FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER

fremsat den 21. januar 1999 *

1. Den foreliggende sag vedrører den nøjagtige udstrækning af medlemsstaternes ret til at undtage den merværdiafgift (herefter »moms«), der er blevet betalt af en afgiftspligtig ved køb af biler, der anvendes som led i vedkommendes virksomhed, fra fradragsretten.

I — Fællesskabsbestemmelserne

2. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at et af de appellerende selskaber i hovedsagen har indgivet ansøgning om momsfradrag for en periode, der begynder i 1973, hvor andet direktiv 67/228/EØF [1] var gældende. I lighed med sjette direktiv 77/388/EØF [2], hvortil de øvrige sagsøgere henviser, udgør andet direktiv således en del af de relevante fællesskabsbestemmelser.

Andet direktiv

3. Andet direktivs artikel 11, stk. 1, der indfører fradragsretten, bestemmer:

»I det omfang ting og tjenesteydelser anvendes til virksomhedens formål, er den afgiftspligtige berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) Den merværdiafgift, som faktureres ham for ting, der er leveret ham, og for tjenesteydelser, der er præsteret for ham.

...«

* Originalsprog: fransk.

1 — Rådets direktiv af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14, herefter »andet direktiv«).

2 — Rådets direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

4. Stk. 4 i samme artikel bestemmer nærmere:

»Bestemte ting og bestemte tjenesteydelser kan udelukkes fra fradragsretten, og dette gælder særligt sådanne ting og tjenesteydelser, som helt eller delvis vil kunne anvendes til den afgiftspligtiges eller hans personales private forbrug.«

Sjette direktiv

5. Sjette direktivs bestemmelser om fradragsretten er indeholdt i artikel 17, stk. 2, der, som affattet ved samme direktivs artikel 28f med senere ændringer[3], bestemmer:

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

a) Den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person.

...«

6. Samme direktivs artikel 17, stk. 6, der fastsætter en ordning om undtagelse til fradragsretten, har følgende ordlyd:

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

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

3 — Artikel 28f blev indsat i sjette direktiv ved artikel 1, nr. 22, i Rådets direktiv 91/680/EØF af 16.12.1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388 (EFT L 376, s. 1), som ændret ved artikel 1, nr. 10, i Rådets direktiv 95/7/EF af 10.4.1995 om ændring af direktiv 77/388 og om nye forenklingsforanstaltninger vedrørende moms — anvendelsesområdet for visse fritagelser og reglerne for deres praktiske gennemførelse (EFT L 102, s. 18).

7. Ifølge sjette direktivs artikel 1 skal de administrativt og ved lov fastsatte bestemmelser, som medlemsstaterne skal vedtage for at tilpasse deres momsordninger til bestemmelserne i sjette direktiv, træde i kraft senest den 1. januar 1978.

8. Den 25. januar 1983 forelagde Kommissionen Rådet et forslag til Rådets tolvte direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: udgifter, der ikke giver ret til fradrag i merværdiafgiften [4], som blev ændret ved et andet forslag, Kommissionen forelagde Rådet den 20. februar 1984 [5]. Dette forslag blev ikke vedtaget af Rådet.

9. Kommissionen fremlagde den 17. juni 1998 et nyt forslag til direktiv [6].

II — Nationale bestemmelser

10. Ifølge forelæggelseskendelsen har fradrag for moms på køb af biler været forbudt i Det Forenede Kongerige siden 1973 i henhold til flere på hinanden følgende retsforskrifter (herefter »Cars Orders«).

11. Artikel 4 i »VAT (Cars) Order 1972«, der anføres som eksempel af den nationale ret, bestemmer:

»Moms, der er erlagt ved levering eller indførsel af en bil, kan ikke fradrages som indgående moms, medmindre

a) der er tale om levering til leje, eller

b) bilen leveres eller indføres for at blive ombygget til et køretøj, der ikke er en bil, eller

c) bilen er ny og leveres eller indføres med henblik på videresalg« [7].

4 — EFT C 37, s. 8.

5 — EFT C 56, s. 7.

6 — Forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 77/388 med hensyn til ordningen for fradrag af merværdiafgift (EFT C 219, s. 16).

7 — Denne fodnote vedrører kun den franske version af forslaget til afgørelse.

III — Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger ved den nationale ret

12. Der er tre appellanter i sagen for den nationale ret.

13. Royscot Leasing Ltd og Royscot Industrial Leasing Ltd (herefter »Royscot-selskaberne«) driver virksomhed med leasing, hvilket består i at købe biler og at lease dem til kunder til en leje, der omfatter moms. Royscot-selskaberne kommer ikke i besiddelse af bilerne, der af producenten leveres direkte til lejerne. Royscot-selskaberne og deres ansatte har således ingen muligheder for at anvende bilerne til privat brug.

14. T.C. Harrison Group Ltd (herefter »Harrison«) er det ledende selskab i en i momsmæssig henseende fællesregistreret koncern omfattende visse selskaber, der driver tre forskellige former for virksomhed. Den første består i langtidsleasing af biler og svarer til Royscot-selskabernes virksomhed. Den anden form for virksomhed er korttidsudlejning af biler. Når bilerne ikke er udlejet, kan de anvendes gratis af de ansatte til privat kørsel uden for arbejdstiden. Den tredje form for virksomhed er bilforhandling på grundlag af franchiseaftaler. I henhold til disse stilles der krav om, at en bilpark bestående af demonstrationsbiler skal være til rådighed for kunder og personalet. Nogle ansatte kan gratis benytte demonstrationsbilerne til privat formål.

15. Allied Domecq plc (herefter »Domecq«) er det ledende selskab i en i momsmæssig henseende fællesregistreret koncern omfattende visse selskaber, der driver detailhandel inden for landbrugsfødevaresektoren. Disse selskaber beskæftiger handelsrejsende og teknisk personale, der anvender biler til udførelse af deres opgaver, idet de hvert år kører et stort antal kilometer i forbindelse med arbejdet. Koncernen køber almindelige biler (såkaldte »brugsbiler«) til brug for disse ansattes arbejde. De ansatte kan endvidere i rimeligt omfang anvende bilerne til privat brug uden for arbejdstiden mod betaling af et beløb. Dette er således en momspligtig transaktion, og der beregnes derfor moms af det gebyr, de ansatte betaler.

16. Domecq køber også biler til medlemmer af det ledende personale, der anvender disse i deres arbejde og privat (såkaldte »repræsentationsbiler«). Repræsentationsbiler er sædvanligvis finere biler end brugsbilerne. Det omfang, hvori repræsentationsbiler anvendes henholdsvis forretningsmæssigt og privat, varierer meget fra ansat til ansat. Ansatte, der er i besiddelse af repræsentationsbiler, betaler intet for den private brug af disse.

17. De tre appellanter har indgivet en ansøgning om fradrag for moms, der er betalt ved køb af biler.

18. De har gjort gældende, at andet direktivs artikel 11, stk. 4, og sjette direktivs artikel 17, stk. 6, ikke tillader Det Forenede Kongerige at vedtage og opretholde en undtagelse til fradragsretten som den, der fremgår af Cars Orders.

19. Commissioners of Customs & Excise meddelte afslag på disse ansøgninger med den begrundelse, at der efter Cars Orders ikke kunne ske fradrag.

20. Parterne i hovedsagen indbragte disse afgørelser for VAT and Duties Tribunal, der ikke gav selskaberne medhold. Efter at High Court of Justice ikke havde givet selskaberne medhold i den af dem anlagte sag, appellerede de sagen til Court of Appeal.

IV — De præjudicielle spørgsmål

21. Ifølge Court of Appeal er der kun ét problem, nemlig om andet og sjette direktiv tillægger parterne en fradragsret, som forbuddet indeholdt i Cars Orders må vige for. Court of Appeal, der ikke fandt, at bestemmelserne i disse direktiver var klare og utvetydige, besluttede at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kunne medlemsstaterne efter artikel 11, stk. 4, i Rådets andet direktiv af 11. april 1967 lovligt vedtage eller opretholde, og kan de efter artikel 17, stk. 6, andet afsnit, i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 fortsat opretholde national lovgivning, hvorefter det uden begrænsning er udelukket at fradrage moms, der skal betales ved køb af biler, som en afgiftspligtig person skal bruge til afgiftspligtige transaktioner?

