FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT GEORGES COSMAS

föredraget den 23 mars 2000 *

Innehåll

I — Inledning I-7016

II — Bakgrund och förfarandet I-7016

A — Mål C-177/99 ..... I-7016

B — Mål C-181/99 ..... I-7017

III — Tillämpliga bestämmelser i de två målen I-7017

A — Relevanta bestämmelser i sjätte direktivet I-7017

B — Nationell skatterätt I-7020

C — Beslut 89/487 som är omtvistat i detta mål I-7021

IV — Domstolens rättspraxis I-7022

A — Artikel 17 i sjätte direktivet I-7023

B — Artikel 27 i sjätte direktivet I-7026

V — Föremålet för rådets beslut 89/487 ..... I-7028

A — Parternas argument I-7028

B — Min ståndpunkt i de ovan angivna frågorna I-7031

a) Bestämmelser i sjätte direktivet från vilka får avvikas enligt ifrågavarande beslut I-7031

b) Räckvidden av det undantag från rätten att dra av mervärdesskatt som bemyndigades genom det ifrågavarande beslutet I-7032

VI — Huruvida beslut 89/487 är lagenligt I-7035

A — Parternas argument I-7035

a) Ampafrance I-7035

b) Sanofi I-7037

c) Den franska regeringen I-7038

d) Kommissionen I-7040

e) Rådet I-7041

B — Min ståndpunkt i de ovan angivna frågorna I-7042

VII — Förslag till avgörande I-7049

* Originalspråk: grekiska.

I — Inledning

1. Genom förevarande frågor som Tribunal administratif de Nantes och Tribunal administratif de Melun (Frankrike) har ställt till domstolen i enlighet med artikel 234 EG har domstolen anmodats att pröva om rådets beslut av den 28 juli 1989 [1] om rätt för Frankrike att vidta en åtgärd som avviker från artikel 17.6 andra stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund [2] (nedan kallat sjätte direktivet) är lagenligt.

II — Bakgrund och förfarandet

A — *Mål C-177/99*

2. Bolaget Ampafrance SA (nedan kallat Ampafrance) har i sin näringsverksamhet olika utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning till förmån för såväl sin personal som tredje man. Bolaget försökte att dra av hela mervärdesskatten på utgifter av denna sort som uppkommit i juni 1993. Skatteförvaltningen godtog inte detta avdrag och åberopade artikel 236 i bilaga II till Code général des impôts (allmänna skattelagen, nedan kallad CGI), genom vilken beslut 89/487, vilket är i fråga i detta mål, införlivades med nationell rätt. Ampafrance väckte talan vid Tribunal administratif de Nantes och yrkade att det belopp som bolaget hade tvingats betala i mervärdesskatt till skattemyndigheten på grund av att rätt att dra av skatt på ovannämnda utgifter som uppkommit till förmån för egen personal och tredje man inte hade medgetts bolaget.

3. Den nationella domstolen har i skälen för sitt beslut anfört följande:

"Avgörande för tvistens lösning är frågan huruvida bestämmelserna i rådets beslut av den 28 juli 1989 om att bemyndiga den franska regeringen att avvika från det stopp som införts genom rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 och att till tredje man utsträcka tillämpningen av undantaget från avdragsrätten för utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning är förenliga med dels målen med sjätte direktivet och i synnerhet dess artikel 27..., dels principen om proportionalitet mellan det skattemål som eftersträvas och åtgärderna för genomförande. Det är endast med hjälp av ett svar på denna svåra fråga som det är möjligt att bedöma huruvida talan skall bifallas. Följaktligen skall den talan som väckts av bolaget Ampafrance vilandeförklaras till dess att Europeiska gemenskapernas domstol har uttalat sig i ovannämnda fråga."

1 — EGT L 239, s. 21.

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

4. Med hänsyn till övervägandena ovan beslutade den nationella domstolen att vilandeförklara målet tills domstolen har uttalat sig i den fråga som framgår av skälen till beslutet om hänskjutande.

B — *Mål C-181/99*

5. Bolaget Sanofi Winthrop SA, som till följd av fusion först betecknades Sanofi från och med den 12 maj 1998, och därefter Sanofi-Synthelabo från och med den 18 maj 1999, (nedan kallat Sanofi), har väckt talan vid den nationella domstolen mot direktören för skattemyndigheten i Val-de-Marne av följande anledning. De behöriga skattemyndigheterna medgav inte avdrag för mervärdesskatt på utgifter för mottagningar som hade uppkommit i november och december 1993 till förmån för leverantörer och kunder vid laboratorierna Choay Clin Midy och Millot Solac, för vilka Sanofi har övertagit rättigheterna och skyldigheterna. Lösningen på tvisten kräver en bedömning av om ovannämnda beslut 89/487, på vilket de ikraftvarande bestämmelserna i artikel 236 i bilaga II till CGI grundas, är lagenligt.

6. Den nationella domstolen (Tribunal administratif de Melun) fastslog att "[den] kan bedöma huruvida en rättsakt som antagits av en gemenskapsinstitution är giltig. Den kan emellertid inte fastställa att den är ogiltig. Följaktligen finns det anledning att med stöd av bestämmelserna i Fördraget om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen vilandeförklara målet... till dess att Europeiska gemenskapernas domstol har uttalat sig om giltigheten, med hänsyn till proportionalitetsprincipen, av rådets ovannämnda beslut av den 28 juli 1989". Därefter uppsköt den nationella domstolen prövningen av talan om återbetalning av ytterligare skatt och skattetillägg till dess att Europeiska gemenskapernas domstol har yttrat sig i den ovannämnda frågan.

III — Tillämpliga bestämmelser i de två målen

A — *Relevanta bestämmelser i sjätte direktivet*

7. Artikel 17 i sjätte direktivet innehåller bestämmelser om inträde och räckvidd för

rätten att dra av mervärdesskatt. Enligt punkt 2 gäller följande:

"I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

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

8. Artikel 17.6 i sjätte direktivet innehåller en "standstill-klausul", enligt vilken nationella undantag från rätten att dra av mervärdesskatt som gällde innan sjätte direktivet trädde i kraft, det vill säga före den 1 januari 1979, får behållas:

"Inom fyra år efter det att detta direktiv har trätt i kraft skall rådet enhälligt på kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte skall berättiga till avdrag av mervärdesskatt. Mervärdesskatt skall under inga förhållanden vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, till exempel sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller [representation].

Till dess att ovanstående regler träder i kraft få medlemsstaterna behålla alla de undantag som föreskrivs i deras nationella lagstiftning när detta direktiv träder i kraft."

9. Dessa bestämmelser var en följd av den omständigheten att rådet inte anställde en uttömmande lista över varor, tjänster och, rent allmänt, verksamheter för vilka mervärdesskatt inte skall vara avdragsgill i enlighet med bestämmelserna i sjätte direktivet. Det skall erinras om att i redogörelsen för skälen för förslaget till rådets sjätte direktiv [3] påpekade kommissionen att vissa utgifter, även när de har samband med ett företags normala verksamhet, också är avsedda att tillgodose privata behov. Fördelningen mellan den "privata" och den "yrkesmässiga" delen av de ifrågavarande utgifterna kan inte bli föremål för en riktig kontroll. Av denna anledning anges i förslaget till artikel 17.6 i sjätte direktivet att rätten att dra av mervärdesskatt är utesluten för utgifter för logi, måltider, mat, dryck, persontransporter och transporter i samband med nöjen samt utgifter för nöjen och utgifter som hänför sig till lyxartiklar. Detta förslag godtogs inte och därför inskränker sig den omtvistade bestämmelsen i sjätte direktivet, i dess nuvarande lydelse, till en föreskrift om att rådet skall reglera frågan inom fyra år och att nationella undantag får behållas under en övergångsperiod tack vare tillämpningen av en standstill-klausul.

3 — *Europeiska gemenskapens bulletin*, supplement 11/73.

10. Vidare angav kommissionen i sitt förslag av den 25 januari 1983 till tolfte direktivet [4] specifika och detaljerade regler, enligt vilka avdrag av skatt på utgifter för transport, logi, mat, dryck och mottagningar och utgifter som hänför sig till nöjen och lyxartiklar var förbjuden. Detta förslag drogs tillbaka efter ständig oenighet i rådet. Det har sedan dess inte varit möjligt att anta gemensamma bestämmelser om begränsningar av rätten att dra av mervärdesskatt. Kommissionen har nyligen inom ramen för ett förslag till ett direktiv som den lade fram för rådet den 17 juni 1998 [5] föreslagit en begränsning till 50 procent av rätten att dra av mervärdesskatt på utgifter för logi, mat och dryck på grund av de ifrågavarande utgifternas blandade karaktär, samtidigt yrkesmässig och privat. Kommissionen har däremot vad gäller utgifter som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller representation ansett det vara nödvändigt att utesluta avdrag för mervärdesskatt med hänsyn till att utgifterna inte strikt är rörelseutgifter.

11. I artikel 27 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

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

2. En medlemsstat som önskar genomföra de åtgärder som avses i punkt 1 skall underrätta kommissionen om dem och förse kommissionen med alla nödvändiga upplysningar.

3. Kommissionen skall underrätta övriga medlemsstater om de föreslagna åtgärderna inom en månad.

4. Rådet skall anses ha fattat beslut om varken kommissionen eller någon medlemsstat inom två månader från den underrättelse som anges i föregående punkt har begärt att frågan skall tas upp av rådet.

5. De medlemsstater som den 1 januari 1977 tillämpar särskilda åtgärder av det slag som avses i punkt 1 ovan får behålla dem, om de underrättar kommissionen härom före den 1 januari 1978 och om undantagen har till syfte att förenkla skatteuttaget och är förenliga med kraven i den punkten."

4 — KOM (82) 870 slutlig (EGT C 37, 1983, s. 8).
5 — KOM (98) 377 slutlig (EGT C 219, s. 16).

B — *Nationell skatterätt*

12. Artiklarna 7 och 11 i dekret nr 67-604 av den 24 juli 1967 [6] hade följande lydelse:

Artikel 7: "Skatt på utgifter för logi för eller inkvartering av ett företags ledning eller personal är inte avdragsgill.

Detta undantag avser emellertid inte skatt på utgifter för att utan vederlag tillhandahålla logi på arbetsplatser för anställda som svarar för säkerheten vid eller övervakningen av industriella eller kommersiella enheter eller en byggarbetsplats."

Artikel 11: "Skatt på utgifter för individuella behov som ett företags ledning eller personal har, däribland skatt på utgifter för mottagningar, restaurangbesök och underhållning, är inte avdragsgill.

Detta undantag avser emellertid inte utgifter för:

varor som utgör anläggningstillgångar och som på själva arbetsplatsen är särskilt avdelade för att tillgodose personalens gemensamma behov, och

arbets- eller skyddskläder som ett företag tilldelar sin personal."

13. Sedan sjätte direktivet trätt i kraft, det vill säga efter den 1 januari 1979, antogs dekret nr 79-1163 av den 29 december 1979. [7] Genom artikel 25 i detta dekret har artikel 236 i CGI ersatts med följande bestämmelse:

"Skatt på varor eller tjänster som används av tredje man eller av ett företags ledning eller personal, såsom logi eller inkvartering, utgifter för logi, mottagningar, restaurangbesök, underhållning eller varje utgift som har ett direkt eller indirekt samband med förflyttning eller bostad, är inte avdragsgill.

6 — *JORF* av den 28 juli 1967, s. 7541.

7 — *JORF* av den 31 december 1979, s. 3333.

Detta undantag avser emellertid inte arbets- eller skyddskläder, lokaler och utrustning som har ställts till personalens förfogande på arbetsplatsen, eller logi som vederlagsfritt tillhandahålls anställda som svarar för säkerheten eller övervakningen på arbetsplatsen."

14. Conseil d'État (Frankrike) fastslog i sin dom av den 3 februari 1989 i målet Alitalia att artikel 25 i dekretet av år 1979 inte var förenlig med gemenskapsrätten, eftersom den medförde undantag från rätten att dra av mervärdesskatt på utgifter för varor och tjänster som användes av tredje man. Conseil d'État ansåg att det ifrågavarande undantaget inte omfattades av standstillklausulen i artikel 17.6 i sjätte direktivet och därför stred mot detta direktiv.

15. Sedan beslut 89/487 hade antagits utfärdades dekret nr 89-885 av den 14 december 1989,[8] enligt vilket lydelsen av artikel 236 i bilaga II till CGI ändrades till följande lydelse, som den har för närvarande:

"... Under en begränsad tid skall utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning inte berättiga till avdrag av mervärdesskatt.

Detta undantag är emellertid inte tillämpligt på

1. utgifter som en skattskyldig har haft för att mot vederlag tillhandahålla logi, måltider, mat och dryck,

2. utgifter för att utan vederlag tillhandahålla logi på arbetsplatser eller i ett företags lokaler för säkerhets-, bevaknings- eller övervakningspersonal,

3. utgifter som en skattskyldig har haft till följd av att han har ådragit sig avtals- eller lagenligt skadeståndsansvar gentemot sina kunder."

