser i sjette direktiv, Den Franske Republik havde anmodet om tilladelse til at

fravige, hvilken tilladelse den fik meddelelse om ved den pågældende rådsbeslutning. Kommissionen bekræftede sin opfattelse, hvorefter det drejede sig om stk. 2 i artikel 17 og ikke stk. 6, som det fejlagtigt var anført i beslutningen. Den franske regering og Rådet fandt, at den pågældende fravigelse var helt lovlig og under alle omstændigheder vedrørte såvel stk. 2 som stk. 6 i sjette direktivs artikel 17. Sagsøgerne i hovedsagen fremhævede, at i det omfang sjette direktivs artikel 17, stk. 6, nævnes i beslutningen, kan Kommissionen ikke gøre gældende, at der foreligger en simpel fejltagelse. I det omfang den pågældende beslutning tillader fravigelser af artikel 17, stk. 6, er den ugyldig.

B — *Min opfattelse af de ovennævnte problemer*

a) Bestemmelserne i sjette direktiv, hvis fravigelse tillades med beslutningen

43. Indledningsvis skal det undersøges, i hvilket omfang den omtvistede beslutning vedrørte bestemmelserne i stk. 6 i sjette direktivs artikel 17 og/eller bestemmelserne i stk. 2 i samme artikel. Det er min opfattelse, at den første af disse påstande ikke kan tages til følge. Der kan først rejses det spørgsmål, hvori indførelsen af undtagelser fra standstill-klausulen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, består. En sandsynlig forklaring er, at den pågældende beslutning giver Frankrig ret til at udvide anvendelsesområdet for den pågældende standstill-klausul ved at indføre udelukkelser af fradragsretten for moms, som går videre end dem, der var fastsat i national ret på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden. I så fald kan der imidlertid ikke være tale om at udvide genstanden for standstill-klausulen, eftersom det problem, der opstår i Frankrig, ikke vedrører *opretholdelsen* af en allerede gældende lovgivning, men derimod *indførelsen* af nye nationale bestemmelser, som er i strid med indholdet af sjette direktiv. Disse nationale bestemmelser er ikke i strid med standstill-klausulen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, de er blot ikke omfattet af den pågældende klausul. De er imidlertid i strid med bestemmelserne i artikel 17, stk. 2, og derfor er det nødvendigt at anmode Rådet om en tilladelse i medfør af artikel 27. Derfor er det i strid med selve logikken i sjette direktiv at påberåbe sig artikel 27 heri som begrundelse for at indføre nationale undtagelser til standstill-klausulen. Artikel 27 giver medlemsstaterne mulighed for at fravige bestemmelserne i sjette direktiv ved at *indføre* nye foranstaltninger og ikke ved at *opretholde* bestemmelser, der var gældende før vedtagelsen af dette direktiv. Disse sidstnævnte er under alle omstændigheder omfattet af standstill-klausulen i artikel 17, stk. 6, således at det ikke er nødvendigt, at de godkendes af Rådet i henhold til fremgangsmåden i sjette direktivs artikel 27. Følgelig er den henvisning til artikel 17, stk. 6, som fremgår af Rådets beslutning, åbenbart fejlagtig, og Kommis-

sionen anfører med rette, at de udelukkelser fra fradragsretten for moms, som blev foreslået af Den Franske Republik, nødvendigvis henhørte under denne artikels stk. 2.

44. Spørgsmålet er herefter, om denne fejlagtige henvisning til stk. 6, i stedet for til stk. 2, i artikel 17 bevirker, at den pågældende beslutning bliver mangelfuld og derfor ugyldig, således som sagsøgerne i hovedsagen gør gældende, eller om den udgør en mangel i den pågældende beslutning, som kan afhjælpes, hvilket er Kommissionens opfattelse. Sandheden er, at under hele den procedure, hvorunder beslutningen blev udarbejdet, har den franske regering, i sin anmodning i henhold til sjette direktivs artikel 27, Kommissionen, i dens forslag til Rådets beslutning (KOM(89) 346 endelig udg. af 10.7.1989) og Rådet i dettes beslutning tilsyneladende begået en retlig fejl, hvad angik de bestemmelser i sjette direktiv, som der blev søgt om tilladelse til at fravige. Den Franske Republiks anmodning vedrører artikel 17, stk. 6. I Kommissionens forslag og Rådets beslutning henvises til den samme bestemmelse. Det kan således hævdes, at beslutningen er ugyldig, eftersom dens retlige genstand er fejlbehæftet.

45. Jeg mener imidlertid, at en sådan løsning ville være for rigoristisk. Den omstændighed, at de parter, der medvirkede i udstedelsen af den pågældende fællesskabsretsakt, definerede de gældende retlige rammer ukorrekt, er efter min opfattelse ikke tilstrækkelig til at begrunde, at den pågældende retsakt automatisk og uigenkaldeligt erklæres for ugyldig. Det er derimod hensigtsmæssigt at undersøge, i hvilket omfang de gældende fællesskabsbestemmelser er blevet overholdt, uanset om henvisningen i beslutningens tekst er korrekt eller ej. Det grundlæggende spørgsmål er navnlig, om Den Franske Republik kunne anvende retlige procedurer fastsat i sjette direktivs artikel 27 med henblik på at indføre nationale bestemmelser i strid med bestemmelserne i sjette direktiv, selv om denne medlemsstat og de fællesskabsinstitutioner, som gav den pågældende tilladelse, fejlagtigt antog, at disse nationale bestemmelser var i strid med stk. 6 i sjette direktivs artikel 17 og ikke med stk. 2 i samme artikel. Det er tilstrækkeligt at præcisere, at de udelukkelser fra fradragsretten for moms, som Den Franske Republik forelagde Rådet til godkendelse, bestemt ikke var i strid med stk. 6 i sjette direktivs artikel 17, men til gengæld med stk. 2 i samme artikel.

b) Rækkevidden af udelukkelsen af fradragsretten for moms, som tillades ved beslutning 89/487

46. Herefter skal der tages stilling til, om udelukkelsen af fradragsretten for moms for udgifter afholdt til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning, som blev tilladt ved Rådets beslutning, omfatter samtlige disse udgifter uanset hvilken person, udgifterne er afholdt til, eller om udelukkelsen blot gælder udgifter, som er afholdt til fordel for tredjemænd.

Udgangspunktet for denne gennemgang er den skrivelse, hvori Den Franske Republik anmodede om, at sjette direktivs artikel 27 blev bragt i anvendelse med henblik på at indføre nationale bestemmelser, som fraveg de almindelige bestemmelser i sjette direktiv. Såvel den franske regering som Kommissionen har henvist til denne skrivelse og finder, at det indirekte følger heraf, at Den Franske Republiks anmodning til Rådet om tilladelse kun vedrørte udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning, som blev afholdt til fordel for tredjemænd.

