FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT GIUSEPPE TESAURO

fremsat den 1. februar 1996 *

1. Nærværende anmodning fra Gerechtshof, Haag, om en præjudiciel afgørelse drejer sig om fortolkningen af artikel 17, stk. 2, og artikel 17, stk. 3, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [1] (herefter »sjette direktiv«) samt af artikel 3, litra b), og artikel 5, stk. 1, i Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet [2] (herefter »ottende direktiv«).

2. Med henblik på en bedømmelse af de grunde, som har foranlediget den nationale ret til forelæggelsen, er det hensigtsmæssigt kort at skitsere ordlyden af de relevante fællesskabsbestemmelser, som var gældende på det for sagen relevante tidspunkt, og hovedsagens faktiske omstændigheder.

3. Artikel 17 i sjette direktiv bestemmer følgende af relevans i denne sammenhæng:

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

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

...

3. Medlemsstaterne indrømmer ligeledes enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af den i stk. 2 omhandlede merværdiafgift, for så vidt goder og tjenesteydelser anvendes til:

a) hans transaktioner i forbindelse med de former for økonomisk virksomhed, som

* Originalsprog: italiensk.

1 — EFT L 145, s. 1.

2 — EFT L 331, s. 11.

omhandlet i artikel 4, stk. 2, når disse udføres i udlandet og ville have givet ret til fradrag, såfremt de var blevet udført i indlandet.

4. Rådet bestræber sig på inden den 31. december 1977 på forslag af Kommissionen og med enstemmighed at vedtage fællesskabsretlige gennemførelsesbestemmelser, hvorefter tilbagebetaling skal ske i henhold til stk. 3, når der er tale om afgiftspligtige personer, som ikke er etableret i indlandet.«

Disse bestemmelser blev udstedt ved Rådets ottende direktiv. I direktivets artikel 2 bestemmes: »Hver enkelt medlemsstat tilbagebetaler på de i det følgende fastsatte vilkår til enhver afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, men som er etableret i en anden medlemsstat, den merværdiafgift, som er blevet opkrævet for tjenesteydelser eller løsøre, der er leveret ham i indlandet af en anden afgiftspligtig ... i det omfang, hvor disse goder og disse tjenesteydelser anvendes til brug ved de i direktiv 77/388/EØF, artikel 17, stk. 3, litra a) og b), omhandlede transaktioner ...«

Hvad angår betingelserne for tilbagebetalingen bestemmer artikel 3 navnlig:

»For at modtage tilbagebetaling skal enhver i artikel 2 omhandlet afgiftspligtig person, som hverken har leveret goder eller præsteret sådanne tjenesteydelser, at de må betragtes som foregået i indlandet:

...

b) med en attestation udstedt af administrationen i den stat, hvor han er etableret, bekræfte, at han er merværdiafgiftspligtig i denne stat; såfremt den i artikel 9, stk. 1, omhandlede kompetente myndighed allerede er i besiddelse af en sådan attestation, behøver den afgiftspligtige dog ikke at indgive nogen ny attestation i det første år efter, at administrationen i den stat, hvor han er etableret, har udstedt den første; medlemsstaterne udsteder ingen attestation til afgiftspligtige, der omfattes af afgiftsfrihed i medfør af direktiv 77/388/EØF, artikel 24, stk. 2 [der indfører en overgangsordning til fordel for mindre virksomheder]

c) skriftligt erklære, at han hverken har leveret goder eller præsteret sådanne tjenesteydelser, at de må betragtes som foregået i indlandet ...«

Artikel 5, stk. 1, foreskriver desuden: »Ved anvendelse af nærværende direktiv fastsættes retten til tilbagebetaling af afgiften i overensstemmelse med artikel 17 i direktiv 77/388/EØF, således som denne anvendes i den medlemsstat, der foretager tilbagebetalingen.«