C — *Beslut 89/487 som är omtvistat i detta mål*

16. Efter den dom genom vilken artikel 25 i dekretet av år 1979 förklarades ogiltig begärde de franska myndigheterna att rådet på grundval av artikel 27 i sjätte direktivet

8 — *JORF* av den 15 december 1989, s. 15578.

skulle bevilja nationella avvikelser från det allmänna systemet i detta direktiv. De franska myndigheterna begärde närmare bestämt att de skulle tillåtas förbjuda avdrag av mervärdesskatt på utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning.

17. I övervägandena i ingressen till det omtvistade beslutet har rådet beaktat omständigheten att "[n]ämnda åtgärd syftar till att utesluta rätten att dra av mervärdesskatt på andra utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning, för att hindra skatteflykt eller skatteundandragande".

18. Enligt artikel 1 i beslut 89/487 gäller följande:

"1. Republiken Frankrike får, med avvikelse från artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet, under en begränsad tid och senast intill dess att de gemenskapsregler som skall reglera de utgifter som avses i första stycket i nämnda punkt har trätt i kraft, utesluta rätten att dra av mervärdesskatt på utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning.

2. Undantaget i punkt 1 är inte tillämpligt på

— utgifter som en skattskyldig har haft för att mot vederlag tillhandahålla logi, måltider, mat och dryck,

— utgifter för att utan vederlag tillhandahålla logi på arbetsplatser eller i ett företags lokaler för säkerhets-, bevaknings- eller övervakningspersonal,

— utgifter som en skattskyldig har haft till följd av att han ådragit sig avtals- eller lagenligt skadeståndsansvar gentemot sina kunder."

IV — Domstolens rättspraxis

19. Innan jag gör en bedömning av de olika delarna av svaret på de frågor som ställts i detta mål skall det erinras om de grundläggande linjerna i den tolkning av artiklarna 17 och 27 i sjätte direktivet som gjorts i domstolens rättspraxis.

A — *Artikel 17 i sjätte direktivet*

20. Domstolen har först och främst klart angett att rätten att dra av mervärdesskatt på varor eller tjänster som används i skattepliktiga transaktioner inom de gränser som fastställts genom artikel 17 i sjätte direktivet utgör en av grunderna för gemenskapens skatteordning, eftersom denna rätt står i direkt samband med de grundläggande principerna om skatteneutralitet [9] och skattemässig likabehandling.

21. Domstolen har i synnerhet i domen i mål 50/87, kommissionen mot Frankrike, [10] fastslagit att "man av... kännetecknen för mervärdesskatten [kan] sluta sig till att avdragssystemet syftar till att helt befria företagaren från belastningen av den mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats inom ramen för hans ekonomiska verksamhet. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt säkerställer följaktligen att all ekonomisk verksamhet beskattas på ett *fullständigt* neutralt sätt, oberoende av verksamhetens mål eller resultat, förutsatt att verksamheten i sig själv är föremål för mervärdesskatt." [11] "[D]et [måste följaktligen], i avsaknad av bestämmelser som tillåter medlemsstaterna att begränsa de skattskyldigas avdragsrätt,... vara möjligt att omedelbart utöva denna rätt för hela beloppet av den skatt som hänför sig till ingående transaktioner." [12] Med andra ord fäster domstolen särskild vikt vid att det avdrag av mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 17 i sjätte direktivet är fullständigt och omedelbart. [13]

22. Det är värdefullt att på denna punkt hänvisa till domen i målet Intiem, [14] i vilken fastslogs att det system för avdrag av mervärdesskatt som fastställs i sjätte direktivet skall tillämpas "så, att dess tillämpningsområde i största möjliga mån motsvarar området för den skattskyldiges yrkesverksamhet". [15] Domstolen fastställde utifrån denna förutsättning att rätten att dra av mervärdesskatt som hade betalats för varor som, fastän de sålts till den skattskyldige för att användas uteslutande inom ramen för hans yrkesverksamhet, rent faktiskt hade gått till dennes anställda inte kunde undantas. [16]

9 — Se vad beträffar skatteneutralitetsprincipen dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman (REG 1985, s. 655; svensk specialutgåva, volym 8, s. 83), av den 29 februari 1996 i mål C-110/94, Inzo (REG 1996, s. I-857) och av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal (REG 1998, s. I-1), vilka Ampafrance har åberopat.

10 — Dom av den 21 september 1988 (REG 1988, s. 4797; svensk specialutgåva, volym 9, s. 599).

11 — Ibidem, punkt 15, min kursivering.

12 — Ibidem, punkt 16.

13 — Ibidem, punkt 19. I denna dom slog domstolen slutligen fast att det franska skattesystemet, som för de företag som hyrde ut fastigheter som de förvärvat eller låtit uppföra begränsade avdragsrätten för mervärdesskatt som de hade betalat tidigare, när det årliga intäktsbeloppet från uthyrningen av dessa fastigheter understeg 1/15 av fastigheternas värde, stred mot de tillämpliga gemenskapliga skattebestämmelserna.

14 — Dom av den 8 mars 1988 i mål 165/86 (REG 1988, s. 1471).

15 — Ibidem, punkt 14.

16 — Det skall emellertid påpekas att tolkningen av artikel 17 inte kan vara så vid att rätten att dra av mervärdesskatt utsträcks till fall eller ekonomisk verksamhet som inte uttryckligen omfattas att denna artikels tillämpningsområde. Till exempel fastslog domstolen i sin dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, BLP Group (REG 1995, s. I-983), att "avdragsrätten enligt punkterna 2 och 3 förutsätter att de aktuella varorna eller tjänsterna är direkt eller omedelbart kopplade till de skattepliktiga transaktionerna och att det slutliga målet som den skattskyldiga personen vill uppnå är utan betydelse" (punkt 19). Bortsett från de fall som uttryckligen anges i gemenskapens direktiv avseende mervärdesskatt gäller därför att "när en skattskyldig person tillhandahåller tjänster åt en annan skattskyldig vilken använder tjänsterna för att genomföra en skattefri transaktion så har den sistnämnde inte rätt att göra avdrag för den erlagda ingående mervärdesskatten, och detta inte heller när det yttersta syftet med den skattefria transaktionen är att genomföra en skattepliktig transaktion" (punkt 28).

23. Domstolen har haft tillfälle att bekräfta denna rättspraxis i domen i målet BP Soupergaz.[17] Domstolen upprepade först att "[e]nligt en för mervärdesskatteordningen grundläggande princip som följer av artikel 2 i första respektive sjätte direktivet, skall skatt utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden och avdrag medges för ingående skatt."[18] Vad gäller den avdragsrätt som avses i artiklarna 17 och följande i sjätte direktivet har domstolen fastställt att denna rätt "utgör en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen och kan därför i princip inte inskränkas. Av domstolens fasta rättspraxis... framgår att avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten. Varje begränsning av rätten till avdrag påverkar skattenivån och måste därför tillämpas på ett liknande sätt i alla medlemsstater. Undantag är följaktligen endast tillåtna när så uttryckligen anges i direktivet".[19]

24. Standstill-klausulen i artikel 17.6 i sjätte direktivet anses som ett sådant undantag från den allmänna bestämmelsen om avdrag. I två nyligen meddelade domar vägrade domstolen att tolka detta undantag strikt och tillerkände således medlemsstaterna ett stort utrymme för skönsmässig bedömning.

25. I mål C-43/96, kommissionen mot Frankrike,[20] uppkom särskilt frågan om ett nationellt undantag, vilket avses ovan, från avdragsrätten skulle begränsas till utgifter som inte strikt var rörelseutgifter, nämligen sådana som en skattskyldig har för varor och tjänster som inte är absolut oundgängliga för dennes yrkesutövning. Domstolen instämde inte i denna strikta tolkning, som kommissionen gjorde gällande. Domstolen fastslog att enligt den ifrågavarande bestämmelsen i sjätte direktivet "tillåts medlemsstaterna... att behålla nationella regler, enligt vilka mervärdesskatt som hänför sig till transportmedel som utgör själva redskapet för den skattskyldiges rörelse inte är avdragsgill".[21]

26. Domstolen förde samma resonemang i målet Royscott m.fl.[22], vilket precis som ovannämnda mål C-43/96, kommissionen mot Frankrike, avsåg frågan om nationella avvikelser som förbjöd avdrag av mervärdesskatt vid köp av bilar var förenliga med gemenskapsrätten. Domstolen fastslog att det framgick av den omtvistade standstill-klausulens ordalydelse, "som är klar och otvetydig, att bestämmelsen tillät medlemsstaterna att från avdragsrätten undanta även utgifter som strikt var rörelseutgifter".[23] Det utrymme för skönsmässig bedömning som lämnas medlemsstaterna

17 — Dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93 (REG 1995, s. I-1883).

18 — Ibidem, punkt 16.

19 — Ibidem, punkt 18.

20 — Dom av den 18 juni 1998 (REG 1998, s. I-3903).

21 — Punkt 18 i domen av den 18 juni 1998 i målet kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 20).

22 — Dom av den 5 oktober 1999 i mål C-305/97 (REG 1999, s. I-6671)

23 — Ibidem, punkt 23.

är följaktligen särskilt stort. Den enda begränsningen för de nationella myndigheterna är den att de inte kan "undanta alla eller nästan alla varor och tjänster från avdragssystemet". [24]

27. Även en annan aspekt av denna dom är viktig. Kommissionen hävdade att en medlemsstat kunde förlora rätten att behålla undantag från avdragsrätten som grundas på standstill-klausulen i artikel 17 i sjätte direktivet om medlemsstaten därefter hade ändrat sin nationella rätt på ett sätt som kunde göra den ifrågavarande klausulen icke tillämplig. [25] Domstolen svarade inte uttryckligen på detta påstående. Av dess inställning kan man *a contrario* sluta sig till att domstolen ansåg antingen att de omtvistade ändringarna av den nationella rätten i tvisten vid domstolen inte innebar att standstill-klausulen åsidosattes eller att ändringar i de nationella reglerna som började gälla efter klausulen inte motiverade att medlemsstaterna förlorade sina rättigheter enligt denna klausul. Under alla förhållanden behandlades frågan om vilka följder som de senare ändringarna i den nationella rätten medförde i förhållande till standstill-klausulen inte på ett uttömmande sätt av domstolen. [26]

28. För att förstå domstolens inställning vad gäller tolkningen av artikel 17.6 i sjätte direktivet är det nödvändigt att beakta att det har varit omöjligt för medlemsstaterna

24 — Ibidem, punkt 24.

25 — Se punkt 19 i den ovan i fotnot 22 nämnda domen i målet Royscott m.fl.: "Under den muntliga förhandlingen anförde kommissionen att det av domen av den 18 juni 1998 i mål C-43/96, kommissionen mot Frankrike (REG 1998, s. I-3903) framgår att Förenade kungariket visserligen till en början hade rätt att behålla ifrågavarande undantag från avdragsrätten. Förenade kungariket har dock enligt kommissionen förlorat denna rätt till följd av en ändring av den nationella rätten som åsidosatte 'standstill-klausulen' i artikel 17.6 i sjätte direktivet."