47. Det er min opfattelse, at de franske myndigheders ræsonnement, således som det er formuleret i den skrivelse, som de den 13. april 1989 rettede til Kommissionen, indeholder en grundlæggende selvmodsigelse. På den ene side antydes det, at udelukkelsen af fradragsretten for moms for de omtvistede udgifter for virksomhedsledere og ansatte i intern ret er baseret på det nævnte 1967-dekret, som i princippet er omfattet af standstill-klausulen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6. Derimod synes udelukkelsen af fradragsretten for moms for udgifter af samme art, som afholdes af virksomheder til fordel for tredjemand, især efter Conseil d'État's Alitalia-dom, ikke at have nogen hjemmel i den nationale lovgivning, der var gældende før sjette direktiv. På den anden side er Den Franske Republiks anmodning om tilladelse til at fravige bestemmelserne i sjette direktiv i henhold til artikel 27 formuleret således, at den vedrører samtlige udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning, uanset om de vedrører virksomheders ansatte og ledere eller tredjemænd. Kort sagt fremgår det af indholdet af den nævnte skrivelse fra Den Franske Republik til Kommissionen, at selv om Den Franske Republik synes at antage, at udelukkelsen af fradragsretten for moms, i det mindste for udgifter til virksomhedsledere og ansatte, er omfattet af standstill-klausulen, anmoder den ikke desto mindre om, at artikel 27 finder anvendelse på hele den nationale lovgivning om udelukkelse af fradragsretten for moms for afgifter til logi, restaurationsbesøg osv., uden at sondre mellem ledere eller ansatte på den ene side og tredjemænd på den anden.

48. Hvad angår beslutning 89/487 selv skal det bemærkes, at dens anvendelsesområde er klart defineret. Den udelukker samtlige udgifter til »logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning« fra fradragsretten for moms, uafhængig af hvem virksomheden afholder udgifterne til fordel for. Med andre ord accepterer fællesskabslovgiver, for så vidt angår de omtvistede udgifter, at de almindeligt accepterede bestemmelser i sjette direktivs artikel 17 generelt set fraviges.

49. Dernæst opstår det spørgsmål, som er gjort gældende af Den Franske Republik samt — omend indirekte — af Kommissi-

onen, om Rådets beslutning, når den fortolkes korrekt, kun omfatter udelukkelser fra fradragsretten for moms af udgifter afholdt til fordel for tredjemænd og ikke udgifter til fordel for virksomhedsledere eller ansatte, henset til det forhold at sidstnævnte udgiftskategori allerede er reguleret ved nationale bestemmelser, som er omfattet af standstill-klausulen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6. Jeg kan ikke tilslutte mig den netop beskrevne løsning. Denne løsning vil være ensbetydende med en accept af muligheden for at anlægge en fortolkning af en fællesskabsretsakt i lyset af national ret og endda i strid med ordlyden af denne retsakt. Formuleringen af beslutning 89/487 giver ingen anledning til tvivl med hensyn til dens begrebsmæssige rækkevidde. Beslutningen giver Den Franske Republik mulighed for at udelukke fradragsretten for moms for udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning i deres helhed, uafhængig af, hvilke personer der drager fordel heraf, og uafhængig af, om udgiften er nært eller fjernt forbundet med den afgiftspligtiges erhvervsaktivitet. Opfattelsen, hvorefter den pågældende beslutning, på trods af sin klarhed, ikke finder anvendelse på samtlige tilfælde beskrevet i dens bestemmelser, men udelukkende på visse af dem, henset til den tidligere gældende nationale lovgivning, undergraver først og fremmest selve grundlaget for Fællesskabets retsorden, eftersom den gør fortolkningen af en fællesskabsbestemmelse afhængig af den nationale rets reelle indhold og kendetegn. Opfattelsen er ligeledes i strid med det grundlæggende princip om retssikkerhed, for så vidt som den gør det muligt at fortolke en bestemmelse i strid med dens ordlyd og derved vildleder de berørte personer med hensyn til dens anvendelsesområde. Under alle omstændigheder følger det af det almindelige retsprincip nemo auditur propriam turpitudinem allegans, at Den Franske Republik ikke kan søge en fortolkning, der er i strid med beslutning 89/487.

50. Det skal endelig understreges, at situationen i henhold til fransk ret, som Den Franske Republik har påberåbt sig, er alt andet en klar. I Conseil d'État's nævnte Alitalia-dom antydes det blot — hvilket kan afkræftes — at den udelukkelse af fradragsretten for moms for de omtvistede udgifter afholdt til fordel for virksomhedsledere og ansatte, som blev fastsat ved 1979-dekretet, er omfattet af standstill-klausulen som følge af det tidligere gældende 1967-dekret. Endvidere er det ikke klart, om den passus i beslutning 89/487, der tillader udelukkelse af fradragsretten for moms for »udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning«, er helt identisk med teksten i artikel 7 og 11 i 1967-dekretet, som på den ene side bestemmer, at en »afgift, der påhviler udgifter, der afholdes til virksomhedsledere eres eller ansattes bolig eller logi [ikke] er ... fradragsberettiget«, og på den anden side bestemmer, at en »afgift, der pålægges udgifter, der afholdes med henblik på tilfredsstillelse af virksomhedsledere eres eller de ansattes personlige behov, bl.a. afgift på udgifter til repræsentation, restaurationsbesøg og underholdning, [ikke] er ... fradragsberettiget«. Ser man bort fra den forskellige formulering, opstår spørgsmålet, i hvilket omfang de omtvistede bestemmelser i 1967-dekretet forbød momsfradrag for de pågældende udgifter, selv når de

har en streng erhvervsmæssig karakter[43]. I tilfælde af, at dette ikke tillades[44], nemlig hvis fradrag af moms på erhvervsmæssige udgifter anses for mulig, selv i henhold til 1967-dekretet, bliver dets anvendelsesområde snævrere end anvendelsesområdet for beslutning 89/487, eftersom det ikke generelt udelukker fradragsretten for moms for disse udgifter. Spørgsmålet om den nationale lovgivnings rækkevidde og især om rækkevidden af 1967-dekretet henhører naturligvis ikke under Domstolens kompetence, men under den nationale rets kompetence. Men — for at vende tilbage til den forudsætning, hvorpå jeg har baseret mit ræsonnement — vil det være i strid med selve essencen i fællesskabsretten at tildele en national ret en kompetence, der gør det muligt for denne at fastslå indholdet af en fællesskabsretsakt *ved hjælp af* en fortolkning af dens nationale lovgivning.

51. Henset til ovenstående finder jeg det ikke korrekt at forsøge at give beslutning 89/487 sin betydning tilbage *gennem* fransk ret og at omformulere indholdet af denne beslutning, således at den tillader Den Franske Republik at udelukke visse udgifter fra fradragsretten for moms i de tilfælde, hvor disse udgifter er afholdt til fordel for personer, der er udenforstående i forhold til virksomheden, og ikke når udgifterne vedrører dennes ledere eller ansatte. Jeg mener således, at den omtvistede beslutning dækker de to nævnte udgiftskategorier, hvilket klart fremgår af dens ordlyd. Spørgsmålet om, hvilken afgiftsordning der finder anvendelse i Frankrig, såfremt beslutning 89/487 findes at være i strid med fællesskabslovgivningen, er en anden sag. Jeg vil kun vende tilbage til dette spørgsmål — for så vidt det vedrører gennemførelsen af sjette direktiv — hvis jeg, efter at have undersøgt gyldigheden af Rådets beslutning, bestrider dens gyldighed.

VI — Gyldigheden af beslutning 89/487

A — *Parternes argumenter*

a) Ampafrance

52. Ampafrance har gjort gældende, at den omtvistede beslutning på den ene side er i strid med målsætningerne i sjette direktivs artikel 27, stk. 1, og på den anden side ikke er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet.

53. Hvad angår målsætningerne i artikel 27 består de udelukkende i at forenkle

43 — Jf. ovenfor, Ampafrance's argumenter til dette emne og Conseil d'État's retspraksis som denne henviser til (punkt 37 i dette forslag til afgørelse).