4. Hermed kommer vi til sagens faktiske omstændigheder. Etienne Debouche, der er advokat etableret i Belgien og sagsøger i hovedsagen, havde hos et i Nederlandene etableret leasingselskab lejet en bil, som han udelukkende anvendte i Belgien i forbindelse sin erhvervsmæssige virksomhed. I januar 1991 indgav Debouche en ansøgning til de nederlandske myndigheder om at få tilbagebetalt den moms, som var blevet faktureret som en del af lejen af bilen for perioden 1. januar til 31. oktober 1990. Denne ansøgning, der blev indgivet i medfør af artikel 17 og 33 i Wet op de omzetbelasting 1968 (lov om omsætningsafgift), hvorved ottende direktivs bestemmelser gennemføres i den nederlandske retsorden, var ledsaget af en attestation fra de belgiske myndigheder om hans status som afgiftspligtig person udstedt i overensstemmelse med direktivforskrifterne. Det fremgik heraf, at sagsøgeren »... ikke skal betale merværdiafgift i Belgien, da han præsterer tjenesteydelser, der er fritaget for merværdiafgift i henhold til artikel 28, stk. 3, litra b), i sjette momsdirektiv af 17. maj 1977 (77/388/EØF) og bilag F hertil« [3].

3 — Belgien har gjort brug af den mulighed, som i henhold til sjette direktivs artikel 28, stk. 3, stod åben for medlemsstaterne i overgangsperioden, nemlig fortsat at fritage en række transaktioner, der er opregnet i direktivets bilag F; af betydning i denne sammenhæng og som udtrykkeligt bestemt i bilagets nr. 2, navnlig vedrørende tjenesteydelser præsteret af advokater.

Med henvisning til denne attestation afslog de nederlandske afgiftsmyndigheder ansøgningen om tilbagebetaling.

5. Under den efterfølgende sag for Gerechtshof, Haag, har Debouche anfægtet dette afslag, idet han har gjort gældende, at det følger af ottende direktivs artikel 3, litra b), at enhver, der i medfør af sjette direktivs artikel 4, stk. 1, har status som afgiftspligtig i det land, hvor han er etableret, hvorfor enhver, som udøver selvstændig økonomisk aktivitet dér, skal anses for momspligtig og dermed for berettiget til at kræve tilbagebetaling. Det er derimod irrelevant, om de pågældende udfører afgiftspligtige transaktioner i det land, hvor de er etableret, og konkret skal betale afgift.

Debouche har desuden anført, at henvisningen i ottende direktivs artikel 5 til sjette direktivs artikel 17 — »således som denne anvendes i den medlemsstat, der foretager tilbagebetalingen« — med henblik på en fastlæggelse af det konkrete indhold af retten til tilbagebetaling kun kan forstås således, at der skal ske afgiftstilbagebetaling i alle tilfælde, hvor ansøgeren i kraft af sin aktivitet ville have haft ret til fradrag for den indgående moms, hvis den pågældende aktivitet havde fundet sted i det land, hvor der anmodes om tilbagebetaling. Derfor bør der ikke tages hensyn til eventuelle særordninger om undtagelser og fritagelser for afgift, som er fastsat i lovgivningen i den stat, hvor ansøgeren

er etableret. Da advokaters tjenesteydelser er momspligtige i Nederlandene, bør de nederlandske myndigheder tilbagebetale en belgisk advokat afgiften af ydelser, som er blevet leveret ham i indlandet, og som er blevet anvendt til transaktioner i Belgien, da en ret til fradrag ville blive anerkendt, hvis transaktioner af samme art blev udført i Nederlandene.

6. Under disse omstændigheder fandt Gerechtshof, Haag, at afgørelsen af tvisten afhang af en fortolkning af de ovennævnte bestemmelser i sjette og ottende momsdirektiv og deres indbyrdes forhold. Retten udsatte derfor sagen for i det væsentlige at anmode Domstolen om en præcisering af, hvilke betingelser der gælder for retten til tilbagebetaling af moms betalt i en anden medlemsstat end den, hvor den pågældende er etableret. Den forelæggende ret har navnlig spurgt, om en afgiftspligtig person i medfør af ottende direktiv også har ret til tilbagebetaling af moms betalt i en anden medlemsstat end den, hvor han er etableret, i tilfælde, hvor han ikke har ret til fradrag eller tilbagebetaling af moms i den medlemsstat, hvor han er etableret, da han dér udfører transaktioner, som er afgiftsfritaget i medfør af den gældende nationale lovgivning.

7. For at kunne besvare spørgsmålet er det hensigtsmæssigt indledningsvist at fastlægge forholdet mellem sjette og ottende momsdirektiv samt formålene med de omhandlede regler.