26 — Det skall emellertid nämnas två andra domar av domstolen som berör frågan om tolkningen av standstill-klausuler i sjätte direktivet. I målet kommissionen mot Tyskland (dom av den 27 oktober 1992 i mål C-74/91, REG 1992, s. I-5437) hade den tyska regeringen åberopat övergångsbestämmelserna i artikel 28.3 i sjätte direktivet — enligt vilka medlemsländerna har rätt att fortsätta att undanta vissa verksamheter från mervärdesskatt med avvikelse från gemenskapsbestämmelserna i sjätte direktivet — som enligt den tyska regeringen skulle göra det möjligt att anse den nationella lagstiftningen om beskattning av resebyråer som förenlig med gemenskapsrätten. Domstolen fastslog emellertid att eftersom denna stat inte hade behållit det allmänna beskattningssystem avseende mervärdesskatt som var tillämpligt för resebyråernas olika transaktioner innan sjätte direktivet trädde i kraft utan hade antagit ett särskilt system, vilket den inte heller bestred, kunde den inte längre göra gällande standstill-klausulen. Enligt den ifrågavarande domen är det med andra ord möjligt att en medlemsstat i vissa fall förlorar rätten till de fördelaktiga följderna för denna av en standstill-klausul i det sjätte direktivet om medlemsstaten har ändrat sin ursprungliga lagstiftning, nämligen den till förmån för vilken standstill-klausulen skulle ha kunnat gälla.
I den mer nyligen meddelade domen i målet Norbury Developments (dom av den 29 april 1999 i mål C-136/97, REG 1999, s. I-2491), som även den avsåg tolkningen och tillämpningen av standstill-klausulen i artikel 28.3 b i sjätte direktivet, erkände domstolen möjligheten för medlemsstaterna att behålla förmåner enligt standstill-klausulen för det fall de genom en senare rättsakt har endast delvis ändrat de nationella bestämmelser som var i kraft innan sjätte direktivet antogs. Domstolen påpekade även att den restriktiva tolkningen av en standstill-klausul, enligt vilken en medlemsstat har rätt att behålla de bestämmelser som fanns innan sjätte direktivet antogs men däremot inte får begränsa dess omfattning eller upphäva det, inte ens delvis, skulle motverka en enhetlig tillämpning av sjätte direktivet (se punkt 20 i domen Norbury Developments).
Av domstolens ovannämnda domar följer att när en medlemsstat har tillämpat en standstill-klausul i sjätte direktivet för att behålla nationell lagstiftning som hade antagits innan sjätte direktivet trädde i kraft, kan medlemsstaten införa ändringar eller begränsningar i denna lagstiftning under förutsättning att dessa ändringar inte strider mot den grundläggande rättssäkerhetsprincipen. Det skall anses som ett sådant särskilt fall när en medlemsstat uppenbart har övergivit den lagstiftning som gällde innan sjätte direktivet trädde i kraft, bland annat genom att utarbeta en ny lagstiftning, och därefter åberopar standstill-klausulen för att återuppliva de bestämmelser som tillämpades ursprungligen. Om man emellertid bortser från detta unika fall dras inte den behörighet som följer för medlemsstaterna av standstill-klausulen nödvändigtvis tillbaka av enbart den anledningen att de har ändrat de nationella bestämmelser som behållits med stöd av denna klausul.

och gemenskapsinstitutionerna att komma överens om vilka utgifter som inte skall berättiga till avdrag för mervärdesskatt.[27] Såväl domstolen och generaladvokaten i målet kommissionen mot Frankrike[28] som generaladvokaten i målet Royscot[29] har erinrat om de svårigheter som visade sig när de omtvistade bestämmelserna i sjätte direktivet utarbetades och om den långvariga oförmågan hos rådet som, även sedan den tidsfrist om fyra år som fastställts i detta direktiv[30] löpt ut, inte har vidtagit åtgärder på området. Även om gemenskapslagstiftaren, som är behörig på området, inte har lyckats utforma lämpliga bestämmelser, vilka skulle ha gjort det möjligt att upphäva standstill-klausulen i artikel 17 i sjätte direktivet, ankommer det inte på domstolen att överta dennes roll genom att föreslå en strikt tolkning av denna klausul.

B — *Artikel 27 i sjätte direktivet*

29. När det gäller artikel 27 i sjätte direktivet, enligt vilken bestämmelse rådet får bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda nationella åtgärder som avviker från bestämmelserna i direktivet för att förenkla skatteuttaget eller hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande, är domstolens rättspraxis för närvarande följande.

30. För det första framgick det klart i domen i mål 324/82, kommissionen mot Belgien[31], att den möjlighet som har getts de nationella myndigheterna att behålla en annorlunda lagstiftning eller genomföra en ny sådan endast ger rätt till avvikelser som är nödvändiga för att uppnå de i artikel 27 uttryckligen angivna målen, nämligen att förenkla skatteuttaget och att hindra skatteflykt eller skatteundandragande. I denna dom fastslog domstolen att eftersom Kungariket Belgien inte hade bevisat att de omtvistade nationella åtgärderna beträffande beskattning av bilar var nödvändiga för att ta itu med risken för skatteflykt eller skatteundandragande, hade Kungariket Belgien underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt gemenskapsrätten.

31. Vidare underströk domstolen i domen i målet Direct Cosmetics I[32] den exceptionella karaktären av de avvikelser som avses i artikel 27 i direktivet. En nationell lagstiftning som i enlighet med artikel 27.5 i sjätte direktivet avviker från bestämmelserna i detta direktiv kan inte ges en vid tolkning. Senare ändringar av denna lagstiftning som utsträcker tillämpningsområ-

27 — Se ovan punkterna 9 och 10 i detta förslag till avgörande.

28 — Punkt 19 i dom av den 18 juni 1998, kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 20) och punkterna 14—19 i generaladvokaten F.G. Jacobs förslag till avgörande i det målet.

29 — Punkterna 74—77 i generaladvokaten P. Légers förslag till avgörande i målet Royscot m.fl. (ovan fotnot 22).

30 — Artikel 17.6 första stycket i sjätte direktivet. Det skall påpekas att denna oförmåga enligt min mening kan motivera en talan mot denna institution enligt artikel 232 EG.

31 — Dom av den 10 april 1984 (REG 1984, s. 1861).

32 — Dom av den 13 februari 1985 i mål 5/84 (REG 1985, s. 617).

det för nationella regler som avviker från sjätte direktivet är förenliga med gemenskapsrätten endast om de godkänns av rådet i enlighet med artikel 27.2 i sjätte direktivet.

32. I domen i målet Direct Cosmetics och Laughton Photographs [33] anmodades domstolen att kontrollera om ett beslut av rådet om rätt att genomföra särskilda åtgärder som avvek från bestämmelserna i sjätte direktivet var giltigt. Domstolen prövade huruvida rådets godkännande beslut var lagenligt med hänsyn till de i artikel 27 i sjätte direktivet angivna kriterierna, proportionalitetsprincipen och grundprinciperna för direktivet. Sedan domstolen hade konstaterat att det i den berörda medlemsstatens underrättelse till kommissionen i enlighet med artikel 27.2 i sjätte direktivet i "tillräckligt hög grad" förklarades vilka behov som den ifrågavarande nationella åtgärden var avsedd att tillgodose och att den innehöll alla de upplysningar som var nödvändiga för att precisera det mål som skulle uppnås, [34] fastslog domstolen slutligen att de åtgärder som hade godtagits i rådets beslut inte var oproportionerliga i förhållande till det eftersträvade målet. [35] Vid denna bedömning beaktades emellertid den "rörelsefrihet" som de ifrågavarande åtgärderna gav de behöriga skattemyndigheterna "för att nämnda åtgärd skall kunna komma till användning i de fall där dess tillämpning kan anses befogad". [36]

33. Denna rättspraxis låg också till grund för domen i målet BP Soupergaz [37], enligt vilken nationella undantag från sjätte direktivet "endast kan betraktas som förenliga med gemenskapsrätten om de dels ryms inom ramen för de målsättningar som framgår av artikel 27.1, dels har meddelats kommissionen och godkänts av rådet antingen implicit eller explicit, i den ordning som föreskrivs i punkterna 1—4 i samma artikel". [38]

34. Slutligen anmodades domstolen i målet Skripalle [39] att fastställa tillämpningsområdet för det bemyndigande som rådet hade beviljat Förbundsrepubliken Tyskland i enlighet med artikel 27 i sjätte direktivet att genomföra en särskild åtgärd som avvek från bestämmelserna i detta direktiv beträffande beskattning av tjänster mot vederlag mellan medlemmar i en familj eller mellan andra närstående. I denna dom påpekade domstolen att "nationella undantagsbestämmelser som har till syfte att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande [skall] tolkas restriktivt" och att de inte kan föreskriva undantag från de allmänna reglerna i sjätte direktivet "utom då detta är absolut nödvändigt för att uppnå detta syfte". [40] När domstolen undersökte i vilken mån dessa förutsättningar var uppfyllda i det förevarande målet, påpekade domstolen, samtidigt som den konstaterade att det kunde föreligga en risk för skatteflykt eller skatteundandragande mellan medlemmar i en familj eller mellan andra närstående, att en sådan risk inte föreligger

33 — Dom av den 12 juli 1988 i målen 138/86 och 139/86 (REG 1988, s. 3937; svensk specialutgåva, volym 9, s. 535, nedan kallad domen i målet Direct Cosmetics II).

34 — Ibidem, punkt 36.

35 — Ibidem, punkt 48.

36 — Ibidem, punkt 44.

37 — Se ovan fotnot 17.

38 — Ibidem, punkt 22.

39 — Dom av den 29 maj 1997 i mål C-63/96 (REG 1997, s. I-2847).

40 — Ibidem punkt 24.

"när det av objektiva fakta framgår att skattebetalaren har förfarit korrekt". [41] Av denna anledning fastställde domstolen på ett restriktivt sätt tillämpningsområdet för rådets bemyndigandet till Förbundsrepubliken Tyskland.

35. Av den rättspraxis som har bedömts ovan följer att domstolen har angett följande riktlinjer vad beträffar den omtvistade frågan. Avdrag för mervärdesskatt på varor och tjänster som används på en mellanliggande nivå som föregår genomförandet av andra skattepliktiga transaktioner är inom den ram som föreskrivs i artikel 17 i sjätte direktivet en viktig beståndsdel i gemenskapens mervärdesskatteordning, vilken har direkt samband med den grundläggande principen om skatteneutralitet. Undantagen från denna allmänna regel, vilka följer bland annat av den möjlighet som anges i artikel 27 i sjätte direktivet att införa nya avvikelser från det allmänna systemet i detta direktiv, skall därför i princip tolkas strikt. De möjligheter till avvikelser som getts till medlemsstaterna genom deras behörighet att med tillämpning av standstill-klausulen i artikel 17.6 i sjätte direktivet behålla de undantag från rätten att dra av mervärdesskatt som gällde innan direktivet trädde i kraft är emellertid enligt nuvarande rättspraxis särskilt vida, eftersom de gäller samtliga utgifter oberoende av om de har uppkommit i rörelsen eller inte. Den enda begränsning som finns för denna behörighet för medlemsstaterna att utesluta rätt till avdrag för mervärdesskatt avser det extrema fall där en medlemsstat till slut har uteslutit nästan att varor och tjänster från systemet med avdragsrätt.

41 — Ibidem, punkt 26.

V — Föremålet för rådets beslut 89/487

36. Innan jag undersöker huruvida det omtvistade beslutet är lagenligt är det nödvändigt att fastställa det exakta föremålet för beslutet. Ampafrance har anfört att den avvikelse som rådet medgav Republiken Frankrike omfattar samtliga utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning oberoende av till förmån för vem som den skattskyldige har haft utgifterna. Den franska regeringen har däremot hävdat att med hänsyn till sammanhanget på den nationella rättsordningens plan för det omtvistade beslutet kan det endast avse undantag från rätten att dra av mervärdesskatt på utgifter som uppkommit till förmån för den som i förhållande till det berörda företaget är tredje man. Kommissionen förefaller ansluta sig till denna ståndpunkt. Sanofi och rådet går inte in på denna fråga i sina yttranden.

A — *Parternas argument*

37. Ampafrance har för det första redogjort för sin åsikt avseende den skatterätt

som är tillämplig i Frankrike. Ampafrance anser att det ursprungliga systemet, vilket infördes genom ovannämnda dekret av år 1967, endast uteslöt utgifter som uppkommit för att tillgodose ett företags lednings eller personals individuella behov från rätten till avdrag för mervärdesskatt. Genom dekretet av år 1979 utsträcktes undantaget från rätten att dra av mervärdesskatt till samtliga utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning utan någon skillnad beroende på om de hade uppkommit till förmån för företagets ledning och personal eller för tredje man. Vidare gjordes i dekretet ingen skillnad mellan utgifter beroende på om de var hänförliga till rörelsen eller inte. Ampafrance har vidare understrukit att Conseil d'État i sin dom av den 3 februari 1989 i målet Alitalia fastslog att undantaget från rätten att dra av mervärdesskatt på de omtvistade utgifterna, som den skattskyldige hade haft till förmån för tredje man, stred mot gemenskapsrätten. Beträffande utgifter av denna art som har uppkommit till förmån för företagets ledning eller personal har Ampafrance från Conseil d'États rättspraxis [42] från tiden före domen i målet Alitalia slutit sig till att mervärdesskatt på dessa utgifter kunde dras av i enlighet med dekretet av år 1967 om det bevisades att de hade uppkommit i rörelsen. Ampafrance drar av Conseil d'États rättspraxis den slutsatsen att det aldrig bestridits att det var möjligt för de skattskyldiga att dra av mervärdesskatt på utgifter som står i direkt samband med deras näringsverksamhet. Ampafrance har anfört att det är av denna anledning som de franska myndigheterna inledde det förfarande som föreskrivs i artikel 27 i sjätte direktivet för att få rådets tillåtelse att undanta samtliga utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning från rätten till avdrag av mervärdesskatt oavsett om de har uppkommit i rörelsen eller inte.

