DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

29. april 2004 *

I sag C-17/01,

angående en anmodning, som Bundesfinanzhof (Tyskland) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for den nævnte ret verserende sag,

Finanzamt Sulingen

mod

Walter Sudholz,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende gyldigheden af artikel 2 og 3 i Rådets beslutning 2000/186/EF af 28. februar 2000 om bemyndigelse af Forbundsrepublikken Tyskland til at fravige artikel 6 og 17 i sjette direktiv 77/388/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 59, s. 12),

* Processprog: tysk.

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af dommerne P. Jann, som fungerende formand for Femte Afdeling, C.W.A. Timmermans og S. von Bahr (refererende dommer),

generaladvokat: L.A. Geelhoed
justitssekretær: ekspeditionssekretær M.-F. Contet,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— den tyske regering ved W.-D. Plessing, bistået af Rechtsanwalt J. Sedemund

— den nederlandske regering ved H.G. Sevenster, som befuldmægtiget

— Rådet for Den Europæiske Union ved K. Borchers og A.-M. Colaert, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og K. Gross, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 10. juli 2002 er afgivet mundtlige indlæg af den tyske regering ved W.-D. Plessing, bistået af Rechtsanwalt T. Lübbig, af Rådet ved K. Borchers og A.-M. Colaert og af Kommissionen ved K. Gross,

efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 24. oktober 2002,

på grundlag af kendelsen af 12. december 2002 om genåbning af den mundtlige forhandling,

efter at der i retsmødet den 30. januar 2003 er afgivet mundtlige indlæg af den tyske regering ved W.-D. Plessing, bistået af T. Lübbig, af De Forenede Kongeriges regering ved K.P.E. Lasok, QC, af Rådet ved K. Borchers og A.-M. Colaert og af Kommissionen ved K. Gross,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 13. marts 2003,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 30. november 2000, indgået til Domstolens Justitskontor den 15. januar 2001, har Bundesfinanzhof i medfør af artikel 234 EF forelagt tre

præjudicielle spørgsmål vedrørende gyldigheden af artikel 2 og 3 i Rådets beslutning 2000/186/EF af 28. februar 2000 om bemyndigelse af Forbundsrepublikken Tyskland til at fravige artikel 6 og 17 i sjette direktiv 77/388/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 59, s. 12).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag mellem Finanzamt Sulingen (herefter »Finanzamt«) og Walter Sudholz vedrørende merværdiafgiften (herefter »momsen«) i forbindelse med købet af en personbil, som han delvis anvender til erhvervsmæssige formål og delvis til privat brug.

Relevante retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Artikel 17, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 (EFT L 102, s. 18, herefter »sjette direktiv«), har følgende ordlyd:

»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.«

4 Sjette direktivs artikel 27, stk. 1-4, bestemmer:

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

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

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

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

5 Rådet vedtog den 28. februar 2000 beslutning 2000/186, hvorved Forbundsrepublikken Tyskland fik tilladelse til at fravige sjette direktivs artikel 6 og 17.

6 Femte og niende betragtning til beslutning 2000/186 bestemmer:

»(5)Formålet med den anden [fravigelses]anmodning [...] er både at begrænse afgiftspligtige personers ret til at fradrage moms i henhold til [sjette direktivs] artikel 17, stk. 2, til 50% for så vidt angår de samlede udgifter til køretøjer, der ikke udelukkende anvendes til erhvervsmæssige formål, og at give tilladelse til ikke at opkræve moms på personbiler til privat brug. Denne maksimumsgrænse for en afgiftspligtig persons ret til at fradrage moms begrundes med, at det har vist sig vanskeligt at kontrollere, hvordan udgifterne fordeler sig mellem privat og erhvervsmæssig brug for goder af denne art, og den deraf følgende risiko for skattesvig og misbrug. Desuden vil en sådan foranstaltning give mulighed for en mere forenklet ordning for beskatning af privat brug af køretøjer.

[...]

(9) Det bør derfor fastsættes, at disse undtagelsesforanstaltninger kun er gyldige indtil ikrafttrædelsen af nævnte direktivforslag, dog senest indtil den 31. december 2002, dersom direktivet ikke er sat i kraft inden da. [...]«

7 Artikel 2 i beslutning 2000/186 har følgende ordlyd:

»Uanset artikel 17, stk. 2, i direktiv 77/388/EØF, som ændret ved artikel 28f i samme direktiv, og uanset artikel 6, stk. 2, litra a), i samme direktiv, bemyndiges Forbundsrepublikken Tyskland til at begrænse retten til at fradrage moms til 50% for så vidt angår udgifter til køretøjer, der ikke udelukkende anvendes til erhvervsmæssige formål, og til ikke at sidestille privat brug af køretøjer, der tilhører en afgiftspligtig persons virksomhed, med tjenesteydelser, der udføres mod vederlag.