Med henblik på at sikre faktisk momsneutralitet i handelen med goder og tjenesteydelser inden for Fællesskabet og således bidrage til den økonomiske integration mellem medlemsstaterne er det i sjette direktivs artikel 17 navnlig bestemt, at en afgiftspligtig person dels har ret til tilbagebetaling af indgående afgift på goder og tjenesteydelser, som anvendes til transaktioner i udlandet, der ville have givet ret til fradrag, hvis de var blevet udført i indlandet, dels har ret til tilbagebetaling af moms betalt i et andet land end det, hvor han er etableret. For så vidt angik den anden af disse situationer blev det i medfør af artikel 17, stk. 4, imidlertid overladt til en efterfølgende retsakt at indføre en harmonisering på fællesskabsniveau af betingelserne for tilbagebetaling; ved samme bestemmelse bemyndigedes medlemsstaterne til selv at fastsætte disse betingelser og begrænsninger herfor indtil ikrafttrædelsen af en sådan retsakt.

Det fremgår klart af den omhandlede bestemmelse, at tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige, som ikke er etableret i indlandet, skal ske på grundlag af selvsamme ræsonnement, og derfor er underkastet de regler, der finder anvendelse på fradrag, foretaget af en afgiftspligtig etableret i indlandet. Som bekendt giver momsmekanismen enhver afgiftspligtig person ret til i den afgift, der påhviler ham, og som han overvælter på sine aftagere, at fradrage den afgift, der er blevet overvæltet på ham af hans leverandører: På den måde er anvendelsen af afgiften, som til sidst påhviler den endelige forbruger, der ikke kan foretage yderligere overvæltning, fuldstændig neutral for de afgiftspligtige, som indgår i produktions- og distributionsprocessen, da de hver for sig får hele den afgiftssum tilbage, de har betalt dels til deres leverandør, dels til skatte- og afgiftsmyndighederne, ved at overvælte den på deres

købere. Samme princip, dvs. princippet om afgiftens konkurrenceneutralitet [4], ligger til grund for tilbagebetalingsmekanismen i henhold til artikel 17, stk. 4, der som led i gennemførelsen af det indre marked, skal hindre, at en afgiftspligtig person skal bære den indgående moms, hvis han erhverver goder eller tjenesteydelser, der er nødvendige for udførelse af hans aktiviteter i et andet land end det, hvor han er etableret. Det er derfor klart, at de to mekanismer med fradrag og afgiftstilbagebetaling i henhold til ræsonnementet bag systemet modsvarer hinanden.

8. Gennemførelsesbestemmelserne til artikel 17, stk. 4, blev som allerede nævnt udstedt ved ottende direktiv, der netop har hjemmel i denne bestemmelse. Det fremgår af betragtningerne til direktivet, navnlig anden og tredje betragtning, at direktivet har til hensigt at »gøre en ende på forskellene mellem de bestemmelser, der ... gælder i medlemsstaterne, og som ofte er årsag til omlægninger i samhandelen og konkurrencefordrejning« og at undgå, »at en afgiftspligtig person, som er etableret i en medlemsstat, definitivt skal afholde den afgift, der i en [anden] medlemsstat er faktureret [ham] ... og således være udsat for dobbelt beskatning«.

Når således henses til hensigten med ottende direktiv, nemlig at supplere reglerne i sjette direktiv ved også at harmonisere betingelserne for tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet, med det formål at undgå dobbelt beskatning inden for Fællesskabet, kan de deri indeholdte bestemmelser kun fortolkes i lyset af principperne bag det fællesskabsretlige momssystem, som fastsat i sjette direktiv, hvilket såvel Kommissionen som den nederlandske og den portugisiske regering har gjort gældende under retsforhandlingerne.

9. Artikel 17, stk. 4, henviser via artikel 17, stk. 3, indirekte til artikel 17, stk. 2, hvorefter en afgiftspligtig person er berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage den moms, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person, men kun hvis og i den udstrækning goderne og tjenesteydelserne benyttes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner. Med andre ord kan den indgående moms kun fradrages i den udstrækning, hvori de goder og de tjenesteydelser, den er pålagt, udgør »priselementer« i en afgiftspligtig transaktion.