38. Ampafrance har åberopat den ovan angivna tolkningen, vilken Ampafrance har föreslagit i förhållande till det skattesystem som var i kraft i Frankrike från år 1967, till stöd för ståndpunkten att beslut 89/487, som är omtvistat i detta fall, omfattar kategorin av utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning i deras helhet och inte endast utgifter som skattskyldiga företag har för tredje man. Ampafrance har hävdat att eftersom Republiken Frankrike har behållit dekretet av år 1967 i kraft gör standstillklausulen i artikel 17 i sjätte direktivet endast det möjligt för Republiken Frankrike att utesluta utgifter för att tillgodose ett företags lednings eller personals individuella behov från rätten att dra av mervärdesskatt. Den omständigheten att Conseil d'État i den ovannämnda domen i målet Alitalia endast konstaterade att de bestämmelser i dekretet av år 1979 som avsåg utgifter som uppkommit till förmån för tredje man inte var förenliga med gemenskapsrätten kan inte enligt Ampafrance tolkas som att det allmänna undantaget från rätten att dra av mervärdesskatt på utgifter som uppkommit till förmån för det skattskyldiga företagets personal, såsom undantaget föreskrevs i dekretet av år 1979 och såsom det har fortsatt att tillämpas fram till nu, omfattas av standstillklausulen i artikel 17 i sjätte direktivet och således är förenligt med gemenskapsrätten. Ampafrance anser under alla förhållanden att genom dekretet av år 1979 upphävdes det av år 1967. Republiken Frankrike hade följaktligen förlorat möjligheten att åberopa standstill-klausulen när den inledde det förfarande som föreskrivs i artikel 27 i sjätte direktivet. Ampafrance

42 — Ampafrance har särskilt åberopat domen av den 9 juli 1977 i målet Chaussures Myris och av den 13 februari 1980 i målet SA Locafrance.

drar av detta slutsatsen att det logiskt följer att rådets bemyndigande i beslut 89/487 endast kunde avse utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning i deras helhet.

39. Sanofi intog samma ståndpunkt vid förhandlingen. Sanofi har hävdat att det ifrågavarande beslutet avsåg alla utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning oberoende av till förmån för vem som dessa utgifter uppkommit.

40. Den franska regeringen har däremot hävdat att föremålet för rådets omtvistade beslut är uppenbart mer begränsat än det som sökandena har beskrivit i målen vid de nationella domstolarna. Den franska regeringen har i detta avseende åberopat Conseil d'État:s dom i målet Alitalia, av vilken den *a contrario* drar slutsatsen att det allmänna undantaget från rätten att dra av mervärdesskatt på utgifter för logi, etc. som uppkommit till förmån för skattskyldiga företags ledning eller personal, vilket undantag infördes redan genom dekretet av år 1967, omfattades av standstill-klausulen i artikel 17.6 i sjätte direktivet och således inte stred mot gemenskapsrätten. Efter domen i målet Alitalia beslutade Republiken Frankrike, för att ta itu med det speciella problem som uppkom genom den skattemässiga behandlingen av utgifter som företagen haft till förmån för tredje man, att använda den möjlighet som den gavs i artikel 27.1 i sjätte direktivet genom att underställa kommissionen en begäran enligt denna bestämmelse. Den franska regeringen har följaktligen anfört att undantaget från rätten till avdrag för mervärdesskatt på utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning, med hänsyn till den ram inom vilken begäran lämnades till gemenskapsinstitutionerna, i beslut 89/487 är begränsat till endast de fall där företagen har haft dessa utgifter till förmån för tredje man.

41. I detta avseende har kommissionen påpekat att den avvikelse från de allmänna bestämmelserna i sjätte direktivet som infördes genom beslut 89/487 avser punkt 2 i artikel 17 i sjätte direktivet och inte punkt 6 i samma artikel, vilket av misstag angetts i det ifrågavarande beslutet. Kommissionen har anfört att den begäran som de franska myndigheterna gav in var inom ramen för artikel 17.2 i sjätte direktivet och avsåg en ändring av den nationella lagstiftningen som fanns i riktning mot en utvidgning av undantaget från rätten att dra av mervärdesskatt endast för fallet med utgifter som skattskyldiga företag haft till förmån för tredje man. Kommissionen har hävdat att denna strikta tolkning av beslut 89/487 grundas på Conseil d'État:s ovannämnda dom i målet Alitalia, i vilken Conseil d'État fastslog att utvidgningen av det nationella systemet med undantag från rätten att dra av mervärdesskatt stred mot gemenskapsrätten endast i den mån den avsåg den särskilda kategorin av utgifter som hade uppkommit till förmån för tredje man.

42. Under det muntliga förfarandet fäste parterna särskild vikt vid frågan om att fastställa vilka bestämmelser i sjätte direktivet som Republiken rankrike begärde

bemyndigande att få avvika från, vilket bemyndigande medgavs Republiken Frankrike genom rådets ifrågavarande beslut. Kommissionen har bekräftat sin ståndpunkt att det rörde sig om punkt 2 i artikel 17 och inte punkt 6, vilket av misstag angetts i beslutet. Den franska regeringen och rådet anser att den ifrågavarande avvikelsen var helt lagenlig och under alla förhållanden avsåg såväl punkt 2 som punkt 6 i artikel 17 i sjätte direktivet. Sökandena i målen vid de nationella domstolarna har betonat att eftersom artikel 17.6 i sjätte direktivet nämns i beslutet, kan kommissionen inte hävda att det är fråga om ett rent misstag. Eftersom kommissionen har bemyndigat införandet av en avvikelse från artikel 17.6 är det ifrågavarande beslutet ogiltigt.

B — *Min ståndpunkt i de ovan angivna frågorna*

a) Bestämmelser i sjätte direktivet från vilka får avvikas enligt ifrågavarande beslut

43. Jag skall först bedöma i vilken mån det omtvistade beslutet avsåg bestämmelserna i punkt 6 i artikel 17 i sjätte direktivet och/eller de i punkt 2 i samma artikel. Jag anser att den förra av dessa ståndpunkter inte kan godtas. Man kan först och främst ställa frågan vad införandet av avvikelser från standstill-klausulen i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet består i. En trolig förklaring är att genom det ifrågavarande beslutet bemyndigades Republiken Frankrike att utvidga tillämpningsområdet för den ifrågavarande standstill-klausulen genom att det genom beslutet infördes undantag från rätten att dra av mervärdesskatt utöver de undantag som föreskrevs i den nationella lagstiftningen när sjätte direktivet trädde i kraft. I det fallet kan det emellertid inte vara fråga om en utvidgning av föremålet för standstill-klausulen, eftersom den fråga som uppkommer i Frankrike inte handlar om att en lagstiftning som finns sedan tidigare *behålls* utan om att nya nationella bestämmelser som strider mot sjätte direktivet *införs*. Dessa nationella bestämmelser strider inte mot standstill-klausulen i artikel 17.6 i sjätte direktivet, utan omfattas helt enkelt inte av denna klausul. De strider emellertid mot bestämmelserna i artikel 17.2 och det är av denna anledning som det är nödvändigt att tillställa rådet den i artikel 27 föreskrivna begäran om bemyndigande. Det strider därför mot logiken i sjätte direktivet att åberopa artikel 27 i detta direktiv för att motivera att nationella avvikelser från standstill-klausulen införs. Genom artikel 27 ges medlemsstaterna en möjlighet att avvika från bestämmelserna i sjätte direktivet genom att *anta* nya åtgärder, inte genom att *behålla* bestämmelser som var i kraft innan detta direktiv antogs. De senare bestämmelserna omfattas under alla förhållanden av standstill-klausulen i artikel 17.6, och det är inte nödvändigt att de godkänns av rådet i enlighet med det förfarande som föreskrivs i artikel 27 i sjätte direktivet. Följaktligen är hänvisningen i rådets ifrågavarande beslut till artikel 17.6 uppenbart felaktig, och kommissionen har med rätta påpekat att de

undantag från rätten att dra av mervärdesskatt som Republiken Frankrike har föreslagit med nödvändighet omfattas av punkt 2 i denna artikel.

44. Följaktligen uppkommer frågan om denna felaktiga hänvisning till punkt 6 i stället för till punkt 2 i artikel 17 gör det ifrågavarande beslutet felaktigt och följaktligen ogiltigt, vilket sökandena i målen vid de nationella domstolarna har hävdat, eller om hänvisningen utgör en brist i det ifrågavarande beslutet som kan avhjälpas, vilket kommissionen har gjort gällande. Sanningen är att under hela förfarandet med att utarbeta beslutet förefaller den franska regeringen i sin begäran enligt artikel 27 i sjätte direktivet, kommissionen i sitt förslag som presenterades för rådet [KOM(89) 346 slutlig av den 10 juli 1989] och rådet i sitt beslut ha gjort sig skyldiga till en felaktig rättslig bedömning vad gäller de bestämmelser i sjätte direktivet enligt vilka begärdes bemyndigande att göra en avvikelse. Republiken Frankrikes begäran avser artikel 17.6, och i kommissionens förslag och rådets beslut nämns samma bestämmelse. Man skulle därför kunna hävda att det omtvistade beslutet inte är lagenligt, eftersom dess rättsliga föremål är felaktigt.

att kontrollera i vilken mån som de tillämpliga gemenskapsrättsliga bestämmelserna har iakttagits i förevarande fall, oavsett om den hänvisning som har gjorts i beslutet är riktig eller felaktig. Den grundläggande fråga som i synnerhet uppkommer är i vilken mån Republiken Frankrike kunde använda den rättsliga vägen i artikel 27 i sjätte direktivet för att införa nationella bestämmelser som avvek från bestämmelserna i sjätte direktivet, även om denna medlemsstat och de gemenskapsinstitutioner som medgav det ifrågavarande bemyndigandet av misstag trodde att de nationella bestämmelserna stred mot punkt 6 i artikel 17 i sjätte direktivet och inte mot punkt 2 i samma artikel. Det är tillräckligt att påpeka att de undantag från rätten att dra av mervärdesskatt som Republiken Frankrike underställde rådets godkännande helt säkert inte stred mot punkt 6 i artikel 17 i sjätte direktivet utan mot punkt 2 i samma artikel.

b) Räckvidden av det undantag från rätten att dra av mervärdesskatt som bemyndigades genom det ifrågavarande beslutet

45. Jag anser emellertid att en sådan lösning skulle vara överdrivet sträng. Jag anser inte att den omständigheten att de parter som samarbetade vid antagandet av den ifrågavarande gemenskapsrättsakten felaktigt fastställde den tillämpliga rättsliga ramen är tillräckligt för att motivera att man automatiskt och oåterkalleligt dömer ut denna rättsakt. Det är däremot lämpligt

46. Det återstår att avgöra om det undantag från rätten att dra av mervärdesskatt på utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning som bemyndigades genom rådets ifrågavarande beslut omfattar samtliga dessa utgifter oberoende av till förmån för vem som de har uppkommit eller endast avser utgifter som har uppkommit till förmån för tredje man. Jag

tar som utgångspunkt vid denna bedömning den skrivelse i vilken Republiken Frankrike begärde att artikel 27 i sjätte direktivet skulle användas för att införa nationella bestämmelser som avvek från de allmänna bestämmelserna i sjätte direktivet. Såväl den franska regeringen som kommissionen har hänvisat till denna skrivelse och anser att det följer indirekt av denna att Republiken Frankrikes begäran om bemyndigande till rådet avsåg endast utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning som hade uppkommit till förmån för tredje man.

47. Jag anser att de franska myndigheternas argument som de angetts i den skrivelse som de tillställde kommissionen den 13 april 1989 innehåller en grundläggande motsägelse. För det första är det underförstått i skrivelsen att undantaget i nationell rätt från rätten att dra av mervärdesskatt för de omtvistade utgifterna för ett företags ledning och personal grundas på det ovannämnda dekretet av år 1967, vilket i princip omfattas av standstill-klausulen i artikel 17.6 i sjätte direktivet. Undantaget från rätten att dra av mervärdesskatt på utgifter av samma art som företagen har haft till förmån för tredje man förefaller däremot, särskilt sedan Conseil d'Etats dom i målet Alitalia, inte ha någon rättslig grund i den nationella lagstiftning som gällde före sjätte direktivet. För det andra har Republiken Frankrikes begäran om ett bemyndigande att avvika från reglerna i sjätte direktivet i enlighet med artikel 27 en sådan lydelse att den avser samtliga utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning och att utgifterna avser ett företags ledning och personal eller tredje man. Sammanfattningsvis framgår det av innehållet i den ovannämnda skrivelse som Republiken Frankrike tillställde kommissionen att medan Republiken Frankrike föreföll anse att undantaget från rätten att dra av mervärdesskatt, åtminstone på utgifter för ett företags ledning och personal, omfattades av standstill-klausulen, begärde Republiken Frankrike emellertid att artikel 27 skulle tillämpas på hela den nationella lagstiftningen om undantag från rätten att dra av mervärdesskatt på utgifter för logi, restaurangbesök, etc., utan att skilja mellan å ena sidan ledning och personal och å andra sidan tredje man.