2) Det spørges navnlig, om fradragsretten kan udelukkes,

a) selv om bilerne er afgørende driftsmidler således at forstå, at den pågældende virksomhed efter sin art ikke vil kunne udøves uden bilerne (f.eks. Royscot-selskabernes billeasingvirksomhed og T.C. Harrison-koncernens billeasing- og biludlejningsvirksomhed)?

b) selv om bilerne ikke på noget tidspunkt kan bruges privat af den afgiftspligtige person eller dennes personale (som f.eks. i den billeasingvirksomhed, som Royscot-selskaberne og T.C. Harrison-koncernen driver)?

c) selv om den afgiftspligtige person ikke på nogen måde vil kunne drive den pågældende virksomhed uden bilerne (som det f.eks. er tilfældet med 'demonstrations'-biler, som erhverves af et selskab, der hører til T.C. Harrison-koncernen, som et led i dets salgsvirksomhed)?

d) selv om den afgiftspligtige persons ansatte ikke kan udføre deres arbejde uden bilerne (som f.eks. de handelsrejsende, der er ansat i Allied Domecq-koncernen)?

e) med den begrundelse — og uden hensyn til de under a), c) eller d) nævnte omstændigheder — at den afgiftspligtige persons ansatte har mulighed for i et vist underordnet omfang at bruge bilerne privat uden for arbejdstiden?

3) Kan det have betydning for besvarelsen af spørgsmål 2 e),

a) at der kan ske en forholdsmæssig fordeling af udgifterne til bilerne på henholdsvis erhvervsmæssig og rivat brug?

eller

b) at privat brug af bilerne udgør en momspligtig transaktion, idet den afgiftspligtige person opkræver et gebyr af de ansatte herfor?

4) Bortfaldt medlemsstaternes adgang til at opretholde undtagelser ifølge artikel 17, stk. 6, andet afsnit, ved udløbet af den periode på fire år, der er nævnt i samme artikels første afsnit?«

V — Domstolens praksis

22. Domstolen har, siden forelæggelseskendelsen blev afsagt, i dom af 18. juni 1998, Kommissionen mod Frankrig [8], udtalt sig om betydningen og rækkevidden af sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 6.

23. Dommen blev afsagt i en sag, hvori Kommissionen havde nedlagt påstand om, at det blev fastslået, at Den Franske Republik ved at opretholde lovbestemmelser, hvorefter moms på transportmidler, der er selve genstanden for den afgiftspligtiges virksomhed, ikke kan fradrages, havde tilsidesat de forpligtelser, der påhvilede den i henhold til sjette direktiv, navnlig bestemmelserne i artikel 17, stk. 2.

8 — Sag C-43/96, Sml. I, s. 3903.

24. Den omtvistede bestemmelse var artikel 237 i bilag II til code général français des impôts (lov om skatter og afgifter), hvori det bestemmes: »Der indrømmes ikke fradrag for motorkøretøjer og materiel af en hvilken som helst art, som er bestemt til transport af personer eller til blandet anvendelse, og som er anlægsaktiver eller ikke er bestemt til videresalg som nye.«

25. I de franske afgiftsmyndigheders grundlæggende dokumentation var det anført, at de i denne bestemmelse omhandlede køretøjer bl.a. var motorkøretøjer til kørsel på vej.

26. Kommissionen var af den opfattelse, at den franske lov om skatter og afgifter på dette punkt var i strid med det efter Kommissionens opfattelse grundlæggende princip, hvorefter moms på transportmidler, der er selve genstanden for den afgiftspligtiges virksomhed, kan fradrages.

27. Domstolen gav ikke Kommissionen medhold.

28. Efter at have anført, at Rådet i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 6, første afsnit, første punktum, fastsætter de udgifter, der ikke giver ret til fradrag i momsen, fastslog Domstolen, at det fremgik af andet punktum — hvori det anføres, at »under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng erhvervsmæssig karakter ... ikke adgang til fradrag« — at »de regler, Rådet skal fastsætte, ikke på forhånd er begrænset til kun at kunne omfatte udgifter, der ikke er af streng erhvervsmæssig karakter« [9].

29. Domstolen udtalte videre, at udtrykket »alle de undtagelser«, der anvendes i artikel 17, stk. 6, andet afsnit, hvori bestemmes: »Indtil de [regler, som Rådet skal vedtage] træder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser, som på tidspunktet for dette direktivs ikrafttræden var gældende i henhold til deres nationale lovgivning«, »... også omfatter udgifter, som har en streng erhvervsmæssig karakter« [10].

30. Endelig fastslog Domstolen klart, at »efter denne bestemmelse kan medlemsstaterne således opretholde nationale bestemmelser, hvorefter der ikke indrømmes fradragsret for moms på transportmidler, der er selve genstanden for den afgiftspligtiges virksomhed« [11].

VI — Besvarelse af de præjudicielle spørgsmål

31. Såvel det første som det fjerde spørgsmål vedrører en medlemsstats ret til at opretholde national lovgivning, hvorefter

9 — Samme dom, præmis 17.
10 — Samme dom, præmis 18.
11 — Samme dom.

det er udelukket at fradrage moms, der skal betales ved køb af biler, som en afgiftspligtig skal bruge til afgiftspligtige transaktioner. Følgelig bør de to spørgsmål behandles samlet.