Bestemmelsens ordlyd såvel som ræsonnementet bag systemet efterlader ingen tvivl om, at der ikke består nogen fradragsret for en person, der i princippet er afgiftspligtig, fordi han udøver en økonomisk aktivitet i henhold til samme direktivs artikel 4, men hvis transaktioner er fritagne for afgift i medfør af fællesskabslovgivningen. En sådan *fritagen afgiftspligtig person*, som ikke har

4 — Jf. herom dom af 12.6.1979, sag 126/78, Nederlandse Spoorwegen, Sml. s. 2041, navnlig præmis 6 og 7; for en nylig bekræftelse af dette princip se endvidere dom af 22.6.1993, sag C-333/91, Sofitam, Sml. I, s. 3513, navnlig præmis 10, af 2.8.1993, sag C-111/92, Lange, Sml. I, s. 4677, navnlig præmis 16 og 17, og af 6.4.1995, sag C-4/94, BLP Group, Sml. I, s. 983, navnlig præmis 26.

mulighed for at overvælte moms på tredjemand, svarer således til en endelig forbruger [5].

10. Disse principper skal også lægges til grund for en fastlæggelse af, om afgiftspligtig person har ret til tilbagebetaling af moms, når henses til, at de to situationer modsvarer hinanden. I mine øjne må dette anses for godtgjort af selve ordlyden af ottende direktiv, hvis artikel 3, litra b), gør retten til tilbagebetaling betinget af, at den afgiftspligtige person fremlægger en »attestation udstedt af administrationen i den stat, hvor han er etableret, [og] bekræfte[r], at han er merværdiafgiftspligtig i denne stat«.

Debouche har imidlertid påberåbt sig netop denne bestemmelse, og navnlig den engelske version heraf, i henhold til hvilken ansøgeren skal »produce evidence ... that he is a taxable person for the purposes of value added tax in that State«, til støtte for sit anbringende om, at det med henblik på tilbagebetaling er tilstrækkeligt at godtgøre hans status som afgiftspligtig person i henhold til sjettes direktivs artikel 4. Og det er korrekt, at ordlyden af artikel 3, litra b), ikke er lige entydig i alle direktivets sproglige versioner: Selv om anvendelsen af perfektum participium i de fleste versioner, f.eks. den franske (»tout assujetti ... doit ... justifier ... qu'il est *assujetti* à la taxe sur la valeur ajoutée dans cet État«), italienske (»ogni soggetto passivo ... deve ... comprovare ... che egli è *assoggettato* all'imposta sul valore aggiunto in tale Stato«), nederlandske (»een belastingplichtige ... moet ... aantonen dat hij in die Staat *onderworpen* is aan de belasting over de toegevoegde waarde«) og spanske (»todo sujeto pasivo ... estará obligado a ... justificar ... que está *sometido* al impuesto sobre el valor añadido en dicho Estado«), klart viser, at hensigten har været, at den afgiftspligtige persons ret til tilbagebetaling skal være betinget af, at han udfører afgiftspligtige transaktioner i det land, hvor han er etableret, må det medgives, at andre sproglige versioner, og navnlig den engelske, men tillige den tyske, hvorefter ansøgeren skal bevise, »daß er Mehrwertsteuerpflichtiger dieses Staates ist«, kan danne grundlag for en vis tvetydighed ved fortolkningen.

Det følger dog af Domstolens faste praksis, at ved uoverensstemmelser mellem de forskellige sproglige versioner af en fællesskabsforskrift forbyder nødvendigheden af en ensartet anvendelse, at en af forskriftens sproglige versioner betragtes isoleret, idet det er påkrævet at fortolke den i overensstemmelse med lovgivers virkelige vilje og de mål, som lovgiver forfølger [6]. I lyset af ovenstående bemærkninger må det utvivlsomt anses for mest i overensstemmelse med ræsonnementet bag det fællesskabsretlige momssystem og med ottende direktivs specifikke formål, herunder navnlig at undgå fordrejning af konkurrencen, at fortolke artikel 3, litra b), således, at retten til tilbagebetaling er betinget af, at den afgiftspligtige person reelt udfører afgiftspligtige transaktioner i det land, hvor han er etableret. Faktisk ville en

5 — Jf. herom dom af 19.1.1982, sag 8/81, Becker, Sml. s. 53, og ovenstående dom i sagen BLP Group, se fodnote 4.