48. Vad beträffar själva beslut 89/487 skall det påpekas att dess tillämpningsområde är klart angivet. Genom beslutet utesluts samtliga utgifter för "logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning" från rätten att dra av mervärdesskatt, oberoende av till förmån för vem som företaget har haft utgiften. Gemenskapslagstiftaren har med andra ord godtagit att man när det gäller de omtvistade utgifterna allmänt avviker från de regler som i allmänhet godtas i artikel 17 i sjätte direktivet.

49. Fråga uppkommer i vilken mån rådets här bedömda beslut riktigt tolkat omfattar endast fall med undantag från rätten att dra

av mervärdesskatt på utgifter som uppkommit till förmån för tredje man och inte till förmån för ett företags ledning eller personal med hänsyn till att den senare utgiftskategorin redan omfattas av de nationella bestämmelser som avses i standstill-klausulen i artikel 17.6 i sjätte direktivet, vilket Republiken Frankrike har hävdat och även kommissionen indirekt. Jag kan inte ansluta mig till den föreslagna lösningen som jag precis har beskrivit. Denna skulle innebära ett erkännande av möjligheten att tolka innehållet i gemenskapsinstitutionernas rättsakter mot bakgrund av nationell rätt och dessutom i en mening som strider mot rättsakternas ordalydelse. Lydelsen av beslut 89/487 lämnar inte någon tveksamhet om dess omfattning. Genom beslutet ges Republiken Frankrike möjlighet att utesluta utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning i deras helhet från rätten att dra av mervärdesskatt, oberoende av till förmån för vem som utgifterna har uppkommit och oberoende av om de har ett löst eller nära förhållande till den skattskyldiges näringsverksamhet. Uppfattningen att det ifrågavarande beslutet, trots dess klarhet, med hänsyn till den lagstiftning som var i kraft tidigare inte skall tillämpas på samtliga de fall som anges i dessa bestämmelser utan endast på vissa av dem innebär för det första att själva grunderna för gemenskapernas rättsordning åsidosätts, eftersom tolkningen av en gemenskaplig rättsregel underkastas faktorer i den nationella rätten. Uppfattningen strider också mot den grundläggande rättssäkerhetsprincipen, eftersom den gör det möjligt att tolka en regel i en mening som strider mot dess lydelse och därvid vilseleda rättssubjekten vad gäller dess tillämpningsområde. Under alla förhållanden kan Republiken Frankrike, med hänsyn till den allmänna principen att ingen kan åberopa sitt eget försumliga eller rättsstridiga beteende till sitt försvar (*nemo auditur propriam turpitudinem allegans)*, inte begära en tolkning *contra legem* av beslut 89/487.

50. Det skall slutligen påpekas att det franska nationella rättsläget, vilket Republiken Frankrike har åberopat, är allt annat än klart. I Conseil d'État ovannämnda dom påpekas endast — vilket kan underkännas — att undantaget från rätten att dra av mervärdesskatt på de omtvistade utgifterna, som uppkommit till förmån för ett företags ledning eller personal, vilket undantag föreskrevs i dekretet av år 1979, omfattades av standstill-klausulen genom det tidigare dekretet av år 1967. Vidare framgår det inte klart om det avsnitt av beslut 89/487 i vilket undantag från rätten att dra av mervärdesskatt på "utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning" bemyndigas har ett begreppsmässigt innehåll som är detsamma som det i artiklarna 7 och 11 i dekretet av år 1967, enligt vilka dels "skatt på utgifter för logi för eller inkvartering av ett företags ledning eller personal... inte [är] avdragsgill", dels "skatt på utgifter för individuella behov som ett företags ledning eller personal har, däribland skatt på utgifter för mottagningar, restaurangbesök och underhållning,... inte [är] avdragsgill". Utöver den annorlunda ordalydelsen uppkommer frågan i vilken mån de omtvistade bestämmelserna i dekretet av år 1967 förbjuder avdrag av mervärdesskatt på de ifrågava-

rande utgifterna även när de strikt är rörelseutgifter.[43] Om man anser detta inte vara fallet[44], det vill säga om avdrag av mervärdesskatt på utgifter i rörelsen anses möjlig även med hänsyn till dekretet av år 1967, blir dekretets tillämpningsområde snävare än det för beslut 89/487, eftersom rätten att dra av mervärdesskatt på dessa utgifter inte i detta utesluts allmänt. Frågan om räckvidden av den nationella lagstiftningen och särskilt av dekretet av år 1967 omfattas naturligtvis inte av domstolens behörighet utan av den nationella domstolens. Om jag återvänder till den förutsättning på vilken jag har grundat mitt resonemang skulle det emellertid strida mot själva innehållet i gemenskapsrätten att ge den nationella domstolen behörighet att fastställa innehållet i en gemenskapsrättsakt *genom* en tolkning av sin nationella lagstiftning.

förhållande till det skattskyldiga företaget är tredje man och inte när de avser dess ledning eller personal. Jag anser således att det omtvistade beslutet omfattar de två ovannämnda kategorierna av utgifter, vilket framgår klart av dess ordalydelse. Frågan om att fastställa vilket skattesystem som gäller i Frankrike om beslut 89/487 slutligen bedöms strida mot gemenskapsrätten är en annan fråga. Jag återkommer till denna fråga — till den del den avser tillämpningen av sjätte direktivet — endast om jag efter att ha kontrollerat om rådets här undersökta beslut är lagenligt bestrider att det är giltigt.

VI — Huruvida beslut 89/487 är lagenligt

A — *Parternas argument*

51. Med hänsyn till övervägandena ovan anser jag att det inte skulle vara riktigt att försöka återställa betydelsen av beslut 89/487 *genom* fransk rätt och att omformulera innehållet i detta beslut genom att få den att innehålla ett bemyndigande för Republiken Frankrike att undanta vissa utgifter från rätten att dra av mervärdesskatt endast i de fall där dessa utgifter har uppkommit till förmån för den som i

a) Ampafrance

52. Ampafrance har hävdat att det omtvistade beslutet dels strider mot målen med artikel 27.1 i sjätte direktivet, dels inte uppfyller proportionalitetsprincipens krav.

53. Vad beträffar målen med artikel 27 så består de endast i att skatteuttaget skall

43 — Se ovan de argument som Ampafrance har utvecklat på denna punkt och Conseil d'Etats rättspraxis, till vilka Ampafrance har hänvisat (punkt 37 i detta förslag till avgörande).

44 — Denna lösning bekräftas även av en bokstavlig tolkning av dekretet av år 1967, av vilket förefaller framgå att även om utgifterna för logi för ett företags ledning och personal utesluts helt från rätten att dra av mervärdesskatt, är andra närliggande utgifter (mat, underhållning, etcetera) endast uteslutna om de avser arbetstagarnas "individuella behov".

förenklas och att vissa fall av skatteflykt eller skatteundandragande skall hindras. Den franska regeringen hänvisade i sin begäran till det senare av dessa mål, det vill säga den förklarade att den önskade ta itu med vissa fall av skatteflykt och skatteundandragande. Rådet kunde för sin del i enlighet med domstolens fasta rättspraxis[45] inte bemyndiga medlemsstaten att genomföra nationella avvikelser från bestämmelserna i sjätte direktivet som syftade till att uppnå andra mål än dem som förekommer i den begränsade uppräkningen i den omtvistade bestämmelsen i sjätte direktivet. Ampafrance har anfört att det ifrågavarande undantaget från rätten att dra av mervärdesskatt emellertid inte grundas på en vilja att vidta sanktionsåtgärder mot vissa fall av skatteflykt eller skatteundandragande, utan grundas på en "presumtion" att det föreligger risk för skatteflykt eller skatteundandragande till följd av de aktuella utgifternas "blandade" karaktär (privata och rörelserelaterade). De franska myndigheterna syftade således inte till att undanröja de risker som förekommer i den begränsade uppräkningen i sjätte direktivet, utan försökte i stället att införa ett system enligt vilket de inte längre behöver kontrollera om vissa utgifter har uppkommit i rörelsen eller inte. Ampafrance har för övrigt understrukit att i Frankrike får utgifter i rörelsen för mottagningar enligt artikel 39.1.1 i CGI dras av från den vinst på vilken det betalas bolagsskatt, om det bevisas att utgifterna har uppkommit i företagets intresse. Ampafrance har anfört att detta påpekande är tillräckligt för att bevisa att det inte föreligger någon verklig risk för skatteflykt eller skatteundandragande som har samband med avdrag för utgifter för mottagningar. Vidare anser Ampafrance att beslut 89/487 antogs på ett sätt som innebar att förfarandet i artikel 27 i sjätte direktivet kringgicks. För det första syftar beslutet till att införa ett ytterligare undantag från rätten att dra av mervärdesskatt som hade föreslagits och sedan avfärdats när sjätte direktivet antogs. För det andra rör det sig om ett indirekt sätt att undvika följderna för den nationella rättsordningen av Conseil d'État ovannämnda dom i målet Alitalia,[46] i vilken Conseil d'État ogiltigförklarade vissa bestämmelser i dekretet av år 1979.

54. Vad beträffar proportionalitetsprincipen anser Ampafrance att det genom de omtvistade bestämmelserna i beslut 89/487 införs ett allmänt och systematiskt undantag från rätten att dra av mervärdesskatt utan att behöva bevisa att risk för skatteflykt eller skatteundandragande verkligen föreligger. Eftersom bestämmelserna innebär en presumtion som utesluter motbevisning med stöd av vilken det är möjligt att utesluta rätten att dra av mervärdesskatt även för det fall där det bevisas att det inte föreligger någon som helst risk för skatteuttaget, är de aktuella bestämmelserna följaktligen oproportionerliga i förhållande till det eftersträvade målet. Ampafrance anser vidare att det enligt fransk rätt finns andra åtgärder som skulle göra det möjligt för skattemyndigheterna att på ett effektivt sätt ta itu med problemet med skatteflykt och skatteundandragande. Till exempel föreskrivs i artikel 230.1 i bilaga II till CGI att mervärdesskatt på varor och tjänster som skattskyldiga själva förvärvar eller tillägnar sig endast får dras av om dessa varor och tjänster är "nödvändiga" för deras näringsverksamhet. En strikt tillämpning av denna bestämmelse är tillräcklig för att säkerställa att skattelagstiftningen iakttas och för att göra det möjligt att genomföra effektiva skattekontroller. Ampafrance

45 — Se domen i målet Skripalle (ovan fotnot 39), punkt 30

46 — Se punkt 14 ovan.

har vidare påpekat att det enligt fransk rätt finns ett effektivt kontrollsystem för utgifterna i fråga, nämligen det system enligt vilket man är skyldig att upprätta en detaljerad sammanställning av de allmänna utgifterna, vilken skall fogas till årsredovisningen. Ampafrance drar slutligen den slutsatsen av den ovannämnda domen i målet kommissionen mot Belgien[47] att nationella åtgärder för att hindra risker för skatteflykt eller skatteundandragande endast kan avvika från det allmänna systemet i sjätte direktivet inom gränserna för vad som är strikt nödvändigt för att uppnå detta mål. Eftersom det finns åtgärder som är mindre betungande för de skattskyldiga än ett allmänt och systematiskt undantag från rätten att dra av mervärdesskatten på de omtvistade utgifterna, strider detta undantag mot gemenskapsrätten.

55. Sammanfattningsvis anser Ampafrance att rådets omtvistade beslut inte uppfyller kraven enligt proportionalitetsprincipen, eftersom det genom beslutet på ett allmänt och absolut sätt införs en presumtion som utesluter motbevisning som bygger på att det finns risk för skatteflykt eller skatteundandragande utan att skattemyndigheten skall bevisa denna risk och utan att den skattskyldige kan lägga fram motbevis, medan det i Frankrike finns åtgärder som är mindre betungande som gör det möjligt att ta itu med denna sorts situationer.

b) Sanofi

56. Sanofi har anfört motsvarande grunder för sina ståndpunkter. Sedan Sanofi förklarat varför frågan för förhandsavgörande, i vilken giltigheten av en gemenskapsinstitutions rättsakt bestrids, kan tas upp till sakprövning, har Sanofi inriktat sin analys på proportionalitetsfrågan. Sanofi har hävdat att beslut 89/487 inte uppfyller kraven enligt proportionalitetsprincipen, eftersom beslutets mål skulle kunna uppnås med andra medel som i mindre utsträckning åsidosätter sjätte direktivets mål. Sanofi anser vidare att det anhängiga målet uppvisar likheter med det som ledde till domen i målet kommissionen mot Belgien,[48] i vilken domstolen fastslog att nationella bestämmelser som helt och systematiskt avvek från bestämmelserna i sjätte direktivet var oproportionerliga i förhållande till det eftersträvade målet. Sanofi har vidare anfört att motiveringen av det ifrågavarande beslutet är mycket kortfattad och inte innehåller en redogörelse för skälen till att den av Republiken Frankrike föreslagna avvikelsen skulle bemyndigas. Med hänsyn till bristerna i beslutets motivering kan domstolen inte bedöma dess proportionalitet och beslutet är därför ogiltigt.