44 — Denne løsning støttes ligeledes af en bogstavelig fortolkning af 1967-dekretet, hvoraf synes at fremgå, at selv om udgifterne til logi for virksomhedsledere og ansatte samlet set er undtaget fra fradragsretten for moms, er de øvrige beslægtede udgifter (mad, underholdning osv.) kun undtaget, såfremt de hører til arbejdstagernes »personlige behov«.

afgiftsopkrævningen og bekæmpe visse former for svig eller afgiftsunddragelse. I anmodningen henviste den franske regering til den anden af disse målsætninger, dvs. til hindringen af svig og afgiftsunddragelse. Rådet kunne, i henhold til Domstolens faste praksis [45], ikke give bemyndigelse til indførelse af nationale fravigelser, der tilsigtede at gennemføre andre mål, end dem, der udtømmende er opregnet i den omtvistede bestemmelse i sjette direktiv. Men ifølge Ampafrance er den pågældende udelukkelse af fradragsretten for moms ikke baseret på ønsket om at bekæmpe visse tilfælde af svig og afgiftsunddragelse, men derimod på en »formodning« om risiko for svig eller afgiftsunddragelse på grund af den »blandede« (private og erhvervsmæssige) karakter af de pågældende udgifter. De franske myndigheder søgte således ikke at bekæmpe de risici, der var udtømmende opregnet i sjette direktiv, men derimod at indføre en ordning, der fritog dem fra at kontrollere, om visse udgifter havde erhvervsmæssig karakter eller ej. Ampafrance har i øvrigt fremhævet, at udgifter til repræsentation af erhvervsmæssig karakter i Frankrig kan fradrages i selskabers skattepligtige overskud, i henhold til artikel 39.1.1. i CGI, såfremt det påvises, at de er afholdt i virksomhedens interesse. Dette er ifølge Ampafrance tilstrækkeligt til at fastslå, at der ikke består nogen reel risiko for svig eller afgiftsunddragelse forbundet med fradraget af udgifter til repræsentation. Endvidere mener Ampafrance, at beslutning 89/487 blev vedtaget på en måde, der indebar en fravigelse af proceduren i sjette direktivs artikel 27. For det første har beslutningen til formål at indføre en supplerende udelukkelse af fradragsretten for moms, som var blevet foreslået og dernæst afvist ved vedtagelsen af sjette direktiv. For det andet udgjorde den et indirekte forsøg på at undgå konsekvenserne i national retsorden af Conseil d'État's nævnte Alitalia-dom [46], som annullerede visse bestemmelser i 1979-dekretet.

54. Hvad angår proportionalitetsprincippet finder Ampafrance, at de omtvistede bestemmelser i beslutning 89/487 indfører en generel og systematisk udelukkelse af retten til fradrag af moms, uden at der skal føres bevis for, at der foreligger en reel risiko for svig eller afgiftsunddragelser. I det omfang disse bestemmelser skaber en uafkræftelig formodning, hvorefter fradragsretten for moms kan udelukkes, selv hvor det er godtgjort, at der ikke foreligger nogen som helst risiko for afgiftsopkrævningen, er de pågældende bestemmelser derfor uforholdsmæssige i forhold til det forfulgte mål. Ifølge Ampafrance gælder der endvidere efter fransk ret andre foranstaltninger, hvormed afgiftsmyndighederne effektivt kan bekæmpe svig og afgiftsunddragelse. F.eks. bestemmes det i artikel 230, stk. 1, i bilag II til CGI, at moms, der påhviler goder og tjenesteydelser, som de afgiftspligtige erhverver eller udtager til eget brug, kun kan fradrages, såfremt goderne og tjenesteydelserne er »nødvendige« for deres erhvervsvirksomhed. En stringent anvendelse af denne regel er tilstrækkelig til at sikre en overholdelse af afgiftslovgivningen og en effektiv afgiftskontrol. Endvidere indeholder fransk ret, ifølge Ampafrance, et effektivt kontrolsystem for de pågældende udgifter, hvorefter de erhvervsdrivende er forpligtet til at fremlægge en detaljeret oversigt over generalomkostninger sammen med den årlige

45 — Jf. Skripalle-dommen, nævnt i fodnote 39, præmis 30.

46 — Jf. punkt 14 ovenfor.

resultatopgørelse. Endelig udleder Ampafrance af den nævnte dom i sagen Kommissionen mod Belgien[47], at de nationale foranstaltninger, der skal bekæmpe risici for svig og afgiftsunddragelser, kun kan fravige sjette direktivs almindelige ordning i det omfang, det er strengt nødvendigt for at opnå dette mål. Eftersom der findes foranstaltninger, der er mindre indgribende for de afgiftspligtige end en generel og systematisk udelukkelse af retten til fradrag af moms for de omstridte udgifter, er denne udelukkelse i strid med fællesskabsretten.

55. Sammenfattende finder Ampafrance, at Rådets beslutning ikke er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, eftersom den, på en generel og absolut måde, indfører en uafkræftelig formodning om, at der foreligger en risiko for svig og afgiftsunddragelse, uden at afgiftsmyndighederne skal bevise, at en sådan risiko foreligger, og uden at den afgiftspligtige har mulighed for at føre bevis for det modsatte, på trods af, at der i Frankrig findes mindre restriktive foranstaltninger til at imødegå sådanne situationer.

b) Sanofi

56. Sanofi baserer sit indlæg på et lignende grundlag. Efter at have forklaret, hvorfor det præjudicielle spørgsmål, hvori gyldigheden af en fællesskabsretsakt anfægtes, bør antages til realitetsbehandling, koncentrerer Sanofi sin gennemgang om spørgsmålet om proportionalitet. Sanofi har gjort gældende, at beslutning 89/487 ikke opfylder kravene i proportionalitetsprincippet, da det med denne beslutning forfulgte mål kunne have været opnået ved andre foranstaltninger, som var mindre indgribende i forhold til sjette direktivs målsætninger. Sanofi finder ligeledes, at den verserende sag har flere lighedspunkter med dommen i sagen Kommissionen mod Belgien[48], hvori Domstolen fastslog, at nationale bestemmelser, der generelt og systematisk fraviger reglerne i sjette direktiv, står i et urimeligt forhold til det tilsigtede mål. Sanofi har gjort gældende, at begrundelsen for den pågældende beslutning er yderst kortfattet og ikke forklarer, hvorfor den af Den Franske Republik foreslåede undtagelse skulle tillades. Disse mangler ved begrundelsen medfører, at der ikke kan foretages domstolskontrol af den vedtagne beslutnings proportionalitet, og den er derfor ugyldig.

57. Sanofi har endvidere henvist til bestemmelserne i fransk ret om selskabsbeskatning og har anført, at udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning kan fratrækkes det skattepligtige beløb. Med andre ord anser den franske lovgiver — hvad selskabsbeskatning angår — ikke muligheden for at fratrække

47 — Nævnt i fodnote 31.

48 — Nævnt i fodnote 31.

de omstridte udgifter som et automatisk forsøg på svig eller skatteunddragelse. Følgelig udgør indførelsen af en uafkræftelig formodning om svig eller afgiftsunddragelse en uforholdsmæssig foranstaltning til at sikre overholdelse af skatte- og afgiftsreglerne, eftersom dette kunne have været sikret gennem en effektiv konkret kontrol af de pågældende udgifter. Sanofi finder, at en sådan effektiv kontrol findes i artikel 230 i bilag II til CGI, i henhold til hvilken enhver udgift, som ikke afholdes i virksomhedens »interesse«, ikke kan være genstand for momsfradrag.