6 — Jf. dom af 12.11.1969, sag 29/69, Stauder, Sml. 1969, s. 107, navnlig præmis 3, org. ref.: Rec. s. 419, af 28.3.1985, sag 100/84, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. s. 1169, navnlig præmis 17, og af 17.10.1991, sag C-100/90, Kommissionen mod Danmark, Sml. I, s. 5089, navnlig præmis 7 og 8.

anerkendelse af en ret til tilbagebetaling i et tilfælde som det foreliggende, dvs. til en afgiftspligtig person, der præsterer fritagne tjenesteydelser, i sidste ende føre til det resultat, at der blev anvendt en såkaldt nulsats for så vidt angår den pågældendes aktivitet, dvs. fritagelse samt ret til at fradrage indgående afgift; med sjette direktiv er denne praksis blevet forbudt i almindelighed [7].

11. Efter min opfattelse kan der ikke af det sidste semikolon i artikel 3, litra b), udledes argumenter til støtte for den modsatte opfattelse; det fremgår heraf, at »medlemsstaterne udsteder ingen attestation til afgiftspligtige, der omfattes af afgiftsfrihed i medfør af direktiv 77/388/EØF, artikel 24, stk. 2«, der — som bekendt — omhandler særlige foranstaltninger for mindre virksomheder. Imidlertid har sagsøgeren i hovedsagen anført, at der på grundlag af denne bestemmelse bør sluttes modsætningsvist, således at den omhandlede attestation skal udstedes til enhver afgiftspligtig person, som falder ind under anvendelsesområdet for moms i henhold til sjette direktivs artikel 4, men er omfattet af en fritagelse på grundlag af andre bestemmelser end dem, der omtalt i denne bestemmelse. Når desuden henses til bestemmelsens tilblivelseshistorie, er det vanskeligt at forsvare det synspunkt, at dette skulle være fælleskabslovgivers hensigt.

Det pågældende semikolon indgik således ikke i Kommissionens forslag til ottende direktiv [8]; i den ledsagende rapport [9] erklærede Kommissionen, at den støttede en anerkendelse af en ret til tilbagebetaling af moms for mindre virksomheder, som er fritaget for afgift i medfør af sjette direktivs artikel 24, stk. 2. Efter Kommissionens opfattelse ville tilbagebetaling af denne art ikke have konkurrencefordrejende virkninger; for at reglen kunne finde anvendelse, ville det nemlig være en forudsætning, at ansøgeren ikke havde udført afgiftspligtige transaktioner i tilbagebetalingslandet. Det sidste semikolon blev dog indføjet i den endelige tekst, som Rådet vedtog, for netop at undgå tvivl om hensigten med at udelukke tilbagebetaling til alle afgiftspligtige personer, som under alle omstændigheder er omfattet af en fritagelse [10]. Dette anbringende kan derfor ikke på grundlag af ordlyden med føje fremføres til støtte for en fortolkning, der klart strider mod den af fællesskabslovgiver tilkendegivne hensigt.

12. Til støtte for en sådan fortolkning er det heller ikke muligt at påberåbe sig ottende direktivs artikel 5, stk. 1, hvorefter »retten til tilbagebetaling af afgiften [fastsættes] i overensstemmelse med artikel 17 i direktiv 77/388/EØF, *således som denne anvendes i den medlemsstat, der foretager tilbagebetalingen*«, for på det grundlag at udlede, at tilbagebetaling af moms i de situationer, som er omhandlet af den pågældende bestemmelse, i det hele reguleres efter lovgivningen i den

7 — Jf. herom, sjette direktivs artikel 28, stk. 2.

8 — EFT 1978 C 26, s. 5.

9 — KOM(77) 721 endelig udg. af 3.1.1978. Dette dokument er blevet offentliggjort i *Intertax — European Tax Review*, 1978, s. 47.