57. Vidare har även Sanofi hänvisat till bestämmelserna i fransk rätt om bolagsskatt och påpekat att utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning får dras av från skattepliktig inkomst. När det gäller de särskilda bestämmelserna om bolagsskatt anses med andra ord möjligheten att dra av de

47 — Se ovan fotnot 31.

48 — Se ovan fotnot 31.

omtvistade utgifterna av den franske lagstiftaren inte automatiskt innebära skatteflykt eller skatteundandragande. Följaktligen innebär införandet av en presumtion som utesluter motbevisning för skatteflykt eller skatteundandragande en oproportionerlig skyddsåtgärd avseende överensstämmelsen med skattelagstiftningen, eftersom denna överensstämmelse skulle kunna säkerställas genom en effektiv faktisk kontroll av utgifterna i fråga. Sanofi anser att det föreskrivs en sådan effektiv kontroll i artikel 230 i bilaga II till CGI, enligt vilken utgifter som inte har uppkommit i företagets "intresse" inte kan bli föremål avdrag för mervärdesskatt.

58. Sanofi har slutligen tillagt två argument. Sanofi har för det första hänvisat till nationell rätt i ett stort antal medlemsstater som medger avdrag för de omtvistade utgifterna. Sanofi förstår således inte de svårigheter beträffande kontroll av skatteflykt eller skatteundandragande som den franska regeringen har åberopat och som föreligger enligt rådet. Sanofi har för det andra påpekat att den omtvistade avvikelsen, vars införande av Republiken Frankrike bemyndigades genom beslut 89/487, gällde endast för en begränsad tid. Genom rådets oförmåga att anta de regler som avses i artikel 17.6 första stycket i sjätte direktivet har denna tillfälliga situation kommit att fortsätta att råda, och denna avvikelse har därför oundvikligen blivit oproportionerlig i förhållande till det mål som eftersträvas med avvikelsen. Sanofi har med hänsyn till vad som anförts ovan föreslagit att domstolen skall ogiltigförklara beslut 89/487.

c) Den franska regeringen

59. Den franska regeringen har för det första erinrat om att mervärdesskatteordningen har som grundläggande mål att det sista konsumtionsledet och inte mellanliggande konsumtion i en annan skattepliktig ekonomisk verksamhet skall beskattas.[49] Det är emellertid inte alltid lätt att för vissa kategorier av utgifter avgöra om de har uppkommit för att tillgodose yrkesmässiga eller privata behov, på grundval av vilket kriterium man fastställer om det rör sig om det sista konsumtionsledet eller ett mellanliggande. Denna svårighet är tillräcklig för att öppna dörren för skatteflykt eller skatteundandragande av de skattskyldiga, vilket kommissionen för övrigt underströk i sitt förslag till sjätte och till tolfte direktivet.[50] Det är för övrigt av just denna anledning som det i artikel 27.1 i sjätte direktivet föreskrivs en möjlighet att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i direktivet och vars syfte är att ta itu med risken för skatteflykt eller skatteundandragande. Mot denna bakgrund och med hänsyn till dels den risk som föreligger för att det sista konsumtionsledet blir föremål för skattebefrielse, i synnerhet vad gäller utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning, dels svårigheten att dela upp utgifterna i rörelsemässiga och privata, anser den franska regeringen att beslut 89/487, som är omtvistat i detta fall, är helt förenligt med det mål som fastställs i artikel 27 i sjätte direktivet.

49 — Den franska regeringen har hänvisat till domen av den 5 december 1989 i mål C-165/88, ORO Amsterdam Beheer (REG 1989, s. 4081), punkt 20.

50 — Se ovan punkterna 9 och 10 i detta förslag till avgörande.

60. Den franska regeringen har vidare erinrat om att majoriteten av medlemsstaterna av samma anledning tillämpar liknande åtgärder. Vad särskilt beträffar dess eget fall har den franska regeringen hävdat att Conseil d'État ovannämnda dom i målet Alitalia [51] har skapat en stor risk för skatteflykt och skatteundandragande från företagens sida och har försvårat kontrollen av för vilket ändamål de omtvistade utgifterna uppkommer, eftersom domen innebär ett incitament för företagen att medverka till allt högre utgifter till förmån för tredje man.

61. Vad beträffar proportionalitetsprincipen anser den franska regeringen att beslut 89/487 uppfyller kraven enligt denna princip såsom de har fastställts i domstolens rättspraxis. Den franska regeringen har närmare erinrat om domstolens inställning i domen i målet Molenheide m.fl., [52] i vilken domstolen fastslog att "[i] överensstämmelse med proportionalitetsprincipen skall medlemsstaterna... använda medel som, samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå de syften som eftersträvas med den nationella rätten, i minsta möjliga mån åsidosätter de syften och principer som uppställs genom gemenskapslagstiftningen i fråga." Den franska regeringen har hävdat att det undantag från rätten att dra av mervärdesskatt på utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning som föreskrivs i beslut 89/487 är begränsat till de fall där det föreligger en verklig risk för skatteflykt eller skatteundandragande och som motsvarar situationer där det är omöjligt att avgöra om de ifrågavarande utgifterna har uppkommit i rörelsen eller är privata. I artikel 1.2 i det ifrågavarande beslutet anges däremot de fall där avdrag för mervärdesskatt är möjligt på grund av att de ifrågavarande utgifterna har uppkommit i rörelsen.

62. Den franska regeringen har anfört att det ifrågavarande undantaget från rätten att dra av mervärdesskatt är nödvändigt, eftersom det inte finns andra medel som gör det möjligt att tillfredsställande kontrollera de omtvistade utgifternas art. Fakturor som utfärdas i ett företags namn gör det till exempel inte möjligt att fastställa till förmån för vilken person som utgifterna har uppkommit. Om rätt till avdrag för ifrågavarande belopp medgavs på grundval av uppgifter som företagen själva lämnar, skulle detta vidare ha till oönskat resultat att öka antalet förfaranden vid domstolar och andra instanser avseende de ifrågavarande utgifternas beskaffenhet.

63. Den franska regeringen anser också att en jämförelse mellan den ifrågavarande situationen i detta mål och det system som gäller i Frankrike vad beträffar bolagsskatt saknar relevans, eftersom det finns grundläggande skillnader mellan denna skatt och mervärdesskatt. Mervärdesskatt är en skatt på det sista konsumtionsledet och grundas på ett system som säkerställer skatteneutralitet. Avdrag för mervärdesskatt avser endast utgifter som är nödvändiga för skattepliktiga transaktioner. Bolagsskatt och inkomstskatt beräknas däremot på nettoinkomst eller nettovinst, det vill säga på bruttobelopp från vilka man drar av nödvändiga utgifter för dessa inkomsters och vinsters förvärvande. Den franska regeringen anser vidare att en lösning med avdrag av mervärdesskatt på

51 — Se ovan punkt 14.

52 — Dom av den 18 december 1997 i målen C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96 (REG 1997, s. I-7281), punkt 46.

företags utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar, etcetera upp till ett visst belopp skulle vara godtycklig. Den franska regeringen har under alla förhållanden understrukit att frågan huruvida beslut 89/487 var proportionerligt har varit föremål för en fördjupad kontroll från kommissionens och rådets sida, vilken kontroll helt uppfyller kraven i rättspraxis.

64. Vid förhandlingen begärde den franska regeringen att domstolen, om den slutligen fastslår att det ifrågavarande beslutet är ogiltigt, begränsar verkningarna av sin dom genom att förklara beslutet ogiltigt endast från dagen för domstolens dom [*ex nunc*]. Den franska regeringen har grundat denna begäran på behovet att beakta den franska regeringens berättigade förväntningar på att beslutet var giltigt.

d) Kommissionen

65. Efter att ha erinrat om domstolens rättspraxis avseende tillämpningen av proportionalitetsprincipen inom den särskilda ramen för artikel 27 i sjätte direktivet, har kommissionen av denna slutit sig till att det strider mot gemenskapsrätten att införa begränsningar av rätten att dra av mervärdesskatt i de fall där för det första det är objektivt fastställt att ingen skatteflykt eller skatteundandragande kan läggas den skattskyldige till last och för det andra de införda begränsningarna inte är begränsade till vad som är absolut nödvändigt för att hindra risken för skatteflykt eller skatteundandragande. Vad beträffar den särskilda arten av de utgifter som anges i beslut 89/487 har kommissionen understrukit att genom sjätte direktivet utesluts under alla förhållanden rätten att dra av mervärdesskatt på utgifter "som inte strikt är rörelseutgifter, till exempel sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller [representation]." [53] Kommissionen har dessutom hänvisat till sitt förslag till sjätte direktivet, i vilket kommissionen erinrade om svårigheten, för att inte säga omöjligheten, att fördela utgifter mellan den yrkesmässiga och privata delen av utgifterna i fråga.

66. Kommissionen har av övervägandena ovan slutit sig till att det var på goda grunder som kommissionen godtog de franska myndigheternas motivering att det i förevarande fall förelåg en betydande risk för att mervärdesskattebestämmelserna kringgås. Det finns en risk att företagen står för utgifter i form av gåvor eller andra naturaförmåner som inte skall bli föremål för avdrag av mervärdesskatt eftersom de inte har något samband med företagens verksamhet, utan att åtskillnad görs utifrån i vilken mån dessa utgifter avser företagets ledning och personal eller tredje man. Dessutom har de franska myndigheterna själva fastställt fall där det inte föreligger någon risk för skatteflykt eller skatteundandragande, och de har undantagit dem från undantagen från rätten att dra av mervärdesskatt. Det rör sig om de fall som anges i artikel 1.2 i beslut 89/487.

67. Kommissionen har vidare påpekat att det tidsbegränsade undantaget som bemyn-

53 — Artikel 17.6 första stycket andra meningen i sjätte direktivet.

digades genom det ifrågavarande beslutet i själva verket avser fall där det föreligger en allvarlig risk för skatteflykt eller skatteundandragande. Trots att motiveringen av beslutet är kortfattad anser kommissionen att denna risk är tillräckligt fastställd. Kommissionen har bland annat hänvisat till vissa kulturella säregenheter i Frankrike där vissa transaktioner ingås i förtrolighet, vilket förklarar varför andra medlemsstater i vilka sedvänjorna på området är helt annorlunda inte har föreskrivit motsvarande undantag. Kommissionen har tillagt att det omtvistade förbudet, som har bemyndigats av rådet, uppfyller kravet på klarhet, enkelhet och rättssäkerhet för såväl aktörerna som skattemyndigheterna. Kommissionen har således hävdat att de åtgärder som avses i beslut 89/487 är motiverade och uppfyller samtliga krav enligt proportionalitetsprincipen, det vill säga att de är nödvändiga, ändamålsenliga och proportionerliga i ordens egentliga mening.

68. Kommissionen anser emellertid att de nationella myndigheterna, när de skall tillämpa den allmänna och abstrakta åtgärd som godkänts i beslut 89/487, skall göra en faktisk kontroll av de skatterättsliga situationerna så att åtskillnad görs mellan de fall där det verkligen föreligger en risk för skatteflykt eller skatteundandragande och de där det är möjligt att objektivt fastställa att vissa utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning strikt är rörelseutgifter som medför rätt till avdragsrätt för mervärdesskatt.

e) Rådet

69. Rådet har i sitt yttrande gjort gällande att beslut 89/487 är giltigt. Rådet anser att detta beslut motiveras av svårigheten, för att inte säga omöjligheten, att på ett effektivt sätt kontrollera om de omtvistade utgifterna har uppkommit i rörelsen. Rådet har dessutom anfört att gemenskapslagstiftarens iakttagande av proportionalitetsprincipen framgår av att det i artikel 1.2 i beslut 89/487 anges fall där avdrag för mervärdesskatt på de omtvistade utgifterna är möjligt i den mån det är objektivt bevisat att de har ett samband med företagets ekonomiska verksamhet. Rådet har vidare understrukit att enligt bestämmelserna i sjätte direktivet är endast mervärdesskatt på utgifter som strikt är rörelseutgifter avdragsgilla, vilket innebär att mervärdesskatt på sådana utgifter som kan betecknas som utgifter för "lyxartiklar" är utesluten. Rådet anser också att beslut 89/487 är motiverat oberoende av om det kan konstateras en avsikt hos den skattskyldige att göra sig skyldig till skatteflykt eller skatteundandragande eller en förekomst av skatteflykt eller skatteundandragande. Endast den omständigheten att de ifrågavarande utgifternas karaktär gör det möjligt att använda dem som ett medel för skatteflykt eller skatteundandragande, vilket är svårt att kontrollera för skattemyndigheterna, är tillräckligt för att motivera de omtvistade bestämmelserna. Det är inte säkert att användandet av en annan metod för att ta itu med det angivna problemet, som en schablonmässig minskning av avdragsbeloppet, skulle vara mer förenlig med direktivets mål, det vill säga avdrag för mervärdesskatt på utgifter i rörelsen i ett mellanliggande led. Genom en sådan metod skulle en diskriminerande faktor mellan de eko-

nomiska aktörerna kunna införas, vilket skulle kunna medföra en snedvridning av konkurrensen.