58. Endelig har Sanofi fremført to yderligere argumenter. For det første henviser selskabet til en lang række medlemsstaters nationale retsordener, som tillader fradrag af de omtvistede udgifter. Selskabet står således uforstående over for de vanskeligheder med hensyn til kontrol af svig eller afgiftsunddragelser, som den franske regering har henvist til, og som Rådet har erkendt eksisterer. For det andet har Sanofi anført, at den omtvistede fravigelse, som det ved beslutning 89/487 blev tilladt Den Franske Republik at indføre, havde en midlertidig karakter. Imidlertid bevirkede Rådets manglende evne til at vedtage foranstaltningerne i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, første afsnit, at denne midlertidige situation varede meget længe, hvorfor denne undtagelse nødvendigvis stod i et urimeligt forhold til det forfulgte mål. På baggrund af ovenstående har Sanofi foreslået Domstolen at erklære beslutning 89/487 for ugyldig.

c) Den franske regering

59. Den franske regering har først påpeget, at momsordningens grundlæggende formål er at beskatte det endelige forbrug og ikke det forbrug, der ikke er endeligt, og som finder sted i forbindelse med en anden afgiftspligtig erhvervsaktivitet[49]. For visse udgiftskategorier er det imidlertid ikke altid let af afgøre, om de er afholdt for at tilfredsstille erhvervsmæssige eller private behov, hvilket er det væsentligste kriterium ved afgørelsen af, om der er tale om endeligt forbrug eller ej. Denne vanskelighed er tilstrækkelig til at åbne døren for svig eller afgiftsunddragelse fra de afgiftspligtiges side, hvilket Kommissionen i øvrigt fremhævede i sit forslag til sjette og tolvte direktiv[50]. Dette er i øvrigt årsagen til, at sjette direktivs artikel 27, stk. 1, indeholder hjemmel til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne, for at undgå risikoen for svig eller unddragelse. På denne baggrund og henset til på den ene side risikoen for, at det endelige forbrug fritages for afgifter, navnlig for så vidt angår udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning, og på den anden side vanskeligheden ved at sondre mellem erhvervsmæssige og private udgifter, finder den franske regering, at beslutning 89/487 er i fuld overensstemmelse med formålet i sjette direktivs artikel 27.

49 — Den franske regering henviser til dom af 5.12.1989, sag C-165/88, ORO Amsterdam Beheer, Sml. s. 4081, præmis 20.

50 — Jf. ovenfor, punkt 9 og 10.

60. Den franske regering henleder ligeledes opmærksomheden på, at de fleste medlemsstater af samme grund anvender lignende foranstaltninger. Hvad navnlig angår Frankrig har den gjort gældende, at den nævnte Alitalia-dom fra Conseil d'État [51] skabte betydelig risiko for svig og afgiftsunddragelse fra virksomhedernes side og vanskeliggjorde kontrollen med de omtvistede udgifters formål, for så vidt som dommen ansporede virksomhederne til at påtage sig større og større udgifter til fordel for tredjemænd.

61. Hvad angår proportionalitetsprincippet finder den franske regering, at beslutning 89/487 opfylder kravene i henhold til dette princip, således som disse er beskrevet i Domstolens praksis. Den har navnlig henvist til Domstolens stillingtagen i Molenheide m.fl.-dommen [52], hvori denne fastslog, at »i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet skal medlemsstaterne således anvende midler, som — idet de gør det muligt effektivt at nå det mål, der forfølges med national ret — gør det mindste indgreb i de af den pågældende fællesskabslovgivning opstillede formål og principper«. Den franske regering har anført, at udelukkelsen af fradragsretten for moms for udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning, i henhold til beslutning 89/487 begrænser sig til tilfælde, hvor der er en reel risiko for svig eller afgiftsunddragelse, og som vedrører situationer, hvor det er umuligt at afgøre de pågældende udgifters erhvervsmæssige eller private karakter. Derimod opregner artikel 1, stk. 2, i den pågældende beslutning de tilfælde, hvor moms kan fradrages på grund af de pågældende udgifters erhvervsmæssige karakter.

62. Ifølge den franske regering er den omtvistede udelukkelse af fradragsretten for moms nødvendig, idet der ikke findes andre tilfredsstillende midler, der gør det muligt at kontrollere de omtvistede udgifters karakter. F.eks. gør fakturaer udstedt i en virksomheds navn det ikke muligt at afgøre, hvem udgifterne er afholdt til. Endvidere ville en adgang til at fradrage de pågældende beløb på grundlag af oplysninger fra virksomhederne selv få det uønskede resultat at øge antallet af retssager og udenretlige tvister vedrørende afholdelsen af de pågældende udgifter.

63. Den franske regering finder ligeledes, at en sammenligning mellem situationen i den for Domstolen forelagte sag og den i Frankrig gældende ordning for selskabsbeskatning er uden relevans henset til de grundlæggende forskelle mellem denne skat og momsen. Moms er en afgift på det endelige forbrug og er baseret på en mekanisme, der sikrer afgiftsneutralitet. Fradrag af moms omfatter udelukkende udgifter afholdt i relation til afgiftsbelagte transaktioner. Derimod er selskabsskat og indkomstskat beregnet på grundlag af indtægter eller nettofortjenester, dvs. på bruttobeløb, som fradrages de udgifter, der er nødvendige for at opnå de nævnte indtægter eller fortjene-

51 — Jf. ovenfor, punkt 14.

52 — Dom af 18.12.1997, forenede sager C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/95, Sml. I, s. 7281, præmis 46.

ster. Endvidere fandt den franske regering, at en løsning, som tillod virksomhederne at fratrække moms for de omtvistede udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation mv. indtil et vist beløb, ville være vilkårlig. Under alle omstændigheder har den franske regering fremhævet, at proportionaliteten af beslutning 89/487 har været genstand for Kommissionens og Rådets grundige kontrol, en kontrol som fuldt ud opfylder kravene i henhold til retspraksis.

64. Under retsmødet anmodede den franske regering Domstolen om, at den, såfremt den pågældende rådsbeslutning kendes ugyldig, begrænser virkningerne af sin dom ved at erklære beslutningen ugyldig ex nunc. Regeringen har baseret denne anmodning på nødvendigheden af at beskytte de franske myndigheders berettigede forventning, hvad angår beslutningens gyldighed.

d) Kommissionen

65. På baggrund af en gennemgang af Domstolens praksis vedrørende anvendelsen af proportionalitetsprincippet navnlig i forbindelse med sjette direktivs artikel 27, finder Kommissionen, at det vil være i strid med fællesskabsretten at pålægge begrænsninger i fradragsretten for moms i de tilfælde, hvor det for det første er objektivt fastslået, at den afgiftspligtige ikke er skyldig i nogen form for svig eller afgiftsunddragelse, og hvor for det andet de indførte restriktioner ikke begrænser sig til, hvad der er absolut nødvendigt med henblik på at undgå risici for svig eller afgiftsunddragelse. Hvad angår den særlige karakter af de i beslutning 89/487 nævnte udgifter har Kommissionen fremhævet, at sjette direktiv under alle omstændigheder udelukker retten til fradrag for moms for udgifter, »der ikke er af streng, erhvervsmæssig karakter, som for eksempel udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation« [53]. Kommissionen har endvidere henvist til sit forslag til sjette direktiv, hvori den havde gjort opmærksom på det vanskelige, endsige umulige i at sondre mellem den erhvervsmæssige del og den private del af de pågældende udgifter.