Bestemmelserne i foregående stykke gælder ikke, når køretøjet er en del af den afgiftspligtige persons omsætningsaktiver, eller når køretøjet højst anvendes 5% til privat brug.«

8 Artikel 3, stk. 1, i beslutning 2000/186 bestemmer:

»Denne beslutning anvendes fra den 1. april 1999.«

Nationale bestemmelser

9 § 15, stk. 1, litra b), i Umsatzsteuergesetz 1999 (lov af 1999 om merværdiafgift, herefter »UStG«) bestemmer:

»Indgående moms, der vedrører anskaffelse eller fremstilling, indførsel, erhvervelse inden for Fællesskabet, leje eller drift af køretøjer i § 1, litra b), stk. 2's forstand, som også benyttes til driftsherrens private formål eller til andre virksomheden uvedkommende formål, kan kun fratrækkes med 50%.«

10 Bundesfinanzhof har præciseret, at udtrykket »køretøjer« i UStG's § 1, litra b), stk. 2's forstand omfatter personbiler.

11 UStG's § 27, stk. 3, bestemmer:

»§ 15, stk. 1, litra b), og [...] i UStG finder anvendelse på køretøjer, der er anskaffet eller fremstillet, indført, erhvervet inden for Fællesskabet eller lejet efter den 31. marts 1999.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 Walter Sudholz driver en malervirksomhed. Han erhvervede i april 1999 en personbil til en pris af 55 086,21 DEM plus moms på 16% eller 8 813,79 DEM. Denne personbil lod han indgå i sin virksomhed og anvendte den 70% i virksomheden og 30% til virksomheden uvedkommende formål.

13 I momsangivelsen for april 1999 fradrog Walter Sudholz den samlede moms vedrørende bilkøbet og ikke blot en del af denne moms. Han gjorde i denne forbindelse gældende, at UStG's § 15, stk. 1, litra b), i henhold til hvilken han kun kunne fradrage 50% af den indgående moms, er i strid med fællesskabsretten. Denne bestemmelse trådte i kraft den 1. april 1999 og finder anvendelse på køretøjer, der erhverves efter den 31. marts 1999.

14 Finanzamt anså i momsopgørelsen for april 1999 kun 50% for at være fradragsberettiget som indgående moms.

15 Walter Sudholz fik medhold i en sag, som han anlagde ved Finanzgericht, med den begrundelse, at han kunne påberåbe sig den gunstigere ordning i sjette direktivs artikel 17. I henhold til denne artikel er den afgiftspligtige person berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage de samlede indgående afgifter af udgifterne i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner.

16 Finanzamt anlagde Revisionsanke for Bundesfinanzhof, idet den påberåbte sig artikel 2 i beslutning 2000/186.

17 Bundesfinanzhof har anført, at Walter Sudholz anvendte køretøjet 70% i virksomheden. Da køretøjet blev erhvervet efter den 31. marts 1999, er det omfattet af anvendelsesområdet for UStG's § 15, stk. 1, litra b), der blev vedtaget i overensstemmelse med beslutning 2000/186, og kan derfor kun give ret at fradrage til 50% af momsen vedrørende købet.

18 Da Bundesfinanzhof imidlertid er i tvivl om, hvorvidt beslutning 2000/186 er i overensstemmelse med fællesskabsretten, har den udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er artikel 2 i Rådets beslutning 2000/186/EF af 28. februar 2000 om bemyndigelse af Forbundsrepublikken Tyskland til at fravige artikel 6 og 17 i sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter ugyldig, fordi den procedure, der gik forud for beslutningen, ikke er i overensstemmelse med bestemmelserne i artikel 27 i direktiv 77/388/EØF?

2) Er artikel 3, stk. 1, i beslutning 2000/186/EF, i henhold til hvilken beslutningen har virkning fra den 1. april 1999, gyldig?