Første og fjerde spørgsmål

32. Med det første spørgsmål spørger Court of Appeal, om andet direktivs artikel 11, stk. 4, tillader medlemsstaterne at vedtage eller at opretholde en lovgivning, hvorefter det er udelukket at fradrage moms. Med det første og det fjerde spørgsmål spørger Court of Appeal ligeledes, om sjette direktivs artikel 17, stk. 6, giver medlemsstaterne adgang til at opretholde en sådan lovgivning efter udløbet af en periode på fire år efter sjette direktivs ikrafttræden.

33. Det er dette sidste punkt, der skal undersøges først, idet Domstolen i sin dom i sagen Kommissionen mod Frankrig giver nyttige oplysninger om, hvorledes artikel 17, stk. 6, skal fortolkes.

34. Som nævnt skal sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, ifølge dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig fortolkes således, at medlemsstaterne kan opretholde nationale bestemmelser, hvorefter der ikke indrømmes fradragsret for moms på transportmidler, der er selve genstanden for den afgiftspligtiges virksomhed.

35. Denne konklusion og frifindelsen af den pågældende medlemsstat bygger på den stiltiende, men nødvendige antagelse, at den pågældende nationale lovgivning lovligt kunne opretholdes efter udløbet af den frist på fire år, der er fastsat i artikel 17, stk. 6, første afsnit. Denne bestemmelse var nemlig fortsat gældende i 1996, da stævningen blev indgivet, selv om fristen på fire år, som løb fra den 1. januar 1978, hvor sjette direktiv trådte i kraft, var udløbet den 1. januar 1982.

36. Denne løsning fremgår af selve bestemmelsens ordlyd. Fristen på fire år kan nemlig alene gøres gældende over for Rådet og ikke over for medlemsstaterne, idet der er tale om den frist, inden for hvilken Rådet skal fastsætte de udgifter, der ikke giver ret til fradrag. Der er ikke tale om en frist, inden for hvilken medlemsstaterne skal ophæve de foranstaltninger med hensyn til undtagelse fra fradragsretten, som de har truffet.

37. En eventuel frist for, hvornår medlemsstaternes tilladelse til at opretholde undtagelserne ophører, er ikke fastsat på forhånd, idet de nationale lovgivninger kan opretholdes, så længe Rådet ikke har fastsat de udgifter, der ikke giver ret til fradrag.

38. Der er ganske vist en sammenhæng mellem retten til opretholdelse af national lovgivning og den frist, inden for hvilken Rådet skal handle, idet Rådet ved at træffe sin beslutning bringer de nationale foranstaltninger til ophør. Rådet kan dog ikke ved at tilsidesætte fristen begrænse medlemsstaternes frihed til at opretholde deres egne ordninger, idet den pågældende bestemmelse ikke udtrykkeligt sætter en grænse for, i hvor lang tid de nationale lovgivninger kan opretholdes.

39. De mål, der forfølges med sjette direktivs artikel 17, stk. 6, samt opbygningen af den ordning, der indføres ved direktivet, bekræfter, at det kan fortolkes helt bogstaveligt.

40. Ifølge sjette direktivs tolvte betragtning tilstræbes en harmonisering af fradragsordningen. Men i syttende betragtning anerkendes imidlertid medlemsstaternes ret til inden for visse grænser og på visse betingelser at opretholde særlige foranstaltninger, der fraviger direktivet, for at undgå visse former for svig og unddragelse.

41. For at forlige disse principper er det nødvendigt, at de nationale lovgivninger om undtagelse fra fradragsretten opretholdes, indtil der er vedtaget harmoniserede fællesskabsbestemmelser herom. Et juridisk tomrum på dette område som f.eks. det tomrum, der ville opstå ved en øjeblikkelig anvendelse af en generel fradragsret, hvor det ikke på forhånd ved en national eller fællesskabsretlig bestemmelse er fastlagt, hvilke udgifter der ikke kan fradrages, ville fremme svigagtig adfærd ved at gøre det muligt for de afgiftspligtige uden gyldig grund at fradrage private udgifter af enhver art i deres afgiftspligtige transaktioner.

42. Domstolen har således udtalt, at Fællesskabets lovgiver ikke har kædet udløbet af tilladelsen til medlemsstaterne sammen med udløbet af den fireårige periode, der er fastsat i første afsnit, men sammen med den faktiske ikrafttræden af de regler, Rådet fortsat er forpligtet til at vedtage, selv om fristen er udløbet.