66. Kommissionen udleder af ovenstående, at den med rette godkendte de franske myndigheders begrundelse, hvorefter der i den foreliggende sag var en væsentlig risiko for omgåelse af momsreglerne. Virksomhederne risikerer at pådrage sig udgifter, i form af gaver eller andre naturaludelser, for hvilke der ikke bør fratrækkes moms, eftersom de ikke er forbundet med virksomhedernes aktiviteter, uden at det fastslås, i hvilket omfang disse udgifter vedrører virksomhedsledere, ansatte eller tredjemænd. Endvidere har de franske myndigheder selv fastlagt de tilfælde, hvor der ikke er nogen risiko for svig eller afgiftsunddragelse og har undtaget disse fra udelukkelsen af fradragsretten for moms. Det er de tilfælde, der nævnes i artikel 1, stk. 2, i beslutning 89/487.

67. Kommissionen har endvidere anført, at den midlertidige undtagelse, som tillades

53 — Sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit.

med den pågældende beslutning, rent faktisk vedrører de tilfælde, hvor der er en reel risiko for svig eller afgiftsunddragelse. På trods af den sparsomme begrundelse for den pågældende beslutning finder Kommissionen, at denne risiko er tilstrækkelig dokumenteret. Kommissionen henviser navnlig til visse kulturelle særegenheder i Frankrig, hvor visse transaktioner indgås »mellem frugten og osten«, hvilket forklarer, hvorfor andre medlemsstater, hvor sådanne sager behandles helt anderledes, ikke har fastsat lignende udelukkelser. Kommissionen har tilføjet, at det af Rådet godkendte forbud har den fordel, at det er klart, enkelt og giver retlig sikkerhed for såvel de erhvervsdrivende som for afgiftsmyndighederne. Følgelig fastholder Kommissionen, at de i beslutning 89/487 fastsatte foranstaltninger er begrundede og opfylder samtlige krav i henhold til proportionalitetsprincippet, dvs. at de er nødvendige, hensigtsmæssige og proportionale i ordets egentlige betydning.

68. Kommissionen finder imidlertid, at de nationale myndigheder, når de skal anvende den generelle og abstrakte foranstaltning, som blev godkendt ved beslutning 89/487, skal udføre en konkret kontrol af de afgiftsmæssige situationer for således at sondre mellem de sager, hvor der er en reel risiko for svig eller afgiftsunddragelse og dem, hvor det er muligt objektivt at fastslå, at visse udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning har en streng erhvervsmæssig karakter og derfor er fradragsberettigede for moms.

e) Rådet

69. I sit indlæg har Rådet gjort gældende, at beslutning 89/487 er gyldig. Rådet finder, at denne beslutning er begrundet, idet det er vanskeligt, om ikke umuligt, effektivt at kontrollere karakteren (erhvervsmæssig eller privat) af de omtvistede udgifter. Fællesskabslovgivers overholdelse af proportionalitetsprincippet følger endvidere, ifølge Rådet, af den omstændighed, at artikel 1, stk. 2, i beslutning 89/487 opregner de tilfælde, hvor momsfradrag for de omtvistede udgifter er mulig, i det omfang det objektivt fastslås, at de er direkte forbundet med virksomhedens erhvervsmæssige aktivitet. Rådet understreger endvidere, at det i henhold til bestemmelserne i sjette direktiv kun er moms for udgifter af ren erhvervsmæssig karakter, der kan fratrækkes, hvilket udelukker moms for de udgifter, der kan betegnes som udgifter »til luksusforbrug«. Rådet finder ligeledes, at beslutning 89/487 er begrundet, uanset om det er fastslået, at den afgiftspligtige har forsæt til at begå svig eller afgiftsunddragelse, eller om der rent faktisk foreligger svig eller afgiftsunddragelse. Den blotte omstændighed, at de pågældende udgifters karakter gør det muligt at bruge dem som middel til svig eller afgiftsunddragelse, som vanskeligt kan kontrolleres af afgiftsmyndighederne, er tilstrækkelig til at begrunde de omtvistede bestemmelser. Det er ikke sikkert, at anvendelsen af en anden metode til løsning af problemet, såsom et fast fradrag, ville være i bedre overensstemmelse med direktivets mål, nemlig momsfradrag for mellemkommende erhvervsmæssige udgifter. En sådan

metode kunne føre til forskelsbehandling af de erhvervsdrivende, hvilket kunne føre til en konkurrencefordrejning.

B — *Min vurdering af de ovenfor nævnte problemer*

70. For det første bestrider jeg ikke, at bekæmpelsen af svig og afgiftsunddragelse udgør et legitimt og vigtigt mål for enhver afgiftsmyndighed, der ønsker at implementere målene i sjette direktiv og sikre momsordningens korrekte funktion. Såfremt det ikke forholdt sig således, ville risikoen for unddragelse af afgiften på det endelige forbrug være i strid med selve filosofien i den pågældende afgiftsordning.

71. I denne henseende har fællesskabslovgiver foretaget en grundlæggende sondring mellem de udgifter, som har en streng erhvervsmæssig karakter og dem, som ikke har nogen forbindelse med den afgiftspligtiges erhvervsaktivitet ved udtrykkeligt at udelukke udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation fra retten til fradrag af moms. Kun udgifter af streng erhvervsmæssig karakter kan anses for at vedrøre goder eller tjenesteydelser, som »anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner« i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, og kun disse opfylder derfor betingelserne for fradrag af moms.

72. Heri ligger vanskeligheden i den foreliggende sag. Der findes naturligvis udgifter, som er vanskelige at kategorisere som erhvervsmæssige eller ej. Det er navnlig udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning, som denne analyse vil koncentrere sig om, der rejser de største problemer, for så vidt som disse udgifters relation til virksomhedens erhvervsaktivitet ikke er klar, hvilket risikerer at fremme svig eller afgiftsunddragelse. Dette er i øvrigt årsagen til, at det ikke har været muligt på fællesskabsplan at vedtage et samlet regelsæt om disse udgifter, hvilket vanskelighederne ved udarbejdelsen af sjette og tolvte direktiv vidner om[54]. Hvad angår visse af disse udgifter er der risiko for, at det i praksis er umuligt at sondre mellem erhvervsmæssige udgifter, i relation til hvilke der kan fratrækkes moms, og private udgifter, som er afgiftspligtige, hvorfor kun en total udelukkelse fra fradragsretten for moms gør det muligt at sikre den offentlige interesse og straffe visse former for ulovlig adfærd fra de afgiftspligtiges side. Det skal endnu engang understreges, at den korrekte funktion af den momsmekanisme, som er fastsat i Fællesskabets afgiftslovgivning, naturligvis forudsætter, at man bekæmper enhver form for svig eller afgiftsunddragelse. Fællesskabslovgiver anerkender nødvendigheden heraf, når den tillader medlemsstaterne at ansøge om og opnå Rådets tilladelse til, i henhold til sjette direktivs artikel 27, at

54 — Jf. ovenfor, punkt 9 og 10 i dette forslag til afgørelse.

indføre særlige foranstaltninger, der fraviger direktivets almindelige bestemmelser, for således at »undgå visse former for svig eller unddragelse«.