3) Er artikel 2 i beslutning 2000/186/EF i overensstemmelse med de krav, der indholdsmæssigt må stilles til en sådan bemyndigelse, og opstår der som følge heraf usikkerhed om bestemmelsens gyldighed?«

Det første spørgsmål

19 Bundesfinanzhof ønsker med sit første spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om beslutning 2000/186 er ugyldig, fordi den procedure, der gik forud for vedtagelsen af beslutningen, ikke var forskriftsmæssig.

20 Den første uregelmæssighed består ifølge den forelæggende ret deri, at beslutning 2000/186 blev vedtaget efter de tyske myndigheders vedtagelse af undtagelsesforanstaltningerne. Imidlertid er den beslutning, der vedtages af Rådet i medfør af sjette direktivs artikel 27, en bemyndigelsesbeslutning, der nødvendigvis skal foreligge før de nationale foranstaltninger, der træffes på grundlag deraf.

21 Det bemærkes i denne forbindelse, at selv om den tyske version af sjette direktivs artikel 27 anvender ordet »ermächtigen«, der svarer til »habiliter« på fransk (»bemyndige« på dansk), anvender de fleste andre sprogversioner et udtryk, der svarer til »autoriser« (»give tilladelse«), der ikke nødvendigvis indebærer, at

Rådets tilladelse skal foreligge før de foranstaltninger, der vedtages af den pågældende medlemsstat.

22 Det bemærkes desuden, at nævnte artikel 27 foreskriver forskellige stadier i den procedure, der leder til Rådets vedtagelse af en beslutning, og bl.a. at medlemsstaten forudgående skal underrette Kommissionen om sit ønske om at indføre en undtagelsesforanstaltning, men at der ikke er fastsat nogen tidsfrist for, hvornår Rådet kan vedtage beslutningen.

23 Det bemærkes derfor, at ordlyden af sjette direktivs artikel 27 ikke udelukker, at Rådets beslutning vedtages efterfølgende. Det forhold i sig selv, at Rådets beslutning følger efter den fravigende foranstaltning, indebærer ikke, at beslutningen er ugyldig.

24 Den forelæggende ret har gjort en anden mulig uregelmæssighed gældende vedrørende beslutning 2000/186, nemlig at Forbundsrepublikken Tyskland ikke har offentliggjort sin anmodning om tilladelse.

25 Det bemærkes i denne forbindelse, at der ikke af sjette direktivs artikel 27's ordlyd kan udledes en sådan forpligtelse til at offentliggøre en anmodning om tilladelse. Efter denne artikels ordlyd skal medlemsstaten blot forelægge sagen for Kommissionen med de oplysninger, der er nødvendige for at foretage en vurdering af de påtænkte foranstaltninger, og det er Kommissionen, der underretter de øvrige medlemsstater.

26 Den forelæggende ret har anført en tredje mulig uregelmæssighed vedrørende beslutning 2000/186, der vedrører den urigtige begrundelse for beslutningen. Den forelæggende ret har i denne forbindelse gjort gældende, at Rådet har begrundet beslutningen ved i femte betragtning til beslutningen at nævne, at et af formålene med UStG's § 15, stk. 1, er at forenkle ordningen for beskatning af privat brug af køretøjer, selv om Forbundsrepublikken Tyskland ikke udtrykkeligt har påberåbt sig dette formål i sin anmodning.

27 Det bemærkes, at de formål, hvorpå en anmodning om tilladelse til at indføre en foranstaltning, der fraviger sjette momsdirektiv, hviler, er vigtige. Kun to formål er omhandlet i direktivets artikel 27, stk. 1, nemlig forenkling af momsopkrævningen og bekæmpelse af svig eller unddragelse. Med hensyn til forenklingen er de foranstaltninger, der træffes i denne hensigt, underlagt den betingelse, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 27, stk. 1, andet punktum.

28 Der skal med henblik på at efterprøve, om Rådet ved begrundelsen for beslutning 2000/186 ikke er gået videre end de formål, som Forbundsrepublikken Tyskland har angivet i sin anmodning, henvises til ordlyden af denne anmodning.

29 Det fremgår af de oplysninger, som den tyske regering og Rådet har fremlagt for Domstolen, at de tyske myndigheder har begrundet deres anmodning af 11. november 1998 ved at anføre, at det ikke altid er nemt at fastslå, hvilken del af en afgiftspligtig persons udgifter der svarer til den erhvervsmæssige anvendelse af et køretøj, og hvilken del der svarer til den private brug. De tyske myndigheder supplerede desuden i skrivelse af 19. februar 1999 deres anmodning ved at anføre, at kontrollørerne pålægges enorme kontrolbyrder, og at de ikke udelukkende kan støtte sig på de angivelser, som de afgiftspligtige personer indsender til afgiftsmyndighederne.