43. Den fireårige periode, der er fastsat i første afsnit, kan således ikke gøres gældende over for medlemsstaterne.

44. Domstolens dom i sagen Kommissionen mod Frankrig belyser ikke alene rækkevidden af den tilladelse, der er indrømmet medlemsstaterne, men giver tillige helt klare oplysninger om, hvilke udgifter medlemsstaterne lovligt kan undtage fra fradragsretten i medfør af artikel 17.

45. Ud fra det, der udtrykkeligt kan læses af dommen, står medlemsstaterne meget frit på dette område, idet udgifter til transportmidler, som er selve genstanden for den afgiftspligtiges virksomhed, kan undtages fra fradragsretten.

46. Domstolen nægtede udtrykkeligt at sondre mellem transportmidler til privat brug og andre transportmidler. Ud fra ordlyden af artikel 17, stk. 6, andet afsnit, fandt Domstolen, at udtrykket »alle de undtagelser«, som henviser til de undtagelser fra fradragsretten, medlemsstaterne lovligt kan opretholde for visse udgifter, »... også omfatter udgifter, som har en streng erhvervsmæssig karakter« [12].

47. En sådan sondring kan dog, hvis den alene anvendes med henblik på fradrag af momsen på formuegoder, der udnyttes erhvervsmæssigt, retfærdiggøres af ønsket om at begrænse det anslag mod momsens neutralitet, som enhver undtagelse fra fradragsretten udgør. Nægtes en erhvervsdrivende retten til fradrag, indebærer dette nemlig, at man tolererer en kumulativ virkning, der strider mod selve momsens væsen, som går ud på at begrænse beskatningen til den merværdi, der er skabt på et bestemt trin i fremstillingsprocessen.

48. Medlemsstaternes frygt for ikke at kunne sikre overholdelsen af sondringen mellem biler, der alene anvendes erhvervsmæssigt, og biler, der anvendes både erhvervsmæssigt og privat, som følge af vanskeligheden med at føre en effektiv kontrol hermed, har imidlertid bevirket, at Fællesskabets lovgiver har vedtaget regler, der tillader opretholdelse af lovgivninger, der finder anvendelse på begge typer biler [13].

49. Det er den samme frygt, der begrunder den manglende sondring ikke alene mellem den brug, der kan gøres af de pågældende transportmidler, men også mellem forskellige former for økonomisk virksomhed. I medfør af artikel 17, stk. 6, og af Domstolens fortolkning heraf er det uden betydning, om de biler, der købes af en afgiftspligtig, alene anvendes til en virksomhed, hvor der ikke er nogen risiko for, at bilerne mod reglerne anvendes til private formål.

50. De gældende bestemmelser afspejler i Domstolens fortolkning således Fællesskabets lovgivers ønske om ikke at lade medlemsstaternes økonomiske interesser vige for hensynet til det fælles momssystems funktion og neutralitet, i hvert fald ikke så længe medlemsstaterne ikke er blevet hørt om de udgiftskategorier, der ikke giver ret til fradrag af moms.

12 — Sammesteds.

13 — Det er betegnende, at Rådet hvad dette angår ikke fandt Kommissionens forslag fra 1983 tilfredsstillende. I forslaget knæsattes princippet om undtagelse fra retten til fradrag af momsen for »... udgifter til erhvervelse, fremstilling, import, leasing eller leje, anvendelse, ændring, reparation og vedligeholdelse af personbiler...« (artikel 1, stk. 1). I forslagets artikel 1, stk. 2, var der dog fastsat undtagelser for biler, der anvendes til personbefordring mod betaling, køreundervisning samt udlejning, og for biler, der indgår i en virksomheds drift.

51. Det kan således hævdes, at medlemsstaterne har en meget udstrakt ret til at undtage visse udgifter fra fradragsretten.

52. Denne ret er dog ikke ubegrænset, idet sjette direktivs artikel 17, stk. 6, indeholder en såkaldt »standstill«-bestemmelse, der »fastfryser« de nationale rettigheder, der var gældende på dette område den 1. januar 1978, hvor sjette direktiv trådte i kraft [14]. »Standstill«-bestemmelsen forhindrer således medlemsstaterne i efter denne dato at skærpe de bestemmelser om undtagelse fra fradragsretten, der gælder for erhvervsdrivende.