73. Af ovenstående følger, at de omtvistede bestemmelser i den pågældende beslutning umiddelbart er i overensstemmelse med logikken i sjette direktivs artikel 27, for så vidt som de tilsigter at gennemføre de i denne artikel beskrevne mål. Dette danner imidlertid ikke nødvendigvis grundlag for at konkludere, at de pågældende bestemmelser stemmer overens med de overordnede mål for sjette direktiv og kan indarbejdes i det regelsæt, som direktivet indfører. Problemet skyldes, at såfremt man udelukkede samtlige udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning fra fradragsretten for moms, med undtagelse af de tre tilfælde, der nævnes i artikel 1, stk. 2, i beslutningen, ville man udelukke fradragsretten for moms for udgifter, som beviseligt havde en reel tilknytning til virksomhedens produktionsproces, eller som med andre ord var af streng erhvervsmæssig karakter. Ampafrance nævner eksemplet med udgifter afholdt af en virksomhed til overnatning af repræsentanter eller kunder i forbindelse med fremvisning af visse produkter, som udbydes til salg. Det er ubestrideligt, at disse udgifter *til et vist punkt* har en direkte forbindelse med virksomhedens aktiviteter og ikke kan anses for at henhøre under det endelige forbrug.

74. Følgelig kan det ikke udelukkes, at en ubetinget anvendelse af den ordning med udelukkelse af fradragsret for moms, som blev indført ved rådsbeslutningen, fører til en udelukkelse af retten til momsfradrag for virksomhedens erhvervsmæssige udgifter. Denne mulighed bestrides heller ikke af de parter, som har gjort gældende, at den her undersøgte fællesskabsretsakt er gyldig. Ved på denne måde at afhjælpe et problem, som muligvis er opstået på grund af en fejl i momsopkrævningsordningen (risiko for svig eller afgiftsunddragelse), skader man imidlertid på en anden måde, som er lige så alvorlig, dette afgiftssystem, ved at opkræve afgift af et forbrug, der ikke er endeligt, hvilket er i strid med det grundlæggende princip om afgiftsneutralitet. Det er min opfattelse, at såfremt man fortolker og anvender sjette direktiv korrekt, kan man ikke løse problemet med afgiftsmekanismen ved at vælge en løsning, der hvad angår forenelighed med de grundlæggende regler for den pågældende mekanismes funktion er lige så problematisk. Under alle omstændigheder er en udelukkelse af retten til momsfradrag, som er så stor og ubetinget som den pågældende, i strid med målene i direktivet og forstyrrer ligevægten i dets bestemmelser. Hermed mener jeg, at sjette direktivs artikel 27 ikke kan anvendes som våben til at underminere et af de grundlæggende elementer i direktivet, nemlig princippet om afgiftsneutralitet.

75. I denne henseende er det ikke uden betydning, ud fra et retligt synspunkt, at de omtvistede fællesskabsbestemmelser svarer til vedtagelsen af en uafkræftelig formodning i relation til en given kategori af afgiftsbyrder. Indførelsen af en formodning af denne karakter rejser efter min mening

spørgsmål om dens forenelighed med de grundlæggende regler i Fællesskabets retsorden. Retsstatsprincippet, sikringen af den ensartede afgiftsbelastning og garantien for en fuldstændig og effektiv retsbeskyttelse — begreber der i dag tillægges mere og mere vægt i Fællesskabets retssystem — er næppe forenelige med indførelsen af uafkræftelige formodninger med henblik på ved lov at løse særlige problemer, som den retlige klassificering, fra et afgiftsmæssigt synspunkt, af en udgiftskategori. Det er ikke tilfældigt, at der i medlemsstaternes nationale lovgivninger er en tendens til at kende »retlige grundsætninger« af denne type for forfatningsstridige [55]. I øvrigt er det ikke sikkert, at de er i overensstemmelse med principperne i den europæiske menneskerettighedskonvention, som EF-traktaten nu udtrykkeligt kræver overholdt [56]. Endvidere fremgår det af Domstolens retspraksis, at denne ikke ser videre positivt på fænomenet uafkræftelige formodninger [57].

76. Til disse overvejelser kan tilføjes andre vedrørende proportionalitetsprincippet. Det skal bemærkes, at muligheden for at betragte de nævnte uafkræftelige formodninger som værende i overensstemmelse med sjette direktivs generelle mål samt, at de ikke efter deres art giver anledning til andre retlige problemer fra et fællesskabsretligt synspunkt, ikke har nogen betydning for vurderingen for så vidt angår proportionalitetsprincippet. Uanset hvordan man

55 — Jeg vil her begrænse mig til at nævne eksemplet med Grækenland, hvor 'Ευμβούγιο της Επικρατεία', skønt den oprindeligt havde fundet, at uafkræftelige skattemæssige formodninger under visse betingelser var forfatningsmæssige (StE 434/1983, i EDD 1984, 75), endelig fastslog, at en skattemæssig formodning om, at der foreligger en indtægt, var i overensstemmelse med forfatningen, hvis »denne formodning lovligt kan modbevises ... og den pågældende altid har mulighed for at bevise, at han har modtaget en lavere indkomst end den, som fremgår af formodningen« (StE 1694/1900, i No B 39, s. 153, ToS 1990, s. 493, DD 1990, s. 1189). I teorien har man altid anlagt en negativ holdning til uafkræftelige formodninger: jf. som eksempel, Bei, 'Τα αμάχητα τεκμήρια είναι αντισυνταγματικά', i D. 9, s. 761; Kypraios, 'Τα αντισυνταγματικά αμάχητα τεκμήρια του Ν. 820/9978', i DFN 1980, s. 679; Paulopoulos, 'Η αναδρομικότητα των φορολογικών νόμων', i DFN 1991, s. 1733, 1740, og Dellis, 'Η συνταγματικότητα του αντικειμενικού προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος', i DFN 1996, s. 841.

56 — Selv om domstolen i Strasbourg ikke specifikt har behandlet spørgsmålet om uafkræftelige skattemæssige formodninger, lader det til at vedtagelsen af denne type formodninger skader retten til at anlægge sag ved en uafhængig og upartisk domstol med henblik på at opnå en »retfærdig rettergang«, en ret som sikres ved artikel 6, stk. 1, i EMRK, som er fortolket i kendte domme: Belilos mod Belgien, af 29.4.1988, serie A, nr. 132; Delcourt mod Belgien, af 17.1.1970, serie A, nr. 11, og Minelli mod Italien, af 25.3.1983, serie A, nr. 62. Endvidere er det ikke tilfældigt, at denne domstol har sidestillet visse skattemæssige sanktioner, pålagt af myndighederne, med »strafferetlige sigtelser omfattet« af artikel 6 i konventionen.

57 — Domme af 6.12.1990, sag C-208/88, Kommissionen mod Danmark, Sml. I, s. 4445, og sag C-367/88, Kommissionen mod Irland, Sml. I, s. 4465. I disse domme fandt Domstolen, at en national foranstaltning som indførte en mængdebegrænsning for øl, som indføres af rejsende i deres personlige bagage, men begrænset til en bestemt mængde, er i strid med fællesskabslovgivningen. Domstolen fandt, at den omtvistede foranstaltning indebar en uafkræftelig formodning om indførelsens erhvervsmæssige karakter, og at den delvist var i strid med bestemmelsernee i Rådets direktiv 69/169/EØF af 28.5.1969 om harmonisering af lovgivning om fritagelse for omsætningsafgifter og punktafgifter ved indførsel i den internationale rejsetrafik (EFT 1969 I, s. 218). Generaladvokat Darmon bemærkede i sit forslag til afgørelse i de nævnte sager, »at direktiv 69/169 ... indebærer en forpligtelse for de nationale myndigheder til at gennemføre en faktisk kontrol på stedet, hvorved der eventuelt vil kunne tages hensyn til den ikke-erhvervsmæssige karakter af en betydelig indførsel omfattende et antal liter øl, som umiddelbart må anses for højt. ... I realiteten må det antages, at toldmyndighederne i medlemsstaterne udmærket i et vist omfang vil kunne tilrettelægge en hensigtsmæssig kontrolordning. Som erkendt af Kommissionen under den mundtlige forhandling, kan man forestille sig, og noget sådant vil være i overensstemmelse med direktivet, at toldembedsmændene kan gå ud fra, at overstiger indførslen en bestemt mængde, er der en formodning for, at indførslen har erhvervsmæssig karakter, uden at dette fuldstændigt udelukker muligheden for, at en rejsende godtgør, at dette ikke er tilfældet. Der er en forskel mellem på den ene side at fastlægge en absolut regel, hvorefter der ikke kan tages hensyn til særlige tilfælde, og ... et kvalitativt kriterium, hvorefter der er en formodning for, at en indførsel har erhvervsmæssig karakter, uden at det dermed forbydes, at en rejsende godtgør, at dette ikke er tilfældet. ... Jeg mener således, at der er mulighed for en anvendelse af direktivet, som er lagt inden for nogenlunde faste rammer, og som hverken går for vidt og faktisk umuliggør en kontrol i hvert enkelt tilfælde, men som heller ikke undergraver kernen i den fællesskabsretlige ordning ...« (jf. punkt 18 og 19).