30 Det bemærkes på denne baggrund, at Rådet gyldigt af ordlyden af de tyske myndigheders anmodning kunne udlede, at anmodningen havde til formål at forenkle procedurerne for momsangivelse og -kontrol, og at den ikke blot havde til formål at bekæmpe svig og afgiftsunddragelse. Heraf følger, at Rådet i begrundelsen for beslutning 2000/186 ikke gik videre end anmodningens ordlyd.

31 På grundlag af det ovenfor anførte skal det første spørgsmål besvares med, at undersøgelsen af den procedure, der førte til vedtagelsen af beslutning 2000/186, ikke har fremvist nogen uregelmæssigheder, der kan påvirke beslutningens gyldighed.

Det andet spørgsmål

32 Den nationale ret ønsker med sit andet spørgsmål oplyst, om artikel 3 i beslutning 2000/186, der bestemmer, at tilladelsen gives med tilbagevirkende kraft, er gyldig.

33 Det bemærkes i denne forbindelse, at retssikkerhedsprincippet i almindelighed forbyder, at en fællesskabsretsakt gives gyldighed fra et tidspunkt, der ligger før aktens offentliggørelse. Dog kan dette rent undtagelsesvis tillades, når det tilstræbte formål fordrer det, og når de berørtes berettigede forventning respekteres behørigt (jf. dom af 25.1.1979, sag 98/78, Racke, Sml. s. 69, præmis 20, og af 22.11.2001, sag C-110/97, Nederlandene mod Rådet, Sml. I, s. 8763, præmis 151).

34 Som Domstolen allerede gentagende har gange fastslået, skal fællesskabslovgivningen endvidere være klar, og de retsundergivne må kunne forudse dens anvendelse (dom af 22.11.2001, sag C-301/97, Nederlandene mod Rådet, Sml. I, s. 8853, præmis 43). Dette krav om en klar retstilstand gælder med særlig styrke, når der er tale om bestemmelser med retsvirkninger af økonomisk art, således at de berørte kan få et nøjagtigt kendskab til omfanget af de forpligtelser, der herved pålægges dem (jf. dom af 15.12.1987, sag 326/85, Nederlandene mod Kommissionen, Sml. s. 5091, præmis 24).

35 Det skal derfor efterprøves, om beslutning 2000/186, der anvendes fra den 1. april 1999, dvs. fra en dato, der ligger forud for offentliggørelsen af beslutningen, der fandt sted den 4. marts 2000, alligevel er begrundet i det ved beslutningen tilsigtede formål, og om de berørtes berettigede forventning behørigt er respekteret.

36 Hvad angår formålet med beslutning 2000/186 fremgår det på ingen måde af beslutningens betragtninger, at det var nødvendigt at give tilladelsen tilbagevirkende kraft.

37 Med hensyn til den berettigede forventning hos berørte personer, som f.eks. Walter Sudholz, bemærkes, at såfremt en afgiftspligtig person vælger at behandle et gode, der både anvendes til erhvervsmæssig og privat brug, som et gode, der er bestemt for virksomheden, kan den indgående moms, der skal erlægges ved erhvervelsen af dette gode, i princippet fradrages fuldt ud og øjeblikkeligt (jf. bl.a. dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 26, og af 8.5.2003, sag C-269/00, Seeling, Sml. I, s. 4101, præmis 41). Da der ikke er udstedt nogen bestemmelser, der bemyndiger medlemsstaterne til at begrænse fradragsretten, omfatter denne ret derfor umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. bl.a. Lennartz-dommen, præmis 27, og dom af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal, Sml. I, s. 1, præmis 16).

38 Så længe der ikke var vedtaget en national undtagelsesforanstaltning, hvortil Rådet har givet tilladelse i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 27, var de berørte, såsom Walter Sudholz, berettigede til at tro, at de kunne fradrage den samlede moms vedrørende købet af deres personbil.