53. Det er ligeledes ikke tilstrækkeligt til at tillade de nationale retsforskrifters opretholdelse, at disse var gældende på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden, den 1. januar 1978. Retsforskrifterne skal tillige være i overensstemmelse med bestemmelserne i andet direktiv, hvis virkninger fortsatte i hver enkelt medlemsstat indtil iværksættelsen af sjette direktiv [15].

54. Det kan nemlig ikke antages, at ikrafttrædelsen af sjette direktiv, der bl.a. har til formål at harmonisere momsfradragsordningen [16], medfører, at en medlemsstat lovligt kan opretholde nationale regler, der er i strid med medlemsstatens forpligtelser i medfør af det foregående direktiv, der ligeledes tilstræbte en harmonisering af de nationale momsordninger [17].

55. Men som det vil fremgå senere, tillægger også den i andet direktiv fastsatte ordning medlemsstaterne et vidt skøn.

56. Det skal for det første anføres, at forpligtelsen til at overholde andet direktiv naturligvis rejser spørgsmålet om fortolkningen af direktivets artikel 11, stk. 1 og 4, til andet formål end blot at afgøre, hvilken ordning der finder anvendelse på afgiftspligtige transaktioner gennemført i direktivets gyldighedsperiode.

57. Artikel 11, stk. 1, litra a), knæsætter princippet om ret til fradrag af den moms, som faktureres den afgiftspligtige for goder og tjenesteydelser, der er leveret til brug for hans virksomhed. Ved artikel 11, stk. 4, udelukkes bestemte goder og bestemte tjenesteydelser fra fradragsordningen, og dette gælder særligt sådanne goder og tjenesteydelser, som helt eller delvis vil kunne anvendes til den afgiftspligtiges eller hans personales private forbrug.

58. Medlemsstaterne kan således tage hensyn til godernes eller tjenesteydelsernes art,

14 — Se punkt 7 i dette forslag til afgørelse.
15 — Sjette direktivs artikel 37.
16 — Tolvte betragtning.
17 — Trettende betragtning.

når der træffes afgørelse om udelukkelse fra momsfradragsretten. Det er klart, at en bil efter sin art let kan anvendes til privat brug, uanset det oprindelige formål med købet af bilen, hvilket naturligvis ikke gælder, når der er tale om f.eks. en værktøjsmaskine eller en lang række andre goder, der udelukkende kan anvendes erhvervsmæssigt.

59. Det fremgår i øvrigt ikke af ordlyden af artikel 11, stk. 4, at udelukkelsen kun skal gælde goder, der *faktisk* helt eller delvis anvendes til privat forbrug. Vanskelighederne ved at udøve kontrol synes at have overbevist Fællesskabets lovgiver om ikke at stille en faktisk anvendelse som betingelse. Det er derfor tilstrækkeligt, at det pågældende gode potentielt vil kunne anvendes til privat forbrug, hvilket understreges af brugen af udtrykket »vil kunne«.

60. Det skal tilføjes, at kriteriet »vil kunne anvendes til privat forbrug« ikke er det eneste mulige kriterium, hvilket bekræftes af det umiddelbart foranstående adverbium »særligt«.

61. Af ovennævnte årsager synes anvendelsen af det kriterium, der bygger på godets karakter, i den foreliggende sag at være hensigtsmæssig i betragtning af kategorien af goder, der er genstand for hovedsagen.

62. Efter min opfattelse følger det heraf, at personbiler hører til den kategori af goder, der er omhandlet i andet direktivs artikel 11, stk. 4, som ifølge deres natur vil kunne anvendes til den afgiftspligtiges eller hans personales private forbrug.

63. Medlemsstaterne kunne således i henhold til andet direktiv vedtage eller opretholde lovgivning, der udelukker denne type goder fra fradragsretten, således at Domstolen kunne fastslå, at medlemsstaterne lovligt kan betragte goderne som omfattet af den ordning, der er fastsat i sjette direktiv.

Andet spørgsmål

64. Det fremgår af det ovenfor anførte, at dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig direkte besvarer punkt a), c) og d) i det andet spørgsmål, hvormed Court of Appeal i det væsentlige spørger, om den omstændighed, at den afgiftspligtige person ikke på nogen måde vil kunne drive sin virksomhed uden bilerne, har nogen indvirkning på fradragsretten.