10 — Jf. herom i Terra og Kajus: »*A guide to the European VAT Directives; Commentary on the value added tax of the European Community*«, Amsterdam, 1993, kap. XI, s. 97 ff.

medlemsstat, hvor der ansøges om tilbagebetaling, således at der udelukkende tages hensyn til eventuelle særordninger eller undtagelser, som er fastsat deri. På dette grundlag ville der således skulle indrømmes tilbagebetaling i alle tilfælde, hvor en ansøger ville have ret til at fradrage den indgående moms, hvis han havde udført sine aktiviteter i tilbagebetalingslandet.

Efter min opfattelse er en sådan forståelse af artikel 5, stk. 1, ikke korrekt. Som hele ottende direktiv skal denne bestemmelse fortolkes i lyset af de principper, der er fastsat i sjette direktiv. Som allerede nævnt er retten til kun at fradrage eller få tilbagebetalt den indgående moms, som er blevet pålagt goder og tjenesteydelser, der er blevet anvendt i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, en af hjørnestenene i det fællesskabsretlige momssystem.

Faktisk er formålet med artikel 5, stk. 1, et andet, hvilket også bekræftes af den ledsagende rapport til Kommissionens forslag [11]. I mangel af en fuldstændig harmonisering af retten til fradrag var det således nødvendigt at fastlægge, om en udgift skulle indgå blandt dem, der gav ret til tilbagebetaling af den pågældende moms i medfør af den gældende fradragsordning i den stat, hvor ansøgeren er etableret, eller i medfør af ordningen i tilbagebetalingslandet. Fællesskabslovgiver valgte den anden af disse løsninger med den konsekvens, at en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, ikke kan få tilbagebetalt moms pålagt udgifter, for hvilke retten til fradrag er udelukket i tilbagebetalingslandet, og skam heller ikke i tilfælde, hvor fradrag ville være tilladt i det land, hvor den afgiftspligtige person er etableret. Artikel 5 har derfor til formål at præcisere, hvilke beløb der giver ret til tilbagebetaling, mens bestemmelsen ikke har betydning for betingelserne for rettens indtræden, hvilke er fastsat i sjette direktiv.

13. I mine øjne kan den konklusion, som jeg således er nået til, heller ikke anses for svækket ved den tyske regerings indsigelser angående de problemer, som medlemsstaternes afgiftsmyndigheder vil stå over for, hvis de forud for tilbagebetaling af moms til en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, skal efterprøve, om han skylder moms i det land, hvor han er etableret, navnlig henset til den hurtige udvikling, som på dette område er kendetegnende for alle de nationale retsordener, og til antallet af ansøgninger om tilbagebetaling, som indgives hvert år. I den forbindelse bemærkes for det første, at løsningen af de juridiske problemer i hvert fald ikke kan afhænge af de praktiske vanskeligheder, og for det andet, at netop attestationen i henhold til artikel 3, litra b), i vidt omfang burde fjerne de vanskeligheder, som er knyttet til en sådan undersøgelse.

14. Det er for øvrigt ikke fuldstændigt udelukket, at der selv med den ovenstående fortolkning af ottende direktivs artikel 3, litra b), og artikel 5, stk. 1, er risiko for, at der kan opstå konkurrencefordrejende virkninger og

11 — Det kan være hensigtsmæssigt at nævne, at ordlyden af ottende direktivs artikel 5, stk. 1, i den vedtagne formulering, er identisk med ordlyden af Kommissionens oprindelige forslag.

omlægninger i samhandelen inden for Fællesskabet. I lyset af bestemmelserne i artikel 5, stk. 1, og den endnu kun delvise harmonisering af reglerne om retten til fradrag, kan sådanne virkninger navnlig indtræde, når henses til, at en afgiftspligtig person kan have tilskyndelse til at indkøbe de goder og tjenesteydelser, som er nødvendige for hans aktiviteter, i de lande, hvor reglerne om retten til fradrag er mest favorable.

I praksis er det klart, at momsens neutralitet, dvs. det kendetegn, som i vidt omfang har berettiget indførelsen af moms, kun kan sikres fuldstændigt, hvis der ikke findes nogen former for fordelagtig behandling eller særordninger, og hvis der indføres en ret til fradrag, som er fuldstændigt harmoniseret. Dette resultat kan altså kun opnås fuldt ud ved afskaffelse af de overgangsordninger, der stadig er tilladt i henhold til artikel 28, stk. 3, sammenholdt med bilag F.