B — *Min ståndpunkt i de ovan angivna frågorna*

70. Jag vill först nämna att jag inte bestrider att bekämpningen av skatteflykt eller skatteundandragande motsvarar en berättigad och viktig strävan hos varje skattemyndighet som önskar säkerställa att målen med sjätte direktivet uppnås och att mervärdesskattesystemet fungerar perfekt. Om det inte vore så, skulle risken att beskattningen av det sista konsumtionsledet kringås strida mot själva filosofin bakom det ifrågavarande skattesystemet.

71. Gemenskapslagstiftaren har i detta avseende föreskrivit en grundläggande skillnad mellan utgifter som strikt är rörelseutgifter och de som inte har något samband med den skattskyldiges ekonomiska verksamhet genom att utgifter som hänför sig till lyxartiklar, nöjen och representation uttryckligen utesluts från rätten till avdrag av mervärdesskatt. Endast utgifter som strikt är rörelseutgifter kan anses ha samband med varor och tjänster som "används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner" i den mening som avses i artikel 17.2 i sjätte direktivet och således berättiga till avdrag för mervärdesskatt.

72. Det är där som svårigheten i detta mål finns. Det finns uppenbarligen utgifter för vilka det är mycket svårt att avgöra om de har uppkommit i rörelsen. Det är i synnerhet utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning, på vilka denna bedömning inriktats, som är svårast att bedöma i detta avseende, eftersom deras förhållande till företagets ekonomiska verksamhet inte är uppenbar, vilket riskerar att gynna skatteflykt eller skatteundandragande. Det är för övrigt av denna anledning som det inte har varit möjligt att på gemenskapsnivå anta en heltäckande lagstiftningslösning avseende dessa utgifter, om vilket de svårigheter som uppkommit vid utarbetandet av sjätte och tolfte direktivet vittnar.[54] För vissa av dessa utgifter riskerar dessutom åtskillnaden mellan rörelseutgifter, som berättigar till avdrag för mervärdesskatt, och privata utgifter, som skall beskattas, att bli omöjlig i praktiken, varför endast ett fullständigt undantag från rätten att dra av mervärdesskatt gör det möjligt att säkerställa det offentliga intresset och att vidta sanktionsåtgärder mot vissa former av de skattskyldigas rättsstridiga beteende. Det skall åter understrykas att mervärdesskattesystemets korrekta fungerande, som föreskrivs i gemenskapens skattelagstiftning, uppenbarligen förutsätter att varje form av skatteflykt eller skatteundandragande hindras. Gemenskapslagsstiftaren medger detta behov när den gör det möjligt för medlemsstaterna att i enlighet med artikel 27 i sjätte direktivet av rådet begära och få bemyndigande att genomföra särskilda

54 — Se ovan punkterna 9 och 10 i detta förslag till avgörande.

åtgärder som avviker från de allmänna bestämmelserna i detta direktiv "för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande".

73. Av vad som ovan anförts förefaller följa att de omtvistade bestämmelserna i det ifrågavarande beslutet vid en första bedömning är förenliga med logiken i artikel 27 i sjätte direktivet, eftersom de syftar till att uppnå de mål som anges i denna artikel. Det anförda gör det emellertid inte nödvändigtvis möjligt att dra slutsatsen att de ifrågavarande bestämmelserna är i överensstämmelse med de övergripande målen med sjätte direktivet och kan ingå i det regelverk som införs genom direktivet. Frågan följer av den omständigheten att om man utesluter rätt till avdrag för mervärdesskatt på samtliga utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning med undantag endast för de tre fall som anges i artikel 1.2 i beslutet, utesluter man denna rätt för mervärdesskatt på utgifter för vilka kan visas att de har ett verkligt samband med företagens produktion, det vill säga som strikt är rörelseutgifter. Ampafrance har åberopat exemplet med ett företags utgifter för inkvartering av företrädare eller kunder vid presentation av vissa produkter som är till försäljning. Det är obestridligt att dessa utgifter *till en viss punkt* har ett direkt samband med företagets verksamhet och inte kan anses avse det sista konsumtionsledet.

74. Det är följaktligen inte omöjligt att en absolut tillämpning av det system med undantag från rätten att dra av mervärdesskatt som infördes genom rådets ifrågavarande beslut leder till att rätten till avdrag av mervärdesskatt på ett företags utgifter i rörelsen utesluts. Denna möjlighet bestrids inte heller av de parter som har hävdat att den ifrågavarande gemenskapsrättsakten är lagenlig. Genom att vilja komma till rätta med ett problem som skapas genom att systemet för mervärdesskatteuttag möjligtvis fungerar dåligt (risk för skatteflykt eller skatteundandragande), inverkar man emellertid därför skadligt på ett annat, lika allvarligt, sätt på detta skattesystem genom att vissa former av mellanliggande konsumtion beskattas i strid med den grundläggande principen om skatteneutralitet. Jag anser att om man tolkar och tillämpar sjätte direktivet på ett riktigt sätt kan man inte lösa problemet med beskattningsordningen genom att använda sig av en lösning som är lika problematisk vad gäller förenligheten med de grundläggande reglerna om det ifrågavarande systemets funktion. Under alla förhållanden strider ett så brett och absolut undantag från rätten att dra av mervärdesskatt som det ifrågavarande mot målen med direktivet och rubbar jämvikten mellan dess bestämmelser. Jag vill med detta säga att artikel 27 i sjätte direktivet inte kan användas som ett medel för att undergräva en av grunderna för detta direktiv, nämligen principen om skatteneutralitet.

75. Det saknar inte i detta avseende betydelse i rättsligt hänseende att de omtvistade gemenskapsbestämmelserna motsvarar ett antagande av en presumtion som utesluter motbevisning för en viss kategori av skatter. Införandet av en presumtion av denna sort ger enligt min mening upphov till frågor om dess förenlighet med grundläggande

bestämmelser i gemenskapernas rättsordning. Principen om rättsstaten, skyddet av likhet vid beskattning och garantin för ett fullständigt och effektivt rättsligt skydd — begrepp som idag betonas alltmer i gemenskapens rättsliga system — är knappast förenliga med att presumtioner som utesluter motbevisning införs för att på rättslig väg lösa särskilda problem som det avseende den rättsliga klassificeringen på skatteplanet av en kategori av utgifter. Det är inte av en tillfällighet som det i medlemsstaternas nationella rätt finns en tendens att anse att "rättsliga axiom" av denna sort är författningsstridiga. [55] För övrigt är det inte säkert att de är förenliga med den europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna, vilka enligt EG-fördraget uttryckligen skall iakttas. [56] Vidare innehåller domstolens rättspraxis uttalanden av vilka man kan sluta sig till att domstolen inte ser på fenomenet med presumtioner som utesluter motbevisning med särskild sympati. [57]

76. Man kan till dessa överväganden tilllägga andra avseende proportionalitetsprincipen. Det skall påpekas att möjligheten att anse att ovannämnda presumtioner som utesluter motbevisning är förenliga med de allmänna målen med sjätte direktivet och inte i sig ger upphov till andra lagenlighetsproblem i ett gemenskapsperspektiv saknar betydelse för bedömningen med avseende på proportionalitetsprincipen. Oberoende av på vilket sätt man väljer att lösa de ifrågavarande problemen är det för att kunna medge att rådets ifrågava-

55 — Jag begränsar mig i detta mål till att nämna exemplet med Grekland där Symvoulio tis Epikrateias, sedan den inledningsvis hade ansett att skattepresumtioner som uteslöt motbevisning var författningsenliga under vissa förutsättningar (StE 434/1983, i *EDD* 1984, 75), slutligen fastslog att en skattepresumtion för förekomsten av en inkomst var förenlig med bestämmelserna i författningen om "denna presumtion lagligen kunde motbevisas, eftersom den berörde alltid har möjlighet att bevisa att han har haft en lägre inkomst än den som följer av presumtionen" (StE 1694/1900, i *NoB* 39, s. 153, *ToS* 1990, s. 493, *DD* 1990, s. 1189). I doktrinen har alltid intagits en negativ inställning till presumtioner som utesluter motbevisning. Se exempelvis Bei, "Ta amachita tekmiria", i *D.* 9, s. 761, Kypraios, "Ta antisyntagmatika amachita tekmiria tou N. 820/9978", i *DFN* 1980, s. 679, Paulopoulos, "I anadromikotita ton forologikon nomon", i *DFN* 1991, s. 1733, 1740, och Dellis, "I syntagmatikotita tou antikeimenikou prosdiorismou tou forologiteou eisodimatos", i *DFN* 1996, s. 841.

56 — Även om domstolen i Strasbourg inte särskilt har behandlat frågan om skattepresumtioner som utesluter motbevisning förefaller det som att antagandet av denna sorts presumtioner strider mot rätten att föra talan inför en oavhängig och opartisk domstol för att få en "opartisk rättegång", vilken rättighet fastställs i artikel 6.1 i konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, vilken har tolkats i välkända domar: Belilos mot Belgien av den 29 april 1988, serie A nr 132, Delcourt mot Belgien av den 17 januari 1970, serie A nr 11, och Minelli mot Italien av den 25 mars 1983, serie A nr 62. Vidare är det inte av en tillfällighet som just denna domstol har jämfört vissa skattesanktioner som förvaltningsmyndigheterna har ålagt med att någon "blivit anklagad för brottslig gärning" i den mening som avses i artikel 6 i konventionen.

57 — Dom av den 6 december 1990 i mål C-208/88, kommissionen mot Danmark (REG 1990, s. I-4445) och i mål C-367/88, kommissionen mot Irland (REG 1990, s. I-4465). I dessa domar fastslog domstolen att en nationell åtgärd genom vilken infördes skattebefrielse för öl som infördes i resandes personliga bagage men vilken befrielse var begränsad till en viss kvantitet stred mot den gemenskapslagstiftning som var i kraft. Domstolen ansåg att den omtvistade åtgärden innebar en presumtion, som uteslöt motbevisning, för att införseln var av kommersiell karaktär och delvis stred mot bestämmelserna i rådets direktiv 69/169/EEG av den 28 maj 1969 om harmonisering av lagstiftning om befrielse från omsättningsskatter och punktskatter på varor som införs av resande (EGT L 133, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 10). Som generaladvokaten M Darmon påpekade i sitt förslag till avgörande i de ovannämnda målen "innebär iakttagandet av direktiv 69/169 följaktligen att de nationella myndigheterna gör en ändamålsenlig kontroll på platsen, som gör det möjligt att eventuellt beakta den icke kommersiella karaktären av en införsel som avser ett uppenbart stort antal liter öl...". I själva verket framgår det att medlemsstaternas tullmyndigheter helt och hållet har en möjlighet att i en viss utsträckning organisera en ändamålsenlig kontroll. Som kommissionen medgav vid förhandlingen framstår det som tänkbart, och förenligt med direktivet, att tulltjänstemännen kan anse att det från en viss kvantitet finns en presumtion om att införseln inte saknar kommersiell karaktär utan att detta på ett absolut sätt utesluter möjligheten för resanden att lägga fram bevis för motsatsen. Jag kommer här in på den skillnad som finns mellan fastställandet av en tvingande bestämmelse som utesluter att särskilda situationer beaktas och angivande... av ett kvantitativt kriterium som gör det möjligt att uppställa en presumtion utan att emellertid förbjuda att bevis för motsatsen läggs fram.... Det framstår således som riktigt att där ha en strukturerad tillämpning av direktivet som varken går till en ytterlighet, eller rättare sagt omöjlighet, vid kontrollen från fall till fall eller kränker gemenskapssystemet ..." (punkterna 18 och 19).

rande beslut är lagenligt nödvändigt att dess bestämmelser anses nödvändiga och ändamålsenliga för att uppnå det särskilda mål som de eftersträvar och att de i minsta möjliga utsträckning påverkar målen med och principerna för sjätte direktivet. [58]

77. Metoden att på ett allmänt och absolut sätt utesluta rätten att dra av mervärdesskatt på en kategori av utgifter förefaller redan problematisk med hänsyn till proportionalitetsprincipen. De tre undantagen från det allmänna undantaget från rätten att dra av mervärdesskatt som anges i artikel 1.2 i det ifrågavarande beslutet är inget bevis — fastän vissa hävdar motsatsen — för att Republiken Frankrike, kommissionen och rådet försökte finna samtliga fall där utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning utgör strikt yrkesmässiga kostnader och därigenom således begränsa förbudet i stycke 1 till vad som är absolut nödvändigt för att hindra skatteflykt och skatteundandragande. Vidare gör motiveringen av rådets beslut, även när den bedöms mot bakgrund av den skrivelse som Republiken Frankrike tillställde rådet för att begära den omtvistade avvikelsen, det inte möjligt att förstå gemenskapslagstiftarens resonemang, dels när denne uteslöt samtliga fall som anges i artikel 1.1 i beslut 89/487 från rätten att dra av mervärdesskatt eftersom de innebar en risk för skatteflykt eller skattebedrägeri, dels när denne tillät avdrag för mervärdesskatt i de fall som anges i punkt 2 i samma artikel. Dessutom har gemenskapslagstiftaren inte i tillräcklig mån förklarat varför förbudet i punkt 1 är det enda effektiva medlet för att uppnå det eftersträvade målet, det vill säga för att komma till rätta med situationer med skatteflykt eller skatteundandragande. Rent allmänt skulle bristerna i motiveringen av det ifrågavarande beslutet i sig kunna utgöra en giltig grund för ogiltigförklaring.