39 Den af de tyske myndigheder trufne foranstaltning er dateret den 24. marts 1999 og foreskriver en begrænsning af fradraget for indgående moms af privatbiler, der købes fra og med den 1. april 1999. Det står imidlertid fast, at Rådet på datoen for foranstaltningens vedtagelse endnu ikke havde givet tilladelse til denne. Heraf følger, at den begrænsning af fradragsretten, der er omhandlet i denne foranstaltning, på sidstnævnte dato ikke var i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 27, stk. 1, og at de berørte personer var berettigede til fortsat at antage, at princippet om fuldt fradrag af moms fandt anvendelse.

40 I det omfang artikel 3 i beslutning 2000/186 bestemmer, at UStG's § 15, stk. 1, litra b), kan finde anvendelse med tilbagevirkende kraft, skal det fastslås, at den giver tilladelse til, at der indføres national lovgivning, der kan skade de berørtes berettigede forventning. Domstolen har imidlertid allerede fastslået, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er til hinder for, at en ændring af den nationale lovgivning med tilbagevirkende gyldighed fratager en afgiftspligtig person en fradragsret, han har erhvervet i henhold til sjette direktiv (dom af 11.7.2002, sag C-62/00, Marks & Spencer, Sml. I, s. 6325, præmis 45).

41 Heraf følger, at artikel 3 i beslutning 2000/186 er i strid med princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, idet den tillader, at UStG's § 15, stk. 1, litra b), anvendes med tilbagevirkende kraft, og derfor skal erklæres ugyldig.

42 De tyske myndigheders argument om, at Rådets gav sin tilladelse for sent på grund af en forsinkelse i Kommissionens behandling af anmodningen fra Forbundsrepublikken Tyskland, kan ikke begrunde, at beslutning 2000/186 har tilbagevirkende gyldighed.

43 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 3 i beslutning 2000/186 er ugyldig, for så vidt som den bestemmer, at den tilladelse, som Rådet har givet Forbundsrepublikken Tyskland, finder anvendelse med tilbagevirkende kraft fra den 1. april 1999.

Det tredje spørgsmål

44 Den nationale ret ønsker med sit tredje spørgsmål oplyst, om beslutning 2000/186, navnlig artikel 2, tilsidesætter de indholdsmæssige betingelser, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 27, stk. 1, og om beslutningen som følge heraf er ugyldig.

45 Spørgsmålet, om beslutning 2000/186, hvorved der gives tilladelse til, at det generelle princip om fradrag for moms fraviges, er i overensstemmelse med de betingelser, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 27, stk. 1, skal vurderes strengt (jf. bl.a. dom af 29.5.1997, sag C-63/96, Skripalle, Sml. I, s. 2847, præmis 24).

46 Det må med henblik herpå undersøges, om den faste begrænsning af fradragsretten, der er fastsat til 50% af den indgående moms, kan anses for egnet til og nødvendig for at nå de mål, der forfølges ved beslutning 2000/186, og for i mindst

mulig grad at påvirke sjette direktivs mål og principper (jf. dom af 19.9.2000, forenede sager C-177/99 og C-181/99, Ampafrance og Sanofi, Sml. I, s. 7013, præmis 43).

47 Det er i denne doms præmis 30 konstateret, at de mål, der forfølges ved beslutning 2000/186 i overensstemmelse med anmodningen fra de tyske myndigheder, ikke blot omfatter bekæmpelse af svig og afgiftsunddragelse, men også forenkling af momsopkrævningen.

48 Kommissionen har anført, at beslutningen ikke er egnet til og nødvendig for at forfølge det første af de nævnte formål, nemlig bekæmpelse af svig og afgiftsunddragelse, og at den derfor ikke respekterer proportionalitetsprincippet, for så vidt som en afgiftspligtig person — såsom Walter Sudholz — der i et omfang på 70% anvender sin personbil til erhvervsmæssige formål og kan føre bevis herfor, alligevel kun kan fradrage indgående moms vedrørende købet af køretøjet med 50% af momsbeløbet.

49 Kommissionen har under henvisning til præmis 56 i Ampafrance og Sanofi-dommen gjort gældende, at begrænsningen af den afgiftspligtige persons fradragsret til 50% ikke er begrundet i et formål om bekæmpelse af en risiko for svig eller afgiftsunddragelse, idet der i sådanne tilfælde ikke foreligger nogen sådan risiko. Den fastsatte begrænsning er derfor uforholdsmæssig.