65. Hvad enten det drejer sig om biler af samme type som dem, der tilhører Royscot-selskaberne eller selskaberne i Harrison-koncernen, og som den forelæggende ret betegner som afgørende driftsmidler, biler af samme type som demonstrationsbilerne hos selskaberne i Harrison-koncernen, uden hvilke den afgiftspligtige ifølge Court of Appeal ikke vil kunne drive sin virk-

somhed, eller om biler af samme type som bilerne hos selskaberne i Domecq-koncernen, uden hvilke den afgiftspligtige persons ansatte ej heller kan udføre deres arbejde, er alle disse kategorier af biler helt klart transportmidler, der er selve genstanden for den afgiftspligtiges virksomhed i den af Domstolen fastslåede betydning.

66. Den omstændighed, at bilerne ikke er et simpelt redskab, men et middel, uden hvilket selskabet ikke kan udøve sin virksomhed, påvirker ikke rækkevidden af Domstolens fortolkning af artikel 17, stk. 6, andet afsnit, ifølge hvilken de undtagelser, der tillades opretholdt, kan omfatte udgifter af streng erhvervsmæssig karakter.

67. Det skal erindres, at Kommissionens søgsmål, som resulterede i dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, var begrænset »... til kun at angå de tilfælde, hvor de omhandlede goder 'er så nødvendige, at de er en absolut betingelse for udøvelsen af selve den erhvervsmæssige virksomhed', i modsætning til tilfælde, hvor goder 'i væsentlig grad bidrager til at lette udøvelsen af virksomheden'« [18].

68. Kommissionen havde gjort gældende, at »de udgifter, der kan undtages fra fradragsretten, [således kun er] sådanne udgifter, som en afgiftspligtig afholder til goder og tjenesteydelser, som ikke er absolut nødvendige for udøvelsen af hans virksomhed« [19].

69. Heraf følger, at Domstolen med udtrykket »selve genstanden« for den afgiftspligtiges virksomhed, som er anvendt som betegnelse for transportmidler, med hensyn til hvilke momsen også kan undtages fra fradragsretten, har ønsket at angive et gode, uden hvilket virksomheden ikke kan drives, med andre ord et afgørende driftsmiddel, uden hvilket den afgiftspligtige ikke kan drive sin virksomhed.

70. At parterne i hovedsagen ikke kan udøve deres virksomhed uden bilerne, ændrer ej heller ved det forhold, at der er tale om goder, der helt eller delvis vil kunne anvendes til den afgiftspligtiges eller hans personales private forbrug i andet direktivs artikel 11, stk. 4's forstand.

71. Domstolens fortolkning giver ligeledes et utvetydigt svar på punkt b) og e) i det andet spørgsmål, som vedrører følgerne af, at de pågældende biler ikke på noget tidspunkt kan bruges privat af den afgiftspligtige eller dennes personale, eller af de strenge betingelser, der gælder for en sådan brug.

18 — Generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse i sagen Kommissionen mod Frankrig, punkt 7.

19 — Dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 15.

72. Som det fremgår af det ovenfor anførte, har medlemsstaterne ret til at opretholde enhver undtagelse fra fradragsretten, uanset hvorledes godet faktisk anvendes. At bilerne ikke anvendes privat, forpligter således ikke medlemsstaterne til at genindføre retten til at fradrage de beløb, der er blevet anvendt til bilernes anskaffelse. Så meget mere kan en nøje reguleret privat anvendelse ikke forpligte medlemsstaterne til noget sådant.

73. Det tredje spørgsmål vedrører den betydning, det har for fradragsretten, at der kan ske en fordeling af udgifterne på bilerne til henholdsvis privat og erhvervsmæssig brug. Spørgsmålet vedrører ligeledes følgerne af, at den private brug af bilerne udgør en afgiftspligtig transaktion. Det fremgår af det ovenfor anførte, at medlemsstaterne er berettiget til at opretholde en ordning med undtagelser fra momsfradragsretten, uanset hvilken brug der gøres af bilerne. Det tredje spørgsmål er således uden genstand, hvorfor det efter min opfattelse er ufornødent at besvare det.

74. Den fortolkning, jeg foreslår Domstolen at opretholde efter dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, er måske ikke den bedste, men forekommer mig at være den eneste mulige på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin. Som anført af Domstolen tvinger ordlyden af artikel 17, stk. 6, sammenholdt med den manglende enighed blandt medlemsstaterne om den ordning, der skal gælde for udgifter til personbefordring, os til at vælge denne løsning, så længe Rådet ikke har taget stilling [20].

75. I lighed med Kommissionen og generaladvokat Jacobs i dennes forslag til afgørelse i sagen Kommissionen mod Frankrig finder jeg, at »... regler, hvorefter afgiftspligtige personer afskæres fra at fradrage moms på så vigtige kategorier af udgifter, [er] en væsentlig hindring for, at momssystemet kan fungere, og til skade for neutraliteten heri«, ligesom »... [jeg tvivler på], at risikoen for skattesvig kan begrunde, at sådanne goder holdes helt uden for fradragsreglerne« [21].