vælger at løse de pågældende problemer, er det nødvendigt, for at beslutning 89/487 findes gyldig, at dens bestemmelser findes nødvendige og hensigtsmæssige for gennemførelsen af det specifikke mål, de forfølger, og at de mindst muligt påvirker målene og principperne i sjette direktiv [58].

77. Metoden med en generel og absolut udelukkelse af fradragsretten for moms for en udgiftskategori forekommer allerede problematisk under hensyn til proportionalitetsprincippet. De tre undtagelser til den generelle udelukkelse fra fradragsretten for moms, som opregnes i artikel 1, stk. 2, i den pågældende beslutning, beviser ikke — skønt nogle påstår det modsatte — at Den Franske Republik, Kommissionen og Rådet undersøgte alle de tilfælde, hvor udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning udgjorde strengt erhvervsmæssige udgifter og således begrænsede forbuddet i stk. 1 til det, som er absolut nødvendigt for at bekæmpe svig og afgiftsunddragelse. Endvidere gør begrundelsen for rådsbeslutningen, selv når den analyseres i lyset af den skrivelse, som Rådet modtog fra Den Franske Republik, hvori den ansøgte om den omtvistede fravigelse, det ikke muligt at forstå fællesskabslovgivers ræsonnement, dels da denne udelukkede samtlige tilfælde beskrevet i artikel 1, stk. 1, i beslutning 89/487 fra fradragsretten for moms, fordi de indebar en risiko for svig eller afgiftsunddragelse, dels tillod fradrag af moms i de tilfælde, der opregnes i stk. 2 i samme artikel. Endvidere beskriver fællesskabslovgiver ikke i tilstrækkelig grad, hvorfor forbuddet i stk. 1 er det eneste effektive middel til at opnå det tilstræbte mål, dvs. afhjælpning af svig og afgiftsunddragelse. Mere generelt kan den mangelfulde begrundelse for den pågældende beslutning i sig selv udgøre en gyldig annullationsgrund.

78. Uanset den netop nævnte formelle mangel i begrundelsen finder jeg dog under alle omstændigheder, at der er god grund til at tro, at de nationale myndigheder og fællesskabsmyndighederne effektivt kan varetage den offentlige interesse i at bekæmpe svig og afgiftsunddragelse gennem foranstaltninger, som i mindre grad skader den generelle ordning i sjette direktiv. Jeg tænker ikke på indførelsen af en bestemmelse, hvorefter fradrag af moms for udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning tillades op til en vis procentsats af disse udgifter. Det er langt fra sikkert, at dette ville være den mest effektive løsning. Det ville imidlertid være muligt at indføre en afkræftelig formodning vedrørende den ikke-erhvervsmæssige karakter af de pågældende udgifter, en formodning som de afgiftspligtige kunne afkræfte ved at føre tilstrækkeligt bevis.

79. Endvidere — og dette er særlig vigtigt — indeholder den franske skattelovgivning en mulighed for at bevise, at udgifter af samme type er erhvervsmæssige udgifter i forbindelse med selskabsbeskatning. Det er min opfattelse, at nogle af parterne med urette har gjort gældende, at eksemplet fra den i Frankrig gældende

58 — Jf. ovenfor, punkt 34 i dette forslag til afgørelse.

selskabsskatteordning ikke var relevant i den foreliggende sag. Risikoen for svig eller afgiftsunddragelse som følge af, at visse udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning anses for udgifter forbundet med erhvervsaktiviteten, som derefter fratrækkes den skattepligtige indtægt eller fortjeneste eller de afgiftspligtige goder eller tjenesteydelser, er stort set den samme i forbindelse med indkomst- eller selskabsskat som i forbindelse med moms. Det er derfor ikke logisk, at skatte- og afgiftsmyndighederne i det første tilfælde tillader fradrag af udgifterne i den skattepligtige fortjeneste eller indkomst og i det andet tilfælde forbyder fradrag af moms for goder og tjenesteydelser med den begrundelse, at denne sondring er dikteret af nødvendigheden af at bekæmpe visse former for skatteovertrædelser.

80. Jeg forstår derfor ikke, hvorfor det var nødvendigt at formulere et så absolut forbud for en udgiftskategori, et forbud som ikke giver de afgiftspligtige nogen som helst mulighed for at føre bevis for det modsatte, eftersom den risiko for svig og afgiftsunddragelse, som fradraget af det pågældende beløb eventuelt kan medføre, kan undgås ved mindre indgribende midler, f.eks. ved en stringent anvendelse af artikel 230 i bilag II til CGI, i medfør af hvilken der ikke kan ske fradrag af moms for en udgift, som ikke er afholdt i virksomhedens interesse, eller ved at indføre strengere bestemmelser med lignende indhold, navnlig for den omtvistede afgiftskategori.

81. Henset til ovenstående mener jeg ikke, at den pågældende rådsbeslutning er vedtaget i overensstemmelse med kravene vedrørende det grundlæggende princip om proportionalitet.

82. Før jeg afslutter denne del af gennemgangen, finder jeg det nødvendigt at tage stilling til en udtalelse fra Kommissionen, hvorefter de pågældende bestemmelser i beslutningen i princippet er i overensstemmelse med fællesskabsretten, dog således at de nationale myndigheder, når de anvender dem, konkret skal undersøge, i hvilket omfang hver udgift til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning reelt er adskilt fra virksomhedens afgiftspligtige aktiviteter og derfor er udtryk for svig eller afgiftsunddragelse. I virkeligheden forsøger Kommissionen at værne om gyldigheden af de pågældende bestemmelser ved at fortolke dem contra legem, hvilket imidlertid ikke er tilladt. Bestemmelserne i beslutning 89/487 udelukker udtrykkeligt og absolut fradrag af moms for en bestemt udgiftskategori uden samtidig at indføre en kontrol af, om disse har en erhvervsmæssig karakter eller ej, og om de udgør en risiko for momsordningens korrekte funktion. Det er den eneste mulige fortolkning af de pågældende bestemmelser, som er direkte baseret på deres helt entydige formulering. For så vidt som disse bestemmelser, i henhold til ovenstående analyse, er i strid med dels den generelle ordning indført ved sjette direktiv, dels med

proportionalitetsprincippet, kan de ikke anvendes i den nationale retsorden eller i fællesskabsretsordenen.