50 Den sag, der gav anledning til Ampafrance og Sanofi-dommen, vedrørte retten til at fradrage moms vedrørende udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning

51 Det bemærkes imidlertid, at den beslutning, der var omhandlet i Ampafrance og Sanofi-dommen, i modsætning til de faktiske omstændigheder i hovedsagen vedrørte en fuldstændig udelukkelse af fradragsretten og ikke en fast begrænsning af denne ret. Formålet med beslutningen var endvidere udelukkende at bekæmpe svig og afgiftsunddragelse og ikke at forenkle momsopkrævningen. Endelig var de pågældende udgifter underlagt en effektiv kontrol på stedet eller på grundlag af dokumenter i forbindelse med indkomstbeskatningen eller selskabsbeskatningen, hvorimod der i hovedsagen ikke er nævnt nogen effektiv kontrolmetode af de tyske myndigheder.

52 Det bemærkes endvidere, at Domstolen i præmis 62 i Ampafrance og Sanofi-dommen holdt muligheden åben for, at der kunne tænkes at være andre midler til bekæmpelse af svig og afgiftsunddragelse, som f.eks. en fast begrænsning af det tilladte fradragsbeløb, uden dog at tage stilling til disses gyldighed.

53 Det skal derfor med hensyn til beslutning 2000/186 for det første undersøges, om den faste begrænsning af retten til at fradrage moms er gyldig.

54 Der skal i denne forbindelse foretages en undersøgelse af de oplysninger, som de tyske myndigheder har forelagt, og som hverken Kommissionen eller Rådet har anfægtet, nemlig at det for den afgiftspligtige person er vanskeligt på forhånd at fastsætte forholdet mellem den private og den erhvervsmæssige brug af sit køretøj, at det under kontrollen er vanskeligt præcist at fastslå, hvorledes køretøjet anvendes, og at det i næsten alle tilfælde er vanskeligt at afsløre uregelmæssigheder.

55 Det fremgår af disse oplysninger, at der foreligger en alvorlig risiko for svig eller afgiftsunddragelse. Anvendelse af en fast begrænsning af fradragsretten fremstår

under disse omstændigheder som en foranstaltning, der gør det muligt at bekæmpe denne risiko og samtidigt lette kontrollen og forenkle momsopkrævningssystemet.

56 Det skal for det andet undersøges, om loftet på 50% står i rimeligt forhold til det forfulgte mål.

57 De tyske myndigheder har i denne forbindelse anført, at denne procentdel svarer til den gennemsnitlige private brug af de pågældende køretøjer. En sådan procentdel svarer også til den, der anvendes i de andre medlemsstater, samt til den procentdel, som Kommissionen har foreslået i sit forslag af 17. juni 1998 til Rådets direktiv om ændring af direktiv 77/388 med hensyn til ordningen for fradrag af merværdiafgift (EFT C 219, s. 16).

58 Det bemærkes, at rigtigheden af gennemsnittet for den private brug af køretøjer, som de tyske myndigheder har angivet, ikke er blevet anfægtet. Den omstændighed, at den samme faste begrænsning er blevet vedtaget af andre medlemsstater og af Kommissionen i det nævnte direktivforslag, bidrager til at bekræfte, at en sådan begrænsning er saglig.

59 Da begrænsningen af fradraget til 50% af den indgående moms udgør et gennemsnit, fandt Rådet det nødvendigt at undgå, at begrænsningen finder anvendelse i tilfælde, der ligger under et vist anvendelsesniveau, nemlig når køretøjet højst anvendes 5% til privat brug. Beslutning 2000/186 udelukker således anvendelse af begrænsningen i disse særlige tilfælde.

60 Det skal på denne baggrund fastslås, at Rådet med rette har kunnet anse en foranstaltning som den i hovedsagen omhandlede, der begrænser retten til at fradrage moms til 50%, undtagen i de særlige tilfælde, der er nævnt i den foregående præmis, for egnet til og nødvendig for at bekæmpe svig og afgiftsunddragelse og forenkle opkrævningen af denne afgift.

61 Den heraf følgende omstændighed, at det for visse personer, der ønsker at anvende deres køretøj i et omfang på mere end 50% til erhvervsmæssige formål, ikke er muligt i samme omfang at fradrage momsen vedrørende købet af deres køretøjet, må derfor anses for en konsekvens af foranstaltningen til forenkling af momsopkrævningen.

62 Det må erkendes, at en forenklingsforanstaltning efter sin natur indebærer en mere generaliseret behandling end i henhold til den regel, som den træder i stedet for, og derfor ikke nødvendigvis nøjagtigt tager hensyn til den enkelte afgiftspligtige persons situation.