15. På den anden side er det min opfattelse, at man ikke kan hævde — også selv om det faktisk skete under retsforhandlingerne — at den foreslåede løsning i sidste ende vil medføre, at advokater etableret i Belgien hvad angår tilbagebetalinger vil blive behandlet forskelligt og mindre gunstigt i Nederlandene i sammenligning med »nationale« advokater. Som allerede nævnt forudsætter anvendelse af ottende direktiv, at en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, ikke har udført afgiftspligtige transaktioner i tilbagebetalingslandet. Præsterer en belgisk advokat imidlertid tjenesteydelser i Nederlandene, er det i medfør af sjette direktivs artikel 21, stk. 1, litra b), sammenholdt med ottende direktivs artikel 1, litra b), og artikel 2 in fine, anerkendt, at han har en sådan ret, hvilket Kommissionen med føje har anført. Den førstnævnte bestemmelse fastslår således, at afgiften påhviler aftageren af tjenesteydelsen i tilfælde, hvor tjenesteyderen er en afgiftspligtig person etableret i udlandet, mens de andre bestemmelser, hvad angår tilbagebetaling, sidestiller situationen for en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, og som har præsteret en af de i artikel 21, stk. 1, litra b), omtalte tjenesteydelser, med situationen for en afgiftspligtig person, der ikke har udført afgiftspligtige transaktioner i tilbagebetalingslandet.

Følgelig anerkendes der under alle omstændigheder kun en ret til fradrag eller tilbagebetaling for belgiske advokater som for nederlandske, såfremt den afgiftspligtige person har udført afgiftspligtige transaktioner, hvilket klart harmonerer med de principper, der er fastsat i sjette direktiv.

16. Endelig kan jeg ikke tiltræde den indsigelse, som er blevet fremført af sagsøgeren i hovedsagen og af den tyske regering, hvorefter den foreslåede fortolkning skulle stride mod artikel 3, stk. 2, i direktiv 86/560/EØF [12] om tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område, hvorefter »tilbagebetaling ikke [må] finde sted på gunsti-

12 — Rådets trettende direktiv 86/560/EØF af 17.11.1986 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område (EFT L 326, s. 40).

gere betingelser end dem, der gælder for afgiftspligtige personer fra Fællesskabet«. For så vidt angår tilbagebetaling af moms blev det i denne sammenhæng fremhævet, at afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i Fællesskabet, og som — i analogi til hvad, der er foreskrevet i det ottende direktiv for så vidt angår personer, som er etableret i Fællesskabet — ikke har udført afgiftspligtige transaktioner i tilbagebetalingslandet, i henhold til artikel 3, stk. 1, i direktiv 86/560/EØF blot skal godtgøre, at de udøver en form for økonomisk aktivitet, som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 1. Der består således ikke noget krav om, at disse skal godtgøre at være pligtige at betale en afgift, som er sammenlignelig med moms, i det land, hvor de er etableret. Ifølge disse parter kan det udledes heraf, at hensyntagen til en faktisk pligt til at betale den pågældende afgift i det land, hvor de er etableret, for så vidt angår personer etableret i Fællesskabet kan medføre, at der — som i den foreliggende sag — anvendes betingelser for tilbagebetaling, som er mere restriktive og mindre gunstige end de betingelser, som finder anvendelse i tilsvarende sager vedrørende personer etableret uden for Fællesskabet.

Jeg anser ikke dette argument for holdbart, eftersom denne sag ikke drejer sig om de konkrete betingelser for tilbagebetaling, hvilke er omhandlet i artikel 3, stk. 2, men om den pågældende rets indtræden, hvilket — henset til det forskelligartede forhold til Fællesskabet, som gælder for afgiftspligtige personer, der er, henholdsvis ikke er, etableret dér — nødvendigvis er baseret på forskellige sæt af forudsætninger.

Forslag til afgørelse

17. På grundlag af disse bemærkninger foreslår jeg at svare den forelæggende ret som følger:

»Bestemmelserne i artikel 3, litra b), og artikel 5, stk. 1, i Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet, og i artikel 17, stk. 2, og artikel 17, stk. 3, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person for at opnå tilbagebetaling af moms i en anden medlemsstat end den, hvor han er etableret, skal have en tilsvarende ret til at fradrage den indgående moms, han har betalt i den stat, hvor han er etableret.«