83. Herefter skal der tages stilling til den franske regerings mundtlige begæring om en begrænsning af virkningerne af Domstolens dom, i forbindelse med ugyldigheden af den her behandlede rådsbeslutning. Jeg mener, at denne begæring skal afvises af to grunde. For det første er det efter min mening ikke muligt for en medlemsstat at påberåbe sig princippet om beskyttelse af den berettigede forventning for at undgå virkningerne af en retsafgørelse, hvori en fællesskabsretsakts ugyldighed fastslås. En sådan løsning følger ikke af retssikkerhedsprincippet, som det i visse sager er tilfældet, når offentlige myndigheder hos enkeltpersoner har skabt en berettiget forventning. Der ville snarere være tale om at rejse tvivl om de grundlæggende regler om retssikkerhed og retsstaten, idet denne løsning ville fratage borgerne muligheden for effektiv beskyttelse mod en adfærd — uanset om der foreligger god tro — fra myndighedernes side, som er baseret på ugyldige retsregler. For det andet giver princippet om nemo auditur propriam turpitudinem allegans ikke den franske regering mulighed for at undgå følgerne af en dom, hvori det fastslås, at den omhandlede rådsbeslutning er ugyldig, eftersom regeringen selv, ved dens anmodning til Rådet og ved dens almindelige opførsel, medvirkede til vedtagelsen af den pågældende beslutning med det ugyldige indhold.

84. Med henblik på at besvare det præjudicielle spørgsmål er det imidlertid ikke tilstrækkeligt at konkludere, at beslutning 89/487 er ugyldig. Som bemærket ovenfor[59] vil en konstatering af uoprettelige mangler ved den pågældende beslutning og ugyldigheden af sidstnævnte rejse spørgsmålet om gældende skattelovgivning, der finder anvendelse på de pågældende tvister. Henset til den omstændighed, at den nugældende nationale lovgivning, således som den fremgår af det franske dekret af 14. december 1989[60], ikke har noget lovligt grundlag, eftersom jeg fandt beslutning 89/487 ugyldig, er det nødvendigt at anvende de bestemmelser, som finder anvendelse i henhold til national ret, for så vidt som de ikke er i strid med fællesskabsretten[61].

85. Fra et fællesskabsretligt synspunkt skal det imidlertid afklares, hvorledes standstillklausulen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, igen skal finde anvendelse, hvis den overhovedet kan anvendes igen. Som allerede nævnt[62] vedrørte den pågældende klausul i Frankrig dekret nr. 67-604 af 1967. Men kan den omstændighed, at tilfælde, der tidligere var omfattet af 1967-dekretet[63], også var omfattet af anvendelsesområdet for beslutning

59 — Jf. ovenfor, punkt 47 i nærværende forslag til afgørelse.

60 — Jf. ovenfor, punkt 15 i nærværende forslag til afgørelse.

61 — Det skal imidlertid bemærkes, at hvis der ses bort fra 1989-dekretet, bliver det nødvendigt at genoplive den umiddelbart tidligere lovgivning, det vil sige 1979-dekretet, som udelukkende finder anvendelse, i det omfang det ikke er i strid med bestemmelserne i sjette direktiv. Det betyder, at Conseil d'Etat's løsning i Alitalia-dommen (nævnt i punkt 14 ovenfor) igen bliver af betydning.

62 — Jf. ovenfor, punkt 12 i nærværende forslag til afgørelse.

63 — Der henvises til min gennemgang i punkt 45 ff. i nærværende forslag til afgørelse.

89/487, fortolkes således, dels at anvendelsen af dekretet ophørte på det tidspunkt, hvor Den Franske Republik søgte om vedtagelse af beslutning 89/487, dels hvis beslutning 89/487 ophører med at være gældende bestemmelser i Fællesskabets afgiftslovgivning, er Den Franske Republik så hindret i på ny at påberåbe sig 1967-dekretet og dermed standstill-klausulen i artikel 17 i sjette direktiv?

86. Jeg mener, at dette spørgsmål skal besvares benægtende. Den Franske Republik har indført et særligt afgiftssystem, der udelukker en given udgiftskategori fra fradragsretten for moms, en ordning som er beskrevet i 1967-dekretet. De pågældende bestemmelser blev ikke draget i tvivl, hverken ved vedtagelsen af dekret nr. 79-1163 af 1979, som ændrede den tidligere lovgivning, eller ved dekret nr. 89-885 af 1989, som efterfulgte beslutning 89/487. Den Franske Republik forsøgte blot at udvide ordningen med de omtvistede udelukkelser på en måde, der — som det fremgår af ovenstående analyse — er i strid med kravene i sjette direktiv. Dette viser, at de franske myndigheder havde til hensigt at opretholde de oprindelige udelukkelser fra fradragsretten for moms og ikke at give afkald på muligheden for at anvende standstill-klausulen i sjette direktivs artikel 17. Derfor mener jeg, at såfremt beslutning 89/487 findes ugyldig, vil det ikke medføre, at Den Franske Republik afskæres fra de fordele, den allerede har opnået ved anvendelsen af standstill-klausulen. Endvidere skal det bemærkes, at den adfærd, som dette land hidtil har udvist, ikke kan anses for at skade retssikkerheden.

87. For at hjælpe den nationale ret finder jeg det endelig nyttigt at præcisere følgende. For at pådømme de verserende sager korrekt er det nødvendigt at fastslå det præcise anvendelsesområde for den fradragsret for moms, som 1967-dekretet har indført. Omfattede disse udelukkelser kun udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning, som ikke havde en erhvervsmæssig karakter, som der gøres gældende af Ampafrance, eller omfattede de samlet set visse udgifter, uanset om de havde en erhvervsmæssig karakter eller ej, hvilket en ordlydsfortolkning af de pågældende bestemmelser synes at føre til? Dette er naturligvis et problem, som udelukkende henhører under den nationale rets kompetence.

88. Jeg vil blot henvise til Domstolens førnævnte retspraksis [64], hvorefter det skøn, som indrømmes en medlemsstat, der i medfør af standstill-klausulen i sjette direktivs artikel 17 ønsker at opretholde de udelukkelser fra fradragsretten for moms, der fandt anvendelse før dette direktivs ikrafttræden, er yderst omfattende. Udelukkelserne kan også omfatte udgifter, der har en streng erhvervsmæssig karakter. Herved svækkes imidlertid princippet om afgiftsneutralitet og den logik, der ligger til grund for sjette direktivs

64 — Jf. ovenfor, punkt 24 ff. i nærværende forslag til afgørelse.

afgiftssystem. Det giver anledning til følgende selvmodsigelse: Selv om bestemmelserne i fællesskabsretten i princippet indeholder mulighed for fradrag af moms for virksomheders erhvervsmæssige udgifter, kan dette fradrag udelukkes ved nationale bestemmelser, der var gældende før sjette direktivs ikrafttrædelse. Denne selvmodsigelse, som åbenlyst ikke bidrager til at forbedre det nationale eller det fællesskabsretlige afgiftssystem, kan kun fjernes, såfremt Rådet indfører lovmæssige foranstaltninger vedrørende det omtvistede problem.

VII — Forslag til afgørelse

89. På baggrund af ovenstående foreslår jeg Domstolen at besvare de forelagte præjudicielle spørgsmål således:

»Rådets beslutning 89/487/EØF af 28. juli 1989 om bemyndigelse til Den Franske Republik til at anvende en foranstaltning, som fraviger artikel 17, stk. 6, andet afsnit, i sjette direktiv 77/388/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, er ugyldig.«