63 En ordning, således som Kommissionen har foreslået, hvorefter enhver afgiftspligtig person, der kan bevise, at han anvender sit køretøj mere end 50% til erhvervsmæssige formål, kan fradrage en dertil svarende del af momsen vedrørende købet af sit køretøj, ville ophæve de tilsigtede virkninger af forenklingen. Denne ordning ville for samtlige personer, der påstår, at de anvender deres køretøj på denne måde, genindføre de tidligere problemer, nemlig den indviklede fastsættelse af det korrekte forhold mellem den private og den erhvervsmæssige brug af køretøjer, vanskeligheden med at kontrollere, om angivelserne er nøjagtige, og dermed risikoen for svig og afgiftsunddragelse.

64 Den foranstaltning, hvortil der er givet tilladelse ved beslutning 2000/186, må derfor anses for hverken at være i strid med formålene eller med principperne i sjette direktiv og for at respektere proportionalitetsprincippet.

65 Den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering samt Rådet og Kommissionen har under det retsmøde, der fandt sted efter genåbningen af den mundtlige forhandling, afgivet supplerende indlæg med hensyn til den særlige betingelse i sjette direktivs artikel 27, stk. 1, andet punktum, i henhold til hvilken en forenklingsforanstaltning ikke eller kun i ubetydelig grad må påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug.

66 Den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering samt Rådet har gjort gældende, at denne betingelse skal vurderes samlet og ikke fra tilfælde til tilfælde, idet der tages hensyn til den samlede moms, der skal erlægges af personbiler, der anvendes til blandede formål.

67 Kommissionen har gjort gældende, at det, der er afgørende, er, om mange individuelle tilfælde medfører en ikke ubetydelig ændring af den skyldige moms ved det endelige forbrug, der leder til dobbeltbeskatning af den endelige forbruger.

68 Det bemærkes hertil, at der, da det drejer sig om en forenklingsforanstaltning, må anlægges et samlet synspunkt ligesom ved vurderingen af overholdelsen af den

første betingelse. Det må derfor fastslås, at i det omfang den pågældende foranstaltning afspejler et gennemsnit, vil det antal sager, hvori der af en leverandør, såsom Walter Sudholz, betales mere i afgift end i henhold til den almindelige fradragsordning, der er fastsat i sjette direktiv, samlet set svare til det antal, hvori der betales mindre afgift. Det samme ræsonnement finder anvendelse, i det omfang systemet med fast fradrag kan påvirke prisniveauet — og derfor momsgrundlaget — for den endelige forbruger af goder og tjenesteydelser, der leveres af en afgiftspligtig person, såsom Walter Sudholz. Den samlede påvirkning af den moms, der opkræves af Fællesskabet i form af egne indtægter, synes derfor ubetydelig.

69 Det bemærkes endvidere, at påvirkningen af den skyldige moms ved det endelige forbrug selv i de individuelle tilfælde er begrænset, idet leverandøren har mulighed for at fordele momsen på samtlige de varer, der sælges i løbet af de år, hvori han beholder sit køretøj.

70 Det tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 2 i beslutning 2000/186 opfylder de indholdsmæssige betingelser, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 27, stk. 1, og ikke er ugyldig.

Sagens omkostninger

71 De udgifter, der er afholdt af den tyske og den nederlandske regering og af Det Forenede Kongeriges regering samt af Rådet og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof ved kendelse af 30. november 2000, for ret:

1) Undersøgelsen af den procedure, der førte til vedtagelsen af Rådets beslutning af 28. februar 2000 om bemyndigelse af Forbundsrepublikken Tyskland til at fravige artikel 6 og 17 i sjette direktiv 77/388/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, har ikke fremvist nogen uregelmæssigheder, der kan påvirke beslutningens gyldighed.

2) Artikel 3 i beslutning 2000/186 er ugyldig, for så vidt som den bestemmer, at den tilladelse, som Rådet for Den Europæiske Union har givet Forbundsrepublikken Tyskland, finder anvendelse med tilbagevirkende kraft fra den 1. april 1999.

3) Artikel 2 i beslutning 2000/186 opfylder de indholdsmæssige betingelser, der er omhandlet i artikel 27, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om

omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995, og er ikke ugyldig.

Jann Timmermans von Bahr

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 29. april 2004.

R. Grass V. Skouris

Justitssekretær Præsident