78. Jag anser emellertid att det oberoende av den formella bristen i motiveringen, vilken jag precis har diskuterat, under alla förhållanden finns godtagbara uppgifter som ger anledning att tro att de nationella myndigheterna och gemenskapsmyndigheterna skulle kunna lyckas att på ett effektivt sätt säkerställa det offentliga intresset att hindra skatteflykt eller skatteundandragande genom att vidta åtgärder som i mindre utsträckning åsidosätter det allmänna systemet i sjätte direktivet. Jag tänker inte på införandet av en bestämmelse enligt vilken avdrag för mervärdesskatt på utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning skall medges endast upp till en viss procentuell andel av dessa utgifter. Det är inte helt säkert att denna lösning skulle vara den mest effektiva. Man skulle emellertid kunna införa en presumtion som kan motbevisas vad gäller frågan om de ifrågavarande utgifterna inte har uppkommit i rörelsen, vilken presumtion de skattskyldiga skulle kunna motbevisa genom att lägga fram lämplig bevisning.

79. Dessutom — och detta är det viktigaste — föreskrivs i fransk rätt en möjlighet att bevisa att samma sorts utgifter är hänförliga till rörelsen när det gäller bolagsskatt. Jag anser att vissa parter har fel när de hävdar att exemplet med de bestämmelser om bolagsskatt som är i kraft

58 — Se ovan punkt 34 i detta förslag till avgörande.

i Frankrike inte har någon relevans i detta mål. Den risk för skatteflykt eller skatteundandragande som följer av att vissa utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning betecknas som utgifter som har samband med näringsverksamhet, vilket betecknande innebär att de får dras av från inkomster, vinster, skattepliktiga varor och tjänster, är i stort densamma för fallet med inkomstskatt eller bolagsskatt som i fallet med mervärdesskatt. Det är således inte logiskt att skattemyndigheterna i det förra fallet tillåter avdrag för de ifrågavarande utgifterna från skattepliktig vinst eller inkomst och i det senare fallet förbjuder avdrag av mervärdevärdesskatt på varor och tjänster av den anledningen att denna åtskillnad föranleds av behovet att hindra vissa former av skatteöverträdelser.

80. Jag förstår följaktligen inte varför det var nödvändigt att föreskriva ett så absolut förbud för en kategori av utgifter, vilket förbud inte lämnar någon möjlighet åt de skattskyldiga att lägga fram motbevis, när mindre ingripande medel gör det möjligt att ta itu med den risk för skatteflykt eller skatteundandragande som ett avdrag för de ifrågavarande beloppen eventuellt medför. Till exempel skulle artikel 230 i bilaga II till CGI, enligt vilken bestämmelse utgifter som inte har uppkommit i företagets "intresse" inte kan bli föremål för avdrag av mervärdesskatt, kunna tillämpas restriktivt eller till och med mera restriktiva bestämmelser med motsvarande innehåll kunna antas, särkilt för den omtvistade kategorin av utgifter.

81. Med hänsyn till samtliga överväganden ovan anser jag att rådets ifrågavarande beslut inte antogs i överensstämmelse med kraven enligt den grundläggande proportionalitetsprincipen.

82. Innan jag avslutar denna del av min bedömning anser jag att det är nödvändigt att pröva kommissionens påstående att de ifrågavarande bestämmelserna i beslutet i princip är förenliga med gemenskapsrätten. När de nationella myndigheterna tillämpar dem skall dessa emellertid i varje fall undersöka i vilken mån varje utgift för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning verkligen saknar samband med företagets skattepliktiga verksamhet och därför utgör skatteflykt eller skatteundandragande. I själva verket försöker kommissionen att värna de ifrågavarande bestämmelsernas lagenlighet genom att göra en tolkning *contra legem*, vilket emellertid inte är tillåtet. Genom bestämmelserna i beslut 89/487 utesluts på ett uttryckligt och absolut sätt avdrag för mervärdesskatt på en viss kategori av utgifter utan att det i bestämmelserna samtidigt föreskrivs en kontroll av om utgifterna uppkommit i rörelsen och om de innebär en risk för mervärdesskatteordningens riktiga fungerande. Det är fråga om den enda möjliga tolkningen av de ifrågavarande bestämmelserna, vilken tolkning följer direkt av bestämmelsernas, klara, ordalydelse. Eftersom dessa bestämmelser, i enlighet med bedömningen ovan, strider mot det allmänna system som införs genom sjätte direktivet och mot proportionalitets-

principen, gäller de följaktligen inte i den nationella rättsordningen och gemenskapernas rättsordning.

83. Jag skall nu pröva den franska regeringens muntligen framställda begäran om en begränsning av verkningarna av domstolens dom om i denna fastslås att rådets ifrågavarande beslut är rättsstridigt. Jag anser att denna begäran skall ogillas av två skäl. För det första är det enligt min mening inte möjligt för en medlemsstat att åberopa principen om skydd för berättigade förväntningar för att undgå följderna av ett rättsligt beslut i vilket konstateras att en gemenskapsrättsakt är ogiltig. En sådan lösning följer inte av rättsäkerhetsprincipen, vilket händer i vissa fall där enskilda har berättigade förväntningar som myndigheterna skapat. Det rör sig snarare om ett ifrågasättande av grundläggande bestämmelser om rättssäkerhet och om rättsstaten, eftersom denna lösning berövar de berörda möjligheten till effektivt skydd mot förvaltningsmyndigheternas agerande, även i god tro, som grundas på rättsstridiga rättsregler. För det andra gör principen att ingen kan åberopa sitt eget försumliga eller rättsstridiga beteende till sitt försvar (*nemo auditur propriam turpitudinem allegans*) det inte möjligt för den franska regeringen att undgå följderna av en dom i vilken förklaras att rådets omtvistade beslut är ogiltigt, eftersom den franska regeringen själv genom sin begäran till rådet och genom sin mer allmänna hållning har bidragit till att det aktuella beslutet antogs med det ifrågavarande rättsstridiga innehållet.

84. Det är emellertid inte tillräckligt att dra slutsatsen att beslut 89/487 är rättsstridigt för att svara på frågan för förhandsavgörande. Som jag har påpekat ovan i min bedömning [59] uppkommer, när det konstateras att det i det ifrågavarande beslutet finns brister som inte är möjliga att komma till rätta med och att beslutet är ogiltigt, frågan om vilken skatterätt som är tillämplig på de ifrågavarande tvisterna. Eftersom den nationella lagstiftning som för närvarande är i kraft, såsom den framgår av det franska dekretet av den 14 december 1989, [60] saknar rättsligt stöd eftersom beslut 89/487 enligt min mening är ogiltigt, skall bestämmelserna i nationell rätt, i enlighet statens egna regler, tillämpas i den mån de inte strider mot gemenskapsrätten. [61]

85. Utifrån ett gemenskapsrättsligt perspektiv återstår emellertid att svara på frågan hur man på nytt kan tillämpa standstill-klausulen i artikel 17.6 i sjätte direktivet, om den går att åter tillämpa. Som jag redan har påpekat [62] avsåg den ifrågavarande klausulen i Frankrike dekret nr 67-604 av år 1967. Kan man emellertid tolka den omständigheten att de fall som tidigare omfattades av dekretet av år 1967 [63] också föll inom tillämpningsområdet för beslut 89/487 dels så att dekretet

59 — Se ovan punkt 47 i detta förslag till avgörande.

60 — Se ovan punkt 15 i detta förslag till avgörande.

61 — Det skall emellertid påpekas att om man bortser från dekretet av år 1989 måste man återuppväcka den lagstiftning som gällde omedelbart dessförinnan, det vill säga dekretet av år 1979, vilket gäller endast i den mån det inte strider mot bestämmelserna i sjätte direktivet. Detta innebär att Conseil d'Etats lösning i domen i målet Alitalia (ovan punkt 14) får ny betydelse.

62 — Se ovan punkt 12 i detta förslag till avgörande.

63 — Jag hänvisar till min bedömning i punkterna 45 och följande i detta förslag till avgörande.

redan hade upphört att gälla vid den tidpunkt då Republiken Frankrike begärde att beslut 89/487 skulle antas, dels så att Republiken Frankrike, om detta beslut undantas från de bestämmelser som var i kraft i gemenskapens skatterätt, hädanefter skulle vara förhindrad att på nytt åberopa dekretet av år 1967 och i vidare bemärkelse standstill-klausulen i artikel 17 i sjätte direktivet?

86. Jag anser att frågan ovan skall få ett nekande svar. Republiken Frankrike har infört särskilda skattebestämmelser, genom vilka en viss kategori av utgifter utesluts från rätten att dra av mervärdesskatt, vilka bestämmelser fanns i dekretet av år 1967. De aktuella bestämmelserna ifrågasattes varken genom antagandet av beslut nr 79-1163 av år 1979, genom vilket tidigare lagstiftning ändrades, eller genom dekret nr 89-885 av år 1989, vilket följde beslut 89/487. Republiken Frankrike försökte endast att utsträcka bestämmelserna med de omtvistade undantagen på ett sätt som — vilket följer av bedömningen ovan — strider mot sjätte direktivet. Detta visar således på de franska myndigheternas ständiga vilja att behålla de ursprungliga undantagen från rätten att dra av mervärdesskatt i kraft och att inte vilja avstå från att använda standstill-klausulen i artikel 17 i sjätte direktivet. Jag anser därför att om man förklarar att beslut 89/487 är ogiltigt, går inte följderna av denna förklaring så långt att Republiken Frankrike berövas de förmåner som den redan hade enligt den ifrågavarande standstill-klausulen. Det skall för övrigt påpekas att landets agerande hittills inte kan anses åsidosätta rättssäkerheten.

87. Jag anser slutligen det vara lämpligt att göra följande klargörande för att bistå den nationella domstolen. För en riktig prövning i de anhängiga målen är det nödvändigt att fastställa det exakta tillämpningsområdet för de undantag från rätten att dra av mervärdesskatt som infördes genom dekretet av år 1967. Avsåg dessa undantag endast utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning som inte hade uppkommit i rörelsen, vilket Ampafrance har gjort gällande, eller omfattade de vissa utgifter helt, oavsett om dessa hade uppkommit i rörelsen eller inte, vilket verkar följa av en bokstavlig tolkning av de ifrågavarande bestämmelserna? Det rör sig naturligtvis om en fråga som omfattas av den nationella domstolen exklusiva behörighet.

88. Jag begränsar mig för min del till att erinra om domstolens ovannämnda rättspraxis, [64] enligt vilken en medlemsstat som i enlighet med standstill-klausulen i artikel 17 i sjätte direktivet önskar behålla de undantag från rätten att dra av mervärdesskatt som gällde innan detta direktiv trädde i kraft förfogar över ett särskilt stort utrymme för skönsmässig bedömning. Dessa undantag kan också avse utgifter som strikt är rörelseutgifter. Därigenom åsidosätter man emellertid principen om skatteneutralitet och den logik som ligger

64 — Se ovan punkterna 24 och följande i detta förslag till avgörande.

till grund för skattesystemet i sjätte direktivet. Detta ger upphov till följande motsägelse. Medan det i gemenskapsrättsliga bestämmelser i princip föreskrivs att mervärdesskatt på utgifter som uppkommit i ett företags rörelse får dras av, kan detta avdrag uteslutas genom nationella bestämmelser som gällde före sjätte direktivet. Denna motsägelse, vilken inte uppenbart bidrar till att förbättra den gemenskapliga och den nationella skatteordningen, kan emellertid endast undanröjas om rådet vidtar lagstiftningsåtgärder avseende de omtvistade frågorna.

VII — Förslag till avgörande

89. Med hänsyn till övervägandena ovan föreslår jag att domstolen lämnar följande svar på frågorna för förhandsavgörande:

Rådets beslut 89/487/EEG av den 28 juli 1989 om rätt för Frankrike att vidta en åtgärd som avviker från artikel 17.6 andra stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter är ogiltigt.