76. Det kan især med rette beklages, at det tillades at undtage biler fra fradragsretten, når bilerne direkte benyttes i forbindelse med den afgiftspligtiges virksomhed, uden at den afgiftspligtige har mulighed for at tage bilerne i besiddelse, som når der er tale om leasing. I et sådant tilfælde kan hverken den afgiftspligtige eller dennes ansatte nemlig anvende bilerne til privat brug, således at der kun er en minimal risiko for svig.

77. Men i lighed med generaladvokat Jacobs finder jeg, at »... problemet kræver en lovgivningsmæssig løsning« [22]. Dels kan der, selv om det ville være belejligt, ikke anlægges en selektiv fortolkning af de

20 — Samme dom, præmis 18 og 19.

21 — Punkt 23.

22 — Punkt 24.

gældende fællesskabsregler, som på det punkt, der er tale om her, er ganske utvetydige. Dels vil en domstolsfortolkning, der nødvendigvis afhænger af de faktiske og retlige omstændigheder i hovedsagen, kunne rejse mange spørgsmål om muligheden for at overføre den valgte løsning til andre brancher eller selskabsformer. Sidst og ikke mindst afspejler de gældende bestemmelser, der udtrykkeligt tager sigte på at muliggøre opretholdelse af alle de undtagelser, der er fastsat i de nationale lovgivninger, medlemsstaternes ønske om ikke at anerkende nogen sondring på dette område, så længe der ikke er opnået enighed om fællesskabsbestemmelser.

78. Derfor mener jeg, at alene en lovgivning, der har til formål at gennemføre en udtømmende harmonisering af fradragsretten, vil kunne forene en fradragsret, der er så omfattende som mulig, med forebyggelsen af risikoen for svig.

Forslag til afgørelse

79. I betragtning af det ovenfor anførte foreslår jeg Domstolen at besvare spørgsmålene fra Court of Appeal (England & Wales) på følgende måde:

»1) Artikel 11, stk. 4, i Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse tillod medlemsstaterne at vedtage eller at opretholde lovbestemmelser, der undtager den merværdiafgift, der betales ved køb af biler til brug for den afgiftspligtiges virksomhed, fra fradragsretten.

Artikel 11, stk. 4, i andet direktiv 67/228 er ikke til hinder for, at medlemsstaterne vedtager eller opretholder lovbestemmelser, der undtager den merværdiafgift, der betales ved køb af biler til brug for den afgiftspligtiges virksomhed, fra fradragsretten, når:

— bilerne udgør driftsmidler, der er uundværlige for udøvelsen af denne virksomhed, eller

— bilerne ikke vil kunne anvendes til privat brug.

2) Den ret, der ved artikel 17, stk. 6, andet afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, tillægges medlemsstaterne til at opretholde samtlige undtagelser fra momsfradragsretten, der var fastsat i deres nationale lovgivning på tidspunktet for ikrafttrædelsen af sjette direktiv 77/388, bortfalder ikke ved udløbet af den periode på fire år, der er fastsat i artikel 17, stk. 6, første afsnit, i sjette direktiv 77/388 for Rådets vedtagelse af reglerne for, hvilke udgifter der ikke er omfattet af momsfradragsretten, men ved tidspunktet for disse reglers ikrafttrædelse.

3) Artikel 17, stk. 6, andet afsnit, i sjette direktiv 77/388 giver medlemsstaterne ret til at opretholde lovbestemmelser, der undtager den merværdiafgift, der betales ved køb af biler til brug for den afgiftspligtiges virksomhed, fra momsfradragsretten, så længe de regler for, hvilke udgifter der ikke er omfattet af momsfradragsretten, som Rådet skal vedtage i medfør af artikel 17, stk. 6, første afsnit, i sjette direktiv 77/388, ikke er trådt i kraft.

Artikel 17, stk. 6, andet afsnit, i sjette direktiv 77/388 er ikke til hinder for, at medlemsstaterne kan opretholde lovbestemmelser, der undtager den merværdiafgift, der betales ved køb af biler til brug for den afgiftspligtiges virksomhed fra fradragsretten, når:

— bilerne udgør driftsmidler, der er uundværlige for udøvelsen af denne virksomhed, eller

— bilerne ikke vil kunne anvendes til privat brug.«